

**פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 5  
זכויות בקרן למימון מחויבויות  
לפירוק, לשחזור ולשיקום  
סביבתי**

**IFRIC Interpretation 5**

**Rights to Interests arising  
from Decommissioning,  
Restoration and  
Environmental  
Rehabilitation Funds**

*גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקנים שפורסמו עד 31 במאי 2025 ושמועד  
תחילתם אינו מאוחר מיום 1 בינואר 2026.*

**תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2026**

פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 5 והמסמכים הנלווים אליה תוקנו על ידי:

- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* (פורסם באפריל 2024) (מועד תחילה 1 בינואר 2027).

מועד התחילה של התיקונים האלה הוא לאחר 1 בינואר 2026, ולכן הם לא שולבו במהדורה זו, אלא נכללו בנפרד בכרך ג במסגרת תקנים ותיקונים נוספים.

## תוכן העניינים

החל מסעיף

**פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 5  
זכויות בקרן למימון מחויבויות לפירוק, לשחזור  
ולשיקום סביבתי**

הפניות

1	רקע
4	תחולה
6	סוגיות
7	עמדה מוסכמת
7	טיפול חשבונאי בזכות בקרן
10	טיפול חשבונאי במחויבויות להפקיד הפקדות נוספות
11	גילוי
14	מועד תחילה
15	הוראות מעבר

נספח:

תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 39 מכשירים פיננסיים: הכרה  
ומדידה\*<sup>†</sup>

בסיס למסקנות\*

\* לא תורגם לעברית

<sup>†</sup> התיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 39 שנכללו בנספח זה בעת פרסום הפרשנות שולבו בתקן חשבונאות בינלאומי 39.

## **פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 5 זכויות בקרן למימון מחויבויות לפירוק, לשחזור ולשיקום סביבתי**

פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 5 זכויות בקרן למימון מחויבויות לפירוק, לשחזור ולשיקום סביבתי (IFRIC 5) מפורטת בסעיפים 1–15 ובנספח. פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 5 מלווה בבסיס למסקנות. התחולה והמעמד המחייב של הפרשנויות מפורטים בהקדמה לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים.

### **הפניות**

- תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים
- תקן דיווח כספי בינלאומי 10 דוחות כספיים מאוחדים
- תקן דיווח כספי בינלאומי 11 הסדרים משותפים
- תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות
- תקן חשבונאות בינלאומי 28 השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות
- תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים

### **רקע**

1. קרנות למימון מחויבויות לפירוק, לשחזור ולשיקום סביבתי, להלן "קרנות למימון מחויבויות לפירוק" או "קרנות", נועדו להפריד (segregate) נכסים כדי לממן את עלויות הפירוק של מתקן (כגון מתקן גרעיני) או של ציוד מסוים (כגון מכונות), כולן או חלקן, או לצורך ביצוע שיקום סביבתי (כגון טיהור של מים מזוהמים או שיקום של קרקע ששימשה לכרייה), שיכוננו להלן ביחד "פירוק".
2. הפקדות לקרנות אלה עשויות להיות מרצון או מכוח תקנה או חוק. הקרנות עשויות להיות מוקמות באחד מהמבנים הבאים:
  - (א) קרנות אשר מוקמות על ידי מפקיד יחיד כדי לממן את מחויבויות הפירוק שלו, בין בגין אתר מסוים ובין בגין מספר אתרים המפוזרים גאוגרפית.

(ב) קרנות אשר מוקמות עם מפקידים מרובים כדי לממן את מחויבויות הפירוק האינדיווידואליות או המשותפות שלהם, כאשר המפקידים זכאים לשיפוי בגין הוצאות פירוק במידה של סכום ההפקדות שלהם בתוספת רווחים כלשהם שהושגו בפועל מהפקדות אלה, פחות חלקם בעלויות הניהול של הקרן. למפקידים עשויה להיות מחויבות להפקיד הפקדות נוספות, לדוגמה, במקרה של פשיטת רגל של מפקיד אחר.

(ג) קרנות אשר מוקמות עם מפקידים מרובים כדי לממן את מחויבויות הפירוק האינדיווידואליות או המשותפות שלהם, כאשר הרמה הנדרשת של ההפקדות מבוססת על הפעילות השוטפת של מפקיד וההטבה שהושגה על ידי אותו מפקיד מבוססת על פעילותו בעבר. במקרים כאלה, קיימת אי-התאמה פוטנציאלית בין סכום ההפקדות שהופקדו על ידי מפקיד (המבוסס על הפעילות השוטפת) לבין השווי הניתן למימוש מהקרן (המבוסס על הפעילות בעבר).

3. לקרנות כאלה יש בדרך כלל את המאפיינים הבאים:

(א) הקרן מנוהלת בנפרד על ידי נאמנים בלתי תלויים.

(ב) ישויות (מפקידים) מפקידות לקרן הפקדות אשר מושקעות במגוון של נכסים, אשר עשויים לכלול גם מכשירי חוב וגם מכשירים הוניים ואשר זמינים כדי לעזור לשלם את עלויות הפירוק של המפקידים. הנאמנים קובעים את האופן שבו יושקעו ההפקדות במסגרת המגבלות שנקבעו במסמכי הניהול של הקרן ובחקיקה או בתקנות אחרות כלשהן שחלות.

