

חידושים בתקינה חשבונאית ישראלית

רו"ח גיל רוזנשטוק
ראש המחלקה המקצועית
RSM שיף הזנפרץ ושות' רו"ח

אוגוסט 2023

תקני חשבונאות חדשים בעשור האחרון

בתוקף החל מהדוחות לשנת		
2013	הסדרי זיכיון למתן שירות	תקן 33
2014	הצגה של דוחות כספיים	תקן 34
2014	מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות	תקן 35
2017	ישויות השקעה	תקן 37
2017	נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו	תקן 38
2018	הטבות עובד	תקן 39

תקני חשבונאות חדשים בעשור האחרון

בתוקף החל מהדוחות לשנת		
2019	הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים	תקן 10
2020	גילויים בהקשר לצד קשור	תקן 41
2021	כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים	תקן 40
2021	חקלאות	תקן 42
2023	מענקים ממשלתיים	תקן 45
2024	הכנסות מחוזים עם לקוחות	תקן 43
2024	עלויות אשראי	תקן 44

הוראות התקן

- **הגדרת מענק ממשלתי** – מענק ממשלתי הוא העברת משאבים מהממשלה לישות המדווחת בתמורה לציות בעבר או בעתיד לתנאים הנלווים למענק או דרישה לפעול באזורים או בענפים מסויימים.
- **מועד ההכרה במאזן** – אין להכיר במענק ממשלתי לפני שצפוי שהישות המדווחת תציית לתנאים שנלווים אליו ושהמענק יתקבל.
- **מועד ההכרה ברווח או הפסד** – יש להכיר במענק ממשלתי ברווח או הפסד על בסיס שיטתי לאורך התקופות שבהן מוכרות ההוצאות בגין העלויות שהמענק נועד לפצות. לדוגמה:
- מענק במזומן המותנה ברכישת והפעלת מכונה – מוכר ברווח או הפסד לפי קצב הפחת של המכונה, וכאשר רלוונטי מהוון כחלק מעלות המלאי.
- מענק של קרקע המותנה בהקמת מפעל על הקרקע והפעלתו לאורך חייו השימושיים – מוכר ברווח או הפסד לפי קצב הפחת של המפעל.
- מענק המהווה פיצוי עבור הוצאות שהתהוו בעבר או לשם תמיכה מיידית ללא כל עלויות עתידיות – מוכר ברווח או הפסד בתקופה שבה נוצרה הזכאות לקבלו.

הוראות התקן

- **נכס לא כספי** שהתקבל כמענק ממשלתי, כגון קרקע או משאבים אחרים, וכן המענק הממשלתי – ימדדו שניהם בשווי הוגן או שניהם בסכום סמלי.
- **הצגה:**
- **מענקים המתייחסים לנכסים** הם מענקים ממשלתיים שהתנאי העיקרי שלהם הוא, שהישות המדווחת תקים או תרכוש נכסים לזמן ארוך. יש להציג מענק ממשלתי המתייחס לנכסים בניכוי מהערך בספרים של הנכס. זאת, בשונה מ- IAS 20, שמאפשר הצגה גם כהתחייבות (הכנסה נדחית).
- **מענקים המתייחסים להכנסה** הם מענקים ממשלתיים שאינם מענקים המתייחסים לנכסים. יש להציגם כך:
- מענק הניתן באופן מזוהה בהתייחס להוצאות יוצג כניכוי מההוצאה המתייחסת. זאת, בשונה מ- IAS 20 שמאפשר גם הצגת המענק בנפרד או בסעיף הכנסות אחרות.
- מענקים אחרים יוצגו כהכנסה בהתאם למהותם.

הלוואות

- **הלוואה מוטבת** – הטבה בגין הלוואת ממשלה בשיעור ריבית נמוך מריבית השוק, מטופלת כמענק ממשלתי. יש למדוד את ההלוואה במועד ההכרה לראשונה בשווי הוגן. ההפרש בין שווי זה לבין המזומן שהתקבל מהווה מענק ממשלתי, ויש להכיר בו ברווח או הפסד בהתאם לעלויות שההטבה מיועדת לפצות. לאחר מועד ההכרה לראשונה יש לטפל בהלוואה לפי שיטת הריבית האפקטיבית.
- **הלוואות בערבות המדינה** – שניתן ליחס להן ערך באופן סביר:
- **ערבות להלוואה קיימת** – מהווה הטבה למלווה, שכן אין שינוי בתנאי ההלוואה מנקודת מבטו של הלווה.
- **ערבות להלוואה חדשה** – מהווה הטבה ללווה, שכן הריבית הנקובה משקפת תנאי שוק מנקודת מבטו של המלווה. מאידך, הריבית הנקובה משקפת הטבה מנקודת מבטו של הלווה, משום שבעקבות הערבות הריבית הנקובה נמוכה יותר מהריבית שהמלווה היה דורש ללא הערבות.

מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות – רשות החדשנות

מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות מוגדר כמענק ממשלתי לכיסוי עלויות שהישות המדווחת נדרשת להחזירו בדרך של תשלום תמלוגים בהתקיים תנאים מסוימים. יש לבחור מדיניות חשבונאית:

- **חלופה א'** – יש להכיר במענק במלואו כמענק ממשלתי, אם במועד שבו נוצרת זכאות לקבלת המענק צפוי שהישות המדווחת לא תידרש לשלם תמלוגים. אחרת, יש להכיר בחלק מהמענק כהתחייבות ובחלקו כמענק ממשלתי. במועד ההכרה לראשונה יש למדוד את ההתחייבות לתשלום תמלוגים בשווי הוגן, וההפרש בין שווי זה לבין המזומן שהתקבל מהווה מענק ממשלתי. במועדים עוקבים יש למדוד את ההתחייבות לפי שיטת הריבית האפקטיבית, תוך הבאה בחשבון של שינויים באומדנים של סכומי התמלוגים ועיתוי תשלומם.

- **חלופה ב'** – יש להכיר כמענק ממשלתי אם במועד שבו נוצרת זכאות לקבלתו לא צפוי ברמה גבוהה שהישות המדווחת תידרש להחזיר את המענק. אחרת, המענק יוכר כהתחייבות. בחינת ההסתברות להחזר המענק תבוצע במועד שבו נוצרת זכאות לקבלתו, ואין לבחון מחדש לאחר מכן.

עקרון מנחה והגדרות

- **העיקרון המנחה** – עלויות אשראי הניתנות לייחוס במישרין לרכישה, להקמה או לייצור של נכס כשיר מהוות חלק מעלות הנכס. לכן, יש להוון עלויות אלו כחלק מעלות הנכס הכשיר. עלויות אשראי אחרות מוכרות כהוצאה בתקופה שבה הן התהוו.
- **הגדרת נכס כשיר** – נכס כשיר הוא נכס שנדרש פרק זמן מהותי כדי להכין אותו לשימוש המיועד או למכירתו.
- **הגדרת עלויות אשראי** – עלויות אשראי הן ריבית, הפרשי הצמדה ועלויות אחרות בקשר לקבלת אשראי (לרבות בגין התחייבות חכירה), ובמידה שהפרשי שער נחשבים כתיאום לעלויות ריבית – גם הפרשי שער. עלויות אשראי שיש להוון כוללות שני סוגים:
- **אשראי ספציפי** – אשראי שנלקח במיוחד לצורך הקמת נכס כשיר, בניכוי הכנסה שנבעה מהשקעה זמנית של האשראי.
- **אשראי כללי** – יש לחשב שיעור היוון לפי הממוצע המשוקלל של סך עלויות האשראי למעט אשראי ספציפי להקמת נכס כשיר.

תחילת, השהיית והפסקת ההיוון

- **תחילת ההיוון** – יש להתחיל להוון עלויות אשראי לנכס כשיר כאשר מתהוות עלויות בגין הנכס, מתהוות עלויות אשראי והישות המדווחת מבצעת פעילויות הנדרשות להכנת הנכס לשימוש המיועד או למכירתו.
- **השהיית ההיוון** – יש להשהות את ההיוון של עלויות אשראי במהלך תקופות ממושכות שבהן הישות המדווחת משהה את ההקמה הפעילה של נכס כשיר, אלא אם העיכוב הוא הכרחי לתהליך הקמת הנכס.
- **הפסקת ההיוון** – יש להפסיק להוון עלויות אשראי כאשר הושלמו באופן מהותי כל הפעילויות הנדרשות לשם הכנת הנכס הכשיר לשימוש המיועד או למכירתו:
- בדרך כלל, נכס מוכן לשימוש המיועד או למכירתו כאשר ההקמה הפיזית של הנכס הושלמה.
- עם זאת, נכס עשוי להיות מוכן למכירה לפני שההקמה הפיזית שלו הושלמה. למשל, יחידות בנייה של קבלן יזם מוכנות למכירה ממועד קבלת היתר הבנייה. במקרה זה, יש להפסיק להוון עלויות אשראי כאשר הנכס מוכן למכירה.

