

תקן חשבונאות ישראלי מספר 39, הטבות עובד

מחלקה מקצועית - ספטמבר 2017

רקע

בחודש אוגוסט 2017 הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות (להלן - **"הוועדה המקצועית"** ו-**"המוסד לתקינה"**, לפי העניין) אישרה את תקן חשבונאות מספר 39, **הטבות עובד** (להלן - **"תקן 39"** או **"התקן"**).

תקן 39, מבוסס על תקן חשבונאות בינלאומי 19 **הטבות עובד** (להלן - **"IAS 19"**), עם התאמות מסוימות. יחד עם זאת, על מנת לפשט את נוסחי התקן נעשה שימוש בנוסחי פרק 28 הטבות עובד לתקן הדיווח הכספי הבינלאומי לישויות קטנות ובינוניות (IFRS for SMEs).

קיימים מספר הבדלי הגדרות ומינוחים, הבדלי מדידה והבדלים בדרישות גילוי בין התקן לבין IAS 19 המקבילים ביטוי במסגרת נספח ג' לתקן (אשר חלקם ייסקרו בחוזר זה). ההבדלים המהותיים כוללים, בין היתר, הבדלים בהגדרת הטבות עובד לזמן קצר, הקלה אפשרית הקיימת בתקן 39 בהתייחס לטיפול בהתחייבות לזמן ארוך בגין ימי חופשה שלא נוצלו כהטבה לזמן קצר, קיום חלופת מדיניות חשבונאית בהתייחס למדידת הטבות בגין פיצויי פרישה לפי מודל אקטוארי או מודל הסגירה (בעוד שבמסגרת IAS 19 לא קיימת אפשרות כאמור), מדידת הטבות עודפות בגין הפסקת העסקה בנסיבות מיוחדות בתקן 39 ללא כל הערכה אקטוארית (בשונה מ-IAS 19 אשר דורש מדידה של הטבות אלה כהטבות עובד לזמן קצר או כהטבות עובד אחרות לזמן ארוך), עיתוי ההכרה בהשלכות של צמצום או סילוק תכנית, אפשרות בחירה בין זקיפת 'מדידות מחדש' של התחייבויות להטבה מוגדרת נטו לרווח או הפסד או לרווח כולל אחר ועוד.

עם כניסתו לתוקף, התקן יחליף את גילוי דעת 19, **הטיפול החשבונאי וכללי הדיווח לגבי זכאות עובדים לחופשה** ואת גילוי דעת מספר 20, **הטיפול החשבונאי וכללי הדיווח לגבי פיצויי פיטורים, פיצויי פרישה ופנסיה** אשר פורסמו בעבר על ידי לשכת רואי חשבון בישראל. כמו כן, כולל התקן תיקונים לתקני חשבונאות אחרים בעיקר בנוגע להוספת הפניות מתקנים אחרים כאמור לתקן בהיבטים הנוגעים לנושאים המצויים תחת תחולתו.

להלן תמצית של עיקרי קביעות תקן 39:

תחולה

הטבות עובד הן **כל** צורות תגמול הניתנות על ידי ישות בתמורה לשירות המסופק על ידי עובדים או עבור פיטורין.

התקן מטפל בארבעה סוגים של הטבות עובדים:

1. הטבות עובד לטווח קצר,
2. הטבות לאחר סיום העסקה כולל הטבות בגין פיצויי פרישה,
3. הטבות עובד אחרות לטווח ארוך,
4. הטבות עודפות בגין הפסקת העסקה בנסיבות מיוחדות.

התקן אינו מיושם בהתייחס להטבות עובד עליהן חל תקן חשבונאות מספר 24, **תשלום מבוסס מניות**.

הטבות עובד לטווח קצר

אלו הן הטבות (שאינן הטבות בגין פיצויי פרישה והטבות עודפות בגין הפסקת עבודה בנסיבות מיוחדות) **שעיקרן** סכומן חזוי להיות מסולק תוך 12 חודש מתום תקופת הדיווח השנתית שבה העובד מספק את השירות המתייחס. הטבות אלו כוללות בדרך כלל, שכר עבודה, משכורת ותשלומי ביטוח לאומי, חופשה בתשלום, ימי מחלה, בונוסים (שיתוף ברווחים ותשלומי מענקים) והטבות שאינן כספיות.

