

חברת אסי בע"מ (להלן: "החברה") היא חברה ציבורית ישראלית הפועלת במכירת צעצועים בישראל.

להלן חלק מביאור על הפרשות מתוך מהביאורים לדוחותיה הכספיים המאוחדים של החברה לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2019 (בש"ח):

סה"כ	הפרשה בגין שינוי מבני	הפרשה לתביעות משפטיות	הפרשה לחוזים מכבידים	הפרשה לפירוק ופינוי	
122,000	-	58,000	14,000	50,000	1.1.2019
4,000	-	-	-	4,000	שינוי אומדן
?	?	6,000	4,000	-	הפרשות שנוצרו
?	?	15,000	3,000	-	כניסה לאיחוד
(11,000)	-	(9,000)	(2,000)	-	הפרשות שמומשו
263,000	120,000	70,000	19,000	54,000	31.12.2019

### הנחות

- יש להתעלם מהשפעת מסים על הכנסה.
- השיעור להיוון תזרימי מזומנים הוא 0%.
- בדוחות הכספיים של החברה ושל החברות הבנות לא נכללה הסתייגות של רואי החשבון המבקרים.

להלן מספר היגדים בלתי תלויים האחד בשני. סמנו ביחס לכל אחד מההיגדים, האם ההיגד נכון או לא נכון.

#### היגד 1:

בחודש אוקטובר 2019 חתמה החברה על הסכם לייבוא משחקי צעצועים מסין (להלן: "ההסכם"). לפי ההסכם, בשנת 2020 תרכוש החברה 100 חבילות צעצועים (להלן: "הצעצועים").

ליום 31 בדצמבר 2019 מחיר הרכישה הממוצע של הצעצועים ירד משמעותית בהשוואה למחיר הרכישה שנקבע בהסכם. עם זאת, מחירי המכירה של הצעצועים בישראל עדיין גבוהים ממחיר הרכישה שנקבע בהסכם. למעט התשלום לספק הצעצועים החברה נושאת בעלויות היבוא של הצעצועים (הובלה, ביטוח, עמילות מכס וכדומה).

ייתכן כי ההפרשות שנוצרו בגין חוזים מכבידים בשנת 2019 נבעו בין היתר מההסכם לייבוא משחקי צעצועים מסין.

א. נכון

ב. לא נכון

#### היגד 2:

סעיף "כניסה לאיחוד" במסגרת הפרשה לתביעות משפטיות נובע מרכישת 80% מהון המניות של חברה ב'. בתום שנת 2019 הכירה חברה ב' לראשונה בהפרשה בגין התביעה המשפטית האמורה.

חברה א' תפחית בהכרח בשנת 2019 את מלוא עודף העלות שהוכר בגין ההפרשה לתביעה המשפטית.

- א. נכון
- ב. לא נכון

היגד 3 :

במהלך שנת 2019 רכשה החברה 70% מהון המניות של חברה ג'. בסמוך לאחר הרכישה החליטה החברה לצמצם את פעילותה של חברה ג'. צמצום הפעילות עונה להגדרת שינוי מבנה בהתאם להוראות IAS 37 וכן התקיימו התנאים להכרה בהפרשה. ייתכן כי במסגרת הרכישה של חברה ג' תכיר החברה בעודף עלות בגין הפרשה לשינוי מבנה.

- א. נכון
- ב. לא נכון

היגד 4 :

ייתכן שההשפעה על דוח רווח או הפסד מאוחד לשנת 2019 בגין ההפרשה לפינוי ופירוק היא 4,000 ש"ח.

- א. נכון
- ב. לא נכון

## **פתרון**

### **היגד 1:**

נכון.

לפי הגדרת חוזה מכביד בסעיף 10 ל IAS 37 :

**חוזה מכביד (Onerous Contract) הוא חוזה שהעלויות הבלתי נמנעות לצורך עמידה במחויבויות על פי החוזה עולות על ההטבות הכלכליות החזויות להתקבל על פיו.**

במקרה המתואר בהיגד, מחיר המכירה גבוה ממחיר רכישת הצעצועים, אבל ייתכן שסך הכול עלויות הרכישה (מחיר הרכישה שנקבע בהסכם בתוספת לעלויות ההכרחיות לייבוא) יהיו יותר גבוהות ממחיר המכירה, במקרה זה החוזה כן עומדת חוזה מכביד.

