



## **הנחיה מקצועית 2020/2**

**הטיפול החשבונאי בויתורי חכירה שהוענקו  
בעקבות משבר הקורונה והגילוי הנדרש בגינם**

**נובמבר 2020**

## הנחיה מקצועית 2020/2 -

### הטיפול החשבונאי בויתורי חכירה שהוענקו בעקבות משבר הקורונה

#### והגילוי הנדרש בגינם

נובמבר 2020

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. אין להעתיק, לשכפל, לתרגם, להציג, לפרסם, להפיץ, להוציא לאור או לעשות שימוש מסחרי כלשהו בפרסום זה או בחלק ממנו, בכל דרך שהיא ובכל אמצעי מכני, אלקטרוני או אחר, ללא הסכמה מפורשת בכתב ומראש מאת המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

#### רקע

(א) בעקבות משבר הקורונה והשלכותיו על חברות רבות ברחבי העולם, מחכירים הפועלים במדינות שונות העניקו (או צפויים להעניק) לחוכרים ויתורים או הנחות לתקופה קצובה. ויתורי חכירה אלה הוענקו בצורות שונות, לרבות ויתור על תשלומי חכירה למספר חודשים, מעבר מתשלום קבוע לתשלום משתנה, דחיית תשלומי חכירה ועוד.

(ב) בחודשים האחרונים, פרסמו גופים שונים הנחיות בנוגע לטיפול החשבונאי בספרי המחכירים והחוכרים בגין ויתורי חכירה כאמור. בין היתר:

(1) באפריל 2020, סגל הוועדה לתקני חשבונאות פיננסית בארה"ב (FASB) פרסם נייר עמדה במסגרתו נקבע כי חוכרים ומחכירים רשאים שלא להעריך האם ויתורי דמי חכירה המיוחסים למשבר נגיף הקורונה ושאינם מגדילים בצורה משמעותית את זכויות המחכיר או מחויבויות החוכר, מהווים תיקון חכירה בהתאם להוראות התקינה האמריקאית (ASC 842 ו-ASC 840) עבור ישויות שעדיין לא אימצו את (ASC 842).

(2) במאי 2020, הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) פרסמה תיקון לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות, במסגרתו ובכפוף לעמידה בתנאי התיקון, חוכר רשאי שלא להעריך האם ויתורי דמי חכירה המיוחסים למשבר נגיף הקורונה מהווים תיקון חכירה, וכתוצאה מכך לטפל בויתורים אלו באופן דומה לשינויים בחוזה שאינם מהווים תיקון חכירה, אשר בדרך כלל מטופלים כתשלומי חכירה משתנים.

(3) באוגוסט 2020, סגל רשות ניירות ערך בישראל (להלן "סגל הרשות") פרסם עמדת סגל חשבונאית 3-19 במסגרתה ניתנה התייחסות, בין היתר, לחלופות חשבונאיות שונות הניתנות ליישום על ידי מחכירים וזאת בהתייחס למקרים ספציפיים של מחילת חובות עבר, הפחתת רכיב קבוע בהסדרי חכירה שנקובים לפי הגבוה מבין רכיב קבוע לאחוז מפדיון וויתורי חכירה המותנים בתנאים מהותיים.

(ג) בהתאם לתקן חשבונאות מספר 35, מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, בהעדר תקן חשבונאות בנושא חכירות ישות מיישמת כלל חשבונאי מקובל

בישראל (פרקטיקה מקובלת) כמדיניותה החשבונאית לטיפול בחכירות שלה. חלק מהישויות מיישמות את הוראות התקינה הבינלאומית הקודמת (תקן חשבונאות בינלאומי 17 חכירות ופרשנות מספר 15 של הוועדה המתמדת לפרשנויות חכירות תפעוליות – תמריצים) וחלק מהישויות מיישמות את הוראות התקינה האמריקאית הקודמת ASC 840 (המבוססות על FAS 13). כמו כן, בהתאם לסעיף 15א לתקן חשבונאות מספר 35 חלק מהישויות אימצו את תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות כמדיניות חשבונאית.

