



שיפור תקנים קיימים - 2010 (תקינה ישראלית)

פברואר 2010



שיפור תקנים קיימים - 2010
(תקינה ישראלית)

פברואר 2010

תוכן עניינים

סעיף

א-ז	מבוא
1	מטרת השיפורים
2	תיקונים לתקן חשבונאות מספר 27, רכוש קבוע
3	תיקונים לגילוי דעת מספר 51, דוח תזרים מזומנים
4	תיקונים לתקן חשבונאות מספר 16, נדל"ן להשקעה

שיפור תקנים קיימים - 2010 (תקינה ישראלית)

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. אין להעתיק, לשכפל, לתרגם, להציג, לפרסם, להפיץ, להוציא לאור או לעשות שימוש מסחרי כלשהו בפרסום זה או בחלק ממנו, בכל דרך שהיא ובכל אמצעי מכני, אלקטרוני או אחר, ללא הסכמה מפורשת בכתב ומראש מאת המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

מבוא

- א. הוועדה המקצועית שקלה לאחרונה חלופות שונות לגבי דרך תיקון תקנים ישראליים קיימים בעקבות שינויים בתקינה הבינלאומית או שינויים נדרשים אחרים. במסגרת החלופות נבחנה הגישה של התקינה הבינלאומית לפיה אחת לשנה מפרסמת הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים במסגרת פרויקט ה-Improvement תיקונים לתקני דיווח כספי בינלאומיים קיימים. התיקונים המפורסמים במסגרת זו אינם כוללים תיקונים כוללניים של תקנים או תיקונים רוחביים, אלא תיקונים מצומצמים בהיקפם. הוועדה המקצועית החליטה בסיכום דיונים אלה לאמץ גישה זו של התקינה הבינלאומית ולרכז את כל התיקונים הנדרשים בתקני החשבונאות הישראליים ולפרסם אחת לשנה שיפורים לתקנים קיימים. פרסום זה מרכז את השיפורים לתקנים קיימים לשנת 2010.
- ב. בחודש ספטמבר 2006, פורסם תקן חשבונאות מספר 27, *רכוש קבוע*, אשר מבוסס על תקן חשבונאות בינלאומי 16, *רכוש קבוע*. התקן חל על רכוש קבוע וקובע כי רווח או הפסד ממכירה של פריט רכוש קבוע לא יסווגו כהכנסות.
- ג. בענפים מסוימים (כגון, ענף הליסינג), פריטי רכוש קבוע משמשים להשכרה לאחרים לתקופה מסוימת ולאחר מכן פריטים אלה נמכרים במהלך העסקים הרגיל. בהתאם לתקן חשבונאות מספר 27, בנוסחו טרם התיקון, הרווח או ההפסד ממכירה של פריטים אלה לא יסווגו כהכנסות, למרות שפעילות זו מהווה חלק ממהלך העסקים הרגיל של הישות.
- ד. בחודש פברואר 2006, פורסם תקן חשבונאות מספר 16, *נדל"ן להשקעה*, אשר מבוסס על תקן חשבונאות בינלאומי 40, *נדל"ן להשקעה*. בהתאם לתקן חשבונאות מספר 16, נדל"ן שנמצא בתהליך הקמה או פיתוח לשימוש עתידי כנדל"ן להשקעה אינו בתחולת התקן, אלא בתחולת תקן חשבונאות מספר 27 עד להשלמת ההקמה או הפיתוח. לעומת זאת, נדל"ן להשקעה קיים, המפותח מחדש לשימוש עתידי מתמשך כנדל"ן להשקעה נמצא בתחולת תקן חשבונאות מספר 16.

ה. במסגרת פרויקט השיפורים לתקני דיווח כספי בינלאומיים (Improvements to IFRSs) פורסמו בחודש מאי 2008 תיקונים לתקנים הבאים:

(1) תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 16 *רכוש קבוע*, לפיו פריט רכוש קבוע אשר שימש להשכרה יועבר למלאי בתום השכרתו ובעת העמדתו למכירה, אם מכירת הרכוש הקבוע לאחר גמר השכרתו מהווה חלק ממהלך העסקים הרגיל. לפיכך, בעת מכירת פריט רכוש קבוע כאמור, התמורה ממימושו תיכלל בהכנסות.

