

# תקן דיווח כספי בינלאומי 16

## חכירות

## תקן דיווח כספי בינלאומי 16

### חכירות

#### מטרת התקן

1. תקן זה מפרט את העקרונות להכרה, למדידה, להצגה ולגילוי של חכירות. המטרה היא להבטיח כי חוכרים ומחכירים יספקו מידע רלוונטי באופן שמשקף נאמנה עסקאות אלה. מידע זה נותן בסיס למשתמשים בדוחות כספיים להעריך את ההשפעה שיש לחכירות על המצב הכספי, על הביצועים הכספיים ועל תזרימי המזומנים של ישות.
2. ישות תשקול את התנאים של חוזים ואת כל העובדות והנסיבות הרלוונטיות בעת יישום תקן זה. ישות תיישם תקן זה באופן עקבי לחוזים בעלי מאפיינים דומים ובנסיבות דומות.

#### תחולה

3. ישות תיישם תקן זה לגבי כל החכירות, כולל חכירות של נכסי זכות שימוש בחכירת משנה, למעט:
  - (א) חכירות לחיפוש מינרלים, נפט, גז טבעי ומשאבים מתכלים דומים או לשימוש בהם;
  - (ב) חכירות של נכסים ביולוגיים שבתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 41 חקלאות המוחזקים על ידי חוכר;
  - (ג) הסדרי זיכיון למתן שירות שבתחולת פרשנות מספר 12 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי הסדרי זיכיון למתן שירות;
  - (ד) רישיונות של קניין רוחני שהוענקו על ידי מחכיר שבתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות; וכן
  - (ה) זכויות המוחזקות על ידי חוכר במסגרת הסכמי רישוי שבתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים לפריטים כמו סרטי קולנוע, הקלטות וידאו, מחזות, כתבי עת, פטנטים וזכויות יוצרים.
4. חוכר רשאי, אך אינו נדרש, ליישם תקן זה לחכירות של נכסים בלתי מוחשיים מלבד אלה המתוארות בסעיף 3(ה).

#### פטורים מהכרה (סעיפים 33-8ב)

5. חוכר רשאי לבחור שלא ליישם את הדרישות בסעיפים 22-49 לגבי:
  - (א) חכירות לטווח קצר; וכן
  - (ב) חכירות שבהן נכס הבסיס הוא בעל ערך נמוך (כמתואר בסעיפים 33-8ב).
6. אם חוכר בוחר שלא ליישם את הדרישות בסעיפים 22-49 לחכירות לטווח קצר או לחכירות שבהן נכס הבסיס הוא בעל ערך נמוך, החוכר יכיר בתשלומי החכירה הקשורים לחכירות אלה כהוצאה על בסיס קו ישר על פני תקופת החכירה או על בסיס שיטתי אחר. החוכר יישם בסיס שיטתי אחר אם אותו בסיס מייצג בצורה טובה יותר את התבנית של הטבת החוכר.

7. אם חוכר מטפל בחכירות לטווח קצר על ידי יישום סעיף 6, החוכר יתייחס לחכירה כחכירה חדשה לצורכי תקן זה אם:

(א) חלתיקון חכירה; או

(ב) חל שינוי כלשהו בתקופת החכירה (לדוגמה, החוכר מממש אופציה שלא נכללה בעבר בקביעתו את תקופת החכירה).

8. הבחירה עבור חכירות לטווח קצר תעשה לפי קבוצות של נכס בסיס שאליו מתייחסת זכות השימוש. קבוצה של נכס בסיס היא קיבוץ של נכסי בסיס בעלי מהות דומה ושימוש דומה בפעילויות של ישות. הבחירה עבור חכירות שבהן נכס הבסיס הוא בעל ערך נמוך יכולה להתבצע על בסיס כל חכירה בנפרד.

### זיהוי חכירה (סעיפים 9-33)

9. בעת התקשרות בחוזה, ישות תעריך אם החוזה הוא חכירה או אם הוא כולל חכירה. חוזה הוא חכירה או כולל חכירה אם החוזה מעביר את הזכות לשלוט בשימוש בנכס מזוהה לתקופת זמן עבור תמורה. סעיפים 9-31 מפרטים הנחיות באשר להערכה אם חוזה הוא חכירה או אם הוא כולל חכירה.

10. תקופה של זמן עשויה להיות מתוארת במונחים של כמות השימוש בנכס מזוהה (לדוגמה, מספר יחידות הייצור שפריט ציוד ישמש להפקתו).

11. ישות תעריך מחדש אם חוזה הוא חכירה או אם הוא כולל חכירה רק אם התנאים של החוזה השתנו.

### הפרדת רכיבים של חוזה

12. לגבי חוזה שהוא חכירה או שכולל חכירה, ישות תטפל בכל רכיב חכירה בחוזה כחכירה בנפרד מרכיבים שאינם חכירה בחוזה, אלא אם כן הישות מיישמת את ההקלה המעשית בסעיף 15. סעיפים 32-33 מפרטים הנחיות להפרדת רכיבים של חוזה.

### חוכר

13. לגבי חוזה הכולל רכיב חכירה ורכיב נוסף, אחד או יותר, שהם חכירה או שאינם חכירה, חוכר יקצה את התמורה בחוזה לכל רכיב חכירה על בסיס יחסי של המחיר הנפרד שלו והמחיר הנפרד המצרפי של הרכיבים שאינם חכירה.

14. המחיר הנפרד היחסי של רכיבי חכירה ושל רכיבים שאינם חכירה יקבע על בסיס המחיר שמחכיר או שספק דומה היו גובים מישות בעבור רכיב זה, או בעבור רכיב דומה, בנפרד. אם מחיר נפרד ניתן לצפייה אינו ניתן להשגה בנקל, החוכר יאמוד את המחיר הנפרד, על ידי שימוש מירבי במידע ניתן לצפייה.

15. כהקלה מעשית, חוכר רשאי לבחור, לפי קבוצות של נכס בסיס, שלא להפריד רכיבים שאינם חכירה מרכיבי חכירה, ובמקום זאת לטפל בכל רכיב חכירה וברכיבים כלשהם שאינם חכירה הקשורים אליו כרכיב חכירה יחיד. חוכר לא יישם הקלה מעשית זו על נגזרים משובצים אשר מקיימים את הקריטריונים שנקבעו בסעיף 4.3.3 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים.

16. חוכר יטפל ברכיבים שאינם חכירה על ידי יישום תקנים רלוונטיים אחרים, אלא אם כן מיושמת ההקלה המעשית בסעיף 15.

## מחכיר

17. לגבי חוזה הכולל רכיב חכירה ורכיב נוסף, אחד או יותר, שהם חכירה או שאינם חכירה, מחכיר יקצה את התמורה בחוזה על ידי יישום סעיפים 73-90 לתקן דיווח כספי בינלאומי 15.

### תקופת חכירה (סעיפים 34-41)

18. ישות תקבע את תקופת החכירה כתקופה שבה החכירה אינה ניתנת לביטול, יחד עם:

(א) תקופות המכוסות על ידי אופציה להאריך את החכירה אם ודאי באופן סביר שהחוכר יממש אופציה זו; וכן

(ב) תקופות המכוסות על ידי אופציה לבטל את החכירה אם ודאי באופן סביר שהחוכר לא יממש אופציה זו.

19. בעת הערכה אם ודאי באופן סביר שחוכר יממש אופציה להאריך את החכירה, או לא יממש אופציה לבטל את החכירה, ישות תשקול את כל העובדות והנסיבות הרלוונטיות אשר יוצרות תמריץ כלכלי לחוכר לממש את האופציה להאריך את החכירה, או לא לממש את האופציה לבטל את החכירה, כמתואר בסעיפים 37-40.

20. חוכר יעריך מחדש אם ודאי באופן סביר לממש אופציה להארכה או לא לממש אופציה לביטול, בעת התרחשות אירוע משמעותי או שינוי משמעותי בנסיבות אשר:

(א) הוא בשליטתו של החוכר; וכן

(ב) משפיע על ההחלטה אם ודאי באופן סביר שהחוכר יממש אופציה, שלא נכללה קודם לכן בקביעתו את תקופת החכירה, או לא יממש אופציה, שנכללה קודם לכן בקביעתו את תקופת החכירה (כמתואר בסעיף 41).

21. ישות תעדכן את תקופת החכירה אם חל שינוי בתקופה שבה החכירה אינה ניתנת לביטול. לדוגמה, התקופה שבה החכירה אינה ניתנת לביטול תשתנה אם:

(א) החוכר מממש אופציה שלא נכללה קודם לכן בקביעת תקופת החכירה על ידי הישות;

(ב) החוכר לא מממש אופציה שנכללה קודם לכן בקביעת תקופת החכירה על ידי הישות;

(ג) מתרחש אירוע אשר מחייב חוזית את החוכר לממש אופציה שלא נכללה קודם לכן בקביעת תקופת החכירה על ידי הישות; או

(ד) מתרחש אירוע אשר אוסר חוזית על החוכר לממש אופציה שנכללה קודם לכן בקביעת תקופת החכירה על ידי הישות.

## חוכר

### הכרה

22. **במועד התחילה, חוכר יכיר בנכס זכות שימוש ובהתחייבות חכירה.**

## מדידה

### מדידה לראשונה

#### מדידה לראשונה של נכס זכות שימוש

23. במועד התחילה, חוכר ימדוד את הנכס זכות שימוש בעלות.
24. העלות של הנכס זכות שימוש מורכבת מ:

- (א) הסכום של המדידה לראשונה של התחייבות החכירה, כמתואר בסעיף 26;
- (ב) תשלומי חכירה כלשהם שבוצעו במועד התחילה או לפניו, בניכוי תמריצי חכירה כלשהם שהתקבלו;
- (ג) עלויות ישירות ראשוניות כלשהן שהתהוו לחוכר; וכן
- (ד) אומדן העלויות שיתהוו לחוכר לפירוק ופינוי של נכס הבסיס, לשיקום האתר בו הנכס ממוקם או להחזרת נכס הבסיס למצב שנדרש לפי התנאים של החכירה, אלא אם כן עלויות אלה מתהוות על מנת לייצר מלאי. לחוכר מתהווה המחויבות לעלויות אלה במועד התחילה או כתוצאה משימוש בנכס הבסיס במהלך תקופה מסוימת.

25. חוכר יכיר בעלויות המתוארות בסעיף 24(ד) כחלק מהעלות של הנכס זכות שימוש כאשר מתהווה לו מחויבות לעלויות אלה. חוכר מיישם את תקן חשבונאות בינלאומי 2 מלאי לגבי עלויות שמתהוות במהלך תקופה מסוימת כתוצאה משימוש בנכס זכות שימוש על מנת לייצר מלאי במהלך אותה תקופה. המחויבות לעלויות אשר מטופלות על ידי יישום תקן זה או תקן חשבונאות בינלאומי 2 מוכרות ונמדדות על ידי יישום תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים.

#### מדידה לראשונה של התחייבות החכירה

26. במועד התחילה, חוכר ימדוד את התחייבות החכירה בערך הנוכחי של תשלומי החכירה שאינם משולמים באותו מועד. תשלומי החכירה יהוונו תוך שימוש בשיעור הריבית הגלום בחכירה, אם שיעור זה ניתן לקביעה בנקל. אם שיעור זה אינו ניתן לקביעה בנקל, החוכר ישתמש בשיעור הריבית התוספתי של החוכר.

27. במועד התחילה, תשלומי החכירה הנכללים במדידה של התחייבות החכירה מורכבים מהתשלומים הבאים, עבור הזכות להשתמש בנכס הבסיס במהלך תקופת החכירה, שאינם משולמים במועד התחילה:

- (א) תשלומים קבועים (כולל תשלומים קבועים במהותם כמתואר בסעיף 42), בניכוי תמריצי חכירה כלשהם שהחוכר זכאי לקבל;
- (ב) תשלומי חכירה משתנים שתלויים במדד או בשער, שנמדדים לראשונה על ידי שימוש במדד הקיים או בשער הקיים במועד התחילה (כמתואר בסעיף 28);
- (ג) סכומים החזויים לעמוד לתשלום על ידי החוכר בהתאם לערבויות לערך שייך;

(ד) מחיר המימוש של אופציית רכישה אם ודאי באופן סביר שהחוכר יממש אופציה זו (סבירות המימוש מוערכת תוך התחשבות בגורמים המתוארים בסעיפים 37-40); וכן

(ה) תשלומי קנסות לביטול החכירה, אם תקופת החכירה משקפת מימוש אופציה לבטל את החכירה על ידי החוכר.

28. תשלומי חכירה משתנים, שתלויים במדד או בשער, המתוארים בסעיף 27(ב), כוללים, לדוגמה, תשלומים הצמודים למדד מחירים לצרכן, תשלומים הצמודים לשיעור ריבית עוגן (כגון ליבור) או תשלומים המשתנים על מנת לשקף שינויים במחירי השכירות בשוק.

### מדידה עוקבת

#### מדידה עוקבת של הנכס זכות שימוש

29. לאחר מועד התחילה, חוכר ימדוד את הנכס זכות שימוש על ידי יישום מודל עלות, אלא אם כן הוא מיישם את אחד מהמודלים למדידה המתוארים בסעיפים 34 ו-35.

#### מודל עלות

30. על מנת ליישם מודל עלות, חוכר ימדוד את הנכס זכות שימוש בעלות:

(א) בניכוי פחת שנצבר כלשהו והפסדים מירידת ערך כלשהם שנצברו; וכן

(ב) מותאם בגין מדידה מחדש כלשהי של התחייבות החכירה המוגדרת בסעיף 36(ג).

31. חוכר יישם את דרישות הפחת בתקן חשבונאות בינלאומי 16 *רכוש קבוע* בעת הפחתת הנכס זכות שימוש, בכפוף לדרישות בסעיף 32.

32. אם החכירה מעבירה לחוכר בעלות על נכס הבסיס עד תום תקופת החכירה או אם העלות של הנכס זכות שימוש משקפת מימוש של אופציית רכישה על ידי החוכר, החוכר יפחית את הנכס זכות שימוש ממועד התחילה עד תום *אורך החיים השימושיים* של נכס הבסיס. אחרת, החוכר יפחית את הנכס זכות שימוש ממועד התחילה עד המועד המוקדם מבין תום *אורך החיים השימושיים* של הנכס זכות שימוש לבין תום תקופת החכירה.

33. חוכר יישם את תקן חשבונאות בינלאומי 36 *ירידת ערך נכסים* על מנת לקבוע אם נפגם הנכס זכות שימוש ולטפל בהפסד מירידת ערך כלשהו שזוהה.

#### מודלים אחרים למדידה

34. אם חוכר מיישם את מודל השווי ההוגן בתקן חשבונאות בינלאומי 40 *נדל"ן להשקעה* לגבי הנדל"ן להשקעה שלו, החוכר יישם את מודל השווי ההוגן גם לגבי נכסי זכות שימוש אשר מקיימים את ההגדרה של נדל"ן להשקעה בתקן חשבונאות בינלאומי 40.

35. אם נכסי זכות שימוש מתייחסים לקבוצה של רכוש קבוע, שלגביה החוכר מיישם את מודל ההערכה מחדש בתקן חשבונאות בינלאומי 16, חוכר רשאי לבחור ליישם את מודל ההערכה מחדש לגבי כל נכסי זכות שימוש שמתייחסים לאותה קבוצה של רכוש קבוע.

#### מדידה עוקבת של התחייבות החכירה

36. לאחר מועד התחילה, חוכר ימדוד את התחייבות החכירה על ידי:

(א) הגדלת הערך בספרים על מנת לשקף ריבית על התחייבות החכירה;

**(ב) הקטנת הערך בספרים על מנת לשקף את תשלומי החכירה שבוצעו; וכן**

**(ג) מדידה מחדש של הערך בספרים על מנת לשקף הערכה מחדש (reassessment) או תיקוני חכירה כלשהם המוגדרים בסעיפים 39-46, או על מנת לשקף תשלומי חכירה קבועים במהותם מעודכנים (ראה סעיף 42).**

37. ריבית על התחייבות החכירה בכל תקופה במהלך תקופת החכירה תהיה הסכום שמייצר שיעור ריבית תקופתי קבוע על היתרה הנוותרת של התחייבות החכירה. שיעור הריבית התקופתי הוא שיעור ההיוון המתואר בסעיף 26, או, אם רלוונטי, שיעור ההיוון המעודכן המתואר בסעיף 41, בסעיף 43 או בסעיף 45(ג).

38. לאחר מועד התחילה, חוכר יכיר ברווח או הפסד, אלא אם כן העלויות נכללות בערך בספרים של נכס אחר כתוצאה מיישום תקנים רלוונטיים אחרים:

(א) בריבית על התחייבות החכירה; וכן

(ב) בתשלומי חכירה משתנים אשר לא נכללו במדידה של התחייבות החכירה בתקופה שבה התרחש האירוע או התנאי שהפעיל (triggers) תשלומים אלה.

**הערכה מחדש של התחייבות החכירה**

39. לאחר מועד התחילה, חוכר יישם את סעיפים 40-43 על מנת למדוד מחדש את התחייבות החכירה על מנת לשקף שינויים לתשלומי החכירה. חוכר יכיר בסכום של המדידה מחדש של התחייבות החכירה כתיאום לנכס זכות שימוש. אולם, אם הערך בספרים של הנכס זכות שימוש מופחת לאפס וקיימת הקטנה נוספת במדידת התחייבות החכירה, חוכר יכיר בסכום כלשהו שנוטר מהמדידה מחדש ברווח או הפסד.

40. חוכר ימדוד מחדש את התחייבות החכירה על ידי היוון תשלומי החכירה המעודכנים על ידי שימוש בשיעור היוון מעודכן, אם אחד מהבאים מתקיים:

(א) חל שינוי בתקופת החכירה, כמתואר בסעיפים 20-21. חוכר יקבע את תשלומי החכירה המעודכנים בהתבסס על תקופת החכירה המעודכנת; או

(ב) חל שינוי בהערכה של אופציה לרכישת נכס הבסיס, המוערכת בהתחשב באירועים ובנסיבות המתוארים בסעיפים 20-21 בהקשר לאופציית רכישה. חוכר יקבע את תשלומי החכירה המעודכנים על מנת לשקף את השינוי בסכומים לשלם בהתאם לאופציית הרכישה.

41. ביישום סעיף 40, חוכר יקבע את שיעור ההיוון המעודכן כשיעור הריבית הגלום בחכירה ליתרת תקופת החכירה, אם שיעור זה ניתן לקביעה בנקל, או כשיעור הריבית התוספתי של החוכר במועד ההערכה מחדש, אם שיעור הריבית הגלום בחכירה אינו ניתן לקביעה בנקל.

42. חוכר ימדוד מחדש את התחייבות החכירה על ידי היוון תשלומי החכירה המעודכנים, אם אחד מהבאים מתקיים:

(א) חל שינוי בסכומים החזויים לעמוד לתשלום בהתאם לערבות לערך שייר. חוכר יקבע את תשלומי החכירה המעודכנים על מנת לשקף את השינוי בסכומים החזויים לעמוד לתשלום בהתאם לערבות לערך שייר.

(ב) חל שינוי בתשלומי חכירה עתידיים הנובע משינוי במדד או בשער המשמש לקביעת תשלומים אלה, כולל, לדוגמה, שינוי על מנת לשקף שינויים בשיעורי השכירות בשוק

בעקבות סקירה של השכירות בשוק. החוכר ימדוד מחדש את התחייבות החכירה על מנת לשקף את תשלומי החכירה המעודכנים האלה רק כאשר חל שינוי בתזרימי המזומנים (כלומר, במועד שבו התיאום לתשלומי החכירה נכנס לתוקף). חוכר יקבע את תשלומי החכירה המעודכנים ליתרת תקופת החכירה בהתבסס על התשלומים החוזיים המעודכנים.

43. ביישום סעיף 42, חוכר לא ישנה את שיעור ההיוון, אלא אם כן השינוי בתשלומי החכירה נובע משינוי בשיעורי ריבית משתנים. במקרה זה, החוכר ישתמש בשיעור היוון מעודכן המשקף את השינויים בשיעור הריבית.

### תיקוני חכירה

44. חוכר יטפל בתיקון חכירה כחכירה נפרדת אם מתקיימים שני הבאים:

(א) התיקון מגדיל את היקף החכירה על ידי הוספת הזכות להשתמש בנכס בסיס אחד או יותר; וכן

(ב) התמורה בגין החכירה גדלה בסכום התואם את המחיר הנפרד עבור הגידול בהיקף ותיאומים מתאימים כלשהם למחיר נפרד זה על מנת לשקף את הנסיבות של החוזה המסוים.

45. לגבי תיקון חכירה שאינו מטופל כחכירה נפרדת, במועד התחילה של תיקון החכירה חוכר:

(א) יקצה את התמורה בחוזה המתוקן על ידי יישום סעיפים 13-16;

(ב) יקבע את תקופת החכירה של החכירה המתוקנת על ידי יישום סעיפים 18-19; וכן

(ג) ימדוד מחדש את התחייבות החכירה על ידי היוון תשלומי החכירה המעודכנים על ידי שימוש בשיעור היוון מעודכן. שיעור ההיוון המעודכן נקבע כשיעור הריבית הגלום בחכירה ליתרת תקופת החכירה, אם שיעור זה ניתן לקביעה בנקל, או כשיעור הריבית התוספת של החוכר במועד התחילה של התיקון, אם שיעור הריבית הגלום בחכירה אינו ניתן לקביעה בנקל.

46. לגבי תיקון חכירה שאינו מטופל כחכירה נפרדת, החוכר יטפל במדידה מחדש של התחייבות החכירה על ידי:

(א) הקטנת הערך בספרים של הנכס זכות שימוש על מנת לשקף את הביטול החלקי או את הביטול המלא של החכירה, לגבי תיקון חכירה שמקטין את היקף החכירה. החוכר יכיר ברווח או בהפסד כלשהו המתייחס לביטול החלקי או לביטול המלא של החכירה ברווח או הפסד.

(ב) ביצוע תיאום מקביל לנכס זכות שימוש לגבי כל תיקוני החכירה האחרים.

### הצגה

47. חוכר יציג בדוח על המצב הכספי או ייתן גילויי בביאורים:



- (א) לנכסי זכות שימוש בנפרד מנכסים אחרים. אם חוכר אינו מציג נכסי זכות שימוש בנפרד בדוח על המצב הכספי, החוכר :
- (i) יכלול נכסי זכות שימוש באותו סעיף שבו היו מוצגים נכסי הבסיס המקבילים אילו הנכסים היו בבעלותו ; וכן
- (ii) ייתן גילוי אילו סעיפים בדוח על המצב הכספי כוללים את נכסי זכות שימוש אלה.
- (ב) להתחייבויות חכירה בנפרד מהתחייבויות אחרות. אם חוכר אינו מציג התחייבויות חכירה בנפרד בדוח על המצב הכספי, החוכר ייתן גילוי אילו סעיפים בדוח על המצב הכספי כוללים את התחייבויות אלה.
48. הדרישה בסעיף 47(א) אינה חלה על נכסי זכות שימוש שמקיימים את ההגדרה של נדל"ן להשקעה, אשר יוצגו בדוח על המצב הכספי כנדל"ן להשקעה.
49. בדוח על רווח או הפסד ורווח כולל אחר, חוכר יציג הוצאת ריבית בגין התחייבות החכירה בנפרד מהוצאות הפחת בגין הנכס זכות שימוש. הוצאת ריבית בגין התחייבות החכירה מהווה רכיב של עלויות מימון, שסעיף 82(ב) לתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים דורש להציג בנפרד בדוח על רווח או הפסד ורווח כולל אחר.
50. בדוח על תזרימי המזומנים, חוכר יסווג :
- (א) תשלומי מזומנים עבור החלק של הקרן של התחייבות החכירה במסגרת פעילויות מימון ;
- (ב) תשלומי מזומנים עבור החלק של הריבית בגין התחייבות החכירה על ידי יישום הדרישות בתקן חשבונאות בינלאומי 7 דוח על תזרימי מזומנים בנוגע לריבית ששולמה ; וכן
- (ג) תשלומי חכירה לטווח קצר, תשלומים עבור חכירות של נכסים בעלי ערך נמוך ותשלומי חכירה משתנים שלא נכללו במדידה של התחייבות החכירה במסגרת פעילות שוטפת.

## גילוי

51. מטרת הגילויים היא שחוכרים יגלו מידע בביאורים, אשר יחד עם המידע המסופק בדוח על המצב הכספי, בדוח על רווח או הפסד ובדוח על תזרימי המזומנים, ייתן בסיס למשתמשים בדוחות הכספיים להעריך את ההשפעה שיש לחכירות על המצב הכספי, על הביצועים הכספיים ועל תזרימי המזומנים של החוכר. סעיפים 52-60 מפרטים דרישות כיצד לקיים מטרה זו.
52. חוכר ייתן גילוי מידע לגבי החכירות שלו שבהן הוא חוכר בביאור יחיד או בחלק נפרד במסגרת הדוחות הכספיים שלו. אולם, חוכר אינו נדרש לשכפל מידע אשר כבר מוצג במקום אחר בדוחות הכספיים, בתנאי שהמידע נכלל על ידי הפניה מהביאור היחיד או מהחלק הנפרד לגבי חכירות.
53. חוכר ייתן גילוי לסכומים הבאים לתקופת הדיווח :
- (א) הוצאות פחת בגין נכסי זכות שימוש לפי קבוצות של נכס בסיס ;
- (ב) הוצאת ריבית בגין התחייבות חכירה ;

- (ג) ההוצאה המתייחסת לחכירות לטווח קצר המטופלות על ידי יישום סעיף 6. הוצאה זו אינה צריכה לכלול את ההוצאה המתייחסת לחכירות שתקופת החכירה שלהן היא חודש אחד או תקופה קצרה יותר ;
- (ד) ההוצאה המתייחסת לחכירות של נכסים בעלי ערך נמוך המטופלות על ידי יישום סעיף 6. הוצאה זו לא תכלול את ההוצאה המתייחסת לחכירות לטווח קצר של נכסים בעלי ערך נמוך הכלולה בסעיף 53(ג) ;
- (ה) ההוצאה המתייחסת לתשלומי חכירה משתנים אשר לא נכללו במדידה של התחייבויות חכירה ;
- (ו) הכנסה מהחכרת משנה של נכסי זכות שימוש ;
- (ז) סך תזרים מזומנים שלילי עבור חכירות ;
- (ח) תוספות לנכסי זכות שימוש ;
- (ט) רווחים או הפסדים הנובעים מעסקאות מכירה וחכירה בחזרה ; וכן
- (י) הערך בספרים של נכסי זכות שימוש בתום תקופת הדיווח לפי קבוצות של נכס הבסיס.
54. חוכר יספק את הגילויים המפורטים בסעיף 53 בפורמט של טבלה, אלא אם כן פורמט אחר מתאים יותר. הסכומים להם ניתן גילוי יכללו עלויות שחוכר כלל בערך בספרים של נכס אחר במהלך תקופת הדיווח.
55. חוכר ייתן גילוי לסכום המחויבויות בגין חכירה שלו לגבי חכירות לטווח קצר המטופלות על ידי יישום סעיף 6, אם התיק של חכירות לטווח קצר שאליהן הוא מחויב בסוף תקופת הדיווח שונה מהתיק של חכירות לטווח קצר שאליהן מתייחסת ההוצאה בגין חכירות לטווח קצר שניתן לה גילוי בהתאם לסעיף 53(ג).
56. אם נכסי זכות שימוש מקיימים את הגדרת נדל"ן להשקעה, חוכר יישם את דרישות הגילוי בתקן חשבונאות בינלאומי 40. במקרה זה, חוכר אינו נדרש לספק את הגילויים בסעיף 53(א), (ו), (ח) או (י) בגין נכסי זכות שימוש אלה.
57. אם חוכר מודד נכסי זכות שימוש בסכומים משוערכים על ידי יישום תקן חשבונאות בינלאומי 16, החוכר ייתן גילוי למידע הנדרש בסעיף 77 לתקן חשבונאות בינלאומי 16 בגין נכסי זכות שימוש אלה.
58. חוכר ייתן גילוי לניתוח מועדי פירעון של התחייבויות חכירה על ידי יישום סעיפים 39 ו-11ב לתקן דיווח כספי בינלאומי 7 מכשירים פיננסיים: גילויים בנפרד מהניתוח של מועדי הפירעון של התחייבויות פיננסיות אחרות.
59. בנוסף לגילויים הנדרשים בסעיפים 53-58, חוכר ייתן גילוי למידע איכותי וכמותי נוסף לגבי פעילויות החכירה שלו הנחוץ על מנת לקיים את מטרת הגילוי בסעיף 51 (כמתואר בסעיף 48). מידע נוסף זה עשוי לכלול מידע שיסייע למשתמשים בדוחות הכספיים להעריך את הבאים, אך אינו מוגבל למידע זה:
- (א) המהות של פעילויות החכירה של החוכר ;

- (ב) תזרימי מזומנים שליליים עתידיים אשר לגביהם החוכר חשוף פוטנציאלית, שאינם משתקפים במדידת התחייבויות החכירה. זה כולל חשיפה הנובעת מ:
- (i) תשלומי חכירה משתנים (כמתואר בסעיף 49);
  - (ii) אופציות להארכה ואופציות לביטול (כמתואר בסעיף 50);
  - (iii) ערבויות לערך שייר (כמתואר בסעיף 51); וכן
  - (iv) חכירות שטרם התחילו שאליהן החוכר מחויב.
- (ג) הגבלות או אמות מידה שהוטלו על ידי חכירות; וכן
- (ד) עסקאות מכירה וחכירה בחזרה (כמתואר בסעיף 52).
60. חוכר שמטפל בחכירות לטווח קצר או בחכירות של נכסים בעלי ערך נמוך על ידי יישום סעיף 6 ייתן גילוי לעובדה זו.

