

יישום IFRS בישראל
התפתחויות, עדכונים והשלכות המשבר בשוקי ההון

חידושים והתפתחויות

משה פרץ
יעל ג'רסי

המחלקה המקצועית
קסלמן וקסלמן

PRICEWATERHOUSECOOPERS 
קסלמן וקסלמן

2 בדצמבר 2008

תוכן העניינים

- פרסומים חדשים (של ה- IASB וה- IFRIC)

- פרסומים חדשים של ה- IASB

- פרויקט ה- Improvements (מאי 2008)

- פרסומים חדשים של ה- IFRIC

- פרסומים חדשים של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

יישום IFRS בישראל
התפתחויות, עדכונים והשלכות המשבר בשוקי ההון

פרסומים חדשים
(של ה- IASB וה- IFRIC)

פרסומים חדשים

פרסומי ה- IASB

תחילה*	נושא	הפרסום
1 בינואר 2009	Presentation of financial statements	IAS 1 (Revised)
1 בינואר 2009	Borrowing costs	IAS 23 (Revised)
1 בינואר 2010	Consolidated and separate financial statements	IAS 27 (Revised)
1 בינואר 2009	Cost of an investment on first-time adoption	IFRS 1 and IAS 27 Amendment
1 בינואר 2009	Puttable financial instruments and obligations arising on liquidation	IAS 32 and IAS 1 Amendment
בתוקף	Reclassification of financial assets	IAS 39 and IFRS 7 Amends
1 בינואר 2010	Financial instruments: Recognition and measurement– Amendments for eligible hedged items	IAS 39 (Amendment)
1 בינואר 2009	Vesting conditions and cancellations	IFRS 2 (Amendment)
1 בינואר 2010	Business combinations and consequential amendments	IFRS 3 (Revised)
1 בינואר 2009	Operating segments	IFRS 8
לגבי מרבית מהתיקונים - 1 בינואר 2009	Amendments to certain standards	Annual Improvements Project (May 2008)

פרסומים חדשים

פרסומי IFRIC

תחילה*	נושא	הפרסום
שנת 2008	IFRS 2 — Group and Treasury Share Transactions	IFRIC 11
שנת 2008	Service Concession Arrangements	IFRIC 12
1 בינואר 2009	Customer Loyalty Programmes	IFRIC 13
שנת 2008	IAS 19 - The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction	IFRIC 14
1 בינואר 2009	Agreements for the construction of real estate	IFRIC 15
1 בינואר 2009	Hedges of a net investment in a foreign operation	IFRIC 16
1 בינואר 2010	Distributions of Non-cash Assets to Owners	IFRIC 17

* לגבי חברות שתאריך המאזן השנתי שלהן הינו 31 בדצמבר

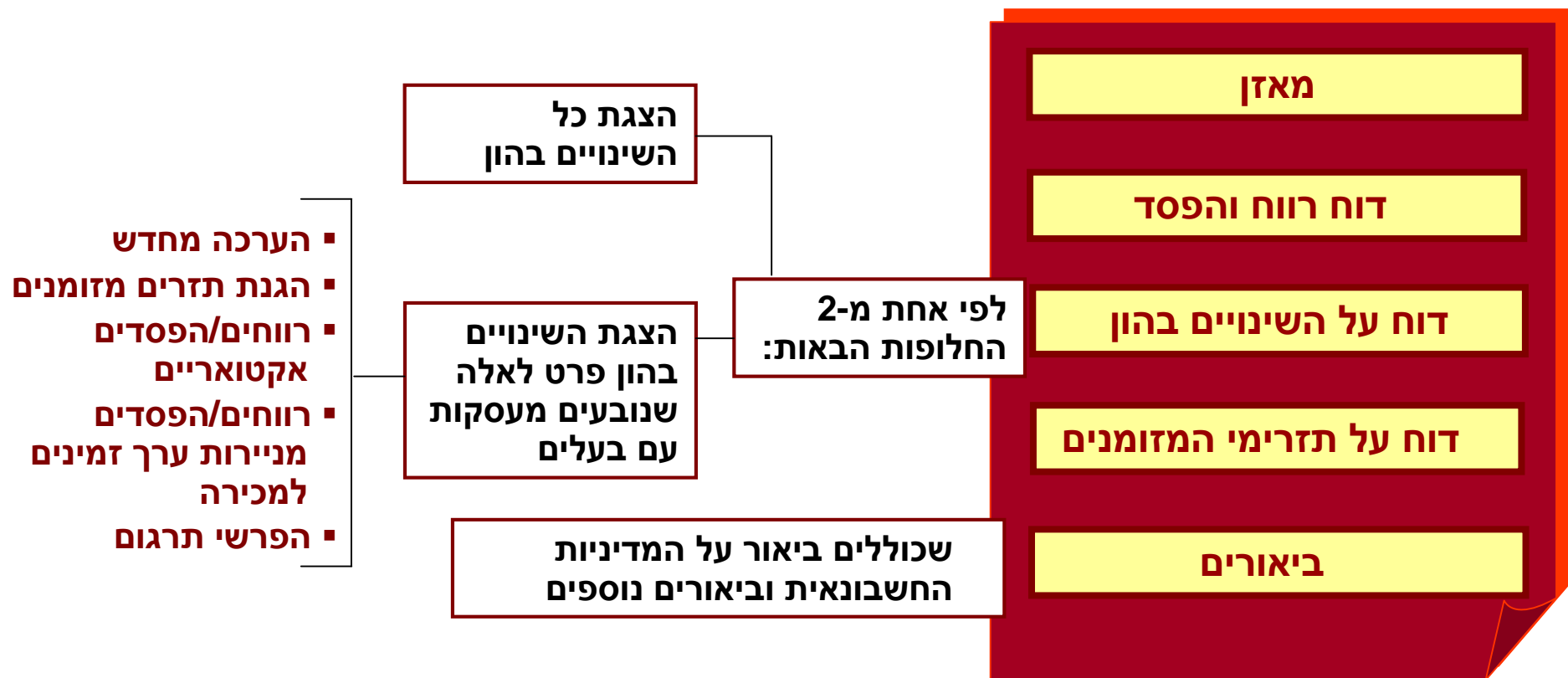
פרסומים חדשים

פרסומים חדשים של ה- IASB

IAS 1 (Revised)

הצגת דוחות כספיים

IAS 1 הקיים



IAS 1 (Revised)

הצגת דוחות כספיים

IAS 1 (Revised)

החל מה- 1.1.09 (יישום מוקדם אפשרי)



IAS 23 (Revised)

היוון עלויות אשראי

□ תחולה - 1 בינואר 2009, אימוץ מוקדם אפשרי

□ השינוי העיקרי לגבי הטיפול החשבונאי בעלויות אשראי:

