

תקן חשבונאות בינלאומי 40

נדל"ן להשקעה

International Accounting Standard 40

Investment Property

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר פורסמו עד 31 במאי 2021 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר 2022.

תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2022

תקן חשבונאות בינלאומי 40 והמסמכים הנלווים אליו תוקנו על ידי :

- תקן דיווח כספי בינלאומי 17 חוזי ביטוח (פורסם במאי 2017) (מועד תחילה 1 בינואר 2023).

מועד התחילה של התיקונים הוא לאחר 1 בינואר 2022 ולכן במהדורה זו הם לא שולבו אלא נכללו בנפרד, במסגרת נספח ד לתקן דיווח כספי בינלאומי 17.

תוכן עניינים

החל מסעיף

תקן חשבונאות בינלאומי 40

נדל"ן להשקעה

1	מטרת התקן
2	תחולה
5	הגדרות
6	סיווג נדל"ן כנדל"ן להשקעה או כנדל"ן בשימוש-בעלים
16	הכרה
20	מדידה בעת הכרה
30	מדידה לאחר הכרה
30	מדיניות חשבונאית
33	מודל השווי ההוגן
53	חוסר יכולת למדוד שווי הוגן באופן מהימן
56	מודל העלות
57	העברות
66	מימושים
74	גילוי
74	מודל השווי ההוגן ומודל העלות
76	מודל השווי ההוגן
79	מודל העלות
80	הוראות מעבר
80	מודל השווי ההוגן
83	מודל העלות
א84	צירופי עסקים
ב84	תקן דיווח כספי בינלאומי 16
ג84	העברות של נדל"ן להשקעה
85	מועד תחילה
86	ביטול תקן חשבונאות בינלאומי 40 (2000)

אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תקן חשבונאות בינלאומי 40 שפורסם בדצמבר 2003*

אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של העברות של נדל"ן להשקעה (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 40) שפורסם בדצמבר 2016*

בסיס למסקנות של הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים על תקן חשבונאות בינלאומי 40 (כפי שעודכן בשנת 2003)*
 בסיס למסקנות של הוועדה הקודמת לתקני חשבונאות בינלאומיים על תקן חשבונאות בינלאומי 40 (2000)*

* לא תורגם לעברית

תקן חשבונאות בינלאומי 40 נדל"ן להשקעה

תקן חשבונאות בינלאומי 40 נדל"ן להשקעה (IAS 40) מפורט בסעיפים 1-86. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה, אך נשמרה תבנית התקן, כפי שהיתה בעת שאומץ על ידי ה-IASB. יש לקרוא את תקן חשבונאות בינלאומי 40 בהקשר למטרת התקן ולבסיס למסקנות של ה-IASB, להקדמה לתקני דיווח כספי בינלאומיים ולמסגרת המושגית לדיווח כספי. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, מספק בסיס לבחירה ויישום של מדיניות חשבונאית בהעדר הנחיות מפורשות.

מטרת התקן

1. מטרת תקן זה היא לקבוע את הטיפול החשבונאי בנדל"ן להשקעה ואת דרישות הגילוי הקשורות.

תחולה

2. תקן זה ייושם לגבי ההכרה, המדידה והגילוי של נדל"ן להשקעה.
3. [בוטל]
4. תקן זה אינו חל על:

- (א) נכסים ביולוגיים הקשורים לפעילות חקלאית (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 41 חקלאות ותקן חשבונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע); וכן
- (ב) זכויות למינרלים, ואוצרות מינרליים כגון נפט, גז טבעי ומקורות מתכלים דומים.

הגדרות

5. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המוגדרת להלן:

ערך בספרים (Carrying amount) הוא הסכום שבו נכס מוכר בדוח על המצב הכספי.

עלות (Cost) היא סכום המזומנים או שווי המזומנים ששולם או השווי ההוגן של תמורה אחרת שניתנה על מנת לרכוש נכס בעת רכישתו או הקמתו, או, כאשר מתאים, הסכום שיוחס לנכס זה כאשר הוכר לראשונה בהתאם לדרישות הספציפיות של תקני

דיווח כספי בינלאומיים אחרים, לדוגמה תקן דיווח כספי בינלאומי 2 תשלום מבוסס מניות.

שווי הוגן (*Fair value*) הוא המחיר שהיה מתקבל ממכירת נכס או שהיה משולם להעברת התחייבות בעסקה רגילה בין משתתפים בשוק במועד המדידה. (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 13 מדידת שווי הוגן).

נדל"ן להשקעה (*Investment property*) הוא נדל"ן (קרקע או מבנה - או חלק ממבנה - או שניהם) המוחזק (על ידי הבעלים או על ידי חוכר כנכס זכות שימוש) על מנת להניב הכנסות שכירות או לשם עליית ערך הונית או שניהם, ושלא לצורך:

(א) שימוש בייצור או הספקת סחורות או שירותים או למטרות מנהלתיות; או

(ב) מכירה במהלך העסקים הרגיל.

נדל"ן בשימוש-בעלים (*Owner-occupied property*) הוא נדל"ן המוחזק (על ידי הבעלים או על ידי חוכר כנכס זכות שימוש) לשימוש בייצור או בהספקת סחורות או שירותים או למטרות מנהלתיות.

סיווג נדל"ן כנדל"ן להשקעה או כנדל"ן בשימוש-בעלים

6. [בוטל]

7. נדל"ן להשקעה מוחזק על מנת להניב הכנסות שכירות או לשם עליית ערך הונית, או שניהם. לפיכך, נדל"ן להשקעה מפיק תזרימי מזומנים אשר, במידה רבה, אינם תלויים בשאר הנכסים המוחזקים על ידי ישות. הבחנה זו מבדילה נדל"ן להשקעה מנדל"ן בשימוש-בעלים. הייצור או ההספקה של סחורות או של שירותים (או השימוש בנדל"ן למטרות מנהלתיות) מפיקים תזרימי מזומנים, אשר ניתנים לייחוס, לא רק לנדל"ן, אלא גם לנכסים אחרים, אשר נעשה בהם שימוש בתהליך הייצור או בתהליך ההספקה. תקן חשבונאות בינלאומי 16 חל על נדל"ן בשימוש-בעלים בבעלות ותקן דיווח כספי בינלאומי 16 מכירות חל על נדל"ן בשימוש-בעלים המוחזק על ידי חוכר כנכס זכות שימוש.

8. להלן דוגמאות לנדל"ן להשקעה :

- (א) קרקע המוחזקת לשם עליית ערך הונית בטווח הארוך, ולא לשם מכירתה בטווח הקצר במהלך העסקים הרגיל.
- (ב) קרקע המוחזקת לשימוש עתידי שטרם נקבע. (אם ישות טרם קבעה שהשימוש בקרקע יהיה כנדל"ן בשימוש-בעלים או לצורך מכירה במהלך העסקים הרגיל בטווח הקצר, יש להתייחס לקרקע כמוחזקת לצורך עליית ערך הונית).
- (ג) מבנה בבעלות הישות (או נכס זכות שימוש המתייחס לבניין המוחזק על ידי הישות) ומוכר בחכירה תפעולית, אחת או יותר.
- (ד) מבנה שהוא פנוי, אך מוחזק לצורך החכרתו בחכירה תפעולית, אחת או יותר.
- (ה) נדל"ן שמוקם או מפותח לשימוש עתידי כנדל"ן להשקעה.

