

## **הנדון: "סיכון הגילוי" בהכרה ובמידה של הפרשות בדיווח הכספי?**

כניסתה לתוקף של פרשנות מספר 23 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי חוסר ודאות לגבי טיפולי מיסים על הכנסה, מעלה את השאלה כיצד יש להתייחס ל"סיכון הגילוי" בהכרה ומדידה של הפרשות שאינן בתחולת פרשנות מספר 23 בדיווח הכספי. בהתאם ל"סיכון הגילוי" חברה נדרשת להניח בעת הכרה ומדידה של הפרשה, אשר כפופה בין היתר לבחינה ומדידה של הצד שכנגד, שהנושא אכן ייבחן על ידו כאשר עומד ברשותו מלא המידע הדרוש לצורך כך.

### **רקע**

בדוחות הכספיים התמציתיים ביניים ליום 31 למרץ 2019 יושמה לראשונה פרשנות מספר 23 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי חוסר ודאות לגבי טיפולי מיסים על הכנסה (IFRIC 23). לאור היישום לראשונה חברות נדרשות לציין במסגרת הדיווח הכספי הרבעוני והשנתי של שנת 2019 את השפעת היישום לראשונה על דוחותיהם הכספיים.

הוראות IFRIC 23 מבהירות את האופן בו יש ליישם את דרישות ההכרה והמדידה, שנקבעו בתקן חשבונאות בינלאומי 12 מיסים על הכנסה (IAS), במקרים בהם ישנה אי-ודאות לגבי טיפול קיים או מתוכנן במיסים על הכנסה.

בהתאם להוראות IFRIC 23 במקרים שבהם ישנה אי-ודאות לגבי טיפול קיים או מתוכנן במיסים על הכנסה, על חברה להעריך האם צפוי שרשות המס (או בית המשפט) תקבל את טיפול המס הלא-ודאי. על ההערכה להתבצע תחת ההנחה שרשות המס אכן תבחן את הסכומים שדורשים בחינה, שיש לה את הזכות לעשות כן ושיהיה לה את כל המידע הקשור בעת ביצוע בחינה זו.

במקרים בהם החברה אינה צופה שרשות המס תקבל את טיפול המס הלא-ודאי, על החברה לשקף את ההשפעה של אי-הוודאות על ידי שימוש בשיטה שחוזת באופן טוב יותר את התוצאה של אי-הוודאות תוך שימוש באחת מבין שתי השיטות הבאות: הסכום הסביר ביותר או התוחלת.

מהאמור לעיל עולה באופן ברור שבהתאם להוראות IFRIC 23 על חברות להתעלם מ"סיכון הגילוי" בבואן לבחון את ההשפעה של עמדת מס לא וודאית. "סיכון הגילוי" אינו נבחן ונמדד במסגרת בחינת ואמידת ההשפעה של אי הוודאות שכן בהתאם להוראות IFRIC 23, החברה נדרשת להניח במהלך הבחינה והמדידה שרשות מס תבחן את הסוגיה האמורה ותבדוק כל סכום שיש לה זכות לבדוק, כאשר עומד ברשותה מלוא המידע הרלוונטי.

הוראות IFRIC 23 לעניין "סיכון הגילוי" אם כן ברורות, כמו גם התחולה: הוראות IFRIC 23 חלות רק על סכומים שבתחולת IAS 12, אשר לגביהם יש חוסר ודאות בתוצאות המס. כפי שקורה פעמים רבות בתקינה הבינלאומית, גם במקרה זה, **ההבהרה של האופן בו יש לטפל ב"סיכון הגילוי" ביחס לסכומים שבתחולת IAS 12 מעלה את השאלה כיצד יש לטפל ב"סיכון הגילוי" בעת הכרה ומדידה של הפרשות אחרות אשר אינן בתחולת IAS 12?**

בדיווח הכספי חברות נדרשות להכיר ולמדוד הפרשות שונות בסוגיות החשופות גם הן ל"סיכון הגילוי" שאינן בתחולת IAS 12. הוראות IFRIC 23 אשר אינן חלות עליהן מעלות את השאלה האם יש להחיל את הנחיותיו גם באמידת הפרשות אלו ולהניח שהנושא הדרוש בחינה ומדידה אכן ייבחן על ידי הרשות הרלוונטית כאשר עומד ברשותה מלא המידע הדרוש לצורך כך.

בכדי לחדד את הנקודה נבחן את ההשפעה האפשרית של "סיכון הגילוי" על אופן המדידה של התחייבות לשיקום של נזק סביבתי הנמדדת בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי 37 (IAS) הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים.

לצורך הדיון הבה נניח שחברה הכפופה לתקנות איכות סביבה לגבי כמות המזהמים אותם היא מזרימה לאגם הנמצא בסמוך למפעל שלה תידרש לשלם קנס כספי רק בעקבות דרישת תשלום מגוף האכיפה הממשלתי הרלוונטי. במקרה דנן גוף האכיפה הממשלתי הרלוונטי מנפיק דרישת תשלום רק לאחר זיהוי של אירוע זיהום לאחר בחינה שמבוצעת על ידו. בהנחה שהחברה אינה מחויבות לדווח באשר למידת עמידתה בתקנות איכות סביבה האמורות, האם אירוע המחויבות הוא גילוי ההפרה של התקנות על ידי גוף האכיפה הרלוונטי וחישוב הקנס המתייחס?

האירוע המתואר לעיל אינו שונה מהותית מהפרשה לעמדת מס לא ודאית שעשויה להיות כפופה לבחינה ומדידה של רשות המס הרלוונטית. האם, אם כן על החברה להניח גם במקרה דנן שגוף האכיפה הממשלתי הרלוונטי אכן יבחן ויזהה את אירוע הזיהום ולהחיל את הוראות "סיכון הגילוי" של IFRIC 23 שבמפורש אינו חל על הפרשות שבתחולת IAS 37, גם במקרה המתואר?

גם במקרה זה, הפרשנות של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי, אשר בחרה לקבוע טיפול חשבונאי רק להפרשות מסוג מסוים, מעלה תהיות באשר לטיפול החשבונאי הנאות בהכרה ומדידה של הפרשות שאינן בתחולת IFRIC 23, אך דומות להן במהותם. לכן, כפי שעשוי לקרות במקרים בהם נדרש להפעיל שיקול דעת, עד שתשתרש פרקטיקה מקובלת לטיפול בסוגיה, ניתן יהיה למצוא טיפול חשבונאי שונה בחברות שונות המתמודדות עם הפרשות בעלות מאפיינים דומים.