

החלטת אכיפה חשבונאית 24-9

נושא ההחלטה:

גריעת התחייבות פיננסית

תאריך החלטה:

ספטמבר 2024

סוג ותאריך הדיווח:

דוחות כספיים ליום 31 בדצמבר 2023 של תאגיד (להלן: "החברה") שבעלי מניותיו התקשרו בעסקה למכירת כל החזקותיהם לתאגיד מדווח, ואשר נכללו במתאר הכנסת פעילות שפרסם התאגיד המדווח בחודש מאי 2024.

תיאור המסכת העובדתית והטיפול החשבונאי שיושם:

החברה, יחד עם חברה נוספת בשליטת בעל השליטה בחברה (להלן: "החברה האחות") נטלו בשנת 2019 הלוואה מצד שלישי (להלן: "הגורם המממן"). מכיוון שההלוואה ניטלה כאמור על ידי שתי חברות, בוצע פיצול של סכום ההלוואה כך שחלק נרשם כהתחייבות בדוחות הכספיים של החברה (להלן: "ההתחייבות החברה") וחלק נרשם כהתחייבות בדוחותיה הכספיים של החברה האחות, וזאת, בהתבסס על עבודה כלכלית וחשבונאית שביצעו החברה והחברה האחות.

בשנת 2020 ערכו החברה והחברה האחות הסכם ביניהם, לפיו החברה האחות תיטול על עצמה את התחייבות החברה והיא זו שתעמוד מול הגורם המממן ותפרע את הסכום הכולל של ההלוואה שניטלה. בתמורה לכך, התחייבה החברה כלפי החברה האחות כי היא תפרע לה את סכום התחייבות החברה (להלן: "ההתחייבות הפנימית").

בהמשך לכך, בשנת 2022 נערך הסכם נוסף בין החברה לבין החברה האחות, לפיו ההתחייבות הפנימית תומר לשטר הון אשר יפרע רק בהחלטת החברה.

הטיפול החשבונאי שיישמה החברה, בהקשר של ההכרה בהתחייבות החברה, הינו:

- בשנת 2019 הוכרה התחייבות החברה בדוחותיה הכספיים;
- בשנת 2020 נגרעה התחייבות החברה והוכרה ההתחייבות הפנימית;
- בשנת 2022 נגרעה ההתחייבות הפנימית וסכום זה נוקף להון החברה.

כלומר, בשנת 2019 רשמה החברה בדוחותיה הכספיים התחייבות כלפי הגורם המממן, בשנים 2020-2021 היתה רשומה התחייבות כלפי החברה האחות ובשנת 2022 נמחקה אף התחייבות זו כך שלא נותרה כל התחייבות פיננסית בדוחותיה הכספיים של החברה.

החלטת סגל הרשות:

לעמדת סגל הרשות, **לא ניתן לגרוע את התחייבות החברה** שהינה התחייבות כלפי צד שלישי (הגורם המממן) שכן קריטריוני הגריעה שנקבעו בתקן דיווח כספי בינלאומי 9 (להלן: "IFRS9") אינם מתקיימים במקרה כזה.

הבסיס להחלטה:

סעיף 3.3.1 ל-IFRS9 קובע:

"ישות תסיר התחייבות פיננסית (או חלק מהתחייבות פיננסית) מהדוח על המצב הכספי שלה כאשר, ורק כאשר, היא מסולקת (extinguished) - דהיינו, כאשר המחויבות שהוגדרה בחוזה נפרעת או מבוטלת או פוקעת".

כלומר, בהתאם להוראות IFRS9, מרגע שהוכרה התחייבות פיננסית בדוחות הישות לא ניתן לגרעה אלא בסילוקה בדרך של פירעון ההתחייבות (תשלום סכום ההתחייבות לישות הזכאית לתשלום), או בדרך של ביטול ההתחייבות (למשל, בדרך של הסכמה עם הישות הזכאית לביטול ההתחייבות) או בדרך של פקיעת ההתחייבות (למשל, אם ההתחייבות פוקעת בהתאם לתנאי החוזה הפיננסי). במילים אחרות, גריעת התחייבות פיננסית יכולה להתבצע רק במקרה של קיום המחויבות בהתאם לחוזה הפיננסי או במקרה של שחרור משפטי מהמחויבות.

בהתאם לכך, כאשר לישות א' התחייבות פיננסית כלפי ישות ב', והיא התקשרה עם ישות ג' שתיקח על עצמה מחויבות זו, ישות א' אינה רשאית לגרוע מדוחותיה הכספיים את ההתחייבות הפיננסית כלפי ישות ב', אלא אם ניתנה הסכמת ישות ב' לשחרר משפטית את ישות א' ממחויבותה. כך גם במקרה דנן, לא ניתן לגרוע את ההתחייבות הפיננסית כלפי הגורם המממן בהתבסס על הסכמות עם החברה האחות, שכן הגורם המממן לא שחרר משפטית את החברה ממחויבותה.

עמדת סגל הרשות היא שאף במקרה דנן שמקור ההתחייבות הפיננסית הינו בהלוואה שנטלה החברה יחד עם החברה האחות (ופיצול סכום ההלוואה בין החברה לבין החברה האחות בוצע כאמור בהתבסס על עבודה חשבונאית וכלכלית), לא ניתן להתבסס על הסכמות פנימיות של החברה והחברה האחות לגריעת התחייבות החברה, שכן מרגע שהוכרה התחייבות פיננסית יש ליישם את הוראות הגריעה של IFRS9 וללא הסכמת הגורם המממן לשחרר משפטית את החברה ממחויבותה לא ניתן לגרוע התחייבות זו.

מהאמור עולה, כי בשנת 2020 החברה לא היתה רשאית מבחינה חשבונאית לגרוע את התחייבות החברה בהתבסס על ההסכמות עם החברה האחות, וכנגזרת מכך אף בשנת 2022 נותרה מחויבות בספרי החברה כלפי הגורם המממן.

תיאור הטיפול שיושם:

החברה קיבלה את עמדת סגל הרשות ותיקנה את דוחותיה הכספיים לשנת 2023.