(2) תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 7 *דוח על תזרימי המזומנים*, לפיו תזרימי המזומנים ששימשו לרכישת פריטי רכוש קבוע המיועדים להשכרה ולאחר מכן למכירה במהלך העסקים הרגיל, וכן תזרימי המזומנים מההשכרה ומהמימוש של פריטים אלה יסווגו כפעילות שוטפת.

(3) תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 40 *נדל"ן להשקעה* הקובע כי תקן זה ולא תקן חשבונאות בינלאומי 16 יחול על נדל"ן בהקמה או בפיתוח אשר מיועד לשמש כנדל"ן להשקעה.

ו. בדיונים שהתקיימו בוועדה המקצועית הוחלט שהתיקונים המפורטים בסעיף ה' לעיל ראויים ויש להחילם גם בתקינה הישראלית.

ז. פרסום זה מתקן את תקן חשבונאות מספר 16, את תקן חשבונאות מספר 27 ואת גילוי דעת מספר 51 של לשכת רואי חשבון בישראל כדי לכלול בהם את התיקונים האמורים.

מטרת השיפורים

1. מטרת השיפורים היא:

(א) לתקן את תקן חשבונאות מספר 27 כך שהתמורה ממכירת פריט אשר שימש להשכרה תיכלל בהכנסות, אם מכירת הפריט לאחר גמר השכרתו מהווה חלק ממהלך העסקים הרגיל.

(ב) לתקן את גילוי דעת מספר 51 של לשכת רואי חשבון בישראל על מנת לקבוע כי תזרימי מזומנים לרכישת רכוש קבוע אשר מיועד להשכרה לתקופה מוגדרת ולאחר מכן למכירה יהיו תזרימי מזומנים לפעילות שוטפת ותזרימי המזומנים הנובעים מהשכרה או ממכירה של פריטי רכוש קבוע כאמור יהיו תזרימי מזומנים מפעילות שוטפת.

(ג) לתקן את תקן חשבונאות מספר 16 ותקן חשבונאות מספר 27 כך שתקן חשבונאות מספר 16 *נדל"ן להשקעה*, ולא תקן חשבונאות מספר 27 *רכוש קבוע*, יחול על נדל"ן בפיתוח שנועד לשימוש כנדל"ן להשקעה.

תיקונים לתקן חשבונאות מספר 27, רכוש קבוע

2. לתקן חשבונאות מספר 27, רכוש קבוע יווספו הסעיפים 72א ו- 86א וסעיף 5 יושמט (טקסט שנמחק יופיע עם קו אמצעי וטקסט חדש יופיע עם קו תחתני) כלהלן:

5. ישות תיישם תקן זה לגבי נדלין שמוקם או מפותח לשימוש עתידי כנדלין להשקעה, אך עדיין אינו מקיים את ההגדרה של נדלין להשקעה בתקן חשבונאות מספר 16, נדלין להשקעה. כאשר ההקמה או הפיתוח הושלמו, הנדלין הופך להיות נדלין להשקעה והישות נדרשת ליישם את תקן חשבונאות מספר 16. תקן חשבונאות מספר 16 חל גם על נדלין להשקעה שמפותח מחדש להמשך שימוש עתידי כנדלין להשקעה. ישות, המשתמשת במודל העלות לגבי נדלין להשקעה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 16, תשתמש במודל העלות בתקן זה. [מוטל]

72א. למרות האמור בסעיפים 68-72 לעיל, ישות אשר במהלך הפעילויות הרגילות מוכרת באופן שגרתי, פריטי רכוש קבוע אשר הוחזקו למטרת השכרה לאחרים, מעבירה נכסים אלה למלאי לפי ערכם בספרים במועד בו הופסקה השכרתם והם מיועדים למכירה. התמורה ממכירת נכסים אלה תיכלל בהכנסות בהתאם לתקן חשבונאות מספר 25 הכנסות.