IAS 23 קיים -

חלופה מועדפת: הכרה כהוצאה מיידית

חלופה אפשרית: היוון כנכס, בהתקיים תנאים מסוימים

IAS 23 Revised - קיימת חובת היוון, בהתקיים תנאים מסוימים

הקלה מיישום למפרע ביישום לראשונה (IFRS 1)

במידה שאימוץ התקן החדש מהווה שינוי במדיניות חשבונאית, ניתן ליישם את התקן פרוספקטיבית בהתייחס לעלויות אשראי שמועד תחילת ההיוון בגינן הוא מה- 1 בינואר 2009. לחלופין, ניתן לקבוע גם מועד המקדים את המועד הנ"ל

IFRS 1 הקלות נוספות ביישום לראשונה

השקעה בחברות בנות, חברות בשליטה משותפת או חברות כלולות, בדוחות הכספיים הנפרדים של החברה המשקיעה



לפי IAS 27 השקעה בחברה בת, חברה בשליטה משותפת או חברה כלולה, תטופל בדוחות הכספיים הנפרדים של החברה לפי:
(1) עלות או -
(2) IAS 39

הנושא:

מדידת עלות ההשקעה בחברות בנות, חברות בשליטה משותפת או חברות כלולות, בדוחות הכספיים הנפרדים של החברה האם

הקלה מיישום למפרע:

במקרה שהחברה בחרה (כמדיניות חשבונאית) ביישום גישת "העלות" בדוחות הכספיים הנפרדים, תימדד ההשקעה, למועד המעבר ל- IFRS, לפי:

1. העלות (כפי שנקבעה על ידי IAS 27) או -
2. "העלות הנחשבת" (Deemed cost) למועד המעבר, שתיקבע לפי אחת משתי החלופות הבאות:

- שווי הוגן למועד זה (לפי IAS 39)
- הערך הפנקסני למועד זה, לפי GAAP קודם

תחילה - דוחות כספיים שנתיים לתקופות שמתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. אימוץ מוקדם אפשרי

תיקון ל- IAS 27 (דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים)

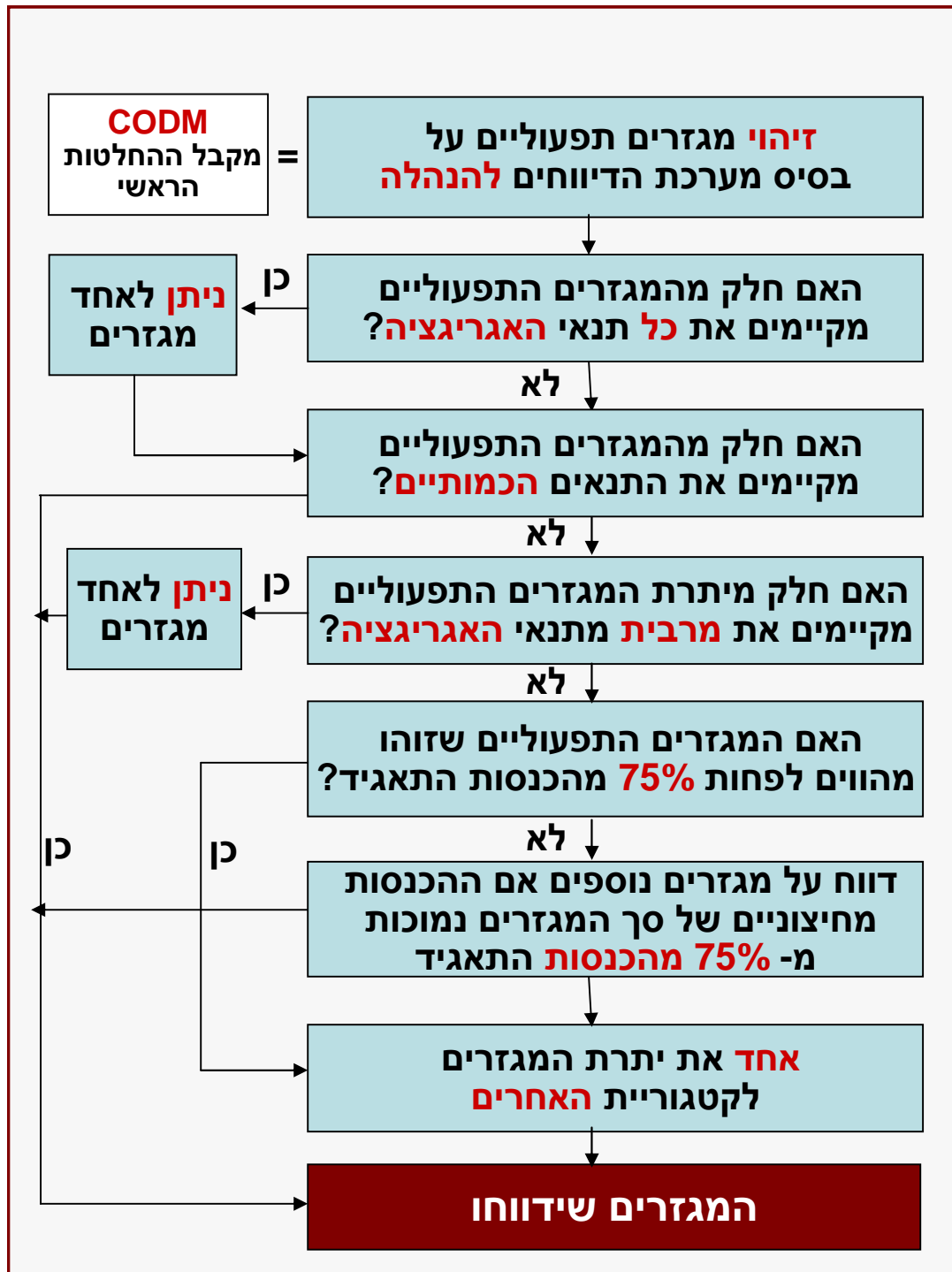
השקעה בחברות בנות, חברות בשליטה משותפת או חברות כלולות
בדוחות הכספיים הנפרדים של החברה המשקיעה

אחרי התיקון	לפני התיקון
<p>ביישום גישת העלות – חלוקות של חברות מוחזקות יוכרו כהכנסה</p> <p>תחילה - יישום פרוספקטיבי בשנים המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחר מכן (יישום מוקדם אפשרי בתנאים מסויימים) [תיקון מקביל בוצע ב- IAS 18, IAS 21 ו- IAS 36]</p>	<p>ביישום גישת העלות - חלוקות (מעודפים) של חברות מוחזקות שמקורן מרווחים לאחר הרכישה - יוכרו כהכנסה; חלוקות כאמור שמקורן מרווחים לפני הרכישה - יוכרו כהקטנת עלות ההשקעה</p>

כמו כן, התיקון ל- IAS 27 קובע הוראות לגבי אופן קביעת עלות ההשקעות בדוחות הנפרדים כתוצאה מביצוע רה-ארגון בהחזקת החברות בקבוצה

