

**פרשנות מספר 27 של הוועדה המתמדת
לפרשנויות**

הערכת המהות של עסקאות

אשר ערוכות במתכונת

המשפטית של חכירה

SIC Interpretation 27

Evaluating the Substance of

Transactions Involving the

Legal Form of 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 27 של הוועדה המתמדת לפרשנויות והמסמכים הנלווים אליה:

- תוקנו על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים (פורסם בנובמבר 2009, באוקטובר 2010, בנובמבר 2013 וביולי 2014) (מועד תחילה 1 בינואר 2018)
- תוקנו על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות (פורסם במאי 2014) (מועד תחילה 1 בינואר 2018)
- בוטלו על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות (פורסם בינואר 2016) (מועד תחילה 1 בינואר 2019).

מועד התחילה של התיקונים הוא לאחר 1 בינואר 2017 ולכן במהדורה זו הם לא שולבו אלא נכללו בנפרד, במסגרת נספח ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 ובמסגרת נספח ד לתקן דיווח כספי בינלאומי 15. כמו כן, מועד התחילה של תקן דיווח כספי בינלאומי 16 הוא לאחר 1 בינואר 2017 ולכן במהדורה זו נכללה פרשנות מספר 27 של הוועדה המתמדת לפרשנויות.

פרשנות מספר 27 של הוועדה המתמדת לפרשנויות הערכת המהות של עסקאות אשר ערוכות במתכונת המשפטית של חכירה

פרשנות מספר 27 של הוועדה המתמדת לפרשנויות, הערכת המהות של עסקאות אשר ערוכות במתכונת המשפטית של חכירה (SIC 27), מפורטת בסעיפים 3-11. פרשנות מספר 27 של הוועדה המתמדת לפרשנויות מלווה על ידי בסיס למסקנות ונספחים הממחישים את יישום הפרשנות. התחולה והמעמד המחייב של הפרשנויות נקבעו בסעיפים 2 ו-7-16 בהקדמה לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

הפניות

- תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות
- תקן חשבונאות בינלאומי 11 חוזי הקמה
- תקן חשבונאות בינלאומי 17 חכירות (כפי שעודכן בשנת 2003)
- תקן חשבונאות בינלאומי 18 הכנסות
- תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים
- תקן חשבונאות בינלאומי 39 מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה (כפי שעודכן בשנת 2003)
- תקן דיווח כספי בינלאומי 4 חוזי ביטוח

סוגיה

1. ישות עשויה להתקשר בעסקה, או בסדרה של עסקאות שתוכננו, (להלן - הסדר) עם צד לא קשור או עם צדדים לא קשורים (להלן - משקיע) אשר ערוכים במתכונת המשפטית של חכירה. לדוגמה, יתכן שישות תחכיר למשקיע נכסים ותחכור בחזרה את אותם נכסים, או, לחלופין, תמכור משפטית נכסים ותחכור אותם בחזרה. המבנה של כל הסדר והתנאים שבו עשויים להיות שונים בצורה משמעותית. בדוגמה של החכירה והחכירה בחזרה, יתכן שההסדר תוכנן כדי להשיג יתרון מס למשקיע, אשר חלקו מועבר בצורת עמלה לישות, ולא כדי להעביר את הזכות לשימוש בנכס.

2. כאשר הסדר עם משקיע ערוך במתכונת המשפטית של חכירה, הסוגיות הן:
- (א) כיצד יש להחליט אם קיים קשר בין סדרה של עסקאות, ולפיכך ראוי לטפל בהן כעסקה אחת;
- (ב) אם ההסדר מקיים את הגדרת חכירה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 17; ואם לא,
- (i) אם חשבון השקעה נפרד ומחויבויות בגין תשלומי חכירה, אשר יתכן שיתקיימו, מייצגים נכסים והתחייבויות של הישות (ראה את הדוגמה המתוארת בסעיף א2(א) בנספח א');
- (ii) כיצד על הישות לטפל במחויבויות אחרות שנובעות מההסדר; וכן
- (iii) כיצד על הישות לטפל בעמלה שיתכן שהיא תקבל ממשקיע.

