

IFRIC's Agenda Decision

מחויבויות הקשורות לאקלים

(תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים)

אפריל 2024

הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC) (להלן-הוועדה לפרשנויות) קיבלה פנייה שכללה בקשה להבהיר:

- א. אם מחויבות (commitment) של ישות להפחית או לקזז את פליטות גזי החממה יוצרת מחויבות (obligation) משתמעת של הישות;
- ב. אם מחויבות משתמעת הנוצרת ממחויבות כזו מקיימת את הקריטריונים בתקן חשבונאות בינלאומי 37 להכרה בהפרשה; וכן
- ג. אם מוכרת הפרשה, אם הסכום המקביל מוכר כהוצאה או כנכס כאשר הפרשה מוכרת.

תבנית עובדות

בשנת 20X0 ישות, יצרן של מוצרים ביתיים, הצהירה באופן פומבי את מחויבותה:

- א. להפחית באופן הדרגתי את פליטות גזי החממה השנתיות שלה, תוך הפחתה שלהן בלפחות 60% מהרמה הנוכחית שלהם עד לשנת 20X9; וכן
- ב. לקזז את יתרת הפליטות השנתיות שלה בשנת 20X9 ובשנים העוקבות על ידי רכישת זיכוי פחמן (carbon credits) והוצאתם משוק הפחמן.

על מנת לתמוך בהצהרתה, הישות מפרסמת תוכנית מעבר המפרטת את האופן שבו הישות תשנה באופן הדרגתי את שיטות הייצור בין שנת 20X1 לבין שנת 20X9 על מנת להשיג הפחתה של 60% בפליטות גזי החממה השנתיות עד לשנת 20X9. השינויים יהיו כרוכים בהשקעה בתהליכים שהם יעילים יותר מבחינת אנרגיה, רכישת אנרגיה ממקורות מתחדשים והחלפת רכיבי מוצר מבוססי נפט וחומרי אריזה מבוססי נפט בחלופות עם פחמן נמוך יותר. ההנהלה בטוחה שהישות יכולה לבצע שינויים אלה ולהמשיך למכור את המוצרים ברווח.

בנוסף לפרסום תוכנית המעבר, הישות מבצעת מספר פעולות אחרות אשר מאשרות באופן פומבי את כוונתה לקיים את מחויבותיה.

האם לישות יש מחויבות משתמעת?

סעיף 10 לתקן חשבונאות בינלאומי 37 מגדיר מחויבות משתמעת כמחויבות הנובעת מפעולות הישות כאשר:

- (א) באמצעות דפוס התנהגות המבוסס על ניסיון העבר, מדיניות שפורסמה, או הצהרה עדכנית (current) אחרת ספציפית במידה מספקת, הישות גרמה לצדדים אחרים להבין שהיא תקבל על עצמה אחריות מסוימת; וכן
- (ב) כתוצאה מכך, הישות יצרה בקרב אותם צדדים אחרים ציפייה תקפה (Valid Expectation) שהיא תמלא אחריות זו.

סעיף 20 לתקן חשבונאות בינלאומי 37 קובע שמחויבות כרוכה תמיד במעורבותו של צד אחר אשר חבים לו את המחויבות, אך אין צורך לדעת את זהותו של אותו צד והמחויבות יכולה להיות לציבור ככלל. הוועדה (IFRIC) הבחינה כי מחויבות משתמעת להפחית או לקזז את פליטות גזי החממה, אם קיימת כזו, תהיה חבות כלפי כל האנשים המושפעים לרעה מהפליטות כך שהיא תורחב לציבור ככלל. הוועדה (IFRIC) הבחינה בנוסף שהשאלה אם ההצהרה של ישות לגבי מחויבותה להפחית או לקזז את הפליטות שלה יוצרת ציפייה תקפה שהיא תקיים מחויבות זו – ולפיכך יוצרת מחויבות משתמעת לעשות כן – תלויה בעובדות של המחויבות והנסיבות המקיפות אותה, כולל כל הפעולות שהישות ביצעה אשר מאשרות באופן פומבי את כוונתה לקיים את המחויבות. ההנהלה תפעיל שיקול דעת על מנת להגיע למסקנה בכל מועד דיווח תוך הבאה בחשבון של כל העובדות והנסיבות הרלוונטיות שקיימות באותו מועד. אם העובדות והנסיבות משתנות ממועד דיווח אחד למועד דיווח עוקב, כך יכולה להשתנות גם המסקנה.