IFRS 8

מגזרים תפעוליים



- מחליף את IAS 14
- תחילה - 1.1.2009; אימוץ מוקדם אפשרי
- יישום למפרע (ככלל, הצגת מספרי השוואה על בסיס המגזרים החדשים)
- מבוסס על "גישת ההנהלה" בזיהוי ובמידה של מגזרים תפעוליים
- המידע המגזרי עשוי שלא להיות ערוך לפי IFRS (במקרה זה תבוצע התאמה לנתונים בדוחות המאוחדים)
- חברות לא תצטרכנה להכין שני סוגי דיווחים (לצרכי דיווח פנימי וחיצוני)
- ייחוס מחדש של מוניטין לצורך בחינה ירידה בערכו (תיקון IAS 36; CGU לא יהיה גדול מבסיס המגזרים התפעוליים); בחינת השלכות האימוץ

IFRS 8

מגזרים תפעוליים - שינויים עיקריים

IAS 14	IFRS 8	
מגזרים עסקיים ומגזרים גיאוגרפיים	מגזרים תפעוליים	
גישת הסיכונים והתשואות "Risks and Returns Approach" & Board of Directors Chief Executive Officer	גישת ההנהלה "Management Approach" CODM (chief operating decision maker)	בסיס זיהוי המגזרים
מגזר המפיק את מרבית הכנסותיו מחיצוניים	לא קיימת דרישה לכך שמרבית מהכנסות המגזר נובעות מחיצוניים	הגדרת מגזר
מידע כספי שמוצג בדוחות הכספיים המאוחדים	מידע עליו ההנהלה מתבססת לקבלת החלטות עסקיות	המידע המגזרי
מדידה – כללי החשבונאות המיושמים בדוחות הכספיים המאוחדים (IFRS)	מדידה – לפי גישת ההנהלה (המידע שמסופק ל- CODM)	בסיס המדידה המגזרי

פרסומים חדשים של ה- IASB

פרויקט ה- Improvements (מאי 2008)

פרויקט ה- Improvements

מאי 2008

תחולה והוראות מעבר	התיקון	הנושא והתקן הרלוונטי
שנים המתחילות ב- 1.7.2009 או לאחריו, באופן פרוספקטיבי; יישום מוקדם אפשרי רק אם אומץ IAS 27 המתוקן; יישום פרוספקטיבי ממועד אימוץ IFRS 5 (למעט הוראות מעבר מסוימות)	כאשר חברה בת מוחזקת לשם מכירתה, יש לסווג את כל נכסיה והתחייבויותיה כ"מוחזקים למכירה" (פעילות מופסקת) לפי IFRS 5 גם אם לאחר המכירה ישות עדיין מחזיקה בזכות כלשהי בבת (אך השליטה בה אבדה), ובתנאי שמקיימת את ההגדרה והתנאים שנקבעו ב- IFRS 5	תוכנית למכירה חלקית של זכויות בחברה בת, המביאה לאיבוד השליטה בבת (IFRS 5)
שנים המתחילות ב- 1.1.2009 או לאחריו; יישום מוקדם אפשרי	נכסים והתחייבויות המסווגים כמוחזקים למסחר (Held-for-Trading) בהתאם ל- IAS 39 אינם מסווגים אוטומטית כנכסים שוטפים או כהתחייבויות שוטפות במאזן	סיווג מאזני של נגזרים כשוטפים/בלתי שוטפים (IAS 1)
שנים המתחילות ב- 1.1.2009 או לאחריו; יישום מוקדם אפשרי (ביחד עם יישום התיקון ל- IAS 7)	החלפת המונח "מחיר מכירה נטו" במונח "שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה" (משמע, סכום בר השבה יקבע לפי הגבוה מבין שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה לבין ערך שימוש)	סכום בר השבה (IAS 16)
	פריטי רכוש קבוע שמוחזקים להשכרה ושבאופן שגרת נמכרים במהלך העסקים הרגיל של החברה לאחר השכרתם, מועברים לסעיף המלאי, בערכם הפנקסני, בעת הפסקת השכרתם והעמדתם למכירה. תקבולים מהמכירה ידווחו כהכנסות. IFRS 5 לא יחול	מכירת נכסים שמוחזקים להשכרה (IAS 16)
	תיקון IAS 7 - תזרימי המזומנים בעת ההשקעה/רכישה של נכסים אלו ומכירתם יסווגו בפעילות שוטפת	

פרויקט ה- Improvements

מאי 2008

תחולה והוראות מעבר	התיקון	הנושא והתקן הרלוונטי
חל לגבי שינויים בהטבות שאירעו ביום 1.1.2009 או לאחריו (פרוספקטיבית)	<ul style="list-style-type: none"> שינויים בהטבות בגין שירותי עבר מביאים לגידול או לקיטון בערך נוכחי של המחויבות להטבה מוגדרת תיקון לתוכנית אשר גורר קיטון הטבות המתייחסות לשירותי עתיד יטופלו כ- Curtailment 	צמצומים בתכניות ועלויות שירותי עבר שליליות (IAS 19)
שנים המתחילות ב- 1.1.2009 או לאחריו; יישום מוקדם אפשרי (רטרוספקטיבית)	עלויות ניהול תוכנית יופחתו לצורך חישוב תשואה על נכסי תוכנית, רק במידה שעלויות אלו לא נכללו במדידה (בהנחות האקטואריות) של המחויבות בגין הטבה מוגדרת	עלויות ניהול תוכנית (IAS 19)
שנים המתחילות ב- 1.1.2009 או לאחריו; יישום מוקדם אפשרי (רטרוספקטיבית)	שינוי הגדרות "הטבה לזמן קצר" ו-"הטבה לזמן ארוך". הדגש ניתן למועד בו ההתחייבות עומדת לפירעון ("which fall due wholly" -> "that are due to be settled" within twelve months after the end of the period.... = Short term)	החלפת המונח "Fall Due" (IAS 19)
חל פרוספקטיבית לגבי הלוואות ממשלתיות שהתקבלו ב- 1.1.2009 או לאחריו; יישום מוקדם אפשרי	<ul style="list-style-type: none"> הלוואה כאמור תימדד בשווי הוגן לפי IAS 39 "ההטבה" בהלוואה תטופל כמענק ממשלתי ותימדד כהפרש בין הערך בספרים של הלוואה במועד ההכרה לראשונה (שווי הוגן) לבין התקבולים שהתקבלו 	הלוואה ממשלתית בריבית נקובה שנמוכה מריבית השוק (IAS 20)
שנים המתחילות ב- 1.1.2009 או לאחריו; יישום מוקדם אפשרי	שינוי ההגדרה של עלויות אשראי להוצאות ריבית המחושבות לפי שיטת הריבית האפקטיבית לפי IAS 39	רכיבים של עלויות אשראי (IAS 23)