## מחכיר

### סיווג של חכירות (סעיפים 53-58)

61. מחכיר יסווג כל אחת מהחכירות שלו כחכירה תפעולית או כחכירה מימונית.
62. חכירה מסווגת כחכירה מימונית אם היא מעבירה למעשה את כל הסיכונים וההטבות הנלווים לבעלות על נכס בסיס. חכירה מסווגת כחכירה תפעולית אם היא לא מעבירה למעשה את כל הסיכונים וההטבות הנלווים לבעלות על נכס בסיס.
63. הסיווג של חכירה כחכירה מימונית או כחכירה תפעולית תלוי במהות העסקה ולא בצורת החוזה. להלן דוגמאות למצבים שכל אחד מהם בנפרד או בשילוב זה עם זה יובילו, בדרך כלל, לסיווג חכירה כחכירה מימונית הם:
- (א) החכירה מעבירה בעלות על נכס הבסיס לחוכר בתום תקופת החכירה;
  - (ב) לחוכר יש אופציה לרכוש את נכס הבסיס במחיר שחזוי להיות נמוך מספיק מהשווי ההוגן במועד שבו ניתן לממש את האופציה כך שודאי באופן סביר, במועד ההתקשרות, שהאופציה תמומש;
  - (ג) תקופת החכירה היא למשך החלק העיקרי של אורך החיים הכלכליים של נכס הבסיס, גם אם הזכות הקניינית אינה מועברת;
  - (ד) במועד ההתקשרות, הסכום של הערך הנוכחי של תשלומי החכירה הוא למעשה כל השווי ההוגן של נכס הבסיס ולא פחות מזה; וכן
  - (ה) נכס הבסיס הינו בעל מהות כה ייחודית כך שרק החוכר יכול להשתמש בו ללא צורך בתיקונים ניכרים.
64. סימנים למצבים שכל אחד מהם בנפרד או בשילוב זה עם זה יכולים גם הם להוביל לסיווג חכירה כחכירה מימונית כוללים:

- (א) אם החוכר יכול לבטל את החכירה והוא נושא בהפסדים של המחכיר הקשורים 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.
65. הדוגמאות והסימנים בסעיפים 63-64 אינם תמיד חד משמעיים. אם ברור ממאפיינים אחרים שהחכירה אינה מעבירה למעשה את כל הסיכונים וההטבות הנלווים לבעלות על נכס הבסיס, החכירה מסווגת כחכירה תפעולית. לדוגמה, זה עשוי להיות המקרה אם בעלות על נכס הבסיס עוברת בתום החכירה תמורת תשלום משתנה השווה לשווי ההוגן באותו מועד, או אם קיימים תשלומי חכירה משתנים, שכתוצאה מהם המחכיר אינו מעביר למעשה את כל הסיכונים וההטבות האלה.
66. סיווג החכירה מבוצע במועד ההתקשרות ומוערך מחדש רק אם יש תיקון חכירה. שינויים באומדנים (לדוגמה, שינויים באומדנים של אורך החיים הכלכליים של נכס הבסיס או של ערך השייר שלו) או שינויים בנסיבות (לדוגמה, כשל (default) של החוכר), אינם גורמים לסיווג חדש של החכירה לצרכים חשבונאיים.

## חכירות מימוניות

### הכרה ומדידה

67. במועד התחילה, מחכיר יכיר בנכסים המוחזקים בחכירה מימונית בדוח על המצב הכספי שלו ויצג אותם כחייבים (receivable) בסכום השווה להשקעה נטו בחכירה.

### מדידה לראשונה

68. המחכיר ישתמש בשיעור הריבית הגלום בחכירה כדי למדוד את ההשקעה נטו בחכירה. במקרה של חכירת משנה, אם שיעור הריבית הגלום בחכירת המשנה אינו ניתן לקביעה בנקל, מחכיר ביניים רשאי להשתמש בשיעור ההיוון המשמש לחכירה הראשית (מותאם בגין עלויות ישירות ראשוניות כלשהן הקשורות לחכירת המשנה) כדי למדוד את ההשקעה נטו בחכירת המשנה.
69. עלויות ישירות ראשוניות, מלבד אלה המתהוות על ידי מחכירים, שהם יצרנים או סוחרים, נכללות במדידה לראשונה של ההשקעה נטו בחכירה ומקטינות את סכום ההכנסה המוכרת על פני תקופת החכירה. שיעור הריבית הגלום בחכירה מוגדר באופן כזה שהעלויות הישירות הראשוניות נכללות באופן אוטומטי בהשקעה נטו בחכירה; אין צורך להוסיף אותן בנפרד.

### מדידה לראשונה של תשלומי חכירה הכלולים בהשקעה נטו בחכירה

70. במועד התחילה, תשלומי החכירה הנכללים במדידה של ההשקעה נטו בחכירה כוללים את התשלומים הבאים עבור הזכות להשתמש בנכס הבסיס במהלך תקופת החכירה, שאינם מתקבלים במועד התחילה:

- (א) תשלומים קבועים (כולל תשלומים קבועים במהותם כמתואר בסעיף 42), בניכוי תמריצי חכירה כלשהם העומדים לתשלום;
- (ב) תשלומי חכירה משתנים שתלויים במדד או בשער, שנמדדים לראשונה על ידי שימוש במדד הקיים או בשער הקיים במועד התחילה.

- (ג) ערבויות כלשהן לערך שייר המסופקות למחכיר על ידי החוכר, על ידי צד קשור לחוכר או על ידי צד שלישי שאינו קשור למחכיר שהוא בעל יכולת פיננסית לפרוע את המחויבויות בהתאם לערבות;
- (ד) מחיר המימוש של אופציית רכישה אם ודאי באופן סביר שהחוכר יממש אופציה זו (סבירות המימוש מוערכת תוך התחשבות בגורמים המתוארים בסעיף 37); וכן
- (ה) תשלומי קנסות לביטול החכירה, אם תקופת החכירה משקפת מימוש אופציה לבטל את החכירה על ידי החוכר.

### מחכירים שהם יצרנים או סוחרים

71. במועד התחילה, מחכיר, שהוא יצרן או סוחר, יכיר לגבי כל אחת מהחכירות המימוניות שלו בפריטים הבאים:

- (א) הכנסות בגובה השווי ההוגן של נכס הבסיס, או, אם נמוך יותר, בגובה הערך הנוכחי של תשלומי החכירה שנצברו למחכיר, כשהם מהוונים על ידי שימוש בשיעור ריבית שוק;
- (ב) עלות המכר בגובה העלות או הערך בספרים של נכס הבסיס, אם שונה, בניכוי הערך הנוכחי של *השייר שאינו מובטח*; וכן
- (ג) רווח או הפסד ממכירה (שהוא ההפרש בין הכנסות לבין עלות המכר) בהתאם למדיניות של המחכיר לגבי מכירות מוחלטות (outright sales), שלגביהן מיושם תקן דיווח כספי בינלאומי 15. מחכיר, שהוא יצרן או סוחר, יכיר ברווח או הפסד ממכירה בגין חכירה מימונית במועד התחילה, ללא קשר אם המחכיר מעביר את נכס הבסיס כמתואר בתקן דיווח כספי בינלאומי 15.

72. יצרנים או סוחרים מציעים ללקוחות, לעיתים קרובות, את הבחירה בין רכישה לבין חכירה של נכס. חכירה מימונית של נכס על ידי מחכיר, שהוא יצרן או סוחר, מניבה רווח או הפסד השווה לרווח או הפסד הנובע ממכירה מוחלטת של נכס הבסיס, במחירי מכירה רגילים, המשקפים הנחות כמות או הנחות מסחריות כלשהן.

73. מחכירים, שהם יצרנים או סוחרים, קובעים לפעמים באופן מלאכותי שיעורי ריבית נמוכים על מנת למשוך לקוחות. השימוש בשיעור כזה יגרום לכך שמחכיר יכיר בחלק מופרז מסך ההכנסה מהעסקה במועד התחילה. אם נקבעו באופן מלאכותי שיעורי ריבית נמוכים, מחכיר, שהוא יצרן או סוחר, יגביל את הרווח מהמכירה לרווח שהיה מתקבל אם שיעור ריבית שוק היה מחויב.

74. מחכיר, שהוא יצרן או סוחר, יכיר כהוצאה עלויות המתהוות בהקשר להשגת חכירה מימונית במועד התחילה משום שהן מתייחסות בעיקרן להפקת הרווח מהמכירה של היצרן או של הסוחר. עלויות, שמתהוות למחכירים שהם יצרנים או סוחרים, בהתייחס להשגת חכירה מימונית אינן כלולות בהגדרת עלויות ישירות ראשוניות, ולכן אינן כלולות בהשקעה נטו בחכירה.

### מדידה עוקבת

75. מחכיר יכיר בהכנסת מימון על פני תקופת החכירה בהתבסס על תבנית המשקפת שיעור תשואה תקופתי קבוע על ההשקעה נטו בחכירה של המחכיר.

76. מטרת המחכיר היא להקצות הכנסת מימון לאורך תקופת החכירה על בסיס שיטתי והגיוני. מחכיר יקצה את תשלומי החכירה המתייחסים לתקופה כנגד *ההשקעה ברוטו בחכירה*, על מנת להקטין גם את הקרן וגם את *הכנסת המימון שטרם הורווחה*.
77. מחכיר יישם את דרישות הגריעה וירידת הערך בתקן דיווח כספי בינלאומי 9 להשקעה נטו בחכירה. מחכיר יסקור באופן סדיר את אומדני ערכי השייר שאינם מובטחים אשר שימשו לחישוב ההשקעה ברוטו בחכירה. אם חלה ירידה באומדן ערך השייר שאינו מובטח, המחכיר יעדכן את הקצאת ההכנסה על פני תקופת החכירה ויכיר באופן מיידי בירידה כלשהי בהתייחס לסכומים שנצברו.
78. מחכיר המסווג נכס בחכירה מימונית כמוחזק למכירה (או כולל אותו בקבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה) על ידי יישום תקן דיווח כספי בינלאומי 5 *נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו* יטפל בנכס בהתאם לאותו תקן.

### תיקוני חכירה

79. מחכיר יטפל בתיקון לחכירה מימונית כחכירה נפרדת אם מתקיימים שני הבאים:
- (א) התיקון מגדיל את היקף החכירה על ידי הוספת הזכות להשתמש בנכס בסיס אחד או יותר; וכן
- (ב) התמורה בגין החכירה גדלה בסכום התואם את המחיר הנפרד עבור הגידול בהיקף ותיאומים מתאימים כלשהם למחיר נפרד זה על מנת לשקף את הנסיבות של החוזה המסוים.
80. לגבי תיקון לחכירה מימונית שאינו מטופל כחכירה נפרדת, מחכיר יטפל בתיקון כלהלן:
- (א) אם החכירה הייתה מסווגת כחכירה תפעולית אילו התיקון היה בתוקף במועד ההתקשרות, המחכיר:
- (i) יטפל בתיקון החכירה כחכירה חדשה ממועד התחילה של התיקון; וכן
- (ii) ימדוד את הערך בספרים של נכס הבסיס כהשקעה נטו בחכירה מיידי לפני מועד התחילה של תיקון החכירה.
- (ב) אחרת, המחכיר יישם את הדרישות של תקן דיווח כספי בינלאומי 9.

### חכירות תפעוליות

#### הכרה ומדידה

81. מחכיר יכיר בתשלומי חכירה מחכירות תפעוליות כהכנסה על בסיס קו ישר או על בסיס שיטתי אחר. המחכיר יישם בסיס שיטתי אחר אם אותו בסיס מייצג בצורה טובה יותר את התבנית שבה מתמעטת ההטבה מהשימוש בנכס הבסיס.
82. מחכיר יכיר כהוצאה בעלויות, כולל פחת, המתהוות בהפקת ההכנסה מחכירה.

83. מחכיר יוסיף עלויות ישירות ראשוניות שהתהוו בהשגת חכירה תפעולית לערך בספרים של נכס הבסיס, ויכיר בעלויות אלה כהוצאה לאורך תקופת החכירה לפי אותו בסיס כמו ההכנסה מהחכירה.
84. מדיניות הפחת לגבי נכסי בסיס בני פחת בחכירות תפעוליות תהיה עקבית למדיניות הפחת הרגילה של המחכיר לגבי נכסים דומים. מחכיר יחשב פחת בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 ולתקן חשבונאות בינלאומי 38.
85. מחכיר יישם את תקן חשבונאות בינלאומי 36 כדי לקבוע אם נפגם נכס בסיס בחכירה תפעולית ולטפל בהפסד מירידת ערך כלשהו שזוהה.
86. מחכיר, שהוא יצרן או סוחר, אינו מכיר ברווח כלשהו ממכירה בעת התקשרות בחכירה תפעולית מפני שהיא אינה שוות ערך למכירה.

### תיקוני חכירה

87. מחכיר יטפל בתיקון לחכירה תפעולית כחכירה חדשה ממועד התחילה של התיקון, תוך התחשבות בתשלומי חכירה כלשהם ששולמו מראש או שנצברו המתייחסים לחכירה המקורית כחלק מתשלומי החכירה עבור החכירה החדשה.

### הצגה

88. מחכיר יציג נכסי בסיס בחכירות תפעוליות בדוח על המצב הכספי שלו בהתאם למהות של נכס הבסיס.

### גילוי

89. מטרת הגילויים היא שמחכירים יגלו מידע בביאורים, אשר יחד עם המידע המסופק בדוח על המצב הכספי, בדוח על רווח או הפסד ובדוח על תזרימי המזומנים, ייתן בסיס למשתמשים בדוחות הכספיים להעריך את ההשפעה שיש לחכירות על המצב הכספי, על הביצועים הכספיים ועל תזרימי המזומנים של המחכיר. סעיפים 90-97 מפרטים דרישות כיצד לקיים מטרה זו.

90. מחכיר ייתן גילוי לסכומים הבאים לתקופת הדיווח:

(א) עבור חכירות מימוניות:

(i) רווח או הפסד ממכירה;

(ii) הכנסת מימון בגין ההשקעה נטו בחכירה; וכן

(iii) הכנסה המתייחסת לתשלומי חכירה משתנים אשר לא נכללו במדידה של ההשקעה נטו בחכירה.

(ב) עבור חכירות תפעוליות, הכנסה מחכירה, תוך גילוי בנפרד של הכנסה המתייחסת לתשלומי חכירה משתנים אשר אינם תלויים במדד או בשער.

91. מחכיר יספק את הגילויים המפורטים בסעיף 90 בפורמט של טבלה, אלא אם כן פורמט אחר מתאים יותר.

92. מחכיר ייתן גילוי למידע איכותי וכמותי נוסף לגבי פעילויות החכירה שלו הנחוץ על מנת לקיים את מטרת הגילוי בסעיף 89. מידע נוסף זה כולל מידע שיסייע למשתמשים בדוחות הכספיים להעריך את הבאים, אך אינו מוגבל למידע זה:

(א) המהות של פעילויות החכירה של המחכיר; וכן

(ב) האופן שבו המחכיר מנהל את הסיכון הקשור לזכויות כלשהן שנותרו בידו בנכסי הבסיס. בפרט, מחכיר ייתן גילוי לאסטרטגיית ניהול הסיכונים שלו לגבי הזכויות שנותרו בידו בנכסי הבסיס, כולל אמצעים כלשהם שבעזרתם המחכיר מפחית את אותו סיכון. אמצעים אלה עשויים לכלול, לדוגמה, הסכמי רכישה חזרה, ערבויות לערך שיר או תשלומי חכירה משתנים עבור שימוש מעבר למגבלות שהוגדרו (specified limits).

### חכירות מימוניות

93. מחכיר יספק הסבר איכותי וכמותי של השינויים המהותיים בערך בספרים של ההשקעה נטו בחכירות מימוניות.

94. מחכיר ייתן גילוי לניתוח מועדי פירעון של תשלומי החכירה לקבל, תוך הצגת תשלומי החכירה הבלתי מהוונים שיתקבלו על בסיס שנתי לפחות לכל אחת מחמש השנים הראשונות וסך הסכומים ליתרת השנים. מחכיר יציג התאמה בין תשלומי החכירה הבלתי מהוונים לבין ההשקעה נטו בחכירה. ההתאמה תזהה את הכנסת המימון שטרם הורווחה המתייחסת לתשלומי החכירה לקבל וערך מהוון של שיר שאינו מובטח כלשהו.

### חכירות תפעוליות

95. עבור פריטי רכוש קבוע בחכירה תפעולית, מחכיר יישם את דרישות הגילוי של תקן חשבונאות בינלאומי 16. ביישום דרישות הגילוי בתקן חשבונאות בינלאומי 16, מחכיר יפצל כל קבוצה של רכוש קבוע לנכסים בחכירות תפעוליות ולנכסים שאינם בחכירות תפעוליות. בהתאם לכך, מחכיר יספק את הגילויים הנדרשים על ידי תקן חשבונאות בינלאומי 16 עבור נכסים בחכירה תפעולית (לפי קבוצות של נכס בסיס) בנפרד מנכסים בבעלות המוחזקים ומשמשים את המחכיר.

96. מחכיר יישם את דרישות הגילוי בתקן חשבונאות בינלאומי 36, בתקן חשבונאות בינלאומי 38, בתקן חשבונאות בינלאומי 40 ובתקן חשבונאות בינלאומי 41 עבור נכסים בחכירות תפעוליות.

97. מחכיר ייתן גילוי לניתוח מועדי פירעון של תשלומי חכירה, תוך הצגת תשלומי החכירה הבלתי מהוונים שיתקבלו על בסיס שנתי לפחות לכל אחת מחמש השנים הראשונות וסך הסכומים ליתרת השנים.

### עסקאות מכירה וחכירה בחזרה

98. אם ישות (המוכר-חוכר) מעבירה נכס לישות אחרת (הרוכש-מחכיר) וחוכרת את אותו נכס בחזרה מהרוכש-מחכיר, הן המוכר-חוכר והן הרוכש-מחכיר יטפלו בחוזה ההעברה ובחכירה על ידי יישום סעיפים 99-103.

### הערכה אם העברת הנכס היא מכירה

99. ישות תיישם את הדרישות לקביעה מתי מחויבות ביצוע מקוימת בתקן דיווח כספי בינלאומי 15 על מנת לקבוע אם ההעברה של נכס מטופלת כמכירה של אותו נכס.



### העברה של נכס היא מכירה

100. אם ההעברה של נכס על ידי המוכר-חוכר מקיימת את הדרישות בתקן דיווח כספי בינלאומי 15 לטיפול כמכירה של אותו נכס:

(א) המוכר-חוכר ימדוד את הנכס זכות שימוש הנובע מהחכירה בחזרה לפי החלק היחסי של הערך בספרים הקודם של הנכס, שמתייחס לזכות השימוש שנותרה בידי המוכר-חוכר. בהתאם לכך, המוכר-חוכר יכיר רק בסכום של רווח או הפסד כלשהו המתייחס לזכויות שהועברו לרוכש-מחכיר.

(ב) הרוכש-מחכיר יטפל ברכישה של הנכס על ידי יישום תקנים רלוונטיים, ובחכירה על ידי יישום דרישות הטיפול החשבונאי על ידי המחכיר בתקן זה.

101. אם השווי ההוגן של התמורה עבור המכירה של נכס אינו שווה לשווי ההוגן של הנכס, או אם התשלומים עבור החכירה הם לא בשיעורי שוק, ישות תבצע את התיאומים הבאים כדי למדוד את התקבולים מהמכירה בשווי הוגן:

(א) תנאים כלשהם שהם נמוכים מתנאי השוק יטופלו כמקדמה של תשלומי חכירה; וכן

(ב) תנאים כלשהם שהם גבוהים מתנאי השוק יטופלו כמימון נוסף המסופק על ידי הרוכש-מחכיר למוכר-חוכר.

102. הישות תמדוד תיאום אפשרי כלשהו הנדרש לפי סעיף 101 על בסיס הסכום שהוא יותר ניתן לקביעה בנקל:

(א) ההפרש בין השווי ההוגן של התמורה עבור המכירה לבין השווי ההוגן של הנכס; או

(ב) ההפרש בין הערך הנוכחי של התשלומים החוזיים עבור החכירה לבין הערך הנוכחי של התשלומים עבור החכירה לפי שיעורי שוק.

### העברה של נכס אינה מכירה

103. אם ההעברה של נכס על ידי המוכר-חוכר אינה מקיימת את הדרישות בתקן דיווח כספי בינלאומי 15 לטיפול כמכירה של הנכס:

(א) המוכר-חוכר ימשיך להכיר בנכס שהועבר ויכיר בהתחייבות פיננסית השווה לתקבולים שהועברו. המוכר-חוכר יטפל בהתחייבות הפיננסית על ידי יישום תקן דיווח כספי בינלאומי 9.

(ב) הרוכש-מחכיר לא יכיר בנכס שהועבר ויכיר בנכס פיננסי השווה לתקבולים שהועברו. הרוכש-מחכיר יטפל בנכס הפיננסי על ידי יישום תקן דיווח כספי בינלאומי 9.

## נספח א'

### מונחים מוגדרים

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן.

המועד שבו מחכיר הופך נכס בסיס לזמין לשימוש על ידי חוכר.	מועד תחילת החכירה (מועד תחילה) (commencement date of the lease (commencement date))
פרק הזמן שלאורכו חזוי שנכס יהיה ניתן לשימוש כלכלי על ידי משתמש אחד או יותר, או מספר יחידות תפוקה או יחידות דומות שחזוי שיושגו מנכס על ידי משתמש אחד או יותר.	אורך חיים כלכליים (economic life)
המועד שבו שני הצדדים מסכימים לתיקון חכירה.	מועד תחילה של התיקון (effective) (date of the modification)
לצורך יישום דרישות הטיפול החשבונאי על ידי המחכיר בתקן זה, הסכום שבו ניתן היה להחליף נכס או לסלק התחייבות בעסקה בין קונה מרצון ומוכר מרצון, הפועלים בצורה מושכלת בעסקה שאינה מושפעת מיחסים מיוחדים בין הצדדים.	שווי הוגן (fair value)
חכירה שמעבירה למעשה את כל הסיכונים וההטבות הנלווים לבעלות על נכס בסיס.	חכירה מימונית (finance lease)
תשלומים המבוצעים על ידי חוכר למחכיר עבור הזכות להשתמש בנכס בסיס במהלך תקופת החכירה, למעט תשלומי חכירה משתנים.	תשלומים קבועים (fixed payments)
הסכום של:	השקעה ברוטו בחכירה (gross investment in the lease)
(א) תשלומי החכירה לקבל על ידי מחכיר בהתאם לחכירה מימונית; וכן	
(ב) ערך שייר שאינו מובטח כלשהו שנצבר למחכיר.	
המוקדם מבין מועד הסכם החכירה לבין המועד שבו נוצרת מחויבות של הצדדים לתנאים העיקריים של החכירה.	מועד ההתקשרות בחכירה (מועד התקשרות) (inception date of the lease (inception date))
עלויות תוספתיות להשגת חכירה שלא היו מתהוות אם החכירה לא הייתה מושגת, למעט עלויות כאלה שהתהוו למחכיר, שהוא יצרן או סוחר, בהקשר לחכירה מימונית.	עלויות ישירות ראשוניות (initial direct costs)
שיעור הריבית שגורם לערך הנוכחי של (א) תשלומי החכירה ושל (ב) ערך השייר שאינו מובטח להיות שווה לסכום של (i) השווי ההוגן של נכס הבסיס ושל (ii) עלויות ישירות ראשוניות כלשהן של המחכיר.	שיעור ריבית גלום בחכירה (interest rate implicit in the lease)

## מונחים מוגדרים (המשך)

**חכירה (lease)** חוזה, או חלק מחוזה, שמעביר את הזכות להשתמש בנכס (נכס הבסיס) לתקופת זמן עבור תמורה.

**תמריצי חכירה (lease incentives)** תשלומים המבוצעים על ידי **מחכיר לחוכר**, הקשורים ל**חכירה**, או שיפוי או נטילה של עלויות של חוכר על ידי מחכיר.

**תיקון חכירה (lease modification)** שינוי בהיקף של **חכירה** או בתמורה עבור חכירה, שלא היווה חלק מהתנאים המקוריים של החכירה (לדוגמה, הוספה של הזכות להשתמש ב**נכס בסיס** אחד או יותר או ביטולה, או הארכה של **תקופת החכירה** החוזית או קיצורה).

**תשלומי חכירה (lease payments)** תשלומים המבוצעים על ידי **חוכר למחכיר** המתייחסים לזכות להשתמש ב**נכס בסיס** במהלך **תקופת החכירה**, אשר מורכבים מהפריטים הבאים:

(א) **תשלומים קבועים** (כולל תשלומים קבועים במהותם), בניכוי **תמריצי חכירה** כלשהם;

(ב) **תשלומי חכירה משתנים** שתלויים במדד או בשער;

(ג) מחיר המימוש של אופציית רכישה אם ודאי באופן סביר שהחוכר יממש אופציה זו; וכן

(ד) תשלומי קנסות לביטול **החכירה**, אם תקופת החכירה משקפת מימוש אופציה לבטל את החכירה על ידי החוכר.

עבור החוכר, תשלומי חכירה כוללים גם סכומים החוזיים לעמוד לתשלום על ידי החוכר בהתאם ל**ערבויות לערך שייר**. תשלומי חכירה אינם כוללים תשלומים המוקצים לרכיבים שאינם חכירה בחוזה, אלא אם כן החוכר בוחר לשלב רכיבים שאינם חכירה עם רכיב חכירה ולטפל בהם כרכיב חכירה יחיד.

עבור המחכיר, תשלומי חכירה כוללים גם ערבויות כלשהן לערך שייר המסופקות למחכיר על ידי החוכר, על ידי צד קשור לחוכר או על ידי צד שלישי שאינו קשור למחכיר שהוא בעל יכולת פיננסית לפרוע את המחויבויות בהתאם לערבות. תשלומי חכירה אינם כוללים תשלומים המוקצים לרכיבים שאינם חכירה.

## מונחים מוגדרים (המשך)

התקופה שאינה ניתנת לביטול שלגביה <b>לחוכר</b> יש את הזכות להשתמש ב <b>נכס בסיס</b> , יחד עם:	<b>תקופת חכירה (lease term)</b>
(א) תקופות המכוסות על ידי אופציה להאריך את <b>החכירה</b> אם ודאי באופן סביר שהחוכר יממש אופציה זו; וכן	
(ב) תקופות המכוסות על ידי אופציה לבטל את החכירה אם ודאי באופן סביר שהחוכר לא יממש אופציה זו.	
ישות אשר משיגה את הזכות להשתמש ב <b>נכס בסיס</b> לתקופת זמן עבור תמורה.	<b>חוכר (lessee)</b>
שיעור <b>ריבית תוספתי של חוכר</b> (lessee's incremental borrowing rate)	
ישות המספקת את הזכות להשתמש ב <b>נכס בסיס</b> לתקופת זמן עבור תמורה.	<b>מחכיר (lessor)</b>
<b>ההשקעה נטו בחכירה (net investment in the lease)</b>	
<b>ההשקעה ברוטו בחכירה</b> המהוונת בשיעור הריבית הגלום בחכירה.	
<b>חכירה</b> שאינה מעבירה למעשה את כל הסיכונים וההטבות הנלווים לבעלות על <b>נכס בסיס</b> .	<b>חכירה תפעולית (operating lease)</b>
תשלומים שיבוצעו על ידי <b>חוכר</b> למחכיר עבור הזכות להשתמש ב <b>נכס בסיס</b> במהלך תקופות המכוסות על ידי אופציה להאריך או לבטל <b>חכירה</b> שאינן נכללות בתקופת <b>החכירה</b> .	<b>תשלומי חכירה אופציונליים (optional lease payments)</b>
סך תקופת הזמן שבה נעשה שימוש ב <b>נכס</b> על מנת לקיים חוזה עם לקוח (כולל תקופות זמן בלתי רצופות כלשהן).	<b>תקופת שימוש (period of use)</b>
ערבות הניתנת למחכיר על ידי צד שאינו קשור למחכיר לכך שהערך (או שחלק מהערך) של <b>נכס בסיס</b> בתום <b>חכירה</b> יהיה לפחות סכום שהוגדר.	<b>ערבות לערך שייר (residual value guarantee)</b>
<b>נכס</b> אשר מייצג זכות של <b>חוכר</b> להשתמש ב <b>נכס בסיס</b> לתקופת <b>החכירה</b> .	<b>נכס זכות שימוש (right-of-use asset)</b>
<b>חכירה שתקופת החכירה</b> שלה, במועד התחילה, היא 12 חודש או פחות. <b>חכירה</b> המכילה אופציית רכישה אינה <b>חכירה לטווח קצר</b> .	<b>חכירה לטווח קצר (short-term lease)</b>
עסקה שלפיה <b>נכס בסיס</b> מוחכר מחדש על ידי <b>חוכר</b> (מחכיר ביניים) לצד שלישי, וה <b>חכירה</b> (חכירה ראשית) בין המחכיר הראשי לבין החוכר נותרת בתוקף.	<b>חכירת משנה (sublease)</b>

## מונחים מוגדרים (המשך)

נכס שהוא נשוא **חכירה**, שהזכות להשתמש בו סופקה על ידי **מחכיר לחוכר**.

