

## תקן חשבונאות בינלאומי 17

### חכירות

## International Accounting Standard 17

# Leases

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר פורסמו עד 31 במאי 2016 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר 2017.

#### תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2017

תקן חשבונאות בינלאומי 17 והמסמכים הנלווים אליו בוטלו על ידי:

- תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות (פורסם בינואר 2016) (מועד תחילה 1 בינואר 2019)

מועד התחילה של תקן דיווח כספי בינלאומי 16 הוא לאחר 1 בינואר 2017 ולכן במהדורה זו נכלל תקן חשבונאות בינלאומי 17.

## תוכן עניינים

החל  
מסעיף

|    |  |
|----|--|
|    | <b>מבוא*</b>   |
|    | <b>תקן חשבונאות בינלאומי 17</b>                              |
|    | <b>חכירות</b>  |
| 1  | מטרת התקן  |
| 2  | תחולה  |
| 4  | הגדרות   |
| 7  | סיווג חכירות   |
| 20 | <b>חכירות בדוחות הכספיים של חוכרים</b>                       |
| 20 | חכירות מימוניות  |
| 20 | הכרה לראשונה   |
| 25 | מדידה לאחר ההכרה לראשונה                                     |
| 31 | גילויים  |
| 33 | <b>חכירות תפעוליות</b>                                       |
| 35 | גילויים  |
| 36 | <b>חכירות בדוחות הכספיים של מחכירים</b>                      |
| 36 | חכירות מימוניות  |
| 36 | הכרה לראשונה   |
| 39 | מדידה לאחר ההכרה לראשונה                                     |
| 47 | גילויים  |
| 49 | <b>חכירות תפעוליות</b>                                       |
| 56 | גילויים  |
| 58 | <b>עסקאות מכירה וחכירה בחזרה</b>                             |
| 67 | <b>הוראות מעבר</b>   |
| 69 | <b>מועד תחילה</b>  |
| 70 | <b>ביטול תקן חשבונאות בינלאומי 17 (כפי שעודכן בשנת 1997)</b> |
|    | <b>נספח:</b>   |
|    | תיקונים לפרסומים אחרים <sup>†</sup>                          |
|    | אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תקן                        |
|    | חשבונאות בינלאומי 17 שפורסם בדצמבר 2003*                     |
|    | בסיס למסקנות*  |
|    | דעה מנוגדת*  |
|    | הנחיות ביצוע*  |

\* לא תורגם לעברית

<sup>†</sup> בספר זה שולבו התיקונים לתקני דיווח כספי בינלאומיים הנובעים מנספח זה בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים הרלוונטיים.

## תקן חשבונאות בינלאומי 17

### חכירות

תקן חשבונאות בינלאומי 17 חכירות (IAS 17) מפורט בסעיפים 1-70 ובנספח. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה, אך נשמרה תבנית התקן, כפי שהייתה בעת שאומץ על ידי ה-IASB. יש לקרוא את תקן חשבונאות בינלאומי 17 בהקשר למטרת התקן ולבסיס למסקנות, 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 התקן היא לקבוע, עבור חוכרים ומחכירים, את המדיניות החשבונאית המתאימה שתיושם ואת הגילוי הנאות שיינתן בהתייחס לחכירות.

### תחולה

2. יש ליישם תקן זה בטיפול חשבונאי בכל החכירות, פרט ל:

(א) חכירות לחיפוש מינרלים, נפט, גז טבעי ומשאבים מתכלים אחרים או חכירות לשימוש בהם; וכן

(ב) הסכמי רישוי לפריטים כמו סרטי קולנוע, הקלטות וידאו, מחזות, כתבי עת, פטנטים וזכויות יוצרים.

אולם, אין ליישם תקן זה כבסיס המדידה של:

(א) נדל"ן, המוחזק על ידי חוכרים, שמטופל כנדל"ן להשקעה (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 40 נדל"ן להשקעה);

(ב) נדל"ן להשקעה שסופק על ידי מחכירים בחכירות תפעוליות (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 40);

(ג) נכסים ביולוגיים שבתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 41 חקלאות המוחזקים על ידי חוכרים בחכירות מימוניות; או

(ד) נכסים ביולוגיים שבתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 41 שסופקו על ידי מחכירים בחכירות תפעוליות.

3. תקן זה חל לגבי הסכמים להעברת הזכות לשימוש בנכסים גם אם המחכיר יתבקש לתת שירותים מהותיים בהתייחס לתפעול או תחזוקת הנכסים. תקן זה אינו חל לגבי הסכמים המהווים חוזי שירות שאינם מעבירים את הזכות לשימוש בנכסים מצד אחד לחוזה לצד האחר לחוזה.

## הגדרות

4. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המוגדרת להלן:

**חכירה (Lease)** היא הסכם לפיו המחכיר מעביר לחוכר בתמורה לתשלום או לסדרת תשלומים את זכות השימוש בנכס לתקופת זמן מוסכמת.

**חכירה מימונית (Finance lease)** היא חכירה שמעבירה באופן מהותי את כל הסיכונים וההטבות (risk and rewards) הנלווים (incidental) לבעלות בנכס. הזכות הקניינית יכולה לעבור בסופו של דבר או לא לעבור.

**חכירה תפעולית (Operating lease)** היא חכירה שאינה חכירה מימונית.

**חכירה שאינה ניתנת לביטול (A non-cancellable lease)** היא חכירה שניתן לבטלה רק:

(א) בהתרחש תלויה קלושה איזו שהיא;

(ב) באישורו של המחכיר;

(ג) אם החוכר מתקשר בחכירה חדשה של אותו נכס או של נכס דומה עם אותו מחכיר; או

(ד) לאחר שהחוכר ישלם סכום נוסף כזה, שבמועד ההתקשרות בחכירה, המשך החכירה וודאי באופן סביר (reasonably certain).

**מועד ההתקשרות בחכירה (Inception of the lease)** היא המועד המוקדם בין מועד הסכם החכירה לבין מועד המחויבות של הצדדים לתנאים עיקריים של החכירה. במועד זה:

(א) חכירה מסווגת כחכירה תפעולית או כחכירה מימונית; וכן

(ב) במקרה של חכירה מימונית, נקבעים הסכומים שיוכרו בתחילת תקופת החכירה.

