



PROFESSIONAL SERVICES DEPARTMENT

# היערכות לשלבים הסופיים ביישום התקינה הבינלאומית

AUDIT

יוני 2007



רו"ח אמיר לוין, מנהל במחלקה המקצועית

סומך חייקין KPMG

AUDIT ■ TAX ■ ADVISORY

# על מה נדבר היום?

◆ עמדות רשות ני"ע בנושאי דיווח וחשבונאות שונים על רקע תהליך

אימוץ התקינה הבינלאומית

◆ סוגיות פרקטיות ונושאים חשבונאיים שונים שעלו אגב אימוץ

התקינה הבינלאומית

# שלבי אימוץ התקינה הבינלאומית בישראל

## אימוץ התקינה הבינלאומית

I

1.1.2006

- מסגרת מושגית
- מכשירים פיננסיים:  
גילוי והצגה
- תשלום מבוסס מניות
- הכרה בהכנסה
- רווח למניה
- מוניטין ונכסים בלתי  
מוחשיים בצירופי  
עסקים

II

1.1.2007

- רכוש קבוע
- מלאי
- נכסים בלתי מוחשיים
- נדל"ן מניב
- עסקאות עם בעלי שליטה

III

1.1.2008

יישום מלא של  
התקינה הבינלאומית

# מועד המעבר

- ◆ מועד המעבר ל- IFRS הינו תחילת התקופה המוקדמת ביותר, שבה מוצגים דוחות כספיים השוואתיים בהתאם ל- IFRS



# הערכות בשלבים

יתרות פתיחה לפי  
IFRS



גילוי איכותי של  
ההערכות ליישום  
IFRS בדוח  
הדירקטוריון

הצגת מידע קיים  
או אומדנים אודות  
ההשפעה  
הכמותית של  
המעבר

חברות ציבוריות  
נדרשות לכלול ביאור  
הכולל את נתוני  
המאזן ונתוני דוח רווח  
והפסד לפי IFRS

יישום מלא של IFRS  
(החל מרבעון ראשון)

# גילוי בדוח הדירקטוריון של ה-30 ביוני 2007

## ◆ הנחיית הרשות מנובמבר 2006:

- מידע קיים אודות ההשפעה הכמותית של המעבר ל-IFRS על תקופות הדיווח הנכללות בדוח הכספי הביניים
- גילוי בדבר מידע כמותי חסר או חלקי והסיבות לכך
- פירוט חוזים, התקשרויות או הסכמים מהותיים אשר עתידים להיות מושפעים כתוצאה מאימוץ ה-IFRS
- ההקלה בדבר "מידע צופה פני עתיד" אינה חלה על מידע כאמור

# גילוי בדוח הדירקטוריון של ה-30 ביוני 2007 (המשך)

◆ גילוי כמותי על נושאים מהותיים

◆ תקופות לגביהן יש לתת גילוי:

- יתרה ליום 1 בינואר 2007

- תקופה של שישה חודשים שהסתיימה ביום 30 ביוני 2007

- יתרה ליום 30 ביוני 2007

◆ הרשות מתעתדת לפרסם קובץ שאלות ותשובות בימים הקרובים

# גילוי נדרש בפרק תיאור עסקי התאגיד בדוח כספי ביניים שהינו הדוח הכספי הראשון הנערך לפי IFRS

◆ טיוטת הצעה לציבור של רשות ני"ע מחודש מאי 2007:

– מקום בו לא כללה החברה, בפרק תיאור עסקי התאגיד שבדוח התקופתי האחרון, פירוט בדבר ההשפעה הכמותית של המעבר ל-IFRS, על המידע הכספי הנכלל באותו דוח, יכלול הדוח הכספי ביניים:

- פרק תיאור עסקי התאגיד לשנה שהסתיימה במועד הדוח התקופתי האחרון, בהתבסס על מידע כספי לפי IFRS
- פירוט השינויים והחידושים המהותיים אשר אירעו בתקופת הביניים

# חובות הצירוף של הערכות שווי

◆ הצעה לתיקון התקנות כתוצאה מאימוץ התקינה הבינלאומית  
והשימוש הנרחב בהערכות שווי בנושאים כגון:

