

IFRIC's Agenda Decision

תקופת חכירה ואורך חיים שימושיים של שיפורים במושכר

(תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות ותקן חשבונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע)

נובמבר 2019

הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC) קיבלה פנייה לגבי חכירות ניתנות לביטול או חכירות ניתנות לחידוש.

החכירה הניתנת לביטול המתוארת בפנייה היא אחת שאינה קובעת תקופה חוזית מסוימת, אלא ממשיכה ללא הגבלת זמן עד שאחד הצדדים לחוזה נותן הודעה על ביטול החוזה. החוזה כולל תקופת הודעה של, לדוגמה, פחות מ-12 חודש והחוזה אינו מחייב אף אחד מהצדדים לבצע תשלום בעת הביטול. החכירה הניתנת לחידוש המתוארת בפנייה היא אחת שקובעת תקופה ראשונית, אשר מתחדשת ללא הגבלת זמן בסוף התקופה הראשונית אלא אם כן החכירה מתבטלת על ידי אחד הצדדים לחוזה.

הוועדה (IFRIC) נשאלה שתי שאלות:

- א. איך לקבוע את תקופת החכירה של חכירה ניתנת לביטול או של חכירה ניתנת לחידוש. בפרט, הוועדה (IFRIC) נשאלה אם, כאשר מיישמים את סעיף 34 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 ומעריכים את הזכות לבטל "בלא יותר מקנס משמעותי", ישות מביאה בחשבון את השיקולים הכלכליים הרחבים יותר של החוזה ולא רק את התשלומים החוזיים בעת ביטול. שיקולים כאלה עשויים לכלול, לדוגמה, את העלות של נטישת שיפורים במושכר או את עלות הפירוק שלהם.
- ב. אם אורך החיים השימושיים של שיפורים במושכר מתייחסים כלשהם שאינם ניתנים להסרה מוגבל לתקופת החכירה שנקבעה ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 16. שיפורים במושכר שאינם ניתנים להסרה הם, לדוגמה, אביזרים ומתקנים שנרכשו על ידי החוכר והוקמו על נכס הבסיס שהוא נשוא החכירה הניתנת לביטול או החכירה הניתנת לחידוש. החוכר ישתמש ויפיק תועלת מהשיפורים במושכר רק כל עוד הוא משתמש בנכס הבסיס.

תקופת חכירה

סעיף 18 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 דורש מישות לקבוע 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.

בקביעת תקופת החכירה ובהערכת אורך התקופה שאינה ניתנת לביטול של החכירה, סעיף 34 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 דורש מישות לקבוע את התקופה שלגביה החוזה ניתן לאכיפה. סעיף 34 קובע ש"חכירה אינה ניתנת עוד לאכיפה כאשר הן לחוכר והן למחכיר יש את הזכות לבטל את החכירה ללא רשות מהצד האחר בלא יותר מקנס בלתי משמעותי."

סעיף 156 לבסיס למסקנות מפרט את עמדת הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) ש"תקופה החכירה צריכה לשקף את הציפייה הסבירה של ישות לגבי התקופה שבמהלכה יעשה שימוש בנכס הבסיס מאחר שגישה זו מספקת את המידע השימושי ביותר."

הוועדה (IFRIC) העירה שביישום סעיף 34 ובקביעת התקופה הניתנת לאכיפה של החכירה המתוארת בפנייה, הישות מביאה בחשבון:

- א. את השיקולים הכלכליים הרחבים יותר של החוזה, ולא רק את התשלומים החוזיים בעת ביטול. לדוגמה, אם לצד כלשהו יש תמריץ כלכלי שלא לבטל את החכירה כמו שיתווה לו קנס בעת ביטול, שהוא יותר מבלתי משמעותי, החוזה ניתן לאכיפה מעבר למועד שבו החוזה ניתן לביטול; וכן
- ב. אם לאחד הצדדים יש את הזכות לבטל את החכירה ללא רשות מהצד האחר בלא יותר מקנס בלתי משמעותי. ביישום סעיף 34, חכירה אינה ניתנת עוד לאכיפה רק כאשר לשני הצדדים יש זכות כזו. כתוצאה מכך, אם רק לצד אחד יש את הזכות לבטל את החכירה ללא רשות מהצד האחר בלא יותר מקנס בלתי משמעותי, החוזה הוא ניתן לאכיפה מעבר למועד שבו החוזה ניתן לביטול על ידי צד זה.

אם ישות מגיעה למסקנה שהחוזה ניתן לאכיפה מעבר לתקופת ההודעה של חכירה ניתנת לביטול (או מעבר לתקופה הראשונית של חכירה ניתנת לחידוש), היא מיישמת את סעיפים 19 ו-37ב-40 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 על מנת לבחון אם ודאי באופן סביר שהחוכר לא יממש את האופציה לבטל את החכירה.