נכס בסיס (underlying asset)

ההפרש בין:

הכנסת מימון שטרם הורווחה  
(unearned finance income)

(א) ההשקעה ברוטו בחכירה; לבין

(ב) ההשקעה נטו בחכירה.

אותו חלק מערך השייר של **נכס הבסיס**, שמימושו על ידי **מחכיר** לא הובטח או שניתנה לגביו ערבות רק על ידי צד הקשור למחכיר.

ערך שייר שאינו מובטח  
(unguaranteed residual value)

החלק של התשלומים שמבוצעים על ידי **חוכר למחכיר** עבור הזכות להשתמש ב**נכס בסיס** במהלך **תקופת החכירה**, שמשתנה עקב שינויים בעובדות או בנסיבות אשר מתרחשים לאחר **מועד התחילה**, למעט חלוף הזמן.

תשלומי חכירה משתנים (variable)  
(lease payments)

## מונחים שהוגדרו בתקנים אחרים ונעשה בהם שימוש בתקן זה באותה משמעות

הסכם בין שני צדדים או יותר שיוצר זכויות ומחויבויות הניתנות לאכיפה.

חוזה (contract)

פרק הזמן שלאורכו חזוי שנכס יהיה זמין לשימוש על ידי ישות; או מספר יחידות תפוקה או יחידות דומות שחזוי שיושגו מנכס על ידי ישות.

אורך חיים שימושיים (useful life)

## נספח ב'

### הנחיות יישום

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן. הנספח מתאר את היישום של סעיפים 1-103 ויש לו את אותה סמכות כמו לחלקים האחרים של התקן.

### יישום לתיק

1. תקן זה קובע את הטיפול החשבונאי לחכירה בודדת. אולם, כהקלה מעשית, ישות רשאית ליישם תקן זה לתיק של חכירות בעלות מאפיינים דומים אם הישות מצפה באופן סביר כי ההשפעות על הדוחות הכספיים של יישום תקן זה לתיק לא יהיו שונות באופן מהותי מאשר יישום תקן זה לחכירות הבודדות הנכללות בתיק. אם ישות מיישמת טיפול חשבונאי לתיק, ישות תשתמש באומדנים ובהנחות אשר משקפים את הגודל ואת ההרכב של התיק.

### שילוב של חוזים

2. ביישום תקן זה, ישות תשלב שני חוזים או יותר שההתקשרות בהם הייתה באותו מועד או במועד סמוך עם אותו צד שכנגד (או עם צדדים קשורים של הצד שכנגד), ותטפל בחוזים כחווה יחיד אם אחד או יותר מהקריטריונים הבאים מתקיימים:

(א) התקיים משא ומתן על החוזים כחבילה במטרה מסחרית כוללת שאינה ניתנת להבנה מבלי להביא בחשבון את החוזים יחד;

(ב) הסכום של התמורה שישולם בחווה אחד תלוי במחיר או בביצוע של החווה האחר; או

(ג) הזכויות להשתמש בנכסי בסיס המועברות בחוזים (או זכויות אחדות להשתמש בנכסי בסיס המועברות בכל אחד מהחוזים) מהוות רכיב חכירה יחיד כמתואר בסעיף 32.

### פטור מהכרה: חכירות שבהן נכס הבסיס הוא בעל ערך נמוך (סעיפים 5-8)

3. למעט כמוגדר בסעיף 7, תקן זה מתיר לחוכר ליישם את סעיף 6 לטיפול בחכירות שבהן נכס הבסיס הוא בעל ערך נמוך. חוכר יעריך את הערך של נכס בסיס בהתבסס על הערך של הנכס כאשר הנכס חדש, ללא קשר לגיל הנכס המוחכר.

4. ההערכה אם נכס בסיס הוא בעל ערך נמוך מתבצעת על בסיס מוחלט. חכירות של נכסים בעלי ערך נמוך כשירות לטיפול החשבונאי בסעיף 6 ללא קשר אם חכירות אלה הן מהותיות לחוכר. ההערכה אינה מושפעת מהגודל, מהמהות או מהנסיבות של החוכר. בהתאם לכך, חוכרים שונים חזויים להגיע לאותן מסקנות לגבי השאלה אם נכס בסיס מסוים הוא בעל ערך נמוך.

5. נכס בסיס יכול להיות בעל ערך נמוך רק אם:

(א) החוכר יכול להפיק הטבות משימוש בנכס הבסיס לבדו או יחד עם משאבים אחרים שניתנים להשגה בנקל על ידי החוכר; וכן

(ב) נכס הבסיס אינו תלוי במידה רבה בנכסים אחרים ואינו קשור במידה רבה לנכסים אחרים.

6. חכירה של נכס בסיס אינה כשירה כחכירה של נכס בעל ערך נמוך אם המהות של הנכס היא כזו, שכאשר הוא חדש, הנכס הוא בדרך כלל לא בעל ערך נמוך. לדוגמה, חכירות של מכונות

לא יהיו כשירות כחכירות של נכסים בעלי ערך נמוך כיוון שמכונות חדשה בדרך כלל לא תהיה בעלת ערך נמוך.

7. אם חוכר מחכיר נכס בחכירת משנה, או מצפה להחכיר נכס בחכירת משנה, החכירה הראשית אינה כשירה כחכירה של נכס בעל ערך נמוך.

8. דוגמאות לנכסי בסיס בעלי ערך נמוך עשויות לכלול מחשבי לוח (tablet computers) ומחשבים אישיים, פריטים קטנים של ריהוט משרדי וטלפונים.

### זיהוי חכירה (סעיפים 9-11)

9. על מנת להעריך אם חוזה מעביר את הזכות לשלוט בשימוש בנכס מזוהה (ראה סעיפים 13-20) לתקופת זמן, ישות תעריך אם לאורך תקופת השימוש ללקוח יש את שתי הזכויות הבאות:

(א) הזכות להשיג למעשה את כל ההטבות הכלכליות משימוש בנכס המזוהה (כמתואר בסעיפים 21-23); וכן

(ב) הזכות לכוון את השימוש בנכס המזוהה (כמתואר בסעיפים 24-30).

10. אם ללקוח יש את הזכות לשלוט בשימוש בנכס מזוהה רק למשך חלק מהתקופה של החוזה, החוזה כולל חכירה עבור אותו חלק של התקופה.

11. ניתן להתקשר בחוזה לקבלת סחורות או שירותים על ידי הסדר משותף או בשם הסדר משותף, כהגדרתו בתקן דיווח כספי בינלאומי 11 הסדרים משותפים. במקרה זה, ההסדר המשותף נחשב הלקוח בחוזה. בהתאם לכך, בהערכה אם חוזה כזה כולל חכירה, ישות תעריך אם להסדר המשותף יש את הזכות לשלוט בשימוש בנכס מזוהה לאורך תקופת השימוש.

12. ישות תעריך אם חוזה כולל חכירה עבור כל רכיב חכירה נפרד פוטנציאלי. עיין בסעיף 32 בהנחיות לגבי רכיבי חכירה נפרדים.

### נכס מזוהה

13. נכס הוא בדרך כלל מזוהה בכך שהוא מוגדר במפורש בחוזה. אולם, נכס יכול להיות מזוהה גם בכך שיוגדר באופן משתמע במועד שבו הנכס הופך לזמין לשימוש על ידי הלקוח.

### זכויות החלפה ממשיות

14. גם אם נכס הוא מוגדר, ללקוח אין את הזכות להשתמש בנכס מזוהה אם לספק יש את הזכות הממשית להחליף את הנכס לאורך תקופת השימוש. זכות של ספק להחליף נכס היא ממשית רק אם מתקיימים שני התנאים הבאים:

(א) לספק יש את היכולת המעשית להחליף בנכסים חלופיים לאורך תקופת השימוש (לדוגמה, הלקוח אינו יכול למנוע מהספק להחליף את הנכס ונכסים חלופיים ניתנים להשגה בנקל על ידי הספק או שהספק יכול להשיגם ממקור אחר (could be sourced) בתוך פרק זמן סביר); וכן

(ב) הספק יכול להפיק הטבות מבחינה כלכלית ממימוש הזכות שלו להחליף את הנכס (כלומר, ההטבות הכלכליות הקשורות להחלפה של הנכס חזויות לעלות על העלויות הקשורות להחלפה של הנכס).

15ב. אם לספק יש זכות או מחויבות להחליף את הנכס רק במועד מסוים או בהתרחשות של אירוע מוגדר, או לאחריהם, זכות ההחלפה של הספק אינה ממשית מפני שלספק אין את היכולת המעשית להחליף בנכסים חלופיים לאורך תקופת השימוש.

16ב. ההערכה של ישות אם זכות ההחלפה של ספק היא ממשית מבוססת על עובדות ונסיבות במועד ההתקשרות בחוזה ואינה מביאה בחשבון אירועים עתידיים אשר, במועד ההתקשרות בחוזה, התרחשותם אינה בגדר סביר שיתרחש (likely to occur). דוגמאות לאירועים עתידיים אשר, במועד ההתקשרות בחוזה, התרחשותם אינה בגדר סביר שיתרחש, ולכן לא היו נכללים בהערכה, כוללות:

- (א) הסכם עם לקוח עתידי לתשלום העולה על שיעור השוק לשימוש בנכס;
- (ב) הצגת טכנולוגיה חדשה שאינה מפותחת באופן מהותי במועד ההתקשרות בחוזה;
- (ג) הבדל מהותי בין השימוש של הלקוח בנכס, או הביצועים של הנכס, לבין השימוש או הביצועים הנחשבים סבירים במועד ההתקשרות בחוזה; וכן
- (ד) הבדל מהותי בין מחיר השוק של הנכס במהלך תקופת השימוש לבין מחיר השוק הנחשב סביר במועד ההתקשרות בחוזה.

17ב. אם הנכס ממוקם במתקני הלקוח (customer's premises) או במקום אחר, העלויות הקשורות להחלפה הן באופן כללי גבוהות יותר מאשר כאשר הנכס ממוקם במתקני הספק, ולפיכך סביר יותר שהעלויות יעלו על ההטבות הקשורות להחלפת הנכס.

18ב. הזכות או המחויבות של הספק להחליף את הנכס לצורך תיקונים ותחזוקה, אם הנכס אינו פועל כראוי או אם שדרוג טכני הופך לזמין, אינן מונעות מהלקוח את קיומה של הזכות להשתמש בנכס מזוהה.

19ב. אם הלקוח אינו יכול לקבוע בנקל אם לספק יש זכות החלפה ממשית, הלקוח יניח שזכות החלפה כלשהי אינה ממשית.

### חלקים של נכסים

20ב. חלק מקיבולת (a capacity portion) של נכס הוא נכס מזוהה אם הוא מובחן (distinct) באופן פיזי (לדוגמה, רצפה של בניין). חלק מקיבולת או חלק אחר של נכס שאינם מובחנים באופן פיזי (לדוגמה, חלק מקיבולת של כבל סיב אופטי) אינם נכס מזוהה, אלא אם כן הם מייצגים למעשה את כל הקיבולת של הנכס ובכך מספקים ללקוח את הזכות להשיג למעשה את כל ההטבות הכלכליות מהשימוש בנכס.

### זכות להשיג הטבות כלכליות משימוש

21ב. על מנת לשלוט בשימוש בנכס מזוהה, לקוח נדרש שתהיה לו הזכות להשיג למעשה את כל ההטבות הכלכליות מהשימוש בנכס לאורך תקופת השימוש (לדוגמה, בכך שיש לו שימוש בלעדי בנכס למשך אותה תקופה). לקוח יכול להשיג הטבות כלכליות מהשימוש בנכס במישרין או בעקיפין בדרכים רבות, כמו על ידי שימוש, על ידי החזקה או על ידי החכרת משנה של הנכס. ההטבות הכלכליות משימוש בנכס כוללות את התוצר העיקרי שלו ואת מוצרי הלוואי שלו (כולל תזרימי מזומנים פוטנציאליים הנגזרים מפריטים אלה) והטבות כלכליות אחרות משימוש בנכס שיכולות להיות ממומשות בעסקה מסחרית עם צד שלישי.

22ב. בעת הערכה של הזכות להשיג למעשה את כל ההטבות הכלכליות מהשימוש בנכס, ישות תביא בחשבון את ההטבות הכלכליות הנובעות משימוש בנכס בהיקף המוגדר של זכות הלקוח להשתמש בנכס (ראה סעיף 30). לדוגמה:



(א) אם חוזה מגביל את השימוש ברכב ממונע לשטח מסוים אחד בלבד במהלך תקופת השימוש, ישות תביא בחשבון רק את ההטבות הכלכליות משימוש ברכב הממונע בתוך אותו שטח, ולא מחוצה לו.

(ב) אם חוזה קובע שלקוח יכול לנסוע ברכב ממונע רק עד למספר מיילים מסוים במהלך תקופת השימוש, ישות תביא בחשבון רק את ההטבות הכלכליות משימוש ברכב הממונע עבור המיילים המותרים, ולא מעבר לכך.

23. אם חוזה דורש מלקוח לשלם לספק או לצד אחר חלק מתזרימי המזומנים הנגזרים משימוש בנכס כתמורה, תזרימי מזומנים אלה המשולמים כתמורה ייחשבו כחלק מההטבות הכלכליות שהלקוח משיג מהשימוש בנכס. לדוגמה, אם הלקוח נדרש לשלם לספק אחוז מהמכירות משימוש בשטחי מסחר כתמורה עבור שימוש זה, דרישה זו אינה מונעת מהלקוח את קיומה של הזכות להשיג למעשה את כל ההטבות הכלכליות משימוש בשטחי המסחר. זאת מאחר שתזרימי המזומנים הנובעים ממכירות אלה נחשבים להטבות כלכליות שהלקוח משיג משימוש בשטחי המסחר, שאת חלקם הוא משלם לאחר מכן לספק כתמורה עבור הזכות להשתמש באותם שטחים.

### זכות לכוון את השימוש

24. ללקוח יש את הזכות לכוון את השימוש בנכס מזוהה במהלך תקופת השימוש רק אם אחד מהבאים מתקיים:

(א) ללקוח יש את הזכות לכוון כיצד ולאילו מטרה הנכס ישמש לאורך תקופת השימוש (כמתואר בסעיפים 25-30); או

(ב) ההחלטות הרלוונטיות לגבי כיצד ולאילו מטרה הנכס ישמש נקבעות מראש וכן:

(i) ללקוח יש את הזכות להפעיל את הנכס (או להורות לאחרים להפעיל את הנכס באופן שהוא קובע) במהלך תקופת השימוש, מבלי שלספק יש את הזכות לשנות את אותן הוראות הפעלה; או

(ii) הלקוח תכנן את הנכס (או היבטים ספציפיים של הנכס) באופן שקובע מראש כיצד ולאילו מטרה הנכס ישמש במהלך תקופת השימוש.

### כיצד ולאילו מטרה הנכס ישמש

25. ללקוח יש את הזכות לכוון כיצד ולאילו מטרה הנכס משמש אם, בהיקף המוגדר חוזית של זכות השימוש שלו שהוגדרה בחוזה, הלקוח יכול לשנות את האופן שבו הנכס משמש ולאילו מטרה הנכס משמש לאורך תקופת השימוש. בביצוע הערכה זו, ישות מביאה בחשבון את זכויות קבלת החלטות שהן הרלוונטיות ביותר לשינוי האופן שבו הנכס משמש ולאילו מטרה הנכס משמש לאורך תקופת השימוש. זכויות לקבלת החלטות הן רלוונטיות כאשר הן משפיעות על ההטבות הכלכליות שנגזרו מהשימוש. סביר שהזכויות לקבלת החלטות שהן הרלוונטיות ביותר יהיו שונות עבור חוזים שונים, בהתאם למהות הנכס ולתנאים של החוזה.

26. דוגמאות של זכויות לקבלת החלטות שבהתאם לנסיבות מעניקות את הזכות לשנות כיצד ולאילו מטרה הנכס משמש, בהיקף המוגדר של זכות השימוש של הלקוח, כוללות:

- (א) זכויות לשנות את סוג התוצר שמיוצר על ידי הנכס (לדוגמה, להחליט אם להשתמש במכולה להובלת סחורות או לאחסון, או להחליט לגבי תמהיל המוצרים שימכרו משטחי מסחר);
- (ב) זכויות לשנות את עיתוי ייצור התוצר (לדוגמה, להחליט מתי ייעשה שימוש בפריט מכונה או בתחנת כוח);
- (ג) זכויות לשנות את מיקום הייצור של התוצר (לדוגמה, להחליט לגבי היעד של משאית או של ספינה, או להחליט היכן ייעשה שימוש בפריט ציוד); וכן
- (ד) זכויות לשנות אם ייוצר תוצר ואת הכמות של תוצר זה (לדוגמה, להחליט אם לייצר אנרגיה מתחנת כוח וכמה אנרגיה לייצר מאותה תחנת כוח).

27ב. דוגמאות של זכויות לקבלת החלטות שאינן מעניקות את הזכות לשנות כיצד ולאילו מטרה הנכס משמש כוללות זכויות שמוגבלות לתפעול ולתחזוקת הנכס. זכויות כאלה יכולות להיות בידי הלקוח או בידי הספק. למרות שזכויות כמו זכויות לתפעול או לתחזוק נכס הן לעיתים קרובות חיוניות לשימוש היעיל בנכס, הן אינן זכויות לכוון כיצד ולאילו מטרה הנכס משמש והן לעיתים קרובות תלויות בהחלטות לגבי כיצד ולאילו מטרה הנכס משמש. אולם, זכויות לתפעול נכס עשויות להעניק ללקוח את הזכות לכוון את השימוש בנכס אם ההחלטות הרלוונטיות לגבי כיצד ולאילו מטרה הנכס משמש נקבעות מראש (ראה סעיף 24(ב)(i)).

#### החלטות שנקבעות במהלך תקופת השימוש ולפניה

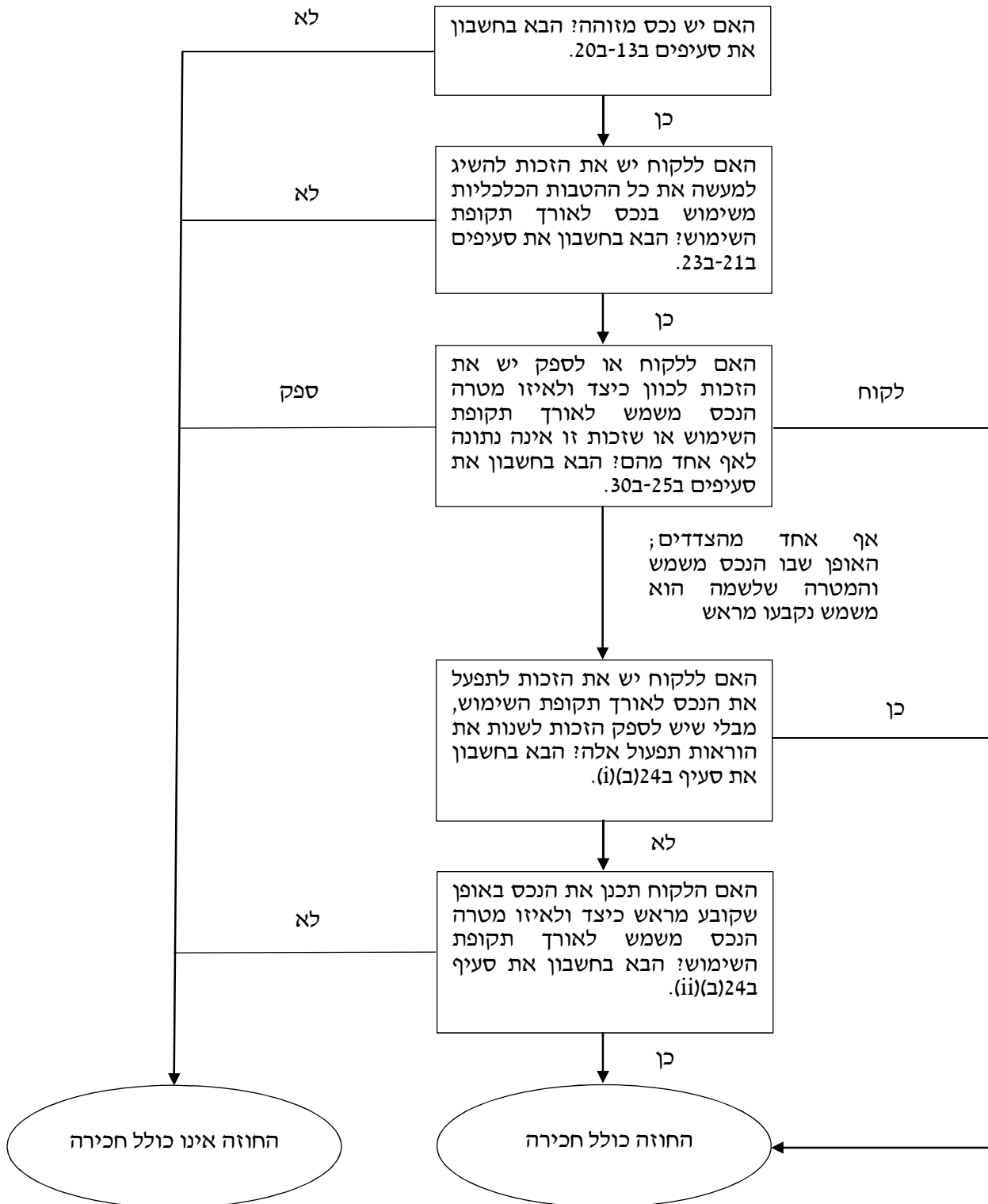
28ב. ההחלטות הרלוונטיות לגבי כיצד ולאילו מטרה הנכס משמש יכולות להיקבע מראש במספר דרכים. לדוגמה, ההחלטות הרלוונטיות יכולות להיקבע מראש על ידי תכנון הנכס או על ידי מגבלות חוזיות על השימוש בנכס.

29ב. בעת הערכה אם ללקוח יש את הזכות לכוון את השימוש בנכס, ישות תביא בחשבון רק זכויות לקבלת החלטות לגבי השימוש בנכס במהלך תקופת השימוש, אלא אם כן הלקוח תכנן את הנכס (או היבטים ספציפיים של הנכס) כמתואר בסעיף 24(ב)(ii). כתוצאה מכך, אלא אם כן התנאים בסעיף 24(ב)(ii) קיימים, ישות לא תביא בחשבון החלטות שנקבעו מראש לפני תקופת השימוש. לדוגמה, אם לקוח יכול רק לקבוע את התוצר של נכס לפני תקופת השימוש, ללקוח אין את הזכות לכוון את השימוש באותו נכס. היכולת לקבוע את התוצר בחוזה לפני תקופת השימוש, ללא זכויות לקבלת החלטות אחרות כלשהן המתייחסות לשימוש בנכס, מעניקה ללקוח את אותן זכויות כמו לכל לקוח שרוכש סחורות או שירותים.

#### זכויות מגינות

30ב. חוזה עשוי לכלול תנאים שנועדו כדי להגן על הזכויות של הספק בנכס או בנכסים אחרים, כדי להגן על אנשיו או כדי להבטיח את העמידה של הספק בחוקים או בתקנות. אלה הן דוגמאות לזכויות מגינות. לדוגמה, חוזה עשוי (i) לקבוע את הסכום המקסימלי של שימוש בנכס או להגביל מיקום או עיתוי שבהם הלקוח יכול להשתמש בנכס, (ii) לדרוש מלקוח ליישם פרקטיקות תפעול מסוימות או (iii) לדרוש מלקוח ליידע את הספק לגבי שינויים באופן שבו ייעשה שימוש בנכס. זכויות מגינות בדרך כלל מגדירות את היקף השימוש של הלקוח, אך בפני עצמן אינן מונעות מהלקוח את הזכות לכוון את השימוש בנכס.

31ב. תרשים הזרימה הבא עשוי לסייע לישויות בביצוע הערכה אם חוזה הוא חכירה או שהוא כולל חכירה.



## הפרדת רכיבים של חוזה (סעיפים 12-17)

32ב. הזכות להשתמש בנכס בסיס הוא רכיב חכירה נפרד אם מתקיימים שני הבאים:

(א) החוכר יכול להפיק הטבות מהשימוש בנכס הבסיס לבדו או יחד עם משאבים אחרים שניתנים להשגה בנקל על ידי החוכר. משאבים שניתנים להשגה בנקל הם סחורות או שירותים שנמכרים או שמוכרים בנפרד (על ידי המחכיר או על ידי ספקים אחרים) או משאבים שהחוכר כבר השיג (מהמחכיר או מעסקאות או מאירועים אחרים); וכן

(ב) נכס הבסיס אינו תלוי במידה רבה בנכסי הבסיס האחרים בחוזה ואינו קשור במידה רבה לנכסי הבסיס האחרים בחוזה. לדוגמה, העובדה שחוכר יכול להחליט שלא לחכור את נכס הבסיס בלי להשפיע באופן משמעותי על זכויותיו להשתמש בנכסי בסיס אחרים בחוזה עשויה להעיד על כך שנכס הבסיס אינו תלוי במידה רבה לנכסי בסיס אחרים אלה ואינו קשור במידה רבה לנכסי בסיס אחרים אלה.

33ב. חוזה עשוי לכלול סכום לתשלום על ידי החוכר עבור פעילויות ועלויות שאינן מעבירות סחורה או שירות לחוכר. לדוגמה, מחכיר עשוי לכלול בסכום הכולל לתשלום חיוב עבור משימות מנהלתיות או עבור עלויות אחרות שמתהוות לו הקשורות לחכירה, אשר אינן מעבירות סחורה או שירות לחוכר. סכומים לתשלום כאלה אינם יוצרים רכיב נפרד של החוזה, אך נחשבים חלק מהתמורה הכוללת המוקצה לרכיבים המזוהים בנפרד של החוזה.

## תקופת חכירה (סעיפים 18-21)

34ב. בקביעת תקופת החכירה ובהערכת אורך התקופה שאינה ניתנת לביטול של חכירה, ישות תיישם את ההגדרה של חוזה ותקבע את התקופה שלגביה החוזה ניתן לאכיפה. חכירה אינה ניתנת לאכיפה עוד כאשר הן לחוכר והן למחכיר יש את הזכות לבטל את החכירה ללא רשות מהצד האחר בלא יותר מקנס בלתי משמעותי.

35ב. אם רק לחוכר יש זכות לבטל את החכירה, זכות זו נחשבת אופציה לבטל את החכירה הזמינה לחוכר שישות מביאה בחשבון בקביעת תקופת החכירה. אם רק למחכיר יש את הזכות לבטל את החכירה, התקופה שאינה ניתנת לביטול של החכירה כוללת את התקופה המכוסה על ידי אופציה לבטל את החכירה.

36ב. תקופת החכירה מתחילה במועד התחילה וכוללת תקופות שאינן בתשלום שהמחכיר מספק לחוכר.

37ב. במועד התחילה, ישות מעריכה אם ודאי באופן סביר שהחוכר יממש אופציה להאריך את החכירה או לרכוש את נכס הבסיס או לא יממש אופציה לבטל את החכירה. הישות מביאה בחשבון את כל העובדות והנסיבות הרלוונטיות אשר יוצרות תמריץ כלכלי לחוכר לממש או לא לממש את האופציה, כולל שינויים חזויים כלשהם בעובדות ובנסיבות ממועד התחילה עד למועד המימוש של האופציה. דוגמאות לגורמים שיש להביאם בחשבון כוללות את הגורמים הבאים, אך אינן מוגבלות רק אליהם:

(א) תנאים חוזיים עבור התקופות האופציונליות בהשוואה לשיעורי השוק, כמו:

(i) הסכום של תשלומים עבור החכירה בתקופה אופציונלית כלשהי;

(ii) הסכום של תשלומים משתנים כלשהם עבור החכירה או תשלומים מותנים אחרים, כמו תשלומים הנובעים מקנסות ביטול וערבויות לערך שייר; וכן

(iii) התנאים של אופציות כלשהן הניתנות למימוש לאחר התקופות האופציונליות הראשוניות (initial optional periods) (לדוגמה, אופציית רכישה הניתנת למימוש בתום תקופת הארכה במחיר שהוא נמוך כעת משיעורי השוק).