= נדל"ן להשקעה

= רכוש קבוע

= נכסים בלתי מוחשיים

= התחייבויות לעובדים

## חובות הצירוף של הערכות שווי (המשך)

◆ העלאת רף הצירוף (במתכונת הקבועה כיום בתקנות) להערכות

שווי "מהותיות מאוד"

- נכס ששווי 10% או יותר מסך הנכסים במאזן (כפל מהותיות)

- ייתכנו שינויים בהגדרות – stay tuned

◆ מתן גילוי תמציתי בטבלה לגבי הערכות שווי אחרות שלא הגיעו

לסף המהותיות שנקבע לצירוף

◆ הורדת רף המהותיות באשר לדרישת הסברים לשינויים בין

הערכת שווי אחת לקודמתה

## חובות הצירוף של הערכות שווי (המשך)

◆ הגילוי בטבלה יינתן הן לגבי הערכות שווי מהותיות שלא צורפו והן לגבי הערכות שווי מהותיות מאוד שצורפו, ויכלול, בין היתר, את המידע להלן:

- זיהוי הנכס המוערך
- עיתוי ההערכה
- מעריך השווי וכישוריו המקצועיים
- מודל ההערכה, שיעור ההיוון, שיעור צמיחה וכדומה
- שווי הנכס המוערך וערכו בספרים סמוך לפני מועד ההערכה

# שינוי אומדן תקופת הפחתה של רכוש קבוע

◆ החלטה 17-1 של רשות ני"ע קובעת כי מרגע שבחר תאגיד בתקופת הפחתה מסוימת של נכס, עליו לדבוק בה בעקביות, אלא אם מתקיימות נסיבות משמעותיות המצדיקות את שינוי האומדן כאמור. שינוי אומדן זה יכול להתרחש רק אם חל שינוי מהותי בנסיבות, הגורם להערכות החברה לגבי אורך חיי הנכס להשתנות בצורה משמעותית, לעומת הערכותיה בעבר

## שינוי אומדן תקופת הפחתה של רכוש קבוע (המשך)

◆ סעיף 51 לתקן 27 בדבר רכוש קבוע, קובע כי יש לבחון את ערך השייר ואת אורך החיים השימושיים של נכס לפחות בכל סוף שנת כספים, ואם הציפיות שונות מאומדנים קודמים, הדבר יטופל

### כשינוי אומדן

– נראה כי הסעיף אינו עומד בקנה אחד עם החלטת הרשות

◆ IAS 8 קובע ששינוי אומדן יכול לנבוע מחלוקי הזמן וצבירת ניסיון

נוסף ולא רק משינויים טכנולוגיים

# שינוי אומדן תקופת הפחתה של רכוש קבוע (המשך)

◆ הרשות פרסמה הבהרה לפיה היא בוחנת בימים אלה את אופן

יישום ההחלטה על רקע תהליך אימוץ ה-IFRS

◆ כל עוד לא פורסמה החלטה אחרת, החלטה 17-1 בתוקף

= גם לגבי דוחות הערוכים בהתאם לכללי IFRS

= ההמלצה היא לפנות לרשות בכל מקום בו תאגיד מבקש להאריך

את תקופת הפחתה של רכוש קבוע

## מס מכירה בגין נדל"ן להשקעה

- ◆ אין ליצור התחייבות בגין מס מכירה המתייחס לנכסי נדל"ן אשר טרם אירע לגביהם האירוע המחייב את תשלום המס
- ◆ עם זאת, נדרש מחברות אשר מודדות נדל"ן להשקעה לפי שווי הוגן או שנותנות לשווי זה גילוי בדוחות הכספיים, לתת גילוי לסכום מס המכירה שיחול על החברה בעת מימוש הנכסים

# החלטת רשות ני"ע בדבר הטיפול בצירופי עסקים תחת אותה שליטה

◆ החלטה זו תיושם לגבי הדוחות הכספיים המתייחסים לתקופות  
המתחילות ב-1 בינואר 2007, או לאחר מכן

= מעמדה של ההחלטה עם היישום המלא של ה-IFRS אינו ברור

◆ רקע לפרסום ההחלטה:

= תקן 23 והעובדה שאינו חל אינו חל על עסקאות של צירוף עסקים  
תחת אותה שליטה

# החלטת רשות ני"ע בדבר הטיפול בצירופי עסקים תחת אותה שליטה (המשך)

◆ יש ליישם את שיטת העלות (As Pooling) ע"י הישות הרוכשת (ולא את שיטת הרכישה לפי שווי הוגן):

- הנכסים וההתחייבויות של הישות הנרכשת יוכרו לראשונה בדוחות המאוחדים של הישות הרוכשת, לפי ערכם הפנקסני בדוחות הכספיים המאוחדים של בעל השליטה ערב צירוף העסקים
- ההפרש בין התמורה שנקבעה בעסקה לבין הערך הפנקסני נטו של החברה הנרכשת ייזקף להון העצמי
- הדוחות הכספיים של הישות הרוכשת ישקפו את מצב העסקים ותוצאות הפעילות של הישות הרוכשת והנרכשת, כאילו התבצע צירוף העסקים ביום בו נכנסו חברות אלה תחת אותה שליטה. אופן הצגה זה יבוא לידי ביטוי גם במספרי ההשוואה

# החלטת רשות ני"ע בדבר הטיפול בצירופי עסקים תחת אותה שליטה (המשך)

- ◆ הצגה מחדש של סעיף העודפים ויכלול את עודפי החברה הנרכשת שנצברו מהיום בו נכנסה תחת שליטת אותו בעל שליטה
- ◆ ערכים פנקסניים בספרי בעל השליטה – לרבות מוניטין ועודפי עלות הקיימים בגין החברה הנרכשת
- ◆ הוצאות הקשורות במיזוג תיזקפנה לרווח והפסד



סוגיות פרקטיות ונושאים

חשבונאיים שונים



AUDIT ■ TAX ■ ADVISORY

# חכירות של קרקעות ממנהל מקרקעי ישראל

◆ בפרקטיקה החשבונאית המקובלת בישראל ניתן שלא להפחית באופן שיטתי חכירות מהוונות של מקרקעין ממנהל מקרקעי ישראל

◆ לפי ה-IFRS, חכירה של קרקע, בה הבעלות על המקרקעין בתום תקופת החכירה אינה עוברת לחוכר, תסווג כחכירה תפעולית

◆ ניתן לבחור להציג זכויות נדל"ן בחכירה תפעולית לפי שווי הוגן אם ורק אם הנדל"ן היה מקיים אחרת את ההגדרה של נדל"ן להשקעה

# חכירות של קרקעות ממנהל מקרקעי ישראל (המשך)

## ◆ טיפול חשבונאי תחת IFRS:

- הסכום המהוון ששולם בתחילת החכירה מייצג תשלומי חכירה מראש ולא יסווג כרכוש קבוע. סכום זה יופחת על פני תקופת החכירה
- תקופת החכירה כוללת אופציה להארכה במידה שבמועד ההתקשרות בחכירה היה וודאי באופן סביר שהחוכר יממש את האופציה
- בעת האימוץ לראשונה של ה-IFRS נדרש להציג במאזן הפתיחה את היתרה המופחתת של תשלומי החכירה. סכומי ההפחתה שלא הופחתו בעבר ייזקפו לעודפים

# חכירות של קרקעות ממנהל מקרקעי ישראל (המשך)

## ◆ מבנים שהוקמו על קרקע בחכירות של מנהל מקרקעי ישראל:

- סיווג כרכוש קבוע או כנדל"ן להשקעה בהתאם לשימוש המיועד להם
- אורך החיים השימושיים של המבנה לא יעלה על תקופת החכירה
- מבנים שהוקמו על קרקע בחכירה בסמוך לתום תקופת החכירה –  
בהתאם לנייר העמדה של המוסד לתקינה חשבונאית בישראל, ניתן  
להפחית את הסכום שהושקע במבנה על פני אורך החיים השימושיים  
של המבנה, לא יעלה על תקופת החכירה, אשר כוללת גם את תקופת  
הארכת החכירה

# חכירות של קרקעות ממנהל מקרקעי ישראל (המשך)

◆ סכומים מהוונים של קרקעות ממנהל מקרקעי ישראל המיועד לשמש/המשמש מלאי בניינים למכירה מהווים חלק מעלויות רכישת המלאי ולפיכך יוצגו כחלק מהמלאי

◆ האם ניתן להוון מימון?