אורך חיים שימושיים של שיפורים במושכר שאינם ניתנים להסרה

סעיף 50 לתקן חשבונאות בינלאומי 16 דורש שפריט של רכוש קבוע (נכס) יופחת על פני אורך החיים השימושיים שלו.

תקן חשבונאות בינלאומי 16 מגדיר את אורך החיים השימושיים של נכס כ"פרק הזמן שלאורכו חזוי שנכס יהיה זמין לשימוש על ידי ישות; או מספר יחידות תפוקה או יחידות דומות, שחזוי שיושג מהנכס על ידי הישות." (הדגשה נוספה).

סעיפים 56 ו-57 לתקן חשבונאות בינלאומי 16 מספקים דרישות נוספות לגבי אורך חיים שימושיים של נכס. בפרט, סעיף 56(ד) קובע שבקביעת אורך החיים השימושיים של נכס, ישות מביאה בחשבון מגבלות משפטיות או דומות לשימוש בנכס, כגון מועדי פקיעת חכירות קשורות. סעיף 57 קובע שאורך החיים השימושיים של נכס "מוגדר במונחים של תועלת חזויה לישות מהנכס" והוא "יכול להיות קצר מאורך החיים הכלכליים שלו".

ישות מיישמת את סעיפים 56-57 לתקן חשבונאות בינלאומי 16 בקביעת אורך החיים השימושיים של שיפורים במושכר שאינם ניתנים להסרה. אם תקופת החכירה של החכירה המתייחסת קצרה יותר מאורך החיים הכלכליים של השיפורים במושכר האלה, הישות שוקלת אם היא צופה להשתמש בשיפורים במושכר מעבר לתקופת חכירה זו. אם הישות אינה צופה להשתמש בשיפורים במושכר מעבר לתקופת החכירה של החכירה המתייחסת, אז ביישום סעיף 57 לתקן חשבונאות בינלאומי 16, הישות מגיעה למסקנה שאורך החיים השימושיים של השיפורים במושכר שאינם ניתנים להסרה זהה לתקופת החכירה. הוועדה (IFRIC) העירה שביישום סעיפים 56-57 לתקן חשבונאות בינלאומי 16, ישות עשויה לעיתים קרובות להגיע למסקנה זו עבור שיפורים במושכר שהישות תשתמש בהם ותפיק מהם תועלת רק כל עוד הוא משתמש בנכס הבסיס בחכירה.

קשר בין תקופת חכירה לבין אורך חיים שימושיים

בבחינה אם ודאי באופן סביר שחוכר יאריך (או לא יבטל) חכירה, סעיף 37 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 דורש מישות להביא בחשבון את כל העובדות והנסיבות הרלוונטיות אשר יוצרות תמריץ כלכלי לחוכר. זה כולל 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 תהיה ניתנת למימוש (סעיף 37(ב)).

בנוסף, כמצוין לעיל ישות מביאה בחשבון את השיקולים הכלכליים הרחבים יותר של החוזה בעת קביעת התקופה הניתנת לאכיפה של חכירה המתוארת בפנייה. זה כולל, לדוגמה, את העלויות של נטישת שיפורים במושכר או את עלות הפירוק שלהם. אם ישות צופה להשתמש בשיפורים במושכר שאינם ניתנים להסרה מעבר למועד שבו ניתן לבטל את החוזה, קיומם של שיפורים במושכר אלה מצביע על כך שלישות עשוי להתהוות יותר מקנס בלתי משמעותי אם היא מבטלת את החכירה. כתוצאה מכך, ביישום סעיף 34 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16, ישות שוקלת אם החוזה ניתן לאכיפה לפחות לתקופה של התועלת החזויה מהשיפורים במושכר.

בהתאם לכך, הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שהעקרונות והדרישות בתקן דיווח כספי בינלאומי 16 מספקים בסיס מתאים לישות על מנת לקבוע את תקופת החכירה של חכירות ניתנות לביטול ושל חכירות ניתנות לחידוש. הוועדה (IFRIC) גם הגיעה למסקנה שהעקרונות והדרישות בתקן חשבונאות בינלאומי 16 ובתקן דיווח כספי בינלאומי 16 מספקים בסיס מתאים לישות על מנת לקבוע את אורך החיים השימושיים של שיפורים במושכר כלשהן שאינם ניתנים להסרה המתייחסים לחכירה כזו. כתוצאה מכך, הוועדה (IFRIC) החליטה לא להוסיף נושא זה לסדר היום לתקינה שלה.

תרגום ה-Agenda Decision של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי לעברית מובא לנוחות המדווחים וראוי החשבון. הנוסח המקורי באנגלית הוא הנוסח המחייב וניתן לקרוא אותו באתר האינטרנט של המוסד לתקני דיווח כספי בינלאומיים בכתובת:

<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/agenda-decisions/ifrs-16-ias-16-lease-term-and-useful-life-of-leasehold-improvements.pdf>