



הטיפול החשבונאי בחכירות קרקע ממינהל מקרקעי ישראל בעת אימוץ

תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)

מרס 2007

לפרסומים של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות בנושא תקני דיווח כספי בינלאומיים אין מעמד של תקן או הבהרה במסגרת תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים והם אינם מחייבים. פרסום זה מהווה הבעת עמדה בלבד של הוועדה המקצועית.

בישיבות הוועדה המקצועית התקיימו לאחרונה דיונים בנושא אופן הסיווג, ההכרה והמדידה של קרקעות אשר נכרו ממינהל מקרקעי ישראל.

סיווג חכירות של קרקע ממינהל מקרקעי ישראל שהם נדל"ן להשקעה

תקן חשבונאות בינלאומי מספר 40 ותקן חשבונאות מספר 16, נדל"ן להשקעה קובעים כי "זכויות בנדל"ן, המוחזק על ידי חוכר בחכירה תפעולית, עשויות להיות מסווגות ומטופלות כנדל"ן להשקעה אם ורק אם הנדל"ן היה מקיים אחרת את ההגדרה של נדל"ן להשקעה והחוכר משתמש במודל השווי ההוגן המתואר בסעיפים 33-55 לגבי הנכס שהוכר."

במקרה זה, הזכויות בקרקע, המוחזקות בחכירה תפעולית, יטופלו כחכירה מימונית. חלופה זו קיימת לישות לגבי כל חכירה תפעולית בנפרד.

ככלל, תקן חשבונאות בינלאומי מספר 40 ותקן חשבונאות מספר 16 קובעים כי ישות תבחר במודל השווי ההוגן או במודל העלות כמדיניותה החשבונאית ודורשים מישות ליישם את המודל שהיא בחרה כמדיניותה לגבי כל הנדל"ן להשקעה שלה. עם זאת, התקנים קובעים כי לגבי זכויות בנדל"ן, המוחזק על ידי חוכר בחכירה תפעולית, המסווגות כנדל"ן להשקעה ניתן ליישם רק את מודל השווי ההוגן. בהתאם, מקום בו ישות בחרה לסווג זכויות בנדל"ן, המוחזק בחכירה תפעולית, כנדל"ן להשקעה, עליה ליישם את מודל השווי ההוגן לכל הנדל"ן המסווג כנדל"ן להשקעה.

סיווג חכירות של קרקע ממינהל מקרקעי ישראל שאינם נדל"ן להשקעה

תקן חשבונאות בינלאומי מספר 17, חכירות קובע בסעיף 14 כי "חכירות של קרקע ומבנים מסווגות כחכירות תפעוליות או כחכירות מימוניות באופן כמו חכירות של נכסים אחרים. אולם, מאפיין של קרקע הוא, שבדרך כלל לקרקע יש אורך חיים כלכליים בלתי מוגדר ואם הבעלות אינה צפויה לעבור לחוכר בתום תקופת החכירה, החוכר אינו מקבל במהות את כל הסיכונים וההטבות הנלווים לבעלות. במקרה זה, חכירת הקרקע תסווג כחכירה תפעולית. תשלום, שבוצע בעת התקשרות בחכירה או בעת רכישה של נכס חכור (leasehold), שמטופלת

כחכירה תפעולית, מייצג תשלומי חכירה מראש אשר מופחתים לאורך תקופת החכירה בהתאם לתבנית קבלת ההטבות."

בחכירות של קרקעות ממינהל מקרקעי ישראל, אין העברת בעלות בתום תקופת החכירה ובמרביתן אין אופציה לרכישת הקרקע בתום תקופת החכירה. במרבית החכירות קיימת אופציה להארכת תקופת החכירה. לאור זאת, חכירות קרקע ממינהל מקרקעי ישראל מהוות חכירות תפעוליות, למעט המקרים שבהם קיימת אופציה לרכישת הקרקע (להבדיל מאופציה להארכת חכירת הקרקע) במחיר שצפוי להיות נמוך מספיק (sufficiently lower) מהשווי ההוגן במועד בו ניתן לממש את אופצית הרכישה, כך שיהיה וודאי באופן סביר (reasonably certain), במועד ההתקשרות בחכירה, שאופצית הרכישה תמומש.

טיפול חשבונאי

הסכום המהוון ששולם בתחילת החכירה מייצג תשלומי חכירה מראש ולא יסווג כרכוש קבוע. סכום זה יופחת על פני תקופת החכירה.

בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 17 מוגדרת תקופת חכירה כ"התקופה, שאינה ניתנת לביטול, שלגביה החוכר סיכם חוזית (contracted) על חכירת הנכס ביחד עם תקופות נוספות כלשהן שלגביהן קיימת לחוכר אופציה להמשיך את חכירת הנכס, בתשלום נוסף או ללא תשלום נוסף, כאשר במועד ההתקשרות בחכירה וודאי באופן סביר שהחוכר יממש את האופציה."

