תקן דיווח כספי בינלאומי 16

חכירות

International Financial Reporting Standard 16

Leases

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקנים שפורסמו עד 31 במאי 2025 ושמועד תחילתם אינו מאוחר מיום 1 בינואר 2026.

תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2026

תקן דיווח כספי בינלאומי 16 והמסמכים הנלווים אליו תוקנו על ידי:

- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* (פורסם באפריל 2024) (מועד תחילה 1 בינואר 2027).
- תקן דיווח כספי בינלאומי 19 *חברות בנות ללא אחריות דיווח ציבורית: גילויים* (פורסם במאי 2024) (מועד תחילה 1 בינואר 2027).

מועד התחילה של התיקונים האלה הוא לאחר 1 בינואר 2026, ולכן הם לא שולבו במהדורה זו, אלא נכללו בנפרד בכרך ג במסגרת תקנים ותיקונים נוספים.

תוכן העניינים

החל מסעיף

תקן דיווח כספי בינלאומי 16

חכירות

מטרת התקן **1**

תחולה **3**

פטורים מהכרה **5**

זיהוי חכירה **9**

הפרדת רכיבים של חוזה **12**

חוכר 13

מחכיר 17

תקופת חכירה **18**

חוכר **22**

הכרה **22**

מדידה **23**

מדידה לראשונה 23

מדידה עוקבת 29

הצגה **47**

גילוי **51**

מחכיר **61**

סיווג של חכירות **61**

חכירות מימוניות **67**

הכרה ומדידה 67

חכירות תפעוליות **81**

הכרה ומדידה 81

הצגה 88

גילוי **89**

חכירות מימוניות 93

חכירות תפעוליות 95

עסקאות מכירה וחכירה בחזרה **98**

בחינה אם העברת הנכס היא מכירה **99**

העברה של נכס היא מכירה 100

העברה של נכס אינה מכירה 103

חריג זמני הנובע מרפורמת שיעורי ריבית עוגן **104**

תוכן העניינים (המשך)

נספחים:

א מונחים מוגדרים

ב הנחיות יישום

ג מועד תחילה והוראות מעבר

ד תיקונים לתקנים אחרים*†

אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תקן דיווח כספי בינלאומי 16 *חכירות* שפורסם בינואר 2016*

אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של:

ויתורים על דמי שכירות המתייחסים ל-covid-19* שפורסם במאי 2020

רפורמת שיעורי ריבית עוגן – שלב 2* שפורסם באוגוסט 2020

ויתורים על דמי שכירות המתייחסים ל-covid-19 לאחר 30 ביוני 2021* שפורסם במרץ 2021

התחייבות חכירה בעסקאות מכירה וחכירה בחזרה* שפורסם בספטמבר 2022

דוגמאות להמחשה*

נספח לדוגמאות להמחשה:

תיקונים להנחיות של תקנים אחרים*

בסיס למסקנות*

דעה מנוגדת*

נספח לבסיס למסקנות:

תיקונים לבסיס למסקנות של תקנים אחרים*

* לא תורגם לעברית

† התיקונים לתקנים שנכללו בנספח זה בעת פרסום התקן שולבו בתקנים הרלוונטיים.

תקן דיווח כספי בינלאומי 16
חכירות

תקן דיווח כספי בינלאומי 16 *חכירות* (IFRS 16) מפורט בסעיפים 1–106 ובנספחים א–ד. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. סעיפים המובאים ב**כתב מודגש** מצהירים את העקרונות העיקריים. מונחים המוגדרים בנספח א מופיעים ב*כתב נטוי* בפעם הראשונה שהם מופיעים בתקן. הגדרות של מונחים אחרים מובאות במילון המונחים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים. יש לקרוא את התקן בהקשר למטרת התקן ולבסיס למסקנות, *להקדמה לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים* ו*למסגרת המושגית לדיווח כספי*. תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות* מספק בסיס לבחירה וליישום של מדיניות חשבונאית בהיעדר הנחיות מפורשות.

