

IFRIC's Agenda Decision

השפעה של הנחה פוטנציאלית על סיווג תוכנית

(תקן חשבונאות בינלאומי 19 הטבות עובד)

יוני 2019

הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC) קיבלה פנייה לגבי סיווג של תוכנית הטבה לאחר סיום העסקה ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 19. בתבנית העובדות המתוארת בפנייה, ישות מממנת תוכנית הטבות לאחר סיום העסקה המנוהלת על ידי צד שלישי. התנאים הרלוונטיים של התוכנית הם כלהלן:

- א. ישות יש מחויבות לשלם תשלומים שנתיים קבועים לתוכנית. הישות קבעה שלא תהיה לה מחויבות משפטית או מחויבות משתמעת לשלם תשלומים נוספים אם לתוכנית לא יהיו מספיק נכסים כדי לשלם את כל הטבות העובד המתייחסות לשירות העובד בתקופה השוטפת ובתקופות קודמות.
- ב. הישות זכאית להנחה פוטנציאלית על התשלומים השנתיים שלה. ההנחה מתקבלת אם היחס של נכסי התוכנית להתחייבויות התוכנית עולה על רמה קבועה. לכן, הנחה כלשהי עשויה להיות מושפעת מההנחות האקטואריות ומהתשואה על נכסי תוכנית.

בפנייה נשאלה הוועדה (IFRIC) אם ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 19, התוצאה של קיומה של זכות להנחה פוטנציאלית היא סיווג כתוכנית להטבה מוגדרת.

סעיף 8 לתקן חשבונאות בינלאומי 19 מגדיר תוכניות להפקדה מוגדרת כ"תוכניות הטבה לאחר סיום העסקה שלפיהן ישות משלמת תשלומים קבועים לישות נפרדת (קרן) מבלי שתהיה לה מחויבות משפטית או משתמעת לשלם תשלומים נוספים אם לקרן לא יהיו מספיק נכסים כדי לשלם את כל הטבות העובד המתייחסות לשירות העובד בתקופה השוטפת ובתקופות הקודמות."

סעיפים 27-30 לתקן חשבונאות בינלאומי 19 קובעים דרישות המתייחסות לסיווג תוכניות הטבה לאחר סיום העסקה כתוכניות להפקדה מוגדרת או כתוכניות להטבה מוגדרת.

סעיף 27 קובע ש"תוכניות הטבה לאחר סיום העסקה מסווגות כתוכניות להפקדה מוגדרת או כתוכניות להטבה מוגדרת, תלוי במהות הכלכלית של התוכנית כפי שנגזרת מעקרונותיה ומתנאיה העיקריים." הוועדה (IFRIC) לכן ציינה את החשיבות של בחינת כל התנאים הרלוונטיים של תוכנית הטבה לאחר סיום העסקה, כמו גם דפוסי פעילות לא פורמאליים כלשהם אשר עשויים ליצור מחויבות משתמעת, בסיווג התוכנית. בחינה זו תזהה אם:

- א. המחויבות המשפטית או המחויבות המשתמעת של הישות כלפי העובדים מוגבלת לסכום שהיא מסכימה להפקיד בקרן (תוכנית להפקדה מוגדרת כמתואר בסעיף 28); או
- ב. ישות יש מחויבות לספק את ההטבות המוסכמות לעובדים נוכחיים ולעובדים לשעבר (תוכנית להטבה מוגדרת כמתואר בסעיף 30).

הוועדה (IFRIC) ציינה שבתבנית העובדות המתוארת בפנייה, בחינת התנאים הרלוונטיים של התוכנית תכלול לדוגמה, בחינת (א) האופן והתדירות שבהם נקבעים תשלומים שנתיים והנחה פוטנציאלית כלשהי (כולל יחס היעד); וכן (ב) אם האופן והתדירות של קביעת התשלומים ושל הנחה כלשהי מעבירים סיכון אקטוארי וסיכון השקעה (כמתואר בתקן חשבונאות בינלאומי 19) לישות.

הוועדה (IFRIC) העירה שעל מנת לקיים את ההגדרה של תוכנית להפקדה מוגדרת, ישות חייבת (א) שתהיה לה מחויבות כלפי העובדים לשלם תשלומים קבועים לקרן; וכן (ב) לא להיות מחויבת לשלם

תשלומים נוספים אם הקרן אינה מחזיקה מספיק נכסים לשלם את כל הטבות העובד המתייחסות לשירות עובד בתקופה השוטפת ובתקופות קודמות. לדוגמה, לא צריכה להיות אפשרות שתשלומים עתידיים ישמשו לכיסוי גירעונות במימון הטבות עובד המתייחסות לשירות עובד בתקופה השוטפת ובתקופות קודמות.

הוועדה (IFRIC) גם העירה שסעיפים 28 ו-30 לתקן חשבונאות בינלאומי 19 קובעים שבתוכנית ההפקדה מוגדרת, סיכון אקטוארי וסיכון השקעה חלים במהות על העובד, בעוד שבתוכנית להטבה מוגדרת סיכונים אלה חלים במהות על הישות. סעיפים 28 ו-30 מתארים (א) סיכון אקטוארי כסיכון שההטבות יעלו לישות יותר מהחזוי או שההטבות יהיו נמוכות מהחזוי לעובד; וכן (ב) סיכון השקעה כסיכון שהנכסים שהושקעו לא יספיקו על מנת לשלם הטבות חזויות. סעיף 29 לבסיס למסקנות לתקן חשבונאות בינלאומי 19 מסביר שההגדרה של תוכניות להפקדה מוגדרת אינה מחריגה את הפוטנציאל ההפוך שהעלות לישות תהיה פחות מהחזוי.

כתוצאה מכך, הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שביישום תקן חשבונאות בינלאומי 19, התוצאה של קיומה של זכות להנחה פוטנציאלית לא תגרום בעצמה לסיווג תוכנית הטבות לאחר סיום העסקה כתוכנית להטבה מוגדרת. אף על פי כן, הוועדה (IFRIC) הדגישה את החשיבות של בחינת כל התנאים של התוכנית, כמו גם דפוסי פעילות לא פורמאליים כלשהם אשר עשויים ליצור מחויבות משתמעת, בסיווג התוכנית.

הוועדה (IFRIC) ציינה שביישום סעיף 122 לתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגה של דוחות כספיים, ישות תיתן גילוי לשיקולי הדעת שהופעלו על ידי ההנהלה לגבי סיווג של תוכניות הטבה לאחר סיום העסקה, אם אלה הם חלק משיקולי הדעת שיש להם ההשפעה המשמעותית ביותר על הסכומים שהוכרו בדוחות הכספיים.

הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שהדרישות בתקן חשבונאות בינלאומי 19 מספקות בסיס מתאים לישות על מנת לקבוע את הסיווג של תוכנית הטבות לאחר סיום העסקה כתוכנית להפקדה מוגדרת או כתוכנית להטבה מוגדרת. כתוצאה מכך, הוועדה (IFRIC) החליטה לא להוסיף נושא זה לסדר היום לתקינה שלה.

תרגום ה-Agenda Decision של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי לעברית מובא לנוחות המדווחים וראוי החשבון. הנוסח המקורי באנגלית הוא הנוסח המחייב וניתן לקרוא אותו באתר האינטרנט של המוסד לתקני דיווח כספי בינלאומיים בכתובת:

<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/agenda-decisions/ias-19-effect-of-a-potential-discount-on-plan-classification-june-2019.pdf>