**תחילת תקופת החכירה (Commencement of the lease term)** היא המועד שממנו החוכר רשאי לממש את זכותו לשימוש בנכס המוחכר. זהו המועד של ההכרה לראשונה בחכירה (דהיינו, ההכרה בנכסים, בהתחייבויות, בהכנסות או בהוצאות הנובעים מהחכירה, לפי העניין).

**תקופת החכירה (Lease term)** היא 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.

**תשלומי חכירה מינימליים (Minimum lease payments)** הם התשלומים במשך תקופת החכירה שהחוכר נדרש או יכול להידרש לשלם, למעט דמי שכירות מותנים, עלויות עבור שירותים ומיסים שישולמו על ידי המחכיר והוא יקבל שיפוי בגינם, ביחד עם:

(א) עבור חוכר, סכומים כלשהם שהובטחו על ידי החוכר או על ידי צד הקשור לחוכר; או

(ב) עבור מחכיר, ערך שייר כלשהו שהובטח למחכיר על ידי:

(i) החוכר;

(ii) צד הקשור לחוכר; או

(iii) צד שלישי שאינו קשור למחכיר והוא בעל יכולת פיננסית לפרוע (discharging) את המחויבויות כפי שהובטחה.

אולם, אם לחוכר יש אופציה לרכוש את הנכס במחיר שצפוי להיות נמוך מספיק מהשווי ההוגן במועד בו ניתן יהיה לממש את האופציה, כך שוודאי באופן סביר, במועד ההתקשרות בחכירה, שהאופציה תמומש, תשלומי חכירה מינימליים כוללים את התשלומים המינימליים שיש לשלם במהלך תקופת החכירה עד למועד המימוש הצפוי של אופציית רכישה זו ואת התשלום הנדרש על מנת לממש את האופציה.

שווי הווגן (*Fair value*) הוא הסכום שבו ניתן היה להחליף נכס או לסלק התחייבות בעסקה בין קונה מרצון ומוכר מרצון, הפועלים בצורה מושכלת ושאינה מושפעת מיחסים מיוחדים בין הצדדים.

**אורך חיים כלכליים (*Economic life*) הוא:**

(א) התקופה שבמהלכה צפוי כי הנכס יהיה ניתן לשימוש כלכלי על ידי משתמש אחד או יותר; או

(ב) הסכום של יחידות ייצור או יחידות דומות שצפויות להתקבל מהנכס על ידי משתמש אחד או יותר.

**אורך חיים שימושיים (*Useful life*) הוא אומדן התקופה הנותרת, מתחילת תקופת החכירה, ללא הגבלות על ידי תקופת החכירה, שבמהלכה הישות צפויה לצרוך את ההטבות הכלכליות הטבועות בנכס.**

**ערך שייר מובטח (*Guaranteed residual value*) הוא:**

(א) עבור חוכר, אותו החלק מערך השייר שמובטח על ידי החוכר או על ידי צד הקשור לחוכר (הסכום המובטח הוא הסכום המקסימלי שיכול, במקרה כלשהו, להידרש תשלום); וכן

(ב) עבור מחכיר, אותו החלק מערך השייר שמובטח על ידי החוכר או על ידי צד שלישי שאינו קשור למחכיר ואשר הוא בעל יכולת פיננסית לפרוע את המחויבויות כפי שהובטחה.

**ערך שייר שאינו מובטח (*Unguaranteed residual value*) הוא אותו חלק מערך השייר של הנכס המוחכר, שמימושו על ידי המחכיר לא הובטח או שהובטח רק על ידי צד הקשור למחכיר.**

**עלויות ישירות ראשוניות (*Initial direct costs*) הן עלויות תוספתיות שניתנות לייחוס במישרין לניהול משא ומתן לגבי החכירה ולהסדרתה, למעט עלויות כאלה שנתהוו למחכירים שהם יצרנים או סוחרים (dealers).**

**השקעה ברוטו בחכירה (*Gross investment in the lease*) היא הסכום המצרפי (aggregate) של:**

(א) תשלומי החכירה המינימליים לקבל על ידי המחכיר בהתאם לחכירה מימונית, וכן

(ב) ערך שייר בלתי מובטח כלשהו שנצבר למחכיר.

השקעה נטו בחכירה (*Net investment in the lease*) היא השקעה ברוטו בחכירה המהוונת בשיעור הריבית הגלום בחכירה.

הכנסת מימון שטרם הורווחה (*Unearned finance income*) היא ההפרש בין:

(א) ההשקעה ברוטו בחכירה, לבין

(ב) ההשקעה נטו בחכירה.

*Interest rate implicit in the lease* שיעור הריבית הגלום בחכירה ( ) הוא שיעור ההיוון, שבמועד ההתקשרות בחכירה, גורם לערך הנוכחי המצרפי של (א) תשלומי החכירה המינימליים ו-(ב) ערך השייר שאינו מובטח להיות שווה לסכום של (1) השווי ההוגן של הנכס המוכר ו-(2) עלויות ישירות ראשוניות כלשהן של המחכיר.

*Lessee's incremental borrowing rate* שיעור הריבית התוספתי של החוכר ( ) הוא שיעור הריבית שהחוכר היה צריך לשלם בגין חכירה דומה או, אם לא ניתן לקבוע שיעור זה, השיעור, שבמועד ההתקשרות בחכירה, החוכר היה צריך לשלם על מנת ללוות לתקופה דומה, ועם בטוחה דומה, סכומים הדרושים על מנת לרכוש את הנכס.

דמי שכירות מותנים (*Contingent rent*) הם אותו חלק של תשלומי החכירה שאינו מהווה סכום קבוע, אלא מבוסס על סכום עתידי של גורם שמשתנה שלא בעקבות חלוף הזמן (לדוגמה, אחוז ממכירות עתידיות, היקף השימוש העתידי, מדדי מחירים עתידיים, שיעורי ריבית שוק עתידיים).

