

IFRIC's Agenda Decision

מכירה וחכירה בחזרה עם תשלומים משתנים

(תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות)

יוני 2020

הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC) קיבלה פנייה לגבי עסקת מכירה וחכירה בחזרה עם תשלומים משתנים. בעסקה המתוארת בפנייה:

- א. ישות (מוכר-חוכר) מתקשרת בעסקת מכירה וחכירה בחזרה לפיה הישות מעבירה פריט רכוש קבוע לישות אחרת (רוכש-מחכיר) וחוכרת את הנכס חזרה לתקופה של חמש שנים.
- ב. ההעברה של הרכוש הקבוע מקיימת את הדרישות בתקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות לטיפול כמכירה של הרכוש הקבוע. הסכום ששולם על ידי הרוכש-מחכיר למוכר-חוכר בתמורה לרכוש הקבוע שווה לשווי ההוגן של הרכוש הקבוע במועד העסקה.
- ג. התשלומים עבור החכירה (שהם בתנאי שוק) כוללים תשלומים משתנים, אשר מחושבים כאחוז מההכנסות של המוכר-חוכר המופקות מהשימוש ברכוש הקבוע במהלך תקופת החכירה בת חמש השנים. המוכר-חוכר קבע שהתשלומים המשתנים אינם תשלומים קבועים במהותם כמתואר בתקן דיווח כספי בינלאומי 16.

בפנייה נשאלה הוועדה (IFRIC) באיזה אופן, בעסקה המתוארת, המוכר-חוכר מודד את הנכס זכות שימוש הנובע מהחכירה בחזרה ולכן קובע את הסכום של רווח או הפסד כלשהם שיוכרו במועד העסקה.

הוועדה (IFRIC) העירה שהדרישות החלות על העסקה המתוארת בפנייה הן בסעיף 100 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16. סעיף 100 קובע "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...."

כתוצאה מכך, על מנת למדוד את הנכס זכות שימוש הנובע מהחכירה בחזרה, המוכר-חוכר קובע את החלק היחסי של הרכוש הקבוע שהועבר לרוכש-מחכיר אשר מתייחס לזכות השימוש שנותרה – הוא עושה כן על ידי השוואה במועד העסקה של זכות השימוש שנותרה בידו באמצעות החכירה בחזרה לזכויות המרכיבות את הרכוש הקבוע בכללותו. תקן דיווח כספי בינלאומי 16 אינו קובע שיטה לקביעת חלק יחסי זה. בעסקה המתוארת בפנייה, המוכר-חוכר יכול לקבוע את החלק היחסי על ידי, לדוגמה, השוואת (א) הערך הנוכחי של התשלומים החזויים בגין החכירה (כולל התשלומים שהם תשלומים משתנים), ל- (ב) השווי ההוגן של הרכוש הקבוע במועד העסקה.

הרווח או הפסד שהמוכר-חוכר מכיר בהם במועד העסקה הוא תוצאה של המדידה של הנכס זכות שימוש הנובע מהחכירה בחזרה. מאחר שזכות השימוש שהמוכר-חוכר מותיר בידיו אינה נמדדת מחדש כתוצאה מהעסקה (היא נמדדת כחלק יחסי מהערך בספרים הקודם של הרכוש הקבוע), הסכום של הרווח או הפסד שיוכרו מתייחס רק לזכויות שהועברו לרוכש-מחכיר. ביישום סעיף 53(ט) לתקן דיווח כספי בינלאומי 16, המוכר-חוכר נותן גילוי לרווחים או הפסדים הנובעים מעסקאות מכירה וחכירה בחזרה.

המוכר-חוכר גם מכיר בהתחייבות במועד העסקה, גם אם כל התשלומים עבור החכירה הם משתנים ואינם תלויים במדד או בשער. המדידה לראשונה של ההתחייבות היא תוצאה של האופן שבו נמדד

הנכס זכות שימוש – והרווח או הפסד מעסקת המכירה וחכירה בחזרה נקבע – ביישום סעיף 100(א) לתקן דיווח כספי בינלאומי 16.