מטרת התקן

1. **תקן זה מפרט את העקרונות להכרה, למדידה, להצגה ולגילוי של *חכירות*. המטרה היא להבטיח כי *חוכרים* ו*מחכירים* יספקו מידע רלוונטי באופן שמייצג נאמנה עסקאות אלה. מידע זה נותן בסיס למשתמשים בדוחות כספיים לבחון את ההשפעה שיש לחכירות על המצב הכספי, על הביצועים הכספיים ועל תזרימי המזומנים של ישות.**

2. ישות תשקול את התנאים של *חוזים* ואת כל העובדות והנסיבות הרלוונטיות בעת יישום תקן זה. ישות תיישם תקן זה באופן עקבי לחוזים בעלי מאפיינים דומים ובנסיבות דומות.

תחולה

3. ישות תיישם תקן זה לגבי כל החכירות, כולל חכירות של *נכסי זכות שימוש* ב*חכירת משנה*, למעט:

(א) חכירות לחיפוש מינרלים, נפט, גז טבעי ומשאבים מתכלים דומים או לשימוש בהם;

(ב) חכירות של נכסים ביולוגיים שבתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 41 *חקלאות* המוחזקים על ידי חוכר;

(ג) הסדרי זיכיון למתן שירות שבתחולת פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 12 *הסדרי זיכיון למתן שירות*;

(ד) רישיונות של קניין רוחני שהוענקו על ידי מחכיר שבתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 15 *הכנסות מחוזים עם לקוחות*; וכן

(ה) זכויות המוחזקות על ידי חוכר במסגרת הסכמי רישוי שבתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 38 *נכסים בלתי מוחשיים* לפריטים כמו סרטי קולנוע, הקלטות וידאו, מחזות, כתבי עת, פטנטים וזכויות יוצרים.

4. חוכר רשאי, אך אינו נדרש, ליישם תקן זה לחכירות של נכסים בלתי מוחשיים מלבד אלה המתוארות בסעיף 3(ה).

פטורים מהכרה (סעיפים ב3–ב8)

5. חוכר רשאי לבחור שלא ליישם את הדרישות בסעיפים 22–49 לגבי:

(א) *חכירות לטווח קצר*; וכן

(ב) חכירות שבהן *נכס הבסיס* הוא בעל ערך נמוך (כמתואר בסעיפים ב3–ב8).

6. אם חוכר בוחר שלא ליישם את הדרישות בסעיפים 22–49 לחכירות לטווח קצר או לחכירות שבהן נכס הבסיס הוא בעל ערך נמוך, החוכר יכיר ב*תשלומי החכירה* הקשורים לחכירות אלה כהוצאה על בסיס קו ישר על פני *תקופת החכירה* או על בסיס שיטתי אחר. החוכר יישם בסיס שיטתי אחר אם אותו בסיס מייצג בצורה טובה יותר את התבנית של הטבת החוכר.

7. אם חוכר מטפל בחכירות לטווח קצר ביישום סעיף 6, החוכר יתייחס לחכירה כחכירה חדשה לצורכי תקן זה אם:

(א) חל *תיקון חכירה*; או

(ב) חל שינוי כלשהו בתקופת החכירה (לדוגמה, החוכר מממש אופציה שלא נכללה בעבר בקביעתו את תקופת החכירה).

8. הבחירה עבור חכירות לטווח קצר תעשה לפי סוגים של נכס בסיס שזכות השימוש מתייחסת אליהם. סוג של נכס בסיס הוא קיבוץ של נכסי בסיס בעלי מהות דומה ושימוש דומה בפעילויות של ישות. הבחירה עבור חכירות שבהן נכס הבסיס הוא בעל ערך נמוך יכולה להתבצע על בסיס כל חכירה בנפרד.

זיהוי חכירה (סעיפים ב9–ב33)

9. בעת התקשרות בחוזה, ישות תבחן אם החוזה הוא חכירה או אם הוא כולל חכירה. חוזה הוא חכירה או כולל חכירה אם החוזה מעביר את הזכות לשלוט בשימוש בנכס מזוהה לתקופת זמן עבור תמורה. סעיפים ב9–ב31 מפרטים הנחיות באשר לבחינה אם חוזה הוא חכירה או אם הוא כולל חכירה.

10. תקופה של זמן עשויה להיות מתוארת במונחים של כמות השימוש בנכס מזוהה (לדוגמה, מספר יחידות הייצור שפריט ציוד ישמש להפקתן).

11. ישות תבחן מחדש אם חוזה הוא חכירה או אם הוא כולל חכירה רק אם התנאים של החוזה השתנו.