פרויקט ה- Improvements

מאי 2008

תחולה והוראות מעבר	התיקון	הנושא והתקן הרלוונטי
שנים המתחילות ב- 1.1.2009 או לאחריו; פרוספקטיבית מהמועד בו יושם IFRS 5; יישום מוקדם אפשרי	<ul style="list-style-type: none"> השקעות שטופלו לפי שיטת העלות יטופלו בהתאם ל- IFRS 5 כאשר הן מסווגות למכירה השקעות שטופלו לפי שיטת שווי הוגן ימשיכו להימדד לפי IAS 39 כאשר עומדות בהגדרת "מוחזק למכירה" 	מדידת השקעה בחברה בת המסווגות כמוחזקות למכירה בדוחות הכספיים הנפרדים (IAS 27)
שנים המתחילות ב- 1.1.2009 או לאחריו; יישום מוקדם אפשרי (בתנאים מסוימים); ניתן לבחור ליישם פרוספקטיבית	לגבי חברות כלולות המטופלות לפי FVTPL נדרש לתת גילוי מצומצם בלבד לפי IAS 28 (באשר להיקף של מגבלות משמעותיות כלשהן על יכולתה של החברה הכלולה להעביר לחברה המחזיקה כספים בצורת מזומנים או החזר הלוואות)	דרישות גילוי כאשר השקעות בחברות כלולות מטופלות לפי FVTPL (IAS 28)
שנים המתחילות ב- 1.1.2009 או לאחריו; יישום מוקדם אפשרי (בתנאים מסוימים); ניתן לבחור ליישם פרוספקטיבית	<ul style="list-style-type: none"> השקעה בכלולה מטופלת כנכס בודד למטרות בחינת ירידת ערך וביטולה אם סכום בר ההשבה של ההשקעה שהופחתה עולה בתקופות עוקבות, תבוטל ירידת הערך שהוכרה 	ירידת ערך השקעה בחברה כלולה (IAS 28)
שנים המתחילות ב- 1.1.2009 או לאחריו; יישום מוקדם אפשרי (בתנאים מסוימים); ניתן לבחור ליישם פרוספקטיבית	ישויות בשליטה משותפת המטופלות לפי FVTPL נדרשות לתת דרישות גילוי מצומצמות יחסית (אלו הנדרשות בסעיפים 55-56 ל- IAS 31)	דרישות גילוי לגבי זכויות בישויות בשליטה משותפת מטופלות לפי FVTPL (IAS 31)

פרויקט ה-Improvements

מאי 2008

תחולה והוראות מעבר	התיקון	הנושא והתקן הרלוונטי
	הבהרה כי נכסים והתחייבויות מסוימים אשר נמדדים לפי שווי הוגן לא ימדדו על בסיס עלות היסטורית (לצורך יישום IAS 29)	תיאור בסיס המדידה בדוחות הכספיים (IAS 29)
שנים המתחילות ב- 1.1.2009 או לאחריו; יישום מוקדם אפשרי	נדרש לתת גילוי לגבי תקופת התחזית, שיעור הצמיחה ושיעור הניכיון, אם משתמשים בתזרימי מזומנים מהוונים לצורך חישוב "שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה"	גילוי לאומדנים ששימשו בקביעת סכום בר השבה (IAS 36)
שנים המתחילות ב- 1.1.2009 או לאחריו; יישום מוקדם אפשרי	ההכרה ביציאות פרסום וקידום מכירות (כולל קטלוגים להזמנה בדואר) הינה כאשר לישות קמה הזכות לגישה לסחורות ולשירותים ששימשו אותה לאותה יציאה (תשלומים שאירעו לפני מועד זה יוכרו כנכס)	פעילויות פרסום וקידום מכירות (IAS 38)
שנים המתחילות ב- 1.1.2009 או לאחריו; יישום מוקדם אפשרי	ביטול המשפט שקבע כי רק לעיתים רחוקות ניתן להשתמש בשיטת ההפחתה שמביאה להפחתה מצטברת שנמוכה משיטת הקו הישר. מכאן שגישת יחידת הייצור (Unit Of Production Method) עשויה להיות מקובלת; האפשרות למציאת ראיה משכנעת התומכת בשיטת הפחתה זו הינה גמישה יותר	הפחתה לפי שיטת יחידת הייצור (IAS 38)
ככלל, בשנים המתחילות ב- 1.1.2009 או לאחריו; יישום מוקדם אפשרי	הבהרה כי שינוי הייעוד של נגזרים (המיועדים לגידור), אינו בגדר סיווג מחדש, ולכן ניתן לסווגם לקטגוריית שווי הוגן דרך רווח והפסד גם לאחר ההכרה לראשונה (כנ"ל לגבי חוזי ביטוח מסוימים)	סיווג מחדש של נגזרים לקטגוריית FVTPL ואל קטגוריה זו (IAS 39)

פרויקט ה-Improvements

מאי 2008

תחולה והוראות מעבר	התיקון	הנושא והתקן הרלוונטי
שנים המתחילות ב- 1.1.2009 או לאחריו; יישום מוקדם אפשרי	לצורך קביעה האם מכשיר כשיר להיות מכשיר מגדר הושמטה ההתייחסות ל"מגזר" (מכשיר מגדר צריך להיות מול צד חיצוני לישות המדווחת/לקבוצה)	ייעוד ותייעוד גידור ברמת המגזר (IAS 39)
שנים המתחילות ב- 1.1.2009 או לאחריו; יישום מוקדם אפשרי	שימוש בשיעור הריבית האפקטיבית המעודכן ליום הפסקת הגידור לצורך מדידת המכשיר (ולא לפי שיעור הריבית המקורי)	שיעור ריבית אפקטיבית בהפסקת גידור שווי הוגן (IAS 39)
שנים המתחילות ב- 1.1.2009 או לאחריו, באופן פרוספקטיבי; יישום מוקדם אפשרי ניתן ליישם את התיקון לגבי נדל"ן להשקעה בהקמה במועד מקדים ל-1.1.09, בתנאי שהשווי ההוגן של הנדל"ן נקבע באותו מועד	שינוי תחולה (IAS 40 / IAS 16). הגדרת נדל"ן להשקעה כוללת גם נדל"ן בהקמה המיועד להיות נדל"ן להשקעה	נדל"ן בהקמה או בפיתוח המיועד לשימוש כנדל"ן להשקעה (IAS 40)
שנים המתחילות ב- 1.1.2009 או לאחריו; פרוספקטיבית; יישום מוקדם אפשרי	לצורך חישוב שווי הוגן ניתן להשתמש בשיעור היוון לפני או אחרי מס, בהתאם לשיטת הערכת השווי	שיעור ההיוון לצורך חישוב שווי הוגן (IAS 41)
שנים המתחילות ב- 1.1.2009 או לאחריו; פרוספקטיבית; יישום מוקדם אפשרי	בעת הערכת השווי יש להתחשב בשינויים ביולוגיים צפויים ב"שוק הרלוונטי ביותר"	שינויים ביולוגיים נוספים (IAS 41)