(ד) המסגרת של תקן חשבונאות בינלאומי 17 אינה מתייחסת לויתורי חכירה שהוענקו לאחר מועד ההתקשרות בחכירה ולא פורסמו לגביה הנחיות כלשהן בעקבות משבר הקורונה.

(ה) פרסום זה עוסק בטיפול החשבונאי בויתורי חכירה שהוענקו בעקבות משבר הקורונה ובגילוי הנדרש בגינם בדוחות הכספיים של חוכרים ומחכירים המיישמים את הוראות תקן חשבונאות בינלאומי 17.

## הסוגיה

מהו הטיפול החשבונאי והגילוי הנדרש על ידי המחכיר ועל ידי החוכר בויתורי חכירה שהוענקו בעקבות משבר הקורונה.

## הנחיה מקצועית

### תחולה

1. מחכירים וחוכרים אשר מיישמים בדוחותיהם הכספיים את הוראות תקן חשבונאות בינלאומי 17 יספקו את הגילוי הנדרש בסעיף 13 להנחיה מקצועית זו והם רשאים ליישם את דרישות הטיפול החשבונאי בהנחיה מקצועית זו. הנחיה מקצועית זו אינה חלה על מחכירים וחוכרים המיישמים בדוחותיהם הכספיים את הוראות ASC 840 (המבוססות על FAS 13) או את הוראות תקן דיווח כספי בינלאומי 16, ואלה רשאים ליישם את ההנחיות שנקבעו לגבי שתי מסגרות התקינה האמורות (ראה סעיפים (ב)1 ו-(ב)2 במבוא לעיל).

### הגדרה

2. ויתורי חכירה שהוענקו בעקבות משבר הקורונה – הם שינויים אשר סוכמו בין המחכיר לבין החוכר כתוצאה ישירה ממשבר הקורונה שמקיימים את התנאים הבאים:

(א) כתוצאה מהשינוי הערך הנוכחי של תשלומי החכירה שווה או נמוך מהערך הנוכחי של תשלומי החכירה מיד לפני השינוי;

(ב) השינוי משפיע על תשלומי החכירה שמועד פירעונם המקורי חל עד ליום 31 בדצמבר 2021;

(ג) אין שינוי מהותי בתנאים האחרים של החכירה.

## סוגי ויתורי החכירה

3. ויתורי החכירה שמוענקים על ידי מחכירים הם מגוונים וכוללים, בין היתר, את הויתורים הבאים בפני עצמם, או כל שילוב שלהם:
- (א) דחיית תשלומי החכירה,
  - (ב) ויתור, מלא או חלקי על תשלומי חכירה לתקופה קצובה מוגדרת,
  - (ג) הארכת תקופת החכירה, ללא תוספת תמורה,
  - (ד) שינוי תשלומי החכירה מתשלומים קבועים לתשלומים מותנים לתקופה קצובה מוגדרת,
  - (ה) הפחתת תשלום קבוע מינימלי לתקופה קצובה מוגדרת.

## הטיפול החשבונאי בויתורי חכירה

### סיווג חכירות

4. סעיף 13 לתקן חשבונאות בינלאומי 17 קובע "סיווג החכירה מבוצע במועד ההתקשרות בחכירה. אם במועד כלשהו החוכר והמחכיר מסכימים לשנות את תנאי החכירה, למעט בדרך של חידוש החכירה, באופן שהיה גורם לסיווג שונה של החכירה בהתאם לסעיפים 7-12, אילו התנאים החדשים היו בתוקף במועד ההתקשרות בחכירה, רואים בהסכם המעודכן כהסכם חדש למשך תקופתו. אולם, שינויים באומדנים (לדוגמה, שינויים באומדנים של אורך החיים הכלכליים או של ערך השייר של הרכוש המוחכר), או שינויים בנסיבות (לדוגמה, כשל של החוכר), אינם גורמים לסיווג חדש של החכירה לצרכים חשבונאיים." טיפול דומה נקבע גם בתקינה האמריקאית. דרישה זו מבוססת על ההנחה הסבירה כי המטרה של משא ומתן בין חוכר לבין מחכיר היא לשנות את תנאי החכירה למשך יתרת תקופת החכירה ולקבוע למעשה תנאים לחכירה חדשה. יחד עם זאת, ויתורי חכירה שהוענקו בעקבות משבר הקורונה, הוענקו על מנת לפצות את החוכרים על מגבלות לא צפויות שהוטלו על ידי מדינות שונות על פעילות בנכסי נדל"ן ובכלל זה בנכסים חכורים (סגירת חנויות ומגבלות תפוסה) וכתוצאה מכך פגיעה לא צפויה ביכולת השימוש בנכסים החכורים וביכולת להפיק מהם הכנסות. לפיכך, ויתורי חכירה שהוענקו בעקבות משבר הקורונה לא ידרשו בחינה מחדש של סיווג החכירה.