הבדלים בין תקן 44 לבין תקן 3

- **הגדרת נכס כשיר** – תקן 44 מגדיר נכס כשיר כנכס שנדרש פרק זמן מהותי להקמתו. מאידך, לגבי נכס המיועד למכירה תקן 3 התנה את הגדרת נכס כשיר בתקופת הקמה חריגה, עלות חריגה או תקופת הקמה של מעל שלוש שנים.
- **הפרשי שער** – תקן 44 מגביל עלויות אשראי בגין הפרשי שער עד למידה שהם נחשבים כתיאום לעלויות ריבית. מאידך, לא היתה הגבלה דומה בתקן 3.
- **ניכוי הכנסות מימון** – תקן 44 דורש לנכות מאשראי ספציפי הכנסה שנבעה מהשקעה זמנית של האשראי. מאידך, לפי תקן 3 אין לנכות את ההכנסה מהאשראי הספציפי.
- **תחילת ההיוון** – תקן 3 קבע כי בגין השקעה בקרקע תחילת ההיוון היא לפי המוקדם מבין מועד בקשת היתר בניה או תחילת עבודות הבנייה. מאידך, לפי תקן 44, מועד תחילת ההיוון עשוי להיות מוקדם יותר, אם מבוצעות פעולות הנדרשות להכנת הקרקע לשימושה המיועד או למכירתה, כגון השגת היתרים לפני תחילת ההקמה הפיזית.
- **הפסקת ההיוון** – לגבי פרויקט בניה, תקן 44 קובע שיש להפסיק את ההיוון במועד קבלת היתר הבניה. מאידך, תקן 3 קבע שיש להפסיק את ההיוון עם תחילת ההכרה בהכנסה מהפרויקט.

תקן 43 – הכנסות מחוזים עם לקוחות

חמישה שלבים לטיפול החשבונאי בהכנסות

- לצורך הטיפול החשבונאי בהכנסות, יש ליישם את חמשת השלבים הבאים:
 1. זיהוי החוזה עם הלקוח
 2. זיהוי מחויבויות ביצוע
 3. קביעת מחיר העסקה
 4. הקצאת מחיר העסקה למחויבויות הביצוע
 5. הכרה בהכנסה – לאורך זמן או בנקודת זמן
- בשונה מ- IFRS 15, תקן 43 קובע ספים כמותיים להכרה בהכנסה מהקמת יחידות בנייה למכירה:
 - שיעור ההשלמה הינו לפחות 25%, וכן
 - גבייה מהלקוח של לפחות 15% מהתמורה.

נושאים נוספים בתקן בקשר לטיפול החשבונאי בהכנסות

- התקן כולל נושאים נוספים בקשר לטיפול החשבונאי בהכנסות:
 - עלויות חוזה – עלויות להשגת חוזה ועלויות לקיום חוזה
 - ספק עיקרי או סוכן – הכרה בהכנסה על בסיס ברוטו או נטו
 - רשיון לקניין רוחני – זכות גישה או זכות שימוש, והטיפול בתמלוגים מבוססי מכירות או שימוש
 - תיקון חוזה – כחוזה נפרד, כביטול החוזה הקיים ויצירת חוזה חדש או כהמשך החוזה הקיים
 - הסכמי רכישה חזרה – אופציית רכש, אופציית מכר ועסקת אקדמה
 - הצגה במאזן – נכס חוזה או חייבים