כאשר עובד העניק שירותים לישות במהלך תקופת הדיווח, הישות נדרשת להכיר בהטבות עובד לטווח קצר אשר חזויות להשתלם בתמורה לאותם שירותים, ומדידתן נעשית בסכום **לא** מהוון.

בהתאם לתקן, היעדרויות בתשלום לטווח קצר אשר הינן **נצברות** (קרי, ניתנות להעברה לתקופות עתידיות אם הזכאות לא נוצלה במלואה בתקופה השוטפת) מוכרות בהתאם לעיקרון שצוין לעיל, כאשר העובדים מספקים לישות שירות המגדיל את הזכאות להיעדרות בתשלום בעתיד ובתום תקופת הדיווח הישות מציגה התחייבות בגין היתרה שטרם נוצלה, **כהתחייבות שוטפת**. לעומת זאת, עלותן של היעדרויות בתשלום **שאינן** נצברות (כגון חופשת לידה) מוכרת כאשר היעדרות מתרחשת וזאת **בסכום לא מהוון** ששולם או שעומד לתשלום בגין תקופת היעדרות.

הטבות לאחר סיום העסקה

אלו הן הטבות עובד (שאינן הטבות עובד לטווח קצר והטבות עודפות בגין הפסקת עבודה בנסיבות מיוחדות) אשר עומדות לתשלום **לאחר** סיום העסקה. הטבות לאחר סיום העסקה כוללות פריטים כגון הטבות פרישה (פנסיה או תשלומים חד פעמיים בעת פרישה), ביטוח חיים לאחר סיום העסקה, טיפול רפואי לאחר סיום העסקה וכו'.

בהתאם לתקן, הטבות לאחר סיום העסקה, יסווגו כתוכנית להפקדה מוגדרת **או** כתוכנית להטבה מוגדרת בהתאם לתנאיהן העיקריים:

תוכניות להפקדה מוגדרת

תוכניות הטבה **לאחר** סיום העסקה שלפיהן ישות משלמת תשלומים קבועים לישות נפרדת (קרן) **מבלי** שתהיה לה מחויבות משפטית או משתמעת לשלם תשלומים **נוספים** אם לקרן לא יהיו מספיק נכסים כדי לשלם את כל הטבות העובד המתייחסות לשירות העובד בתקופה השוטפת ובתקופות קודמות. משמע, בתכניות כאמור, **הסיכון האקטוארי** (הסיכון שההטבות יעלו יותר או פחות מהחזוי) וסיכון התשואה (הסיכון שהתשואה על הנכסים שנועדו לממן את ההטבות תהא שונה מהציפיות), חלים, במהותם, **על העובד**.

בהתייחס לתוכניות להפקדה מוגדרת, ישות מכירה בסכומים שהיא נדרשת להפקיד בגין התקופה כהוצאה (או כחלק מהעלות של נכס דוגמת מלאי או רכוש קבוע אם תקן חשבונאות אחר דורש זאת) וכהתחייבות (אם הסכומים טרם הופקדו). סכומים אשר הופקדו כאמור **אינם משתקפים** בדוחות על המצב הכספי (מאזנים) של הישות.

תוכניות להטבה מוגדרת

תוכניות הטבה לאחר סיום העסקה **שאינן** תוכניות להפקדה מוגדרת. משמע, אלו הן תוכניות לפיהן מחויבות הישות היא לספק את ההטבות המוסכמות לעובדים נוכחיים ולעובדים לשעבר גם אם סכום ההטבות המוסכמות **עולה** על סכומי הנכסים שהצטברו בקרן. בתכניות אלו **הסיכון האקטוארי וסיכון ההשקעה** חלים, במהותם, **על הישות**.

בהתייחס לתוכניות להטבה מוגדרת, **למעט** הטבות בגין פיצויי פרישה המטופלות לפי מודל הסגירה (אם הישות בחרה במדיניות חשבונאית זו, ראה להלן), נדרש יישומו של **המודל האקטוארי** תוך שימוש בגישת **יחידת זכאות חזויה**.