אם ההצהרה של הישות לא יצרה מחויבות משתמעת, הישות אינה מכירה בהפרשה. אם ההצהרה של הישות יצרה מחויבות משתמעת, השאלה הבאה יש לשקול היא אם מחויבות זו מקיימת את הקריטריונים להכרה בהפרשה.

האם המחויבות המשתמעת מקיימת את הקריטריונים להכרה בהפרשה?

- סעיף 14 לתקן חשבונאות בינלאומי 37 דורש מישות להכיר בהפרשה כאשר:
- (א) לישות מחויבות בהווה (משפטית או משתמעת) כתוצאה מאירוע מהעבר;
 - (ב) צפוי שיידרש תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות כדי לסלק את המחויבות; וכן
- (ג) ניתן לערוך אומדן מהימן של סכום המחויבות.

ישות מכירה בהפרשה רק אם כל שלושת התנאים מתקיימים.

מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מהעבר

התנאי הראשון להכרה בהפרשה הוא שלישות יש מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מהעבר.

הוועדה (IFRIC) הבחינה שכפי שחיקוק חוק אינו מספיק על מנת ליצור לישות מחויבות משפטית בהווה, הפרסום של מדיניות או הצהרה אינו מספיק על מנת ליצור לישות מחויבות משתמעת בהווה – לישות יש מחויבות משפטית או משתמעת בהווה רק אם התרחש האירוע שעליו חלים החוק, המדיניות או ההצהרה. לדוגמה, כפי שמומחש בדוגמה להמחשה 2 הנלווית לתקן חשבונאות בינלאומי 37, לישות עם מדיניות שפורסמה ברבים של טיהור קרקע שהיא זיהמה מתהווה מחויבות בהווה רק כאשר היא מזהמת את הקרקע – פרסום המדיניות הוא נחוץ, אך אינו מספיק על מנת ליצור לישות מחויבות בהווה.

בהסבר לדרישה למחויבות בהווה, סעיף 18 לתקן חשבונאות בינלאומי 37 קובע כי "אין להכיר בהפרשות בגין עלויות שהתהוותן תידרש לצורך פעילות בעתיד" וסעיף 19 לתקן חשבונאות בינלאומי 37 קובע כי "רק אותן מחויבויות, הנובעות מאירועים מהעבר, הקיימות באופן עצמאי מפעולותיה של הישות בעתיד (דהיינו, התנהגות העסק בעתיד), מוכרות כהפרשות".

ביישום סעיפים אלה, הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שאם המחויבויות המתוארות בתבנית העובדות יוצרות מחויבות משתמעת לישות:

(א) מחויבות זו אינה מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מהעבר כאשר הישות מצהירה באופן פומבי על מחויבויותיה בשנת 20X0. לא הצהרה על מחויבות ולא ביצוע פעולות אשר מאשרות את כוונת הישות לקיים מחויבות זו הן אירועים שיוצרים מחויבות בהווה. האירועים

שיוצרים מחויבות בהווה הם האירועים שעליהם חלה ההצהרה ואירועים אלה לא התרחשו במועד שבו הישות הצהירה על מחויבותה. העלויות שיתהוו לישות על מנת להפחית את פליטות גזי החממה השנתיות שלה ולקזז את גזי החממה שהיא פולטת בשנת 20X9 ובשנים עוקבות הן עלויות שהיא תצטרך לצבור על מנת לפעול בעתיד – המחויבויות לעלויות אלה אינן קיימות בנפרד מהפעולות העתידיות של הישות.

(ב) בכל מועד נתון, לישות אין מחויבות בהווה להפחית את הפליטות שלה לאחר אותו מועד, מאחר שעלויות התפעול עם פליטות נמוכות יותר בעתיד יישארו עלויות שהישות תצטרך לצבור על מנת לפעול בעתיד. לישות תהיה, במועד כלשהו בעתיד, התחייבות לשלם עבור משאבים שהיא קונה על מנת להוציא לפועל את הפעילויות העתידיות האלה – לדוגמה, לשלם עבור מפעל או ציוד חדשים – אך רק כאשר היא מקבלת משאבים אלה בעסקת החלפה.

(ג) רק כאשר הישות פלטה את גזי החממה שהיא התחייבה לקזז תהיה לה מחויבות בהווה לקזז את גזי חממה אלה. לישות תהיה מחויבות בהווה רק אם וכאשר היא תפלוט גזי חממה בשנת 20X9 ובשנים עוקבות.

תזרים שלילי צפוי של משאבים

הקריטריון השני להכרה בהפרשה הוא שיהיה צפוי שתזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות ידרש על מנת לסלק את המחויבות.

הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שאם המחויבויות המתוארות בתבנית העובדות יוצרות לישות מחויבות משתמעת:

(א) סילוק המחויבות המשתמעת על מנת להפחית את פליטות גזי החממה השנתיות של הישות לא ידרוש תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות. למרות שלישות יתהוו יציאות על מנת לשנות את שיטות הייצור שלה, הישות תקבל משאבים אחרים – לדוגמה, רכוש קבוע, אנרגיה, מרכיבי מוצר או חומרי אריזה – בתמורה, והיא תוכל להשתמש במשאבים אלה על מנת לייצר מוצרים שהיא יכולה למכור ברווח.

(ב) סילוק המחויבות המשתמעת על מנת לקזז את פליטות גזי החממה השנתיות של הישות שנותרו ידרוש תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות. הישות תידרש לקנות ולהוציא מכלל שימוש (retire) זיכויי פחמן מבלי לקבל בתמורה משאבים המגלמים הטבות כלכליות.

אומדן מהימן

הקריטריון האחרון להכרה בהפרשה הוא שניתן לערוך אומדן מהימן של סכום המחויבות.

סעיף 25 לתקן חשבונאות בינלאומי 37 קובע "למעט במקרים נדירים ביותר, הישות תוכל לקבוע טווח של תוצאות אפשריות (outcomes) ולכן יכולה לבצע אומדן של המחויבות שהוא מהימן במידה מספקת כדי לשמש להכרה בהפרשה."

הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שבתבנית העובדות המתוארת, סביר שהישות תוכל לבצע אומדן מהימן של הסכום של מחויבות משתמעת, אשר מקיימת את הקריטריונים האחרים להכרה.

הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שבתבנית העובדות המתוארת:

- (א) אם ההצהרה של הישות לגבי מחויבויותיה להפחית ולקזז את פליטות גזי החממה שלה יוצרת מחויבות משתמעת לקיים מחויבויות אלה תלויה בעובדות של ההצהרה ובנסיבות הסובבות אותה.
- (ב) אם ההצהרה יוצרת מחויבות משתמעת:
- (i) הישות אינה מכירה בהפרשה כאשר היא מבצעת את ההצהרה בשנת 20X0. במועד זה, המחויבות המשתמעת אינה מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מהעבר.
 - (ii) הישות אינה מכירה בהפרשה בין שנת 20X0 לבין שנת 20X9 מאחר שאין לה מחויבות בהווה כתוצאה מאירוע מהעבר עד שהיא פלטה את גזי החממה שהיא התחייבה לקזז.
 - (iii) ככל שהישות פולטת גזי חממה בשנת 20X9 ובשנים עוקבות, תתהווה לה מחויבות בהווה לקזז את פליטות העבר. אם הישות לא סילקה מחויבות זו וקיים אומדן מהימן שניתן לבצע של הסכום של המחויבות, הישות מכירה בהפרשה.

אם מוכרת הפרשה, אם הסכום המקביל מוכר כהוצאה או כנכס כאשר הפרשה מוכרת?

הוועדה (IFRIC) הבחינה שאם מוכרת הפרשה, הסכום המקביל מוכר כהוצאה ולא כנכס, אלא אם כן הסכום יוצר – או מהווה חלק מהעלות של – פריט אשר כשיר להכרה כנכס בהתאם לתקן דיווח חשבונאי בינלאומי.

השלכות חשבונאיות אחרות והשלכות גילוי

הוועדה (IFRIC) הבחינה ללא קשר אם התוצאה של מחויבות (commitment) של ישות להפחית או לקזז את פליטות גזי החממה שלה היא הכרה בהפרשה, הפעולות שהישות מתכננת לבצע על מנת לקיים מחויבות זו עשויות להשפיע על הסכומים שבהם היא מודדת נכסים והתחייבויות אחרים שלה והמידע שהיא נותנת לו גילוי לגביהם, כפי שנדרש על ידי תקני דיווח חשבונאי בינלאומיים שונים.

מסקנה

הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שהעקרונות והדרישות בתקני דיווח חשבונאי בינלאומיים מספקים בסיס מתאים לישות על מנת לקבוע:

- א. אם מחויבות (commitment) של ישות להפחית או לקזז את פליטות גזי החממה שלה יוצרת מחויבות (obligation) משתמעת לישות.
 - ב. הנסיבות שבהם ישות מכירה בהפרשה עבור עלויות לקיים מחויבות משתמעת להפחית או לקזז את פליטות גזי החממה שלה;
 - ג. אם מוכרת הפרשה, אם הסכום המקביל מוכר כהוצאה או כנכס כאשר הפרשה מוכרת.
- 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/2024/climate-related-commitments-apr-24.pdf>