



## הטיפול החשבונאי בחכירות קרקע ממינהל מקרקעי ישראל - עדכון אפריל 2009

לפרסומים של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות (להלן - המוסד לתקינה) בנושאי תקני דיווח כספי בינלאומיים אין מעמד של תקן או הבהרה והם אינם מחייבים. פרסום זה נועד להביא לידיעת ציבור המדווחים את העמדות כפי שהתגבשו בדיוני הוועדה המקצועית של המוסד לתקינה.

### רקע

בחודש מרס 2007 פרסמה הוועדה המקצועית של המוסד לתקינה מסמך בנושא הטיפול החשבונאי בחכירות קרקע ממינהל מקרקעי ישראל. מסמך זה מתקן את המסמך הקודם שפורסם על ידי הוועדה המקצועית.

בחודש אפריל 2009 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את פרויקט ה Improvement לשנת 2009. במסגרת פרויקט זה תוקן תקן חשבונאות בינלאומי 17 בנושא חכירת קרקעות. בהתאם לתיקון לא קיימת עוד הדרישה לסווג חכירת קרקע כחכירה תפעולית בכל מקרה בו הבעלות אינה צפויה לעבור לחוכר בתום תקופת החכירה. בהתאם לתקן המתוקן, הדרישה היא לבחון את חכירת הקרקע בהתאם לקריטריונים הרגילים לסיווג חכירות כמימוניות או כתפעוליות.

התיקון חל על דוחות כספיים לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2010 או לאחריו. יישום מוקדם של התיקון אפשרי. התיקון ייושם למפרע, כלומר יש לבחון את אופן הסיווג של חכירות קרקע על בסיס המידע שהיה קיים בעת ההתקשרות בחכירות ואם חל שינוי בסיווג החכירה, יש ליישם למפרע את הוראות תקן חשבונאות בינלאומי 17 ממועד ההתקשרות בחכירה. אולם, אם לישות אין את המידע הדרוש ליישום למפרע של התיקון, עליה להשתמש במידע הקיים במועד אימוץ התיקון ולהכיר בנכס ובהתחייבות המתייחסים לחכירת קרקע שסווגה בעקבות התיקון כחכירה מימונית לפי שווים ההוגן באותו מועד. הפרש כלשהו בין השווי ההוגן של הנכס לבין השווי ההוגן של ההתחייבות ייזקף לעודפים.

### חכירת קרקע ממינהל מקרקעי ישראל המהווה 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, מטופלות 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. לכן, אם 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.

לפיכך, אם חכירת קרקע ממינהל מקרקעי ישראל סווגה קודם לכן כנדל"ן להשקעה ולפיכך נמדדה בשווי הוגן, התיקון שפורסם באפריל 2009 אינו משפיע על סיווג ומדידת הנדל"ן להשקעה.

אולם, באותם מקרים נדירים בהם בחרה הישות שלא לסווג את הזכויות בקרקע כנדל"ן להשקעה, למרות שהנדל"ן מקיים את ההגדרה של נדל"ן להשקעה, והישות קובעת בהתאם למידע שהיה קיים בעת ההתקשרות בחכירה כי החכירה היא חכירה מימונית, משמעות התיקון היא סיווג מחדש של הזכויות בקרקע כנדל"ן להשקעה. כמו כן, אם המדיניות החשבונאית של הישות היא ליישם את מודל השווי ההוגן לנדל"ן להשקעה, הישות תידרש כעת למדוד גם את הזכויות האלה לפי שווי הוגן. לעומת זאת, אם המדיניות החשבונאית של הישות היא ליישם את מודל העלות לנדל"ן להשקעה, ההשפעה על אופן מדידת הזכויות בקרקע קשורה לפריסת תשלומי החכירה. אם בוצע תשלום בעת ההתקשרות בחכירה, אשר מייצג את תשלומי החכירה מראש, לתיקון האמור אין השפעה על המדידה של הקרקע. אולם, אם מבוצעים תשלומי חכירה בכל תקופה, שינוי בסיווג של חכירת הקרקע דורש הכרה בנכס ובהתחייבות לפי השווי ההוגן של הקרקע בעת ההתקשרות בחכירה או הערך הנוכחי של תשלומי החכירה המינימליים במועד ההתקשרות בחכירה, אם הוא נמוך יותר, אלא אם כן לישות אין את המידע הדרוש לצורך יישום למפרע, כאמור לעיל.

עם ביטול הדרישה לסיווג חכירת קרקע כחכירה תפעולית בכל מקרה בו הבעלות אינה צפויה לעבור לחוכר בתום תקופת החכירה, קריטריון מרכזי שיש לבחון בהתאם לדברי ההסבר בתיקון האמור ל- IAS 17 ובהתאם לסעיף 10(ד) לתקן חשבונאות בינלאומי 17 יהיה השוואה של הערך הנוכחי של דמי החכירה המינימליים לשווי ההוגן של הנכס החכור.

### **חכירות של קרקע ממינהל מקרקעי ישראל שאינם נדל"ן להשקעה**

חכירות של קרקע ממינהל מקרקעי ישראל, שאינם נדל"ן להשקעה סווגו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 17, *חכירות*, לפני תיקונו בחודש אפריל 2009, כחכירות תפעוליות. זאת מאחר והתקן קבע כי אם הבעלות אינה צפויה לעבור לחוכר בתום תקופת החכירה, החוכר אינו מקבל במהות את כל הסיכונים וההטבות הנלווים לבעלות ולכן חכירת הקרקע תסווג כחכירה תפעולית.

לאחר התיקון של תקן חשבונאות בינלאומי 17 בחודש אפריל 2009, יש לבחון מחדש את סיווגן של חכירות אלה. סיווג החכירה כמימונית או כתפעולית ייקבע בהתאם לקריטריונים הרגילים

לסיווג חכירות ועל בסיס המידע שהיה בעת ההתקשרות בחכירות אלה (ראה לעיל את ההתייחסות לסעיף 10(ד) לתקן חשבונאות בינלאומי 17).

התיקון דורש יישום למפרע של הוראות אלה. לפיכך, ישות שקובעת כי חכירת קרקע ממינהל מקרקעי ישראל היא חכירה מימונית תסווג את הקרקע בהתאם (לדוגמה, כרכוש קבוע כאשר מדובר על נכס בשימוש הישות). אם בוצע תשלום בעת ההתקשרות בחכירה, אשר מייצג את תשלומי החכירה מראש, לתיקון האמור אין השפעה על המדידה של הקרקע, אלא רק על הסיווג בדוחות הכספיים. אולם, אם מבוצעים תשלומי חכירה בכל תקופה, שינוי בסיווג של חכירת הקרקע דורש הכרה בנכס ובהתחייבות לפי השווי ההוגן של הקרקע בעת ההתקשרות בחכירה או הערך הנוכחי של תשלומי החכירה המינימליים במועד ההתקשרות בחכירה, אם הוא נמוך יותר.