גישת יחידת זכאות חזויה היא שיטת הערכה אקטוארית הרואה בכל תקופה כיוצרת יחידה נוספת של זכאות להטבה ובאמצעותה, בדרך של פריסת עלות ההטבה לאורך תקופת העסקה, נמדדת המחויבות הסופית. שיטה זו דורשת ביצוע הנחות אקטואריות שונות במדידת המחויבות בגין הטבה מוגדרת לגבי **משתנים** **דמוגרפיים** כגון תחלופת עובדים ותמותה ו**משתנים פיננסיים** כגון גידול עתידי בשכר, עלויות רפואיות וכן שיעורי היוון.

המחויבות בגין הטבה מוגדרת נדרשת להימדד על בסיס ערך נוכחי מהוון. לצורך זה מתווה התקן כי יש לקבוע את **שיעור ההיוון** בהתייחס לתשואת שוק בסוף תקופת דיווח על אגרות חוב קונצרניות באיכות גבוהה.

¹ יצוין כי בהתאם ל-IAS 19, הטבות עובד לטווח קצר אלו הטבות אשר חזויות להיות מסולקות **במלואן** לפני 12 חודש מתום תקופת הדיווח השנתית בה העובדים סיפקו את השירות המתייחס.

במטבעות בהם אין **שוק בו מתקיימת סחירות גבוהה (שוק פעיל)**² לאג"ח קונצרניות באיכות גבוהה, יש להשתמש בתשואת השוק על אגרות חוב ממשלתיות הנקובות באותם מטבעות. עוד קובע התקן כי המטבע והתקופה של אגרות חוב קונצרניות או ממשלתיות כאמור יהיו עקביים עם התשלומים העתידיים בגין המחויבות.

התקן **אינו** דורש מישות להעסיק אקטואר בלתי תלוי כדי לבצע הערכה אקטוארית מקיפה וכן **אינו** דורש שהערכה אקטוארית מקיפה תבוצע אחת לשנה. עם זאת, בתקופות שבין הערכות אקטואריות מקיפות, ככל ולא חל שינוי משמעותי בהנחות האקטואריות המקוריות, המחויבות בגין הטבה מוגדרת יכולה להימדד על ידי תיאום המדידה שהתבצעה בתקופה קודמת בגין שינויים בדמוגרפיית העובדים כגון עקב שינוי בכמות העובדים ורמות השכר.

ישות מכירה בהתחייבות בגין הטבה מוגדרת על בסיס **נטו**, כלומר בהתבסס על התחייבות להטבה מוגדרת על בסיס הערכה אקטוארית (במסגרתה ניתן כאמור לעיל ביטוי, בין היתר, להנחות אקטואריות ודמוגרפיות ולמדידה של המחויבות על בסיס ערך נוכחי מהוון) **בניכוי** השווי ההוגן³ של **נכסי התוכנית**⁴ שמהם המחויבות צריכה להיות מסולקת במישרין. מקום בו הערך הנוכחי של המחויבות בגין הטבה מוגדרת **נמוך** מהשווי ההוגן של נכסי התוכנית לאותו מועד (קרי, קיים בתוכנית עודף), הישות תכיר בעודף זה כנכס **נטו רק** במידה וביכולתה להשיב את העודף באמצעות הקטנת הפקדות בעתיד או באמצעות החזרים מהתוכנית.

שינוי או התחלה של תוכנית להטבה מוגדרת במהלך התקופה השוטפת, המביאים לגידול או לקטון בהתחייבות בגין הטבה מוגדרת, יוכרו כהוצאה או כהכנסה, בהתאמה, אשר תשתקפה במדידת הרווח או הפסד לתקופה השוטפת. באותה המידה, צמצום או סילוק של תוכנית להטבה מוגדרת במהלך התקופה השוטפת, המביאים לקטון או לביטול של ההתחייבות בגין הטבה מוגדרת, יוכרו כהוצאה או כהכנסה אשר תשתקפה במדידת הרווח או הפסד לתקופה השוטפת⁵.