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

- (א) נדל"ן המוחזק לשם מכירה במהלך העסקים הרגיל או הנמצא בתהליך הקמה או פיתוח לשם מכירה כזו (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 2 מלאי), לדוגמה, נדל"ן שנרכש רק מתוך כוונה לממשו בעתיד הקרוב או לפיתוחו לשם מכירתו.
- (ב) [בוטל]
- (ג) נדל"ן בשימוש-בעלים (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 16 ותקן דיווח כספי בינלאומי 16), הכולל (בין היתר) נדל"ן המוחזק לשם שימוש עתידי כנדל"ן בשימוש-בעלים, נדל"ן המוחזק לפיתוח עתידי ולשימוש-בעלים לאחר מכן, נדל"ן המאוכלס על ידי עובדים (בין אם העובדים משלמים דמי שכירות במחירי שוק ובין אם לאו) ונדל"ן בשימוש-בעלים המיועד למימוש.
- (ד) [בוטל]
- (ה) נדל"ן המוחכר לישות אחרת בחכירה מימונית.

10. נדל"ן מסוים כולל חלק המוחזק על מנת להניב הכנסות שכירות או לשם עליית ערך הונית וחלק אחר המוחזק לשימוש בייצור או להספקת סחורות או שירותים או למטרות מנהלתיות. אם חלקים אלה יכולים להימכר בנפרד (או להיות מוחכרים בנפרד בחכירה מימונית), הישות מטפלת בכל חלק בנפרד. אם לא ניתן למכור את החלקים בנפרד, הנדל"ן הוא נדל"ן להשקעה, רק אם חלק לא משמעותי מוחזק לשימוש בייצור או בהספקת סחורות או שירותים או למטרות מנהלתיות.
11. במקרים מסוימים, ישות מספקת שירותים משניים לדיירים של נדל"ן המוחזק על ידה. ישות מטפלת בסוג זה של נדל"ן כנדל"ן להשקעה, אם השירותים מהווים מרכיב בלתי משמעותי, באופן יחסי, מההסדר בכללותו. דוגמה לכך היא כאשר הבעלים של מבנה משרדים מספק שירותי אבטחה ושירותי תחזוקה לחוכרים המאכלסים את המבנה.
12. במקרים אחרים, השירותים המסופקים מהווים מרכיב משמעותי. לדוגמה, אם ישות היא הבעלים והמנהלת של בית מלון, שירותים המסופקים לאורחים מהווים מרכיב משמעותי מההסדר בכללותו. לפיכך, בית מלון בבעלות ובניהול הישות מהווה נדל"ן בשימוש-בעלים, ולא נדל"ן להשקעה.
13. ייתכן ויהיה קושי לקבוע אם שירותים משניים הם כה משמעותיים, כך שנדל"ן אינו כשיר כנדל"ן להשקעה. לדוגמה, הבעלים של בית מלון לעיתים מעביר, חלק מהאחריות שלו לצדדים שלישיים באמצעות חוזה ניהול. התנאים בחוזה ניהול כאלה מגוונים ביותר. מצד אחד של טווח האפשרויות, מעמד הבעלים יכול להיות, מבחינת המהות, זה של משקיע פסיבי. מהצד השני של טווח האפשרויות, ייתכן כי הבעלים פשוט העביר תפקידים יום-יומיים למיקור חוץ, בעוד שעדיין נותרת אצלו חשיפה משמעותית להשתנות תזרימי המזומנים, המופקים מפעילויות בית המלון.
14. שיקול דעת נדרש בעת הקביעה אם נדל"ן כשיר כנדל"ן להשקעה. ישות מפתחת קריטריונים לצורך הפעלת שיקול דעת זה באופן עקבי בהתאם להגדרה של נדל"ן להשקעה ובהתאם להנחיות הקשורות, המובאות בסעיפים 7-13. סעיף 75(ג) דורש מישות לתת גילוי לקריטריונים אלה, כאשר קיים קושי בסיווג.
14. שיקול דעת נדרש גם בעת הקביעה אם רכישת נדל"ן להשקעה היא רכישה של נכס או של קבוצה של נכסים או צירוף עסקים שבתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירוף עסקים. יש לפנות לתקן דיווח כספי בינלאומי 3 על מנת לקבוע אם העסקה היא צירוף עסקים. הדיון בסעיפים 7-14 לתקן זה מתייחס לשאלה אם

נדל"ן הוא נדל"ן בשימוש-בעלים או נדל"ן להשקעה ולא לקביעה אם רכישת נדל"ן היא צירוף עסקים כפי שהוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 3. לצורך הקביעה אם עסקה מסוימת מקיימת את ההגדרה של צירוף עסקים כהגדרתו בתקן דיווח כספי בינלאומי 3 וכוללת נדל"ן להשקעה כהגדרתו בתקן זה נדרש יישום נפרד של שני התקנים.

15. במקרים מסוימים, ישות היא הבעלים של נדל"ן המוכר לחברה האם שלה או לחברה בת אחרת ומאוכלס על ידן. הנדל"ן אינו כשיר כנדל"ן להשקעה בדוחות הכספיים המאוחדים, מאחר והנדל"ן הוא נדל"ן בשימוש-בעלים מנקודת המבט של הקבוצה. אולם, מנקודת המבט של הישות, שבבעלותה הנדל"ן, הנדל"ן הוא נדל"ן להשקעה, אם הוא מקיים את ההגדרה בסעיף 5. לפיכך, המחיר מטפל בנדל"ן כנדל"ן להשקעה בדוחות הכספיים האינדיבידואליים שלו.

הכרה

16. נדל"ן להשקעה בבעלות יוכר כנכס כאשר, ורק כאשר:

(א) צפוי (probable) שההטבות הכלכליות העתידיות, הקשורות לנדל"ן להשקעה יזרמו אל הישות; וכן

(ב) העלות של הנדל"ן להשקעה ניתנת למדידה באופן מהימן.

17. ישות מעריכה, בהתאם לעקרון הכרה זה, את כל עלויות הנדל"ן להשקעה שלה במועד שבו הן מתהוות. עלויות אלה כוללות עלויות ראשוניות המתהוות כדי לרכוש נדל"ן להשקעה ועלויות המתהוות לאחר מכן על מנת להוסיף לנדל"ן זה, להחליף חלק ממנו או לתחזק אותו (service it).

18. בהתאם לעקרון ההכרה שבסעיף 16, ישות אינה מכירה בערך בספרים של נדל"ן להשקעה את עלויות התחזוקה היום-יומית (day-to-day servicing) של נדל"ן כזה. ליתר דיוק, עלויות אלה מוכרות ברווח או הפסד בעת התהוותן. עלויות תחזוקה יום-יומיות כוללות בעיקר עלויות עבודה וצריכת חומרים, ויכולות לכלול את העלות של חלקים בלתי משמעותיים. המטרה של יציאות (expenditures) אלה מוגדרת, בדרך כלל, כ"תיקונים ותחזוקה" של הנדל"ן.

19. חלקים של נדל"ן להשקעה יכול שירכשו בדרך של החלפה. לדוגמה, הקירות הפנימיים עשויים להיות החלפה של הקירות המקוריים. בהתאם לעקרון ההכרה, ישות מכירה בעלות של החלפת חלק של

נדל"ן להשקעה קיים כחלק מהערך בספרים של נדל"ן להשקעה, כאשר העלות התהוותה, אם מתקיימים הקריטריונים להכרה. הערך בספרים של אותם חלקים שמוחלפים נגרע בהתאם לדרישות הגריעה של תקן זה.

