

IFRIC's Agenda Decision

הגדרת חכירה – זכויות החלפה

(תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות)

אפריל 2023

הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC) (להלן-הוועדה לפרשנויות) קיבלה פנייה לגבי אופן הערכה אם חוזה כולל חכירה. בפנייה נשאלה הוועדה לפרשנויות לגבי:

- א. הרמה שבה יש להעריך אם חוזה כולל חכירה – תוך הבאה בחשבון של כל נכס בנפרד או של כל הנכסים יחד – כאשר החוזה הוא לשימוש של יותר מנכס דומה אחד; וכן
- ב. איך להעריך אם חוזה כולל חכירה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 כאשר לספק יש זכויות חכירה מסוימות – כלומר:
 - i. לספק יש את היכולת המעשית להחליף בנכסים חלופיים לאורך תקופת השימוש; אך
 - ii. הספק לא יכול להפיק הטבות מבחינה כלכלית ממימוש זכותו להחליף את הנכס לאורך תקופת השימוש.

הגדרת חכירה

סעיף 9 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 קובע "חוזה הוא חכירה או כולל חכירה אם החוזה מעביר את הזכות לשלוט בשימוש בנכס מזוהה לתקופת זמן עבור תמורה". ביישום סעיף 9 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16, על מנת שחוזה יקיים את ההגדרה של חכירה ללקוח חייבות להיות שתי הזכויות הבאות:

- א. הזכות להשיג באופן מהותי את כל ההטבות הכלכליות משימוש בנכס המזוהה לאורך תקופת השימוש; וכן
- ב. הזכות לכוון את השימוש בנכס המזוהה לאורך תקופת השימוש.

תקופת השימוש היא "סך תקופת הזמן שבה נעשה שימוש בנכס על מנת לקיים חוזה עם לקוח (כולל תקופות זמן בלתי רצופות כלשהן)". (נספח א לתקן דיווח כספי בינלאומי 16).

סעיף 12 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 קובע כי "ישות תעריך אם חוזה כולל חכירה עבור כל רכיב חכירה נפרד פוטנציאלי" ומפנה ישות לסעיף 32 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 להנחיות לגבי רכיבי חכירה נפרדים. סעיף 32 קובע שהזכות להשתמש בנכס בסיס הוא רכיב חכירה נפרד אם מתקיימים שני הבאים:

- א. החוכר יכול להפיק הטבות משימוש בנכס הבסיס לבדו או יחד עם משאבים אחרים שניתנים להשגה בנקל על ידי החוכר; וכן
- ב. נכס הבסיס אינו תלוי במידה רבה בנכסי הבסיס האחרים בחוזה ואינו קשור במידה רבה לנכסי הבסיס האחרים בחוזה.

נכס מזוהה

הדרישה הראשונה עבור חוזה לקיים את ההגדרה של חכירה היא שהלקוח שולט בשימוש בנכס מזוהה. סעיפים 13-20 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 מספקים הנחיות יישום לגבי נכס מזוהה.

סעיף 13 קובע "נכס הוא בדרך כלל מזוהה בכך שהוא מוגדר במפורש בחוזה. אולם, נכס יכול להיות מזוהה גם בכך שיוגדר באופן משתמע במועד שבו הנכס הופך לזמין לשימוש על ידי הלקוח."

אולם, "גם אם נכס הוא מוגדר, ללקוח אין את הזכות להשתמש בנכס מזוהה אם לספק יש את הזכות הממשית להחליף את הנכס לאורך תקופת השימוש" (סעיף 14). במקרה כזה, הספק – ולא הלקוח – שולט בשימוש בנכס. כתוצאה מכך, אין נכס מזוהה; החוזה אינו כולל חכירה.

על מנת שזכות החלפה תהיה ממשית, סעיף 14 קובע ששני התנאים הבאים צריכים להתקיים:

- א. לספק יש את היכולת המעשית להחליף בנכסים חלופיים לאורך תקופת השימוש (לדוגמה, הלקוח אינו יכול למנוע מהספק להחליף את הנכס ונכסים חלופיים ניתנים להשגה בנקל על ידי הספק או שהספק יכול להשיגם ממקור אחר (could be sourced) בתוך פרק זמן סביר); וכן
- ב. הספק יכול להפיק הטבות מבחינה כלכלית ממימוש הזכות שלו להחליף את הנכס (כלומר, ההטבות הכלכליות הקשורות להחלפה של הנכס חזויות לעלות על העלויות הקשורות להחלפה של הנכס).

