

**פרשנות מספר 4 של הוועדה לפרשנויות
של דיווח כספי בינלאומי**

קביעה אם הסדר מכיל חכירה

IFRIC Interpretation 4

**Determining whether an
Arrangement contains a
Lease**

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

תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2017

פרשנות מספר 4 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי והמסמכים הנלווים אליה בוטלו על ידי:

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

מועד התחילה של תקן דיווח כספי בינלאומי 16 הוא לאחר 1 בינואר 2017 ולכן במהדורה זו נכללה פרשנות מספר 4 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי.

תוכן עניינים

החל
מסעיף

**פרשנות 4 של הוועדה לפרשנויות של דיווח
כספי בינלאומי
קביעה אם הסדר מכיל חכירה**

	הפניות
1	רקע
4	תחולה
5	סוגיות
6	עמדה מוסכמת
16	מועד תחילה
17	הוראות מעבר

נספח:

תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 1 אימוץ לראשונה של

תקני דיווח כספי בינלאומיים[†]

דוגמאות להמחשה:

דוגמה להסדר שמכיל חכירה*

דוגמה להסדר שלא מכיל חכירה*

בסיס למסקנות*

*** לא תורגם לעברית**

[†] בספר זה שולבו התיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 1 הנובעים מנספח זה בתקן דיווח כספי בינלאומי 1.

פרשנות 4 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי קביעה אם הסדר מכיל חכירה

פרשנות 4 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי קביעה אם הסדר מכיל חכירה (IFRIC 4), מפורטת בסעיפים 1-17 ובנספח. פרשנות מספר 4 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי מלווה על ידי דוגמאות להמחשה ובסיס למסקנות. התחולה והמעמד המחייב של הפרשנויות נקבעו בסעיף 2 ובסעיפים 7-16 בהקדמה לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

הפניות

- תקן דיווח כספי בינלאומי 13 מדידת שווי הוגן
- תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות
- תקן חשבונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע (כפי שעודכן בשנת 2003)
- תקן חשבונאות בינלאומי 17 חכירות (כפי שעודכן בשנת 2003)
- תקן חשבונאות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים (כפי שעודכן בשנת 2004)
- פרשנות מספר 12 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי הסדרי זיכיון למתן שירות (IFRIC 12)

רקע

1. ישות עשויה להתקשר בהסדר, הכולל עסקה או סדרה של עסקאות קשורות, אשר אינו מוגדר כחכירה לפי צורתו המשפטית, אבל מעביר זכות לשימוש בנכס (לדוגמה פריט רכוש קבוע) בתמורה לתשלום או לסדרה של תשלומים. להלן דוגמאות להסדרים שבהם ישות אחת (הספק) עשויה להעביר לישות אחרת (הרוכש) זכות כזו לשימוש בנכס, לעתים קרובות ביחד עם שירותים נלווים:
- הסדרי מיקור חוץ (לדוגמה מיקור חוץ של פעילויות עיבוד הנתונים של ישות).

- הסדרים בענף התקשורת (telecommunications), שבהם ספקים של קיבולת (capacity) רשת מתקשרים בחוזים לספק לרוכשים זכויות לקיבולת.
 - חוזי קח-או-שלם וחוזים דומים, שבהם רוכשים חייבים לשלם תשלומים שהוגדרו, בין אם הם מקבלים את המוצרים או השירותים שנקבעו בחוזה, ובין אם לאו (לדוגמה חוזה קח-או-שלם לרכוש באופן מהותי את מלוא התפוקה של מחולל כח של ספק).
2. פרשנות זו מספקת הנחיות לצורך הקביעה אם הסדרים אלו הם חכירות, או אם הם מכילים חכירות, שיש לטפל בהן בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 17. הפרשנות לא מספקת הנחיות כיצד יש לסווג את החכירה בהתאם לתקן הזה.
3. בהסדרים מסוימים, נכס הבסיס שכפוף לחכירה מהווה חלק מנכס גדול יותר. פרשנות זו לא עוסקת בשאלה מתי חלק מנכס גדול יותר הוא בעצמו נכס הבסיס לצורך יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17. עם זאת, הסדרים שבהם נכס הבסיס היה מייצג יחידת חשבון בתקן חשבונאות בינלאומי 16 או בתקן חשבונאות בינלאומי 38 נמצאים בתחולת פרשנות זו.