19.א. נדל"ן להשקעה המוחזק על ידי חוכר כנכס זכות שימוש יוכר בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16.

מדידה בעת הכרה

20. נדל"ן להשקעה בבעלות יימדד לראשונה לפי העלות. עלויות עסקה ייכללו במדידה לראשונה זו.

21. העלות של נדל"ן להשקעה שנרכש כוללת את מחיר רכישתו, וכן כל יציאה שניתן לייחס במישרין. יציאה שניתן לייחס במישרין כוללת, לדוגמה, שכר טרחה של יועצים מקצועיים עבור שירותים משפטיים, מסי רכישה של נדל"ן ועלויות עסקה אחרות.

22. [בוטל]

23. העלות של נדל"ן להשקעה אינה מוגדלת על ידי :

(א) עלויות התחלתיות (start up costs) (אלא אם עלויות אלה דרושות על מנת להביא את הנדל"ן למצב הדרוש לו כדי שהוא יוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה),

(ב) הפסדים תפעוליים שהתהוו לפני שהנדל"ן להשקעה הגיע לרמת האכלוס המתוכננת, או

(ג) סכומים חריגים של חומרים, עבודה או משאבים אחרים מבזבזים, שהתהוו בעת הקמת הנדל"ן או בעת פיתוחו.

24. אם תשלום עבור נדל"ן להשקעה נדחה, עלותו היא הסכום שווה הערך למחיר במזומן. ההפרש בין סכום זה לבין סך התשלומים מוכר כהוצאת ריבית במשך תקופת האשראי.

25. [בוטל]

26. [בוטל]

27. נדל"ן להשקעה, אחד או יותר, עשויים להירכש תמורת נכס או נכסים לא כספיים או תמורת שילוב של נכסים כספיים ושל נכסים

לא כספיים. הדיון הבא מתייחס להחלפת נכס לא כספי אחד בנכס לא כספי אחר, אך הוא חל גם על כל ההחלפות שתוארו במשפט הקודם. העלות של נדל"ן להשקעה כאמור נמדדת בשווי הוגן, אלא אם (א) לעסקת ההחלפה אין מהות מסחרית (commercial substance) או (ב) השווי ההוגן של הנכס שהתקבל וגם של הנכס שנמסר אינם ניתנים למדידה באופן מהימן. הפריט הנרכש נמדד באופן זה גם אם ישות אינה יכולה לגרוע מיידידת את הנכס שנמסר. אם הנכס הנרכש אינו נמדד בשווי הוגן, עלותו נמדדת בהתאם לערך בספרים של הנכס שנמסר.

28. ישות קובעת אם לעסקת החלפה יש מהות מסחרית על ידי בחינת המידה שבה תזרימי המזומנים העתידיים שלה חזויים להשתנות כתוצאה מהעסקה. לעסקת החלפה יש מהות מסחרית אם:

(א) התצורה (סיכון, עיתוי וסכום) של תזרימי מזומנים של הנכס שהתקבל שונה מהתצורה של תזרימי המזומנים של הנכס שהועבר, או

(ב) השווי הספציפי לישות של חלק מפעילויות הישות, שהושפע מהעסקה משתנה כתוצאה מההחלפה, וכן

(ג) השוני האמור בסעיף (א) או בסעיף (ב) הוא משמעותי יחסית לשווי ההוגן של הנכסים שהוחלפו.

לצורך הקביעה אם לעסקת החלפה יש מהות מסחרית, השווי הספציפי לישות של החלק מפעילויות הישות שהושפע מהעסקה, ישקף את תזרימי המזומנים לאחר מסים. התוצאה של ניתוחים אלה אמורה להיות ברורה מבלי שישות תידרש לבצע חישובים מפורטים.

29. השווי ההוגן של נכס ניתן למדידה באופן מהימן אם (א) השונות (variability) בתוך טווח של מדידות שווי הוגן סבירות אינה משמעותית לגבי נכס זה, או (ב) ניתן להעריך באופן סביר את ההסתברויות לאומדנים השונים בתוך הטווח ולהשתמש בהן בעת מדידת שווי הוגן. אם ישות יכולה למדוד באופן מהימן את השווי ההוגן של הנכס שהתקבל וגם של הנכס שנמסר, השווי ההוגן של הנכס שנמסר משמש למדידת העלות של הנכס שהתקבל, אלא אם השווי ההוגן של הנכס שהתקבל מהווה ראייה ברורה יותר.

29א. נדל"ן להשקעה המוחזק על ידי חוכר כנכס זכות שימוש יימדד לראשונה לפי העלות בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16.

מדידה לאחר הכרה

מדיניות חשבונאית

30. למעט הריג שנזכר בסעיף 32א, ישות תבחר במודל השווי ההוגן בסעיפים 33-55 או במודל העלות בסעיף 56 כמדיניותה החשבונאית ותיישם מדיניות זו לגבי כל הנדל"ן להשקעה שלה.

31. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות קובע ששינוי יזום במדיניות חשבונאית יבוצע רק אם השינוי מתבטא בדוחות כספיים, המספקים מידע מהימן ויותר רלוונטי, לגבי ההשפעות של עסקאות, של אירועים או של מצבים אחרים על המצב הכספי, על הביצועים הכספיים או על תזרימי המזומנים של הישות. אין סבירות גבוהה לכך ששינוי ממודל השווי ההוגן למודל העלות יביא להצגה רלוונטית יותר.

32. תקן זה דורש מכל הישויות למדוד את השווי ההוגן של נדל"ן להשקעה לצורכי מדידה (אם הישות משתמשת במודל השווי ההוגן) או לצורכי גילוי (אם הישות משתמשת במודל העלות). התקן מעודד ישות, אך אינו דורש, למדוד את השווי ההוגן של נדל"ן להשקעה על בסיס הערכה של מעריך בלתי תלוי, בעל כישורים מקצועיים, רלוונטיים ומוכרים ובעל ניסיון עדכני במיקום ובסוג הנדל"ן להשקעה המוערך.

32א. ישות עשויה:

(א) לבחור במודל השווי ההוגן או במודל העלות לכל הנדל"ן להשקעה אשר מגבה התחייבויות, אשר נושאות תשואה הצמודה במישרין לשווי ההוגן של נכסים מוגדרים, הכוללים את נדל"ן להשקעה זה, או לתשואות מהם; וכן

(ב) לבחור במודל השווי ההוגן או במודל העלות לכל נדל"ן להשקעה אחר, ללא התחשבות בבחירה שנעשתה ב-(א).

32ב. מבטחים מסוימים וישויות אחרות מפעילים קרן נדל"ן פנימית אשר מנפיקה יחידות (notional units), כאשר חלק מהיחידות מוחזקות על ידי משקיעים בחוזים קשורים וחלק אחר מוחזק על ידי הישות. סעיף 32א אינו מאפשר לישות למדוד את הנדל"ן המוחזק על ידי הקרן בחלקו בעלות ובחלקו בשווי הוגן.

32ג. אם ישות בוחרת מודלים שונים לשתי הקטגוריות המתוארות בסעיף 32א, מכירות של נדל"ן להשקעה בין קבוצות של נכסים, אשר נמדדו לפי מודלים שונים, יוכרו בשווי הוגן והשינוי המצטבר בשווי ההוגן יוכר ברווח או הפסד. בהתאם לכך, אם נדל"ן

להשקעה נמכר מתוך קבוצה לגביה נעשה שימוש במודל השווי ההוגן לקבוצה לגביה נעשה שימוש במודל העלות, השווי ההוגן של הנדל"ן במועד המכירה מהווה את העלות הנחשבת שלו.