= הגדרת נכס כשיר: "נכס שמצריך פרק זמן ניכר לצורך שימוש המיועד"

= פרשנות KPMG: תקופה שהיא הרבה מעל 6 חודשים

# הטיפול החשבונאי בהתחייבויות למימון נדל"ן להשקעה אשר נמדד בשווי הוגן

◆ ניתן לייעד התחייבויות פיננסיות כשווי הוגן דרך רווח והפסד אם:

- = קיים קשר כלכלי בין השווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה לבין השווי ההוגן של ההלוואה (כגון שיעור ריבית המשפיע בצורה הפוכה על השווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה ועל השווי ההוגן של ההלוואה). הקורלציה הנדרשת היא ברמת נמוכה יותר לזו הנדרשת מחשבונאות גידור
- = הטיפול החשבונאי בהלוואות לפי עלות מופחתת גורם לעיוות משמעותי בדוחות הכספיים
- = יישום חלופת השווי ההוגן על ההלוואות תביא לצמצום משמעותי של העיוות

## דוחות כספיים נפרדים

◆ באופן כללי, תחת ה-IFRS אין חובה להציג דוחות כספיים נפרדים,

אלא אם הדבר נדרשות תחת הוראות רגולטוריות

◆ הרשות מתירה מתכונת דיווח של נתונים מצומצמים של דוחות

ראשיים נפרדים

= וכן כל ביאור שנדרש ואשר מקנה לקורא הדוחות מידע משמעותי

שאינו עולה מהדוחות הכספיים המאוחדים והביאורים להם

= ייתכן והדרישה לנתוני סולו תחול רק על תאגידים שיש להם

חברות בנות ולא על כאלו שיש להם רק חברות מסונפות

## דוחות כספיים נפרדים (המשך)

◆ השקעות בחברות בנות, חברות מסונפות וחברות בשליטה משותפת יוצגו באופן עקבי לפי אחת מהשיטות הבאות:

- עלות

- שווי הוגן (בהתאם ל-IAS 39)

◆ קושי פרקטי להשיג נתונים לגבי העלות ההיסטורית של השקעות בחברות מוחזקות

## דוחות כספיים נפרדים (המשך)

◆ קיימת הצגה של ה-IASB לתיקון IFRS 1 שתאפשר לחברת אם, במועד המעבר ל-IFRS, למדוד את השקעותיה בחברות הבנות לפי עלות נחשבת (deemed cost)

= חלק בנכסים נטו של חברת הבת לפי IFRS

= שווי הוגן של ההשקעה ביום המעבר ל-IFRS

# הטיפול החשבונאי במענקים מהמדען

◆ בהתאם לפרקטיקה המקובלת בישראל נבדק הצפי להחזר מענקים

מהמדען במועד קבלתם בלבד

= מענקים שבמועד קבלתם צפוי שיוחזרו (נדיר!!) – הכרה

בהתחייבות

= מענקים שבמועד קבלתם לא צפוי שיוחזרו – נזקפים כהכנסות

המוצגות בקיזוז מהוצאות המו"פ המתייחסות. הצפי להחזר

המענק לא נבחן באופן שוטף, וכאשר המענק מוחזר נזקפת

הוצאה במסגרת תשלום תמלוגים למדען (עלות המכר)

## הטיפול החשבונאי במענקים מהמדען (המשך)

◆ נבחנו שלוש חלופות טיפול אפשריות לטיפול במענקים מהמדען:

– טיפול כהתחייבות פיננסית בהתאם ל-IAS 39 (כלומר, הכרה

בהתחייבות במועד קבלת המענק, ומדידתה לפי שווי הוגן מדי

תקופה, המשקלל את ההסתברות להחזר המענק)

– טיפול כהתחייבות תלויה בהתאם ל-IAS 37

– טיפול כהלוואה הניתנת למחילה (forgivable loan) בהתאם ל-

IAS 20

## הטיפול החשבונאי במענקים מהמדען (המשך)

◆ הגישה הזמנית שנבחרה היא הגישה השלישית:

- הכרה במענקי מדען כהלוואה עם קבלתם (כל זמן שצפויות לחברה הטבות כלכליות עתידיות כתוצאה ממאמצי הפיתוח)
- בחינה בכל תאריך חתך האם זה reasonably assured שהמענק לא יוחזר (קרי, שמאמצי הפיתוח ייכשלו) וההלוואה תימחל
- במידה וכן, יש למחוק את ההלוואה (חלקה או כולה) ולהכיר ברווח בדוח רווח והפסד

# הטיפול החשבונאי במענקים מהמדען (המשך)

- ◆ מהו ביטחון סביר?
- ◆ האם ניתן למדוד את המענק לפי שווי הוגן תוך התחשבות בסיכויי ההצלחה של הפרויקט?
- ◆ המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות פנה ל-IASB ומחכה לתשובה בנוגע לטיפול במענקים מהמדען

## הפרשות והתחייבויות תלויות

◆ הפרשה (התחייבות) תוכר בהתקיים כל התנאים הבאים:

- לחברה מחויבות (משפטית או משתמעת) כתוצאה מאירוע בעבר

- צפוי שיידרש שימוש במשאבים כלכליים לסילוקה

- ניתן לאמוד באופן מהימן את סכום ההתחייבות

◆ פרט למקרים נדירים ביותר התאגיד יוכל לקבוע טווח של תוצאות

אפשריות ויוכל על כן לערוך אומדן מהימן דיו של המחויבות לצורך

ההכרה בהפרשה

# הפרשות והתחייבויות תלויות (המשך)

◆ מדידת ההפרשה לפי האומדן הטוב ביותר של הוצאה הנדרשת

לסילוק המחויבות למועד המאזן:

– הסכום שתאגיד ישלם על מנת ליישב את המחויבות במועד המאזן

או להעביר את המחויבות לצד ג' במועד זה (ממוצע משוקלל)

– התוצאה הסבירה ביותר (most likely outcome)