5. הסכם חכירה או מחויבות לחכירה עשויים לכלול דרישה לתיאום (adjust) תשלומי החכירה כתוצאה משינויים בעלות ההקמה או הרכישה של הרכוש המוכר או כתוצאה משינויים במידה אחרת של עלות או ערך, כמו רמות מחירים כלליות, או עלויות מימון החכירה על ידי המחכיר, במהלך התקופה בין מועד ההתקשרות בחכירה לבין תחילת תקופת החכירה. אם כך, יראו את ההשפעה של שינויים כאלה כאילו התרחשה במועד ההתקשרות בחכירה לצורכי תקן זה.

6. הגדרת חכירה כוללת חוזים לשכירת נכס שכוללים הוראה המקנה לשוכר אופציה לרכישת זכות קניינית בנכס לאחר מילוי תנאים

מוסכמים. חוזים אלה מכונים לעיתים כחוזי שכר מכר (hire purchase contracts).

6א. תקן חשבונאות בינלאומי 17 משתמש במונח "שווי הוגן" בדרך ששונה בהיבטים מסוימים מההגדרה של שווי הוגן בתקן דיווח כספי בינלאומי 13 *מדידת שווי הוגן*. לפיכך, בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17 ישות מודדת שווי הוגן בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 17, ולא בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 13.

## סיווג חכירות

7. סיווג החכירות שאומץ בתקן זה מבוסס על המידה שבה הסיכונים וההטבות, הנלווים לבעלות בנכס המוכר, הם אצל המוכר או החוכר. הסיכונים כוללים את האפשרויות להפסדים כתוצאה מיכולת תפוקה לא מנוצלת (idle capacity), התיישנות טכנולוגית ושינויים בתשואה בגלל שינויים במצב הכלכלי. הטבות יכולות להתבטא בציפיות לפעילות רווחית לאורך החיים הכלכליים של הנכס וברוח מעליית ערך או ממימוש ערך השייר.

8. **חכירה מסווגת כחכירה מימונית אם היא מעבירה באופן מהותי (substantially) את כל הסיכונים וההטבות הנלווים לבעלות. חכירה מסווגת כחכירה תפעולית אם היא אינה מעבירה באופן מהותי את כל הסיכונים וההטבות הנלווים לבעלות.**

9. משום שהעסקה בין מוכר לחוכר מבוססת על הסכם חכירה ביניהם, ראוי להשתמש בהגדרות עקביות. היישום של הגדרות אלה לנסיבות שונות של המוכר והחוכר עשוי לגרום לאותה חכירה להיות מסווגת באופן שונה על ידי כל צד. לדוגמה, זה יכול להיות המקרה אם המוכר ייחנה מהטבות מערך השייר המובטח שסופק על ידי צד שאינו קשור לחוכר.

10. הסיווג של חכירה כחכירה מימונית או כחכירה תפעולית תלוי במהות העסקה ולא בצורת החוזה.<sup>1</sup> להלן דוגמאות למצבים שכל אחד מהם בנפרד או בשילוב זה עם זה יובילו, בדרך כלל, לסיווג חכירה כחכירה מימונית:

(א) החכירה מעבירה את הבעלות בנכס לחוכר בתום תקופת החכירה;

<sup>1</sup> ראה גם פרשנות מספר 27 של הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC 27) הערכת המהות של עסקאות אשר ערוכות במתכונת המשפטית של חכירה.



- (ב) לחוכר יש אופציה לרכישת הנכס במחיר שצפוי להיות נמוך מספיק מהשווי ההוגן במועד בו ניתן לממש את האופציה כך שתהיה וודאות סבירה, במועד ההתקשרות בחכירה, שהאופציה תמומש ;
- (ג) תקופת החכירה היא למשך החלק העיקרי של אורך החיים הכלכליים של הנכס, גם אם הזכות הקניינית אינה מועברת ;
- (ד) במועד ההתקשרות בחכירה הערך הנוכחי של תשלומי החכירה המינימליים מסתכם בסכום המהווה באופן מהותי את מלוא השווי ההוגן של הנכס המוכר ולא פחות מזה ;  
וכן
- (ה) הנכסים המוכרים הם בעלי מהות כה ייחודית כך שרק החוכר יכול להשתמש בהם ללא צורך בשינויים ניכרים.
11. להלן סימנים למצבים שכל אחד מהם בנפרד או בשילוב זה עם זה יכולים גם הם להוביל לסיווג חכירה כחכירה מימונית :
- (א) אם החוכר יכול לבטל את החכירה, אולם הוא נושא בהפסדים של המחיר המתייחסים לביטול ;
- (ב) החוכר נושא ברווחים או בהפסדים מהתנודות בשווי ההוגן של השייר (לדוגמה, באופן של החזר דמי שכירות (rent rebate) השווה לרוב תקבולי המכירה בתום החכירה); וכן
- (ג) לחוכר יש את היכולת להמשיך את החכירה לתקופה נוספת בתמורה לדמי שכירות שנמוכים באופן מהותי מדמי השכירות בשוק.
12. הדוגמאות והסימנים בסעיפים 10 ו-11 אינם תמיד חד משמעיים. אם ברור ממאפיינים אחרים שהחכירה אינה מעבירה באופן מהותי את כל הסיכונים וההטבות הנלווים לבעלות, החכירה מסווגת כחכירה תפעולית. לדוגמה, זה יכול להיות המקרה אם הבעלות בנכס עוברת בתום החכירה תמורת תשלום משתנה השווה לשווי ההוגן באותו מועד, או אם קיימים דמי שכירות מותנים, שכתוצאה מהם לחוכר אין באופן מהותי את כל הסיכונים וההטבות.
13. סיווג החכירה מבוצע במועד ההתקשרות בחכירה. אם במועד כלשהו החוכר והמחכיר מסכימים לשנות את תנאי החכירה, למעט בדרך של חידוש החכירה, באופן שהיה גורם לסיווג שונה של

החכירה בהתאם לקריטריונים בסעיפים 7-12, אילו התנאים החדשים היו בתוקף במועד ההתקשרות בחכירה, רואים בהסכם המעודכן כהסכם חדש למשך תקופתו. אולם, שינויים באומדנים (לדוגמה, שינויים באומדנים של אורך החיים הכלכליים או של ערך השייר של הרכוש המוכר), או שינויים בנסיבות (לדוגמה, כשל (default) של החוכר), אינם גורמים לסיווג חדש של החכירה לצרכים חשבונאיים.