מודל השווי ההוגן

33. לאחר ההכרה לראשונה, ישות אשר בחרה במודל השווי ההוגן תמדוד את כל הנדל"ן להשקעה שלה בשווי הוגן, למעט המקרים המתוארים בסעיף 53.

34. [בוטל]

35. רווח או הפסד הנובעים משינוי בשווי ההוגן של נדל"ן להשקעה יוכרו ברווח או הפסד לתקופה שבה הם נבעו.

36-39. [בוטל]

40. בעת מדידת השווי ההוגן של נדל"ן להשקעה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 13, ישות תוודא שהשווי ההוגן משקף, בין היתר, הכנסת שכירות מחכירות שוטפות והנחות אחרות שמשתתפים בשוק היו משתמשים בעת המחרת הנדל"ן להשקעה בתנאי שוק נוכחיים.

40א. כאשר חוכר משתמש במודל השווי ההוגן למדוד נדל"ן להשקעה המוחזק כנכס זכות שימוש, עליו למדוד את נכס זכות השימוש, ולא את נדל"ן הבסיס, בשווי הוגן.

41. תקן דיווח כספי בינלאומי 16 מגדיר את הבסיס להכרה לראשונה של העלות של נדל"ן להשקעה המוחזק על ידי חוכר כנכס זכות שימוש. סעיף 33 דורש שנדל"ן להשקעה המוחזק על ידי חוכר כנכס זכות שימוש יימדד מחדש, אם נדרש, לשווי הוגן, אם הישות בוחרת את מודל השווי ההוגן. כאשר תשלומי החכירה הם בשיעורי שוק, השווי ההוגן של נדל"ן להשקעה המוחזק על ידי חוכר כנכס זכות שימוש בעת הרכישה בניכוי כל תשלומי החכירה החזויים (כולל אלה הקשורים להתחייבויות חכירה שהוכרו) צריך להיות אפס. לפיכך, מדידה מחדש של נכס זכות שימוש מעלות בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16, לשווי הוגן בהתאם לסעיף 33 (תוך הבאה בחשבון של הדרישות בסעיף 50), לא אמורה להביא לרווח או הפסד ראשוני כלשהו, אלא אם כן השווי ההוגן נמדד במועדים שונים. מצב זה עשוי להתרחש כאשר הבחירה ליישם את מודל השווי ההוגן מבוצעת לאחר ההכרה לראשונה.

42-47. [בוטל]

48. במקרים יוצאי דופן, קיימת ראייה ברורה, כאשר ישות רוכשת לראשונה נדליין להשקעה (או כאשר נדליין קיים הופך לראשונה לנדליין להשקעה לאחר שינוי בשימוש), שהשונות בטווח של מדידות שווי הוגן סבירות תהיה כה גדולה ויהיה כה קשה להעריך את הסבירויות של התוצאות השונות, כך שתישלל השימושיות של מידה בודדת של שווי הוגן. עובדה זו יכולה להצביע על כך שהשווי ההוגן של הנדליין לא יהיה ניתן למדידה באופן מהימן על בסיס מתמשך (ראה סעיף 53).

49. [בוטל]

50. בקביעת הערך בספרים של נדליין להשקעה במודל השווי ההוגן, ישות נמנעת ממדידה כפולה של נכסים או התחייבויות שהוכרו כנכסים נפרדים או כהתחייבויות נפרדות. לדוגמה:

(א) ציוד כמו מעליות או מיזוג אויר מהווה, לעתים תכופות, חלק בלתי נפרד מהמבנה ונכלל, בדרך כלל, בשווי ההוגן של נדליין להשקעה ולא מוכר בנפרד כרכוש קבוע.

(ב) אם משרד מוכר כשהוא מרוהט, השווי ההוגן של המשרד כולל, בדרך כלל, את השווי ההוגן של הריהוט, מאחר והכנסת השכירות מתייחסת למשרד המרוהט. כאשר ריהוט כלול בשווי ההוגן של נדליין להשקעה, ישות אינה מכירה בריהוט זה כנכס נפרד.

(ג) השווי ההוגן של נדליין להשקעה אינו כולל הכנסה מראש או הכנסה לקבל מכירה תפעולית, כיוון שהישות מכירה בה כהתחייבות נפרדת או כנכס נפרד.

(ד) השווי ההוגן של נדליין להשקעה המוחזק על ידי חוכר כנכס זכות שימוש משקף את תזרימי המזומנים החזויים (כולל תשלומי חכירה משתנים אשר חזויים לעמוד לתשלום). בהתאם לכך, אם הערכה שהושגה עבור נדליין היא נטו בניכוי כל התשלומים החזויים להתבצע, נדרש להוסיף חזרה התחייבות חכירה כלשהי שהוכרה, כדי להגיע לערך בספרים של נדליין להשקעה הנמדד תוך שימוש במודל השווי ההוגן.

51. [בוטל]

52. במקרים מסוימים, ישות צופה שהערך הנוכחי של תשלומיה, הקשורים לנדליין להשקעה, (מלבד התשלומים הקשורים להתחייבויות שהוכרו) יעלה על הערך הנוכחי של תקבולי המזומנים הקשורים. ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי

37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, כדי לקבוע אם יש להכיר בהתחייבות וכיצד על הישות למדוד התחייבות כזו.

חוסר יכולת למדוד שווי הוגן באופן מהימן

53. קיימת הנחה, הניתנת להפרכה, שישות תוכל למדוד 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 שינוי בשימוש) לכך שהשווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה לא ניתן למדידה באופן מהימן על בסיס מתמשך. מקרים אלה מתרחשים, כאשר, ורק כאשר, השוק עבור נדל"ן בר-השוואה אינו פעיל (לדוגמה קיימות מספר מועט של עסקאות שהתרחשו לאחרונה, ציטוטי מחיר אינם נוכחיים או שמחירי עסקה שניתנים לצפייה מעידים שהמוכר נאלץ למכור) ומדידות מהימנות חלופיות של שווי הוגן (לדוגמה, שווי הוגן המבוסס על תחזיות תזרים מזומנים מהוון) אינן ניתנות להשגה. אם ישות קובעת שהשווי הוגן של נדל"ן להשקעה בהקמה לא ניתן למדידה באופן מהימן, אך מצפה שהשווי ההוגן של הנדל"ן יהיה ניתן למדידה באופן מהימן כאשר הבניה תושלם, עליה למדוד את הנדל"ן להשקעה בהקמה בעלות עד אשר שווי ההוגן יהיה ניתן למדידה באופן מהימן או עד אשר הבניה תושלם (המוקדם מביניהם). אם הישות קובעת שהשווי ההוגן של נדל"ן להשקעה (מלבד נדל"ן להשקעה בהקמה) אינו ניתן למדידה באופן מהימן על בסיס מתמשך, הישות תמדוד את הנדל"ן להשקעה תוך שימוש במודל העלות שבתקן חשבונאות בינלאומי 16 עבור נדל"ן להשקעה בבעלות או בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 עבור נדל"ן להשקעה המוחזק על ידי חוכר כנכס זכות שימוש. יש להניח כי ערך השייר של הנדל"ן להשקעה הוא אפס. הישות תמשיך ליישם את תקן חשבונאות בינלאומי 16 או את תקן דיווח כספי בינלאומי 16 עד למימוש הנדל"ן להשקעה.