86א. סעיף 5 הושמט וסעיף 72א נוסף על ידי שיפור תקנים קיימים - 2010 (תקינה ישראלית) אשר פורסם בחודש פברואר 2010. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2010 או לאחר מכן. יישום מוקדם של השמטת סעיף 5 מותר, אם הישות מיישמת החל מאותו מועד גם את התיקונים לתקן חשבונאות מספר 16 נדלין להשקעה. יישום מוקדם של סעיף 72א מותר, אם הישות מיישמת החל מאותו מועד גם את התיקונים לגילוי דעת מספר 51 של לשכת רואי חשבון בישראל דוח תזרים מזומנים. בתקופה הראשונה ליישום סעיף 72א, ישות תסווג מחדש את מספרי השוואה לתקופות הקודמות על מנת לשקף בהם את הוראות סעיף 72א.

תיקונים לגילוי דעת מספר 51, דוח תזרים מזומנים

3. לגילוי דעת מספר 51 יווספו סעיפים 3.2.2 (4) 3.2.3 (א1), ו- 4.3 כלהלן:

3.2.2 תזרימי מזומנים מפעילות שוטפת

(1) ...

(4) לעניין נכסים המוחזקים להשכרה לאחרים ולאחר מכן למכירה במהלך העסקים הרגיל ראה סעיף 3.2.3 (א1) להלן.

3.2.3 תזרימי מזומנים מפעילות השקעה

(א1) למרות האמור בסעיף 3.2.3(1), תשלומי מזומנים לייצור או לרכישה של נכסים המוחזקים להשכרה לאחרים ולאחר מכן מיועדים למכירה (כמתואר בסעיף 72א לתקן חשבונאות מספר 27 *רכוש קבוע*) הם תזרימי מזומנים לפעילות שוטפת. תקבולי מזומנים מההשכרה ומהמכירה לאחר מכן של נכסים אלה מהווים אף הם תזרימי מזומנים מפעילות שוטפת.

4.3 לגילוי הדעת נוספו סעיפים 3.2.2(4) ו- 3.2.3(א1) על ידי שיפור תקנים קיימים - 2010 (תקינה ישראלית) אשר פורסם בחודש פברואר 2010. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2010 או לאחר מכן. יישום מוקדם מותר, אם הישות מיישמת החל מאותו מועד גם את התיקון המתייחס לנושא זה לתקן חשבונאות מספר 27 *רכוש קבוע*. בתקופה הראשונה ליישום תיקון זה, ישות תסווג מחדש את מספרי ההשוואה לתקופות הקודמות על מנת לשקף בהם את הוראות סעיף 3.2.3(א1).

תיקונים לתקן חשבונאות מספר 16, נדל"ן להשקעה

4. לתקן חשבונאות מספר 16, נדל"ן להשקעה ייוספו סעיפים 8(ה), 53א, 53ב, 80א ו- 84א, סעיפים 22, 48, ו- 53 יתוקנו, סעיפים 9(ד) ו- 57(ה) יושמטו והערות שוליים 1 תושמט (טקסט שנמחק יופיע עם קו אמצעי וטקסט חדש יופיע עם קו תחתית) כלהלן:

8. להלן דוגמאות לנדל"ן להשקעה:

(א) ...

(ה) נדל"ן שמוקם או מפותח לשימוש עתידי כנדל"ן להשקעה וכן נדל"ן להשקעה המפותח מחדש לשימוש עתידי כנדל"ן להשקעה (ראה סעיף 58).

9. להלן דוגמאות לפריטים, שאינם נדל"ן להשקעה, ולפיכך אינם בתחולת תקן זה:

(א)

(ד) *[בוטל]*. נדל"ן שנמצא בתהליך הקמה או פיתוח לשימוש עתידי כנדל"ן להשקעה. תקן חשבונאות מספר 27 חל על נדל"ן מסוג זה עד שההקמה או הפיתוח מושלמים וממועד זה הנדל"ן הופך להיות נדל"ן להשקעה ותקן זה חל לגביו. עם זאת, תקן זה חל על נדל"ן להשקעה קיים, המפותח מחדש לשימוש עתידי מתמשך כנדל"ן להשקעה (ראה סעיף 58).