– דרך מדידה נוספת שייתכן וניתן ליישם היא המודל שנקבע בתקן

האמריקאי FIN 48

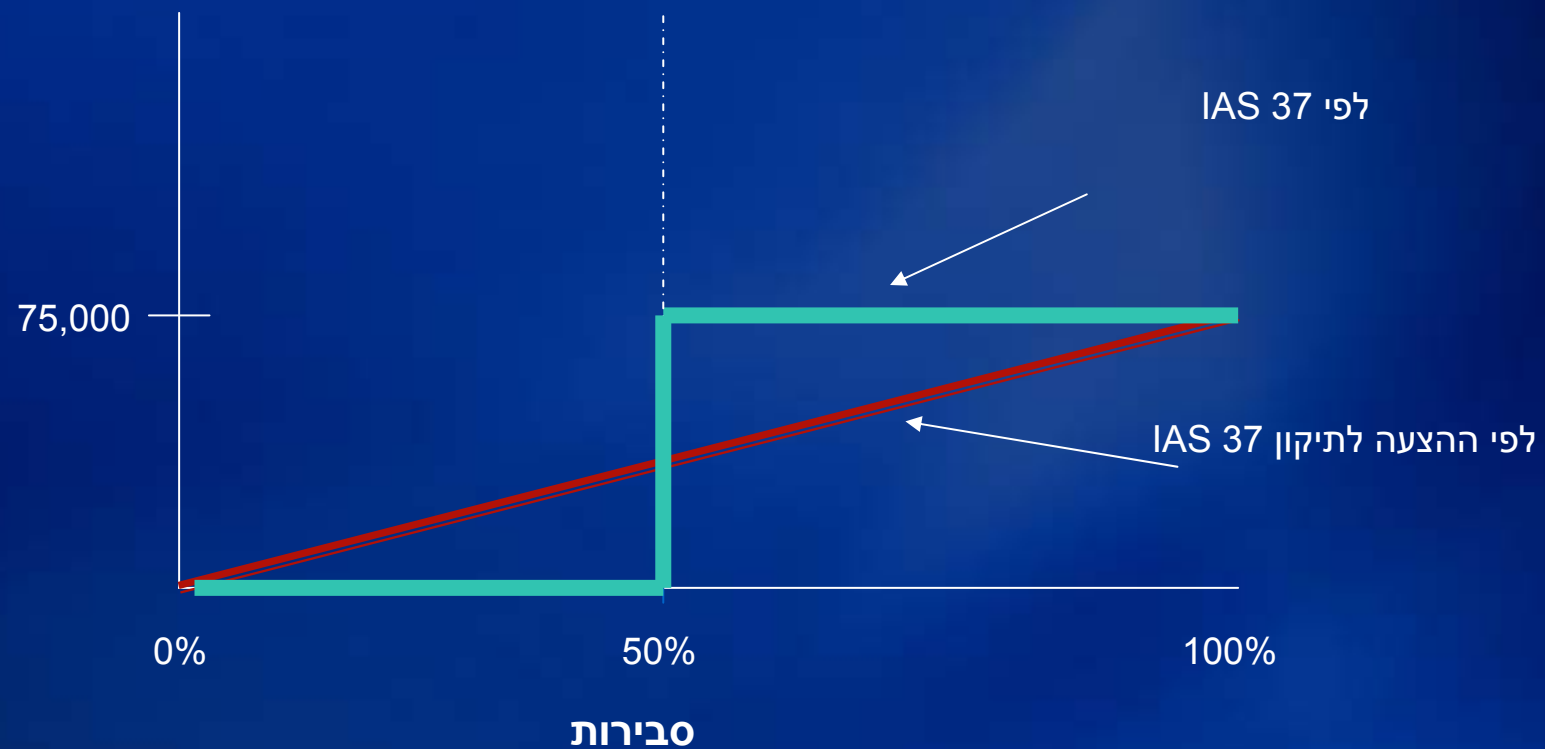
# הפרשות והתחייבויות תלויות (המשך)

דוגמה: ◆

	<u>סבירות</u>	<u>תוצאה</u>
	10%	1,000
	15%	600
הפרשה לפי FIN 48	26%	450
most likely outcome	39%	200
	10%	150

# הפרשות והתחייבויות תלויות (המשך)

◆ הכרה בהתחייבות בגין תביעה בסך של 75,000



# התאמות למוניטין ביום המעבר ל-IFRS

## התאמות למוניטין

ישות הכירה בנכס בלתי מוחשי  
בנפרד ממוניטין, שאינו כשיר  
להכרה כנכס לפי IAS 38

IFRS 1

יש לסווג את הנכס הבלתי  
מוחשי חזרה למוניטין

ישות הכירה בנכס בלתי מוחשי  
במסגרת מוניטין, אשר לפי תקני  
IFRS יש להכיר בו בדוחות  
הכספיים של הגוף שנרכש

IFRS 1

יש לסווג מהמוניטין את הנכס  
הבלתי מוחשי

# התאמות למוניטין ביום המעבר ל-IFRS (המשך)

## התאמות למוניטין

התאמת המוניטין לפי הסכום ששולם בפועל ו/או לפי הצפוי (probable) במועד המעבר

IFRS 1

לפי התקינה הישנה, תמורה מותנית בדרך כלל נכללה רק אם הייתה צפויה מעל כל ספק (המודל של FAS 141 האמריקאי)

בחינת ירידת ערך מוניטין ביום 1 בינואר 2007 (מועד המעבר)

IFRS 1

בחינת ירידת ערך

## התאמות למוניטין ביום המעבר ל-IFRS (המשך)

◆ יש לתקן את יתרת העודפים ואין לבצע התאמות למוניטין בגין, לדוגמה:

- הכרה בנכס מו"פ בתהליך שלא הוכר בעבר
- התחייבויות לסיום יחסי עובד-מעביד שטופלו בעבר לפי שיטת ה-shut down, וכעת יוקטנו עקב השימוש באקטואריה
- עתודה למסים נדחים שלא הוכרה בעבר על קרקעות בגין צירופי עסקים שהתרחשו לפני 1 בינואר 2005
- יישום גישת הרכיבים בחברה הנרכשת