הוראות התקן

- **מטרת התקן** – לקבוע את הטיפול החשבונאי בנכסים ביולוגיים (בעל חיים או צמח) ובתוצרת חקלאית בנקודת האסיף.
- **תחולה** – צמחים מניבים המשמשים בייצור תוצרת חקלאית יותר מתקופה אחת, וקרקע שקשורה לפעילות חקלאית – מסווגים ככלל כרכוש קבוע, ואינם בתחולת תקן 42. עם זאת, תקן 42 חל על התוצרת של צמחים מניבים.
- **מדידת נכסים ביולוגיים** – יש לבחור מדיניות חשבונאית למדידת קבוצה של נכסים ביולוגיים והתוצרת החקלאית שנאספה ממנה לפי:
- **מודל העלות** – הנכסים הביולוגיים יסווגו כמלאי או כרכוש קבוע בהתאם למהותם, או
- **מודל השווי ההוגן** – הנכסים הביולוגיים ימדדו במועד ההכרה לראשונה ובסוף כל תקופת דיווח בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה. התוצרת החקלאית שנאספה מאותם נכסים ביולוגיים בנקודת האסיף תימדד בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה, ומדידה זו היא עלות הפריט באותו מועד לצורך יישום תקן מלאי. השינוי בשווי ההוגן של נכסים ביולוגיים, וההכרה לראשונה בתוצרת חקלאית בשווי הוגן – יוכרו ברווח או הפסד.

דוגמאות ליישום מודל השווי ההוגן

ככלל, התקן מתייחס לשלושה שלבים בתהליך הייצור. להלן שתי דוגמאות:

- **יין:**
- **נכס ביולוגי – גפנים** – צמח מניב שאינו בתחולת התקן. לכן, יש לסווג כרכוש קבוע
- **תוצרת חקלאית – ענבים שנקטפו** – מדידה לפי מודל השווי ההוגן, המהווה עלות נחשבת לצורך יישום תקן מלאי
- **תוצאה של עיבוד לאחר האסיף – יין** – מסווג כמלאי על בסיס עלות

• **גבינות:**

- **נכס ביולוגי – בקר לחלב** – בעל חיים בתחולת התקן. לכן, יש למדוד לפי מודל השווי ההוגן
- **תוצרת חקלאית – חלב** – מדידה לפי מודל השווי ההוגן, המהווה עלות נחשבת לצורך יישום תקן מלאי
- **תוצאה של עיבוד לאחר האסיף – גבינות** – מסווגות כמלאי על בסיס עלות

תקן 40 – כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים

החידושים בתקן

- **תרומות של נכסים קבועים** – תרומות של נכסים קבועים ותרומות של מזומנים להשקעה בנכסים קבועים יוכרו כהכנסות כאשר הנכס מוכן לשימושו המיועד או לאורך תקופת ההגבלה שנקבעה על ידי התורם.
- **שירותים שהתקבלו ללא תמורה** – מלכ"ר רשאי לכלול שירותים שהתקבלו ללא תמורה כהכנסות וכהוצאות/נכסים בשווי הוגן, בהתקיים שלושה תנאים: מהותיות, אומדן מהימן ומבחן ה"נחיצות" – אלמלא השירותים היו מתקבלים, המלכ"ר היה נאלץ לרכשם בתמורה.
- **הגבלה זמנית או קבועה** – בוטלה ההבחנה בדוח על השינויים בין נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי קבוע. לגביהם הגבלה בעלת אופי קבוע.
- **הצגת דוחות כספיים** – נוספו דרישות מתקן 34 בדבר הצגת דוחות כספיים (שאינו חל על מלכ"רים):
 - הצגת נכסים והתחייבויות שוטפים ולא שוטפים
 - סיווג ההוצאות בדוח על הפעילויות לפי מהות ההוצאה או לפי מאפיין הפעילות

סיווג תרומה כמותנית או כמוגבלת

- **התניה שהטיל תורם** – תנאי שמייצג חסם שיש להתגבר עליו לפני שהמלכ"ר יהיה זכאי לתרומה. ככל שהמלכ"ר לא יתגבר על החסם, לתורם יש זכות לקבל את התרומה בחזרה, או להשתחרר מהמחויבות להעביר את התרומה. בהערכת קיומו של חסם, אין להביא בחשבון את ההסתברות להתגבר עליו.
- **הגבלה שהטיל תורם** – תנאי (זמני או קבוע) לגבי שימוש ספציפי בנכסים שנתרמו, שמגביל את המלכ"ר יותר מההגבלות הכלליות לפי מטרות המלכ"ר. עם זאת, ההגבלה שהטיל התורם אינה משפיעה על זכאות המלכ"ר לתרומה.