הפרדת רכיבים של חוזה

12. לגבי חוזה שהוא חכירה או שכולל חכירה, ישות תטפל בכל רכיב חכירה בחוזה כחכירה בנפרד מרכיבים שאינם חכירה בחוזה, אלא אם כן הישות מיישמת את ההקלה המעשית בסעיף 15. סעיפים ב32–ב33 מפרטים הנחיות להפרדת רכיבים של חוזה.

חוכר

13. לגבי חוזה הכולל רכיב חכירה ורכיב נוסף, אחד או יותר, שהם חכירה או שאינם חכירה, חוכר יקצה את התמורה בחוזה לכל רכיב חכירה על בסיס יחסי של המחיר הנפרד שלו והמחיר הנפרד המצרפי של הרכיבים שאינם חכירה.

14. המחיר הנפרד היחסי של רכיבי חכירה ושל רכיבים שאינם חכירה יקבע על בסיס המחיר שמחכיר או שספק דומה היו גובים מישות בעבור רכיב זה, או בעבור רכיב דומה, בנפרד. אם מחיר נפרד ניתן לצפייה אינו ניתן להשגה בנקל, החוכר יאמוד את המחיר הנפרד, על ידי שימוש מרבי במידע ניתן לצפייה.

15. כהקלה מעשית, חוכר רשאי לבחור, לפי סוגים של נכס בסיס, שלא להפריד רכיבים שאינם חכירה מרכיבי חכירה, ובמקום זאת לטפל בכל רכיב חכירה וברכיבים כלשהם שאינם חכירה הקשורים אליו כרכיב חכירה יחיד. חוכר לא יישם הקלה מעשית זו על נגזרים משובצים אשר מקיימים את הקריטריונים שנקבעו בסעיף 4.3.3 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 *מכשירים פיננסיים*.

16. חוכר יטפל ברכיבים שאינם חכירה ביישום תקנים רלוונטיים אחרים, אלא אם כן מיושמת ההקלה המעשית בסעיף 15.

מחכיר

17. לגבי חוזה הכולל רכיב חכירה ורכיב נוסף, אחד או יותר, שהם חכירה או שאינם חכירה, מחכיר יקצה את התמורה בחוזה ביישום סעיפים 73–90 לתקן דיווח כספי בינלאומי 15.

תקופת חכירה (סעיפים ב34–ב41)

18. ישות תקבע 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.

19. בעת בחינה אם ודאי באופן סביר שחוכר יממש אופציה להאריך את החכירה, או לא יממש אופציה לבטל את החכירה, ישות תשקול את כל העובדות והנסיבות הרלוונטיות אשר יוצרות תמריץ כלכלי לחוכר לממש את האופציה להאריך את החכירה, או לא לממש את האופציה לבטל את החכירה, כמתואר בסעיפים ב37–ב40.

20. חוכר יבחן מחדש אם ודאי באופן סביר לממש אופציה להארכה או לא לממש אופציה לביטול, בעת התרחשות אירוע משמעותי או שינוי משמעותי בנסיבות אשר:

(א) הוא בשליטתו של החוכר; וכן

(ב) משפיע על ההחלטה אם ודאי באופן סביר שהחוכר יממש אופציה, שלא נכללה קודם לכן בקביעתו את תקופת החכירה, או לא יממש אופציה, שנכללה קודם לכן בקביעתו את תקופת החכירה (כמתואר בסעיף ב41).

21. ישות תעדכן את תקופת החכירה אם חל שינוי בתקופה שבה החכירה אינה ניתנת לביטול. לדוגמה, התקופה שבה החכירה אינה ניתנת לביטול תשתנה אם:

(א) החוכר מממש אופציה שלא נכללה קודם לכן בקביעת תקופת החכירה על ידי הישות;

(ב) החוכר לא מממש אופציה שנכללה קודם לכן בקביעת תקופת החכירה על ידי הישות;

(ג) מתרחש אירוע אשר מחייב חוזית את החוכר לממש אופציה שלא נכללה קודם לכן בקביעת תקופת החכירה על ידי הישות; או

(ד) מתרחש אירוע אשר אוסר חוזית על החוכר לממש אופציה שנכללה קודם לכן בקביעת תקופת החכירה על ידי הישות.

חוכר

הכרה

.22 *במועד התחלת החכירה*, חוכר יכיר בנכס זכות שימוש ובהתחייבות חכירה.