סעיף 16 קובע "ההערכה של ישות אם זכות החלפה של ספק היא ממשית [...] אינה מביאה בחשבון אירועים עתידיים אשר, במועד ההתקשרות בחוזה, התרחשותם אינה בגדר סביר שיתרחש (likely to occur)".

סעיפים 15-18 קובעים דרישות שמשמעותם, שבכל אחד מהמצבים הבאים, זכות החלפה של הספק אינה ממשית (או שאין מניעה שללקוח תהיה זכות להשתמש בנכס מזוהה):

- א. לספק יש זכות או מחויבות להחליף את הנכס רק במועד מסוים או בהתרחשות של אירוע מוגדר, או לאחריהם;
- ב. הספק יפיק הטבות מבחינה כלכלית ממימוש זכותו רק בעת התרחשות אירוע עתידי אשר, במועד ההתקשרות בחוזה, אינו נחשב בגדר סביר שיתרחש; או
- ג. לספק יש זכות או מחויבות להחליף את הנכס רק לצורך תיקונים ותחזוקה, אם הנכס אינו פועל כראוי או אם שדרוג טכני הופך לזמין.

סעיף 17 מצוין שסביר יותר שהעלויות של החלפה יעלו על ההטבות הקשורות להחלפת הנכס כאשר הנכס ממוקם במתקני הלקוח או במקום אחר.

סעיפים 112-115 לבסיס למסקנות לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 מסבירים את הרציונל של הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים בפיתוח הדרישות לגבי זכויות החלפה. סעיף 113 לבסיס למסקנות קובע "כוונת הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים בהכללת (דרישות אלה) היא להבחין בין:

- א. זכויות החלפה שתוצאתם שאין נכס מזוהה מאחר שהספק, ולא הלקוח, שולט בשימוש בנכס; לבין
- ב. זכויות החלפה שאינן משנות את המהות או האופי של החוזה מאחר שאין זה סביר, או אפשרי מבחינה מעשית או כלכלית, עבור הספק לממש זכויות אלה".

סעיף 113 לבסיס למסקנות ממשיך להסביר שבעת פיתוח תקן דיווח כספי בינלאומי 16, הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים היתה בדעה "שבמקרים רבים, יהיה זה ברור שהספק לא יפיק הטבות ממימוש זכות החלפה עקב העלויות הקשורות להחלפת נכס".

סעיף 19 דורש שהלקוח יניח שזכות החלפה של ספק אינה ממשית, אם הלקוח אינו יכול לקבוע בנקל אם לספק יש זכות החלפה ממשית. סעיף 115 לבסיס למסקנות מצוין:

- א. הדרישה בסעיף ב19 היא תגובה לחששות של בעלי עניין "במקרים אחדים יהיה זה קשה, וייתכן אף בלתי אפשרי, ללקוח לקבוע אם זכות החלפה של ספק היא ממשית".
- ב. "אם זכויות החלפה הן ממשיות, אזי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים בדעה שזה יהיה ברור באופן יחסי מהעובדות והנסיבות".

לפיכך, הוועדה לפרשנויות העירה שהדרישות בסעיפים 13-19 קובעות משוכה גבוהה עבור לקוח להגיע למסקנה שאין נכס מזוהה כאשר נכס מוגדר במפורש או באופן משתמע.

הוועדה לפרשנויות גם העירה שקביעה אם זכות של ספק להחליף נכס היא ממשית לאורך תקופת השימוש, כנדרש לפי סעיף ב14, דורשת שיקול דעת. סעיף ב14(א) קובע שלספק יש את היכולת המעשית להחליף בנכסים חלופיים לאורך תקופת השימוש גם אם לספק אין עדיין נכסים חלופיים אך ביכולתו להשיג (could be sourced) נכסים אלה בתוך פרק זמן סביר. זה ממחיש שהמונח "לאורך תקופת השימוש" אין משמעו בכל נקודת זמן בתוך התקופה.

