

פתרון שאלה 2

נדרש א' - להלן תמצית ההשפעות האפשריות של נגיף הקורונה על הדוחות הכספיים של החברה ליום 31 במרס 2020:

1. חוזים עם לקוחות שכוללים הנחות כמות

א. **הטיפול החשבונאי** - בהתאם להוראות IFRS 15 חוזים עם לקוחות שכוללים הנחות בגין רכישת כמות מסוימת מטופלים במישור של תמורה משתנה או זכות מהותית ללקוח.

ב. **השפעת אפשרית בתקופת הדוח** -

- 1 **הנחות כמות** - ירידה משמעותית בהזמנות מלקוחות וכן במכירות ללקוחות עשויים להוביל למסקנה שקריטריון ההכרה בתמורה משתנה לא מתקיים ובהתאם רכיב תמורה משתנה שהוכר בעבר יבוטל בתקופת הדוח.
- 2 **זכויות מהותיות שניתנו ללקוחות** - לאור משבר הקורונה החברה תצטרך לבחון האם חל שינוי בהערכתה לגבי ההסתברות למימוש הזכויות שניתנו ללקוחות. בהתאם להוראות IFRS 15 אין לבצע הקצאה מחדש של מחירי העסקה כתוצאה משינוי במחיר המכירה שחל לאחר מועד ההתקשרות החוזה. עם זאת, ככל שההסתברות למימוש הזכויות השתנתה יש לבחון מחדש את עיתוי ההכרה בהכנסה.

2. הפסדי אשראי חזויים

- א. **הטיפול החשבונאי** - בהתאם להוראות IFRS 9 הפסדי אשראי חזויים בקשר לחובות של לקוחות שלא כוללים רכיבי מימון משמעותיים ימדדו בסכום השווה להפסדי אשראי חזויים לאורך כל חייב המכשיר הפיננסי.
- ב. **השפעה אפשרית בתקופת הדוח** - העלייה בסיכון האשראי של חלק מהלקוחות של החברה צפויה להגדיל את הסיכוי לפשיטת רגל שלהם ובהתאם להכרה בהפסדי אשראי חזויים ובמקרים מסוימים גם בהפסדי אשראי בפועל.

3. הפסד מירידת ערך מלאי

- א. **הטיפול החשבונאי** - בהתאם להוראות IAS 2 מלאי יימדד לפי הנמוך מבין עלות לבין שווי מימוש נטו. שווי מימוש נטו מוגדר כאומדן מחיר המכירה במהלך העסקים הרגיל בניכוי אומדן עלויות ההשלמה ועלויות לצורך מכירה.
- ב. **השפעה אפשרית בתקופת הדוח** - ירידה משמעותית במחירי המכירה של מוצרי החברה תפחית את שווי המימוש נטו וצפויה להוביל להכרה בהפסד מירידת ערך מלאי.

4. העמסת עלויות קבועות על פריטי מלאי

- א. **הטיפול החשבונאי** - בהתאם להוראות IAS 2 עלויות תקורה קבועות בייצור יוקצו לפריטי המלאי שיוצרו בהתבסס על קיבולת ייצור נורמאלית של מתקני הייצור. קיבולת נורמאלית היא תחזית הייצור שתושג בממוצע במשך מספר תקופות או עונות בנסיבות נורמאליות, תוך הבאה בחשבון של אובדן קיבולת כתוצאה מפעילויות אחזקה מתוכננת.
- ב. **השפעה אפשרית בתקופת הדוח** - ירידה בכמויות הייצור תביא לכך שהחברה מייצרת בקיבולת שאינה נורמאלית ולכן חלק מהעלויות הקבועות ייזקפו לרווח או הפסד ולא יועמסו על פריטי המלאי.