מדידה

מדידה לראשונה

מדידה לראשונה של נכס זכות שימוש

.23 במועד התחלת החכירה, חוכר ימדוד את נכס זכות השימוש בעלות.

.24 העלות של נכס זכות השימוש תורכב מ:

(א) הסכום של המדידה לראשונה של התחייבות החכירה, כמתואר בסעיף 26;

(ב) תשלומי חכירה כלשהם שבוצעו במועד התחלת החכירה או לפניו, בניכוי *תמריצי חכירה* כלשהם שהתקבלו;

(ג) *עלויות ישירות ראשוניות* כלשהן שהתהוו לחוכר; וכן

(ד) אומדן העלויות שיתהוו לחוכר לפירוק ולפינוי של נכס הבסיס, לשיקום האתר שבו נכס הבסיס ממוקם או לשיקום נכס הבסיס למצב הנדרש לפי התנאים של החכירה, אלא אם כן עלויות אלה מתהוות כדי לייצר מלאי. המחויבות לעלויות אלה מתהווה לחוכר במועד התחלת החכירה או כתוצאה משימוש בנכס הבסיס במהלך תקופה מסוימת.

.25 חוכר יכיר בעלויות המתוארות בסעיף 24(ד) כחלק מהעלות של נכס זכות השימוש כאשר מתהווה לו מחויבות לעלויות אלה. חוכר מיישם את תקן חשבונאות בינלאומי 2 *מלאי* לגבי עלויות שמתהוות במהלך תקופה מסוימת כתוצאה משימוש בנכס זכות שימוש כדי לייצר מלאי במהלך אותה תקופה. המחויבויות לעלויות אשר מטופלות ביישום תקן זה או תקן חשבונאות בינלאומי 2 מוכרות ונמדדות ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 37 *הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים*.

מדידה לראשונה של התחייבות החכירה

.26 במועד התחלת החכירה, חוכר ימדוד את התחייבות החכירה בערך הנוכחי של תשלומי החכירה שאינם משולמים באותו מועד. תשלומי החכירה יהוונו תוך שימוש ב*שיעור הריבית הגלום בחכירה*, אם שיעור זה ניתן לקביעה בנקל. אם שיעור זה אינו ניתן לקביעה בנקל, החוכר ישתמש ב*שיעור הריבית התוספתי של החוכר*.

.27 במועד התחלת החכירה, תשלומי החכירה הנכללים במדידה של התחייבות החכירה מורכבים מהתשלומים הבאים, עבור הזכות להשתמש בנכס הבסיס במהלך תקופת החכירה, שאינם משולמים במועד התחלת החכירה:

(א) *תשלומים קבועים* (כולל תשלומים קבועים במהותם כמתואר בסעיף ב42), בניכוי תמריצי חכירה כלשהם שהחוכר זכאי לקבל;

(ב) *תשלומי חכירה משתנים* שתלויים במדד או בשער, שנמדדים לראשונה על ידי שימוש במדד הקיים או בשער הקיים במועד התחלת החכירה (כמתואר בסעיף 28);

(ג) סכומים החזויים לעמוד לתשלום על ידי החוכר בהתאם *לערבויות לערך שייר*;

(ד) מחיר המימוש של אופציית רכישה אם ודאי באופן סביר שהחוכר יממש אופציה זו (סבירות המימוש נבחנת תוך התחשבות בגורמים המתוארים בסעיפים ב37–ב40); וכן

(ה) תשלומי קנסות לביטול החכירה, אם תקופת החכירה משקפת מימוש אופציה לבטל את החכירה על ידי החוכר.

.28 תשלומי חכירה משתנים, שתלויים במדד או בשער, המתוארים בסעיף 27(ב), כוללים, לדוגמה, תשלומים הצמודים למדד מחירים לצרכן, תשלומים הצמודים לשיעור ריבית עוגן (כגון ליבור) או תשלומים המשתנים כדי לשקף שינויים במחירי השכירות בשוק.

מדידה עוקבת

מדידה עוקבת של נכס זכות השימוש

.29 לאחר מועד התחלת החכירה, חוכר ימדוד את נכס זכות השימוש ביישום מודל עלות, אלא אם כן הוא מיישם את אחד מהמודלים למדידה המתוארים בסעיפים 34 ו-35.