53א. מהמועד שבו ישות יכולה למדוד באופן מהימן את השווי ההוגן של נדל"ן להשקעה בהקמה, שנמדד עד כה בעלות, הישות תמדוד נדל"ן זה לפי שווי ההוגן. כאשר ההקמה של נדל"ן זה 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 בינלאומי 16 עבור נדל"ן להשקעה בבעלות או בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 עבור נדל"ן להשקעה המוחזק על ידי חוכר כנכס זכות שימוש.

53ב. ניתן להפריך את ההנחה שהשווי ההוגן של נדל"ן להשקעה בהקמה יכול להימדד באופן מהימן רק בעת ההכרה לראשונה. ישות שמדדה פריט של נדל"ן להשקעה בהקמה בשווי ההוגן לא יכולה

להגיע למסקנה שהשווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה שהושלם אינו ניתן למדידה באופן מהימן.

54. במקרים יוצאי הדופן כאשר ישות נאלצת, עקב הסיבה המפורטת בסעיף 53, למדוד נדל"ן להשקעה תוך שימוש במודל העלות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 או בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16, הישות מודדת בשווי הוגן את כל יתר הנדל"ן להשקעה כולל נדל"ן להשקעה בהקמה. במקרים אלה, למרות שהישות עשויה להשתמש במודל העלות לגבי נדל"ן להשקעה אחד, הישות תמשיך לטפל בכל אחד מהנדל"ן הנוותר תוך שימוש במודל השווי ההוגן.

55. אם ישות מדדה בעבר נדל"ן להשקעה בשווי הוגן, עליה להמשיך למדוד את הנדל"ן בשווי הוגן עד למימוש (או עד שהנדל"ן הופך לנדל"ן בשימוש-בעלים או שהישות מתחילה לפתח את הנדל"ן למכירה לאחר מכן במהלך העסקים הרגיל) גם אם עסקאות בנות-השוואה בשוק הופכות פחות תדירות או שמחירי שוק אינם עוד ניתנים להשגה בנקל (readily available).

מודל העלות

56. לאחר ההכרה לראשונה, ישות אשר בחרה במודל העלות תמדוד נדל"ן להשקעה:

(א) בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו, אם הנדל"ן להשקעה מקיים את הקריטריונים לסיווג כמוחזק למכירה (או אם הוא נכלל בקבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה);

(ב) בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16, אם הנדל"ן להשקעה מוחזק על ידי חוכר כנכס זכות שימוש ואינו מוחזק למכירה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5; וכן

(ג) בהתאם לדרישות של תקן חשבונאות בינלאומי 16 עבור מודל העלות בכל יתר המקרים.

העברות

57. ישות תעביר נדל"ן לנדל"ן להשקעה או מנדל"ן להשקעה כאשר, ורק כאשר, קיים שינוי בשימוש. שינוי בשימוש מתרחש כאשר הנדל"ן מקיים את ההגדרה של נדל"ן להשקעה או מפסיק לקיים אותה וקיימת ראייה לשינוי בשימוש. שינוי בכוונות ההנהלה

לשימוש בנדל"ן, בפני עצמו, אינו מספק ראיה לשינוי בשימוש.
דוגמאות לראיות לשינוי בשימוש כוללות:

(א) תחילת שימוש-בעלים, או תחילת פיתוח מתוך כוונה לשימוש-בעלים, לגבי העברה מנדל"ן להשקעה לנדל"ן בשימוש-בעלים;

(ב) תחילת פיתוח מתוך כוונה למכור את הנדל"ן, לגבי העברה מנדל"ן להשקעה למלאי;

(ג) סיום שימוש-בעלים, לגבי העברה מנדל"ן בשימוש-בעלים לנדל"ן להשקעה; וכן

(ד) מועד ההתקשרות בחכירה תפעולית לצד אחר, לגבי העברה ממלאי לנדל"ן להשקעה.

(ה) [בוטל]

58. כאשר ישות מחליטה על מימוש נדל"ן להשקעה ללא פיתוח, הישות ממשיכה לטפל בנדל"ן כנדל"ן להשקעה עד לגריעתו (מחיקתו מהדוח על המצב הכספי) ואינה מסווגת אותו מחדש כמלאי. באופן דומה, אם ישות מתחילה לפתח מחדש נדל"ן להשקעה קיים לצורך שימוש עתידי מתמשך כנדל"ן להשקעה, הנדל"ן נותר נדל"ן להשקעה ואינו מסווג מחדש כנדל"ן בשימוש-בעלים במהלך תקופת הפיתוח מחדש.

59. סעיפים 60-65 עוסקים בנושאי הכרה ומדידה שיש ליישם כאשר הישות משתמשת במודל השווי ההוגן לנדל"ן להשקעה. כאשר ישות משתמשת במודל העלות, העברות בין נדל"ן להשקעה, נדל"ן בשימוש-בעלים ומלאי אינן משנות את הערך בספרים של הנדל"ן המועבר והן אינן משנות את העלות של אותו נדל"ן לצורכי מדידה או גילוי.

60. בהעברה מנדל"ן להשקעה, המוצג בשווי הוגן, לנדל"ן בשימוש-בעלים או למלאי, העלות הנחשבת של הנדל"ן לצורך הטיפול החשבונאי לאחר מכן, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16, לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 או לתקן חשבונאות בינלאומי 2, תהיה השווי ההוגן שלו במועד השינוי בשימוש.

61. אם נדל"ן בשימוש-בעלים הופך להיות נדל"ן להשקעה, אשר יוצג בשווי הוגן, הישות תיישם את תקן חשבונאות בינלאומי 16 עבור נדל"ן להשקעה בבעלות ואת תקן דיווח כספי בינלאומי 16 עבור נדל"ן להשקעה המוחזק על ידי חוכר כנכס זכות שימוש עד למועד

השינוי בשימוש. הישות תטפל בהפרש כלשהו במועד זה בין הערך בספרים של הנדל"ן, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 או בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16, לבין שווי ההוגן, באותו אופן שנקבע בתקן חשבונאות בינלאומי 16 לגבי הערכה מחדש.

62. עד למועד שבו נדל"ן בשימוש-בעלים הופך להיות נדל"ן להשקעה, המוצג בשווי הוגן, ישות מפחיתה את הנדל"ן (או את הנכס זכות שימוש) ומכירה בהפסדים מירידת ערך כלשהם שהתרחשו. הישות מטפלת בהפרש כלשהו במועד זה בין הערך בספרים של הנדל"ן בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 או בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 לבין שווי ההוגן באותו אופן שבו מטופלת הערכה מחדש בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16. במילים אחרות:

(א) ירידה כלשהי בערך בספרים של הנדל"ן מוכרת ברווח או הפסד. אולם, במידה שבה נכלל סכום בקרן הערכה מחדש לגבי נדל"ן זה, הירידה מוכרת ברווח כולל אחר ומקטינה את קרן ההערכה מחדש בהון.

(ב) גידול כלשהו בערך בספרים מטופל כלהלן:

(i) במידה שהגידול מבטל הפסד מירידת ערך קודם בגין נדל"ן זה, הגידול מוכר ברווח או הפסד. הסכום שיוכר ברווח או הפסד לא יעלה על הסכום הנחוץ להשבת הערך בספרים לערך בספרים שהיה נקבע (בניכוי פחת) אילו לא היה מוכר הפסד מירידת ערך.