חלק נוסף של הפרויקט כולל תיקונים שבעיקרם טרמינולוגיים או שינויי עריכה בלבד, ולכן השפעתם החשבונאית היא מזערית (IAS 41, IAS 40, IAS 34, IAS 29, IAS 20, IAS 18, IAS 10, IAS 8, IFRS 7)

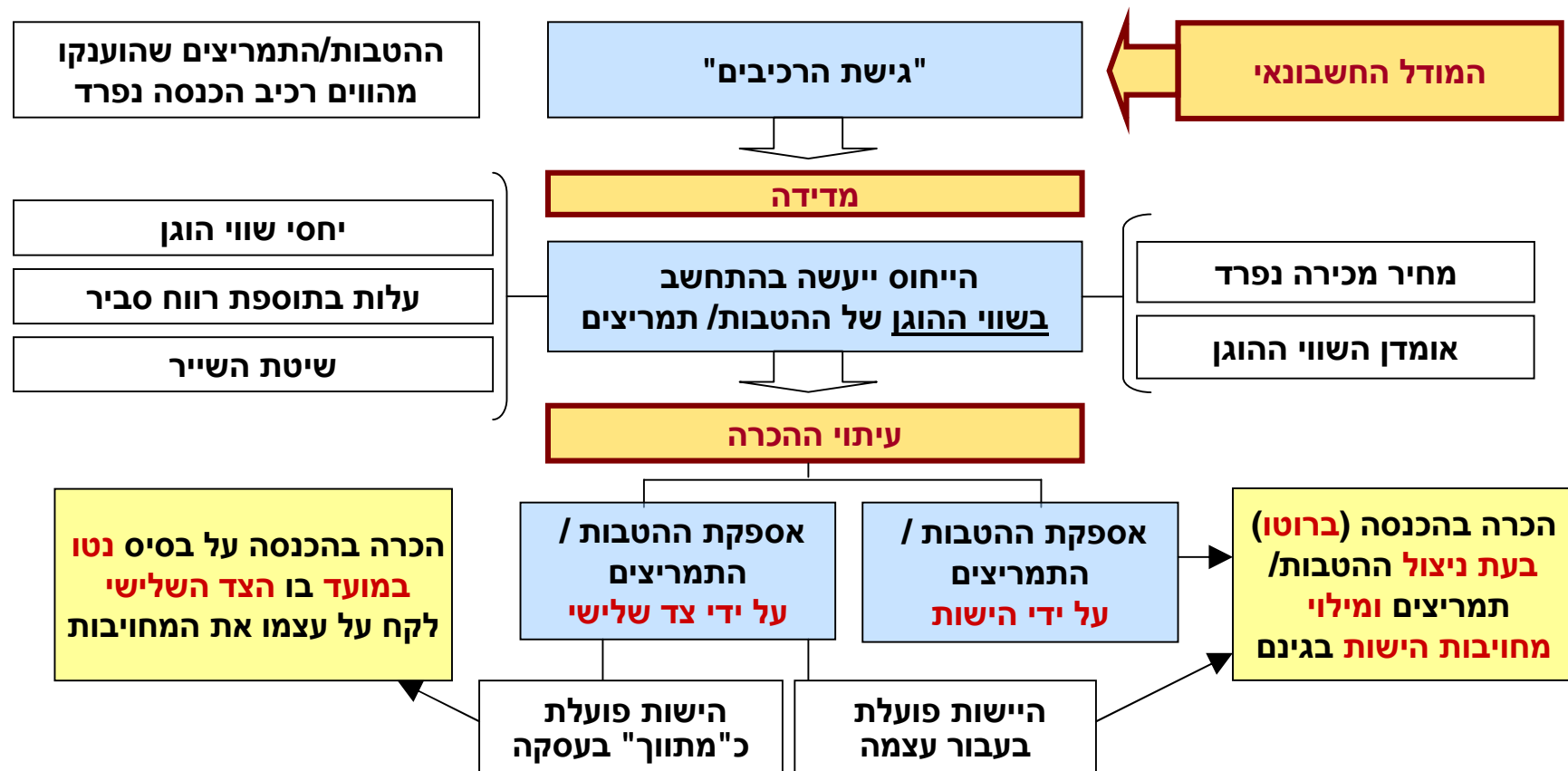
פרסומים חדשים

פרסומים חדשים של ה-IFRIC

IFRIC 13

תוכניות נאמנות לקוחות

ההבהרה חלה על הטבות ותמריצים ללקוחות אשר: (1) ישות מעניקה ללקוחותיה כחלק מעסקת מכירה; וכן, (2) בכפוף לעמידה בתנאים נוספים, הלקוח יוכל לפדות את ההטבה בעתיד בתמורה לסחורה או לשירותים הניתנים בחינם או בהנחה



IFRIC 13

תוכניות נאמנות לקוחות

□ תחילה והוראות מעבר

- תקופות דיווח לשנים המתחילות לאחר 1 ביולי 2008. יישום לראשונה ברבעון הראשון של שנת 2009 ייעשה בדרך של יישום למפרע. אימוץ מוקדם - אפשרי (עשוי להיות רלוונטי למדווחים לראשונה לפי IFRS)

אופן היישום מצריך קבלת החלטות ברמה האסטרטגית והערכות מיידית מצד החברות (מיפוי ההטבות והתמריצים, איסוף נתונים, ביסוס אומדנים וכיו"ב)

IFRIC 14

מגבלת נכס בגין תכנית הטבה מוגדרת, דרישות הפקדות מינימליות והאינטראקציה ביניהן

יש להכיר בנכס בגין יחסי עובד מעביד לפי הנמוך מבין:

1. סכום הנכס שהתקבל
2. הסכום המצרפי של:
 1. הסכום המצטבר של הפסדים אקטואריים נטו שלא הוכרו ועלות שירותי עבר ו-
 2. הערך הנוכחי של ההטבות הכלכליות שזמינות בדרך של החזרים מהתכנית (Refunds) או הקטנות בהפקדות עתידיות (Reductions)

בהתאם ל- IAS 19 (סעיף 58) במצב שבו:

ערך נוכחי של מחויבות התכנית > שווי הוגן של נכסי התכנית
(נוצר נכס)

הסוגיות בהן דן IFRIC 14:

1. מתי החזרים מהתכנית או הקטנות בהפקדות עתידיות נחשבות כ"זמינות" (Available), לצורך IAS 19 (סעיף 58)?
2. כיצד דרישה להפקדות מינימליות משפיעה על "זמינות" של הקטנות בהפקדות עתידיות?
3. מתי דרישה להפקדות מינימליות יוצרת לחברה התחייבות?