מודל עלות

30. כדי ליישם מודל עלות, חוכר ימדוד את נכס זכות השימוש בעלות:

(א) בניכוי פחת שנצבר כלשהו והפסדים מירידת ערך כלשהם שנצברו; וכן

(ב) מותאם בגין מדידה מחדש כלשהי של התחייבות החכירה המפורטת בסעיף 36(ג).

31. חוכר יישם את דרישות הפחת בתקן חשבונאות בינלאומי 16 *רכוש קבוע* בעת הפחתת נכס הזכות שימוש, בכפוף לדרישות בסעיף 32.

32. אם החכירה מעבירה לחוכר בעלות על נכס הבסיס עד סוף תקופת החכירה או אם העלות של נכס זכות השימוש משקפת מימוש של אופציית רכישה על ידי החוכר, החוכר יפחית את נכס זכות השימוש ממועד התחלת החכירה עד סוף *אורך החיים השימושיים* של נכס הבסיס. אחרת, החוכר יפחית את נכס זכות השימוש ממועד התחלת החכירה עד המועד המוקדם מבין סוף *אורך החיים השימושיים* של נכס זכות השימוש לבין סוף תקופת החכירה.

33. חוכר יישם את תקן חשבונאות בינלאומי 36 *ירידת ערך נכסים* כדי לקבוע אם נפגם ערכו של נכס זכות השימוש ולטפל בהפסד מירידת ערך כלשהו שזוהה.

מודלים אחרים למדידה

34. אם חוכר מיישם את מודל השווי ההוגן בתקן חשבונאות בינלאומי 40 *נדל"ן להשקעה* לגבי הנדל"ן להשקעה שלו, החוכר יישם את מודל השווי ההוגן גם לגבי נכסי זכות שימוש אשר מקיימים את ההגדרה של נדל"ן להשקעה בתקן חשבונאות בינלאומי 40.

35. אם נכסי זכות שימוש מתייחסים לסוג של רכוש קבוע, שהחוכר מיישם לגביו את מודל ההערכה מחדש בתקן חשבונאות בינלאומי 16, חוכר רשאי לבחור ליישם את מודל ההערכה מחדש לגבי כל נכסי זכות שימוש שמתייחסים לאותו סוג של רכוש קבוע.

מדידה עוקבת של התחייבות החכירה

36. לאחר מועד התחלת החכירה, חוכר ימדוד את התחייבות החכירה על ידי:

(א) הגדלת הערך בספרים כדי לשקף ריבית על התחייבות החכירה;

(ב) הקטנת הערך בספרים כדי לשקף את תשלומי החכירה שבוצעו; וכן

(ג) מדידה מחדש של הערך בספרים כדי לשקף בחינה מחדש או תיקוני חכירה כלשהם המפורטים בסעיפים 39–46, או כדי לשקף תשלומי חכירה קבועים במהותם מעודכנים (ראה סעיף ב42).

37. ריבית על התחייבות החכירה בכל תקופה במהלך תקופת החכירה תהיה הסכום שמייצר שיעור ריבית תקופתי קבוע על היתרה הנותרת של התחייבות החכירה. שיעור הריבית התקופתי הוא שיעור ההיוון המתואר בסעיף 26, או, אם רלוונטי, שיעור ההיוון המעודכן המתואר בסעיף 41, בסעיף 43 או בסעיף 45(ג).

38. לאחר מועד התחלת החכירה, חוכר יכיר ברווח או הפסד, אלא אם כן העלויות נכללות בערך בספרים של נכס אחר כתוצאה מיישום תקנים רלוונטיים אחרים:

(א) בריבית על התחייבות החכירה; וכן

(ב) בתשלומי חכירה משתנים אשר לא נכללו במדידה של התחייבות החכירה בתקופה שבה התרחש האירוע או התנאי שהפעיל (triggers) תשלומים אלה.

בחינה מחדש של התחייבות החכירה

39. לאחר מועד התחלת החכירה, חוכר יישם את סעיפים 40–43 כדי למדוד מחדש את התחייבות החכירה כדי לשקף שינויים לתשלומי החכירה. חוכר יכיר בסכום של המדידה מחדש של התחייבות החכירה כתיאום לנכס זכות שימוש. אולם, אם הערך בספרים של נכס זכות השימוש מופחת לאפס וקיימת הקטנה נוספת במדידת התחייבות החכירה, חוכר יכיר בסכום כלשהו שנותר מהמדידה מחדש ברווח או הפסד.