(ג) בידי המפקידים המחויבות לשלם עלויות פירוק נשמרת. אולם, המפקידים יכולים להשיג שיפוי בגין עלויות פירוק מהקרן עד לסכום הנמוך מבין עלויות הפירוק שהתהוו לבין החלק של המפקיד בנכסי הקרן.

(ד) למפקידים עשויה להיות גישה מוגבלת, או שלא תהיה להם כלל גישה, לעודף כלשהו של נכסי הקרן מעבר לנכסים המשמשים כדי לעמוד בעלויות פירוק כשירות.

## תחולה

4. פרשנות זו חלה על הטיפול החשבונאי בדוחות הכספיים של מפקיד בזכויות בקרנות למימון מחויבויות לפירוק, אשר יש להן את שני המאפיינים הבאים:

(א) הנכסים מנוהלים בנפרד (על ידי כך שהם מוחזקים בישות משפטית נפרדת או על ידי כך שהם מוחזקים כנכסים מופרדים בישות אחרת); וכך

(ב) זכות הגישה לנכסים של מפקיד היא מוגבלת.

5. זכות שייר בקרן המשתרעת מעבר לזכות לשיפוי, כגון זכות חוזית לחלוקות ברגע שהושלם הפירוק כולו או בעת סגירת הקרן, עשויה להיות מכשיר הוני בתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 9, ואינה בתחולת פרשנות זו.

## סוגיות

6. הסוגיות הנדונות בפרשנות זו הן:

(א) איך יטפל מפקיד בזכות שלו בקרן?

(ב) כאשר יש למפקיד מחויבות להפקיד הפקדות נוספות, לדוגמה, במקרה של פשיטת רגל של מפקיד אחר, איך תטופל מחויבות זו?

## עמדה מוסכמת

### טיפול חשבונאי בזכות בקרן

7. המפקיד יכיר במחויבות שלו לשלם עלויות פירוק כהתחייבות, ויכיר בנפרד בזכות שלו בקרן, אלא אם כן המפקיד אינו אחראי לתשלום עלויות פירוק גם אם הקרן אינה עומדת בתשלום.

8. המפקיד יקבע אם יש לו שליטה או שליטה משותפת בקרן או השפעה מהותית על הקרן, בהתייחס לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, לתקן דיווח כספי בינלאומי 11 ולתקן חשבונאות בינלאומי 28. אם כך הדבר, המפקיד יטפל בזכות שלו בקרן בהתאם לתקנים אלה.

9. אם אין למפקיד שליטה או שליטה משותפת בקרן או השפעה מהותית על הקרן, המפקיד יכיר בזכות לקבל שיפוי מהקרן כשיפוי בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37. שיפוי זה יימדד לפי הנמוך מבין:

(א) הסכום של מחויבות הפירוק שהוכרה; לבין

(ב) חלקו של המפקיד בשווי ההוגן של הנכסים נטו של הקרן הניתנים לייחוס למפקידים.

שינויים בערך בספרים של הזכות לקבל שיפוי, פרט להפקדות לקרן ולתשלומים מהקרן, יוכרו ברווח או הפסד בתקופה שבה התרחשו שינויים אלה.

## **טיפול חשבונאי במחויבויות להפקיד הפקדות נוספות**

10. כאשר יש למפקיד מחויבות להפקיד הפקדות נוספות פוטנציאליות, לדוגמה, במקרה של פשיטת רגל של מפקיד אחר או אם השווי של נכסי ההשקעה המוחזקים על ידי הקרן יורד כך שהם אינם מספיקים כדי לעמוד במחויבויות השיפוי של הקרן, מחויבות זו היא התחייבות תלויה שבתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 37. המפקיד יכיר בהתחייבות רק אם צפוי שיופקדו הפקדות נוספות.

### **גילוי**

11. מפקיד ייתן גילוי למהות של זכותו בקרן ולהגבלות כלשהן על הגישה לנכסים בקרן.

12. כאשר יש למפקיד מחויבות להפקיד הפקדות נוספות פוטנציאליות, אשר לא הוכרה בהתחייבות (ראה סעיף 10), הוא ייתן את הגילויים הנדרשים על ידי סעיף 86 לתקן חשבונאות בינלאומי 37.

13. כאשר מפקיד מטפל בזכות שלו בקרן בהתאם לסעיף 9, הוא ייתן את הגילויים הנדרשים על ידי סעיף 85(ג) לתקן חשבונאות בינלאומי 37.

### **מועד תחילה**

14. ישות תיישם פרשנות זו לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2006 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מומלץ. אם ישות מיישמת פרשנות זו לתקופה המתחילה לפני 1 בינואר 2006, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

14א. [בוטל]

14ב. תקן דיווח כספי בינלאומי 10 ותקן דיווח כספי בינלאומי 11, שפורסמו במאי 2011, תיקנו את סעיפים 8 ו-9. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 10 ואת תקן דיווח כספי בינלאומי 11.

14ג. [בוטל]

714. תקן דיווח כספי בינלאומי 9, כפי שפורסם ביולי 2014, תיקן את סעיף 5 וביטל את סעיפים 14 א ו-14 ג. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 9.

## **הוראות מעבר**

---

15. שינויים במדיניות חשבונאית יטופלו בהתאם לדרישות של תקן חשבונאות בינלאומי 8.