תחילה - תקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2008 או לאחר מכן. יישום מוקדם אפשרי

IFRIC 14

מגבלת נכס בגין תכנית הטבה מוגדרת, דרישות הפקדות מינימליות והאינטראקציה ביניהן

"זמינות" ההטבות הכלכליות

הטבות כלכליות הינן זמינות אם החברה יכולה **לממש** אותן בשלב מסוים במהלך חיי התכנית או כאשר התחייבויות התכנית מיושבות (גם אם אינן ניתנות למימוש מיידי בתאריך המאזן); הבחינה תיעשה בהתחשב בתנאי התכנית ובכל דרישה חוקית

הקטנות בהפקדות עתידיות (Reductions)

במקרה בו **יש** דרישת מינימום להפקדות, ההטבות הזמינות יקבעו לפי הערך הנוכחי של:

- (1) אומדן עלויות השירות העתידיות, בניכוי -
- (2) אומדן ההפקדות המינימליות בגין תקופות עתידיות*

במקרה בו **אין** דרישת מינימום להפקדות, ההטבות הזמינות יקבעו לפי **הנמוך** מבין:

- (1) העודף בתוכנית
- (2) הערך הנוכחי של עלויות השירות העתידיות לחברה

זכות להחזרים מהתכנית (Refunds)

החזר זמין, לחברה רק אם קיימת זכות **בלתי מותנית** להחזר:

1. במהלך חיי התכנית
2. תוך סילוק הדרגתי של התחייבויות התכנית, או -
3. ביישוב מלוא התחייבויות התכנית

* הפקדות לכיסוי חוסר קיים בהפקדות המינימליות בגין תקופות עבר עשויות להביא להכרה בהתחייבות (במקרה שההפקדות לא יהיו זמינות כהטבות כלכליות בעת תשלומם)

IFRIC 15

הסדרים להקמת נדל"ן

ההבהרה חלה על ההכנסות ועל העלויות המתייחסות של חברות שעוסקות בהקמת נדל"ן - במישרין או באמצעות קבלני משנה (דוגמא לכך היא הקמת בניינים למכירה, כאשר במהלך ההקמה או לפני תחילתה, החברה מתחילה בשיווק ומכירה של יחידות בנייה ספציפיות ללקוחות)

הסוגיות החשבונאיות:

(1) האם ההסכם להקמת נדל"ן הינו בתחולת IAS 11 (עבודות בביצוע) או IAS 18 (הכנסות)?

(2) מתי תוכר הכנסה מהקמת נדל"ן?

תחילה - הפרשנות חלה על דוחות כספיים לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחר מכן (בדרך של יישום למפרע). יישום מוקדם הינו אפשרי

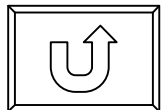
IFRIC 15

הסדרים להקמת נדל"ן

שלב 2 - בחינה האם ההסדר בתחולת IAS 11 או בתחולת IAS 18

סימנים המעידים על הסכם מכירת מוצרים/שירותים = IAS 18

לרוכש קיימת יכולת מוגבלת להשפיע על מפרט הנדל"ן (בחירת מפרט מתוך רשימה, או הגדרת שינויים מינוריים יחסית למפרט הבסיסי)



סימנים המעידים על קיומו של חוזה ביצוע (עסקת מתן שירותי בנייה) = IAS 11

לרוכש יכולת להגדיר את האלמנטים העיקריים הקשורים למפרט הנדל"ן, לפני תחילת הבנייה ו/או להגדיר שינויים מבניים משמעותיים במהלך ביצוע העבודה (ללא תלות בעובדה האם הרוכש מממש את היכולת הזאת או לא)

IFRIC 16

גידור השקעה נטו בפעילות זרה

ההבהרה חלה על חברה שמגדרת חשיפה לסיכון מטבע חוץ (בהתאם ל- IAS 39) שנובעת מהשקעה נטו בפעילות זרה (בעלת מטבע פעילות שונה), בדוחות הכספיים המאוחדים

ההבהרה דנה ב- 3 הסוגיות הבאות:

1.

❑ חשבונאות גידור ניתנת ליישום אך ורק לגבי **הפרשי תרגום** שבין מטבע הפעילות של החברה האם לבין זה של הפעילות הזרה (ולא ביחס למטבע ההצגה)

❑ **הפריט המגודר** יכול להיות סכום אשר **שווה או נמוך** מהערך בספרים של הנכסים נטו של פעילות הזרה **בדוחות המאוחדים** של החברה האם

❑ ניתן לייעד **כסיכון המגודר** את חשיפת המטבע בין מטבע הפעילות של הפעילות הזרה לבין מטבע הפעילות של **כל חברה אם בקבוצה** שמחזיקה בפעילות הזרה, במישרין או בעקיפין (שכן כל חשיפה כזאת קיימת גם בדוחות הכספיים המאוחדים)

אופי הסיכון
המגודר וסכום
הפריט המגודר
לגביהם ניתן
לבצע גידור

IFRIC 16

גידור השקעה נטו בפעילות זרה

2.

□ כל ישות (או ישויות) בקבוצה יכולה להחזיק במכשיר המגדר (למעט הפעילות הזרה המגודרת עצמה). זאת, בתנאי שמתקיימים הקריטריונים לחשבונאות גידור שנקבעו ב- IAS 39 (ייעוד, תיעוד, והערכת אפקטיביות)

□ לצורך הערכת אפקטיביות הגידור, השינוי בערך המכשיר המגדר יחושב ביחס לחשיפת סיכון מטבע חוץ בין מטבע הפעילות של הפעילות הזרה לבין מטבע הפעילות של החברה האם שיחסית למטבע שלה מבוצעת ההגנה (בהתאם לתיעוד הרלוונטי). המרכיב האפקטיבי ייזקף להכנסה הכוללת (Comprehensive Income)

□ הערכת האפקטיביות אינה מושפעת מהיות המכשיר המגדר נגזר או לא נגזר או משיטת איחוד הדוחות

לצורך יישום
חשבונאות
גידור - היכן
נדרש להחזיק
במכשירים
המגדרים

גידור השקעה נטו בפעילות זרה

3.

□ בעת מימוש פעילות הזרה, הסכום שישווג מההון לרווח או הפסד, יהיה הרווח או הפסד המצטבר בגין **החלק האפקטיבי** של המכשיר המגדר שהוכר בהון

□ במקביל, בעת גריעת פעילות זרה ישווג מההון לרווח או הפסד גם **קרן הפרשי התרגום** שנוצרו מההשקעה נטו באותה פעילות זרה

• בדוח המאוחד, סך הקרן מהפרשי תרגום **אינו מושפע משיטת האיחוד**, אך הסכום המשוייך לפעילות זרה ספציפית עשוי להיות שונה בין "השיטה הישירה" (בה מתורגמים הדוחות הכספיים של פעילות הזרה למטבע הפעילות של חברת האם הסופית) לבין שיטת האיחוד "צעד אחר צעד" (step-by-step), בה מתורגמים הדוחות הכספיים של הפעילות הזרה למטבע הפעילות של חברת האם הישירה שלה)