40. חוכר ימדוד מחדש את התחייבות החכירה על ידי היוון תשלומי החכירה המעודכנים על ידי שימוש בשיעור היוון מעודכן, אם אחד מהבאים מתקיים:

(א) חל שינוי בתקופת החכירה, כמתואר בסעיפים 20–21. חוכר יקבע את תשלומי החכירה המעודכנים בהתבסס על תקופת החכירה המעודכנת; או

(ב) חל שינוי בבחינה של אופציה לרכישת נכס הבסיס, הנבחנת בהתחשב באירועים ובנסיבות המתוארים בסעיפים 20–21 בהקשר לאופציית רכישה. חוכר יקבע את תשלומי החכירה המעודכנים כדי לשקף את השינוי בסכומים לשלם בהתאם לאופציית הרכישה.

41. ביישום סעיף 40, חוכר יקבע את שיעור ההיוון המעודכן כשיעור הריבית הגלום בחכירה ליתרת תקופת החכירה, אם שיעור זה ניתן לקביעה בנקל, או כשיעור הריבית התוספתי של החוכר במועד הבחינה מחדש, אם שיעור הריבית הגלום בחכירה אינו ניתן לקביעה בנקל.

42. חוכר ימדוד מחדש את התחייבות החכירה על ידי היוון תשלומי החכירה המעודכנים, אם אחד מהבאים מתקיים:

(א) חל שינוי בסכומים החזויים לעמוד לתשלום בהתאם לערבות לערך שייר. חוכר יקבע את תשלומי החכירה המעודכנים כדי לשקף את השינוי בסכומים החזויים לעמוד לתשלום בהתאם לערבות לערך שייר.

(ב) חל שינוי בתשלומי חכירה עתידיים הנובע משינוי במדד או בשער המשמש לקביעת תשלומים אלה, כולל, לדוגמה, שינוי כדי לשקף שינויים בשיעורי השכירות בשוק בעקבות סקירה של השכירות בשוק. החוכר ימדוד מחדש את התחייבות החכירה כדי לשקף את תשלומי החכירה המעודכנים האלה רק כאשר חל שינוי בתזרימי המזומנים (כלומר, במועד שבו התיאום לתשלומי החכירה נכנס לתוקף). חוכר יקבע את תשלומי החכירה המעודכנים ליתרת תקופת החכירה בהתבסס על התשלומים החוזיים המעודכנים.

43. ביישום סעיף 42, חוכר לא ישנה את שיעור ההיוון, אלא אם כן השינוי בתשלומי החכירה נובע משינוי בשיעורי ריבית משתנים. במקרה זה, החוכר ישתמש בשיעור היוון מעודכן המשקף את השינויים בשיעור הריבית.

תיקוני חכירה

44. חוכר יטפל בתיקון חכירה כחכירה נפרדת אם מתקיימים שני הבאים:

(א) התיקון מגדיל את היקף החכירה על ידי הוספת הזכות להשתמש בנכס בסיס אחד או יותר; וכן

(ב) התמורה בגין החכירה גדלה בסכום התואם את המחיר הנפרד עבור הגידול בהיקף ותיאומים מתאימים כלשהם למחיר נפרד זה כדי לשקף את הנסיבות של החוזה המסוים.

45. לגבי תיקון חכירה שאינו מטופל כחכירה נפרדת, ב*מועד התחילה של תיקון החכירה* חוכר:

(א) יקצה את התמורה בחוזה המתוקן ביישום סעיפים 13–16;

(ב) יקבע את תקופת החכירה של החכירה המתוקנת ביישום סעיפים 18–19; וכן

(ג) ימדוד מחדש את התחייבות החכירה על ידי היוון תשלומי החכירה המעודכנים על ידי שימוש בשיעור היוון מעודכן. שיעור ההיוון המעודכן נקבע כשיעור הריבית הגלום בחכירה ליתרת תקופת החכירה, אם שיעור זה ניתן לקביעה בנקל, או כשיעור הריבית התוספתי של החוכר במועד התחילה של התיקון, אם שיעור הריבית הגלום בחכירה אינו ניתן לקביעה בנקל.