ישות תכיר בשינוי נטו בהתחייבות בגין הטבה מוגדרת במהלך התקופה, למעט שינוי שניתן לייחס להטבות ששולמו לעובדים במהלך התקופה או להפקדות המעביד, **כעלות** של תוכניתיה להטבה מוגדרת במהלך התקופה.

השינוי נטו בהתחייבות להטבה מוגדרת (**העלות**) מונה מספר רכיבים נפרדים כדלקמן:

- השינוי הנובע מהשירות שהעובדים סיפקו לישות בתקופת הדיווח.
- ריבית נטו על ההתחייבות נטו במהלך תקופת הדיווח.
- **מדידות מחדש** של ההתחייבות נטו (רכיב זה כולל בין היתר, רווחים והפסדים אקטואריים הנובעים משינויים בהנחות אקטואריות, הנחות דמוגרפיות ושיעורי היוון).
- גידול או קטון בהתחייבות להטבה מוגדרת כתוצאה מתחילת תוכנית חדשה או משינוי בתוכנית קיימת.
- קטון בהתחייבות להטבה מוגדרת כתוצאה מצמצום או סילוק של תוכנית קיימת.

העלות לתקופה תוכר במלואה (קרי, כולל רכיב 'מדידות מחדש') כהוצאה ברווח או הפסד או **לחילופין** תוך זקיפת רכיב 'מדידות מחדש' לרווח כולל אחר וזקיפת יתרת העלות לרווח או הפסד וזאת **כמדיניות חשבונאית לבחירת הישות**⁶. המדיניות החשבונאית שתיבחר על ידי הישות תישם בעקביות לכל תוכניתיה להטבה מוגדרת. ישות שבחרה בזקיפת רכיב מדידות מחדש לרווח כולל אחר לא תסווג סכומים כאמור בתקופות עוקבות לרווח או הפסד אך תהא רשאית להעביר סכומים אלו בתוך סעיפי ההון.

הטבות בגין פיצויי פרישה

בהתאם לדין הישראלי, מכוח חוק פיצויי פיטורים, התשכ"ג - 1963, כל עובד יהא זכאי לפיצויי פיטורין בגובה משכורת אחרונה כפול מספר שנות הותק בעת פיטורין, בהגיע לגיל פרישה ובנסיבות אחרות המקנות זכאות

² ביום 25 בנובמבר 2014 פרסמה רשות ניירות ערך את עמדת סגל חשבונאית מספר 1-21: קיומו של שוק עמוק באגרות חוב קונצרניות באיכות גבוהה בישראל (להלן - "**עמדת הסגל**") הנוגעת לבחינת קיומו (או היעדר קיומו) של **שוק פעיל** באגרות חוב, וזאת לצורך קביעת שיעור היוון של מחויבויות להטבה מוגדרת בהתאם ל- IAS 19. עמדת הסגל האמורה דומה במסקנותיה להצעת החלטה בנושא שפורסמה ע"י המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות מספר חודשים לפני כן. **בהתאם לעמדת הסגל, בישראל מתקיים שוק עמוק באגרות חוב קונצרניות שקליות צמודות מדד באיכות גבוהה.**

³ שווי הוגן הוא הסכום שבו ניתן להחליף נכס, או לסלק התחייבות, בין קונה מרצון ומוכר מרצון שאינם קשורים, הפועלים בצורה מושכלת.

⁴ נכסי תכנית אלו הם נכסים המוחזקים על ידי קרן הטבות עובד לזמן ארוך דוגמת קופת פיצויים, גמל או פנסיה וכן פוליסות ביטוח בגין פיצויים או פנסיה.

⁵ בהתאם לתקן IAS 19, **עיתוי** ההכרה בהוצאה בגין צמצומים וסילוקים עשוי להיות מוקדם יותר, כאשר הישות מכירה בעלויות שינוי מבני קשורות או בהטבות בגין פיטורין בעוד שבתקן 39 נקבע כי העיתוי לא יהיה מוקדם מהתקופה בה התכנית צומצמה או סולקה בפועל.

⁶ יצוין כי IAS 19 אינו מאפשר בחירת מדיניות חשבונאית בנושא וכי לפיו נדרש לזקוף מדידות מחדש לרווח כולל אחר.