### חכירות תפעוליות

5. סעיף 33 לתקן חשבונאות בינלאומי 17 קובע כי בדוחות הכספיים של החוכר "תשלומי החכירה בגין חכירה תפעולית יוכרו כהוצאה על בסיס קו ישר לאורך תקופת החכירה, אלא אם בסיס שיטתי אחר מייצג בצורה טובה יותר את תבנית הזמן של הטבת המשתמש." במקביל, קובע סעיף 50 לתקן חשבונאות בינלאומי 17 כי בדוחות הכספיים של המחכיר "הכנסת חכירה מחכירות תפעוליות תוכר כהכנסה על בסיס קו ישר לאורך תקופת החכירה, אלא אם בסיס שיטתי אחר מייצג בצורה טובה יותר את תבנית הזמן לפיה מתמעטות (diminished) הטבות משימוש בנכס המוחכר." כמו כן, פרשנות מספר 15 של הוועדה המתמדת לפרשנויות קובעת כי המחכיר יפרוס את העלות המצרפית של תמריצים בגין הסכם לחכירה תפעולית חדשה או מחודשת כהקטנה של הכנסת דמי החכירה על פני

תקופת החכירה, על בסיס קו ישר אלא אם בסיס שיטתי אחר מייצג את תבנית הזמן לפיה מתמעטות ההטבות מהשימוש בנכס המוכר וכי החוכר יכיר בהטבה המצרפית מתמריצים אלה כהקטנה בהוצאות דמי החכירה על פני תקופת החכירה, על בסיס קו ישר אלא אם בסיס שיטתי אחר מייצג את תבנית הזמן שלפיה החוכר מקבל הטבות מהשימוש בנכס המוכר. טיפול דומה נקבע גם בתקינה אמריקאית.

6. כאמור בסעיף 4 לעיל, יש להבחין בין שינויים בתנאי חכירה שהוענקו על מנת לפצות את החוכרים בגין פגיעה לא צפויה ביכולת השימוש בנכסים החכורים וביכולת להפיק מהם הכנסות לבין תמריצים ושינויים אחרים בתנאי חכירה המהווים חלק ממשא ומתן כולל על תנאי חכירה.

7. חלק מוויתורי החכירה שהוענקו בעקבות משבר הקורונה מותנים בתנאים שונים כגון תנאי לפיו השוכר יהיה זכאי להנחה רק בגין התקופה שבמהלכה מרכז הקניות יהיה סגור בהוראת המדינה. רק בעת התקיימות התנאים, קמה לחוכר הזכות לויתור ולמחכיר המחויבות לויתור. לפיכך ויתורי חכירה שהוענקו בעקבות משבר הקורונה אשר מותנים יוכרו רק בעת התקיימות התנאים.

8. **ההשפעה של ויתורי חכירה שהוענקו בעקבות משבר הקורונה אשר אינם מותנים בתנאים מהותיים תוכר בתקופות שאליהם מתייחסים ויתורים אלה, הן בדוחות הכספיים של החוכר והן בדוחות הכספיים של המחכיר. ההשפעה של ויתורי חכירה שהוענקו בעקבות משבר הקורונה אשר מותנים בתנאים מהותיים תוכר רק בעת התקיימות תנאים מהותיים אלה, הן בדוחות הכספיים של החוכר והן בדוחות הכספיים של המחכיר.**