- (ב) שיפורים במושכר משמעותיים שבוצעו (או שחזויים להתבצע) לאורך תקופת החוזה אשר חזוי שתהיה להם הטבה כלכלית משמעותית לחוכר כאשר האופציה להאריך או לבטל את החכירה, או לרכוש את נכס הבסיס תהיה ניתנת למימוש;
- (ג) עלויות המתייחסות לביטול החכירה, כמו עלויות ניהול משא ומתן, עלויות מיקום מחדש, עלויות של זיהוי נכס בסיס אחר המתאים לצרכי החוכר, עלויות של שילוב נכס חדש בפעילויות החוכר או קנסות ביטול ועלויות דומות, כולל עלויות הקשורות להחזרת נכס הבסיס במצב שהוגדר חוזית או למיקום שהוגדר חוזית;
- (ד) החשיבות של נכס בסיס זה לפעילויות החוכר, תוך הבאה בחשבון, לדוגמה, אם נכס הבסיס הוא נכס ייחודי (specialised asset), המיקום של נכס הבסיס והזמינות של חלופות מתאימות; וכן
- (ה) התניה הקשורה למימוש האופציה (כלומר כאשר האופציה ניתנת למימוש רק אם תנאי אחד, או יותר, מתקיימים), והסבירות שתנאים אלה יהיו קיימים.
- 38ב. אופציה להאריך או לבטל חכירה עשויה להיות משולבת עם מאפיין חוזי אחר, אחד או יותר, (לדוגמה, ערבות לערך שייר) כך שהחוכר ערב למחכיר לתשואה מינימלית או לתשואה קבועה במזומן שהיא למעשה זהה ללא קשר אם האופציה ממומשת. במקרים כאלה, ולמרות ההנחיות לגבי תשלומים קבועים במהותם בסעיף 42, ישות תניח שודאי באופן סביר שהחוכר יממש את האופציה להאריך את החכירה, או לא יממש את האופציה לבטל את החכירה.
- 39ב. ככל שתקופת החכירה שאינה ניתנת לביטול קצרה יותר, כך סביר יותר שחוכר יממש אופציה להאריך את החכירה או לא יממש אופציה לבטל את החכירה. זאת מאחר שסביר שהעלויות הקשורות להשגת נכס חלופי יהיו באופן יחסי גבוהות יותר ככל שהתקופה שאינה ניתנת לביטול קצרה יותר.
- 40ב. ניסיון עבר של חוכר ביחס לתקופה שלאורכה החוכר בדרך כלל עשה שימוש בסוגים מסוימים של נכסים (בין אם חכורים ובין אם בבעלות), והסיבות הכלכליות שלו לכך עשויים לספק מידע מועיל להערכה אם ודאי באופן סביר שהחוכר יממש, או לא יממש, אופציה. לדוגמה, אם חוכר בדרך כלל עשה שימוש בסוגים מסוימים של נכסים לתקופת זמן מסוימת או אם לחוכר יש פרקטיקה של מימוש אופציות על חכירות של סוגים מסוימים של נכסי בסיס לעיתים קרובות, החוכר יביא בחשבון את הסיבות הכלכליות לניסיון עבר זה בהערכה אם זה ודאי באופן סביר לממש אופציה על חכירות של נכסים אלה.
- 41ב. סעיף 20 קובע שלאחר מועד תחילת החכירה חוכר יעריך מחדש את תקופת החכירה בעת התרחשות אירוע משמעותי או שינוי משמעותי בנסיבות אשר בשליטתו של החוכר ואשר משפיע על ההחלטה אם ודאי באופן סביר שהחוכר יממש אופציה שלא נכללה קודם לכן בקביעתו את תקופת החכירה, או לא יממש אופציה שנכללה קודם לכן בקביעתו את תקופת החכירה. דוגמאות לאירועים או שינויים משמעותיים בנסיבות כוללות:
- (א) שיפורים משמעותיים במושכר שלא נחזו במועד תחילת החכירה אשר חזוי שתהיה להם הטבה כלכלית משמעותית עבור החוכר כאשר האופציה להאריך או לבטל את החכירה, או לרכוש את נכס הבסיס, ניתנת למימוש;
- (ב) תיקון משמעותי לנכס הבסיס או התאמה משמעותית לנכס הבסיס שלא נחזו במועד תחילת החכירה;
- (ג) התקשרות (inception) בחכירת משנה של נכס הבסיס לתקופה העולה על סוף תקופת החכירה שנקבעה קודם לכן; וכן
- (ד) החלטה עסקית של החוכר הרלוונטית במישרין למימוש של אופציה או אי מימוש של אופציה (לדוגמה, החלטה להאריך את החכירה של נכס משלים, לממש נכס חלופי או לממש יחידה עסקית שבה מועסק הנכס זכות שימוש).

## **תשלומי חכירה קבועים במהותם (סעיפים 27(א), 36(ג) ו-70(א))**

42ב. תשלומי חכירה כוללים תשלומי חכירה קבועים במהותם כלשהם. תשלומי חכירה קבועים במהותם הם תשלומים אשר עשויים בצורתם לכלול השתנות, אך במהותם הם בלתי נמנעים. תשלומי חכירה קבועים במהותם קיימים, לדוגמה, אם:

(א) תשלומים נבנים כתשלומי חכירה משתנים, אך אין השתנות אמיתית בתשלומים אלה. תשלומים אלה כוללים סעיפי השתנות שאין להם מהות כלכלית אמיתית. דוגמאות של סוגים אלה של תשלומים כוללות:

(i) תשלומים שחובה לבצעם רק אם נכס הוכח כבעל יכולת תפעול במהלך החכירה, או רק אם אירוע מתרחש כאשר אין אפשרות אמיתית שהאירוע לא יתרחש; או

(ii) תשלומים שנבנו מלכתחילה כתשלומי חכירה משתנים הצמודים לשימוש בנכס הבסיס אך שההשתנות שלהם תתברר (will be resolved) בנקודה כלשהי לאחר מועד תחילת החכירה כך שהתשלומים יהפכו קבועים ליתרת תקופת החכירה. תשלומים אלה הופכים תשלומים קבועים במהותם כאשר ההשתנות מתבררת.

(ב) קיימת יותר ממערכת אחת של תשלומים שהחוכר יכול לבצע, אך רק אחת מהמערכות האלה היא מציאותית. במקרה זה, ישות תביא בחשבון את המערכת המציאותית של התשלומים כתשלומי חכירה.

(ג) קיימת יותר ממערכת מציאותית אחת של תשלומים שהחוכר יכול לבצע, אך עליו לבצע לפחות אחת ממערכות תשלומים אלה. במקרה זה, ישות תביא בחשבון את המערכת של התשלומים שמסתכמת לסכום הנמוך ביותר (על בסיס מהוון) כתשלומי חכירה.

## **מעורבות החוכר בנכס הבסיס לפני מועד תחילת החכירה**

### **עלויות של החוכר המתייחסות לבנייה או לתכנון של נכס הבסיס**

43ב. ישות עשויה לנהל משא ומתן לגבי חכירה לפני שנכס הבסיס זמין לשימוש על ידי החוכר. בחלק מהחכירות, ייתכן שיהיה צורך להקים את נכס הבסיס או לתכנן אותו מחדש לשימוש על ידי החוכר. בהתאם לתנאי החוזה, חוכר עשוי להידרש לבצע תשלומים המתייחסים להקמה או לתכנון של הנכס.

44ב. אם לחוכר מתהוות עלויות המתייחסות להקמה או לתכנון של נכס בסיס, החוכר יטפל בעלויות אלה על ידי יישום תקנים רלוונטיים אחרים, כמו תקן חשבונאות בינלאומי 16. עלויות המתייחסות להקמה או לתכנון של נכס בסיס אינן כוללות תשלומים המבוצעים על ידי החוכר עבור הזכות להשתמש בנכס הבסיס. תשלומים עבור הזכות להשתמש בנכס בסיס הם תשלומים עבור חכירה, ללא קשר לעיתוי תשלומים אלה.

### **זכות קניינית משפטית על נכס הבסיס**

45ב. חוכר עשוי להשיג זכות קניינית משפטית על נכס בסיס לפני שהזכות הקניינית המשפטית עוברת למחכיר והנכס מוכר לחוכר. השגת זכות קניינית משפטית כשלעצמה אינה קובעת את אופן הטיפול החשבונאי בעסקה.

46ב. אם החוכר שולט (או משיג שליטה) על נכס הבסיס לפני שהנכס מועבר למחכיר, העסקה היא עסקת מכירה וחכירה בחזרה המטופלת על ידי יישום סעיפים 98-103.

47ב. אולם, אם החוכר אינו משיג שליטה על נכס הבסיס לפני שהנכס מועבר למחכיר, העסקה אינה עסקת מכירה וחכירה בחזרה. לדוגמה, זה עשוי להיות המקרה אם יצרן, מחכיר וחוכר מנהלים

משא ומתן לגבי עסקה לרכישה של נכס על ידי המחכיר מהיצרן, אשר לאחר מכן יוחקר לחוכר. החוכר עשוי להשיג זכות קניינית משפטית על נכס הבסיס לפני שהזכות הקניינית המשפטית עוברת למחכיר. במקרה כזה, אם החוכר משיג זכות קניינית משפטית על נכס הבסיס אך אינו משיג שליטה על הנכס לפני שהנכס מועבר למחכיר, העסקה אינה מטופלת כעסקת מכירה וחכירה בחזרה, אלא כחכירה.

### גילויים של חוכר (סעיף 59)

48ב. בקביעה אם מידע נוסף לגבי פעילויות חכירה הוא נחוץ על מנת לקיים את מטרת הגילוי בסעיף 51, חוכר יביא בחשבון:

(א) אם מידע זה רלוונטי למשתמשים בדוחות הכספיים. חוכר יספק מידע נוסף המוגדר בסעיף 59 רק אם חזוי שמידע זה יהיה רלוונטי למשתמשים בדוחות הכספיים. בהקשר זה, סביר שזה יהיה המקרה אם המידע יסייע למשתמשים אלה להבין:

(i) את הגמישות המסופקת על ידי חכירות. חכירות עשויות לספק גמישות אם, לדוגמה, חוכר יכול לצמצם את החשיפה שלו על ידי מימוש אופציות ביטול או אופציות חידוש של חכירות עם תנאים מועדפים.

(ii) הגבלות המוטלות על ידי חכירות. חכירות עשויות להטיל הגבלות, לדוגמה, על ידי דרישה מהחוכר לשמור על יחסים פיננסיים מסוימים.

(iii) רגישות של מידע מדווח למשתני מפתח. מידע מדווח עשוי להיות רגיש, לדוגמה, לתשלומי חכירה משתנים עתידיים.

(iv) חשיפה לסיכונים אחרים הנובעים מחכירות.

(v) חריגות מפרקטיקה ענפית. חריגות כאלה עשויות לכלול, לדוגמה, תנאי חכירה ייחודיים או לא רגילים אשר משפיעים על תיק החכירות של החוכר.

(ב) אם מידע זה גלוי ממידע שמוצג בדוחות הכספיים הראשיים או שניתן לו גילוי בביאורים. חוכר אינו צריך לשכפל מידע אשר מוצג כבר במיקום אחר בדוחות הכספיים.

49ב. מידע נוסף המתייחס לתשלומי חכירה משתנים, אשר, בהתאם לנסיבות, ייתכן שיהיה בו צורך כדי לקיים את מטרת הגילוי בסעיף 51, יכול לכלול מידע אשר מסייע למשתמשים בדוחות הכספיים להעריך, לדוגמה:

(א) את הסיבות של החוכר לשימוש בתשלומי חכירה משתנים והשכיחות של תשלומים אלה;

(ב) את הגודל היחסי של תשלומי חכירה משתנים ביחס לתשלומים קבועים;

(ג) משתני מפתח שבהם תלויים תשלומי חכירה משתנים והאופן שבו חזוי שתשלומים ישתנו בתגובה לשינויים במשתני מפתח אלה; וכן

(ד) השפעות תפעוליות אחרות והשפעות פיננסיות אחרות של תשלומי חכירה משתנים.

50ב. מידע נוסף המתייחס לאופציות הארכה או לאופציות ביטול, אשר, בהתאם לנסיבות, ייתכן שיהיה בו צורך כדי לקיים את מטרת הגילוי בסעיף 51, יכול לכלול מידע אשר מסייע למשתמשים בדוחות הכספיים להעריך, לדוגמה:

(א) את הסיבות של החוכר לשימוש באופציות הארכה או באופציות ביטול והשכיחות של אופציות אלה;

(ב) את הגודל היחסי של תשלומי חכירה אופציונליים ביחס לתשלומי חכירה;

- (ג) את השכירות של מימוש האופציות שלא נכללו במדידה של התחייבויות חכירה; וכן  
(ד) השפעות תפעוליות אחרות והשפעות פיננסיות אחרות של אופציות אלה.

51. מידע נוסף המתייחס לערבויות לערך שייר, אשר, בהתאם לנסיבות, ייתכן שיהיה בו צורך כדי לקיים את מטרת הגילוי בסעיף 51, יכול לכלול מידע אשר מסייע למשתמשים בדוחות הכספיים להעריך, לדוגמה:

- (א) את הסיבות של החוכר למתן ערבויות לערך שייר והשכירות של ערבויות אלה;  
(ב) את הגודל של חשיפת החוכר לסיכון ערך שייר;  
(ג) את המהות של נכסי הבסיס שלגביהם ניתנו ערבויות אלה; וכן  
(ד) השפעות תפעוליות אחרות והשפעות פיננסיות אחרות של ערבויות אלה.

52. מידע נוסף המתייחס לעסקאות מכירה וחכירה בחזרה, אשר, בהתאם לנסיבות, ייתכן שיהיה בו צורך כדי לקיים את מטרת הגילוי בסעיף 51, יכול לכלול מידע אשר מסייע למשתמשים בדוחות הכספיים להעריך, לדוגמה:

- (א) את הסיבות של החוכר לעסקאות מכירה וחכירה בחזרה והשכירות של עסקאות אלה;  
(ב) תנאי מפתח של עסקאות מכירה וחכירה בחזרה בודדות;  
(ג) תשלומים שלא נכללו במדידה של התחייבויות חכירה; וכן  
(ד) את השפעת תזרים המזומנים של עסקאות מכירה וחכירה בחזרה בתקופת הדיווח.

### סיווג חכירות על ידי מחכיר

53. הסיווג של חכירות על ידי מחכירים בתקן זה מבוסס על המידה שבה החכירה מעבירה את הסיכונים וההטבות הנלווים לבעלות על נכס בסיס. סיכונים כוללים את האפשרויות להפסדים כתוצאה מיכולת תפוקה לא מנוצלת או מהתיישנות טכנולוגית ולשינויים בתשואה כתוצאה משינויים בתנאים כלכליים. הטבות עשויות להתבטא בציפייה לפעילות רווחית לאורך החיים הכלכליים של נכס הבסיס ולרווח מעליית ערך או ממימוש ערך שייר.

54. חוזה חכירה עשוי לכלול תנאים להתאמת תשלומי החכירה לשינויים מסוימים אשר מתרחשים בין מועד ההתקשרות לבין מועד התחילה (כמו שינוי בעלות של נכס הבסיס של המחכיר או שינוי בעלות המימון של החכירה של המחכיר). במקרה כזה, לצורכי הסיווג של החכירה, ההשפעה של שינויים כאלה כלשהם תיחשב כאילו התרחשה במועד ההתקשרות.

55. כאשר חכירה כוללת הן מרכיב קרקע והן מרכיב מבנים, מחכיר יעריך את הסיווג של כל מרכיב כחכירה מימונית או כחכירה תפעולית בנפרד על ידי יישום סעיפים 62-66 וסעיפים 53-54. בקביעה אם מרכיב הקרקע מהווה חכירה תפעולית או חכירה מימונית, חשוב להביא בחשבון שלקרקע באופן רגיל יש אורך חיים כלכליים לא מוגדר.

56. במידת הצורך, על מנת לסווג ולטפל בחכירת קרקע ומבנים, מחכיר יקצה את תשלומי החכירה (כולל תשלומים חד פעמיים מראש) בין מרכיבי הקרקע והמבנים באופן יחסי לשוויים ההוגן היחסי של זכויות החכירה במרכיב הקרקע ובמרכיב המבנים של החכירה במועד ההתקשרות. אם תשלומי החכירה אינם 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.



ב57. לגבי חכירת קרקע ומבנים, אשר בה הסכום של מרכיב הקרקע אינו מהותי לחכירה, המחכיר רשאי לטפל בקרקע ובמבנים כיחידה אחת לצורך סיווג החכירה ולסווג אותה כחכירה מימונית או כחכירה תפעולית על ידי יישום סעיפים 62-66 וסעיפים 53-54. במקרה כזה, המחכיר יתייחס לאורך החיים הכלכליים של המבנים כאורך החיים הכלכליים של נכס הבסיס כולו.

### **סיווג חכירת משנה**

ב58. בסיווג חכירת משנה, מחכיר ביניים יסווג את חכירת המשנה כחכירה מימונית או כחכירה תפעולית כלהלן:

(א) אם החכירה הראשית היא חכירה לטווח קצר שהישות, כחוכר, טיפלה בה על ידי יישום סעיף 6, חכירת המשנה תסווג כחכירה תפעולית.

(ב) אחרת, חכירת המשנה תסווג בהתייחס לנכס זכות שימוש הנובע מהחכירה הראשית, ולא בהתייחס לנכס הבסיס (לדוגמה, פריט הרכוש הקבוע שהוא נשוא החכירה).

## נספח ג'

### מועד תחילה והוראות מעבר

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן ויש לו את אותה סמכות כמו לחלקים האחרים של התקן.

### מועד תחילה

1ג. ישות תיישם תקן זה לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2019 או לאחרי. יישום מוקדם של התקן מותר לישויות אשר מיישמות את תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות במועד היישום לראשונה של תקן זה או לפניו. אם ישות מיישמת תקן זה מוקדם יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

### הוראות מעבר

2ג. לצורך יישום הדרישות בסעיפים 1ג-19, מועד היישום לראשונה הוא תחילת תקופת הדיווח השנתית בה ישות מיישמת לראשונה תקן זה.

### הגדרת חכירה

3ג. כהקלה מעשית, ישות אינה נדרשת להעריך מחדש אם חוזה הוא חכירה או אם הוא כולל חכירה במועד היישום לראשונה. במקום זאת, ישות רשאית:

(א) ליישם תקן זה לחוזים שזוהו קודם לכן כחכירות בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17 חכירות ופרשנות מספר 4 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי קביעה אם הסדר מכיל חכירה. הישות תיישם את הוראות המעבר בסעיפים 5ג-18 לחכירות אלה.

(ב) לא ליישם תקן זה לחוזים שקודם לכן לא זוהו ככוללים חכירה בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17 ופרשנות מספר 4 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי.

4ג. אם ישות בוחרת את ההקלה המעשית בסעיף 3ג, עליה לתת גילוי לעובדה זו וליישם את ההקלה המעשית לכל החוזים שלה. כתוצאה מכך, הישות תיישם את הדרישות בסעיפים 9-11 רק לחוזים שההתקשרות בהם הייתה (או לחוזים ששונו) במועד היישום לראשונה או לאחרי.

### חוכרים

5ג. חוכר יישם תקן זה לחכירותיו באחת משתי הדרכים הבאות:

(א) למפרע לכל תקופת דיווח קודמת מוצגת תוך יישום תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות; או

(ב) למפרע כאשר ההשפעה המצטברת של יישום לראשונה של התקן מוכרת במועד היישום לראשונה בהתאם לסעיפים 7ג-13.

6ג. חוכר יישם את הבחירה בסעיף 5ג באופן עקבי לכל החכירות שבהן הוא חוכר.

7ג. אם חוכר בוחר ליישם תקן זה בהתאם לסעיף 5ג(ב), החוכר לא יציג מחדש מידע השוואתי. במקום זאת, החוכר יכיר בהשפעה המצטברת של היישום לראשונה של תקן זה כתיאום ליתרת הפתיחה של העודפים (או של רכיב אחר של הון, כפי שמתאים) במועד היישום לראשונה.

### חכירות שסווגו קודם לכן כחכירות תפעוליות

8ג. אם חוכר בוחר ליישם תקן זה בהתאם לסעיף 5ג(ב), החוכר:

- (א) יכיר בהתחייבות חכירה במועד היישום לראשונה עבור חכירות שסווגו קודם לכן כחכירות תפעוליות בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17. החוכר ימדוד התחייבות חכירה זו בערך הנוכחי של תשלומי החכירה שנתרו, המהוונים על ידי שימוש בשיעור הריבית התוספתי של החוכר במועד היישום לראשונה.
- (ב) יכיר בנכס זכות שימוש במועד היישום לראשונה עבור חכירות שסווגו קודם לכן כחכירות תפעוליות בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17. החוכר יבחר למדוד את נכס זכות שימוש זה באחת מהדרכים הבאות, על בסיס כל חכירה בנפרד:
- (i) בערכו בספרים כאילו התקן היה מיושם ממועד תחילת החכירה, אך מהוון על ידי שימוש בשיעור הריבית התוספתי של החוכר במועד היישום לראשונה; או
- (ii) בסכום השווה להתחייבות חכירה, מותאם בגין הסכום של תשלומי חכירה כלשהם ששולמו מראש או שנצברו המתייחסים לחכירה זו, שהוכרו בדוח על המצב הכספי מייד לפני מועד היישום לראשונה.
- (ג) יישם את תקן חשבונאות בינלאומי 36 *ירידת ערך נכסים* לנכסי זכות שימוש במועד היישום לראשונה, אלא אם כן החוכר מיישם את ההקלה המעשית בסעיף 10ג(ב).
9. למרות הדרישות בסעיף 8ג, עבור חכירות שסווגו קודם לכן כחכירות תפעוליות בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17, חוכר:
- (א) אינו נדרש לבצע תיאומים כלשהם במעבר עבור חכירות שבהן נכס הבסיס הוא בעל ערך נמוך (כמתואר בסעיפים 3ב-8) אשר יטופלו על ידי יישום סעיף 6. החוכר יטפל בחכירות אלה על ידי יישום תקן זה ממועד היישום לראשונה.
- (ב) אינו נדרש לבצע תיאומים כלשהם במעבר עבור חכירות שטופלו קודם לכן כנדל"ן להשקעה על ידי שימוש במודל השווי ההוגן בתקן חשבונאות בינלאומי 40 *נדל"ן להשקעה*. החוכר יטפל בנכס זכות שימוש ובהתחייבות חכירה הנובעים מחכירות אלה על ידי יישום תקן חשבונאות בינלאומי 40 ותקן זה ממועד היישום לראשונה.
- (ג) ימדוד את הנכס זכות שימוש בשווי הוגן במועד היישום לראשונה עבור חכירות שטופלו קודם לכן כחכירות תפעוליות בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17 ואשר יטופלו כנדל"ן להשקעה על ידי שימוש במודל השווי ההוגן בתקן חשבונאות בינלאומי 40 ממועד היישום לראשונה. החוכר יטפל בנכס זכות שימוש ובהתחייבות חכירה הנובעים מחכירות אלה על ידי יישום תקן חשבונאות בינלאומי 40 ותקן זה ממועד היישום לראשונה.
10. חוכר רשאי להשתמש באחת או יותר מההקלות המעשיות הבאות בעת יישום תקן זה למפרע בהתאם לסעיף 5ג(ב) לחכירות שסווגו קודם לכן כחכירות תפעוליות בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17. חוכר רשאי ליישם הקלות מעשיות אלה על בסיס כל חכירה בנפרד:
- (א) חוכר רשאי ליישם שיעור היוון יחיד לתיק של חכירות עם מאפיינים דומים באופן סביר (כמו חכירות עם תקופת חכירה שנתרה דומה עבור קבוצה דומה של נכס בסיס בסביבה כלכלית דומה).
- (ב) חוכר רשאי להסתמך על ההערכה שלו אם חכירות הן מכבידות בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 37 *הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים* מייד לפני מועד היישום לראשונה כחלופה לביצוע בדיקת ירידת ערך. אם חוכר בוחר בהקלה מעשית זו, החוכר יתאים את הנכס זכות שימוש במועד היישום לראשונה בסכום של הפרשה כלשהי עבור חכירות מכבידות שהוכרה בדוח על המצב הכספי מייד לפני מועד היישום לראשונה.
- (ג) חוכר רשאי לבחור שלא ליישם את הדרישות בסעיף 8ג לחכירות שתקופת החכירה שלהם מסתיימת תוך 12 חודש ממועד היישום לראשונה. במקרה כזה, החוכר:

- (i) יטפל בחכירות אלה באותו אופן כמו בחכירות לטווח קצר כמתואר בסעיף 6; וכן
- (ii) יכלול את העלות הקשורה לחכירות אלה במסגרת הגילוי של הוצאת חכירה לטווח קצר בתקופת הדיווח השנתית אשר כוללת את מועד היישום לראשונה.
- (ד) חוכר רשאי לבחור שלא לכלול עלויות ישירות ראשוניות במדידה של הנכס זכות שימוש במועד היישום לראשונה.
- (ה) חוכר רשאי להשתמש ב"ראייה לאחור", כמו בקביעת תקופת החכירה אם החוזה כולל אופציות להאריך או לבטל את החכירה.

### חכירות שסוגו קודם לכן כחכירות מימוניות

11ג. אם חוכר בוחר ליישם תקן זה בהתאם לסעיף 5ג(ב), עבור חכירות שסוגו כחכירות מימוניות בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17, הערכים בספרים של הנכס זכות שימוש ושל התחייבות החכירה במועד היישום לראשונה יהיו הערכים בספרים של נכס החכירה ושל התחייבות החכירה מייד לפני מועד זה כפי שנמדדו בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17. עבור חכירות אלה, חוכר יטפל בנכס זכות שימוש ובהתחייבות חכירה על ידי יישום תקן זה ממועד היישום לראשונה.

### גילוי

12ג. אם חוכר בוחר ליישם תקן זה בהתאם לסעיף 5ג(ב), החוכר ייתן גילוי למידע לגבי יישום לראשונה הנדרש על ידי סעיף 28 לתקן חשבונאות בינלאומי 8, למעט המידע שהוגדר בסעיף 28(ו) לתקן חשבונאות בינלאומי 8. במקום המידע שהוגדר בסעיף 28(ו) לתקן חשבונאות בינלאומי 8, החוכר ייתן גילוי:

(א) לממוצע המשוקלל של שיעור הריבית התוספתי של החוכר שיושם להתחייבויות חכירה שהוכרו בדוח על המצב הכספי במועד היישום לראשונה; וכן

(ב) להסבר להפרש כלשהו בין:

(i) מחויבויות בגין חכירות תפעוליות שניתן להן גילוי בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17 בסוף תקופת הדיווח השנתית הקודמת הסמוכה למועד היישום לראשונה, המהוונות תוך שימוש בשיעור הריבית התוספתי במועד היישום לראשונה כמתואר בסעיף 8א(א); לבין

(ii) התחייבויות חכירה שהוכרו בדוח על המצב הכספי במועד היישום לראשונה.

13ג. אם חוכר מיישם את אחת או יותר מההקלות המעשיות המפורטות בסעיף 10ג עליו לתת גילוי לעובדה זו.

### מחכירים

14ג. למעט כמתואר בסעיף 15ג, מחכיר אינו נדרש לבצע תיאומים כלשהם במעבר עבור חכירות שבהם הוא מחכיר ויטפל בחכירות אלה על ידי יישום תקן זה ממועד היישום לראשונה.

15ג. מחכיר ביניים:

(א) יעריך מחדש חכירות משנה אשר סוגו כחכירות תפעוליות בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17 ואשר עדיין קיימות במועד היישום לראשונה, על מנת לקבוע אם כל אחת מחכירות המשנה צריכה להיות מסווגת כחכירה תפעולית או כחכירה מימונית בעת יישום תקן זה. מחכיר הביניים יבצע הערכה זו במועד היישום לראשונה על בסיס התנאים החוזיים שנותרו מהחכירה הראשית ומחכירת המשנה באותו מועד.

(ב) עבור חכירות משנה שסווגו כחכירות תפעוליות בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17, אך כחכירות מימוניות בעת יישום תקן זה, יטפל בחכירת המשנה כחכירה מימונית חדשה שההתקשרות בה הייתה במועד היישום לראשונה.