תחולה

4. פרשנות זו לא חלה על:
- (א) הסדרים שהם חכירות שהוצאו מתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 17, או שמכילים חכירות כאלה; או
- (ב) הסדרי זיכיון בין גופים ציבוריים לבין גופים פרטיים אשר בתחולתה של פרשנות מספר 12 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי הסדרי זיכיון למתן שירות (IFRIC 12).

סוגיות

5. מפורטות להלן הסוגיות הנידונות בפרשנות זו:
- (א) כיצד לקבוע אם הסדר הוא חכירה בהתאם להגדרתה בתקן חשבונאות בינלאומי 17, או אם הוא מכיל חכירה כזו;
- (ב) מתי יש לבצע את ההערכה או את הבחינה מחדש כדי לקבוע אם הסדר הוא חכירה, או אם הוא מכיל חכירה; וכן

(ג) כאשר הסדר הוא חכירה, או כאשר הוא מכיל חכירה, כיצד יש להפריד בין התשלומים עבור החכירה לבין תשלומים עבור רכיבים אחרים כלשהם בהסדר.

עמדה מוסכמת

קביעה אם הסדר הוא חכירה, או אם הוא מכיל חכירה

6. קביעה אם הסדר הוא חכירה, או אם הוא מכיל חכירה, תבוסס על מהות ההסדר ודורשת הערכה אם:

(א) קיום ההסדר תלוי בשימוש בנכס או בנכסים ספציפיים (הנכס); וכן

(ב) ההסדר מעביר זכות לשימוש בנכס.

קיום ההסדר תלוי בשימוש בנכס ספציפי

7. יתכן שלמרות שנכס ספציפי יזוהה במפורש בהסדר, הוא לא יהיה כפוף לחכירה אם הקיום של ההסדר לא תלוי בשימוש בנכס שהוגדר. לדוגמה, אם הספק מחויב למסור כמות מוגדרת של סחורות או של שירותים ויש לו זכות ויכולת לספק את הסחורות או השירותים האלה תוך שימוש בנכסים אחרים שלא הוגדרו בהסדר, אזי הקיום של ההסדר לא תלוי בנכס שהוגדר וההסדר לא מכיל חכירה. מחויבות בגין אחריות, שמתירה או שדורשת החלפה באותם נכסים, או בנכסים דומים, אם הנכס שהוגדר לא יפעל כראוי, לא מונעת טיפול חשבונאי כחכירה. בנוסף, תנאי חוזי (מותנה או אחר) המתיר לספק או הדורש ממנו להחליף נכסים אחרים בשל סיבה כלשהי במועד שהוגדר או אחריו, לא מונע טיפול חשבונאי כחכירה לפני מועד החלפה.

8. נכס הוגדר בהסדר במרומז אם, לדוגמה, יש לספק, באמצעות בעלות או חכירה, רק נכס אחד שבאמצעותו ניתן לקיים את המחויבות ואין זה כלכלי או מעשי לספק לבצע את מחויבותו באמצעות שימוש בנכסים חלופיים.

הסדר שמעביר זכות לשימוש בנכס

9. הסדר מעביר זכות לשימוש בנכס אם הוא מעביר לרוכש (החוכר) את הזכות לשלוט בשימוש בנכס הבסיס. הזכות לשלוט בשימוש בנכס הבסיס מועברת אם מתקיים לפחות אחד מהתנאים הבאים:

- (א) יש לרוכש את היכולת או את הזכות להפעיל את הנכס או להנחות אחרים להפעיל את הנכס בצורה שהוא קובע כאשר הוא משיג או שולט על יותר מסכום לא משמעותי של התפוקה או של הטבה אחרת מהנכס.
- (ב) יש לרוכש את היכולת או את הזכות לשלוט בגישה הפיזית לנכס הבסיס כאשר הוא משיג או שולט על יותר מסכום לא משמעותי של התפוקה או של הטבה אחרת מהנכס.
- (ג) העובדות והנסיבות מצביעות על כך שקיימת הסתברות קלושה לכך שצד אחד או יותר שאינם הרוכש יקבלו יותר מסכום לא משמעותי של התפוקה או של הטבה אחרת שיווצרו או יופקו על ידי הנכס במהלך תקופת ההסדר, והמחיר שהרוכש ישלם עבור התפוקה אינו קבוע חוזית ליחידת תפוקה, וגם אינו שווה למחיר השוק השוטף ליחידת תפוקה במועד מסירת התפוקה.

הערכה או בחינה מחדש אם הסדר הוא חכירה, או אם הוא מכיל חכירה

10. ההערכה אם הסדר מכיל חכירה תיעשה בעת ההתקשרות בהסדר, שהוא המועד המוקדם מבין מועד ההסדר לבין המועד שבו הצדדים התחייבו לתנאים העיקריים של ההסדר, על סמך כל העובדות והנסיבות. בחינה מחדש אם הסדר מכיל חכירה לאחר ההתקשרות בהסדר תיעשה רק אם מתקיים לפחות אחד מהתנאים הבאים:

- (א) חל שינוי בתנאים החוזיים, אלא אם השינוי רק מחדש או מאריך (extends) את ההסדר.
- (ב) מומשה זכות חידוש או שהצדדים להסדר הסכימו על הארכה, אלא אם התקופה של החידוש או ההארכה נכללה בתקופת החכירה בהתאם לסעיף 4 לתקן חשבונאות בינלאומי 17. חידוש או הארכה של הסדר שלא כולל תיקון של תנאים כלשהם של ההסדר המקורי לפני סוף התקופה של ההסדר המקורי יוערך בהתאם לסעיפים 6 עד 9 רק בהתייחס לתקופת החידוש או ההארכה.
- (ג) חל שינוי בקביעה האם קיום תלוי בנכס שהוגדר.
- (ד) חל שינוי מהותי בנכס, לדוגמה שינוי פיזי מהותי ברכוש קבוע.

11. בחינה מחדש של הסדר תבוסס על העובדות ועל הנסיבות במועד הבחינה מחדש, כולל התקופה הנותרת של ההסדר. שינויים באומדן (לדוגמה, הסכום המוערך של התפוקה למסירה לרוכש או לרוכשים פוטנציאליים אחרים) לא יחייבו בחינה מחדש. אם הסדר נבחן מחדש ונקבע שהוא מכיל חכירה (או שהוא לא מכיל חכירה), יש ליישם חשבונאות חכירה (או להפסיק ליישמה) החל מהמועדים הבאים:

(א) כאשר חלים סעיפים קטנים (א), (ג) או (ד) בסעיף 10, החל מהמועד שבו התרחש השינוי בנסיבות שגרם לבחינה מחדש;

(ב) כאשר חל סעיף קטן (ב) בסעיף 10, החל מההתקשרות בתקופת החידוש או ההארכה.

הפרדה בין תשלומים עבור החכירה לבין תשלומים אחרים

12. אם הסדר מכיל חכירה, הצדדים להסדר יישמו את הדרישות של תקן חשבונאות בינלאומי 17 על רכיב החכירה בהסדר, אלא אם הם פטורים מדרישות אלו בהתאם לסעיף 2 לתקן חשבונאות בינלאומי 17. בהתאם, אם הסדר מכיל חכירה, חכירה זו תסווג כחכירה מימונית או כחכירה תפעולית בהתאם לסעיפים 7 עד 19 לתקן חשבונאות בינלאומי 17. רכיבים אחרים של ההסדר שאינם בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 17 יטופלו בהתאם לתקנים אחרים.

