

IFRIC's Agenda Decision

זיכויים שליליים בגין רכבים עם פליטה נמוכה (תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים)

יולי 2022

הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC) קיבלה פנייה בשאלה אם מדדים מסוימים שמטרתם עידוד הפחתת פליטת פחמן של רכבים יוצרים מחויבויות אשר מקיימות את הגדרת התחייבות בתקן חשבונאות בינלאומי 37.

הפנייה

בפנייה תוארו מדדים ממשלתיים אשר חלים על ישויות אשר מייצרות או מייבאות רכבי נוסעים למכירה בשוק מוגדר. בהתאם למדדים, ישויות מקבלות זיכויים חיוביים אם בשנה קלנדרית הן ייצרו או ייבאו רכבים שפליטות הדלק הממוצעות שלהם נמוכות מיעד הממשלה. ישויות מקבלות זיכויים שליליים אם באותה שנה הן ייצרו או ייבאו רכבים שפליטות הדלק הממוצעות שלהם גבוהות מהיעד.

המדדים דורשים מישות אשר מקבלת זיכויים שליליים לשנה אחת לבטל זיכויים שליליים אלה על ידי השגת זיכויים חיוביים ומסירתם. הישות יכולה להשיג זיכויים חיוביים על ידי רכישתם מישות אחרת או על ידי יצירתם בעצמה בשנה הבאה (על ידי ייצור או ייבוא עוד רכבים שהפליטות שלהם נמוכות). אם הישות נכשלת בביטול הזיכויים השליליים שלה, הממשלה יכולה להטיל סנקציות על הישות. סנקציות אלה לא ידרשו תשלום של קנסות או עונשים או תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות, אך עשויות למנוע מהישות הזדמנויות בעתיד, לדוגמה על ידי הגבלת הגישה של הישות לשוק.

הפנייה התייחסה למצב של ישות שייצרה או ייבאה רכבים שפליטות הדלק הממוצעות שלהם גבוהות מהיעד הממשלתי והוועדה (IFRIC) נשאלה אם לישות כזו קיימת מחויבות בהווה אשר מקיימת את ההגדרה של התחייבות בתקן חשבונאות בינלאומי 37.

דרישות רלוונטיות

סעיף 10 לתקן חשבונאות בינלאומי 37:

- א. מגדיר התחייבות כ"מחויבות בהווה של ישות הנובעת מאירועים מהעבר, אשר סילוקה חזוי לגרום תזרים שלילי של משאבים של הישות המגלמים הטבות כלכליות";
- ב. מבדיל מחויבויות משפטיות (אשר נובעות מחוזה, חקיקה או כללי חיוב על פי כל דין) ממחויבויות משתמעות (אשר נובעות מפעולות ישות); וכן
- ג. מגדיר אירוע מחייב כ"אירוע שיוצר מחויבות משפטית או משתמעת שכתוצאה ממנו אין לישות חלופה מציאותית לסילוק המחויבות".

לישות אין חלופה מציאותית לסילוק מחויבות רק כאשר ניתן לאכוף את סילוק המחויבות על פי חוק, או במקרה של מחויבות משתמעת, כאשר פעולות הישות יצרו ציפיות תקפות בקרב צדדים אחרים שהישות תפרע את המחויבות (סעיף 17 לתקן חשבונאות בינלאומי 37).

הוועדה (IFRIC) הבחינה שבקביעה אם יש לישות התחייבות, הישות שתוארה בפנייה תביא בחשבון:

- א. אם התוצאה של סילוק המחויבות לבטל זיכויים שליליים תהיה תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות;
- ב. איזה אירוע יוצר מחויבות בהווה לבטל זיכויים שליליים; וכן

ג. אם לישות אין חלופה מציאותית לסילוק המחויבות.

מסקנות הוועדה (IFRIC)

תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות

ישות יכולה לסלק מחויבות לבטל זיכויים שליליים על ידי רכישת זיכויים מישות אחרת או על ידי יצירת זיכויים חיוביים בעצמה בשנה הבאה. הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שהתוצאה של כל אחת מהשיטות לסילוק המחויבות תהיה תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות. משאבים אלה הם הזיכויים החיוביים שהישות תמסור על מנת לבטל את היתרה השלילית. הישות יכולה הייתה אחרת להשתמש בזיכויים החיוביים שייצרה למטרות אחרות – לדוגמה, למכור לישויות אחרות עם זיכויים שליליים.

האירוע שיוצר מחויבות בהווה

ההגדרה של התחייבות בתקן חשבונאות בינלאומי 37 דורשת מישות שתהיה לה "מחויבות בהווה... הנובעת מאירועים מהעבר..." סעיף 19 לתקן חשבונאות בינלאומי 37 מוסיף כי רק אותן מחויבויות, הנובעות מאירועים מהעבר, הקיימות באופן עצמאי מפעולותיה של הישות בעתיד מקיימות את ההגדרה של התחייבות. שתי הבהרות של הוועדה (IFRIC) לתקן חשבונאות בינלאומי 37 מספקות דרישות רלוונטיות נוספות – הם מתייחסות לסוגים ספציפיים של חיובים המוטלים על ידי הממשלה וקובעות אילו אירועים יוצרים מחויבות בהווה לסוגים אלה של חיובים:

- א. פרשנות מספר 6 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי, התחייבויות הנובעות מהשתתפות בשוק ספציפי - פסולת ציוד חשמלי ואלקטרוני מתייחסת לחיוב עבור העלות של ניהול פסולת. חקיקה קושרת את החיוב להשתתפות הישות בשוק ספציפי בתקופה ספציפית. העמדה המוסכמת בפרשנות מספר 6 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי היא שמחויבות נוצרת כאשר ישות מנהלת את הפעילות שאליה החיוב מקושר.
- ב. פרשנות מספר 21 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי, היטלים מתייחסת להיטלים המוטלים על ידי ממשלות. העמדה המוסכמת בפרשנות מספר 21 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי היא שהאירוע שיוצר את התחייבות לשלם היטל הוא הפעילות שגורמת לתשלום ההיטל, כפי שזוהתה בחקיקה הרלוונטית.

בתבנית העובדות המתוארת בפנייה, הפעילות שגורמת לדרישה לבטל זיכויים שליליים (או במילים אחרות, הפעילות שאליה המדד מקשר דרישה זו) היא הייצור או הייבוא של רכבים שפליטות הדלק הממוצעות שלהם גבוהות מהיעד הממשלתי. אם בשנה קלנדרית ישות ייצרה או ייבאה רכבים שפליטות הדלק שלהם גבוהות מהיעד הממשלתי, מחויבות:

- א. נבעה מאירועים מהעבר.
- ב. קיימת באופן עצמאי מפעולותיה של הישות בעתיד (הניהול העתידי של עסקיה). הפעולות העתידיות של הישות יקבעו רק את האמצעים שבהם הישות תסלק את המחויבות בהווה שלה – אם היא תרכוש זיכויים חיוביים מישות אחרת או תייצר זיכויים חיוביים בעצמה על ידי ייצור או ייבוא של עוד רכבים עם פליטות נמוכות.

לפיכך, הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שבתבנית העובדות המתוארת בפנייה, הפעילות שיוצרת את המחויבות בהווה היא הייצור או הייבוא של רכבים שפליטות הדלק שלהם, בממוצע של כל הרכבים שיוצרו או יבאו בשנה קלנדרית זו, גבוהות מהיעד הממשלתי.

הוועדה (IFRIC) ציינה שמחויבות בהווה יכולה לנבוע בכל מועד במהלך שנה קלנדרית (בהתבסס על פעילויות הייצור או הייבוא של הישות עד לאותו מועד), ולא רק בסוף השנה הקלנדרית.

אין חלופה מציאותית לסילוק המחויבות

הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שהמדדים המתוארים בפנייה עשויים ליצור מחויבות משפטית:

- א. המחויבויות הנובעות מהמדדים נגזרות מהפעלה על פי חוק; וכן
- ב. הסנקציות שהממשלה יכולה להטיל לפי המדדים יהיו המנגנון שבאמצעותו סילוק עשוי להיות ניתן לאכיפה על פי החוק.

לישות תהיה מחויבות משפטית הניתנת לאכיפה על פי חוק אם קבלת הסנקציות האפשריות עבור אי-סילוק אינה חלופה מציאותית עבור הישות.

הוועדה (IFRIC) הבחינה שקביעה אם קבלת הסנקציות היא חלופה מציאותית לישות דורשת שיקול דעת – המסקנה תהיה תלויה במהות הסנקציות ובנסיבות הספציפיות של הישות.

האפשרות למחויבות משתמעת

הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שאם ישות קובעת שאין לה מחויבות משפטית לבטל את הזיכויים השליליים שלה, אז יהיה עליה לשקול אם יש לה מחויבות משתמעת לעשות זאת. לישות תהיה מחויבות משתמעת אם מתקיימים שני התנאים הבאים:

- א. בשנה קלנדרית, הישות ייצרה או ייבאה רכבים שפליטות הדלק הממוצעת שלהם גבוהות מהיעד הממשלתי, וכן
- ב. הישות ביצעה פעולה שיוצרת ציפיות תקפות בקרב צדדים אחרים שהיא תבטל את הזיכויים השליליים הנובעים מכך – לדוגמה הישות נתנה הצהרה עדכנית (current) ספציפית במידה מספקת שהיא תעשה זאת.

דרישות אחרות של תקן חשבונאות בינלאומי 37

בפנייה נשאלה הוועדה (IFRIC) אם המדדים הממשלתיים יוצרים מחויבויות המקיימות את הגדרת התחייבות בתקן חשבונאות בינלאומי 37. הוועדה (IFRIC) הבחינה שאם הישות זיהתה מחויבות כזו, ישות תיישם את הדרישות האחרות של תקן חשבונאות בינלאומי 37 על מנת לקבוע איך למדוד את ההתחייבות. הוועדה (IFRIC) לא דנה בדרישות אחרות אלה.

הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שהעקרונות והדרישות בתקני דיווח כספי בינלאומיים מספקים בסיס מתאים לישות על מנת לקבוע, בתבנית העובדות המתוארת בפנייה, אם יש לה מחויבות אשר מקיימת את ההגדרה של התחייבות בתקן חשבונאות בינלאומי 37. כתוצאה מכך, הוועדה (IFRIC) החליטה לא להוסיף פרויקט תקינה לתוכנית העבודה שלה.

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

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/agenda-decisions/2022/negative-low-emission-vehicle-credits-jul-2022.pdf>