### **עסקאות מכירה וחכירה בחזרה לפני מועד היישום לראשונה**

16ג. חוכר לא יעריך מחדש עסקאות מכירה וחכירה בחזרה שההתקשרות בהם הייתה לפני מועד היישום לראשונה על מנת לקבוע אם ההעברה של נכס הבסיס מקיימת את הדרישות בתקן דיווח כספי בינלאומי 15 לטיפול כמכירה.

17ג. אם עסקת מכירה וחכירה בחזרה טופלה כמכירה וכחכירה מימונית בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17, המוכר-חוכר:

(א) יטפל בחכירה בחזרה באותו אופן שבו הוא מטפל בחכירה מימונית אחרת כלשהי אשר קיימת במועד היישום לראשונה; וכן

(ב) ימשיך להפחית רווח כלשהו ממכירה לאורך תקופת החכירה.

18ג. אם עסקת מכירה וחכירה בחזרה טופלה כמכירה וכחכירה תפעולית בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17, המוכר-חוכר:

(א) יטפל בחכירה בחזרה באותו אופן שבו הוא מטפל בחכירה תפעולית אחרת כלשהי אשר קיימת במועד היישום לראשונה; וכן

(ב) יתאים את הנכס זכות שימוש של החכירה בחזרה בגין רווחים נדחים כלשהם או הפסדים נדחים כלשהם המתייחסים לתנאים שאינם תנאי שוק שהוכרו בדוח על המצב הכספי מייד לפני מועד היישום לראשונה.

### **סכומים שהוכרו קודם לכן ביחס לצירופי עסקים**

19ג. אם חוכר הכיר קודם לכן בנכס או בהתחייבות בעת יישום תקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים המתייחסים לתנאים עדיפים או לתנאים נחותים של חכירה תפעולית שנרכשה כחלק מצירוף עסקים, החוכר יגרע נכס או התחייבות אלה ויתאים את הערך בספרים של הנכס זכות שימוש בסכום מקביל במועד היישום לראשונה.

### **הפניות לתקן דיווח כספי בינלאומי 9**

20ג. אם ישות מיישמת תקן זה אך עדיין אינה מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים, כל הפניה בתקן זה לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 תיקרא כהפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 39 מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה.

### **ביטול של תקנים אחרים**

21ג. תקן זה מחליף את התקנים והפרשנויות הבאים:

- (א) תקן חשבונאות בינלאומי 17 חכירות;
- (ב) פרשנות מספר 4 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי קביעה אם הסדר מכיל חכירה;
- (ג) פרשנות מספר 15 של הוועדה המתמדת לפרשנויות חכירות תפעוליות - תמריצים; וכן
- (ד) פרשנות מספר 27 של הוועדה המתמדת לפרשנויות הערכת המהות של עסקאות אשר ערוכות במתכונת המשפטית של חכירה.

## נספח ד'

### תיקונים לתקנים אחרים

נספח זה מפרט את התיקונים לתקנים אחרים שהם תוצאה של פרסום תקן זה על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים. ישות תיישם את התיקונים לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2019 או לאחריו. אם ישות מיישמת תקן זה לתקופה מוקדמת יותר, עליה ליישם גם את תיקונים אלה לתקופה מוקדמת זו.

ישות אינה רשאית ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 16 לפני שהיא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות (ראה סעיף 11).

כתוצאה מכך, לגבי תקנים שהיו בתוקף ביום 1 בינואר 2016, התיקונים בנספח זה מוצגים על בסיס הטקסט של תקנים אלה שהיה בתוקף ביום 1 בינואר 2016, כפי שתוקן על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 15. הטקסט של תקנים אלה בנספח זה אינו כולל תיקונים אחרים כלשהם שלא היו בתוקף ביום 1 בינואר 2016.

לגבי תקנים שלא היו בתוקף ביום 1 בינואר 2016, התיקונים בנספח זה מוצגים על בסיס הטקסט של הפרסום הראשוני של תקנים אלה, כפי שתוקן על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 15. הטקסט של תקנים אלה בנספח זה אינו כולל תיקונים אחרים כלשהם שלא היו בתוקף ביום 1 בינואר 2016.

בסעיפים שתוקנו מסומן טקסט שהושמט בקו חוצה וטקסט חדש מסומן בקו תחתון.

### תקן דיווח כספי בינלאומי 1 אימוץ לראשונה של תקני דיווח כספי בינלאומיים

סעיף 30 מתוקן וסעיף 39 אב נוסף.

#### שימוש בשווי הוגן כעלות נחשבת

30. אם ישות משתמשת בשווי הוגן בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי שלה לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים מעלות נחשבת לגבי פריט רכוש קבוע, נדלין להשקעה, או נכס בלתי מוחשי או נכס זכות שימוש (ראה סעיפים 5ד ו-7ד), יש לתת גילוי בדוחותיה הכספיים הראשונים של הישות לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים, לגבי כל סעיף (line item) בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים:

(א) ...

#### מועד תחילה

...

39אב. תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיפים 30, 4ג, 1ד, 7ד, 8ב ו-9ד, ביטל את סעיף 9א והוסיף את סעיפים 9ב-9ה. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

סעיף 4ג מתוקן.

#### הקלות לצירופי עסקים

...

4ג. אם מאמץ לראשונה אינו מיישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 3 למפרע לצירוף עסקים מהעבר, יש לכך את התוצאות הבאות עבור אותו צירוף עסקים:

(א) ...

(ו) אם נכס שנרכש או התחייבות שניטלה בצירוף עסקים מהעבר לא הוכרו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים, לא תהיה להם עלות נחשבת של אפס בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים. במקום זאת, הרוכש יכיר וימדוד אותם בדוח על המצב הכספי המאוחד שלו לפי אותו בסיס שהיה נדרש לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים בדוח על המצב הכספי של הנרכש. להמחשה: אם בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים, הרוכש לא היוון חכירות ~~מיועדות~~ שנרכשו בצירוף עסקים מהעבר שבהם הנרכש היה חוכר, הוא צריך להוון חכירות אלה בדוחותיו הכספיים המאוחדים, כפי שתקן חשבונאות בינלאומי 17 שתקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות היה דורש מהנרכש לבצע בדוח על המצב הכספי שלו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים. באופן דומה, אם הרוכש לא הכיר לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים בהתחייבות תלויה שעדיין קיימת במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים, הרוכש יכיר בהתחייבות תלויה זו באותו מועד, אלא אם תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים היה אוסר את ההכרה בהתחייבות זו בדוחות הכספיים של הנרכש. לעומת זאת, אם נכס או התחייבות נכללו בתוך מוניטין בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים, אך היו מוכרים בנפרד לפי תקן דיווח כספי בינלאומי 3, אותו נכס או אותה התחייבות נשארים בתוך מוניטין, אלא אם תקני דיווח כספי בינלאומיים היו דורשים להכיר בהם בדוחות הכספיים של הנרכש.

... (ז)

בנספח ד, סעיפים 1ד, 7ד, 8ב ו-9ד מתוקנים. סעיף 9א מבוטל. סעיפים 9ב-9ד נוספים.

## הקלות מתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים

...

1ד. ישות עשויה לבחור באחת או יותר מההקלות הבאות:

... (א)

(ד) חכירות (סעיפים 9ד ו-9א 9ב-9ד);

...

## עלות נחשבת

...

7ד. החלופות הכלולות בסעיפים 5ד ו-6ד רלוונטיות גם לגבי הפריטים הבאים:

(א) נדליין להשקעה, אם ישות בוחרת להשתמש במודל העלות בתקן חשבונאות בינלאומי 40 נדליין להשקעה; וכן

(אא) נכסי זכות שימוש (תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות); וכן

... (ב)

...

8ד. ישויות מסוימות מחזיקות פריטי רכוש קבוע, נכסי זכות שימוש או נכסים בלתי מוחשיים המשמשים, או ששימשו קודם לכן, בפעילויות הכפופות לפיקוח תעריפים. הערך בספרים של פריטים אלה יכול לכלול סכומים שנקבעו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים, אך הם אינם כשירים להיוון בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים. אם זהו המקרה, מאמץ לראשונה יכול לבחור להשתמש בערך בספרים לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים של פריט כזה כעלות נחשבת במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים. אם ישות מיישמת הקלה זו לפריט, אין היא צריכה ליישם את ההקלה לכל הפריטים. במועד המעבר לתקני דיווח כספי

בינלאומיים, ישות תבחן ירידת ערך של כל פריט לגביו נעשה שימוש בהקלה זו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36. לצורך סעיף זה, פעילויות הן כפופות לפיקוח תעריפים אם הן כפופות למשטר של מערכת לקביעת המחירים שניתן לחייב בהם לקוחות עבור סחורות או שירותים ומערכת זו כפופה לפיקוח ו/או לאישור על ידי מפקח על תעריפים (כהגדרתו בתקן דיווח כספי בינלאומי 14 חשבונות פיקוח נדחים).

## חכירות

9ד. מאמץ לראשונה יכול ליישם את הוראות המעבר בפרשנות מספר 4 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC 4), קביעה אם הסדר מכיל חכירה. לכן, מאמץ לראשונה יכול לקבוע אם הסדר, הקיים במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים, כולל חכירה על בסיס העובדות והנסיבות ששררו באותו מועד. מאמץ לראשונה רשאי להעריך אם חוזה, הקיים במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים, כולל חכירה על ידי יישום סעיפים 9-11 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 לחוזים אלה על בסיס העובדות והנסיבות ששררו באותו מועד.

9א. [בוטל] אם מאמץ לראשונה הגיע לאותה קביעה אם הסכם מכיל חכירה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים, כפי שנדרש בפרשנות מספר 4 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC 4) אך במועד שונה מזה שנדרש בפרשנות מספר 4 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC 4), המאמץ לראשונה אינו צריך לבחון מחדש החלטה זו כאשר הוא מאמץ תקני דיווח כספי בינלאומיים. כדי שישות תגיע לאותה קביעה אם הסדר מכיל חכירה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים, קביעה זו היתה צריכה להביא לאותה תוצאה כפי שתנבע מיישום תקן חשבונאות בינלאומי 17 חכירות ופרשנות מספר 4 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC 4).

9ב. כאשר מאמץ לראשונה שהוא חוכר מכיר בהתחייבויות חכירה ובנכסי זכות שימוש, הוא רשאי ליישם את הגישה שלהלן לכל החכירות שלו (בכפוף להקלות המעשיות המתוארות בסעיף 19ד):

(א) מדידת התחייבות חכירה במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים. חוכר המיישם גישה זו ימדוד התחייבות חכירה זו בערך הנוכחי של תשלומי החכירה (ראה סעיף 19ה) שנותרו, המהוונים על ידי שימוש בשיעור הריבית התוספתי של החוכר (ראה סעיף 19ה) במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

(ב) מדידת נכס זכות שימוש במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים. החוכר יבחר למדוד את נכס זכות שימוש זה באחת מהדרכים הבאות, על בסיס כל חכירה בנפרד:

(i) בערכו בספרים כאילו תקן דיווח כספי בינלאומי 16 היה מיושם ממועד תחילת החכירה (ראה סעיף 19ה), אך מהוון על ידי שימוש בשיעור הריבית התוספתי של החוכר במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים; או

(ii) בסכום השווה להתחייבות חכירה, מותאם בגין הסכום של תשלומי חכירה כלשהם ששולמו מראש או שנצברו המתייחסים לחכירה זו, שהוכרו בזכות על המצב הכספי מייד לפני המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

(ג) יישום תקן חשבונאות בינלאומי 36 לנכסי זכות שימוש במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

9ג. למרות הדרישות בסעיף 19ב, מאמץ לראשונה שהוא חוכר ימדוד נכס זכות שימוש בשווי הוגן במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים עבור חכירות אשר מקיימות את ההגדרה של נדל"ן להשקעה בתקן חשבונאות בינלאומי 40 ואשר נמדדות על ידי שימוש במודל השווי ההוגן בתקן חשבונאות בינלאומי 40 ממועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

19ד. מאמץ לראשונה שהוא חוכר רשאי לבצע אחד או יותר מהבאים במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים, על בסיס כל חכירה בנפרד:



(א) ליישם שיעור היוון יחיד לתיק של חכירות עם מאפיינים דומים באופן סביר (לדוגמה, תקופת חכירה שנותרה דומה עבור קבוצה דומה של נכס בסיס בסביבה כלכלית דומה).

(ב) לבחור שלא ליישם את הדרישות בסעיף 9ב לחכירות שתקופת החכירה (ראה סעיף 9ד) שלהם מסתיימת תוך 12 חודש ממועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים. במקום זאת, הישות תטפל בחכירות אלה (כולל גילוי של מידע לגביהן) כאילו החכירות הן חכירות לטווח קצר המטופלות בהתאם לסעיף 6 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16.

(ג) לבחור שלא ליישם את הדרישות בסעיף 9ב לחכירות שבהן נכס הבסיס הוא בעל ערך נמוך (כמתואר בסעיפים 3ב-8 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16). במקום זאת, הישות תטפל בחכירות אלה (כולל גילוי מידע לגביהן) בהתאם לסעיף 6 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16.

(ד) לא לכלול עלויות ישירות ראשוניות (ראה סעיף 9ה) במדידה של נכס זכות שימוש במועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

(ה) להשתמש ב"ראייה לאחור", כמו בקביעת תקופת החכירה אם החוזה כולל אופציות להאריך או לבטל את החכירה.

9ה. תשלומי חכירה, חוכר, שיעור ריבית תוספתי של חוכר, מועד תחילת החכירה, עלויות ישירות ראשוניות ותקופת חכירה הם מונחים מוגדרים בתקן דיווח כספי בינלאומי 16 והם משמשים בתקן זה באותה משמעות.

### **תקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים**

סעיפים 14 ו-17 מתוקנים וסעיפים 28א ו-28ב והכותרות המתייחסות אליהם וסעיף 64 נוספים.

#### **תנאים להכרה**

...

14. סעיפים 28א-40ב ו-31ב-40 מספקים הנחיות לגבי הכרה בחכירות תפעוליות ובנכסים בלתי מוחשיים. סעיפים 22-28ב מפרטים את הסוגים של הנכסים הניתנים לזיהוי ושל ההתחייבויות שכוללים פריטים בגינם תקן זה קובע חריגים מוגבלים לעיקרון ההכרה ולתנאי ההכרה.

**סיווג או יעוד נכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו ושל התחייבויות שניטלו בצירוף עסקים**

...

17. תקן זה קובע שני חריגים לעיקרון בסעיף 15:

(א) סיווג של חוזה חכירה שבו הנרכש הוא מחכיר כחכירה תפעולית או כחכירה מימונית בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 17 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות; וכן

(ב) ...

#### **חכירות שבהם הנרכש הוא החוכר**

28א. הרוכש יכיר בנכסי זכות שימוש ובהתחייבויות חכירה עבור חכירות שזוהו בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 שבהם הנרכש הוא החוכר. הרוכש אינו נדרש להכיר בנכסי זכות שימוש ובהתחייבויות חכירה עבור:

(א) חכירות שתקופת החכירה (כהגדרתה בתקן דיווח כספי בינלאומי 16) שלהן מסתיימת תוך 12 חודש ממועד הרכישה; או

(ב) חכירות שבהן נכס הבסיס הוא בעל ערך נמוך (כמתואר בסעיפים 33-ב ו-8 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16).

28. הרוכש ימדוד את התחייבות החכירה בערך הנוכחי של תשלומי החכירה (כהגדרתם בתקן דיווח כספי בינלאומי 16) שנתרו, כאילו החכירה שנרכשה הייתה חכירה חדשה במועד הרכישה. הרוכש ימדוד את נכס זכות השימוש באותו סכום כמו התחייבות החכירה, מותאם כדי לשקף תנאים עדיפים או תנאים נחותים של החכירה בהשוואה לתנאי שוק.

## מועד תחילה

...

64. תקן דיווח כספי בינלאומי 16, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיפים 14, 17, 32 ו-42, ביטל את סעיפים 28-30 ואת הכותרת המתייחסת אליהם והוסיף את סעיפים 28-א ו-28ב ואת הכותרת המתייחסת אליהם. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

בנספח ב, סעיפים 28-30 והכותרות המתייחסות אליהם מבוטלים וסעיפים 32 ו-42 מתוקנים.

## חכירות תפעוליות

28. [בוטל] הרוכש לא יכיר בנכסים או בהתחייבויות כלשהם המתייחסים לחכירה תפעולית שבה הנרכש הוא החוכר, למעט אם הדבר נדרש לפי סעיפים 29 ב-30.

29. [בוטל] הרוכש יקבע אם התנאים של כל חכירה תפעולית שבה הנרכש הוא החוכר הם עדיפים או נחותים. הרוכש יכיר בנכס בלתי מוחשי אם התנאים של חכירה תפעולית עדיפים ביחס לתנאי השוק ויכיר בהתחייבות אם התנאים נחותים ביחס לתנאי השוק. סעיף 42 מספק הנחיות לגבי מדידת השווי ההוגן במועד הרכישה של נכסים הכפופים לחכירות תפעוליות שבהן הנרכש הוא המחכיר.

30. [בוטל] נכס בלתי מוחשי הניתן לזיהוי עשוי להיות קשור לחכירה תפעולית, ויתכן שיהיה אפשרי להראות זאת באמצעות הנכונות של משתתפים בשוק לשלם מחיר עבור החכירה, גם אם היא בתנאי שוק. לדוגמה, חכירה של שערים בשדה תעופה, או של שטח קמעונאי באיזור קניות מובחר, עשויות לספק גישה לשוק או להטבות כלכליות עתידיות אחרות שכשירות כנכסים בלתי מוחשיים הניתנים לזיהוי, לדוגמה, כקשרי לקוחות. במצב זה, הרוכש יכיר בנכס (בנכסים) הבלתי מוחשי הניתן לזיהוי, בהתאם לסעיף 31.

## נכסים בלתי מוחשיים

...

32. נכס בלתי מוחשי שמקיים את הקריטריון החוזי-משפטי הוא ניתן לזיהוי גם אם הנכס אינו ניתן להעברה או להפרדה מהנרכש או מזכויות ומחויבויות אחרות. לדוגמה:

(א) [בוטל] נרכש חוכר מתקן ייצור בחכירה תפעולית שתנאיה עדיפים ביחס לתנאי השוק. תנאי החכירה התפעולית אוסרים במפורש על העברה של החכירה (בין אם באמצעות מכירה ובין אם באמצעות חכירת משנה). הסכום שבו תנאי החכירה עדיפים בהשוואה לתנאים של עסקאות שוטפות בשוק עבור פריטים זהים או דומים הוא נכס בלתי מוחשי שמקיים את הקריטריון החוזי-משפטי להכרה בנפרד מהמוניטין, למרות שהרוכש לא יכול למכור, או להעביר בדרך אחרת, את חוזה החכירה.

(ב) ...

## נכסים הכפופים לחכירות תפעוליות שבהן הנרכש הוא המחכיר

42b. במדידת השווי ההוגן למועד הרכישה של נכס, כגון בניין או פטנט, הכפוף לחכירה תפעולית, שבה הנרכש הוא המחכיר, הרוכש יביא בחשבון את התנאים של החכירה. ~~במילים אחרות,~~ הרוכש לא מכיר בנכס נפרד או בהתחייבות נפרדת אם התנאים של חכירה תפעולית עדיפים או נחותים בהשוואה לתנאי שוק, ~~כפי שסעיף 293 דורש עבור חכירות שבהן הנרכש הוא החוכר.~~

## תקן דיווח כספי בינלאומי 4 חוזי ביטוח

סעיף 4, כפי שתוקן על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 15, מתוקן וסעיף 41ט נוסף.

### תחולה

4. ישות לא תיישם תקן זה לגבי:

(א) ...

(ג) זכויות חוזיות או מחויבויות חוזיות שתלויות בשימוש העתידי, או בזכות להשתמש, בפריט לא פיננסי (לדוגמה, דמי רישיון אחדים, תמלוגים אחדים, תשלומי חכירה ~~משתנים~~ משתנים ופריטים דומים), כמו כן לגבי ערבות לערך שייר של חוכר המשובצת בחכירה ~~משתנה~~ (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 16 תקן חשבונאות בינלאומי 17 חכירות, תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות ותקן חשבונאות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים).

(ד) ...

### מועד תחילה והוראות מעבר

41ט. תקן דיווח כספי בינלאומי 16, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיף 4. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

## תקן דיווח כספי בינלאומי 7 מכשירים פיננסיים: גילויים

סעיף 29 מתוקן וסעיף 44ג נוסף.

### שווי הוגן

...

29. גילויים לשווי הוגן אינם נדרשים:

(א) ...

(ב) עבור השקעה במכשירים הוניים שאין להם מחיר מצוטט בשוק פעיל למכשיר זהה (כלומר, נתון רמה 1) או נגזרים הצמודים למכשירים הוניים כאלה, שנמדדים בעלות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 39, משום שהשווי ההוגן אינו ניתן למדידה בדרך אחרת באופן מהימן; ~~אז~~

(ג) עבור חוזה הכולל מאפיין השתתפות לפי שיקול דעת (כמפורט בתקן דיווח כספי בינלאומי 4), אם השווי ההוגן של אותו מאפיין לא ניתן למדידה באופן מהימן; או

(ד) עבור התחייבויות חכירה.

## **מועד תחילה והוראות מעבר**

44ג. תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיפים 29 ו-11ב.ד. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

בנספח ב, סעיף 11ד מתוקן.

## **גילויים כמותיים לסיכון נזילות (סעיפים 34(א) ו-39(א) ו-39(ב))**

...

11ב. הסכומים החזויים שניתן להם גילוי בניתוח מועדי הפירעון כפי שנדרש בסעיפים 39(א) ו-39(ב) הם תזרימי המזומנים החזויים הבלתי מהוונים, לדוגמה:

(א) מחויבויות התחייבויות בגין חכירה מימונית ברוטו (לפני הפחתת עלויות מימון);

(ב) ...

## **תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים**

סעיף 2.1 וסעיף 5.5.15 מתוקנים וסעיף 7.1.5 נוסף.

## **פרק 2 תחולה**

2.1 תקן זה ייושם על ידי כל הישויות לכל הסוגים של מכשירים פיננסיים, למעט:

(א) ...

(ב) זכויות ומחויבויות הנובעות מחכירות, שעליהן חל תקן חשבונאות בינלאומי 17 תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות. אולם:

(i) ההוראות לגבי גריעה וההוראות לגבי ירידת ערך בתקן זה חלות על חייבים בגין חכירה מימונית (כלומר, השקעות נטו בחכירות מימוניות) וחייבים בגין חכירה תפעולית שהוכרו על ידי מחכיר;

(ii) ההוראות לגבי גריעה בסעיף 3.3.1 בתקן זה חלות על זכאים התחייבויות בגין חכירה מימונית שהוכרו על ידי חוכר; וכן

(iii) ההוראות לגבי נגזרים משובצים בתקן זה חלות על נגזרים המשובצים בחכירות.

(ג) ...

## **גישה מקלה ללקוחות, נכסים בגין חוזה וחייבים בגין חכירה**

5.5.15 על אף האמור בסעיפים 5.5.3 ו-5.5.5, ישות תמדוד תמיד את ההפרשה להפסד בסכום השווה להפסדי אשראי חזויים לאורך כל חיי מכשיר עבור:

(א) ...

(ב) חייבים בגין חכירה שנובעים מעסקאות שהם בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 17 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16, אם הישות בוחרת כמדיניותה החשבונאית למדוד את ההפרשה להפסד בסכום השווה להפסדי אשראי חזויים לאורך כל חיי מכשיר. מדיניות חשבונאית זו תיושם לכל החייבים בגין חכירה אך ניתן ליישמה באופן נפרד לחייבים בגין חכירה מימונית ולחייבים בגין חכירה תפעולית.

...

## 7.1 מועד תחילה

...

7.1.5 תקן דיווח כספי בינלאומי 16, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיפים 2.1, 5.5.15, 4.3.8, 5.5.34 ו-5.5.46. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

בנספח ב, סעיפים 4.3.8, 5.5.34 ו-5.5.46 מתוקנים.

## נגזרים משובצים (תת-פרק 4.3)

...

4.3.8 המאפיינים והסיכונים הכלכליים של נגזר משובץ קשורים באופן הדוק למאפיינים ולסיכונים הכלכליים של החוזה המארח בדוגמאות שלהלן. בדוגמאות אלה, ישות אינה מטפלת בנגזרים המשובצים בנפרד מהחוזה המארח.

(א) ...

(ו) נגזר המשובץ בחוזה חכירה מארח קשור באופן הדוק לחוזה המארח אם הנגזר המשובץ הוא (i) מדד הקשור לאינפלציה כמו הצמדת תשלומי חכירה למדד המחירים לצרכן (בתנאי שהחכירה אינה ממונפת והמדד מתייחס לאינפלציה בסביבה הכלכלית של הישות עצמה), (ii) דמי שכירות מותגים תשלומי חכירה משתנים המבוססים על מכירות מתייחסות או (iii) דמי שכירות מותגים תשלומי חכירה משתנים המבוססים על שיעורי ריבית משתנים.

(ז) ...

## הפסדי אשראי חזויים

5.5.34 בעת מדידת הפרשה להפסד של חייב בגין חכירה, תזרימי המזומנים המשמשים לקביעת הפסדי האשראי החזויים חייבים להיות עקביים עם תזרימי המזומנים המשמשים במדידת החייב בגין חכירה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 17 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות.

...

## ערך הזמן של כסף

...

5.5.46 הפסדי אשראי חזויים בגין חייבים בגין חכירה יהוונו תוך שימוש באותו שיעור היוון ששימש למדידה של חייבים בגין חכירה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 17 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16.

...

## תקן דיווח כספי בינלאומי 13 מדידות שווי הוגן

סעיף 6 מתוקן.

### תחולה

...

6. דרישות המדידה והגילוי של תקן זה אינן חלות על העסקאות או על המדידות הבאות:

(א) ...

(ב) עסקאות חכירה שבתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 17 המטופלות בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות; וכן

(ג) ...

בנספח ג, סעיף 66 נוסף.

### מועד תחילה והוראות מעבר

...

6. תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיף 6. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

## תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות

סעיפים 5 ו-97 מתוקנים.

### תחולה

5. ישות תיישם תקן זה לכל החוזים עם לקוחות, למעט כלהלן:

(א) חוזי חכירה אשר בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 17 תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות.

(ב) ...

### עלויות לקיום חוזה

...

97. עלויות המתייחסות במישרין לחוזה (או לחוזה צפוי ספציפי) כוללות את כל אחת מהעלויות הבאות:

(א) ...

(ג) הקצאות של עלויות המתייחסות במישרין לחוזה או לפעילויות חוזה (לדוגמה, עלויות של ניהול חוזה ופיקוח, ביטוח ופחת של כלים, ציוד ונכסי זכות שימוש המשמשים לקיום החוזה);

(ד) ...

בנספח ב, סעיפים 66 ו-70 מתוקנים.

### חוזה אקדמה או אופציית רכש

66ב. אם לישות יש מחויבות או זכות לרכוש חזרה את הנכס (חוזה אקדמה או אופציית רכש), לקוח אינו משיג שליטה על הנכס מאחר שהלקוח מוגבל ביכולתו לכוון את השימוש בנכס ולהשיג למעשה את כל ההטבות הנותרות מהנכס, למרות שללקוח עשויה להיות חזקה פיזית על הנכס. כתוצאה מכך, הישות תטפל בחוזה באחת מהאפשרויות הבאות:

(א) כחכירה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 17 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות אם הישות יכולה או חייבת לרכוש חזרה את הנכס בסכום שהוא נמוך ממחיר המכירה המקורי של הנכס, אלא אם כן החוזה הוא חלק מעסקת מכירה וחכירה בחזרה. אם החוזה הוא חלק מעסקת מכירה וחכירה בחזרה, הישות תמשיך להכיר בנכס ותכיר בהתחייבות פיננסית בגין תמורה כלשהי שהתקבלה מהלקוח. הישות תטפל בהתחייבות הפיננסית בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9; או

(ב) ...

### אופציית מכר

70ב. אם לישות יש מחויבות לרכוש חזרה את הנכס לבקשת הלקוח (אופציית מכר) במחיר שהוא נמוך ממחיר המכירה המקורי של הנכס, הישות תביא בחשבון במועד ההתקשרות בחוזה אם ללקוח יש תמריץ כלכלי משמעותי לממש זכות זו. כתוצאה ממימוש זכות זו על ידי הלקוח, הלקוח למעשה משלם לישות תמורה עבור הזכות להשתמש בנכס מוגדר לתקופת זמן. לפיכך, אם ללקוח יש תמריץ כלכלי משמעותי לממש זכות זו, הישות תטפל בהסכם כחכירה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 17 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16, אלא אם כן החוזה הוא חלק מעסקת מכירה וחכירה בחזרה. אם החוזה הוא חלק מעסקת מכירה וחכירה בחזרה, הישות תמשיך להכיר בנכס ותכיר בהתחייבות פיננסית בגין תמורה כלשהי שהתקבלה מהלקוח. הישות תטפל בהתחייבות הפיננסית בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9.