לפיצויי פיטורין (להלן - "פיצויי פרישה"). מאחר ותשלום פיצויי פיטורין כאמור אינו נתון לשליטתה של הישות (היות והישות תידרש לשלם את פיצויי הפיטורין בעת הגיע העובד לגיל פרישה כמו גם בקרות באירועים אחרים שאינם מצויים בשליטתה) וכן, מאחר והמחויבות לתשלום הטבות בגין פיצויי פרישה נוצרת במהלך תקופת השירות של העובד, הטבות בגין פיצויי פרישה מהוות הטבות לאחר סיום העסקה (וזאת בשונה מהטבות עודפות בגין הפסקת עבודה בנסיבות מיוחדות, כמפורט להלן). בנוסף לאמור בחוק פיצויי פיטורים, הסכמים חוזיים עם עובדים או נציגיהם (דוגמת הסכם קיבוצי או חוזה העסקה) ואף מחויבות משתמעת המבוססת על דפוס פעילות עסקי, נוהג או רצון לנהוג בהגיונות, עשויים אף הם להביא להיווצרות של מחויבות לתשלום הטבות בגין פיצויי פרישה אשר יטופלו כתוכניות הטבה לאחר סיום העסקה.

עם זאת, בשונה מ- IAS 19, לפיו נדרש יישום המודל האקטוארי בהתייחס לכלל המחויבויות הקשורות לתוכניות להטבה מוגדרת, לרבות בהתייחס להטבות בגין פיצויי פרישה כאמור, תקן 39 מאפשר לישות אפשרות בחירת מדיניות חשבונאית בין יישום מודל אקטוארי (כנזכר לעיל) אשר נדרש בהתייחס להטבות אחרות המטופלות בהתאם לעקרונות החלים על תוכניות להטבה מוגדרת ובין מודל הסגירה (Shut-down method).

ישות אשר תבחר ביישום מודל הסגירה, תמדוד את ההתחייבות נטו בגין פיצויי פרישה בסכום נטו של החבות לשלם הטבות בגין פיצויי פרישה תחת ההנחה שבמועד הדיווח כל העובדים יפרשו בתנאים שיזכו אותם בפיצויים, בניכוי ערכי הפדיון של נכסי התוכנית שמהם המחויבות נדרשת להיות מסולקת במישור. השינוי נטו בהתחייבות נטו בגין פיצויי פרישה במהלך התקופה, למעט השינוי שמקורו בהטבות ששולמו לעובדים במהלך התקופה או להפקדות המעביד יזכרו ברווח או הפסד (או כחלק מעלות של נכס כגון מלאי או רכוש קבוע, ככל ורלוונטי). כמו כן, במקרים בהם ערכי הפדיון של נכסי התוכנית עולים על החבות של הישות, אזי בדוח על המצב הכספי (מאזן) יוצג נכס וזאת רק במידה שבה התשלום מראש יביא להקטנה בתשלומים עתידיים או להחזר כספי. יצוין כי מודל הסגירה מקבל ביטוי כיום (טרם מועד התחילה של תקן 39) במסגרת כללי החשבונאות המקובלים בישראל (Israeli GAAP) מכוח גילוי דעת מספר 20, הטיפול החשבונאי וכללי הדיווח לגבי פיצויי פיטורים, פיצויי פרישה ופנסיה.

הטבות עובד אחרות לטווח ארוך

אלו הן הטבות שאינן הטבות עובד לטווח קצר, הטבות לאחר סיום העסקה, הטבות בגין פיצויי פרישה והטבות עודפות בגין הפסקת עבודה בנסיבות מיוחדות. הטבות אלו כוללות הטבות אשר עיקר סכומן אינו חזוי להיות מסולק תוך 12 חודש מתום תקופת הדיווח השנתית בה העובד מספק את השירות המתייחס והן מונות, בין היתר, הטבות עבור היעדרויות בתשלום בשל תקופת עבודה ארוכה כגון ותק, שבתון וימי מחלה שלא נוצלו הניתנים לפדיון, מענקים, תכניות לשיתוף ברווחים ועוד.