46. לגבי תיקון חכירה שאינו מטופל כחכירה נפרדת, החוכר יטפל במדידה מחדש של התחייבות החכירה על ידי:

(א) הקטנת הערך בספרים של נכס זכות השימוש כדי לשקף את הביטול החלקי או את הביטול המלא של החכירה, לגבי תיקון חכירה שמקטין את היקף החכירה. החוכר יכיר ברווח או בהפסד כלשהו המתייחס לביטול החלקי או לביטול המלא של החכירה ברווח או הפסד.

(ב) ביצוע תיאום מקביל לנכס זכות שימוש לגבי כל תיקוני החכירה האחרים.

46א. כהקלה מעשית, חוכר רשאי לבחור שלא לבחון אם ויתור על דמי שכירות אשר מקיים את התנאים בסעיף 46ב הוא תיקון חכירה. חוכר שמבצע בחירה זו יטפל בשינוי כלשהו בתשלומי חכירה הנובע מוויתור על דמי שכירות באותו אופן שבו הוא היה מטפל בשינוי ביישום תקן זה אילו השינוי לא היה תיקון חכירה.

46ב. ההקלה המעשית בסעיף 46א חלה רק על ויתורים על דמי שכירות המתרחשים כתוצאה ישירה ממגפת ה-covid-19 ורק אם כל התנאים הבאים מתקיימים:

(א) תוצאת השינוי בתשלומי החכירה היא תמורה מעודכנת עבור החכירה שהיא באופן מהותי שווה או נמוכה מהתמורה עבור החכירה מיד לפני השינוי;

(ב) הקטנה כלשהי בתשלומי החכירה משפיעה רק על תשלומים שמועד פירעונם המקורי חל ביום 30 ביוני 2022 או לפניו (לדוגמה, ויתור על דמי שכירות יקיים תנאי זה אם התוצאה שלו היא תשלומי חכירה מופחתים ביום 30 ביוני 2022 או לפניו ותשלומי חכירה מוגדלים הנמשכים לאחר 30 ביוני 2022); וכן

(ג) אין שינוי מהותי בתנאים אחרים של החכירה.

הצגה

47. חוכר יציג בדוח על המצב הכספי או ייתן גילוי בביאורים:

(א) לנכסי זכות שימוש בנפרד מנכסים אחרים. אם חוכר אינו מציג נכסי זכות שימוש בנפרד בדוח על המצב הכספי, החוכר:

(i) יכלול נכסי זכות שימוש באותו סעיף שבו היו מוצגים נכסי הבסיס המקבילים אילו הנכסים היו בבעלותו; וכן

(ii) ייתן גילוי אילו סעיפים בדוח על המצב הכספי כוללים את נכסי זכות שימוש אלה.

(ב) להתחייבויות חכירה בנפרד מהתחייבויות אחרות. אם חוכר אינו מציג התחייבויות חכירה בנפרד בדוח על המצב הכספי, החוכר ייתן גילוי אילו סעיפים בדוח על המצב הכספי כוללים את התחייבויות אלה.

48. הדרישה בסעיף 47(א) אינה חלה על נכסי זכות שימוש שמקיימים את ההגדרה של נדל"ן להשקעה, אשר יוצגו בדוח על המצב הכספי כנדל"ן להשקעה.

49. בדוח על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר, חוכר יציג הוצאת ריבית בגין התחייבות החכירה בנפרד מהוצאות הפחת בגין נכס זכות השימוש. הוצאת ריבית בגין התחייבות החכירה היא רכיב של עלויות מימון, שסעיף 82(ב) לתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* דורש להציג בנפרד בדוח על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר.

50. בדוח על תזרימי המזומנים, חוכר יסווג:

(א) תשלומי מזומנים עבור החלק של הקרן של התחייבות החכירה במסגרת פעילויות מימון;

(ב) תשלומי מזומנים עבור החלק של הריבית בגין התחייבות החכירה ביישום הדרישות בתקן חשבונאות בינלאומי 7 *דוח על תזרימי המזומנים* בנוגע לריבית ששולמה; וכן

(ג) תשלומי חכירה לטווח קצר, תשלומים עבור חכירות של נכסים בעלי ערך נמוך ותשלומי חכירה משתנים שלא נכללו במדידה של התחייבות החכירה במסגרת פעילות תפעולית.