בנספח ג, סעיף ג1א נוסף.

...

ג1א. תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיפים 5, 97, 66 ו-70. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

### תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגה של דוחות כספיים

סעיף 123 מתוקן וסעיף 139 יז נוסף.

### גילוי למדיניות חשבונאית

...

123. ההנהלה מפעילה שיקולי דעת שונים בתהליך היישום של המדיניות החשבונאית של הישות, בנוסף לאלה שכרוכים באומדנים, שעשויים להשפיע בצורה משמעותית על הסכומים שבהם היא מכירה בדוחות הכספיים. לדוגמה, ההנהלה מפעילה שיקולי דעת כדי לקבוע:

(א) ...

(ב) העיתוי שבו הועברו לישויות אחרות, באופן מהותי כל הסיכונים המשמעותיים וכל ההטבות המשמעותיות הנובעים מהבעלות על נכסים פיננסיים ועל נכסים הכפופים לחכירות, ככל הנוגע למחירים נכס-חכירה; וכן

(ג) ...

## מעבר ומועד תחילה

...

139. תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיף 123. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

## תקן חשבונאות בינלאומי 2 מלאי

סעיף 12 מתוקן וסעיף 140 נוסף.

### עלויות המרה

12. עלויות ההמרה של מלאי כוללות עלויות הקשורות במישרין ליחידות הייצור, כגון עבודה ישירה (direct labour). הן כוללות גם הקצאה שיטתית של עלויות תקורה קבועות ומשתנות בייצור (production overhead) שהתהוו בהמרת חומרים למוצרים מוגמרים. עלויות תקורה קבועות בייצור הן אותן עלויות ייצור עקיפות שנשארות קבועות יחסית בלי קשר להיקף הייצור, כגון פחת ואחזקה בגין בניינים צמודי המפעל, ציוד ונכסי זכות שימוש של המפעל המשמשים בתהליך הייצור, ועלות ניהול אדמיניסטרטיבי של המפעל. עלויות תקורה משתנות בייצור הן אותן עלויות ייצור עקיפות שמשתנות באופן ישיר, או כמעט ישיר, ביחס להיקף הייצור, כמו חומרים עקיפים או עבודה עקיפה.

## מועד תחילה

...

140. תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיף 12. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

## תקן חשבונאות בינלאומי 7 דוח על תזרימי מזומנים

סעיפים 17 ו-44 מתוקנים וסעיף 59 נוסף.

### פעילויות מימון

17. הגילוי הנפרד של תזרימי מזומנים הנובעים מפעילויות מימון חשוב, משום שהוא שימושי בחיזוי תביעות של תזרימי מזומנים עתידיים על ידי ספקים של הון לישות. דוגמאות לתזרימי מזומנים הנובעים מפעילויות מימון הן:

(א) ...

(ה) תשלומי מזומנים על ידי חוכר להקטנת ההתחייבות שטרם נפרעה המתייחסת לחכירה מימון.

## עסקאות שאינן במזומנים

...

44. פעילויות רבות של השקעה ומימון אינן בעלות השפעה ישירה על תזרימי מזומנים שוטפים, למרות שהן משפיעות על מבנה ההון והנכסים של ישות. אי הכללתן של עסקאות שאינן במזומנים בדוח על תזרימי המזומנים היא עקבית עם המטרה של דוח על תזרימי מזומנים,



משום שפריטים אלה אינם כרוכים בתזרימי מזומנים בתקופה השוטפת. דוגמאות לעסקאות שאינן במזומנים הן:

(א) הרכישה של נכסים על ידי נטילת התחייבויות המתייחסות אליהם במישרין או באמצעות חכירה ~~מפוזנת~~.

(ב) ...

## מועד תחילה

...

59. תקן דיווח כספי בינלאומי 16 *חכירות*, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיפים 17 ו-44. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

## תקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על ההכנסה

סעיף 20 מתוקן עבור ישות שטרם אימצה את תקן דיווח כספי בינלאומי 9 *מכשירים פיננסיים*.

### נכסים המוצגים בשווי הוגן

20. תקני דיווח כספי בינלאומיים מתירים או דורשים שנכסים מסוימים יוצגו בשווי הוגן או ישוערכו (ראה לדוגמה, תקן חשבונאות בינלאומי 16 *רכוש קבוע*, תקן חשבונאות בינלאומי 38 *נכסים בלתי מוחשיים*, תקן חשבונאות בינלאומי 39 *מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה*, תקן חשבונאות בינלאומי 40 *נדל"ן להשקעה* ותקן דיווח כספי בינלאומי 16 *חכירות*). בחלק מתחומי השיפוט, ההערכה מחדש או הצגה מחדש אחרת של נכס לשווי הוגן משפיעה על ההכנסה החייבת (הפסד לצורך מס) של התקופה השוטפת. כתוצאה מכך, בסיס המס של הנכס מותאם ולא נוצר הפרש זמני. בתחומי שיפוט אחרים, ההערכה מחדש או ההצגה מחדש של נכס אינה משפיעה על ההכנסה החייבת בתקופה של ההערכה מחדש או ההצגה מחדש, ולפיכך בסיס המס של הנכס אינו מותאם. אף על פי כן, התוצאה של ההשבה העתידית של הערך בספרים תהיה זרימה חייבת במס של הטבות כלכליות לישות והסכום שיהיה ניתן לניכוי לצורכי מס יהיה שונה מסכום הטבות כלכליות אלה. ההפרש בין הערך בספרים של נכס משוערך לבין בסיס המס שלו הוא הפרש זמני שבגיניו תיווצר התחייבות מסים נדחים או ייווצר נכס מסים נדחים. זאת, גם כאשר:

(א) ...

סעיף 20 מתוקן עבור ישות שאימצה את תקן דיווח כספי בינלאומי 9 *מכשירים פיננסיים*.

### נכסים המוצגים בשווי הוגן

20. תקני דיווח כספי בינלאומיים מתירים או דורשים שנכסים מסוימים יוצגו בשווי הוגן או ישוערכו (ראה לדוגמה, תקן חשבונאות בינלאומי 16 *רכוש קבוע*, תקן חשבונאות בינלאומי 38 *נכסים בלתי מוחשיים*, תקן חשבונאות בינלאומי 40 *נדל"ן להשקעה*, תקן דיווח כספי בינלאומי 9 *מכשירים פיננסיים* ותקן דיווח כספי בינלאומי 16 *חכירות*). בחלק מתחומי השיפוט, ההערכה מחדש או הצגה מחדש אחרת של נכס לשווי הוגן משפיעה על ההכנסה החייבת (הפסד לצורך מס) של התקופה השוטפת. כתוצאה מכך, בסיס המס של הנכס מותאם ולא נוצר הפרש זמני. בתחומי שיפוט אחרים, ההערכה מחדש או ההצגה מחדש של נכס אינה משפיעה על ההכנסה החייבת בתקופה של ההערכה מחדש או ההצגה מחדש, ולפיכך בסיס המס של הנכס אינו מותאם. אף על פי כן, התוצאה של ההשבה העתידית של הערך בספרים תהיה זרימה חייבת במס של הטבות כלכליות לישות והסכום שיהיה ניתן לניכוי לצורכי מס יהיה שונה מסכום הטבות כלכליות אלה. ההפרש בין הערך בספרים של נכס משוערך לבין בסיס המס שלו הוא הפרש זמני שבגיניו תיווצר התחייבות מסים נדחים או ייווצר נכס מסים נדחים. זאת, גם כאשר:

... (א)

סעיף 198 נוסף.

## מועד תחילה

...

198. תקן דיווח כספי בינלאומי 16, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיף 20. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

## תקן חשבונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע

סעיפים 4 ו-27 מבוטלים, סעיפים 5, 10, 44 ו-68 מתוקנים, סעיף 69, כפי שתוקן על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 15, מתוקן וסעיף 81 יבנוסף.

## תחולה

...

4. [בוטל] תקני חשבונאות אחרים עשויים לדרוש הכרה בפריט של רכוש קבוע בהתבסס על גישה השונה מזו של תקן זה. לדוגמה, תקן חשבונאות בינלאומי 17 מכילות דורש מישות לבחון את ההכרה בפריט של רכוש קבוע חכור, בהתבסס על העברת הסיכונים והתשואות. אולם, במקרים אלה, היבטים אחרים של הטיפול החשבונאי בנוכסים אלה, כולל פחת, נקבעים על ידי תקן זה.

5. ישות, המשתמשת במודל העלות לגבי נדל"ן להשקעה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 40 נדל"ן להשקעה, תשתמש במודל העלות בתקן זה לנדל"ן להשקעה שבבעלות.

## הכרה

...

10. ישות מעריכה, בהתאם לעקרון הכרה זה, את כל עלויות רכוש קבוע במועד בו הן מתהוות. עלויות אלה כוללות עלויות ראשוניות המתהוות כדי לרכוש או להקים פריט רכוש קבוע ועלויות המתהוות לאחר מכן על מנת להוסיף לנכס זה, להחליף חלק ממנו או לתחזק אותו (service it). העלות של פריט רכוש קבוע עשויה לכלול עלויות המתהוות בהקשר לחכירות של נכסים המשמשים להקים פריט רכוש קבוע, להוסיף לו, להחליף חלק שלו או לתחזק אותו, כמו פחת של נכסי זכות שימוש.

## מדידת עלות

...

27. [בוטל] העלות של פריט רכוש קבוע, המוחזק על ידי חוכר בחכירה מימונית, נקבעת בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 17.

...

## פחת

...

44. ישות מקצה את הסכום שהוכר לראשונה, בהתייחס לפריט רכוש קבוע, לחלקים משמעותיים שלו ומפחיתה בנפרד כל חלק כזה. לדוגמה, יהיה ראוי להפחית בנפרד את שלד המטוס ואת מנועי המטוס, בין אם הם בבעלות ובין אם בחכירה מימונית. באופן דומה, אם ישות רוכשת רכוש קבוע, אשר כפוף לחכירה תפעולית שבה הישות היא המחכיר, ייתכן שיהיה זה מתאים

להפחית בנפרד סכומים שמשקפים בעלות של הפריט שניתן לייחסם לתנאים עדיפים או לתנאים נחותים של החכירה יחסית לתנאי השוק.

...

## גריעה

...

68. הרווח או ההפסד הנובעים מגריעת פריט רכוש קבוע ייכללו ברווח או הפסד, כאשר הפריט נגרע (אלא אם תקן חשבונאות בינלאומי 17 תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות דורש אחרת במכירה וחכירה בחזרה). רווחים אלה לא יסווגו כהכנסות.

...

69. המימוש של פריט רכוש קבוע עשוי להתרחש במגוון של דרכים (לדוגמה, על ידי מכירה, על ידי התקשרות בחוזה חכירה מימונית, או על ידי מתן תרומה). מועד המימוש של פריט רכוש קבוע הוא המועד שבו המקבל משיג שליטה על פריט זה בהתאם לדרישות לקביעת עיתוי קיומה של מחויבות ביצוע בתקן דיווח כספי בינלאומי 15. תקן חשבונאות בינלאומי 17 תקן דיווח כספי בינלאומי 16 מיושם לגבי מימוש באמצעות מכירה וחכירה בחזרה.

...

## מועד תחילה

...

81.יב. תקן דיווח כספי בינלאומי 16, שפורסם בינואר 2016, ביטל את סעיפים 4 ו-27 ותיקן את סעיפים 5, 10, 44 ו-68-69. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

## תקן חשבונאות בינלאומי 21 השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ

סעיף 16 מתוקן וסעיף 60 נוסף.

### פריטים כספיים

16. המאפיין ההכרחי של פריט כספי הוא זכות לקבל (או מחויבות למסור) מספר קבוע או ניתן לקביעה של יחידות מטבע. דוגמאות כוללות: פנסיות והטבות עובד אחרות שישולמו במזומן; הפרשות שישולקו במזומן; התחייבויות חכירה; ודיבידנדים במזומן שמוכרים כהתחייבות. בדומה לכך, חוזה לקבל (או למסור) מספר משתנה של מכשיריה ההונניים של הישות או כמות משתנה של נכסים, כאשר השווי ההוגן שיתקבל (או יימסר) שווה למספר קבוע או ניתן לקביעה של יחידות מטבע, הוא פריט כספי. לעומת זאת, המאפיין ההכרחי של פריט לא כספי הוא העדר זכות לקבל (או מחויבות למסור) מספר קבוע או ניתן לקביעה של יחידות מטבע. דוגמאות כוללות: סכומים ששולמו מראש בגין סחורות ושירותים (לדוגמה, שכירות ששולמה מראש); מוניטין; נכסים בלתי מוחשיים; מלאי; רכוש קבוע; נכסי זכות שימוש; והפרשות שישולקו על ידי מסירת נכס לא כספי.

## מועד תחילה

...

60.יב. תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיף 16. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

## תקן חשבונאות בינלאומי 23 עלויות אשראי

סעיף 6 מתוקן וסעיף 29 נוסף.

### הגדרות

...

6. עלויות אשראי עשויות לכלול:

(א) ...

(ד) עלויות מימון ריבית המתייחסת להתחייבויות חכירה המתייחסות לחכירות מימוניות שהוכרו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 17 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות; וכן

(ה) ...

### מועד תחילה

...

29ג. תקן דיווח כספי בינלאומי 16, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיף 6. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

## תקן חשבונאות בינלאומי 32 מכשירים פיננסיים: הצגה

סעיף 97 נוסף.

### מועד תחילה ומעבר

...

97יט. תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיפים 9א ו-10א. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

בנספח הנחיות היישום סעיפים 9א ו-10א מתוקנים.

## נכסים פיננסיים והתחייבויות פיננסיות

...

9א. בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 17 חכירות, חכירה מימונית נחשבת בעיקרה כזכות חכירה יוצרת בדרך כלל זכות של המחכיר לקבל ומחויבותו של החוכר לשלם זרם תשלומים שהם במהותם זהים לתשלומים משולבים של קרן וריבית על-פי הסכם הלוואה. המחכיר מטפל בהשקעתו בהתאם לסכום שהוא זכאי לקבל על-פי חוזה הבחירה מימונית ולא על-פי הבנכס המוחמד הבסיס עצמו שכפוף לחכירה המימונית. בהתאם לכך, מחכיר מתייחס לחכירה מימונית כמכשיר פיננסי. לעומת זאת, חכירה תפעולית נחשבת בעיקרה כחוזה שביצועו לא הושלם, המחייב את המחכיר לאפשר שימוש בנכס בתקופות עתידיות כנגד תמורה הדומה לעמלה בגין שירות. בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16, מחכיר אינו מכיר בזכותו לקבל תשלומי חכירה בתפעולית. המחכיר ממשיך לטפל בנכס המוחמד הבסיס עצמו ולא בסכום כלשהו שהוא זכאי לקבל בעתיד על-פי החוזה. בהתאם לכך, אצל המחכיר חכירה מימונית נחשבת למכשיר פיננסי וחכירה תפעולית אינה נחשבת למכשיר פיננסי (למעט תשלומים ספציפיים שהגיע מועד פירעון) מחכיר אינו מתייחס לחכירה תפעולית כמכשיר

פיננסי, למעט ביחס לתשלומים אינדיבידואלים שהגיע מועד פירעונם (currently due and payable) על ידי החוכר.

10א. נכסים מוחשיים (physical assets) (כגון מלאי ורכוש קבוע), נכסים חצויים נכסי זכות שימוש ונכסים בלתי מוחשיים (כגון פטנטים וסימנים מסחריים) אינם נכסים פיננסיים. שליטה בנכסים מוחשיים, בנכסי זכות שימוש ובנכסים בלתי מוחשיים אלה יוצרת הזדמנות להפיק תזרים חיובי של מזומן או של נכס פיננסי אחר, אך אינה יוצרת זכות קיימת לקבל מזומן או נכס פיננסי אחר.

## **תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים**

סעיף 5 מתוקן וסעיף 102 נוסף.

### **תחולה**

5. כאשר תקן חשבונאות אחר עוסק בסוג ספציפי של הפרשה, התחייבות תלויה או נכס תלוי, על ישות ליישם את אותו תקן במקום תקן זה. לדוגמה, סוגי הפרשות מסוימים נידונים בתקנים בגין:

(א) ...

(ג) חכירות (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 17 תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות). אולם, מאחר ותקן חשבונאות בינלאומי 17 אינו כולל דרישות ספציפיות לטיפול בחכירות תפעוליות שהפכו למכבידות, תקן זה מיושם למקרים אלה תקן זה מיושם לכל חכירה שהופכת מכבידה לפני מועד תחילת החכירה כהגדרתו בתקן דיווח כספי בינלאומי 16. תקן זה חל גם על חכירות לטווח קצר ועל חכירות שבהן נכס הבסיס הוא בעל ערך נמוך המטופלות בהתאם לסעיף 6 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 והופכות מכבידות;

(ד) ...

### **מועד תחילה**

102. תקן דיווח כספי בינלאומי 16, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיף 5. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

## **תקן חשבונאות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים**

סעיפים 3, 6, ו-113 מתוקנים, סעיף 114, כפי שתוקן על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 15, מתוקן וסעיף 130 יב נוסף.

### **תחולה**

3. אם תקן אחר קובע את הטיפול החשבונאי לגבי סוג מסוים של נכס בלתי מוחשי, ישות תיישם את התקן האמור במקום תקן זה. לדוגמה, תקן זה אינו חל על:

(א) ...

(ג) חכירות שהן בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 17 של נכסים בלתי מוחשיים המטופלות

בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות.

... (ד)

6. במקרה של חכירה מימונית, נכס הבסיס עשוי להיות מוחשי או בלתי מוחשי. לאחר ההכרה לראשונה, חוכר מטפל בנכס בלתי מוחשי המוחזק בהתאם לחכירה מימונית על פי תקן זה. זכויות המוחזקות על ידי חוכר בהתאם להסכמי רישוי לגבי פריטים, כגון הפקת סרטי קולנוע, הקלטות וידאו, מחזות, כתבי יד, פטנטים וזכויות יוצרים, הוצאו מתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 17 והן בתחולתו של תקן זה והוצאו מתחולתו של תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

**יציאה משימוש ומימושים**

...

113. הרווח או ההפסד הנובעים מגריעת נכס בלתי מוחשי ייקבעו כהפרש בין התמורה נטו מהמימוש, אם קיימת, לבין הערך בספרים של הנכס. הם יוכרו ברווח או הפסד כאשר הנכס ייגרע (אלא אם, תקן חשבונאות בינלאומי 17 תקן דיווח כספי בינלאומי 16 דורש אחרת במכירה וחכירה בחזרה). רווחים אלה לא יסווגו כהכנסות.

114. המימוש של נכס בלתי מוחשי עשוי להתרחש במגוון של דרכים (לדוגמה, על ידי מכירה, על ידי התקשרות בחוזה חכירה מימונית, או על ידי מתן תרומה). מועד המימוש של נכס בלתי מוחשי הוא המועד שבו המקבל משיג שליטה על נכס זה בהתאם לדרישות לקביעת עיתוי קיומה של מחויבות ביצוע בתקן דיווח כספי בינלאומי 15. תקן חשבונאות בינלאומי 17 תקן דיווח כספי בינלאומי 16 מיושם לגבי מימוש באמצעות מכירה וחכירה בחזרה.

**הוראות מעבר ומועד תחילה**

...

130 יב. תקן דיווח כספי בינלאומי 16, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיפים 3, 6, 113 ו-114. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

**תקן חשבונאות בינלאומי 39 מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה**

סעיף 2 מתוקן וסעיף 103 כב נוסף עבור ישות שטרם אימצה את תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים. תקן חשבונאות בינלאומי 39 אינו מתוקן עבור ישות שאימצה את תקן דיווח כספי בינלאומי 9.

**תחולה**

2. תקן זה ייושם על ידי כל הישויות לכל הסוגים של מכשירים פיננסיים, למעט:

... (א)

(ב) זכויות ומחויבויות הנובעות מחכירות, שעליהן חל תקן חשבונאות בינלאומי 17 תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות. אולם:

(i) ההוראות לגבי גריעה וירידת ערך בתקן זה חלות על חייבים בגין חכירה מימונית (כלומר, השקעות נטו בחכירות מימוניות) וחייבים בגין חכירה תפעולית שהוכרו על ידי מחכיר (ראה סעיפים 15-37, 58, 59, 63-65 וסעיפים 36-52 א-84 ו-93א);

(ii) ההוראות לגבי גריעה בסעיף 39 לתקן זה חלות על זכאים התחייבויות בגין חכירה מימונית שהוכרו על ידי חוכר (ראה סעיפים 39-42 וסעיפים 57א-63א); וכן

... (iii)

## מועד תחילה והוראות מעבר

...

103כב. תקן דיווח כספי בינלאומי 16, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיפים 2 ו-א33. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

בנספח הנחיות היישום סעיף 33 מתוקן עבור ישות שטרם אימצה את תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים. תקן חשבונאות בינלאומי 39 אינו מתוקן עבור ישות שאימצה את תקן דיווח כספי בינלאומי 9.

## נגזרים משובצים (סעיפים 10-13)

...

א33. המאפיינים והסיכונים הכלכליים של נגזר משובץ קשורים באופן הדוק למאפיינים ולסיכונים הכלכליים של החוזה המארח בדוגמאות שלהלן. בדוגמאות אלה, ישות אינה מטפלת בנגזרים המשובצים בנפרד מהחוזה המארח.

... (א)

(ו) נגזר המשובץ בחוזה חכירה מארח קשור באופן הדוק לחוזה המארח אם הנגזר המשובץ הוא (i) מדד הקשור לאינפלציה כמו הצמדת תשלומי חכירה למדד המחירים לצרכן (בתנאי שהחכירה אינה ממונפת והמדד מתייחס לאינפלציה בסביבה הכלכלית של הישות עצמה), (ii) ~~דמי שכירות מותניים~~ תשלומי חכירה משתנים המבוססים על מכירות מתייחסות או (iii) ~~דמי שכירות מותניים~~ תשלומי חכירה משתנים המבוססים על שיעורי ריבית משתנים.

... (ז)

## תקן חשבונאות בינלאומי 40 נדל"ן להשקעה

מאחר שבוצעו תיקונים נרחבים לתקן חשבונאות בינלאומי 40 נדל"ן להשקעה, הנוסח המלא של תקן זה עם השינויים לו מוצג בסוף נספח ד'.

## תקן חשבונאות בינלאומי 41 חקלאות

סעיף 2 מתוקן וסעיף 64 נוסף.

## תחולה

...

2. תקן זה אינו חל על:

... (א)

(ה) נכסי זכות שימוש הנובעים מחכירה של קרקע המתייחסת לפעילות חקלאית (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות).

...

## מועד תחילה והוראות מעבר

...

64. תקן דיווח כספי בינלאומי 16, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיף 2. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

### פרשנות מספר 1 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי שינויים בהתחייבויות קיימות בגין פירוק ושיקום ובהתחייבויות דומות

פסקת ההפניות מתוקנת.

## הפניות

- תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות
- תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים (כפי שעודכן בשנת 2007)
- ...

סעיף 2 מתוקן וסעיף 9 נוסף.

## תחולה

2. פרשנות זו חלה על שינויים במדידה של התחייבות קיימת כלשהי בגין פירוק או שיקום, או של התחייבות דומה, אשר מקיימת את שני התנאים הבאים:

(א) היא מוכרת כחלק מהעלות של פריט רכוש קבוע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 אן כחלק מהעלות של נכס זכות שימוש בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16; וכן

(ב) ...

## מועד תחילה

...

69. תקן דיווח כספי בינלאומי 16, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיף 2. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

### פרשנות מספר 12 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי הסדרי זיכיון למתן שירות

פסקת ההפניות מתוקנת.

## הפניות

- ...
- תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות
- תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות



- ...
- תקן חשבונאות בינלאומי 17 חכירות
- ...
- פרשנות מספר 4 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי קביעה אם הסדר מכיל חכירה (IFRIC 4)
- ...

סעיף 128 נוסף.

## מועד תחילה

128. תקן דיווח כספי בינלאומי 16, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיף א8. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

בנספח א, סעיף א8 מתוקן.

## נספח א

### תחולה (סעיף 5)

א8. למפעיל עשויה להיות זכות להשתמש בתשתית הניתנת להפרדה המתוארת בסעיף א7(א), או במתקנים המשמשים להספקת שירותים נלווים לא מוסדרים שתוארו בסעיף א7(ב). בכל אחד מהמקרים האלה, יתכן שקיימת במהות חכירה מהמעניק למפעיל; במצב זה, החכירה תטופל בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 17 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16.

## פרשנות מספר 29 של הוועדה המתמדת לפרשנויות הסדרי זיכיון למתן שירותים: גילויים

פסקת ההפניות מתוקנת.

## הפניות

- תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות
- ...
- תקן חשבונאות בינלאומי 17 חכירות (כפי שעודכן בשנת 2003)
- ...

סעיף 5 מתוקן.

## סוגיה

...

5. היבטים מסוימים וגילויים מסוימים שקשורים לחלק מהסדרי הזיכיון למתן שירות כבר מטופלים בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים הקיימים (לדוגמה, תקן חשבונאות בינלאומי 16 חל על רכישות של פריטי רכוש קבוע, תקן חשבונאות בינלאומי 17 תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חל על חכירות של נכסים, ותקן חשבונאות בינלאומי 38 חל על רכישות של נכסים בלתי מוחשיים). אולם, יתכן שבהסדר זיכיון למתן שירות יכללו חוזי ביצוע (executory) שאינם מטופלים בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, אלא אם החוזים מכבידים (onerous), ואז חל תקן חשבונאות בינלאומי 37. לפיכך תקן זה מטפל בגילויים נוספים לגבי הסדרי זיכיון למתן שירות.

פסקת מועד התחילה מתוקנת.

## מועד תחילה

...

ישות תיישם את התיקון בסעיפים 6(ה) ו-6א לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2008 או לאחריו. אם ישות מיישמת את פרשנות מספר 12 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC 12) לתקופה מוקדמת יותר, תיקונים אלה ייושמו לתקופה מוקדמת זו.

תקן דיווח כספי בינלאומי 16, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיף 5. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

## פרשנות מספר 32 של הוועדה המתמדת לפרשנויות נכסים בלתי מוחשיים – עלויות אתר אינטרנט

פסקת ההפניות מתוקנת.

## הפניות

- ...
- תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות
- תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות
- ...
- תקן חשבונאות בינלאומי 17 חכירות (כפי שעודכן בשנת 2003)
- ...

סעיף 6, כפי שתוקן על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 15, מתוקן.

## סוגיה

...

6. תקן חשבונאות בינלאומי 38 לא חל על נכסים בלתי מוחשיים המוחזקים על ידי ישות למכירה במהלך העסקים הרגיל (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 2 ותקן דיווח כספי בינלאומי 15) או על חכירות שנמצאות בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 17 של נכסים בלתי מוחשיים המטופלות בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16. לפיכך, פרשנות זו לא חלה על יציאה בגין הפיתוח או ההפעלה של אתר אינטרנט (או תוכנת אתר אינטרנט) למכירה לישות אחרת או המטופלת בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16. כאשר אתר אינטרנט מוחזק בחכירה תפעולית,

המחכיר יישם פרשנות זו. כאשר אתר אינטרנט מוחכר בחכירה מימונית, החוכר יישם פרשנות זו לאחר ההכרה לראשונה בנכס החכור.

פסקת מועד התחילה מתוקנת.

## מועד תחילה

...  
תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות, שפורסם במאי 2014, תיקן את החלק של ה"הפניות" ואת סעיף 6. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

תקן דיווח כספי בינלאומי 16, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיף 6. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

## תקן חשבונאות בינלאומי 40 נדל"ן להשקעה

מאחר שבוצעו תיקונים נרחבים לתקן חשבונאות בינלאומי 40 נדל"ן להשקעה, מוצג הנוסח המלא של תקן זה, כפי שתוקן על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 15, עם השינויים לו. טקסט חדש מסומן בקו תחתון וטקסט שהושמט מסומן בקו חוצה.

## תקן חשבונאות בינלאומי 40

### נדל"ן להשקעה

## מטרת התקן

1. מטרת תקן זה היא לקבוע את הטיפול החשבונאי בנדל"ן להשקעה ואת דרישות הגילוי הקשורות.

## תחולה

2. תקן זה ייושם לגבי ההכרה, המדידה והגילוי של נדל"ן להשקעה.