עמדה מוסכמת

3. סדרה של עסקאות, אשר ערוכות במתכונת המשפטית של חכירה, הן קשורות ולפיכך הן יטופלו כעסקה אחת, כאשר לא ניתן להבין את ההשפעה הכלכלית הכוללת מבלי להתייחס לסדרת העסקאות כמכלול. זה הוא המקרה, לדוגמה, כאשר סדרת העסקאות קשורות אחת לשנייה באופן הדוק, המשא ומתן מנוהל (negotiated) כעסקה אחת, והן מבוצעות בעת ובעונה אחת או לפי סדר רציף. (בנספח א' מובאות המחשות ליישום פרשנות זו).
4. הטיפול החשבונאי ישקף את מהות ההסדר. יש להעריך את כל ההיבטים והמשמעויות של הסדר כדי לקבוע את מהותו, ויש לתת משקל להיבטים ולמשמעויות שיש להם השפעה כלכלית.
5. תקן חשבונאות בינלאומי 17 חל כאשר המהות של הסדר כוללת את ההעברה של הזכות לשימוש בנכס למשך תקופת זמן מוסכמת. סימנים, שכל אחד מהם בנפרד מצביע על כך שיתכן שבמהות הסדר אינו חכירה לפי תקן חשבונאות בינלאומי 17, כוללים את הסימנים הבאים (בנספח ב מובאות המחשות ליישום פרשנות זו):

- (א) ישות שומרת את כל הסיכונים והתשואות שנלווים לבעלות על נכס בסיס ונהנית באופן מהותי מאותן זכויות לשימוש בנכס כפי שהיא נהנתה לפני ההסדר ;
- (ב) הסיבה העיקרית לביצוע ההסדר היא השגת תוצאת מס מסוימת, ולא העברת הזכות לשימוש בנכס ; וכן
- (ג) נכללת אופציה בתנאים שגורמים לכך שמימושה הוא כמעט ודאי (לדוגמה, אופציית מכר שניתן לממשה במחיר שהוא מספיק גבוה מהשווי ההוגן החזוי במועד שבו האופציה ניתנת למימוש).

6. ההגדרות וההנחיות שנקבעו בסעיפים 49-64 למסגרת המושגית¹ ייושמו כדי לקבוע אם חשבון השקעה נפרד ומחויבויות בגין תשלומי חכירה מייצגים, במהות, נכסים והתחייבויות של הישות. סימנים, שכולם יחד (collectively) מצביעים על כך שחשבון השקעה נפרד ומחויבויות בגין תשלומי חכירה לא מקיימים, במהות, את ההגדרות של נכס ושל התחייבות, ולא יוכרו על ידי הישות, כוללים את הסימנים הבאים :

(א) הישות אינה יכולה לשלוט בחשבון ההשקעה כדי להשיג את מטרותיה ואינה מחויבת לשלם את תשלומי החכירה. מצב זה מתרחש כאשר, לדוגמה, סכום ששולם מראש מופקד בחשבון השקעה נפרד כדי להגן על המשקיע וניתן להשתמש בו רק כדי לשלם למשקיע, המשקיע מסכים לכך שהמחויבויות בגין תשלומי החכירה יפרעו מכספים שקיימים בחשבון ההשקעה, ולישות אין יכולת לעכב (withhold) תשלומים למשקיע מחשבון ההשקעה ;

(ב) קיים סיכון קלוש בלבד לכך שהישות תשלם שיפוי בגין מלוא הסכום של עמלה כלשהי שהתקבלה ממשקיע ולכך שהיא אולי (possibly) תשלם סכום נוסף כלשהו, או, כאשר לא התקבלה עמלה, קיים סיכון קלוש בלבד לכך שהישות תשלם סכום בגין מחויבויות אחרות (לדוגמה בגין ערבות). סיכון קלוש בלבד לתשלום קיים כאשר, לדוגמה, תנאי ההסדר דורשים שסכום ששולם מראש יושקע בנכסים נטולי סיכון,

¹ ההפניה למסגרת המושגית היא למסגרת מושגית לעריכת דוחות כספיים ולהצגתם של הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) שאומצה על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) בשנת 2001. בספטמבר 2010 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) החליפה את המסגרת המושגית במסגרת מושגית לדיווח כספי. סעיפים 49-64 הם כעת סעיפים 4.19-4.4 למסגרת המושגית.

שחזוי שיפיקו תזרימי מזומנים מספיקים כדי לעמוד במחויבויות בגין תשלומי החכירה; וכן

(ג) תזרימי המזומנים היחידים שחזויים לפי החוזה, מלבד תזרימי המזומנים הראשוניים בעת ההתקשרות בחוזה, הם תשלומי החכירה שישולמו בלעדית מהכספים שימשכו מחשבון ההשקעה הנפרד שהוקם על ידי תזרימי המזומנים הראשוניים.