מדידה בעת הכרה

22. העלות של נדל"ן להשקעה בהקמה עצמית[‡] כוללת את עלות רכישתו וכן את כל היציאות שניתן לייחס במישרין להקמה או לפיתוח של הנדל"ן להשקעה כגון: עלויות עובדים (כולל פיקוח) באתר, עלויות חומרים המשמשים בהקמה והפחתת רכוש קבוע המשמש בהקמה. היא עלתו במועד בו הושלמה ההקמה או הושלם הפיתוח. עד למועד זה, ישות מיישמת את הוצאות תקן חשבונאות מספר 27. במועד זה, הנדל"ן הופך להיות נדל"ן להשקעה ותקן זה חל (ראה סעיפים 57(ה) ו-65).

[‡] ראה גם סעיף 9(ד).

מודל השווי ההוגן

48. במקרים יוצאי דופן, קיימת עדות ברורה, כאשר ישות רוכשת לראשונה נדל"ן להשקעה (או כאשר נדל"ן קיים הופך לראשונה לנדל"ן להשקעה לאחר השלמת ההקמה או הפיתוח, או לאחר שינוי בשימוש), שהשונוות בתחום של אומדני שווי הוגן סבירים תהיה כה גדולה ויהיה כה קשה להעריך את הסבירויות של התוצאות השונות, כך שתישלל השימושיות של אומדן בודד של שווי הוגן. עובדה זו יכולה להצביע על כך שהשווי ההוגן של הנדל"ן לא יהיה ניתן לקביעה באופן מהימן על בסיס מתמשך (ראה סעיף 53).

אי יכולת לקבוע שווי הוגן באופן מהימן

53. קיימת הנחה, הניתנת להפרכה, שישות תוכל לקבוע את השווי ההוגן של נדל"ן להשקעה באופן מהימן על בסיס מתמשך. אולם, במקרים יוצאי דופן, קיימת ראייה ברורה כאשר ישות רוכשת לראשונה נדל"ן להשקעה (או כאשר נדל"ן קיים הופך לראשונה לנדל"ן להשקעה, לאחר השלמת ההקמה או הפיתוח, או לאחר שינוי בשימוש) לכך שהשווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה לא ניתן לקביעה באופן מהימן על בסיס מתמשך. מקרים אלה מתרחשים, כאשר, ורק כאשר, עסקאות בנות-השוואה בשוק הן נדירות ואומדנים מהימנים חלופיים של שווי הוגן (לדוגמה, שווי הוגן המבוסס על תחזיות תזרים מזומנים מהוון) אינם זמינים. אם ישות קובעת שהשווי ההוגן של נדל"ן להשקעה בהקמה לא ניתן לקביעה באופן מהימן, אך מצפה שהשווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה יהיה ניתן לקביעה באופן מהימן כאשר ההקמה תושלם, עליה למדוד את הנדל"ן להשקעה בהקמה בעלות עד אשר שווי ההוגן יהיה ניתן לקביעה באופן מהימן או עד אשר תושלם ההקמה (כמוקדם מביניהם). במקרים כאלו, אם הישות קובעת שהשווי ההוגן של נדל"ן להשקעה (מלבד נדל"ן להשקעה בהקמה) אינו ניתן לקביעה באופן מהימן על בסיס מתמשך, הישות תמדוד את הנדל"ן להשקעה תוך שימוש במודל העלות שבתקן חשבונאות מספר 27. יש להניח כי ערך השינוי של הנדל"ן להשקעה הוא אפס. הישות ותיישם את תקן חשבונאות מספר 27 עד למימוש הנדל"ן להשקעה.

53א. מהמועד שבו ישות יכולה למדוד באופן מהימן את השווי ההוגן של נדל"ן להשקעה בהקמה, אשר נמדד עד כה בעלות, הישות תמדוד נדל"ן זה לפי שווי ההוגן. כאשר ההקמה של נדל"ן מושלמת, ההנחה היא שהשווי ההוגן ניתן למדידה באופן מהימן. אם לא ניתן למדוד את השווי ההוגן באופן מהימן בהתאם לסעיף 53, הנדל"ן יטופל תוך שימוש במודל העלות בהתאם לתקן חשבונאות מספר 27.