הטבות כאמור נמדדות בערך הנוכחי של הסכום שהישות חוזה לשלם כתוצאה מההטבה שנצברה עד מועד הדיווח⁷ בניכוי השווי ההוגן של נכסי התוכנית, אם קיימים, במועד הדיווח שמהם יסולקו המחויבויות במישור. השינוי נטו בסכום ההתחייבות במהלך התקופה, למעט שינוי שניתן לייחס להטבות ששולמו או להפקדות המעביד, מוכר ברווח או הפסד (או כחלק מהעלות של נכס כגון מלאי או רכוש קבוע, אם תקן חשבונאות אחר דורש זאת).

שיעור ההיוון שישמש לחישוב הערך הנוכחי יהיה זה בו נעשה שימוש להיוון המחויבות בגין הטבה מוגדרת כנזכר לעיל (קרי, תשואת שוק בסוף תקופת דיווח על אגרות חוב קונצרניות באיכות גבוהה או ככל והמדובר במטבעות בהם אין שוק בו מתקיימת סחירות גבוהה לאג"ח קונצרניות באיכות גבוהה, יעשה שימוש בתשואת השוק על אגרות חוב ממשלתיות).

כהקלה מעשית, התקן מתיר לישות אשר בחרה למדוד הטבות בגין פיצויי פרישה בהתאם למודל הסגירה כאמור לעיל, למדוד כהטבה לזמן קצר גם את המחויבות בגין היעדרויות בתשלום בגין ימי חופשה שלא נוצלו אשר סווגה כהטבת עובד לזמן ארוך, דהיינו, ללא השפעת היוון⁸.

⁷ IAS 19 דורש כי מדידת ההתחייבות בגין הטבות עובד אחרות לזמן ארוך תבצע בהתאם להערכה אקטוארית, דהיינו, תוך שימוש בהנחות אקטואריות שונות הכוללות משתנים דמוגרפיים ומשתנים פיננסיים ובכללן שיעור היוון מתאים (בעוד שתקן 39 דורש מדידה בערך נוכחי בלבד).

⁸ IAS 19 אינו מאפשר יישום הקלה מעשית כאמור.

הטבות עודפות בגין הפסקת עבודה בנסיבות מיוחדות⁹

אלו הן הטבות עובד **בנוסף** להטבות בגין פיצויי פרישה אשר נובעות מהחלטה של ישות לפטר עובד או מהחלטה של עובד להסכים להצעה של ישות לספק הטבות לעובד בתמורה לסיום העסקתו (בדרך כלל כחלק מתוכנית הבראה או בנסיבות בהן הישות מעודדת פרישה מוקדמת של עובד או קבוצת עובדים).

התקן מטפל בהטבות אלה **בנפרד** מהטבות עובד אחרות, מאחר שהאירוע **שיוצר מחויבות** הוא **הפיטורין** ולא השירות של העובד.

הישות מכירה בהטבות עודפות בגין הפסקת עבודה בנסיבות מיוחדות כהתחייבות וכהוצאה **רק** כאשר הישות התחייבה באופן מובהק להעניק הטבות אלו. ישות מחויבת **באופן מובהק** להעניק הטבות עודפות בגין הפסקת עבודה בנסיבות מיוחדות רק כאשר:

- הישות **אינה** יכולה לבטל עוד הצעה של אותן הטבות לעובד בתמורה לסיום העסקתו (היבט זה מתקיים במועד הסכמת עובד להצעה או עם מתן ההצעה בכפוף לכך שלישות מגבלה אפקטיבית, חוקית, חוזית או אחרת, לחזור בה מההצעה); **או**
- הישות הודיעה לעובדים המושפעים על תוכנית של פיטורין אשר מקיימת שורה של מאפיינים מוגדרים (ובהם, זיהוי של מספר העובדים שיפוטרו, סוג עבודתם, התפקוד והמיקומים שלהם, מועד ההשלמה הצפוי, פירוט מספק של ההטבות שהעובדים יקבלו עם הפסקת עבודתם, הפעולות הנדרשות להשלמה יצביעו כי אין זה סביר שיבוצעו שינויים משמעותיים בתכנית ועוד).