14. [בוטל]

15. [בוטל]

15א. כאשר חכירה כוללת מרכיבי קרקע ומבנים, ישות מעריכה את הסיווג של כל מרכיב כחכירה תפעולית או כחכירה מימונית בנפרד בהתאם לסעיפים 7-13. בקביעה אם מרכיב הקרקע מהווה חכירה תפעולית או חכירה מימונית, חשוב להביא בחשבון שלקרקע באופן גילי יש אורך חיים כלכליים לא מוגדר.

16. במידת הצורך, על מנת לסווג ולטפל בחכירת קרקע ומבנים, תשלומי החכירה המינימליים (לרבות תשלומי מקדמות ראשוניים - lump-sum upfront payments) מוקצים בין מרכיבי הקרקע והמבנים באופן יחסי לשווי ההוגן של זכויות החכירה במרכיב הקרקע ובמרכיב המבנים במועד ההתקשרות בחכירה. אם תשלומי החכירה לא ניתנים להקצאה באופן מהימן בין שני מרכיבים אלה, החכירה מסווגת במלואה כחכירה מימונית, אלא אם ברור ששני המרכיבים הם חכירות תפעוליות. במקרה האחרון החכירה מסווגת במלואה כחכירה תפעולית.

17. לגבי חכירת קרקע ומבנים, אשר בה הסכום שהיה מוכר לראשונה בגין מרכיב הקרקע, לפי סעיף 20, אינו מהותי, ניתן לטפל בקרקע ובמבנים כיחידה אחת לצורך סיווג החכירה ולסווג כחכירה מימונית או כחכירה תפעולית לפי סעיפים 7-13. במקרה כזה, אורך החיים הכלכליים של המבנים נחשב אורך החיים הכלכליים של הנכס המוכר במלואו.

18. מדידה נפרדת של מרכיבי הקרקע והמבנים אינה נדרשת כאשר זכויות החוכר בקרקע ובמבנים מסווגות כנדל"ן להשקעה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 40 ואומץ מודל השווי ההוגן. חישובים מפורטים נדרשים עבור הערכה זו רק אם הסיווג של מרכיב אחד או של שני המרכיבים אינו וודאי מסיבה אחרת.

19. בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 40, חוכר רשאי לסווג זכויות בנדל"ן, המוחזק בחכירה תפעולית, כנדל"ן להשקעה. אם זה

המקרה, הזכויות בנדל"ן מטופלות כאילו הם היו חכירה מימונית ובנוסף לכך נעשה שימוש במודל השווי ההוגן לגבי הנכס שהוכר. החוכר ימשיך לטפל בחכירה כחכירה מימונית, אפילו אם אירוע מאוחר יותר ישנה את המהות של זכויות החוכר בנדל"ן כך שהוא לא יסווג יותר זכויות אלה כנדל"ן להשקעה. זה יהיה המקרה אם לדוגמה החוכר:

(א) מאכלס את הנדל"ן, ואז הוא מועבר לנדל"ן בשימוש הבעלים בעלות נחשבת (deemed cost) השווה לשווי ההוגן במועד השינוי בשימוש; או

(ב) מעניק חכירת משנה, שמעבירה באופן מהותי את כל הסיכונים וההטבות הנלווים לבעלות בזכויות, לצד שלישי בלתי קשור. חכירת משנה כזו מטופלת על ידי החוכר כחכירה מימונית לצד השלישי, למרות שהיא עשויה להיות מטופלת כחכירה תפעולית על ידי הצד השלישי.

## חכירות בדוחות הכספיים של חוכרים

### חכירות מימוניות

#### הכרה לראשונה

20. בתחילת תקופת החכירה, חוכרים יכירו בחכירות מימוניות כנכסים וכהתחייבויות בדוחות על המצב הכספי שלהם בסכומים השווים לשווי ההוגן של הרכוש המוכר או לערך הנוכחי של תשלומי החכירה המינימליים, אם הוא נמוך יותר, כאשר כל אחד מסכומים אלה נקבע במועד ההתקשרות בחכירה. שיעור ההיוון שישמש לחישוב הערך הנוכחי של תשלומי החכירה המינימליים הוא שיעור הריבית הגלום בחכירה, אם מעשי לקבוע אותו; אם לא, יש להשתמש בשיעור הריבית התוספתי של החוכר. עלויות ישירות ראשוניות כלשהן של החוכר מתווספות לסכום המוכר כנכס.

21. עסקאות ואירועים אחרים מטופלים ומוצגים בהתאם למהותם ולמציאות הפיננסית ולא רק בהתאם לצורה המשפטית. למרות שהצורה המשפטית של הסכם החכירה היא שהחוכר עשוי לא לרכוש שום זכות קניין משפטית בנכס החכור, במקרה של חכירות מימוניות המהות והמציאות הפיננסית הם שהחוכר רוכש את ההטבות הכלכליות מהשימוש בנכס המוכר לחלק העיקרי מאורך החיים הכלכליים שלו בתמורה למחויבות לשלם עבור אותה הזכות סכום המהווה קירוב, במועד ההתקשרות בחכירה, לשווי ההוגן של הנכס ונטל המימון המתייחס (related finance charge).

22. אם עסקאות חכירה כאלה אינן משתקפות בדוח על המצב הכספי של החוכר, המשאבים הכלכליים ורמת המחויבויות של ישות מוצגים בערכים נמוכים מידי, וכתוצאה מכך מתקבלים יחסים פיננסיים מוטעים. לכן, ראוי כי חכירה מימונית תוכר בדוח על המצב הכספי של החוכר גם כנכס וגם כמחויבות לשלם תשלומי חכירה עתידיים. בתחילת תקופת החכירה, הנכס וההתחייבות לתשלומי החכירה העתידיים מוכרים בדוח על המצב הכספי באותם סכומים, למעט עלויות ישירות ראשוניות של החוכר שמתווספות לסכום המוכר כנכס.
23. לא ראוי שההתחייבויות בגין הנכסים המוחכרים יוצגו בדוחות הכספיים בניכוי (deduction) מהנכסים המוחכרים. אם לצורך הצגת ההתחייבויות בדוח על המצב הכספי מבוצעת הבחנה בין התחייבויות שוטפות לבין התחייבויות בלתי שוטפות, יש לבצע את אותה ההבחנה לגבי התחייבויות החכירה.
24. לעיתים קרובות, מתהוות עלויות ישירות ראשוניות בהקשר לפעילויות חכירה ספציפיות, כמו ניהול משא ומתן וסגירת הסדרי החכירה. עלויות, שזוהו כניתנות לייחוס במישרין לפעילויות שבוצעו על ידי החוכר עבור חכירה מימונית, מתווספות לסכום שהוכר כנכס.