תקן 40 – כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים

דוגמה

מלכ"ר פועל כמקלט לחסרי בית, אשר מספק לינה, ארוחות וייעוץ. בתום שנה 1 תורם העביר מזומן למלכ"ר בשלושה תרחישים:

- **תרומה מותנית** – המלכ"ר נדרש להשתמש במזומן בשנה 2 להספקת 5,000 ארוחות לפחות. לתורם יש זכות לקבל מזומן חזרה בגין ארוחות שלא סופקו. במקרה זה התרומה היא מותנית, ויש להכיר בהתחייבות בתום שנה 1.
- **תרומה לא מותנית שקיימת לגביה הגבלה** – המלכ"ר נדרש להשתמש במזומן להספקת ארוחות בלבד, אולם לתורם אין זכות לקבל מזומן חזרה. במקרה זה התרומה אינה מותנית אך קיימת לגביה הגבלה, ולכן יש להכיר בנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בתום שנה 1.
- **תרומה לא מותנית שלא קיימת לגביה הגבלה** – המלכ"ר נדרש להשתמש במזומן להספקת ארוחות, לינה או ייעוץ, ולתורם אין זכות לקבל מזומן חזרה. במקרה זה התרומה אינה מותנית ואינה מוגבלת, ולכן יש להכיר בהכנסות בשנה 1.

תקן 40 – כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים

עץ החלטות - תרומה במזומן

תרומה מותנית:

- המזומן התקבל – יש להכיר בהתחייבות עד שהמלכ"ר התגבר על החסם
- המזומן לא התקבל (הבטחה) – אין להכיר בתרומה עד שהמלכ"ר התגבר על החסם

תרומה לא מותנית:

- המזומן התקבל:
- תרומה שקיימת לגביה הגבלה – יש להכיר בתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה
- תרומה שלא קיימת לגביה הגבלה – יש להכיר בהכנסות
- המזומן לא התקבל (הבטחה):
- יש יכולת אכיפה משפטית של ההבטחה:
- תרומה שקיימת לגביה הגבלה – יש להכיר בחייבים ובתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה
- תרומה שלא קיימת לגביה הגבלה – יש להכיר בחייבים ובהכנסות
- אין יכולת אכיפה משפטית של ההבטחה – אין להכיר בתרומה עד קבלת המזומן או קיומה של יכולת אכיפה משפטית

תקן 38 – נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו

סיווג נכסים כמוחזקים למכירה

- העיקרון החשבונאי – יש לסווג נכס לא שוטף או קבוצת מימוש כמוחזקים למכירה אם ערכם בספרים יושב בעיקר באמצעות מכירה ולא באמצעות שימוש מתמשך.
- **התנאים לסיווג** – נכס (או קבוצת מימוש) נחשב כמוחזק למכירה אם הוא זמין למכירה מיידית במצבו הנוכחי, והמכירה צפויה ברמה גבוהה: שיווק פעיל במחיר סביר, וחזוי שהנכס יימכר בתוך שנה ממועד הסיווג.
- **מוחזקים לחלוקה לבעלים** – יש לסווג נכס לא שוטף או קבוצת מימוש כמוחזקים לחלוקה לבעלים כאשר הישות מחויבת לחלק את הנכס או קבוצת המימוש לבעלים.
- **אירועים לאחר תקופת הדיווח** – אם התנאים לסיווג לא מתקיימים בסוף תקופת הדיווח, אין לסווג כמוחזק למכירה גם אם התנאים התקיימו לאחר תקופת הדיווח.
- **מיועדים לנטישה** – אין לסווג כמוחזקים למכירה נכס או קבוצת מימוש המיועדים לנטישה.

תקן 38 – נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו

מדידה והצגה של נכסים שסווגו כמוחזקים למכירה

- **מדידה** – יש למדוד נכס לא שוטף או קבוצת מימוש שסווגו כמוחזקים למכירה לפי הנמוך מבין ערכם בספרים לבין שוויים ההוגן בניכוי עלויות למכירה.
- **פחת** – אין להכיר בפחת של נכס לא שוטף כאשר הוא מסווג כמוחזק למכירה או כאשר הוא חלק מקבוצת מימוש שמסווגת כמוחזקת למכירה.
- **הצגה במאזן** – נכס לא שוטף שסווג כמוחזק למכירה והנכסים של קבוצת מימוש שסווגה כמוחזקת למכירה יוצגו בנפרד. באופן דומה, גם ההתחייבויות של קבוצת מימוש שסווגה כמוחזקת למכירה יוצגו בנפרד. אין לסווג מחדש מספרי השוואה.

