

החלטת אכיפה חשבונאית 7-24

נושא ההחלטה:

שינוי סיווג דירות למגורים מנדל"ן להשקעה למלאי

תאריך ההחלטה:

ספטמבר 2024

סוג ותאריך הדיווח:

דוחות כספיים שנתיים ליום 31 בדצמבר 2023 ודוחות כספיים רבעוניים ליום 31 במרץ 2024 (להלן: "הדוחות הכספיים")

תיאור הטיפול החשבונאי שיושם:

החברה הינה חברת נדל"ן הפועלת בתחום הנדל"ן המניב למגורים, במסגרתו החברה רוכשת מקבצי דיור למגורים שאותם מייעדת להשכרה, לרבות במסגרת תנאי החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "חוק עידוד השקעות"). במקביל, במהלך שנת 2023 החליטה החברה כי היא מעוניינת למכור חלק מהדירות שהיא רוכשת. רכישת מקבצי הדיור נעשית בשלבים שונים של הקמת הפרויקטים שבהם כלולים מקבצי הדיור הנרכשים, כאשר עד מועד קבלת הדירות בפועל החברה משלמת מקדמות למוכרים.

עד מועד קבלת הדירות בפועל, החברה מודדת בדוחות הכספיים את המקדמות ששולמו בשיטת העלות ומרגע שהחברה מקבלת את הדירות (להלן: "מועד ההכרה לראשונה") היא מודדת אותן כנדל"ן להשקעה במודל השווי ההוגן בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי 40, נדל"ן להשקעה (להלן: "IAS 40"), או כמלאי בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי 2, מלאי (להלן: "IAS 2") וזאת כתלות בייעוד שהוגדר לדירה במועד קבלתה.

כמו כן, החלטת החברה משנת 2023 כאמור לעיל, התייחסה בחלקה גם לדירות אשר סווגו במועד ההכרה לראשונה כנדל"ן להשקעה. ביחס לדירות אלו, החברה הציגה בדוחותיה הכספיים שינוי סיווג מנדל"ן להשקעה למלאי (להלן: "שינוי הסיווג").

לעמדת החברה, שינוי הסיווג אפשרי במקרה המתואר, היות ומתקיימות פעולות משפטיות ומסחריות, הנדרשות על מנת שהחברה תוכל לממש את הדירות. פעולות אלו כוללות בעיקר: קבלת אישור מהיזם לתחילת שיווק הדירות, התקשרות עם משווקים לצורך שיווק ופרסום; קבלת ייעוץ משפטי ייעודי לתהליך, פניות לרשויות המס השונות, וביניהן פניה לרשויות מע"מ בבקשה להחזר מע"מ תשומות וכן פניה למיסוי מקרקעין לצורך תיקון שומות הרכישה המקוריות.

החלטת סגל הרשות:

סגל הרשות לא קיבל את עמדת החברה לפיה שינוי הסיווג בדוחות הכספיים עומד בהוראות IAS 40, שכן לעמדת הסגל, החברה אינה מבצעת פעולות פיתוח בנכס אשר מצדיקות את השינוי כאמור.

בסיס להחלטה:

סעיפים 57 ו-58 ל-IAS 40 קובעים:

”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 בתוכניות ההנהלה לשימוש בנדל”ן, בפני עצמו אינו מספק ראייה 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 הבעלים;
- (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.”

”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.”

[ההדגשה אינה במקור]

בהתאם לסעיף 58, חברה אינה יכולה לסווג נדל”ן להשקעה מחדש למלאי אם אינה מבצעת פעולות פיתוח (“development”). לעמדת הסגל פעולות שאינן משנות את הנכס שאותו מבקשת החברה לסווג מחדש, אינן יכולות להיחשב לפעולות פיתוח. במקרה המתואר, שינוי הסיווג נעשה ביחס לדירות המשמשות למגורים במצבן הקיים. לעמדת סגל הרשות, הפעולות אשר מבצעת החברה בסמוך למועד שינוי הסיווג אינן עולות לכדי פעולות פיתוח וזאת בשל העובדה, כי מדובר בפעולות ספציפיות לחברה, אשר במהותן נועדו להסיר חסמים המונעים מהחברה למכור את הדירות ואינן משנות את הדירות.

תיאור התיקון:

החברה קיבלה את עמדת סגל הרשות. כמו כן, טענה החברה, כי בדוחות הכספיים שנבדקו, השפעת הטיפול החשבונאי שיושם עובר למועד עמדת הסגל אינו עולה לכדי טעות מהותית. סגל הרשות קיבל את עמדת החברה ביחס למהותיות הטעות, ועל כן, החברה תיקנה את דוחותיה הכספיים בדרך של תיקון טעות לא מהותית תוך הצגה מחדש של מספרי ההשוואה בדוחות הכספיים לרבעון השני של 2024.