### מדידה לאחר ההכרה לראשונה

25. תשלומי החכירה המינימליים יחולקו בין עלויות המימון לבין הקטנת ההתחייבות הקיימת (outstanding liability). עלויות המימון יוקצו לכל אחת מהתקופות במהלך תקופת החכירה על מנת ליצור שיעור ריבית תקופתי קבוע בגין יתרת ההתחייבות הנותרת. דמי שכירות מותנים יזקפו כהוצאות בתקופות שבהן הם מתהווים.
26. בפרקטיקה, בהקצאת עלויות המימון לתקופות במהלך תקופת החכירה, חוכר רשאי להשתמש בצורת קירוב מסוימת על מנת לפשט את החישובים.
27. חכירה מימונית יוצרת הוצאת פחת בגין נכסים בני פחת כמו גם הוצאת מימון בכל תקופה חשבונאית. מדיניות הפחת לגבי נכסים מוחכרים בני פחת תהיה עקבית למדיניות הפחת לגבי נכסים בני פחת שבבעלות החוכר, והפחת שמוכר יחושב בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 *דכוש קבוע* ותקן חשבונאות בינלאומי 38 *נכסים בלתי מוחשיים*. אם לא קיימת וודאות סבירה (reasonable certainty) שהחוכר ישיג בעלות בתום תקופת החכירה, הנכס

**יופחת במלואו לאורך התקופה הקצרה מבין תקופת החכירה לבין אורך החיים השימושיים של הנכס.**

28. הסכום בר פחת של נכס חכור מוקצה לכל תקופה חשבונאית במהלך התקופה של השימוש החזוי, על בסיס שיטתי, שהוא עקבי עם מדיניות הפחת שהחוכר מאמץ עבור נכסים בני פחת שבעלותו. אם קיימת וודאות סבירה שהחוכר ישיג בעלות בתום תקופת החכירה, תקופת השימוש החזויה מהווה את אורך החיים השימושיים של הנכס; אחרת, הנכס מופחת לאורך התקופה הקצרה מבין תקופת החכירה לבין אורך החיים השימושיים של הנכס.

29. הסיכום של הוצאת הפחת בגין הנכס והוצאת המימון בגין התקופה יהיה זהה לעיתים נדירות לתשלומי החכירה לשלם בגין התקופה ולכן לא ראוי להכיר בתשלומי החכירה כהוצאה. בהתאם לכך, לא סביר שסכומי הנכס וההתחייבות המתייחסת יהיו שווים לאחר תחילת תקופת החכירה.

30. על מנת לקבוע אם נפגם ערכו של נכס חכור, ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 36 *ירידת ערך נכסים*.

## **גילויים**

31. חוכרים ייתנו גילוי לפרטים הבאים לגבי חכירות מימוניות, בנוסף לעמידה בדרישות תקן דיווח כספי בינלאומי 7 *מכשירים פיננסיים: גילויים*:

(א) עבור כל קבוצה של נכסים, את הערך בספרים נטו בסוף תקופת הדיווח.

(ב) התאמה בין סך תשלומי חכירה מינימליים עתידיים בסוף תקופת הדיווח לבין ערכם הנוכחי. בנוסף, הישות תיתן גילוי לסך תשלומי חכירה מינימליים עתידיים בסוף תקופת הדיווח ולערכם הנוכחי, עבור כל אחת מהתקופות הבאות:

(i) עד שנה;

(ii) אחרי שנה ועד חמש שנים;

(iii) אחרי חמש שנים.

(ג) דמי שכירות מותנים שהוכרו כהוצאה בתקופה.

(ד) סך תשלומי חכירת משנה מינימליים עתידיים שחזויים להתקבל בהתאם לחכירות המשנה שאינן ניתנות לביטול בסוף תקופת הדיווח.

(ה) תיאור כללי של הסדרי חכירה מהותיים של החוכר, כולל הפרטים הבאים, אך לא מוגבל לפרטים אלה:

(i) הבסיס לפיו נקבעים דמי שכירות מותנים לשלם;

(ii) הקיום והתנאים של אופציות חידוש או אופציות רכישה והוראות למקרה של התייקרות מחירים; וכן

(iii) מגבלות שהוטלו על ידי הסדרי חכירה, כמו מגבלות בהתייחס לדיבידנדים, חוב נוסף וחכירה נוספת.

32. בנוסף, הדרישות לגילוי בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16, תקן חשבונאות בינלאומי 36, תקן חשבונאות בינלאומי 38, תקן חשבונאות בינלאומי 40 ותקן חשבונאות בינלאומי 41 חלות על חוכרים לגבי נכסים החכורים בחכירות מימוניות.

### חכירות תפעוליות

33. תשלומי חכירה בגין חכירה תפעולית יוכרו כהוצאה על בסיס קו ישר לאורך תקופת החכירה, אלא אם בסיס שיטתי אחר מייצג בצורה טובה יותר את תבנית הזמן של הטבת המשתמש.<sup>2</sup>

34. עבור חכירות תפעוליות, תשלומי חכירה (למעט עלויות בגין שירותים כמו ביטוח ואחזקה) מוכרים כהוצאה על בסיס קו ישר, אלא אם בסיס שיטתי אחר מייצג בצורה טובה יותר את תבנית הזמן של הטבות המשתמש, אפילו אם התשלומים אינם על אותו בסיס.