53ב. ישות יכולה לקבוע רק בעת ההכרה לראשונה שלא ניתן למדוד את השווי ההוגן של נדל"ן להשקעה באופן מהימן על בסיס מתמשך. אם ישות החלה ביישום מודל השווי ההוגן לגבי נדל"ן מסוים, כולל נדל"ן להשקעה בהקמה, הישות אינה יכולה לטעון שהשווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה אינו יכול להיקבע באופן מהימן ועליה להמשיך וליישם מודל זה.

מעברים

57. מעברים לנדל"ן להשקעה או מנדל"ן להשקעה יבוצעו כאשר, ורק כאשר, קיים שינוי שימוש הנתמך בראיות הבאות:

(א) ...

(ה) [בוטל]. סיום-הקמה או פיתוח, לגבי מעבר מנדל"ן בהקמה או בפיתוח (שבתחולת תקן חשבונאות מספר 27) לנדל"ן להשקעה.

הוראות מעבר

מודל השווי ההוגן

80א. סעיפים 8(ה), 53א ו- 53ב נוספו, סעיפים 22, 48, ו- 53 תוקנו וסעיפים 9(ד), 57(ה) והערות שוליים 1 הושמטו במסגרת שיפור תקנים קיימים - 2010 (תקינה ישראלית). תיקונים אלה יחולו גם על נדל"ן להשקעה בהקמה אשר נמצא בתהליך הקמה בעת יישום לראשונה של תיקונים אלה. הפרש כלשהו בין השווי ההוגן של נדל"ן להשקעה בהקמה לבין ערכו בספרים ייזקף לדוח רווח והפסד בתקופה הראשונה בה מיושמים התיקונים. אין להציג מחדש מספרי השוואה.

מועד תחילה

84א. סעיפים 22, 48, ו- 53 תוקנו, סעיפים 9(ד), 57(ה) וכן הערת שוליים 1 הושמטו וסעיפים 53א, 53ב ו- 80א נוספו על ידי שיפור תקנים קיימים - 2010 (תקינה ישראלית) אשר פורסם בחודש פברואר 2010. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2010 או לאחר מכן. יישום מוקדם מותר, אם הישות מיישמת החל מאותו מועד גם את התיקונים לתקן חשבונאות מספר 27 רכוש קבוע.

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

חברי הוועדה

רו"ח דב ספיר - יו"ר הוועדה

רו"ח חיים אסיאג
פרופסור אריה גנס, רו"ח
רו"ח אבי זיגלמן
רו"ח רונן מנשס
פרופסור אפרים צדקה
רו"ח משה פרץ

חבר וועדה לשעבר שהשתתף בהכנת

התקן

רו"ח יגאל גוזמן

צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון צדיק
מתן אורבך
שקד פורת

יועץ מקצועי

רו"ח שאול טבח

משתתפים קבועים

רו"ח יהודה אלגריסי
רו"ח דוד גולדברג
רו"ח דורון דבי
רו"ח אבי דויטשמן
רו"ח עומר זיו
רו"ח עדי טל
רו"ח אדיר ענבר
רו"ח יזהר קנה

המועצה של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות*

עו"ד פרופסור זוהר גושן, יו"ר רשות ני"ע - סגן יו"ר המועצה
רו"ח ראובן שיף, נשיא לשכת רו"ח - סגן יו"ר המועצה
רו"ח ידן ענתבי, אגף שוק ההון, החיסכון והביטוח
מר שאול ברונפלד, יו"ר דירקטוריון הבורסה לניירות ערך
ד"ר משה ברקת, רו"ח - מנהל מחלקת תאגידיים - רשות ניירות ערך
רו"ח אלכס הילמן, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
מר רון לובש
רו"ח עופר מנירב, נשיא שקדם של לשכת רואי חשבון
מר עמוס מר חיים, נציג איגוד החברות הציבוריות הרשומות בבורסה
עו"ד (רו"ח) מיכל עבאדי-בויאנג'ו
רו"ח פנחס קימלמן, לשכת התיאום של הארגונים הכלכליים
רו"ח יהודה נסרדישי, מנהל רשות המסים בישראל
רו"ח יוסי שחק, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
רו"ח ישראל שטראוס, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
מר רוני חזקיהו, המפקח על הבנקים