### **היגד 2:**

לא נכון.

לפי סעיף 56 ל IFRS 3 :

56. לאחר ההכרה לראשונה, ועד למועד שבו ההתחייבות מסולקת, מבוטלת או פוקעת, הרוכש ימדוד התחייבות תלויה שהוכרה בצירוף עסקים לפי הסכום הגבוה מבין :

(א) הסכום שהיה מוכר בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37 ;  
לבין

(ב) הסכום שהוכר לראשונה, בניכוי, כאשר מתאים, הסכום המצטבר של הכנסה שהוכרה בהתאם לעקרונות של תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות.

ייתכן מצב שחברה ב' הכירה בהפרשה בגין התביעה המשפטית ביתרה יותר נמוכה ממה שהכירה החברה במועד הרכישה, במקרה כזה החברה לא תפחית את מלוא יתרת עודפי העלות בגין ההפרשה לתביעה משפטית.

### **היגד 3:**

לא נכון.

מכיוון שהשינוי מבני התקיים לאחר מועד הכניסה לאיחוד אז החברה לא ייתכן כי במסגרת הרכישה של חברה ג' תכיר החברה בעודף עלות בגין הפרשה לשינוי מבנה.

### **היגד 4:**

נכון.

לפי סעיפים 5 ו-6 ל IFRIC 1 :

5. אם הנכס המתייחס נמדד לפי מודל העלות :

- (א) בכפוף לסעיף (ב) להלן, שינויים בהתחייבות יתווספו לעלות של הנכס המתייחס, או יופחתו ממנה, בתקופה השוטפת.
- (ב) הסכום שהופחת מהעלות של הנכס לא יעלה על הערך בספרים שלו. אם קיטון בהתחייבות עולה על הערך בספרים של הנכס, יש להכיר בעודף מיידיית ברווח או הפסד.

6. אם הנכס המתייחס נמדד לפי מודל ההערכה מחדש :

(א) שינויים בהתחייבות משנים את הקרן או הגירעון מההערכה מחדש (revaluation surplus or deficit) שהוכר בעבר בגין נכס זה, כך ש :

(i) קיטון בהתחייבות יוכר (בכפוף לאמור בסעיף (ב) להלן) ברווח כולל אחר ויגדיל את קרן הערכה מחדש בתוך ההון, פרט לכך שקיטון בהתחייבות יוכר ברווח או הפסד עד למידה שבה הוא מבטל גירעון מההערכה מחדש בגין הנכס שהוכר בעבר ברווח או בהפסד.

(ii) גידול בהתחייבות יוכר ברווח או הפסד, פרט לכך שגידול בהתחייבות יוכר ברווח כולל אחר ויקטין את קרן הערכה מחדש בתוך ההון עד למידה שבה קיימת יתרת זכות כלשהי בקרן ההערכה מחדש בהתייחס לנכס זה.

(ב) במקרה שבו קיטון בהתחייבות עולה על הערך בספרים שהיה מוכר במצב שבו הנכס היה נמדד לפי מודל העלות, העודף יוכר מיידיית ברווח או הפסד.

(ג) שינוי בהתחייבות מהווה סימן לכך שיתכן שנדרש להעריך מחדש את הנכס כדי להבטיח שהערך בספרים אינו שונה מהותית מהערך בספרים שהיה נקבע לפי שווי הוגן בסוף תקופת הדיווח. כל הערכה מחדש כזו תובא בחשבון לצורך קביעת הסכומים שיוכרו ברווח או הפסד או ברווח כולל אחר בהתאם לסעיף (א) לעיל. אם נדרשת הערכה מחדש, כל הנכסים מאותה קבוצה (class) יוערכו מחדש.

לאור אמור לעיל, הסכום בר ההפחתה המותאם של הנכס המתייחס, יופחת על פני אורך החיים השימושיים שלו. לפיכך, כל השינויים בהפרשה לפירוק ושיקום שיחולו לאחר המועד שבו הנכס הגיע לסוף. אורך החיים השימושיים שלו, יוכרו בדוח רווח והפסד במידה ומיושם מודל העלות בגין הנכס לעומת זאת, במידה ומיושם מודל הערכה מחדש השינויים בהתחייבות כאמור ייזקפו לרווח כולל אחר.

ייתכן מצב שעדכון ההפרשה לפינני ופירוק יהיה מול דוח רווח כולל ולא מול הנכס.