3. [בוטל] תקן זה דן, בין היתר, במדידה בדוחות הכספיים של חוכר של זכויות בנדל"ן להשקעה, המוחזק בחכירה אשר מטופלת כחכירה מימונית, ובמדידה בדוחות הכספיים של מחכיר של נדל"ן להשקעה, אשר הוחכר לחוכר בחכירה תפעולית. תקן זה אינו עוסק בנושאים, אשר הטיפול בהם נקבע בתקן חשבונאות בינלאומי 17 חכירות, כולל:

(א) סיווג חכירות כחכירות מימוניות או כחכירות תפעוליות;

(ב) הכרה בהכנסה מחכירה של נדל"ן להשקעה (ראה גם תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות);

(ג) מדידת זכויות בנדל"ן, המוחזק בחכירה המטופלת כחכירה תפעולית, בדוחות הכספיים של חוכר;

(ד) מדידת ההשקעה נטו בחכירה מימונית, בדוחות הכספיים של מחכיר;

(ה) הטיפול החשבונאי בעסקאות מכירה וחכירה בחזרה (Sale and leaseback); וכך

(ג) גילוי לגבי חכירות מימוניות וחכירות תפעוליות.

4. תקן זה אינו חל על:

(א) נכסים ביולוגיים הקשורים לפעילות חקלאית (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 41 חקלאות ותקן חשבונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע); וכן

(ב) זכויות למינרלים, ואוצרות מינרליים כגון נפט, גז טבעי ומקורות מתכלים דומים.

## הגדרות

5. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:

**ערך בספרים (Carrying amount)** הוא הסכום בו נכס מוכר בדוח על המצב הכספי.

**עלות (Cost)** היא סכום המזומנים או שווי המזומנים ששולם או השווי ההוגן של תמורה אחרת שניתנה על מנת לרכוש נכס בעת רכישתו או הקמתו, או, כאשר מתאים, הסכום שיוחס לנכס זה כאשר הוכר לראשונה בהתאם לדרישות הספציפיות של תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים, לדוגמה תקן דיווח כספי בינלאומי 2 תשלום מבוסס מניות.

**שווי הוגן (Fair value)** הוא המחיר שהיה מתקבל ממכירת נכס או שהיה משולם להעברת התחייבות בעסקה רגילה בין משתתפים בשוק במועד המדידה. (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 13 מדידת שווי הוגן).

**נדל"ן להשקעה (Investment property)** הוא נדל"ן (קרקע או מבנה - או חלק ממבנה - או שניהם) המוחזק (על ידי הבעלים או על ידי חוכר כנכס זכות שימוש בחכירה מימונית) על מנת להניב הכנסות שכירות או לשם עליית ערך הונית או שניהם, ושלא לצורך:

(א) שימוש בייצור או הספקת סחורות או שירותים או למטרות מנהלתיות; או

(ב) מכירה במהלך העסקים הרגיל.

**נדל"ן בשימוש הבעלים (Owner-occupied property)** הוא נדל"ן המוחזק (על ידי הבעלים או על ידי חוכר כנכס זכות שימוש בחכירה מימונית) לשימוש בייצור או בהספקת סחורות או שירותים או למטרות מנהלתיות.

## סיווג נדל"ן כנדל"ן להשקעה או כנדל"ן בשימוש הבעלים

6. **[בוטל] זכות בנדל"ן, המוחזק על ידי חוכר בחכירה תפעולית, עשויה להיות מסווגת ומטופלת כנדל"ן להשקעה אם ורק אם הנדל"ן היה מקינם אחרת את ההגדרה של נדל"ן להשקעה והחוכר משתמש במודל השווי ההוגן המפורט בסעיפים 33-55 לגבי הנכס שהוכר. חלופת סיווג זו קיימת לגבי כל נדל"ן בנפרד. אולם, מרגע שחלופת סיווג זו נבחרה עבור זכות מסוימת בנדל"ן, המוחזק בחכירה תפעולית, כל הנדל"ן המסווג כנדל"ן להשקעה יטופל תוך שימוש במודל השווי ההוגן. כאשר חלופת סיווג זו נבחרת, כל זכות המסווגת כך תיכלל בגילויים הנדרשים בסעיפים 74-78.**

7. נדל"ן להשקעה מוחזק על מנת להניב הכנסות שכירות או לשם עליית ערך הונית, או שניהם. לפיכך, נדל"ן להשקעה מפיך תזרימי מזומנים אשר, במידה רבה, אינם תלויים בשאר הנכסים המוחזקים על ידי ישות. הבחנה זו מבדילה נדל"ן להשקעה מנדל"ן בשימוש הבעלים. הייצור או ההספקה של סחורות או שירותים (או השימוש בנדל"ן למטרות מנהלתיות) מפיך תזרימי מזומנים, אשר ניתנים לייחוס, לא רק לנדל"ן, אלא גם לנכסים אחרים, אשר נעשה בהם

שימוש בתהליך הייצור או בתהליך ההספקה. תקן חשבונאות בינלאומי 16 חל על נדל"ן בבעלות בשימוש הבעלים ותקן דיווח כספי בינלאומי 16 חל על נדל"ן בשימוש הבעלים המוחזק על ידי חוכר כנכס זכות שימוש.

8. להלן דוגמאות לנדל"ן להשקעה:

(א) קרקע המוחזקת לשם עליית ערך הונית בטווח הארוך, ולא לשם מכירתה בטווח הקצר, במהלך העסקים הרגיל.

(ב) קרקע המוחזקת לשימוש עתידי שטרם נקבע (אם ישות טרם קבעה שהשימוש בקרקע יהיה כנדל"ן בשימוש הבעלים או לצורך מכירה במהלך העסקים הרגיל בטווח הקצר, יש להתייחס לקרקע כמוחזקת לצורך עליית ערך הונית).

(ג) מבנה בבעלות הישות (או נכס זכות שימוש המתייחס לבניין המוחזק על ידי הישות בחכירה מימונית) ומוחכר בחכירה תפעולית, אחת או יותר.

(ד) מבנה שהוא פנוי, אך מוחזק לצורך החכרתו בחכירה תפעולית, אחת או יותר.

(ה) נדל"ן שמוקם או מפותח לשימוש עתידי כנדל"ן להשקעה.

9. להלן דוגמאות לפריטים שאינם נדל"ן להשקעה, ולפיכך אינם בתחולת תקן זה:

(א) נדל"ן המוחזק לשם מכירה במהלך העסקים הרגיל או הנמצא בתהליך הקמה או פיתוח לשם מכירה כזו (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 2 מלאי), לדוגמה, נדל"ן שנרכש רק מתוך כוונה לממשו בעתיד הקרוב או לפיתוחו לשם מכירתו.

(ב) [בוטל]

(ג) נדל"ן בשימוש הבעלים (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 16 ותקן דיווח כספי בינלאומי 16), הכולל (בין היתר) נדל"ן המוחזק לשם שימוש עתידי כנדל"ן בשימוש הבעלים, נדל"ן המוחזק לפיתוח עתידי ולשימוש הבעלים לאחר מכן, נדל"ן המאוכסל על ידי עובדים (בין אם העובדים משלמים דמי שכירות במחירי שוק ובין אם לאו) ונדל"ן בשימוש הבעלים המיועד למימוש.

(ד) [בוטל]

(ה) נדל"ן המוחכר לישות אחרת בחכירה מימונית.

10. נדל"ן מסוים כולל חלק המוחזק על מנת להניב הכנסות שכירות או לשם עליית ערך הונית, וחלק אחר המוחזק לשימוש בייצור או להספקת סחורות או שירותים, או למטרות מנהלתיות. אם חלקים אלה יכולים להימכר בנפרד (או להיות מוחכרים בנפרד בחכירה מימונית), הישות מטפלת בכל חלק בנפרד. אם לא ניתן למכור את החלקים בנפרד, הנדל"ן הוא נדל"ן להשקעה, רק אם חלק לא משמעותי מוחזק לשימוש בייצור או בהספקת סחורות או שירותים או למטרות מנהלתיות.

11. במקרים מסוימים, ישות מספקת שירותים משניים לדיירים של נדל"ן המוחזק על ידה. ישות מטפלת בסוג זה של נדל"ן כנדל"ן להשקעה, אם השירותים מהווים מרכיב בלתי משמעותי, באופן יחסי, מההסדר בכללותו. דוגמה לכך יכולה להיות כאשר הבעלים של מבנה משרדים מספק שירותי אבטחה ושירותי תחזוקה לחוכרים המאכלסים את המבנה.

12. במקרים אחרים, השירותים המסופקים מהווים מרכיב משמעותי. לדוגמה, אם ישות היא הבעלים והמנהלת של בית מלון, שירותים המסופקים לאורחים מהווים מרכיב משמעותי מההסדר בכללותו. לפיכך, בית מלון בבעלות ובניהול הישות מהווה נדל"ן בשימוש הבעלים, ולא נדל"ן להשקעה.
13. ייתכן ויהיה קושי לקבוע אם שירותים משניים הם כה משמעותיים, כך שנדל"ן אינו כשיר כנדל"ן להשקעה. לדוגמה, הבעלים של בית מלון מעביר לעיתים, חלק מהאחריות שלו לצדדים שלישיים באמצעות חוזה ניהול. התנאים בחוזה ניהול כאלה מגוונים ביותר. מצד אחד של טווח האפשרויות, מעמד הבעלים יכול להיות, מבחינת המהות, זה של משקיע פסיבי. מהצד השני של טווח האפשרויות, ייתכן כי הבעלים פשוט העביר תפקידים יום-יומיים למיקור חוץ, בעוד שנותרת אצלו עדיין חשיפה משמעותית להשתנות תזרימי המזומנים, המופקים מפעילויות בית המלון.
14. שיקול דעת נדרש בעת הקביעה אם נדל"ן כשיר כנדל"ן להשקעה. ישות מפתחת קריטריונים לצורך הפעלת שיקול דעת באופן עקבי בהתאם להגדרה של נדל"ן להשקעה ובהתאם להנחיות הקשורות, המובאות בסעיפים 7-13. סעיף 75(ג) דורש מישות לתת גילוי לקריטריונים אלה, כאשר קיים קושי בסיווג.
14. שיקול דעת נדרש גם בעת הקביעה אם רכישת נדל"ן להשקעה היא רכישה של נכס או קבוצה של נכסים או צירוף עסקים שבתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירוף עסקים. יש לפנות לתקן דיווח כספי בינלאומי 3 על מנת לקבוע אם העסקה היא צירוף עסקים. הדיון בסעיפים 7-14 לתקן זה מתייחס לשאלה אם נדל"ן הוא נדל"ן בשימוש הבעלים או נדל"ן להשקעה ולא לקביעה אם רכישת נדל"ן היא צירוף עסקים כפי שהוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 3. לצורך הקביעה אם עסקה מסוימת מקיימת את ההגדרה של צירוף עסקים כהגדרתו בתקן דיווח כספי בינלאומי 3 וכוללת נדל"ן להשקעה כהגדרתו בתקן זה נדרש יישום נפרד של שני התקנים.
15. במקרים מסוימים, ישות היא הבעלים של נדל"ן המוחכר ומאוכלס על ידי חברת האם או חברה בת אחרת. הנדל"ן אינו כשיר כנדל"ן להשקעה בדוחות הכספיים המאוחדים, מאחר והנדל"ן הוא נדל"ן בשימוש הבעלים מנקודת מבט של הקבוצה. אולם, מנקודת המבט של הישות, שבבעלותה הנדל"ן, הנדל"ן הוא נדל"ן להשקעה, אם הוא מקיים את ההגדרה בסעיף 5. לפיכך, המחכיר מטפל בנדל"ן כנדל"ן להשקעה בדוחות הכספיים האינדיבידואליים שלו.

## הכרה

16. **נדל"ן להשקעה בבעלות יוכר כנכס כאשר, ורק כאשר:**
- (א) צפוי (probable) שההטבות הכלכליות העתידיות, הקשורות לנדל"ן להשקעה יזרמו אל הישות; וכן
- (ב) העלות של הנדל"ן להשקעה ניתנת למדידה באופן מהימן.
17. ישות מעריכה, בהתאם לעקרון הכרה זה, את כל עלויות הנדל"ן להשקעה שלה במועד בו הן מתהוות. עלויות אלה כוללות עלויות ראשוניות המתהוות כדי לרכוש נדל"ן להשקעה ועלויות המתהוות לאחר מכן על מנת להוסיף לנדל"ן זה, להחליף חלק ממנו או לתחזק אותו (service it).
18. בהתאם לעקרון ההכרה שבסעיף 16, ישות אינה מכירה בערך בספרים של נדל"ן להשקעה את עלויות התחזוקה היום-יומית (day-to-day servicing) של נדל"ן כזה. ליתר דיוק, עלויות אלה מוכרות ברווח או הפסד בעת התהוותן. עלויות תחזוקה יום-יומיות כוללות בעיקר עלויות עבודה וצריכת חומרים, ויכולות לכלול את העלות של חלקים בלתי משמעותיים. המטרה של יציאות (expenditures) אלה מוגדרת, בדרך כלל, כיתיקונים ותחזוקה של הנדל"ן.

19. חלקים של נדל"ן להשקעה יכול שירכשו בדרך של החלפה. לדוגמה, הקירות הפנימיים עשויים להיות החלפה של הקירות המקוריים. בהתאם לעקרון ההכרה, ישות מכירה בעלות של החלפת חלק של נדל"ן להשקעה כזה כחלק מהערך בספרים של נדל"ן להשקעה, כאשר העלות התהוותה, אם מתקיימים הקריטריונים להכרה. הערך בספרים של אותם חלקים שמוחלפים נגרע בהתאם לדרישות הגריעה של תקן זה.

19א. נדל"ן להשקעה המוחזק על ידי חוכר כנכס זכות שימוש יוכר בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16.

## מדידה בעת הכרה

20. נדל"ן להשקעה **בבעלות** יימדד לראשונה לפי העלות. עלויות עסקה יכללו במדידה לראשונה זו.

21. העלות של נדל"ן להשקעה שנרכש כוללת את מחיר רכישתו, וכן כל יציאה שניתן לייחס במישרין. יציאה שניתן לייחס במישרין, כוללת לדוגמה, שכר טרחה של יועצים מקצועיים עבור שירותים משפטיים, מסי רכישה של נדל"ן ועלויות עסקה אחרות.

22. [בוטל]

23. העלות של נדל"ן להשקעה אינה מוגדלת על ידי:

(א) עלויות התחלתיות (Start up costs) (אלא אם עלויות אלה נחוצות על מנת להביא את הנדל"ן למצב הדרוש לו כדי שהוא יוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה),

(ב) הפסדים תפעוליים שהתהוו לפני שהנדל"ן להשקעה הגיע לרמת האכלוס המתוכננת, או

(ג) סכומים חריגים של חומרים, עבודה או משאבים אחרים מבזבזים, שהתהוו בעת הקמת הנדל"ן או בעת פיתוחו.

24. אם תשלום עבור נדל"ן להשקעה נדחה, עלותו היא הסכום שווה ערך למחיר במזומן. ההפרש בין סכום זה לבין סך התשלומים מוכר כהוצאת ריבית במשך תקופת האשראי.

25. [בוטל] העלות הראשונית של זכות בנדל"ן, המוחזק בחכירה, אשר סווגה כנדל"ן להשקעה תקבע בהתאם להוראות לגבי חכירה מימונית בסעיף 20 לתקן חשבונאות בינלאומי 17, כלומר הנכס יוכר לפי השווי ההוגן של הנדל"ן או הערך הנוכחי של תשלומי החכירה המינימליים, כנמוך מביניהם. בהתאם לאותו סעיף, סכום שווה ערך יוכר כהתחייבות.

26. [בוטל] פרמיה ששולמה עבור חכירה מטופלת כחלק מתשלומי החכירה המינימליים למטרה זו, ולכן סכום זה נכלל בעלות הנכס, אך אינו נכלל בהתחייבות. אם זכות בנדל"ן המוחזק בחכירה מסווגת כנדל"ן להשקעה, הפריט המטופל לפי שווי הוגן הוא זכות זו ולא נדל"ן הבסיס. הנחיות למדידת השווי ההוגן של זכות בנדל"ן מפורטות בסעיפים 33-35, 40, 41, 48, 50 ו-52 ובתקן דיווח כספי בינלאומי 13. הנחיות אלה רלוונטיות גם למדידת השווי ההוגן כאשר ערך זה משמש כעלות לצורך הכרה לראשונה.

27. נדל"ן להשקעה, אחד או יותר, עשויים להירכש תמורת נכס או נכסים לא כספיים, או תמורת שילוב של נכסים כספיים ונכסים לא כספיים. הדיון הבא מתייחס להחלפת נכס לא כספי אחד בנכס לא כספי אחר, אך הוא חל גם על כל החלפות שתוארו במשפט הקודם. העלות של נדל"ן להשקעה כאמור נמדדת בשווי הוגן, אלא אם (א) לעסקת החלפה אין מהות מסחרית (commercial substance) או (ב) השווי ההוגן של הנכס שהתקבל וגם של הנכס שנמסר אינם ניתנים למדידה באופן מהימן. הפריט הנרכש נמדד באופן זה גם אם ישות אינה יכולה לגרוע

מידית את הנכס שנמסר. אם הנכס הנרכש אינו נמדד בשווי הוגן, עלותו נמדדת בהתאם לערך בספרים של הנכס שנמסר.

28. ישות קובעת אם לעסקת החלפה יש מהות מסחרית על ידי בחינת המידה שבה תזרימי המזומנים העתידיים שלה חזויים להשתנות כתוצאה מהעסקה. לעסקת החלפה יש מהות מסחרית אם:

(א) התצורה (סיכון, עיתוי וסכום) של תזרימי מזומנים של הנכס שהתקבל שונה מהתצורה של תזרימי המזומנים של הנכס שהועבר, או

(ב) השווי הספציפי לישות של חלק מפעילויות הישות, שהושפע מהעסקה, משתנה כתוצאה מההחלפה, וכך

(ג) השוני האמור בסעיף (א) או בסעיף (ב) הוא משמעותי יחסית לשווי ההוגן של הנכסים שהוחלפו.

לצורך הקביעה אם לעסקת החלפה יש מהות מסחרית, השווי הספציפי לישות של החלק מפעילויות הישות שהושפע מהעסקה, ישקף את תזרימי המזומנים לאחר מסים. התוצאה של ניתוחים אלה אמורה להיות ברורה מבלי שישות תידרש לבצע חישובים מפורטים.

29. השווי ההוגן של נכס ניתן למדידה באופן מהימן אם (א) השונות (variability) בתוך תחום של מדידות שווי הוגן סבירות אינה משמעותית לגבי נכס זה, או (ב) ניתן להעריך באופן סביר את ההסתברויות לאומדנים השונים בתוך התחום ולהשתמש בהן בעת מדידת שווי הוגן. אם ישות יכולה למדוד באופן מהימן את השווי ההוגן של הנכס שהתקבל וגם של הנכס שנמסר, השווי ההוגן של הנכס שנמסר משמש למדידת העלות של הנכס שהתקבל, אלא אם השווי ההוגן של הנכס שהתקבל מהווה ראייה ברורה יותר.

א.29. נדל"ן להשקעה המוחזק על ידי חוכר כנכס זכות שימוש יימדד לראשונה לפי העלות בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16.

## מדידה לאחר הכרה

### מדיניות חשבונאית

30. למעט החריגים שזכורים בסעיף 32 א-ד, ישות תבחר במודל השווי ההוגן בסעיפים 33-55 או במודל העלות בסעיף 56 כמדיניותה החשבונאית ותיישם מדיניות זו לגבי כל הנדל"ן להשקעה שלה.

31. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות קובע ששינוי יזום במדיניות חשבונאית יבוצע רק אם השינוי מתבטא בדוחות כספיים, המספקים מידע מהימן ורלוונטי יותר, לגבי ההשפעות של עסקאות, אירועים או מצבים אחרים על המצב הכספי, הביצועים הכספיים או תזרימי המזומנים של הישות. אין סבירות גבוהה לכך ששינוי ממודל השווי ההוגן למודל העלות יביא להצגה רלוונטית יותר.

32. תקן זה דורש מכל הישויות למדוד את השווי ההוגן של נדל"ן להשקעה לצורכי מדידה (אם הישות משתמשת במודל השווי ההוגן) או לצורכי גילוי (אם הישות משתמשת במודל העלות). התקן מעודד ישות, אך אינו דורש, למדוד את השווי ההוגן של נדל"ן להשקעה על בסיס הערכה של מעריך בלתי תלוי, בעל כישורים מקצועיים, רלוונטיים ומוכרים ובעל ניסיון עדכני במיקום ובסוג הנדל"ן להשקעה המוערך.

א.32. **ישות עשויה:**



(א) לבחור במודל השווי ההוגן או במודל העלות לכל הנדל"ן להשקעה אשר מגבה התחייבויות, אשר נושאות תשואה הצמודה במישרין לשווי ההוגן של, או לתשואות מנכסים מוגדרים, הכוללים את נדל"ן להשקעה זה; וכן

(ב) לבחור במודל השווי ההוגן או במודל העלות לכל נדל"ן להשקעה אחר, ללא התחשבות בבחירה שנעשתה ב- (א).

32. מבטחים מסוימים וישויות אחרות מפעילים קרן נדל"ן פנימית אשר מנפיקה יחידות (notional units), כאשר חלק מהיחידות מוחזקות על ידי משקיעים בחוזים קשורים וחלק אחר מוחזק על ידי הישות. סעיף 32א אינו מאפשר לישות למדוד את הנדל"ן המוחזק על ידי הקרן בחלקו בעלות ובחלקו בשווי הוגן.

32.ג. אם ישות בוחרת מודלים שונים לשתי הקטגוריות המתוארות בסעיף 32א, מכירות של נדל"ן להשקעה בין קבוצות של נכסים, אשר נמדדו לפי מודלים שונים, יוכרו בשווי הוגן והשינוי המצטבר בשווי ההוגן יוכר ברווח או הפסד. בהתאם לכך, אם נדל"ן להשקעה נמכר מתוך קבוצה לגביה נעשה שימוש במודל השווי ההוגן לקבוצה לגביה נעשה שימוש במודל העלות, השווי ההוגן של הנדל"ן במועד המכירה מהווה את העלות הנחשבת שלו.

## מודל השווי ההוגן

33. לאחר ההכרה לראשונה, ישות אשר בחרה במודל השווי ההוגן תמדוד את כל הנדל"ן להשקעה שלה בשווי הוגן, למעט המקרים המתוארים בסעיף 53.

34. [בוטל] כאשר זכות נדל"ן המוחזק על ידי חוכר בחכירה תפעולית מסווגת כנדל"ן להשקעה בהתאם לסעיף 6, לא ניתן להשתמש בבחירה בסעיף 30; מודל השווי ההוגן ייושם.

35. רווח או הפסד הנובעים משינוי בשווי ההוגן של נדל"ן להשקעה יוכרו ברווח או הפסד לתקופה בה הם נבעו.

36-39. [בוטל]

40. בעת מדידת השווי ההוגן של נדל"ן להשקעה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 13, ישות תוודא שהשווי ההוגן משקף, בין היתר, הכנסת שכירות מחכירות שוטפות והנחות אחרות שמשותפים בשוק היו משתמשים בעת המחרת הנדל"ן להשקעה בתנאי שוק נוכחיים.

40א. כאשר חוכר משתמש במודל השווי ההוגן למדוד נדל"ן להשקעה המוחזק כנכס זכות שימוש, עליו למדוד את נכס זכות השימוש, ולא את נדל"ן הבסיס, בשווי הוגן.

41. סעיף 25 תקן דיווח כספי בינלאומי 16 מגדיר את הבסיס להכרה לראשונה של העלות ב~~א~~ בנדל"ן מוחזק של נדל"ן להשקעה המוחזק על ידי חוכר כנכס זכות שימוש. סעיף 33 דורש שה~~א~~ בנדל"ן מוחזק שנדל"ן להשקעה המוחזק על ידי חוכר כנכס זכות שימוש תימדד יימדד מחדש, אם נדרש, לשווי הוגן אם הישות בוחרת את מודל השווי ההוגן. בחכירה שתוממחה לפי כאשר תשלומי החכירה הם בשיעורי שוק, השווי ההוגן של ~~א~~ בנדל"ן מוחזק של נדל"ן להשקעה המוחזק על ידי חוכר כנכס זכות שימוש בעת הרכישה בניכוי כל תשלומי החכירה החזויים (כולל אלה הקשורים להתחייבויות חכירה שהוכרו) צריך להיות אפס. שווי הוגן זה אינו משתנה גם אם לצרכים חשבונאיים, נכס חכור והתחייבות מוכרים בשווי הוגן או בערך הנוכחי של תשלומי החכירה המינימליים, בהתאם לסעיף 20 לתקן חשבונאות בינלאומי 17. לפיכך, מדידה מחדש של נכס חכור זכות שימוש מעלות, בהתאם לסעיף 25 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16, לשווי הוגן בהתאם לסעיף 33 (תוד הבאה בחשבון של הדרישות בסעיף 50), לא אמורה להביא לרווח או הפסד ראשוני כלשהו, אלא אם כן השווי ההוגן נמדד במועדים שונים. מצב זה עשוי להתרחש כאשר הבחירה ליישם את מודל השווי ההוגן מבוצעת לאחר ההכרה לראשונה.

47-42. [בוטלו]

48. במקרים יוצאי דופן, קיימת ראייה ברורה, כאשר ישות רוכשת לראשונה נדל"ן להשקעה (או כאשר נדל"ן קיים הופך לראשונה לנדל"ן להשקעה לאחר שינוי בשימוש), שהשונוות בתחום של מדידות שווי הוגן סבירות תהיה כה גדולה ויהיה כה קשה להעריך את הסבירויות של התוצאות השונות, כך שתישלל השימושיות של מידה בודדת של שווי הוגן. עובדה זו יכולה להצביע על כך שהשווי ההוגן של הנדל"ן לא יהיה ניתן למדידה באופן מהימן על בסיס מתמשך (ראה סעיף 53).

49. [בוטל]

50. בקביעת הערך בספרים של נדל"ן להשקעה במודל השווי ההוגן, ישות נמנעת ממדידה כפולה של נכסים או התחייבויות שהוכרו כנכסים נפרדים או כהתחייבויות נפרדות. לדוגמה:

(א) ציוד כמו מעליות או מיזוג אויר מהווה, לעתים תכופות, חלק בלתי נפרד מהמבנה ונכלל, בדרך כלל, בשווי ההוגן של נדל"ן להשקעה ולא מוכר בנפרד כרכוש קבוע.

(ב) אם משרד מוכר כשהוא מרוהט, השווי ההוגן של המשרד כולל, בדרך כלל, את השווי ההוגן של הריהוט, מאחר והכנסת השכירות מתייחסת למשרד המרוהט. כאשר ריהוט כלול בשווי ההוגן של נדל"ן להשקעה, ישות אינה מכירה בריהוט זה כנכס נפרד.

(ג) השווי ההוגן של נדל"ן להשקעה אינו כולל הכנסה מראש או הכנסה לקבל מחכירה תפעולית, כיוון שהישות מכירה בה כהתחייבות נפרדת או כנכס נפרד.

(ד) השווי ההוגן של נדל"ן להשקעה המוחזק על ידי חוכר כנכס זכות שימוש באמצעות משקף את תזרימי המזומנים החזויים (כולל דמי שכירות מוגבלים תשלומי חכירה משתנים אשר חזויים לעמוד לתשלום). בהתאם לכך, אם הערכה שהושגה עבור נדל"ן היא נטו בניכוי כל התשלומים החזויים להתבצע, נדרש להוסיף חזרה על התחייבות באמצעות חכירה כלשהי שהוכרה, כדי להגיע לערך בספרים של נדל"ן להשקעה הנמדד תוך שימוש במודל השווי ההוגן.

51. [בוטל]

52. במקרים מסוימים, ישות צופה שהערך הנוכחי של תשלומיה, הקשורים לנדל"ן להשקעה, (מלבד התשלומים הקשורים להתחייבויות שהוכרו) יעלה על הערך הנוכחי של תקבולי המזומנים הקשורים. ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, כדי לקבוע אם יש להכיר בהתחייבות וכיצד על הישות למדוד התחייבות כזו.