7. מחויבויות אחרות בגין הסדר, כולל ערבויות כלשהן שניתנו ומחויבויות כלשהן שמתהוות בעת סיום מוקדם של ההסדר, יטופלו לפי תקן חשבונאות בינלאומי 37, לפי תקן חשבונאות בינלאומי 39 או לפי תקן דיווח כספי בינלאומי 4, בהתאם לתנאים.

8. הקריטריונים בסעיף 20 לתקן חשבונאות בינלאומי 18 ייושמו לעובדות ולנסיבות של כל הסדר כדי לקבוע מתי יש להכיר בעמלה שישות עשויה לקבל כהכנסה. יש לשקול גורמים כגון אם קיימת מעורבות נמשכת בצורה של מחויבויות ביצוע עתידיות משמעותיות הדרושות כדי להרוויח את העמלה, אם קיימים סיכונים שנשמרו, את התנאים של הסדרי ערבות כלשהם, ואת הסיכון להחזר של העמלה. סימנים, שכל אחד מהם בנפרד מצביע על כך שלא ראוי להכיר בעמלה במלואה כהכנסה במועד קבלתה, אם היא התקבלה בתחילת ההסדר, כוללים את הסימנים הבאים:

(א) מחויבויות לבצע פעילויות משמעותיות מסוימות, או להימנע מלבצען, הן תנאים להרוויח את העמלה שמתקבלת, ולפיכך ביצוע (execution) של הסדר מחייב משפטית אינו הפעולה המשמעותית ביותר שנדרשת על ידי ההסדר;

(ב) הוצבו מגבלות על השימוש בנכס הבסיס, שהשפעתן המעשית היא הגבלה ושינוי משמעותי של היכולת של הישות להשתמש בנכס (לדוגמה להשתמש (deplete) בנכס עד תום, למכור אותו או לשעבד אותו כבטחונות);

(ג) קיימת הסתברות שאינה קלושה לכך שישולם שיפוי בגין סכום כלשהו מהעמלה ולכך שאולי ישולם סכום נוסף כלשהו. מצב זה מתרחש, לדוגמה, כאשר:

(i) נכס הבסיס אינו נכס מיוחד (specialised) שדרוש לישות כדי לנהל את עסקיה, ולפיכך קיימת הסתברות לכך שהישות תשלם סכום כדי לסיים (terminate) את ההסדר לפני המועד; או

(ii) הישות נדרשת לפי תנאי ההסדר, או שיש לה שיקול דעת חלקי או מוחלט, להשקיע סכום ששולם מראש בנכסים שנושאים יותר מסכום בלתי משמעותי של סיכון (לדוגמה סיכון מטבע, סיכון שיעור ריבית או סיכון אשראי). בנסיבות אלה, קיים סיכון שאינו קלוש לכך שערך ההשקעה לא יהיה מספיק כדי לעמוד במחויבויות בגין תשלומי החכירה, ולפיכך קיימת הסתברות לכך שהישות תידרש לשלם סכום כלשהו.

9. העמלה תוצג בדוח רווח והפסד בהתבסס על מהותה ואופייה הכלכליים.

גילוי

10. יש לשקול את כל ההיבטים של הסדר, שבמהות אינו חכירה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 17, כדי לקבוע את הגילוי המתאים שנדרש כדי להבין את ההסדר ואת הטיפול החשבונאי שאומץ. ישות תיתן גילוי לפרטים הבאים בכל תקופה שבה קיים הסדר:

(א) תיאור של ההסדר, כולל תיאור של:

- (i) נכס הבסיס ומגבלות כלשהן על השימוש בו;
 - (ii) אורך החיים ותנאים משמעותיים אחרים של ההסדר;
 - (iii) העסקאות שקשורות יחדיו, כולל אופציות כלשהן; וכן
- (ב) הטיפול החשבונאי שיושם לגבי עמלה כלשהי שהתקבלה, הסכום שהוכר כהכנסה בתקופה, והסעיף בדוח רווח והפסד שבה הוא נכלל.

11. הגילוי שנדרש בהתאם לסעיף 10 לפרשנות זו יינתן בנפרד לגבי כל הסדר, או באופן מצרפי לכל קבוצת הסדרים. קבוצה היא צירוף של הסדרים אשר המהות של נכסי הבסיס שלהם דומה (לדוגמה תחנות כוח).

מועד העמדה המוסכמת

פברואר 2000.

מועד תחילה

פרשנות זו תיכנס לתוקף ביום 31 בדצמבר 2001. שינויים במדיניות
חשבונאית יטופלו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8.