### גילויים

35. חוכרים ייתנו גילוי לפרטים הבאים לגבי חכירות תפעוליות, בנוסף לעמידה בדרישות תקן דיווח כספי בינלאומי 7:

(א) סך תשלומי חכירה מינימליים עתידיים בגין חכירות תפעוליות, שאינן ניתנות לביטול, עבור כל אחת מהתקופות הבאות:

<sup>2</sup> ראה גם פרשנות מספר 15 של הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC 15), חכירות תפעוליות - תמריצים.

- (i) עד שנה ;
- (ii) אחרי שנה ועד חמש שנים ;
- (iii) אחרי חמש שנים .
- (ב) סך תשלומי חכירת משנה מינימליים עתידיים שחזויים להתקבל בהתאם לחכירות משנה שאינן ניתנות לביטול בסוף תקופת הדיווח.
- (ג) תשלומי חכירה וחכירת משנה שהוכרו כהוצאה במהלך התקופה, עם סכומים נפרדים עבור תשלומי חכירה מינימליים, דמי שכירות מותנים ותשלומי חכירת משנה.
- (ד) תיאור כללי של הסדרי חכירה משמעותיים של החוכר, לרבות הפרטים הבאים, אך לא מוגבל לפרטים אלה :
- (i) הבסיס לפיו נקבעים דמי שכירות מותנים ;
- (ii) הקיום והתנאים של אופציות חידוש או אופציות רכישה והוראות למקרה של התייקרות מחירים ; וכן
- (iii) מגבלות שהוטלו על ידי הסדרי חכירה, כמו מגבלות בהתייחס לדיבידנדים, חוב נוסף וחכירה נוספת.

## **חכירות בדוחות הכספיים של מחכירים**

### **חכירות מימוניות**

#### **הכרה לראשונה**

36. מחכירים יכירו בנכסים המוחזקים בחכירה מימונית בדוחות על המצב הכספי שלהם ויציגו אותם כחייבים (receivable) בסכום השווה להשקעה נטו בחכירה.
37. בחכירה מימונית, כל הסיכונים וההטבות הנלווים לבעלות המשפטית מועברים באופן מהותי על ידי המחכיר, ולכן תשלומי החכירה לקבל מטופלים על ידי המחכיר כחזר קרן והכנסת מימון על מנת לשפות ולתגמל (reward) את המחכיר בגין השקעתו והשירותים שניתנו על ידו.

38. עלויות ישירות ראשוניות מתהוות, לעיתים קרובות, למחכירים והן כוללות סכומים כמו עמלות, שכר עורך דין (legal fees) ועלויות פנימיות שהן תוספתיות וניתנות לייחוס במישרין לניהול משא ומתן ולהסדרת החכירה. העלויות אינן כוללות תקורה כללית כמו עלויות שנתהוו על ידי צוותי מכירה ושיווק. בחכירות מימוניות, למעט חכירות בהן מעורבים מחכירים שהם יצרנים או סוחרים, עלויות ישירות ראשוניות נכללות במדידה לראשונה של החייבים בגין החכירה המימונית ומקטינות את סכום ההכנסה שמוכר לאורך תקופת החכירה. שיעור הריבית הגלום בחכירה מוגדר באופן כזה שהעלויות הישירות הראשוניות נכללות באופן אוטומטי בחייבים בגין חכירה מימונית; אין שום צורך להוסיף בנפרד. עלויות שמתהוות למחכירים, שהם יצרנים או סוחרים, בהתייחס לניהול משא ומתן ולהסדרת החכירה אינן כלולות בהגדרת עלויות הישירות הראשוניות. כתוצאה מכך, עלויות אלה אינן כלולות בהשקעה נטו בחכירה ומוכרות כהוצאה כאשר מוכר הרווח מהמכירה אשר בחכירה מימונית, הוא מוכר, בדרך כלל, בתחילת תקופת החכירה.

### מדידה לאחר ההכרה לראשונה

39. **ההכרה בהכנסת מימון תתבסס על תבנית המשקפת שיעור תשואה תקופתי קבוע על ההשקעה נטו בחכירה המימונית של המחכיר.**

40. מחכיר שואף להקצות הכנסת מימון לאורך תקופת החכירה על בסיס שיטתי ורצינונאלי. הקצאת הכנסה זו מבוססת על תבנית המשקפת שיעור תשואה תקופתי קבוע על ההשקעה נטו בחכירה המימונית של המחכיר. תשלומי החכירה המתייחסים לתקופה, למעט עלויות בגין שירותים, נזקפים כנגד ההשקעה ברוטו בחכירה על מנת להקטין גם את הקרן וגם את הכנסת המימון שטרם הורווחה.

41. יש לבחון באופן סדיר את אומדן ערכי השייר שאינם מובטחים, אשר משמשים בחישוב ההשקעה ברוטו בחכירה של המחכיר. אם יש ירידה באומדן ערך השייר שאינו מובטח, יש לעדכן את הקצאת ההכנסה לאורך תקופת החכירה וירידה כלשהי בהתייחס לסכומים שנצברו מוכרת באופן מיידי.

41א. נכס בחכירה מימונית, שמסווג כמוחזק למכירה (או נכלל בקבוצה למימוש שמסווגת כמוחזקת למכירה) בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו, יטופל בהתאם לאותו תקן.



42. מחכירים, שהם יצרנים או סוחרים, יכירו ברווח או בהפסד ממכירה בתקופה, בהתאם למדיניות שבה נוקטת הישות לגבי מכירות מוחלטות (outright sales). אם נקבעו באופן מלאכותי שיעורי ריבית נמוכים, הרווח מהמכירה יוגבל לרווח שהיה מתקבל אם היו נקבעים שיעורי ריבית שוק. עלויות, שמתהוות למחכירים שהם יצרנים או סוחרים בהתייחס לניהול משא ומתן ולהסדרת החכירה, יוכרו כהוצאה כאשר מוכר הרווח מהמכירה.