במועד ההתקשרות בחכירה, הישות צריכה לבחון את אפשרות מימושה של אופציה להארכת החכירה, אם קיימת אופציה כזו בידיה. אם במועד ההתקשרות בחכירה וודאי באופן סביר שהחוכר יממש את האופציה, החוכר יפרוס את תשלומי החכירה מראש על פני תקופת החכירה, אשר כוללת גם את תקופת הארכת החכירה.

טיפול חשבונאי בעת אימוץ לראשונה של תקני דיווח כספי בינלאומיים

בעת אימוץ לראשונה של תקני דיווח כספי בינלאומיים, על הישות ליישם למפרע את הוראות תקן חשבונאות בינלאומי 17. לפיכך, על הישות לבחון אם במועד ההתקשרות בחכירה ולא כיום, היה וודאי באופן סביר שהישות תממש את האופציה להארכת החכירה. תקן דיווח כספי בינלאומי מספר 1, אימוץ לראשונה של תקני דיווח כספי בינלאומיים קובע שאין לקבוע אומדנים ב'ראיה לאחור', אלא יש להסתמך על האומדנים שבוצעו לצורך כללי חשבונאות מקובלים קודמים ולהתאימם רק בגין הבדלים במדיניות החשבונאית.

כיום, כבר מומשו אופציות להארכת תקופת החכירה בחכירות של קרקעות ממינהל מקרקעי ישראל שבוצעו לפני שנת 1957 לתקופה של 49 שנה. בהתאם לנתונים הקיימים כיום, התשלום שמשולם בעת מימוש האופציה להארכת תקופת החכירה הוא נמוך באופן משמעותי מהתשלום שבוצע בתחילת תקופת החכירה הראשונה ומהשווי ההוגן ולפיכך ודאי באופן סביר שהחוכרים יממשו את האופציה. לעומת זאת, בחכירות שבוצעו לפני למעלה מעשר שנים, לא היה מידע לגבי

התשלום שיידרש בעת מימוש האופציה להארכת תקופת החכירה. במקרה האחרון, לא ניתן לפרוס את תשלומי החכירה מראש ששולמו בתחילת תקופת החכירה הראשונה על פני תקופה הכוללת את תקופת הארכת החכירה, אלא יש לפרוס את תשלומי החכירה מראש רק על תקופת החכירה הראשונה.

ישויות שלא נהגו בעבר להפחית את תשלומי החכירה מראש נדרשות בעת האימוץ לראשונה של תקני דיווח כספי בינלאומיים להציג במאזן הפתיחה את היתרה של תשלומי החכירה לאחר הפחתה של הסכום, אשר היה נכון להפחיתו ממועד תחילת החכירה. סכומי ההפחתה שלא הופחתו בעבר ייזקפו לעודפים.

מבנים שהוקמו על קרקע בחכירות של מינהל מקרקעי ישראל

מבנים שהוקמו על קרקע בחכירה ממינהל מקרקעי ישראל יסווגו כרכוש קבוע או כנדל"ן להשקעה בהתאם לשימוש המיועד להם. אורך החיים השימושיים של המבנה לא יעלה על תקופת החכירה, כמפורט לעיל.

סביר להניח כי ישות שהקימה מבנה על קרקע בחכירה בסמוך לתום תקופת החכירה, בחנה את האפשרות להארכת תקופת החכירה והחליטה שמימוש האופציה להארכה הוא כדאי, שכן אחרת לא היתה כלל מקימה את המבנה על קרקע זו. לפיכך, בהתקיים ההנחה לעיל, ניתן להפחית את הסכום שהושקע במבנה על פני אורך החיים השימושיים של המבנה, שלא יעלה על תקופת חכירה, אשר כוללת גם את תקופת הארכת החכירה.

שווי הוגן כעלות נחשבת ומודל הערכה מחדש

לאור הסיווג של חכירות של קרקע ממינהל מקרקעי ישראל כחכירות תפעוליות והעובדה שהסכום המהוון ששולם בתחילת החכירה אינו מקיים את הגדרת רכוש קבוע, לא ניתן להשתמש לגבי נכס זה בהקלה הכלולה בתקן דיווח כספי בינלאומי מספר 1, לפיה ניתן להשתמש בשווי ההוגן במועד המעבר כעלות נחשבת באותו מועד. כמו כן, לא ניתן ליישם את מודל הערכה מחדש למדידה לאחר ההכרה הראשונית.

תיאורטית, אין מניעה מיישום מודל הערכה מחדש למבנה (ללא מרכיב הקרקע), אשר הוקם על קרקע בחכירה ממינהל מקרקעי ישראל. עם זאת, בדרך כלל להערכה מחדש של המבנה, ללא הקרקע, לא תהיה השפעה משמעותית על הדוחות הכספיים, שכן בדרך כלל מרבית עליית הערך נובעת מעליית ערך של הקרקע ולא של המבנה.