

IFRIC's Agenda Decision

העברה לאורך זמן של סחורה בהקמה

(תקן חשבונאות בינלאומי 23 עלויות אשראי)

מרס 2019

הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC) קיבלה פנייה לגבי היוון של עלויות אשראי בהתייחס להקמה של פרויקט נדל"ן מרובה יחידות מגורים (בניין).

בתבנית העובדות שתוארה בפנייה:

- (א) יזם נדל"ן (ישות) מקים את הבניין ומוכר את היחידות הבודדות בבניין ללקוחות.
- (ב) הישות לווה כספים באופן ספציפי לצורך הקמת הבניין ומתהוות לה עלויות אשראי בהקשר לאשראי זה.
- (ג) לפני שההקמה מתחילה, הישות חותמת חוזים עם לקוחות למכירת יחידות אחדות בבניין (יחידות שנמכרו).
- (ד) הישות מתכוונת להתקשר בחוזים עם לקוחות ליתרת היחידות הבנויות בחלקן (יחידות שטרם נמכרו) ברגע שהיא תמצא לקוחות מתאימים.
- (ה) התנאים של החוזים של הישות עם הלקוחות (הן עבור יחידות שנמכרו והן עבור יחידות שטרם נמכרו) והעובדות והנסיבות הרלוונטיות המתייחסות לחוזים אלה הם כאלה שביישום סעיף 35(ג) לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות, הישות מעבירה שליטה על כל יחידה לאורך זמן ולפיכך מכירה בהכנסות לאורך זמן. התמורה שהובטחה על ידי הלקוח בחוזה היא בצורת מזומנים או נכס פיננסי אחר.

בפנייה נשאלה הוועדה (IFRIC) אם לישות יש נכס כשיר כהגדרתו בתקן חשבונאות בינלאומי 23 ולפיכך היא מהוונת עלויות אשראי כלשהן שניתן לייחסן במישרין.

ביישום סעיף 8 לתקן חשבונאות בינלאומי 23 ישות מהוונת עלויות אשראי הניתנות לייחוס במישרין לרכישה, להקמה או לייצור של נכס כשיר כחלק מהעלות של אותו נכס. סעיף 5 לתקן חשבונאות בינלאומי 23 מגדיר נכס כשיר כ"נכס שנדרש פרק זמן מהותי כדי להכין אותו לשימוש המיועד שלו או למכירתו".

בהתאם לכך, הישות בוחנת אם, בתבנית העובדות המתוארת בפנייה, היא מכירה בנכס אשר בהכרח נדרש פרק זמן מהותי כדי להכין אותו לשימוש המיועד שלו או למכירתו. בהתאם לעובדות ולנסיבות המסוימות, הישות עשויה להכיר בחייב, בנכס בגין חוזה ו/או במלאי.

הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שבתבנית העובדות שתוארה בפנייה:

- (א) חייב שהישות מכירה אינו נכס כשיר. סעיף 7 לתקן חשבונאות בינלאומי 23 קובע שנכסים פיננסיים אינם נכסים כשירים.
- (ב) נכס בגין חוזה שהישות מכירה אינו נכס כשיר. נכס בגין חוזה (כהגדרתו בנספח א לתקן דיווח כספי בינלאומי 15) ייצג את זכות הישות לתמורה המותנית בגורם אחר מאשר חלוף הזמן בתמורה להעברת שליטה על היחידה. השימוש המיועד של הנכס בגין חוזה – לגבות מזומן או נכס פיננסי אחר – אינו שימוש שיידרש לו בהכרח פרק זמן מהותי כדי להכינו.
- (ג) מלאי (עבודה בתהליך) בגין יחידות שטרם נמכרו בהקמה שהישות מכירה אינו נכס כשיר. בתבנית העובדות המתוארת בפנייה, נכס זה מוכן למכירתו המיועדת במצבו הנוכחי – כלומר הישות מתכוונת למכור את היחידות הבנויות בחלקן. ברגע שהיא תמצא לקוחות מתאימים

ובעת חתימה על חוזה עם לקוח הישות תעביר שליטה על עבודה בתהליך כלשהי המתייחסת לאותה יחידה ללקוח.

הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שהעקרונות והדרישות בתקן חשבונאות בינלאומי 23 מספקים בסיס מתאים עבור ישות על מנת לקבוע אם להוון עלויות אשראי בתבנית העובדות שתוארה בפנייה. כתוצאה מכך, הוועדה (IFRIC) החליטה לא להוסיף נושא זה לסדר היום לתקינה שלה.

תרגום ה-Agenda Decision של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי לעברית מובא לנוחות המדווחים ורואי החשבון. הנוסח המקורי באנגלית הוא הנוסח המחייב וניתן לקרוא אותו באתר האינטרנט של המוסד לתקני דיווח כספי בינלאומיים בכתובת:

<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/agenda-decisions/ias-23-over-time-transfer-of-constructed-good-mar-19.pdf>