• השימוש בשיטת ה-step-by-step עלולה להביא **לסכום שונה** של הפרשי תרגום שישווג לרווח או הפסד מאשר הסכום ששימש לקביעת אפקטיביות הגידור. ניתן (אך לא נדרש) לבטל פער זה באמצעות קביעת סכום המיוחס לפעילות הזרה ששווה לזה שהיה נקבע אילו יושמה השיטה הישירה (**בחירת מדיניות חשבונאית** שתיושם באופן עקיב לגבי כלל ההשקעות בפעילות זרה)

הסכום שישווג מההון לרווח והפסד עם מימוש הפעילות הזרה

תחילה - דוחות כספיים לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 באוקטובר 2008 או לאחר מכן.
יישום מוקדם אפשרי

יישום IFRS

פרסומים חדשים של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

פרסומי המוסד לתקינה בחשבונאות

IAS 39 - נכסים והתחייבויות צמודי מדד שאינם נמדדים לפי שווי הוגן

בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים בישראל, נכסים והתחייבויות אשר צמודים למדד המחירים לצרכן נמדדו בעלות מופחתת כאשר היתרה לתאריך המאזן הוצמדה למדד המחירים לצרכן בגין חודש המאזן. השפעת השינויים במדד המחירים לצרכן נכללה בעלויות המימון לתקופה

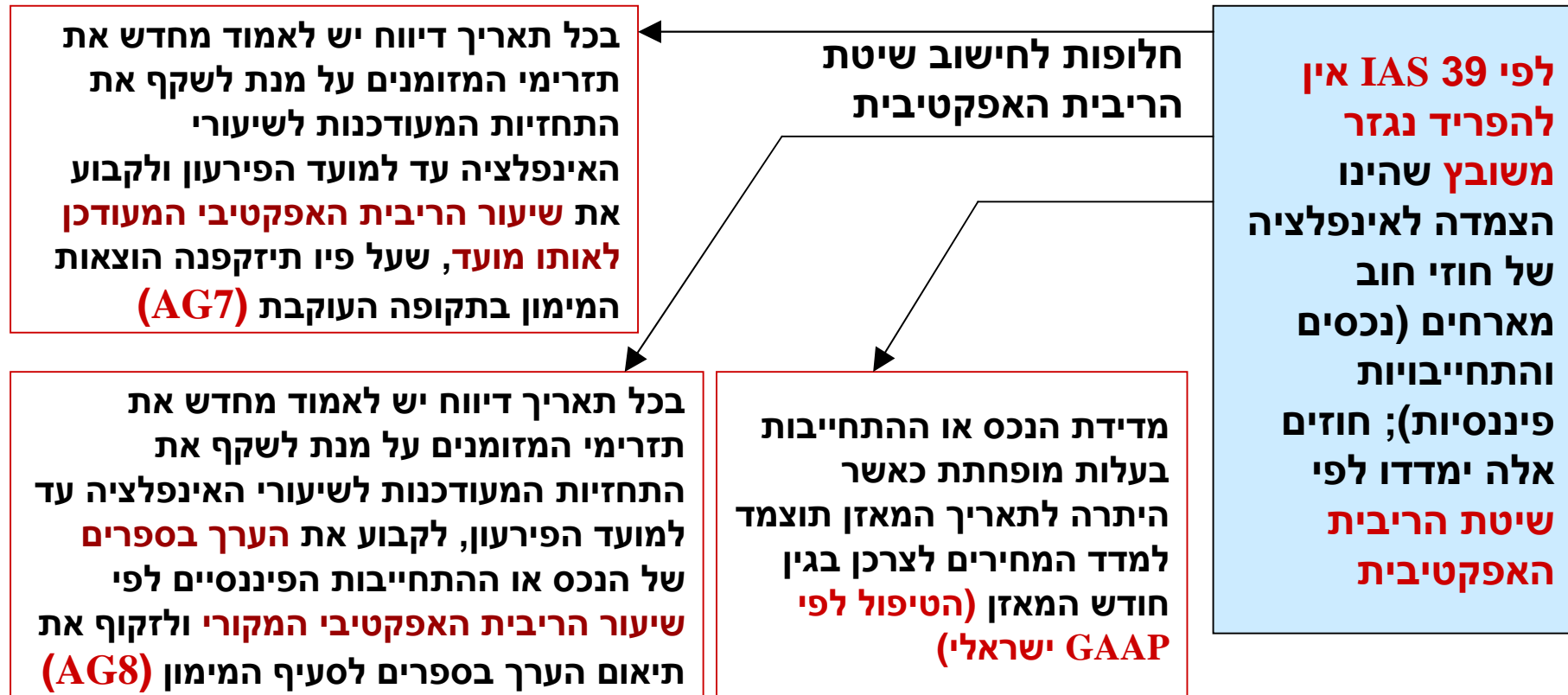
נכסים והתחייבויות פיננסיים צמודי מדד דומים במהותם לנכסים והתחייבויות שנושאים ריבית משתנה כגון ריבית פריים או ריבית ליבור

סוגיות:

האם מרכיב ההצמדה למדד מהווה נגזר משובץ שיש להפרידו לפי IAS 39?
בהתאם ל-IAS 39 כיצד יש ליישם את שיטת הריבית האפקטיבית לגבי נכסים והתחייבויות צמודי מדד?

פרסומי המוסד לתקינה בחשבונאות

IAS 39 - נכסים והתחייבויות צמודי מדד שאינם נמדדים לפי שווי הוגן



ההחלטה - לאחר דיונים שהתקיימו ב-IFRIC בנושא, החליט המוסד לתקינה כי, ישויות רשאיות להמשיך וליישם את שיטת הריבית האפקטיבית ללא התחשבות בציפיות לשיעורי האינפלציה עד לתום תקופת המכשיר הפיננסי

פרסומי המוסד לתקינה בחשבונאות

IAS 39 - ירידת ערך של השקעות במכשירים הוניים

המסווגות כנכסים פיננסיים זמינים למכירה

סוגיה: מהו מועד ההכרה בהפסד מירידת ערך של השקעות במכשירים הוניים המסווגות כנכסים פיננסיים זמינים למכירה (AFS) בדוח רווח והפסד ומהו הטיפול החשבונאי המתבקש בנסיבות אלה?