ההטבות נמדדות לפי האומדן הטוב ביותר של היציאה שתידרש על מנת לסלק את המחויבות במועד הדיווח. אם ההטבות עומדות לתשלום לאחר יותר מ- 12 חודש לאחר סוף תקופת הדיווח, הן יימדדו **בערך הנוכחי** תוך שימוש בשיעור ההיוון בו נעשה שימוש להיוון מחויבות בגין הטבה מוגדרת כנזכר לעיל¹⁰.

בנוסף כולל התקן נספח (שאינו מהווה חלק מהתקן) הכולל דוגמאות להמחשה של היבטים עיקריים המפורטים בתקן (ובהם הבחנה בין תוכנית להפקדה מוגדרת ותוכנית להטבה מוגדרת, דוגמה יישומית של שיטת יחידת הזכאות החזויה, שינוי לתוכנית הטבה מוגדרת, הטבות עובד אחרות לזמן ארוך, הטבות עודפות בגין הפסקת עבודה בנסיבות מיוחדות וגילוי בישות אשר בחרה בישום המודל האקטוארי).

גילויים

הטבות עובד לזמן קצר - התקן **אינו** מחיל דרישות גילוי ספציפיות בגין הטבות אלה.

תוכניות להפקדה מוגדרת - יש לתת גילוי לסכום שהוכר ברווח או הפסד **כהוצאה**.

תוכניות להטבה מוגדרת. ישות תיתן גילוי למידע המפורט להלן לגבי תוכניות להטבה מוגדרת:

- א. המחויבות לתשלום פיצויי פיטורין (פיצויי פרישה) או המחויבויות על פי תוכניות להטבות מוגדרות אחרות, כולל תיאור כללי של סוג התוכנית, לרבות מדיניות מימון.
- ב. המודל אותו הישות מיישמת לגבי מחויבות לתשלום פיצויי פיטורין (פיצויי פרישה), קרי, מודל הסגירה או המודל האקטוארי.
- ג. סך העלות המתייחסת לתוכנית להטבה מוגדרת לתקופה, תוך גילוי בנפרד של הסכומים שהוכרו ברווח או הפסד כהוצאה, וכן של הסכומים שנכללו בעלות של הנכס.
- ד. התאמה בין יתרות הפתיחה והסגירה של מחויבויות בגין הטבה מוגדרת תוך הצגה בנפרד של הטבות ששולמו ושינויים אחרים. אין צורך להציג התאמות בגין תקופות קודמות.
- ה. התאמה בין יתרות הפתיחה והסגירה של נכסי תוכנית ושל זכויות שיפוי כלשהן שהוכרו כנכס, תוך הצגה בנפרד (אם רלוונטי) של סכומי הפקדות, הטבות ששולמו ושינויים אחרים בנכסי תוכנית. אין צורך להציג התאמות בגין תקופות קודמות.

בהתאם לתקן אם לישות **מספר** תוכניות הטבה מוגדרת אפשר לתת את הגילויים בגין כמפורט לעיל, באחת משלוש חלופות: בסכום כולל לגבי כל התוכניות, בנפרד לגבי כל תוכנית או באופן מקובץ שנחשב לשימושי ביותר.

⁹ -ב- IAS 19 הטבות אלו מכונות 'הטבות בגין פיטורין'. בתקן 39 נקבע המינוח כ- 'הטבות עודפות בגין הפסקת עבודה בנסיבות מיוחדות' בכדי שלא ייווצר **בלבול** עם הטבות בגין פיצויי פרישה המטופלות בישראל כהטבות לאחר סיום העסקה - ראה תיאור לנושא זה לעיל.

¹⁰ בהתאם ל- IAS 19, מדידת הטבות בגין פיטורין (המכונות בתקן 39 כהטבות עודפות בגין הפסקת עבודה בנסיבות מיוחדות) נעשית בהתאם למהותן - כהטבות עובד לזמן קצר **או** כהטבות עובד לזמן ארוך (אשר לגבי האחרונות דורש IAS 19 מדידה במודל אקטוארי). תקן 39 מציב דרישה ליישום ערך נוכחי **בלבד** מקום בו ההטבות עומדות לתשלום לאחר יותר מ- 12 חודש **לאחר** סוף תקופת הדיווח.