5. נכס מס נדחה בגין הפסדים להעברה

- א. **הטיפול החשבונאי** - בהתאם להוראות IAS 12 נכס מס נדחה בגין הפסדים להעברה לצרכי מס יוכר במידה וצפוי שתהיה הכנסה חייבת עתידית שכנגדה ניתן יהיה לנצל בעתיד הנראה לעין. גם בהעדר צפי להכנסה חייבת עתידית, נכס מס נדחה בגין הפסדים מועברים יוכר וזאת עד לגובה הפרשים הזמניים החייבים המס המתייחסים לאותה רשות מס.
- ב. **השפעה אפשרית בתקופת הדוח** - החברה תצטרך לבחון הפחתה של נכסי המסים לאור תקציב החברה להפסד לצרכי מס בשנים 2020 ו-2021.

6. בחינת ירידת ערך של נכסים קבועים (רכוש קבוע ונכסי זכות שימוש)

- א. **הטיפול החשבונאי** - IAS 36 קובע כי יש לבחון את הצורך בבחינה ירידת ערך של נכסים קבועים כאשר ישנם סימנים כתוצאה מאירועים או שינויים בנסיבות המצביעים על כך שהערך הפנקסני אינו בר-השבה.
- ב. **השפעה אפשרית בתקופת הדוח** - בחברה א' מתקיימים הסימנים הבאים ולכן היא תידרש לבחון את סכום בר ההשבה של נכסיה הקבועים ביום 31 במרס 2020:
1. חלו שינויים בעלי השפעה שלילית על הסביבה הכללית בה פועלת החברה.
 2. הערך בספרים של הנכסים נטו של חברה א' נמוך משווי השוק שלה.
 3. חלה עליה בסיכון שאשראי של חברה א'.

7. אגרות חוב שיועדו לשווי הוגן

- א. **הטיפול החשבונאי** - בהתאם להוראות סעיף 5.7.1 ל-IFRS 9 השינוי בשווי ההוגן של התחייבות פיננסית שיועדה לשווי הוגן ייזקק לרווח או הפסד, למעט השינוי בשווי ההוגן הניתן לייחוס לשינויים בסיכון האשראי של ההתחייבות שייזקק לרווח כולל אחר.
- ב. **השפעה אפשרית בתקופת הדוח** - עליה משמעותית בסיכון האשראי של החברה ובשיעור הריבית חסרת סיכון צפויים להגדיל את שיעור ההיוון. בהתאם, החברה צפויה להכיר ברווח מירידה בשווי ההוגן של אגרות החוב כלהלן:
1. הירידה בשווי ההוגן הנובעת מעליה בסיכון האשראי של החברה תוכר ברווח כולל אחר.
 2. הירידה בשווי ההוגן מעבר לאמור בסעיף 1 תוכר ברווח או הפסד.
- בדבר הטיפול החשבונאי בהוצאות הריבית ראה סעיף 8 להלן.

8. מתקן ייצור בהקמה

- א. **הטיפול החשבונאי** - עלויות אשראי יהוונו לעלות נכס כשיר בהתאם לתנאים המפורטים ב- IAS 23. היוון עלויות האשראי יושהה במידה והפיתוח של הנכס הכשיר הושהה לתקופות ממשוכות.
- ב. **השפעה אפשרית בתקופת הדוח** - לאור החלטת החברה להשהות השקעות בנכסים לא שוטפים עד להודעה חדשה יש לבחון האם החברה צופה שהשהייה זו תימשך לתקופות ממשוכות. ככל שהחברה צופה שהשהייה ממושכת של פעילות ההקמה של מתקן הייצור עלויות האשראי בגין אגרות חוב לא יהוונו לעלות מתקן הייצור בהקמה וייזקפו לרווח או הפסד.