9. כאמור בסעיף 3, ההטבה הכלכלית שמוענקת לחוכר על ידי המחכיר יכולה לקבל ביטוי בצורות שונות. יחד עם זאת, על המחכיר ועל החוכר להפעיל שיקול דעת בזיהוי הגורם שבגיניו ניתנה ההטבה הכלכלית ובייחוס ההטבה הכלכלית לתקופות שבהן היו מגבלות הקורונה שבגינן ניתנה ההטבה, ללא קשר לאופן שבו היא ניתנה. יש לציין כי במקרים שבהם הישות אינה מכינה דוחות כספיים ביניים, לא תהיה חשיבות לייחוס ההטבה הכלכלית לתקופות הקצרות משנת הדיווח.

10. מחכירים וחוכרים אשר מיישמים הנחיה מקצועית זו לגבי חכירה תפעולית, יישמו אותה לגבי כל החכירות התפעוליות בדוחותיהם הכספיים.

#### **חכירות מימוניות**

11. ניתן ליישם הנחיה מקצועית זו גם לגבי חכירות מימוניות, בשינויים המתחייבים מאופיין של חכירות כאלה.

12. מחכירים וחוכרים אשר מיישמים הנחיה מקצועית זו לגבי חכירה מימונית, יישמו אותה לגבי כל החכירות המימוניות בדוחותיהם הכספיים.

### **דרישות גילוי**

13. מחכיר וחוכר יספקו בדוחותיהם הכספיים גילוי לפרטים הבאים:
- (א) ויתורים שהוענקו בעקבות משבר הקורונה ותנאיהם והתקופות שאליהם מתייחסים ויתורים אלה,
  - (ב) הטיפול החשבונאי שננקט בו ויתורים שהוענקו בעקבות משבר הקורונה,
  - (ג) השפעה על דוח רווח והפסד של ויתורים שהוענקו בעקבות משבר הקורונה.

### **הוראות מעבר**

14. יישום הנחיה מקצועית זו יהיה בדרך של יישום למפרע.

## נספח - דוגמאות

הדוגמאות מתייחסות לווייתורי חכירה שהוענקו בעקבות משבר הקורונה שאינם מותנים בתנאים מהותיים, אלא אם כן צוין מפורשות אחרת.

### חכירות תפעוליות

#### דחיית תשלומים ללא הארכת תקופת החכירה

1. מחכירים שונים דחו לחוכרים את מועדי הפירעון של תשלומי חכירה מסוימים, באופן שבו סך תשלומי החכירה אינו משתנה בערכים נומינליים, אך הערך הנוכחי של תשלומי החכירה נמוך מהערך הנוכחי של תשלומי החכירה מיד לפני השינוי. במקרים אלה, המודל החשבונאי אינו משקף את ההטבה שבזכותן (למרות ההטבה הכלכלית הכרוכה בזכותן (זה) מאחר שהוא מבוסס על תשלומי החכירה בערכים נומינליים - המחכיר ימשיך להכיר בהכנסות השכירות מידי תקופה כנגד חייבים והחוכר ימשיך להכיר בהוצאות שכירות מידי תקופה כנגד התחייבות).

#### ויתור מלא או חלקי על דמי חכירה לתקופה קצובה מוגדרת

2. מחכירים שונים ויתרו על דמי החכירה לתקופות שבהן היתה פגיעה ביכולת להפיק הכנסות מהנכס החכור. בחלק מהמקרים ההסכמה בין המחכיר לבין החוכר היא בגין תקופות שחלפו ובחלק מהמקרים ההסכמה בין המחכיר לבין החוכר היא בגין תקופות עתידיות. במקרים שבהם ההסכמה בין המחכיר לבין החוכר היא בגין תקופות שחלפו, המחכיר הכיר כבר בהכנסות שכירות והחוכר הכיר כבר בהוצאות שכירות. לפיכך, במקרים אלה, המחכיר יכיר בזכותו שהוסכם עליו כמחיקה של נכס (חייבים) והחוכר יכיר בזכותו שהוסכם עליו כרווח במועד שבו הושגה ההסכמה על הויתור.