(ii) חלק כלשהו שנותר מהגידול מוכר ברווח כולל אחר ומגדיל את קרן ההערכה מחדש בהון. בעת מימוש הנדל"ן להשקעה לאחר מכן, ניתן להעביר את קרן ההערכה מחדש, הכלולה בהון, לעודפים. המעבר מקרן הערכה מחדש לעודפים אינו מבוצע דרך רווח או הפסד.

63. **בהעברה ממלאי לנדל"ן להשקעה, אשר יוצג בשווי הוגן, הפרש כלשהו בין השווי ההוגן של הנדל"ן באותו מועד לבין ערכו הקודם בספרים, יוכר ברווח או הפסד.**

64. הטיפול בהעברות ממלאי לנדל"ן להשקעה, אשר יוצג בשווי הוגן, הוא עקבי עם הטיפול במכירות של מלאי.

65. במועד שבו ישות משלימה את ההקמה או את הפיתוח של נדל"ן להשקעה, שנבנה על ידי הישות עצמה, ואשר יוצג בשווי הוגן, הפרש כלשהו בין השווי ההוגן של הנדל"ן באותו מועד לבין ערכו הקודם בספרים, יוכר ברווח או הפסד.

מימושים

66. נדל"ן להשקעה ייגרע (יימחק מהדוח על המצב הכספי) בעת מימושו או כאשר השימוש בו פסק באופן קבוע ולא חזויות הטבות כלכליות עתידיות ממימושו.

67. מימוש נדל"ן להשקעה עשוי להתרחש באמצעות מכירה או באמצעות התקשרות בחוזה מכירה מימונית. מועד המימוש של נדל"ן להשקעה שנמכר הוא המועד שבו המקבל משיג שליטה על הנדל"ן להשקעה בהתאם לדרישות לקביעת עיתוי קיומה של מחויבות ביצוע בתקן דיווח כספי בינלאומי 15. תקן דיווח כספי בינלאומי 16 מיושם לגבי מימוש באמצעות התקשרות בחוזה מכירה מימונית ולמכירה וחכירה בחזרה.

68. אם, בהתאם לעיקרון ההכרה בסעיף 16, ישות מכירה בעלות ההחלפה של חלק מנדל"ן להשקעה כחלק מהערך בספרים של נכס, היא גורעת את הערך בספרים של החלק שהוחלף. לגבי נדל"ן להשקעה המטופל תוך שימוש במודל העלות, חלק שהוחלף עשוי שלא להיות חלק שהופחת בנפרד. אם אין זה מעשי לישות לקבוע את הערך בספרים של החלק שהוחלף, הישות עשויה להשתמש בעלות ההחלפה כאינדיקציה לעלות של החלק שהוחלף במועד שבו הוא נרכש או הוקם. בהתאם למודל השווי ההוגן, השווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה עשוי כבר לשקף את אובדן השווי של החלק שעומד להחלפה. במקרים אחרים, ייתכן שיהיה קשה להבחין כמה שווי הוגן צריך להקטין בגין החלק שהוחלף. חלופה להורדת השווי ההוגן בגין החלק שהוחלף, כאשר אין זה מעשי לעשות זאת, היא לכלול את העלות של ההחלפה בערך בספרים של הנכס ואז לבחון מחדש את השווי ההוגן, כפי שנדרש לגבי תוספות, שאינן החלפה.

69. רווחים או הפסדים מיציאה משימוש או ממימוש נדל"ן להשקעה ייקבעו כהפרש בין התמורה נטו מהמימוש לבין הערך בספרים של הנכס ויוכרו ברווח או הפסד (אלא אם תקן דיווח כספי בינלאומי 16 דורש אחרת לגבי מכירה וחכירה בחזרה) בתקופת היציאה משימוש או המימוש.

70. סכום התמורה שייכלל ברווח או בהפסד הנובע מהגריעה של נדל"ן להשקעה נקבע בהתאם לדרישות לקביעת מחיר העסקה בסעיפים 47-72 לתקן דיווח כספי בינלאומי 15. שינויים עוקבים לסכום

הנאמד של התמורה שנכלל ברווח או בהפסד יטופלו בהתאם לדרישות לשינויים במחיר העסקה בתקן דיווח כספי בינלאומי 15.

71. ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 37 או תקנים אחרים, בהתאם לעניין, לגבי כל ההתחייבויות שנותרו לישות לאחר מימוש של נדלין להשקעה.

72. **פיצוי מצדדים שלישיים בגין נדלין להשקעה שערכו נפגם, שאבד או שויתרו עליו יוכר ברווח או הפסד כאשר הישות נעשית זכאית לקבל את הפיצוי (when the compensation becomes receivable).**

73. ירידת ערך או אובדן של נדלין להשקעה, תביעות הקשורות לפיצוי מצדדים שלישיים או תשלומי פיצוי מצדדים שלישיים וכן רכישה עוקבת (subsequent) או הקמה של נכסים חלופיים הם אירועים כלכליים נפרדים והם מטופלים בנפרד כדלהלן:

(א) ירידות ערך של נדלין להשקעה מוכרות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36;

(ב) יציאה משימוש או מימושים של נדלין להשקעה מוכרים בהתאם לסעיפים 66-71 לתקן זה;

(ג) פיצוי מצדדים שלישיים בגין נדלין להשקעה שערכו נפגם, שאבד או שויתרו עליו מוכר ברווח או הפסד כאשר הישות נעשית זכאית לקבל את הפיצוי (when the compensation becomes receivable); וכן

(ד) עלות נכסים ששוקמו, שנרכשו או שהוקמו חלף נדלין להשקעה שנגרע נקבעת בהתאם לסעיפים 20-29 לתקן זה.

גילוי

מודל השווי ההוגן ומודל העלות

74. הגילויים המובאים להלן חלים בנוסף לאלה הנדרשים בתקן דיווח כספי בינלאומי 16. בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16, הבעלים של נדלין להשקעה מספק גילויים של מחכיר לגבי חכירות שבהן הוא התקשר. חוכר המחזיק בנדלין להשקעה כנכס זכות שימוש, מספק גילויים של חוכר כנדרש על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 16, וגילויים של מחכיר כנדרש על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 16 לגבי חכירות תפעוליות שבהן הוא התקשר.

75. ישות תיתן גילוי :

- (א) למודל שהיא מיישמת - מודל השווי ההוגן או מודל העלות.
- (ב) [בוטל]
- (ג) כאשר קיים קושי בסיווג (ראה סעיף 14), לקריטריונים שבהם משתמשת הישות כדי להבדיל בין נדל"ן להשקעה לבין נדל"ן בשימוש-בעלים ולבין נדל"ן המיועד למכירה במהלך העסקים הרגיל.
- (ד) [בוטל]
- (ה) למידה שבה השווי ההוגן של נדל"ן להשקעה (כפי שנמדד או שניתן לו גילוי בדוחות הכספיים) מבוסס על הערכה של מעריך בלתי תלוי, בעל כישורים מקצועיים רלוונטיים ומוכרים, ובעל ניסיון עדכני במיקום ובסוג הנדל"ן להשקעה המוערך. אם לא בוצעה הערכה כזו, יש לתת לעובדה זו גילוי.
- (ו) לסכומים שהוכרו ברווח או הפסד עבור :
- (i) הכנסת שכירות מנדל"ן להשקעה ;
- (ii) הוצאות תפעוליות ישירות (הכוללות תיקונים ותחזוקה), הנובעות מנדל"ן להשקעה, שהפיק הכנסת שכירות במהלך התקופה ;
- (iii) הוצאות תפעוליות ישירות (הכוללות תיקונים ותחזוקה), הנובעות מנדל"ן להשקעה, שלא הפיק הכנסת שכירות במהלך התקופה ; וכן
- (iv) השינוי המצטבר בשווי ההוגן שהוכר ברווח או הפסד במכירה של נדל"ן להשקעה מקבוצה של נכסים שלגביהם נעשה שימוש במודל העלות לקבוצה של נכסים שלגביהם נעשה שימוש במודל השווי ההוגן (ראה סעיף 32ג).
- (ז) לקיום ולסכומים של מגבלות על יכולת המימוש של נדל"ן להשקעה או על העברת הכנסה ותמורה ממימוש.