43. יצרנים או סוחרים, לעיתים קרובות, מציעים ללקוחות את הבחירה לקנות או לחכור נכס. החכרת נכס בחכירה מימונית על ידי מחכיר, שהוא יצרן או סוחר, יוצרת שני סוגי הכנסה:

(א) רווח או הפסד השווה לרווח או הפסד הנובע ממכירה מוחלטת של הנכס המוכר, במחירי מכירה רגילים, המשקפים שיעור מתאים של הנחות כמות או הנחות מסחריות; וכן

(ב) הכנסת מימון במהלך תקופת החכירה.

44. ההכנסות ממכירות, המוכרות בתחילת תקופת החכירה על ידי מחכירים שהם יצרנים או סוחרים, הם השווי ההוגן של הנכס או, אם נמוך יותר, הערך הנוכחי של תשלומי החכירה המינימליים שנצבר למחכיר, כשהוא מחושב לפי שיעור ריבית השוק. עלות המכירות, שמוכרת בתחילת תקופת החכירה, היא העלות או הערך בספרים, אם שונה, של הרכוש המוכר בניכוי הערך הנוכחי של ערך השיר שאינו מובטח. ההפרש בין ההכנסות מהמכירות לבין עלות המכירות הוא הרווח מהמכירה, שמוכר בהתאם למדיניות הישות לגבי מכירות מוחלטות.

45. מחכירים שהם יצרנים או סוחרים, קובעים לפעמים באופן מלאכותי שיעורי ריבית נמוכים על מנת למשוך לקוחות. השימוש בשיעור כזה יגרום להכרה בחלק מופרז מסך ההכנסה מהעסקה במועד המכירה. אם נקבעו באופן מלאכותי שיעורי ריבית נמוכים, הרווח מהמכירה מוגבל לרווח שהיה מתקבל אם שיעור ריבית שוק היה מחויב.

46. עלויות, שמתהוות למחכיר, שהוא יצרן או סוחר, בהתייחס לניהול משא ומתן ולהסדרת חכירה מימונית, מוכרות כהוצאה בתחילת תקופת החכירה, משום שהן מתייחסות בעיקרן להפקת הרווח מהמכירה של היצרן או הסוחר.

## גילויים

47. מחכירים ייתנו גילוי לפרטים הבאים לגבי חכירות מימוניות, בנוסף לעמידה בדרישות תקן דיווח כספי בינלאומי 7:

(א) התאמה בין ההשקעה ברוטו בחכירה בסוף תקופת הדיווח לבין הערך הנוכחי של תשלומי החכירה המינימליים לקבל בסוף תקופת הדיווח. בנוסף, הישות תיתן גילוי להשקעה ברוטו בחכירה ולערך נוכחי של תשלומי החכירה המינימליים לקבל בסוף תקופת הדיווח, עבור כל אחת מהתקופות הבאות:

(i) עד שנה;

(ii) אחרי שנה ועד חמש שנים;

(iii) אחרי חמש שנים.

(ב) הכנסת מימון שטרם הורווחה.

(ג) ערכי השייר שאינם מובטחים אשר נצברו למחכיר.

(ד) ההפרשה שנצברה בגין תשלומי החכירה המינימליים לקבל שאינם ניתנים לגבייה.

(ה) דמי שכירות מותנים שהוכרו כהכנסה בתקופה.

(ו) תיאור כללי של הסדרי חכירה מהותיים של המחכיר.

48. כסימן לצמיחה, לעיתים קרובות, שימושי לתת גילוי גם להשקעה ברוטו בניכוי הכנסה שטרם הורווחה בעסק חדש שנוסף במהלך התקופה, לאחר הפחתת הסכומים הרלוונטיים בגין חכירות שבטלו.

## חכירות תפעוליות

49. מחכירים יציגו נכסים בחכירה תפעולית, בדוחות על המצב הכספי שלהם בהתאם למהות הנכס.

50. הכנסת חכירה מחכירות תפעוליות תוכר כהכנסה על בסיס קו ישר לאורך תקופת החכירה, אלא אם בסיס שיטתי אחר מייצג

**בצורה טובה יותר את תבנית הזמן לפיה מתמעטות (diminished) הטבות משימוש בנכס המוחכר.<sup>3</sup>**

51. עלויות, לרבות פחת, המתהוות בהפקת הכנסת חכירה מוכרות כהוצאה. הכנסת חכירה (למעט תקבולים בגין שירותים שסופקו, כמו ביטוח ואחזקה) מוכרת על בסיס קו ישר לאורך תקופת החכירה, אפילו אם התקבולים אינם מתקבלים על בסיס כזה, אלא אם בסיס שיטתי אחר מייצג בצורה טובה יותר את תבנית הזמן לפיה מתמעטות (diminished) הטבות משימוש בנכס המוחכר.

52. עלויות ישירות ראשוניות, שמתהוות למחכירים בניהול משא ומתן ולהסדרת חכירה תפעולית, יתווספו לערך בספרים של הנכס המוחכר ויוכרו כהוצאה לאורך תקופת החכירה לפי אותו בסיס כמו הכנסת החכירה.

53. מדיניות הפחת לגבי נכסים מוחכרים בני פחת תהיה עקבית למדיניות הפחת הרגילה של המחכיר לגבי נכסים דומים, והפחת יחושב בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 ותקן חשבונאות בינלאומי 38.

54. על מנת לקבוע אם נפגם ערכו של נכס מוחכר, ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 36.

55. מחכיר, שהוא יצרן או סוחר, אינו מכיר ברווח כלשהו ממכירה בעת התקשרות בחכירה תפעולית מפני שהיא אינה שוות ערך למכירה.

### **גילויים**

56. מחכירים ייתנו גילוי לפרטים הבאים לגבי חכירות תפעוליות, בנוסף לעמידה בדרישות תקן דיווח כספי בינלאומי 7:

(א) סכום מצרפי של תשלומי החכירה המינימליים העתידיים בגין חכירות תפעוליות, שאינן ניתנות לביטול, וכן עבור כל אחת מהתקופות הבאות:

(i) עד שנה;

(ii) אחרי שנה ועד חמש שנים;

(iii) אחרי חמש שנים.

<sup>3</sup> ראה גם פרשנות מספר 15 של הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC 15) חכירות תפעוליות - תמריצים.

(ב) סך דמי שכירות מותנים שהוכרו כהכנסה בתקופה.