במקרים שבהם ההסכמה בין המחכיר לבין החוכר היא בגין תקופות עתידיות, המחכיר יכיר בהכנסות שכירות בניכוי הויתור שהוסכם עליו בכל תקופה והחוכר יכיר בהוצאות שכירות בניכוי הויתור שהוסכם עליו בכל תקופה. לדוגמה, אם ביום 1 באפריל 2020 הוסכם בין המחכיר לבין החוכר כי דמי השכירות יופחתו ל-60% מדמי השכירות המקוריים בחודשים אפריל, מאי ויוני והמחכיר והחוכר קבעו כי הויתור מתייחס לחודשים אפריל, מאי ויוני, המחכיר והחוכר יכירו בהכנסות שכירות ובהוצאות שכירות, בהתאמה, בחודשים אפריל, מאי ויוני בגובה 60% מדמי השכירות.

#### הארכת תקופת החכירה, ללא תוספת תמורה

3. מחכירים אחרים העניקו לחוכרים פיצוי בדרך של הארכת תקופת החכירה מבלי לדרוש תמורה עבור התקופה שנוספה לחכירה, כלומר מדובר על תקופת חכירה נוספת ללא תמורה. במקרה כזה, יש לקבוע בגין איזו תקופה ניתנה למעשה ההטבה של חכירה ללא תמורה במסגרת תקופת החכירה המוארכת ולהתייחס להטבה כווייתור מלא או חלקי על דמי חכירה לגבי תקופה זו.

#### שינוי דמי החכירה מדמי חכירה קבועים לדמי חכירה מותנים לתקופה קצובה מוגדרת

4. במקרים שבהם סוכם בין המחכיר לבין החוכר על שינוי מנגנון קביעת דמי החכירה מדמי חכירה קבועים לדמי חכירה מותנים (לדוגמה, דמי חכירה המבוססים על אחוז מהמחזור) לתקופה קצובה מוגדרת, המחכיר יכיר בהכנסות שכירות בכל תקופה במסגרת תקופה מוגדרת זו בהתאם לסכום דמי החכירה המותנים והחוכר יכיר בהוצאות שכירות בכל תקופה במסגרת תקופה מוגדרת זו בהתאם לסכום דמי החכירה המותנים. לדוגמה, אם ביום 1 באפריל 2020 הוסכם בין המחכיר לבין החוכר כי דמי השכירות לחודשים אפריל-יוני 2020 יהיו 5% מהמחזור של החוכר באותו חודש, המחכיר יכיר בכל אחד מהחודשים האלה בהכנסות שכירות בגובה 5% מהמחזור של החוכר לאותו חודש והחוכר יכיר בכל אחד מהחודשים האלה בהוצאות שכירות באותו סכום. דוגמה אחרת - ביום 1 באפריל 2020 הוסכם בין המחכיר לבין החוכר כי במקום דמי חכירה קבועים בגובה 1,000 אלפי ש"ח, החוכר ישלם בחודשים אפריל-יוני 2020 דמי חכירה קבועים בגובה 500 אלפי ש"ח ודמי חכירה משתנים בגובה 2.5% מהמחזור של החוכר באותו חודש. במקרה כזה, המחכיר יכיר בכל אחד מהחודשים האלה בהכנסות שכירות בגובה 500 אלפי ש"ח + 2.5% מהמחזור של החוכר לאותו חודש והחוכר יכיר בכל אחד מהחודשים האלה בהוצאות שכירות באותו סכום.



## הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

### חברי הוועדה

#### רו"ח דב ספיר - יו"ר הוועדה

רו"ח לילי איילון

פרופסור חיים אסיאג, רו"ח

ד"ר קרן בר חווה, רו"ח

רו"ח דני ויטאן

רו"ח רונן מנשס

רו"ח משה פרץ

### צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון צדיק

### משתתפים קבועים

רו"ח משה אטיאס

רו"ח רוני אלרואי

רו"ח אלי גולדשטיין

רו"ח אודי גרינברג

רו"ח יעל גירסי

רו"ח אבי דויטשמן

רו"ח אבי זיגלמן

רו"ח שאול טבח

רו"ח גיא טביביאן

רו"ח אדוה מדליון

רו"ח רויטל רז

רו"ח ארנון רצקובסקי