תקן 38 – נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו

פעילות שהופסקה

הגדרה – פעילות שהופסקה היא רכיב שמומש או שמסווג כמוחזק למכירה, המייצג תחום פעילות עסקית או אזור גאוגרפי שהוא עיקרי ונפרד.

הצגה בנפרד – יש להציג בדוח רווח והפסד את תוצאות הפעילות שהופסקה בנפרד מהפעילות הנמשכת. כמו כן, יש להציג בדוח תזרים המזומנים את התזרים נטו מפעילות שוטפת, השקעה ומימון המיוחסים לפעילות שהופסקה. יש לסווג מחדש מספרי השוואה.

תוצאות הפעילות שהופסקה – יש לכלול בתוצאות הפעילות שהופסקה את:

- הרווח או ההפסד לאחר מס של הפעילות שהופסקה, וכן
- הרווח או ההפסד לאחר מס שהוכר בגין מדידת הנכסים או קבוצת המימוש בשווי הוגן או בגין מימושם.

- **מטרת הגילוי:**
- יחסי צד קשור עשויים להשפיע על הרווח או ההפסד, והמצב הכספי של ישות, שכן עסקאות עם צד קשור עשויות להתבצע שלא במחירי שוק, כגון מכירת מלאי לחברה אם במחירי עלות.
- לכן, מידע על עסקאות, יתרות והתקשרויות עם צדדים קשורים הינו רלוונטי למשתמשים בדוחות הכספיים.
- התקן כולל הוראות לגבי גילוי בלבד, ולא לגבי הכרה, מדידה או הצגה.
- **העיקרון החשבונאי** – יש לתת גילוי ליחסי צד קשור, וכן לעסקאות, יתרות שטרם נפרעו, והתקשרויות עם צד קשור.

- **הגדרת צד קשור** – התקן כולל רשימה סגורה של יחידים וישויות שנחשבים צד קשור, לרבות בעל שליטה, שליטה משותפת או השפעה מהותית על הישות המדווחת, אנשי מפתח בהנהלה, חברה בת, חברה אחות, וחברה כלולה.
- **הגדרת עסקה עם צד קשור** – העברה של משאבים, שירותים או מחויבויות בין הישות המדווחת לבין צד קשור, ללא קשר אם בוצע חיוב.
- **תגמול לאנשי מפתח בהנהלה** – יש לתת גילוי לסך התגמול למנכ"ל ולדירקטורים לגבי הקטגוריות הבאות: (א) סך הטבות עובד, וכן (ב) תשלום מבוסס מניות.
- **ישויות קשורות לממשלה** – קיים פטור חלקי לגבי עסקאות, יתרות והתקשרויות עם ממשלה שיש לה שליטה, שליטה משותפת או השפעה מהותית על הישות המדווחת.

סיווג הטבות עובד

התקן מפרט את הטיפול בארבע קבוצות של הטבות עובד:

- הטבות עובד לזמן קצר
- הטבות לאחר סיום העסקה (כולל הטבות בגין פיצויי פרישה)
- הטבות עובד אחרות לזמן ארוך
- הטבות עודפות בגין הפסקת העסקה בנסיבות מיוחדות

הכרה במדידות מחדש ברווח כולל אחר	שימוש בהנחות אקטואריות והיוון לערך נוכחי	מועד ההכרה	הגדרה		
לא	לא	בתקופת השירות	עיקר סכומן חזוי להיות מסולק תוך 12 חודשים מתום תקופת הדיווח	הטבות עובד לטווח קצר	
לא	לא	בתקופת השירות	עומדות לתשלום לאחר סיום ההעסקה, סיכון אקטוארי וסיכון השקעה חלים על העובד	תוכנית הפקדה מוגדרת	
בחירת מדיניות – מודל הסגירה או אקטואריה		בתקופת השירות	עומדות לתשלום לאחר סיום ההעסקה, סיכון אקטוארי וסיכון השקעה חלים על המעביד	פיצויי פרישה	הטבות לאחר העסקה
כן, או ברווח והפסד – בחירת מדיניות	כן			תוכנית הטבה מוגדרת אחרת	
לא	כן	בתקופת השירות	סעיף סל - ברירת המחדל	הטבות עובד אחרות לטווח ארוך	
לא	לא / כן	במועד הפיטורין	הטבות המסופקות בתמורה לפיטורין	הטבות בגין פיטורין	