9. חוזים לרכישת חומרי גלם לטווח ארוך במחיר קבוע

- א. **הטיפול החשבונאי** - ככלל, הסכמים לטווח ארוך לרכישת חומרי גלם במחיר קבוע מטופלים כחוזי ביצוע. המשמעות היא שבמועד העברת השליטה על חומרי הגלם החברה תכיר החברה במלאי כנגד התחייבות. עם זאת, במקרים מסוימים, תוכר הפרשה לחוזה מכביד בגין פריטי מלאי שטרם נרכשו. בהתאם להוראות IAS 37 חוזה מכביד הוא חוזה שהעלויות הבלתי נמנעות לצורך עמידה בו עולות על ההטבות הכלכליות על פיו. במקרים מסוימים חוזים כאמור מטופלים כנגזרים פיננסיים - **לצרכי פשטות נניח שהחוזים האמורים מטופלים כחוזי ביצוע**.
- ב. **השפעה אפשרית בתקופת הדוח** - ירידה משמעותית במחירי המכירה של מוצרי החברה עשויה להוביל למסקנה שחוזה הרכישה של חומרי הגלם הפך למכביד בתקופת הדוח ולכן יש להכיר בגינו הפרשה לחוזה מכביד.

נדרש ב' - ויתור על דמי שכירות

לאור הויתור של חברה ב' על תשלומי החכירה לחודשים מרס-מאי של שנת 2020 חל שינוי בתשלומי החכירה שבהם נושאת חברה א'. יש לבחון את מהות השינוי בתשלומי החכירה ובהתאם לקבוע את הטיפול החשבונאי הנאות.

האם הויתור על תשלומי החכירה לחודשים מרס-מאי 2020 מהווה "תיקון חכירה"?

תיקון חכירה מוגדר ב- IFRS 16 **כשינוי בהיקף של חכירה או בתמורה עבור חכירה**, שלא היווה חלק מהתנאים המקוריים של החכירה.

שינוי בהיקף החכירה - לא חל שינוי בהיקף החכירה מאחר ותקופת החכירה לא קוצרה או הוארכה וכן החברה לא צמצמה או הגדילה את השטח החכור.

שינוי בתמורה עבור החכירה - חל שינוי בתשלומי החכירה מאחר ודמי החכירה לחודשים מרס-מאי 2020 בוטלו ולא יוחזרו בתקופות מאוחרות יותר.

על מנת שהשינוי בתשלומי החכירה ייחשב תיקון חכירה צריך לבחון שהוא לא מהווה חלק מהתנאים המקוריים של החכירה. בבחינה כאמור יש לשקול את התנאים של חוזה החכירה ואת כל העובדות והנסיבות הרלוונטיות וכן את החוקים הרלוונטיים שחלים על חוזי החכירה מהסוג שבו התקשרה החברה.

חוזה חכירה או החקיקה הרלוונטית עשויים לכלול הנחיות למקרים חריגים שמתרחשים כמו מגיפה עולמית ומשבר כלכלי עולמי. כך למשל חוזה החכירה או החקיקה הרלוונטית עשויים לקבוע שבתקופה בו הממשלה אוסרת על קיום פעילות עסקית לא ישולמו דמי חכירה. ככל שההפחתה בתשלומי החכירה נובעת מהתנאים הקיימים של חוזה החכירה או חקיקה רלוונטית קיימת נראה כי המסקנה תהיה שלא מדובר בתיקון חכירה.

בנתוני השאלה לא ניתן לקבוע האם מדובר בתיקון חכירה או לא ולכן:

1. ככל שהויתור על תשלומי החכירה מהווה תיקון חכירה הטיפול החשבונאי יהיה מדידה מחדש של התחייבות החכירה על ידי היוון של תשלומי החכירה המעודכנים בשיעור היוון מעודכן והשינוי ביתרת התחייבות ייזקף לנכס זכות שימוש

2. ככל שהויתור על תשלומי החכירה לא מהווה תיקון חכירה נראה כי הוא יטופל במישור של תשלומי חכירה משתנים. בהתאם תוכר הכנסה בגובה תשלומי החכירה שחברה ב' וויתרה עליהם.