במידה והחברה בחרה ליישם את **המודל האקטוארי**, הישות תיתן גילוי נוסף כדלקמן:

- א. המדיניות החשבונאית של הישות להכרה במדידות מחדש של התחייבות נטו בגין הטבה מוגדרת (ברוח או הפסד או כפריט של רווח כולל אחר) ולסכום של מדידות מחדש שהוכר במהלך התקופה. ישות שבחרה במדיניות של זקיפה לרווח או הפסד תציג סכום זה בסעיף נפרד בדוח על הרווח הכולל (רווח והפסד).
- ב. מועד ההערכה האקטוארית המקיפה העדכנית ביותר, ואם מועד זה הוא אינו מועד הדיווח, תיאור של התיאומים שבוצעו כדי להתאים את המחויבות בגין הטבה מוגדרת במועד הדיווח.
- ג. ההנחות האקטואריות העיקריות שנעשה בהם שימוש, לרבות, שיעורי ההיוון, שיעור העלאות שכר והנחות אקטואריות מהותיות אחרות.

הטבות עובד אחרות לטווח ארוך - עבור כל קבוצה של הטבות הנמנות על הטבות עובד אחרות לטווח ארוך יש לתת גילוי למהות ההטבה, סכום המחויבות והיקף המימון במועד הדיווח.

הטבות עודפות בגין הפסקת העסקה בנסיבות מיוחדות - בגין כל קבוצה של הטבות עודפות בגין הפסקת העסקה בנסיבות מיוחדות הישות תיתן גילוי למהות ההטבה, לסכום המחויבות ולהיקף הסכומים המופקדים במועד הדיווח. כאשר ישות הציעה לעובדים הטבות עודפות בגין הפסקת העסקה בנסיבות מיוחדות, אך **טרם** הסתיימה התקופה בה העובדים יכולים להסכים להצעה, הישות תיתן גילוי למהות ההצעה ואומדן לחשיפה האפשרית.

יצוין כי לא קיימת זהות מלאה בין דרישות הגילוי בהתאם לתקן 39 בהשוואה ל-IAS 19 וכי בחלק מהמקרים דרישות הגילוי שנכללו בתקן 39 רחבות יותר מהתקן הבינלאומי.

הצגה

התקן מבהיר כי הסיווג בדוח על המצב הכספי של נכסים והתחייבויות הנובעים מהטבות עובד אשר מצויים בתחולתו יהיה בהתאם לעקרונות תקן חשבונאות מספר 34, *הצגה של דוחות כספיים* (אשר מתווה, בין היתר, קריטריונים להבחנה בין נכסים שוטפים ולא שוטפים והתחייבויות שוטפות ולא שוטפות). בהקשר זה יצוין כי קביעות תקן 39 במישור ההכרה והמדידה של הטבות שונות מצויות בתחולתו (ובכלל זה הקביעה האם הטבה מסוימת מהווה 'הטבות עובד לטווח קצר' או 'הטבות עובד אחרות לטווח ארוך') אינן קשורות בהכרח לדרישות ההצגה של נכסים והתחייבויות בדוח על המצב הכספי (המאזן).

הוראות מעבר ומועד תחילה

ישות תיישם את התקן לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2018 או לאחר מכן. יישום מוקדם של התקן מותר. אופן יישום התקן יהיה בדרך של יישום למפרע כאשר ההשפעה המצטברת של היישום לראשונה תוכר כתיאום ליתרת הפתיחה של העודפים בתחילת תקופת הדיווח השנתית בה מיושם לראשונה תקן זה. הישות **לא** תציג מחדש מידע השוואתי.

לקישור לתקן 39 כפי שפורסם על ידי המוסד לתקינה בפורמט PDF, לחץ/י כאן.

יובהר כי האמור לעיל אינו בגדר ייעוץ מקצועי ואינו מהווה תחליף לקריאה מעמיקה ומלאה של תקן 39 ולבחינת מכלול ההשלכות האפשריות של יישומו. מומלץ כי הישויות שהאמור עשוי להיות רלוונטי להן תיועצנה בגורם מקצועי לבחינת מכלול ההשלכות.

בברכה,

המחלקה המקצועית