תקן 10 – הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים

תחולה

- **הפרשה** – התחייבות שעיתוי פירעונה או סכומה אינו וודאי.
- **התחייבות תלויה** – מחויבות שאינה מוכרת במאזן משום שאינה מקיימת אחד או יותר משלושת התנאים להכרה בהפרשה.
- **נכס תלוי** – נכס אפשרי הנובע מאירועי העבר, שקיומו יתברר אם יתרחשו אירועים עתידיים שאינם בשליטת הישות. ככל שמימוש הנכס צפוי ברמה גבוהה (להבדיל מ"וודאי למעשה" ב- IAS 37), הנכס אינו תלוי ויש להכיר בו.

התנאים להכרה בהפרשה

- **מחויבות בהווה** – לישות יש מחויבות בהווה (משפטית או משתמעת) כתוצאה מאירוע מהעבר
- **צפוי תשלום** – צפוי (יותר סביר מאשר לא) תזרים שלילי של משאבים לסילוק המחויבות; וכן
- **אומדן מהימן** – ניתן לאמוד את סכום המחויבות באופן מהימן.

תקן 10 – הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים

יישומים ספציפיים

- מחויבות משתמעת
- חוזה מכביד
- שינוי מבני
- פירוק ושיקום אתר
- הפרשה לאחריות

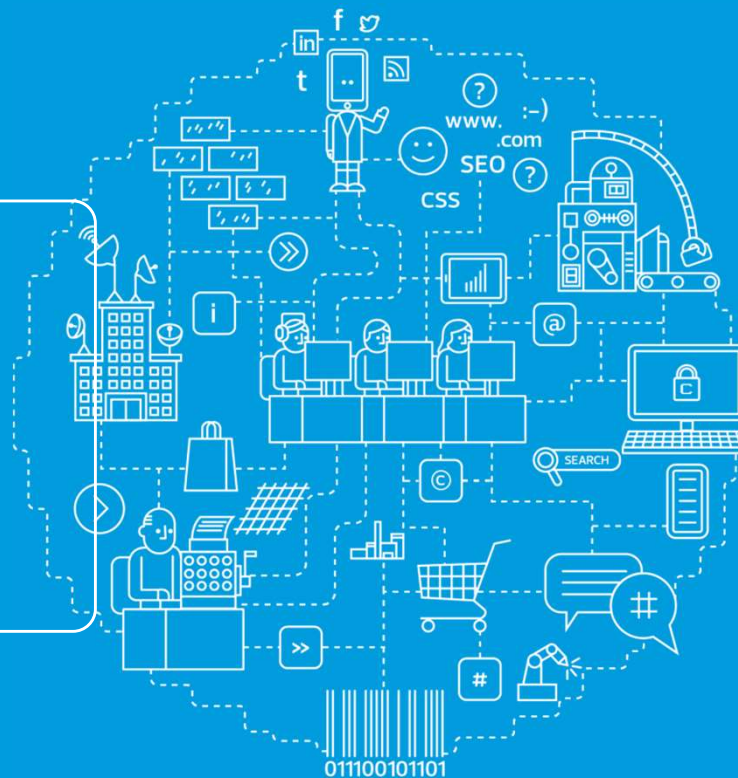
החידושים בתקן

- סף ההכרה בהפרשה – צפוי, כלומר מעל 50%
- מדידת ההפרשה – בערך נוכחי
- אומדן מהימן – רק במקרים נדירים לא ניתן לאמוד באופן מהימן
- קיזוז – אין לקזז נכס שיפוי מהתחייבות בגין הפרשה

תקן 10 – הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים

נכס		התחייבות		
גילוי	הכרה	גילוי	הכרה	
V	V	V	V	צפוי ברמה גבוהה
V	-	V	V	צפוי (מעל 50%)
-	-	V	-	אינו צפוי אך אינו קלוש
-	-	-	-	קלוש

תודה!



Collaboration. Understanding. Ideas and insight.