בכל תאריך מאזן יש לבחון אם קיימת ראייה אובייקטיבית לירידת ערך של ההשקעה

ראיות אובייקטיבית לירידת ערך של מכשיר הוני הינן:

ירידה משמעותית בשווי ההוגן של ההשקעה מתחת לעלותה - יש לבדוק ירידה משמעותית ביחס לעלות המקורית של ההשקעה, או

ירידה מתמשכת בשווי ההוגן של ההשקעה מתחת לעלותה - יש לבחון את משך הזמן בו שווי ההוגן של ההשקעה נמוך מעלותה המקורית

הראיה הטובה ביותר לשווי ההוגן - מחירים מצוטטים בשוק פעיל :

מחירים מצוטטים בשוק פעיל - מחירים זמינים בנקל ובאופן סדיר מבורסה, דילר, ברוקר, גוף מתמחר או גוף פיקוח, אשר מייצגים עסקות שוק המתרחשות בפועל ובאופן סדיר בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים

כאשר קיימת
ראיה
אובייקטיבית יש
להכיר בהפסד
מירידת ערך על
בסיס שווי הוגן

פרסומי המוסד לתקינה בחשבונאות

IAS 39 - נגזרי מטבע חוץ משובצים

IAS 39 קובע כי נגזר מטבע חוץ המשובץ בחוזה מארח שהוא מכשיר לא פיננסי, קשור באופן הדוק לחוזה המארח, ובהתאם לא יופרד מהחוזה המארח ויטופל כנגזר, בתנאי שהוא: (1) אינו ממונף, (2) אינו כולל מאפיין אופציה, ו- (3) דורש תשלומים הנקובים באחד המטבעות הבאים:

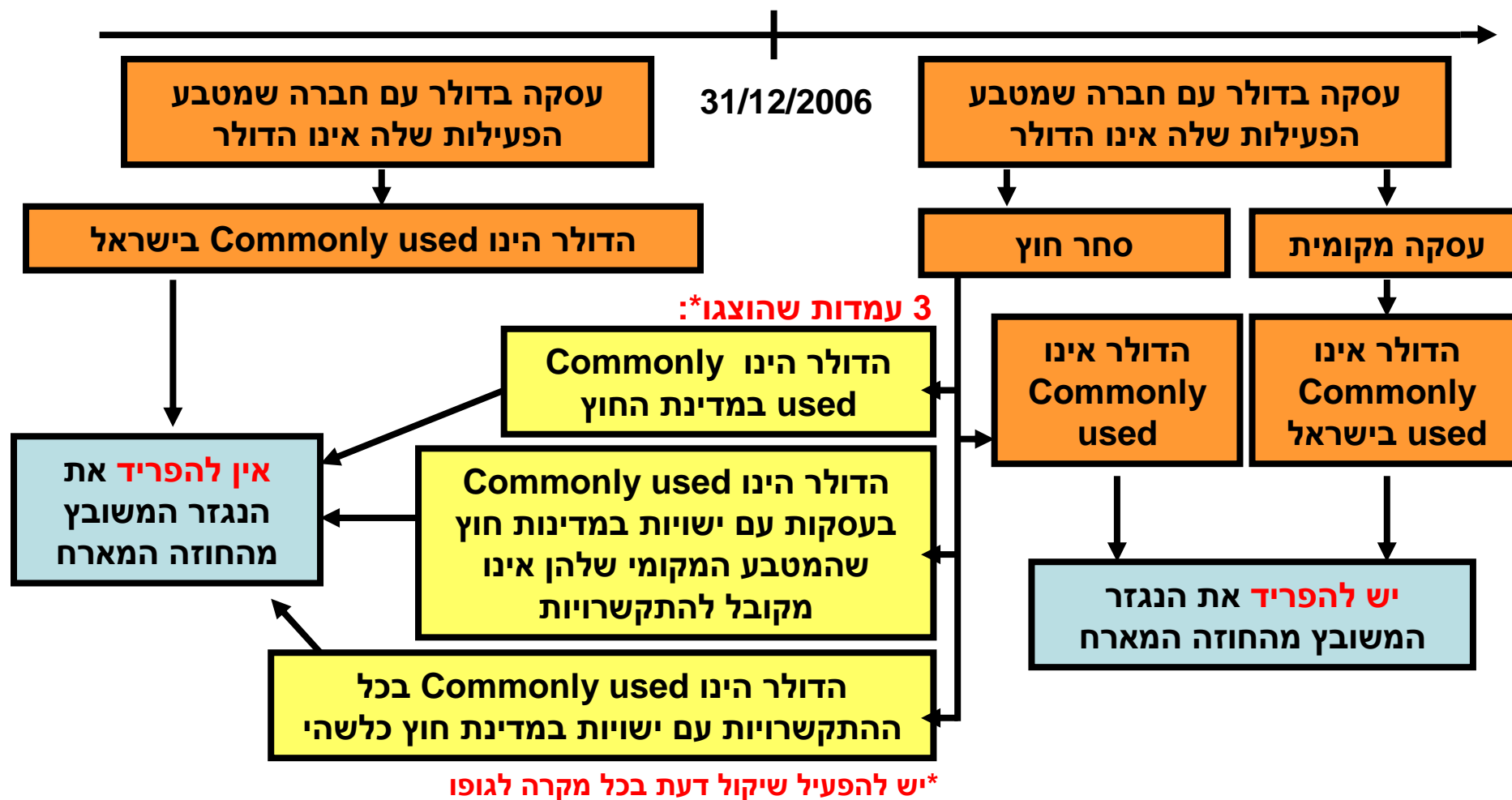
- (1) מטבע הפעילות של צד משמעותי כלשהו לחוזה,
- (2) המטבע שבו נקוב המחיר של הסחורה/ שירותים באופן שגרתי בעסקות מסחריות בעולם
- (3) מטבע **שמשמשים בו בדרך כלל** (commonly used) בחוזים לרכישה או מכירה של פריטים לא פיננסיים בסביבה הכלכלית שבה מתרחשת העסקה

הסוגיה: האם, ואם כן באיזו תקופה, היווה הדולר של ארה"ב מטבע **שמשמשים בו בדרך כלל** לרכישה או למכירה של פריטים לא פיננסיים בישראל?

לאור העמדות שהוצגו בפני המוסד, היתה הסכמה כי הדולר היווה מטבע שהשתמשו בו בדרך כלל בישראל עד ליום 31 בדצמבר 2006. לפיכך, בעסקות אשר ההתקשרות לגביהן נוצרה עד ליום 31 בדצמבר 2006, לא נדרשת הפרדה של הנגזר המשובץ. האמור חל גם על עסקות מקומיות וגם על עסקות סחר חוץ

פרסומי המוסד לתקינה בחשבונאות

IAS 39 - נגזרי מטבע חוץ משובצים



**במצגת זו מובאים עיקרי פרסומים המוזכרים בה והיא אינה כוללת את כל ההיבטים
החשבונאיים הכלולים בפרסומים המוזכרים בה שעשויים להיות רלוונטיים לטיפול בסוגיות
חשבונאיות שונות.**

אין לראות בתוכנה של מצגת זו מתן ייעוץ או חוות דעת מקצועית.

דברי התקינה המופיעים במצגת אינם נוסח רשמי. רק הנוסח הרשמי של התקינה מחייב.

© 2008 PricewaterhouseCoopers and/or Kesselman & Kesselman C.P.A. (Isr.).

All rights reserved.

PricewaterhouseCoopers refers to the network of member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited, each of which is a separate and independent legal entity.

PricewaterhouseCoopers and Kesselman & Kesselman C.P.A. (Isr.) accept no liability or responsibility to the contents of this publication or any reliance placed on it.