דוגמה להמחשה

מוכר-חוכר מתקשר בעסקת מכירה וחכירה בחזרה לפיה הוא מעביר נכס (רכוש קבוע) לרוכש-מחכיר, וחוכר את אותו רכוש קבוע בחזרה לחמש שנים. ההעברה של הרכוש הקבוע מקיימת את הדרישות בתקן דיווח כספי בינלאומי 15 להיות מטופלת כמכירה של הרכוש הקבוע.

הערך בספרים של הרכוש הקבוע בדוחות הכספיים של המוכר-חוכר במועד העסקה הוא 1,000,000 ש"ח והסכום המשולם על ידי הרוכש-מחכיר הוא 1,800,000 ש"ח (השווי ההוגן של הרכוש הקבוע באותו מועד). כל התשלומים בגין החכירה (שהם בתנאי שוק) הם משתנים, אשר מחושבים כאחוז מההכנסות של המוכר-חוכר המופקות מהשימוש ברכוש הקבוע במהלך תקופת החכירה בת חמש השנים. במועד העסקה, הערך הנוכחי של התשלומים החזויים בגין החכירה הוא 450,000 ש"ח. אין עלויות ישירות ראשוניות.

המוכר-חוכר קובע שיהיה זה מתאים לחשב את החלק היחסי של הרכוש הקבוע אשר מתייחס לזכות השימוש שנותרה על ידי שימוש בערך הנוכחי של התשלומים החזויים בגין החכירה. על בסיס זה, החלק היחסי של הרכוש הקבוע המתייחס לזכות השימוש שנותרה הוא 25%, המחושב כ- 450,000 ש"ח (ערך נוכחי של תשלומים חזויים בגין החכירה) מחולק ב- 1,800,000 ש"ח (השווי ההוגן של הרכוש הקבוע). כתוצאה מכך, החלק היחסי של הרכוש הקבוע המתייחס לזכויות שהועברו לרוכש-מחכיר הוא 75% המחושב כ- 1,800,000 / (1,800,000 - 450,000) ש"ח.

ביישום סעיף 100(א), מוכר-חוכר:

(א) מודד את הנכס זכות שימוש ב-250,000 ש"ח, המחושב כ-1,000,000 ש"ח (ערך בספרים קודם של רכוש קבוע) $25\% \times$ (החלק היחסי של הרכוש הקבוע המתייחס לזכות השימוש שנותרה).

(ב) מכיר ברווח בסך 600,000 ש"ח במועד העסקה, שהוא הרווח שמתייחס לזכויות שהועברו לרוכש-מחכיר. רווח זה מחושב כ- 800,000 ש"ח (הרווח הכולל על מכירת הרכוש הקבוע (1,800,000 - 1,000,000) ש"ח $75\% \times$ (החלק היחסי של הרכוש הקבוע אשר מתייחס לזכויות שהועברו לרוכש-מחכיר).

ביישום סעיף 100(א), הנכס זכות שימוש לא יימדד באפס במועד העסקה מאחר שאפס אינו מייצג את החלק היחסי של הערך בספרים הקודם של הרכוש הקבוע (1,000,000 ש"ח) המתייחס לזכות השימוש שנותרה בידי המוכר-חוכר.

במועד העסקה, המוכר-חוכר מטפל בעסקה כלהלן:

	1,800,000	ח' מזומן
	250,000	ח' נכס זכות שימוש
1,000,000		ז' רכוש קבוע
450,000		ז' התחייבות
600,000		ז' רווח בגין זכויות שהועברו

הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שהעקרונות והדרישות בתקן דיווח כספי בינלאומי 16 מספקים בסיס מתאים לישות על מנת לקבוע, במועד העסקה, את הטיפול החשבונאי בעסקת המכירה והחכירה בחזרה שתוארה בפנייה. 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 ורואי החשבון. הנוסח המקורי באנגלית הוא הנוסח המחייב וניתן לקרוא אותו באתר האינטרנט של המוסד לתקני דיווח כספי בינלאומיים בכתובת:

<https://cdn.ifrs.org/-/media/project/sale-and-leaseback-with-variable-payments/ifrs16-sale-and-leaseback-with-variable-payments-june-20.pdf>