## אי יכולת למדוד שווי הוגן באופן מהימן

53. קיימת הנחה, הניתנת להפרכה, שישות תוכל למדוד את השווי ההוגן של נדל"ן להשקעה באופן מהימן על בסיס מתמשך. אולם, במקרים יוצאי דופן, קיימת ראייה ברורה כאשר ישות רוכשת לראשונה נדל"ן להשקעה (או כאשר נדל"ן קיים הופך לראשונה לנדל"ן להשקעה לאחר שינוי בשימוש) לכך שהשווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה לא ניתן למדידה באופן מהימן על בסיס מתמשך. מקרים אלה מתרחשים, כאשר, ורק כאשר, השוק עבור נדל"ן בר-השוואה אינו פעיל (לדוגמה קיימות מספר מועט של עסקאות שהתרחשו לאחרונה, ציטוטי מחיר אינם נוכחיים או שמחירי עסקה שניתנים לצפייה מעידים שהמוכר נאלץ למכור) ומדידות מהימנות חלופיות של שווי הוגן (לדוגמה, שווי הוגן המבוסס על תחזיות תזרים מזומנים מהוון) אינן ניתנות להשגה. אם ישות קובעת שהשווי ההוגן של נדל"ן להשקעה בהקמה לא ניתן למדידה באופן מהימן, אך מצפה שהשווי ההוגן של הנדל"ן יהיה ניתן למדידה באופן מהימן כאשר הבניה תושלם, עליה למדוד את הנדל"ן להשקעה בהקמה בעלות עד אשר שווי

ההוגן יהיה ניתן למדידה באופן מהימן או עד אשר הבניה תושלם (המוקדם מביניהם). אם הישות קובעת שהשווי ההוגן של נדל"ן להשקעה (מלבד נדל"ן להשקעה בהקמה) אינו ניתן למדידה באופן מהימן על בסיס מתמשך, הישות תמדוד את הנדל"ן להשקעה תוך שימוש במודל העלות שבתקן חשבונאות בינלאומי 16 עבור נדל"ן להשקעה בבעלות או בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 עבור נדל"ן להשקעה המוחזק על ידי חוכר כנכס זכות שימוש. יש להניח כי ערך השייר של הנדל"ן להשקעה הוא אפס. הישות תמשיך ~~תיישם~~ ליישם את תקן חשבונאות בינלאומי 16 או את תקן דיווח כספי בינלאומי 16 עד למימוש הנדל"ן להשקעה.

53.א. מהמועד שבו ישות יכולה למדוד באופן מהימן את השווי ההוגן של נדל"ן להשקעה בהקמה, שנמדד עד כה בעלות, הישות תמדוד נדל"ן זה לפי שווי ההוגן. כאשר ההקמה של נדל"ן זה מושלמת, ההנחה היא שהשווי ההוגן ניתן למדידה באופן מהימן. אם לא ניתן למדוד את השווי ההוגן באופן מהימן, בהתאם לסעיף 53, הנדל"ן יטופל תוך שימוש במודל העלות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 עבור נדל"ן להשקעה בבעלות או בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 עבור נדל"ן להשקעה המוחזק על ידי חוכר כנכס זכות שימוש.

53.ב. ניתן להפריך את ההנחה שהשווי ההוגן של נדל"ן להשקעה בהקמה יכול להימדד באופן מהימן רק בעת ההכרה לראשונה. ישות שמדדה פריט של נדל"ן להשקעה בהקמה בשווי ההוגן לא יכולה להגיע למסקנה שהשווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה שהושלם אינו ניתן למדידה באופן מהימן.

54. במקרים יוצאי הדופן כאשר ישות נאלצת, עקב הסיבה המפורטת בסעיף 53, למדוד נדל"ן להשקעה תוך שימוש במודל העלות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 או בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16, הישות מודדת בשווי הוגן את כל יתר הנדל"ן להשקעה כולל נדל"ן להשקעה בהקמה. במקרים אלה, למרות שהישות עשויה להשתמש במודל העלות לגבי נדל"ן להשקעה אחד, הישות תמשיך לטפל בכל אחד מהנדל"ן הנותר תוך שימוש במודל השווי ההוגן.

55. אם ישות מדדה בעבר נדל"ן להשקעה בשווי הוגן, עליה להמשיך למדוד את הנדל"ן בשווי הוגן עד למימוש (או עד שהנדל"ן הופך לנדל"ן בשימוש הבעלים או שהישות מתחילה לפתח את הנדל"ן למכירה לאחר מכן במהלך העסקים הרגיל) גם אם עסקאות בנות-השוואה בשוק הופכות פחות תדירות או שמחירי שוק אינם עוד ניתנים להשגה בנקל (readily available).

## מודל העלות

56. לאחר ההכרה לראשונה, ישות אשר בחרה במודל העלות תמדוד את כל הנדל"ן להשקעה שלה בהתאם לדרישות תקן חשבונאות בינלאומי 16 לגבי מודל זה, למעט אלה שמקיימים את הקריטריונים לסיווג כמוחזקים למכירה (או שנכללים בקבוצת מימוש אשר מסווגת כמוחזקת למכירה) בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו. נדל"ן להשקעה שמקיים את הקריטריונים לסיווג כמוחזק למכירה (או שנכלל בקבוצת מימוש אשר מסווגת כמוחזקת למכירה) יימדד בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5. לאחר ההכרה לראשונה, ישות אשר בחרה במודל העלות תמדוד נדל"ן להשקעה:

(א) בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו, אם הנדל"ן להשקעה מקיים את הקריטריונים לסיווג כמוחזק למכירה (או אם הוא נכלל בקבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה);

(ב) בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16, אם הנדל"ן להשקעה מוחזק על ידי חוכר כנכס זכות שימוש ואינו מוחזק למכירה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5; וכן

(ג) בהתאם לדרישות של תקן חשבונאות בינלאומי 16 עבור מודל העלות בכל יתר המקרים.

## העברות

57. העברות לנדל"ן להשקעה או מנדל"ן להשקעה יבוצעו כאשר, ורק כאשר, קיים שינוי בשימוש, הנתמך בראיות הבאות:
- (א) התחלת שימוש על ידי הבעלים, לגבי העברה מנדל"ן להשקעה לנדל"ן בשימוש הבעלים;
- (ב) התחלת פיתוח מתוך כוונה למכור את הנדל"ן, לגבי העברה מנדל"ן להשקעה למלאי;
- (ג) סיום שימוש על ידי הבעלים, לגבי העברה מנדל"ן בשימוש הבעלים לנדל"ן להשקעה; או
- (ד) התחלת חכירה תפעולית לצד אחר, לגבי העברה ממלאי לנדל"ן להשקעה.
- (ה) [בוטל]
58. סעיף 57(ב) לעיל דורש מישות להעביר נדל"ן מנדל"ן להשקעה למלאי כאשר, ורק כאשר, חל שינוי בשימוש הנתמך בראיות של התחלת פיתוח, מתוך כוונה למכירה. 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) ולא מטפלת בו 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 ולא מסווג מחדש כנדל"ן בשימוש הבעלים במהלך תקופת הפיתוח מחדש.
59. סעיפים 60-65 עוסקים בנושאי הכרה ומדידה שיש ליישם כאשר הישות משתמשת במודל השווי ההוגן לנדל"ן להשקעה. כאשר ישות משתמשת במודל העלות, העברות בין נדל"ן להשקעה, נדל"ן בשימוש הבעלים ומלאי אינן משנות את הערך בספרים של הנדל"ן המועבר ואינם משנים את העלות של אותו נדל"ן לצורכי מדידה או גילוי.
60. בהעברה מנדל"ן להשקעה, המוצג בשווי הוגן, לנדל"ן בשימוש בעלים או למלאי, העלות הנחשבת של הנדל"ן, לצורך הטיפול החשבונאי לאחר מכן, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16, לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 או לתקן חשבונאות בינלאומי 2, תהיה השווי ההוגן שלו במועד השינוי בשימוש.
61. אם נדל"ן בשימוש הבעלים הופך להיות נדל"ן להשקעה, אשר יוצג בשווי הוגן, הישות תיישם את תקן חשבונאות בינלאומי 16 עבור נדל"ן להשקעה בבעלות ואת תקן דיווח כספי בינלאומי 16 עבור נדל"ן להשקעה המוחזק על ידי חוכר כנכס זכות שימוש עד למועד השינוי בשימוש. הישות תטפל בהפרש כלשהו במועד זה בין הערך בספרים של הנדל"ן, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 או בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16, לבין שווי ההוגן, באותו אופן שנקבע בתקן חשבונאות בינלאומי 16 לגבי הערכה מחדש.
62. עד למועד בו נדל"ן בשימוש הבעלים הופך להיות נדל"ן להשקעה, המוצג בשווי הוגן, ישות מפחיתה את הנדל"ן (או את הנכס זכות שימוש) ומכירה בכל ההפסדים מירידת ערך שהתרחשו. הישות מטפלת בהפרש כלשהו במועד זה בין הערך בספרים של הנדל"ן בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 או בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 לבין שווי ההוגן באותו אופן בו מטופלת הערכה מחדש בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16. במילים אחרות:

- (א) ירידה כלשהי בערך בספרים של הנדל"ן מוכרת ברווח או הפסד. אולם, עד למידה שבה נכלל סכום בקרן הערכה מחדש לגבי נדל"ן זה, הירידה מוכרת ברווח כולל אחר ומקטינה את קרן הערכה מחדש בהון.  
 (ב) גידול כלשהו בערך בספרים מטופל כלהלן:

(i) במידה והגידול מבטל הפסד מירידת ערך קודם בגין נדל"ן זה, הגידול יוכר ברווח או הפסד. הסכום שיוכר ברווח או הפסד אינו עולה על הסכום הנחוץ להשבת הערך בספרים לערך בספרים שהיה נקבע (בניכוי פחת) אילו לא היה מוכר הפסד מירידת ערך.

(ii) כל חלק שנותר מהגידול מוכר ברווח כולל אחר ומגדיל את קרן הערכה מחדש בהון. בעת מימוש הנדל"ן להשקעה לאחר מכן, ניתן להעביר את קרן ההערכה מחדש, הכלולה בהון, לעודפים. המעבר מקרן הערכה מחדש לעודפים אינו מבוצע דרך הרווח או הפסד.

63. **בהעברה ממלאי נדל"ן להשקעה, אשר יוצג בשווי הוגן, הפרש כלשהו בין השווי ההוגן של הנדל"ן באותו מועד לבין ערכו הקודם בספרים, יוכר ברווח או הפסד.**

64. הטיפול בהעברות ממלאי נדל"ן להשקעה, אשר יוצג בשווי הוגן, הוא עקבי עם הטיפול במכירות מלאי.

65. **במועד בו ישות משלימה את ההקמה או הפיתוח של נדל"ן להשקעה, שנבנה על ידי הישות עצמה, ואשר יוצג בשווי הוגן, הפרש כלשהו בין השווי ההוגן של הנדל"ן באותו מועד לבין ערכו הקודם בספרים, יוכר ברווח או הפסד.**

## מימושים

66. **נדל"ן להשקעה יגרע (יימחק מהדוח על המצב הכספי) בעת מימושו או כאשר השימוש בו פסק באופן קבוע ולא חזויות הטבות כלכליות עתידיות ממימושו.**

67. מימוש נדל"ן להשקעה עשוי להתרחש באמצעות מכירה או באמצעות התקשרות בחוזה חכירה מימונית. מועד המימוש של נדל"ן להשקעה שנמכר הוא המועד שבו המקבל משיג שליטה על הנדל"ן להשקעה בהתאם לדרישות לקביעת עיתוי קיומה של מחויבות ביצוע בתקן דיווח כספי בינלאומי 15. ~~תקן חשבונאות בינלאומי 17~~ תקן דיווח כספי בינלאומי 16 מיושם לגבי מימוש באמצעות התקשרות בחוזה חכירה מימונית ולמכירה וחכירה בחזרה.

68. אם, בהתאם לעיקרון ההכרה בסעיף 16, ישות מכירה בעלות ההחלפה של חלק מנדל"ן להשקעה כחלק מהערך בספרים של נכס, היא גורעת את הערך בספרים של החלק שהוחלף. לגבי נדל"ן להשקעה המטופל תוך שימוש במודל העלות, חלק שהוחלף עשוי שלא להיות חלק שהופחת בנפרד. אם אין זה מעשי לישות לקבוע את הערך בספרים של החלק שהוחלף, הישות עשויה להשתמש בעלות ההחלפה כאינדיקציה לעלות של החלק שהוחלף במועד בו הוא נרכש או הוקם. בהתאם למודל השווי ההוגן, השווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה עשוי כבר לשקף את אובדן השווי של החלק שעומד להחלפה. במקרים אחרים, ייתכן שקשה להבחין כמה שווי הוגן צריך להקטין בגין החלק שהוחלף. חלופה להורדת השווי ההוגן בגין החלק שהוחלף, כאשר אין זה מעשי לעשות זאת, היא לכלול את העלות של ההחלפה בערך בספרים של הנכס ואז להעריך מחדש את השווי ההוגן, כפי שנדרש לגבי תוספות, שאינן החלפה.

69. **רווחים או הפסדים, מיציאה משימוש או ממימוש נדל"ן להשקעה, ייקבעו כהפרש בין התמורה נטו מהמימוש לבין הערך בספרים של הנכס ויוכרו ברווח או הפסד (אלא אם ~~תקן חשבונאות בינלאומי 17~~ תקן דיווח כספי בינלאומי 16 דורש אחרת לגבי מכירה וחכירה בחזרה) בתקופת היציאה משימוש או המימוש.**

70. סכום התמורה שייכלל ברווח או הפסד הנובע מהגריעה של נדל"ן להשקעה נקבע בהתאם לדרישות לקביעת מחיר העסקה בסעיפים 47-72 לתקן דיווח כספי בינלאומי 15. שינויים עוקבים לסכום הנאמד של התמורה שנכלל ברווח או הפסד יטופלו בהתאם לדרישות לשינויים במחיר העסקה בתקן דיווח כספי בינלאומי 15.
71. ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 37 או תקנים אחרים, בהתאם לעניין, לגבי כל ההתחייבויות שנותרו לישות לאחר מימוש של נדל"ן להשקעה.
72. **פיצוי מצדדים שלישיים בגין נדל"ן להשקעה שערכו נפגם, שאבד או שויתרו עליו יוכר ברווח או הפסד כאשר הישות נעשית זכאית לקבל את הפיצוי (when the compensation becomes receivable).**
73. ירידת ערך או אובדן של נדל"ן להשקעה, תביעות קשורות לפיצוי מצדדים שלישיים, או תשלומי פיצוי מצדדים שלישיים ורכישה עוקבת (subsequent) או הקמה של נכסים חלופיים הם אירועים כלכליים נפרדים והם מטופלים בנפרד כדלהלן:
- (א) ירידות ערך של נדל"ן להשקעה מוכרות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36;
- (ב) יציאה משימוש או מימושים של נדל"ן להשקעה מוכרים בהתאם לסעיפים 66-71 לתקן זה;
- (ג) פיצוי מצדדים שלישיים בגין נדל"ן להשקעה שערכו נפגם, שאבד או שויתרו עליו מוכר ברווח או הפסד כאשר הישות נעשית זכאית לקבל את הפיצוי (when the compensation becomes receivable); וכן
- (ד) עלות נכסים ששוקמו, נרכשו או הוקמו חלף נדל"ן להשקעה שנגרע נקבעת בהתאם לסעיפים 20-29 לתקן זה.

## גילוי

### מודל השווי ההוגן ומודל העלות

74. הגילויים המובאים להלן חלים בנוסף לאלה הנדרשים בתקן חשבונאות בינלאומי 17 בתקן דיווח כספי בינלאומי 16. בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 17 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16, הבעלים של נדל"ן להשקעה מספק גילויים של מחכיר לגבי חכירות בהן הוא התקשר. ישות חוכר המחזיקה בנדל"ן להשקעה כנכס זכות שימוש בחכירה מימונית או בחכירה תפעולית, מספקת גילויים של חוכר כנדרש על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 16 לגבי חכירות מימוניות, וגילויים של מחכיר כנדרש על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 16 לגבי חכירות תפעוליות שבהן היא הוּא התקשרה.
75. **ישות תיתן גילוי:**
- (א) למודל אותו היא מיישמת - מודל השווי ההוגן או מודל העלות.
- (ב) **[בוטל] אם הישות מיישמת את מודל השווי ההוגן, אם ובאילו נסיבות זכויות בנדל"ן המוחזקות בחכירות תפעוליות מסווגות ומטופלות בנדל"ן להשקעה.**

(ג) כאשר קיים קושי בסיווג (ראה סעיף 14), לקריטריונים בהם משתמשת הישות כדי להבדיל בין נדל"ן להשקעה לבין נדל"ן בשימוש הבעלים ולבין נדל"ן המיועד למכירה במהלך העסקים הרגיל.

(ד) [בוטל]

(ה) המידה שבה השווי ההוגן של נדל"ן להשקעה (כפי שנמדד או שניתן לו גילוי בדוחות הכספיים) מבוסס על הערכה של מעריך בלתי תלוי, בעל כישורים מקצועיים רלוונטיים ומוכרים, ובעל ניסיון עדכני במיקום ובסוג הנדל"ן להשקעה המוערך. אם לא בוצעה הערכה כזו, יש לתת לעובדה זו גילוי.

(ו) הסכומים שהוכרו ברווח או הפסד עבור:

(i) הכנסת שכירות מנדל"ן להשקעה;

(ii) הוצאות תפעוליות ישירות (הכוללות תיקונים ותחזוקה), העולות מנדל"ן להשקעה, שהפיק הכנסת שכירות במהלך התקופה;

(iii) הוצאות תפעוליות ישירות (הכוללות תיקונים ותחזוקה), העולות מנדל"ן להשקעה, אשר לא הפיק הכנסת שכירות במהלך התקופה; וכן

(iv) השינוי המצטבר בשווי ההוגן שהוכר ברווח או הפסד במכירה של נדל"ן להשקעה מקבוצה של נכסים שלגביהם נעשה שימוש במודל העלות לקבוצה של נכסים שלגביהם נעשה שימוש במודל השווי ההוגן (ראה סעיף 32ג).

(ז) הקיום והסכומים של מגבלות על יכולת המימוש של נדל"ן להשקעה או על העברת הכנסה ותמורה ממימוש.

(ח) מחויבויות חוזיות לרכישה, להקמה או לפיתוח של נדל"ן להשקעה או לתיקונים, לתחזוקה או להרחבות.

## מודל השווי ההוגן

76. בנוסף לגילויים הנדרשים על פי סעיף 75, ישות אשר מיישמת את מודל השווי ההוגן בסעיפים 33-55 תכלול התאמה בין הערכים בספרים של נדל"ן להשקעה בתחילת התקופה ובסופה, אשר תכלול את הפרטים להלן:

(א) תוספות, תוך מתן גילוי נפרד לתוספות הנובעות מרכישות ותוספות הנובעות מיציאות עוקבות, שהוכרו בערך בספרים של נכס;

(ב) תוספות הנובעות מרכישות דרך צירופי עסקים;

(ג) נכסים שסווגו כמוחזקים למכירה או נכללים בקבוצת מימוש שסווגה כמוחזקת למכירה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5 ומימושים אחרים;

(ד) רווחים נטו או הפסדים נטו מתיאומי שווי הוגן;

(ה) הפרשי השער נטו הנובעים מתרגום הדוחות הכספיים למטבע הצגה אחר, ומתרגום של פעילות חוץ למטבע הצגה של הישות המדווחת;

(ו) העברות ממלאי ומנדל"ן בשימוש הבעלים והעברות למלאי ולנדל"ן בשימוש הבעלים; וכן

(ז) שינויים אחרים.

77. כאשר הערכה שהושגה לנדל"ן להשקעה מתואמת באופן משמעותי לצורכי הדוחות הכספיים, לדוגמה על מנת להימנע ממדידה כפולה של נכסים והתחייבויות אשר מוכרים כנכסים והתחייבויות נפרדים כמתואר בסעיף 50, הישות תיתן גילוי להתאמה בין הערכה שהושגה והערכה המתואמת הכלולה בדוחות הכספיים, אשר מראה בנפרד את הסכום המצרפי של התחייבויות חכירה שהוכרו כלשהן, אשר התווספו חזרה, ותיאומים משמעותיים אחרים כלשהם.

78. במקרים יוצאי הדופן המתוארים בסעיף 53, כאשר ישות מודדת נדל"ן להשקעה תוך שימוש במודל העלות שבתקן חשבונאות בינלאומי 16 או בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16, ההתאמה שנדרשת בסעיף 76 תיתן גילוי לסכומים הקשורים לנדל"ן להשקעה זה בנפרד מסכומים הקשורים לנדל"ן להשקעה אחר. בנוסף, הישות תיתן גילוי:

(א) תיאור הנדל"ן להשקעה;

(ב) הסבר מדוע השווי ההוגן לא ניתן למדידה באופן מהימן;

(ג) אם אפשרי, התחום של אומדנים בהם קיימת סבירות גבוהה שהשווי ההוגן ימצא; וכן

(ד) בעת מימוש נדל"ן להשקעה שלא הוצג בשווי הוגן:

(i) העובדה כי הישות מימשה נדל"ן להשקעה שלא הוצג בשווי הוגן;

(ii) הערך בספרים של אותו נדל"ן להשקעה במועד המכירה; וכן

(iii) הסכום של רווח או הפסד שהוכר.

## מודל העלות

79. בנוסף לגילויים הנדרשים בסעיף 75, ישות אשר מיישמת את מודל העלות בסעיף 56 תיתן גילוי כדלהלן:

(א) שיטות הפחת שבהן נעשה שימוש;

(ב) אורך החיים השימושיים או שיעורי הפחת ששימשו;

(ג) הערך בספרים ברוטו והפחת שנצבר (סכום מצרפי עם הפסדים מירידת ערך שנצברו) בתחילת התקופה ובסופה;

(ד) התאמה בין הערך בספרים של נדל"ן להשקעה בתחילת התקופה ובסופה, אשר תכלול את הפרטים הבאים:



- (i) תוספות, תוך מתן גילוי נפרד לתוספות הנובעות מרכישות, ותוספות הנובעות מיציאה עוקבת שהוכרה כנכס;
- (ii) תוספות הנובעות מרכישות דרך צירופי עסקים;
- (iii) נכסים שסווגו כמוחזקים למכירה או שנכללו בקבוצת מימוש שסווגה כמוחזקת למכירה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 5 ומימושים אחרים;
- (iv) פחת;
- (v) סכום ההפסדים מירידת ערך שהוכרו, וכן סכום ההפסדים מירידת ערך שבוטלו (reversed), במהלך התקופה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36;
- (vi) הפרשי השער נטו הנובעים מתרגום הדוחות הכספיים למטבע הצגה שונה ומתרגום של פעילות חוץ למטבע הצגה של הישות המדווחת;
- (vii) העברות ממלאי ומנדל"ן בשימוש הבעלים והעברות למלאי ולנדל"ן בשימוש הבעלים; וכן
- (viii) שינויים אחרים;
- (ה) השווי ההוגן של נדל"ן להשקעה. במקרים יוצאי הדופן, המתוארים בסעיף 53, בהם ישות אינה יכולה למדוד את השווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה באופן מהימן, הישות תיתן גילוי כדלקמן:
  - (i) תיאור הנדל"ן להשקעה;
  - (ii) הסבר מדוע השווי ההוגן לא ניתן למדידה באופן מהימן; וכן
  - (iii) אם אפשרי, התחום של אומדנים בהם קיימת סבירות גבוהה שהשווי ההוגן יימצא.

## הוראות מעבר

### מודל השווי ההוגן

80. ישות שיישמה קודם לכן את תקן חשבונאות בינלאומי 40 (2000) ובחרת לראשונה לסווג ולטפל בחלק או בכל הזכויות הכשירות בנדל"ן, אשר מוחזק בחכירות תפעוליות, כנדל"ן להשקעה תכיר בהשפעה של בחירה זו כתיאום של יתרת הפתיחה של העודפים לתקופה, שבה הבחירה נעשתה לראשונה. בנוסף לכך:
- (א) אם הישות נתנה גילוי פומבי בעבר (בדוחות כספיים או בדרך אחרת) לשווי ההוגן של זכויות נדל"ן אלה בתקופות קודמות (אשר נמדד בדרך אשר מקיימת את ההגדרה של שווי הוגן בתקן דיווח כספי בינלאומי 13), התקן מעודד ישויות, אך אינו מחייב:
    - (i) לתאם את יתרת הפתיחה של העודפים לתקופה המוקדמת ביותר המוצגת, אשר בה ניתן גילוי פומבי לשווי הוגן מסוג זה; וכן
    - (ii) להציג מחדש מידע השוואתי לאותן תקופות; וכן

**(ב) אם הישות לא נתנה גילוי פומבי בעבר למידע שתואר בסעיף (א), הישות לא תציג מחדש מידע השוואתי וינתן גילוי לעובדה זו.**

81. תקן זה דורש טיפול שונה מהטיפול שנדרש בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8. תקן חשבונאות בינלאומי 8 דורש שמידע השוואתי יוצג מחדש, אלא אם כן אין זה מעשי לעשות זאת.

82. כאשר ישות מיישמת לראשונה תקן זה, התיאום ליתרת הפתיחה של העודפים כולל סיווג מחדש של סכום כלשהו שנכלל בקרן הערכה מחדש בגין נדל"ן להשקעה.

### **מודל העלות**

83. תקן חשבונאות בינלאומי 8 חל על כל שינוי במדיניות החשבונאית, שמתרחש כאשר ישות מיישמת לראשונה תקן זה ובוחרת להשתמש במודל העלות. ההשפעה של שינוי במדיניות חשבונאית כוללת את הסיווג מחדש של סכום כלשהו שנכלל בקרן הערכה מחדש בגין נדל"ן להשקעה.

84. הוראות סעיפים 27-29 לגבי מדידה לראשונה של נדל"ן להשקעה שנרכש בעסקת החלפת נכסים ייושמו באופן של מכאן ולהבא רק על עסקאות עתידיות.

### **צירופי עסקים**

84א. שיפורים שנתיים לתקני דיווח כספי בינלאומיים מחזור 2011-2013 שפורסם בדצמבר 2013 הוסיף את סעיף 14א וכתרת לפני סעיף 6. ישות תיישם תיקון זה מכאן ולהבא לרכישות של נדל"ן להשקעה מתחילת התקופה הראשונה שבה ישות מאמצת תיקון זה. כתוצאה מכך, הטיפול החשבונאי ברכישות של נדל"ן להשקעה בתקופות קודמות לא יתואם. אולם, ישות יכולה לבחור ליישם את התיקון לרכישות בודדות של נדל"ן להשקעה שהתרחשו לפני תחילת התקופה השנתית הראשונה שמתחילה במועד התחילה או לאחריה, אם, ורק אם, המידע הנחוץ ליישום התיקון לגבי עסקאות קודמות אלה זמין לישות.

### **תקן דיווח כספי בינלאומי 16**

84ב. ישות המיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16 ואת תיקוניה המתייחסים לתקן זה בפעם הראשונה, תיישם את הוראות המעבר בנספח ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 לנדל"ן להשקעה שלה המוחזק כנכס זכות שימוש.

### **מועד תחילה**

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

85א. תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים (כפי שעודכן בשנת 2007) שינה את המינוחים אשר משמשים בכל תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. בנוסף, תקן חשבונאות בינלאומי 1 תיקן את סעיף 62. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריה. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 1 (מעודכן 2007) לתקופה מוקדמת יותר, התיקונים ייושמו לתקופה מוקדמת זו.

85ב. סעיפים 8, 9, 48, 53, 54 ו-57 תוקנו, סעיף 22 בוטל וסעיפים 53 ו-53 התווספו על ידי שיפורים לתקני דיווח כספי בינלאומיים שפורסם במאי 2008. ישות תיישם תיקונים אלה מכאן ולהבא לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריה. ישות יכולה ליישם את התיקונים לנדל"ן להשקעה בהקמה מכל מועד לפני 1 בינואר 2009 בתנאי שהשווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה בהקמה נמדד במועדים אלה. יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת את התיקונים לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו וליישם באותו מועד את התיקונים לסעיפים 5 ו-81 לתקן חשבונאות בינלאומי 16 דכוש קבוע.

85. תקן דיווח כספי בינלאומי 13, שפורסם במאי 2011, תיקן את ההגדרה של שווי הוגן בסעיף 5, תיקן את סעיפים 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53ב, 78-80 ו-85 וביטל את סעיפים 36-39, 42-47, 49, 51 ו-75(ד). ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 13.

85ד. שיפורים שנתיים לתקני דיווח כספי בינלאומיים מחזור 2011-2013 שפורסם בדצמבר 2013 הוסיף כותרות לפני סעיף 6 ולאחר סעיף 84 והוסיף את סעיפים 14א ו-84א. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2014 או לאחריו. יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

85ה. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות, שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיפים 3(ב), 9, 67 ו-70. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

85ו. תקן דיווח כספי בינלאומי 16, שפורסם בינואר 2016, תיקן את התחולה של תקן חשבונאות בינלאומי 40 על ידי הגדרת נדל"ן להשקעה ככולל הן נדל"ן להשקעה בבעלות והן נדל"ן המוחזק על ידי חוכר כנכס זכות שימוש. תקן דיווח כספי בינלאומי 16 תיקן את סעיפים 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53א, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 ו-78, הוסיף את סעיפים 19א, 29א, 40א ו-84ב ואת הכותרת המתאימה אליו וביטל את סעיפים 3, 6, 25, 26 ו-34. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

### **ביטול תקן חשבונאות בינלאומי 40 (2000)**

86. תקן זה מחליף את תקן חשבונאות בינלאומי 40 נדל"ן להשקעה (שפורסם בשנת 2000).