(ג) תיאור כללי של הסדרי חכירה של המכיר.

57. בנוסף, דרישות הגילוי בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16, תקן חשבונאות בינלאומי 36, תקן חשבונאות בינלאומי 38, תקן חשבונאות בינלאומי 40 ותקן חשבונאות בינלאומי 41 חלות על מחכירים לגבי נכסים שסופקו בחכירות תפעוליות.

### עסקאות מכירה וחכירה בחזרה

58. עסקת מכירה וחכירה בחזרה כוללת את המכירה של נכס ואת החכירה בחזרה של אותו נכס. תשלומי החכירה ומחיר המכירה, בדרך כלל, תלויים זה בזה משום שמנהלים משא ומתן לגביהם כחבילה. הטיפול החשבונאי בעסקת מכירה וחכירה בחזרה תלוי בסוג החכירה המעורבת.

59. אם כתוצאה מעסקת מכירה וחכירה בחזרה נוצרת חכירה מימונית, עודף כלשהו של התמורה מהמכירה על הערך בספרים לא יוכר באופן מיידי כהכנסה על ידי מוכר-חוכר (seller-lessee). במקום זאת, העודף ידחה ויופחת לאורך תקופת החכירה.

60. אם החכירה בחזרה היא חכירה מימונית, משמעות העסקה היא שהמכיר מספק מימון לחוכר והנכס מהווה בטוחה. מסיבה זו לא ראוי להתייחס לעודף של התמורה מהמכירה על הערך בספרים כהכנסה. עודף כזה נדחה ומופחת לאורך תקופת החכירה.

61. אם כתוצאה מעסקת מכירה וחכירה בחזרה נוצרת חכירה תפעולית וברור שהעסקה בוצעה בשווי הוגן, רווח או הפסד כלשהו יוכר באופן מיידי. אם מחיר המכירה הוא מתחת לשווי הוגן, רווח או הפסד כלשהו יוכר באופן מיידי, למעט אם ההפסד מפוצה על ידי תשלומי החכירה העתידיים הנמוכים ממחיר השוק, כי אז יש לדחות את ההפסד ולהפחיתו באופן יחסי לתשלומי החכירה לאורך התקופה שבה חזוי שיהיה שימוש בנכס. אם מחיר המכירה הוא מעל לשווי ההוגן, העודף מעל לשווי ההוגן ידחה ויופחת לאורך התקופה שבה חזוי שיהיה שימוש בנכס.

62. אם החכירה בחזרה היא חכירה תפעולית ותשלומי החכירה ומחיר המכירה הם בשווי הוגן, למעשה בוצעה עסקת מכירה רגילה ורווח או הפסד כלשהו מוכר באופן מיידי.

63. לגבי חכירות תפעוליות, אם השווי ההוגן במועד עסקת המכירה והחכירה בחזרה נמוך מערכו בספרים של הנכס, הפסד השווה לסכום הפרש בין הערך בספרים לבין השווי ההוגן יוכר באופן מיידי.
64. לגבי חכירות מימוניות, אין צורך בתיאום כזה, אלא אם קיימת ירידת ערך, כאשר במקרה כזה הערך בספרים מוקטן לסכום בר-השבה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36.
65. דרישות הגילוי עבור חוכרים ומחכירים חלות באותה מידה על עסקאות מכירה וחכירה בחזרה. התיאור הנדרש של הסדרי חכירה מהותיים מוביל לגילוי של התנאים הייחודיים או החריגים של עסקאות המכירה והחכירה בחזרה.
66. עסקאות מכירה וחכירה בחזרה עשויות לגרום (trigger) להתקיימות הקריטריונים לגילוי נפרד לפי תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים.

## הוראות מעבר

67. כפוף לסעיף 68, התקן מעודד יישום למפרע של הוראותיו, אך אינו דורש זאת. אם התקן לא מיושם למפרע, היתרה של חכירה מימונית קודמת נחשבת ליתרה שנקבעה באופן נאות על ידי המחכיר ותטופל מכאן ואילך בהתאם להוראות התקן.
68. ישות שיישמה קודם לכן את תקן חשבונאות בינלאומי 17 (מעודכן 1997), תיישם למפרע את התיקונים שבוצעו על ידי תקן זה לגבי כל החכירות או, אם תקן חשבונאות בינלאומי 17 (מעודכן 1997) לא יושם למפרע, לגבי כל החכירות שהישות התקשרה בהם ממועד היישום לראשונה של אותו תקן.
- 68א. ישות תבחן מחדש את הסיווג של מרכיבי קרקע בחכירות שטרם פקעו במועד שבו הישות מאמצת את התיקונים, אליהם מתייחס סעיף 69א על בסיס המידע שהיה קיים בעת ההתקשרות בחכירות אלה. הישות תכיר בחכירה שסווגה בהתאם לתיקון כחכירה מימונית ביישום למפרע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות. אולם, אם לישות אין את המידע הדרוש ליישום למפרע של התיקונים, עליה:
- (א) ליישם את התיקונים לחכירות אלה על בסיס העובדות והנסיבות הקיימים במועד שבו הישות אימצה את התיקונים; וכן

(ב) להכיר בנכס ובהתחייבות המתייחסת לחכירת קרקע שסווגה בהתאם לתיקון כחכירה מימונית בשווים ההוגן באותו מועד; הפרש כלשהו בין השווי ההוגן של הנכס לבין השווי ההוגן של ההתחייבות מוכר ביתרת העודפים.

### מועד תחילה

69. ישות תיישם תקן זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2005 או לאחריו. יישום מוקדם של התקן מומלץ. אם ישות מיישמת תקן זה לתקופה המתחילה לפני 1 בינואר 2005, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

69א. סעיפים 14 ו-15 בוטלו וסעיפים 15א ו-68א נוספו על ידי שיפורים לתקני דיווח כספי בינלאומיים שפורסמו באפריל 2009. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2010 או לאחריו. יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת את התיקונים לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

### ביטול תקן חשבונאות בינלאומי 17 (כפי שעודכן בשנת 1997)

70. תקן זה מחליף את תקן חשבונאות בינלאומי 17 חכירות (כפי שעודכן בשנת 1997