13. לצורך יישום הדרישות של תקן חשבונאות בינלאומי 17, תשלומים ותמורה אחרת שנדרשים לפי ההסדר יופרדו בעת ההתקשרות בהסדר או בעת הבחינה מחדש לתשלומים עבור החכירה ולרכיבים אחרים על בסיס השווי ההוגן היחסי שלהם. תשלומי החכירה המינימליים כפי שהוגדרו בסעיף 4 לתקן חשבונאות בינלאומי 17 כוללים רק תשלומים עבור החכירה (דהיינו, הזכות לשימוש בנכס) ואינם כוללים תשלומים עבור רכיבים אחרים בהסדר (לדוגמה, עבור שירותים ועבור עלות התשומות).

14. במקרים מסוימים, ההפרדה בין התשלומים עבור החכירה לבין התשלומים עבור רכיבים אחרים בהסדר תדרוש מהרוכש להשתמש בשיטת אומדן. לדוגמה, רוכש עשוי לאמוד את תשלומי החכירה בהסתמך על הסכם חכירה של נכס בר השוואה שלא מכיל רכיבים נוספים, או באמצעות אומדן של התשלומים עבור רכיבים אחרים בהסדר בהסתמך על הסכמים ברי השוואה ואז להפחית את התשלומים האלה מסך כל התשלומים לפי ההסדר.

15. אם רוכש מגיע למסקנה שאין זה מעשי להפריד את התשלומים באופן מהימן, עליו:

(א) במקרה של חכירה מימונית, להכיר בנכס ובהתחייבות בסכום השווה לשווי ההוגן¹ של נכס הבסיס שזוהה בסעיפים 7 ו-8 כנכס החכור. לאחר מכן ההתחייבות תופחת כאשר יבוצעו תשלומים ותוכר הוצאת מימון גלומה בגין ההתחייבות תוך שימוש בשיעור הריבית התוספתית של הרוכש.²

(ב) במקרה של חכירה תפעולית, לטפל בכל התשלומים לפי ההסדר כתשלומי חכירה לצורך עמידה בדרישות הגילוי של תקן חשבונאות בינלאומי 17, אבל

(i) לתת גילוי לתשלומים האלה בנפרד מתשלומי חכירה מינימליים של הסדרים אחרים שלא כוללים תשלומים עבור רכיבים שאינם רכיבי חכירה, וכן

(ii) לציין שהתשלומים להם ניתן גילוי כוללים גם תשלומים עבור רכיבים בהסדר שאינם רכיבי חכירה.

מועד תחילה

16. ישות תיישם פרשנות זו לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2006 או לאחריה. ישום מוקדם של הפרשנות מומלץ. אם ישות מיישמת פרשנות זו לתקופה המתחילה לפני 1 בינואר 2006, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

16.א. ישות תיישם את התיקון בסעיף 4(ב) לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2008 או לאחריה. אם ישות מיישמת את פרשנות מספר 12 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי לתקופה מוקדמת יותר, יש ליישם את התיקון לתקופה מוקדמת זו.

¹ תקן חשבונאות בינלאומי 17 משתמש במונח "שווי הוגן" בדרך ששונה בהיבטים מסויימים מההגדרה של שווי הוגן בתקן דיווח כספי בינלאומי 13. לפיכך, בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17 ישות מודדת שווי הוגן בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 17, ולא בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 13.

² דהיינו, שיעור הריבית התוספתית של החוכר כפי שהוא מוגדר בסעיף 4 לתקן חשבונאות בינלאומי 17.

17. תקן חשבונאות בינלאומי 8 קובע איך ישות צריכה ליישם שינוי במדיניות חשבונאית הנובע מיישום לראשונה של פרשנות. ישות לא נדרשת לציית לדרישות אלה בעת היישום לראשונה של פרשנות זו. אם ישות משתמשת בהקלה זו, עליה ליישם את סעיפים 6 עד 9 לפרשנות על הסדרים שהיו קיימים בתחילת התקופה המוקדמת ביותר שעבורה מוצג מידע השוואתי בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, על בסיס העובדות והנסיבות שהיו קיימים בתחילת התקופה הזו.