(ח) למחויבויות חוזיות לרכישה, להקמה או לפיתוח של נדל"ן להשקעה או לתיקונים, לתחזוקה או להרחבות.

מודל השווי ההוגן

76. בנוסף לגילויים הנדרשים על פי סעיף 75, ישות אשר מיישמת את מודל השווי ההוגן בסעיפים 33-55 תכלול התאמה בין הערכים בספרים של נדל"ן להשקעה בתחילת התקופה ובסופה, אשר תכלול את הפרטים להלן:

(א) תוספות, תוך מתן גילוי נפרד לתוספות הנובעות מרכישות ותוספות הנובעות מיציאות עוקבות, שהוכרו בערך בספרים של נכס;

(ב) תוספות הנובעות מרכישות דרך צירופי עסקים;

(ג) נכסים שסווגו כמוחזקים למכירה או שנכללו בקבוצת מימוש שסווגה כמוחזקת למכירה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5 ומימושים אחרים;

(ד) רווחים נטו או הפסדים נטו מתיאומי שווי הוגן;

(ה) הפרשי השער נטו הנובעים מתרגום הדוחות הכספיים למטבע הצגה אחר, ומתרגום של פעילות חוץ למטבע ההצגה של הישות המדווחת;

(ו) העברות ממלאי ומנדל"ן בשימוש-בעלים והעברות למלאי ולנדל"ן בשימוש-בעלים; וכן

(ז) שינויים אחרים.

77. כאשר הערכה שהושגה לנדל"ן להשקעה מותאמת באופן משמעותי לצורכי הדוחות הכספיים, לדוגמה על מנת להימנע ממדידה כפולה של נכסים והתחייבויות אשר מוכרים כנכסים והתחייבויות נפרדים כמתואר בסעיף 50, הישות תיתן גילוי להתאמה בין ההערכה שהושגה לבין ההערכה המותאמת הכלולה בדוחות הכספיים, אשר מראה בנפרד את הסכום המצרפי של התחייבויות חכירה כלשהן שהוכרו, אשר התווספו חזרה, ותיאומים משמעותיים אחרים כלשהם.

78. במקרים יוצאי הדופן המתוארים בסעיף 53, כאשר ישות מודדת נדל"ן להשקעה תוך שימוש במודל העלות שבתקן חשבונאות בינלאומי 16 או בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16, ההתאמה

שנדרשת בסעיף 76 תיתן גילוי לסכומים הקשורים לנדל"ן להשקעה זה בנפרד מסכומים הקשורים לנדל"ן להשקעה אחר. בנוסף, הישות תיתן גילוי:

- (א) לתיאור הנדל"ן להשקעה;
- (ב) להסבר מדוע השווי ההוגן לא ניתן למדידה באופן מהימן;
- (ג) אם אפשרי, לטווח של אומדנים שבהם קיימת סבירות גבוהה שהשווי ההוגן יימצא; וכן
- (ד) בעת מימוש נדל"ן להשקעה שלא הוצג בשווי הוגן:
 - (i) לעובדה כי הישות מימשה נדל"ן להשקעה שלא הוצג בשווי הוגן;
 - (ii) לערך בספרים של אותו נדל"ן להשקעה במועד המכירה; וכן
 - (iii) לסכום של רווח או הפסד שהוכר.

מודל העלות

79. בנוסף לגילויים הנדרשים בסעיף 75, ישות אשר מיישמת את מודל העלות בסעיף 56 תיתן גילוי:

- (א) לשיטות הפחת שבהן נעשה שימוש;
- (ב) לאורך החיים השימושיים או לשיעורי הפחת ששימשו;
- (ג) לערך בספרים ברוטו ולפחת שנצבר (סכום מצרפי עם הפסדים מירידת ערך שנצברו) בתחילת התקופה ובסופה;
- (ד) להתאמה בין הערך בספרים של נדל"ן להשקעה בתחילת התקופה ובסופה, אשר תכלול את הפרטים הבאים:
 - (i) תוספות, תוך מתן גילוי נפרד לתוספות הנובעות מרכישות, ותוספות הנובעות מיציאה עוקבת שהוכרה כנכס;
 - (ii) תוספות הנובעות מרכישות דרך צירופי עסקים;

(iii) נכסים שסווגו כמוחזקים למכירה או שנכללו בקבוצת מימוש שסווגה כמוחזקת למכירה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5 ומימושים אחרים;

(iv) פחת;

(v) סכום ההפסדים מירידת ערך שהוכרו, וכן סכום ההפסדים מירידת ערך שבוטלו (reversed), במהלך התקופה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36;

(vi) הפרשי השער נטו הנובעים מתרגום הדוחות הכספיים למטבע הצגה שונה ומתרגום של פעילות חוץ למטבע הצגה של הישות המדווחת;

(vii) העברות ממלאי ומנדל"ן בשימוש-בעלים והעברות ממלאי ולנדל"ן בשימוש-בעלים; וכן

(viii) שינויים אחרים;

(ה) לשווי ההוגן של נדל"ן להשקעה. במקרים יוצאי הדופן, המתוארים בסעיף 53, שבהם ישות אינה יכולה למדוד את השווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה באופן מהימן, הישות תיתן גילוי:

(i) לתיאור הנדל"ן להשקעה;

(ii) להסבר מדוע השווי ההוגן לא ניתן למדידה באופן מהימן; וכן

(iii) אם אפשרי, לטווח של אומדנים שבהם קיימת סבירות גבוהה שהשווי ההוגן יימצא.

הוראות מעבר

מודל השווי ההוגן

80. ישות שיישמה קודם לכן את תקן חשבונאות בינלאומי 40 (2000) ובחרת לראשונה לסווג ולטפל בחלק או בכל הזכויות הכשירות בנדל"ן, אשר מוחזק בחכירות תפעוליות, כנדל"ן להשקעה תכיר בהשפעה של בחירה זו כתיאום של יתרת הפתיחה של העודפים לתקופה, שבה הבחירה נעשתה לראשונה. בנוסף לכך:

(א) אם הישות נתנה גילוי פומבי בעבר (בדוחות כספיים או בדרך אחרת) לשווי ההוגן של זכויות נדל"ן אלה בתקופות

קודמות (אשר נמדד בדרך אשר מקיימת את ההגדרה של שווי הוגן בתקן דיווח כספי בינלאומי 13), התקן מעודד ישויות, אך אינו מחייב:

(i) לתאם את יתרת הפתיחה של העודפים לתקופה המוקדמת ביותר המוצגת, אשר בה ניתן גילוי פומבי לשווי הוגן מסוג זה; וכן

(ii) להציג מחדש מידע השוואתי לאותן תקופות; וכן

(ב) אם הישות לא נתנה גילוי פומבי בעבר למידע שתואר בסעיף (א), הישות לא תציג מחדש מידע השוואתי וינתן גילוי לעובדה זו.