יישום הדרישות בתקן דיווח כספי בינלאומי 16 לתבנית העובדות המתוארת בפנייה

בתבנית העובדות המתוארת בפנייה:

- א. לקוח מתקשר בחוזה ל-10 שנים עם ספק לשימוש ב-10 נכסים חדשים דומים – סוללות המשמשות באוטובוסים חשמליים. הלקוח משתמש בכל סוללה יחד עם משאבים אחרים שניתנים להשגה על ידו בנקל (כל סוללה משמשת אוטובוס שבבעלות הלקוח או שהלקוח חוכר מצד שאינו קשור לספק).
- ב. ההנחה היא שלספק יש יכולת מעשית להחליף בנכסים חלופיים לאורך תקופת החוזה כך שהתנאי בסעיף ב14(א) מתקיים.
- ג. אם סוללה תוחלף, הספק ידרש לפצות את הלקוח בגין הכנסות כלשהן "שאבדו" או עלויות שהתהוו בזמן שהחלפה מתבצעת. הקביעה אם החלפה מפיקה הטבות מבחינה כלכלית לספק בנקודת זמן תלויה הן בסכום הפיצוי שעל הספק לשלם ללקוח והן במצב הסוללה.
- ד. במועד ההתקשרות בחוזה, חזוי שהספק לא יפיק הטבות מבחינה כלכלית מהחלפת סוללה אשר נעשה בה שימוש פחות משלוש שנים, אך יכול להפיק הטבות מבחינה כלכלית מהחלפת סוללה שנעשה בה שימוש שלוש שנים או יותר.

הרמה שבה יש להעריך אם חוזה כולל חכירה

בתבנית העובדות המתוארת בפנייה:

- א. הלקוח יכול להפיק הטבות מהשימוש בכל נכס (סוללה) יחד עם משאבים אחרים (אוטובוס) שניתנים להשגה על ידו; וכן
- ב. כל סוללה אינה תלויה במידה רבה בסוללות האחרות בחוזה ואינה קשורה במידה רבה לסוללות האחרות בחוזה.

לפיכך, הוועדה לפרשנויות הגיעה למסקנה, שבתבנית העובדות המתוארת בפנייה, ביישום סעיף ב12, הלקוח בוחן אם החוזה כולל חכירה – כולל הערכה אם זכות החלפה של הספק היא ממשית – עבור כל רכיב חכירה נפרד פוטנציאלי, כלומר עבור כל סוללה.

נכס מזוהה

בתבנית העובדות המתוארת בפנייה, כל סוללה היא מוגדרת. גם אם הסוללה אינה מוגדרת במפורש בחוזה, הסוללה מוגדרת באופן משתמע בזמן שהיא הופכת זמינה לשימוש הלקוח. לפיכך, הוועדה

לפרשנויות העירה שאלא אם כן לספק יש זכות ממשית להחליף את הסוללה לאורך תקופת השימוש, כל סוללה היא נכס מזהה.

בתבנית העובדות המתוארת בפנייה, ההנחה היא שהתנאי בסעיף ב14(א) - לספק יש את היכולת המעשית להחליף בנכסים חלופיים לאורך תקופת השימוש – מתקיים. אולם, הוועדה לפרשנויות העירה שמאחר שהספק אינו חזוי להפיק הטבות מבחינה כלכלית ממימוש זכותו להחליף את הסוללה לפחות בשלוש השנים הראשונות, התנאי בסעיף ב14(ב) אינו מתקיים לאורך תקופת השימוש. לפיכך, לספק אין זכות ממשית להחליף את הסוללה לאורך תקופת השימוש. בעוד שקביעה אם זכות ההחלפה של הספק היא ממשית לאורך תקופת השימוש דורשת שיקול דעת, הוועדה לפרשנויות העירה שהעובדות והנסיבות בתבנית עובדות זו הם כאלה שזה ברור שזכות הספק אינה ממשית לאורך כל התקופה.

מסקנת הוועדה לפרשנויות

הוועדה לפרשנויות הגיעה למסקנה שבתבנית העובדות המתוארת בפנייה כל סוללה היא נכס מזהה. על מנת להעריך אם חוזה כולל חכירה, הלקוח יישם לאחר מכן את סעיפים ב21-30 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 על מנת להעריך אם, לאורך תקופת השימוש, יש לו זכות להשיג באופן מהותי את כל ההטבות הכלכליות מהשימוש בכל סוללה ולכונן את השימוש של כל סוללה. אם הלקוח מגיע למסקנה שהחוזה כולל חכירה, הוא יישם את הדרישות בסעיפים 18-21 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 על מנת לקבוע את תקופת החכירה.

הוועדה לפרשנויות הגיעה למסקנה שהעקרונות והדרישות בתקן דיווח כספי בינלאומי 16 מספקים בסיס מתאים להעריך את הרמה שבה יש להעריך אם חוזה כולל חכירה ואם קיים נכס מזהה בתבנית העובדות המתוארת בפנייה. כתוצאה מכך, הוועדה לפרשנויות החליטה לא להוסיף פרויקט תקינה לתוכנית העבודה 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://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/agenda-decisions/2023/definition-of-a-lease-substitution-rights-apr-23.pdf>