# התאמות למוניטין ביום המעבר ל-IFRS (המשך)

## דוגמה:

- מועד הדיווח של הדוחות הכספיים הראשונים של חברה א' לפי IFRS הוא 31 בדצמבר 2008 והם כוללים מידע השוואתי רק לשנת 2007
- ביום 1 בינואר 2004, רכשה חברה א' 100% מחברה ב' תמורת 1,100
- להלן מאזן חברה ב' ביום הרכישה:

רכוש קבוע	1,000	נרכש ביום 1 בינואר 1999; אורך חיים שימושיים
		15 שנים; שווי הוגן במועד הרכישה היה 1,000
הון עצמי	(1,000)	

# התאמות למוניטין ביום המעבר ל-IFRS (המשך)

## ◆ המשך הדוגמה:

= בעת המעבר ל-IFRS חברה ב' מתקנת את הרכוש הקבוע על מנת להפחיתו לפי גישת הרכיבים:

● החברה קובעת כי לרכוש הקבוע שני רכיבים:

– מנוע 600 ₪ - תקופת הפחתה של 10 שנים

– יתר חלקי המכונה 900 ₪ - תקופת הפחתה של 20 שנים

– יתרת הרכוש הקבוע ליום 1 בינואר 2004 (מועד הרכישה) לפי IFRS היא 975

$$(900 * 15/20 + 600 * 5/10)$$

# התאמות למוניטין ביום המעבר ל-IFRS (המשך)

◆ המשך הדוגמה:

= תיאום מאזן הפתיחה ליום 1 בינואר 2007 של חברה ב':

IFRS	תיאום	לפי תקינה קודמת	
(**) 660	(40)	(*) 700	רכוש קבוע
(660)	40	(700)	הון עצמי

$$1,000 * 7/10 = 700 (*)$$

$$600 * 2/10 + 900 * 12/20 = 660 (**)$$

# התאמות למוניטין ביום המעבר ל-IFRS (המשך)

◆ המשך הדוגמה:

= תיאום מאזן הפתיחה ליום 1 בינואר 2007 של חברה א':

IFRS	תיאום	לפי תקינה קודמת	
(*) 677	(40)	700	רכוש קבוע
100		100	מוניטין
(660)	40	(700)	הון עצמי
			$1,000 * 300/975 = 308 * 2/5 = 123 (*)$
			$1,000 * 675/975 = 692 * 12/15 = \underline{554}$
			677

# התאמות למוניטין ביום המעבר ל-IFRS (המשך)

## ◆ המשך הדוגמה:

= ניתן לראות כי סכום התיאום בגין הרכוש הקבוע בחברה ב' יהיה שונה מסכום התיאום בגין הרכוש הקבוע של חברה ב', אשר יוכר על ידי חברה א'. סכום התיאום של חברה א' בסך 23 מורכב מהפרשי הוצאות הפחת של חברה ב' בסך 15 ( $3 * 5$  שנים החל ממועד הרכישה) וכן מהפחתת עודף העלות שנוצר ברכישה בעקבות תיקון הערך בספרים בסך 7.5 ( $3 * 2.5$  שנים החל ממועד הרכישה)



אמיר לוין, רו"ח  
מנהל במחלקה המקצועית  
KPMG סומך חייקין  
03-6848819  
[alevin@kpmg.com](mailto:alevin@kpmg.com)  
[www.kpmg.co.il](http://www.kpmg.co.il)

© 2006 סומך חייקין, שותפה רשומה עפ"י פקודת השותפויות, הינה החברה הישראלית ב-KPMG International. קואופרטיב רשום בשוויץ. כל הזכויות שמורות.

המידע המוצג כאן הינו בעל אופי כללי ואינו מיועד לענות על הדרישות הספציפיות של יחיד או ישות. אף על פי שאנו משתדלים לספק מידע מדויק ומין, אין באפשרותנו להבטיח את עדכניות המידע לאחר היום בו הוא מתקבל וכן כי המידע ימשיך להיות מדויק גם בעתיד. אין לפעול על פי המידע הנ"ל ללא יעוץ מקצועי ולאחר בדיקה מקיפה של המקרה הספציפי.