81. תקן זה דורש טיפול שונה מהטיפול שנדרש בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8. תקן חשבונאות בינלאומי 8 דורש שמידע השוואתי יוצג מחדש, אלא אם כן אין זה מעשי לעשות זאת.

82. כאשר ישות מיישמת לראשונה תקן זה, התיאום ליתרת הפתיחה של העודפים כולל סיווג מחדש של סכום כלשהו שנכלל בקרן הערכה מחדש בגין נדל"ן להשקעה.

מודל העלות

83. תקן חשבונאות בינלאומי 8 חל על כל שינוי במדיניות החשבונאית, שמתרחש כאשר ישות מיישמת לראשונה תקן זה ובוחרת להשתמש במודל העלות. ההשפעה של שינוי במדיניות חשבונאית כוללת את הסיווג מחדש של סכום כלשהו שנכלל בקרן הערכה מחדש בגין נדל"ן להשקעה.

84. הוראות סעיפים 27-29 לגבי מדידה לראשונה של נדל"ן להשקעה שנרכש בעסקת החלפת נכסים ייושמו באופן של מכאן ולהבא רק על עסקאות עתידיות.

צירופי עסקים

84א. שיפורים שנתיים לתקני דיווח כספי בינלאומיים מחזור 2011-2013 שפורסם בדצמבר 2013 הוסיף את סעיף 14 וכותרת לפני סעיף 6. ישות תיישם תיקון זה מכאן ולהבא לרכישות של נדל"ן להשקעה מתחילת התקופה הראשונה שבה ישות מאמצת תיקון זה. כתוצאה מכך, הטיפול החשבונאי ברכישות של נדל"ן להשקעה בתקופות קודמות לא יתואם. אולם, ישות רשאית לבחור ליישם את התיקון לרכישות בודדות של נדל"ן להשקעה שהתרחשו לפני תחילת התקופה השנתית הראשונה שמתחילה

במועד התחילה או לאחריו אם, ורק אם, המידע הנחוץ ליישום התיקון לגבי עסקאות קודמות אלה זמין לישות.

תקן דיווח כספי בינלאומי 16

84. ב. ישות המיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16 ואת תיקוני המתייחסים לתקן זה בפעם הראשונה, תיישם את הוראות המעבר בנספח ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 לנדל"ן להשקעה שלה המוחזק כנכס זכות שימוש.

העברות של נדל"ן להשקעה

84. ג. העברות של נדל"ן להשקעה (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 40), שפורסם בדצמבר 2016, תיקן את סעיפים 57-58. ישות תיישם תיקונים אלה לשינויים בשימוש אשר מתרחשים בתחילת תקופת הדיווח השנתית שבה הישות מיישמת לראשונה את התיקונים (מועד היישום לראשונה) או לאחריה. במועד היישום לראשונה, ישות תבחן מחדש את הסיווג של נדל"ן המוחזק באותו מועד ואם רלוונטי, תסווג מחדש נדל"ן תוך יישום סעיפים 7-14 על מנת לשקף את התנאים הקיימים באותו מועד.

84. ד. למרות הדרישות בסעיף 84, ישות רשאית ליישם את התיקונים לסעיפים 57-58 למפרע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 אם, ורק אם, הדבר אפשרי ללא שימוש בראייה לאחור (hindsight).

84. ה. אם, בהתאם לסעיף 84, ישות מסווגת מחדש נדל"ן במועד היישום לראשונה, הישות:

(א) תטפל בסיווג מחדש תוך יישום הדרישות בסעיפים 59-64. ביישום סעיפים 59-64, ישות:

(i) תתייחס להפניה כלשהי למועד השינוי בשימוש כמועד היישום לראשונה; וכן

(ii) תכיר בסכום כלשהו אשר, בהתאם לסעיפים 59-64, היה מוכר ברווח או הפסד כתיאום ליתרת הפתיחה של העודפים במועד היישום לראשונה.

(ב) תיתן גילוי לסכומים שסווגו מחדש לנדל"ן להשקעה או מנדל"ן להשקעה בהתאם לסעיף 84. הישות תיתן גילוי לסכומים אלה שסווגו מחדש כחלק מההתאמה בין הערך בספרים של נדל"ן להשקעה בתחילת התקופה ובסופה כנדרש על ידי סעיפים 76 ו-79.

מועד תחילה

85. ישות תיישם תקן זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2005 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מומלץ. אם ישות מיישמת תקן זה לתקופה המתחילה לפני 1 בינואר 2005, עליה לתת גילוי לעובדה זו.
- 85א. תקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* (כפי שעודכן בשנת 2007) שינה את המינוחים אשר משמשים בכל תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. בנוסף, תקן חשבונאות בינלאומי 1 תיקן את סעיף 62. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 1 (מעודכן 2007) לתקופה מוקדמת יותר, התיקונים יישמו לתקופה מוקדמת זו.
- 85ב. סעיפים 8, 9, 48, 53, 54 ו-57 תוקנו, סעיף 22 בוטל וסעיפים 53א ו-53ב התווספו על ידי שיפורים לתקני דיווח כספי בינלאומיים שפורסם במאי 2008. ישות תיישם תיקונים אלה מכאן ולהבא לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. ישות יכולה ליישם את התיקונים הנדליין להשקעה בהקמה מכל מועד לפני 1 בינואר 2009 בתנאי שהשווי ההוגן של הנדליין להשקעה בהקמה נמדד במועדים אלה. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת את התיקונים לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו וליישם באותו מועד את התיקונים לסעיפים 5 ו-81 לתקן חשבונאות בינלאומי 16 *דכוש קבוע*.
- 85ג. תקן דיווח כספי בינלאומי 13, שפורסם במאי 2011, תיקן את ההגדרה של שווי הוגן בסעיף 5, תיקן את סעיפים 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53ב, 78-80 ו-85 וביטל את סעיפים 36-39, 42-47, 49, 51 ו-75ד). ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 13.
- 85ד. שיפורים שנתיים לתקני דיווח כספי בינלאומיים מחזור 2011-2013 שפורסם בדצמבר 2013 הוסיף כותרות לפני סעיף 6 ולאחר סעיף 84 והוסיף את סעיפים 14א ו-84א. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2014 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.
- 85ה. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 *הכנסות מחוזים עם לקוחות*, שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיפים 3ב(ב), 9, 67 ו-70. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

185. תקן דיווח כספי בינלאומי 16, שפורסם בינואר 2016, תיקן את התחולה של תקן חשבונאות בינלאומי 40 על ידי הגדרת נדל"ן להשקעה ככולל הן נדל"ן להשקעה בבעלות והן נדל"ן המוחזק על ידי חוכר כנכס זכות שימוש. תקן דיווח כספי בינלאומי 16 תיקן את סעיפים 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 ו-78, הוסיף את סעיפים 19א, 29א, 40א ו-48ב ואת הכותרת המתייחסת אליו וביטל את סעיפים 3, 6, 25, 26 ו-34. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

185. העברות של נדל"ן להשקעה (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 40), שפורסם בדצמבר 2016, תיקן את סעיפים 57-58 והוסיף את סעיפים 84-84ג. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2018 או לאחריה. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

185. [סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 17, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2023, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ד לתקן דיווח כספי בינלאומי 17].

ביטול תקן חשבונאות בינלאומי 40 (2000)

86. תקן זה מחליף את תקן חשבונאות בינלאומי 40 נדל"ן להשקעה (שפורסם בשנת 2000).