גילוי

51. המטרה של הגילויים היא שחוכרים ייתנו גילוי למידע בביאורים, אשר יחד עם המידע המסופק בדוח על המצב הכספי, בדוח על הרווח

או הפסד ובדוח על תזרימי המזומנים, ייתן בסיס למשתמשים בדוחות כספיים לבחון את ההשפעה שיש לחכירות על המצב הכספי, על הביצועים הכספיים ועל תזרימי המזומנים של החוכר. סעיפים 52–60 מפרטים דרישות כיצד לקיים מטרה זו.

52. חוכר ייתן גילוי למידע לגבי החכירות שלו שבהן הוא חוכר בביאור יחיד או בחלק נפרד במסגרת הדוחות הכספיים שלו. אולם, חוכר אינו נדרש לשכפל מידע אשר כבר מוצג במקום אחר בדוחות הכספיים, בתנאי שהמידע נכלל על ידי הפניה מהביאור היחיד או מהחלק הנפרד לגבי חכירות.

53. חוכר ייתן גילוי לסכומים הבאים לתקופת הדיווח:

(א) הוצאות פחת בגין נכסי זכות שימוש לפי סוגים של נכס בסיס;

(ב) הוצאת ריבית בגין התחייבויות חכירה;

(ג) ההוצאה המתייחסת לחכירות לטווח קצר המטופלות ביישום סעיף 6. הוצאה זו אינה צריכה לכלול את ההוצאה המתייחסת לחכירות שתקופת החכירה שלהן היא חודש אחד או תקופה קצרה יותר;

(ד) ההוצאה המתייחסת לחכירות של נכסים בעלי ערך נמוך המטופלות ביישום סעיף 6. הוצאה זו לא תכלול את ההוצאה המתייחסת לחכירות לטווח קצר של נכסים בעלי ערך נמוך הכלולה בסעיף 53(ג);

(ה) ההוצאה המתייחסת לתשלומי חכירה משתנים אשר לא נכללו במדידה של התחייבויות חכירה;

(ו) הכנסה מהחכרת משנה של נכסי זכות שימוש;

(ז) סך הכול תזרים מזומנים שלילי עבור חכירות;

(ח) תוספות לנכסי זכות שימוש;

(ט) רווחים או הפסדים הנובעים מעסקאות מכירה וחכירה בחזרה; וכן

(י) הערך בספרים של נכסי זכות שימוש בסוף תקופת הדיווח לפי סוגים של נכס הבסיס.

54. חוכר יספק את הגילויים המפורטים בסעיף 53 בפורמט של טבלה, אלא אם כן פורמט אחר מתאים יותר. הסכומים להם ניתן גילוי יכללו עלויות שחוכר כלל בערך בספרים של נכס אחר במהלך תקופת הדיווח.

55. חוכר ייתן גילוי לסכום מחויבויות החכירה שלו לגבי חכירות לטווח קצר המטופלות ביישום סעיף 6, אם התיק של החכירות לטווח קצר שהוא מחויב אליהן בסוף תקופת הדיווח שונה מהתיק של החכירות לטווח קצר שהוצאת החכירה לטווח קצר שניתן לה גילוי בהתאם לסעיף 53(ג) מתייחסת אליהן.

56. אם נכסי זכות שימוש מקיימים את הגדרת נדל״ן להשקעה, חוכר יישם את דרישות הגילוי בתקן חשבונאות בינלאומי 40. במקרה זה, חוכר אינו נדרש לספק את הגילויים בסעיף 53(א), (ו), (ח) או (י) בגין נכסי זכות שימוש אלה.

57. אם חוכר מודד נכסי זכות שימוש בסכומים משוערכים ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 16, החוכר ייתן גילוי למידע הנדרש בסעיף 77 לתקן חשבונאות בינלאומי 16 בגין נכסי זכות שימוש אלה.

58. חוכר ייתן גילוי לניתוח מועדי פירעון של התחייבויות חכירה ביישום סעיפים 39 ו-ב11 לתקן דיווח כספי בינלאומי 7 *מכשירים פיננסיים: גילויים* בנפרד מניתוח מועדי הפירעון של התחייבויות פיננסיות אחרות.

59. נוסף על הגילויים הנדרשים בסעיפים 53–58, חוכר ייתן גילוי למידע איכותי וכמותי נוסף לגבי פעילויות החכירה שלו הדרוש כדי לקיים את מטרת הגילוי בסעיף 51 (כמתואר בסעיף ב48). מידע נוסף זה עשוי לכלול מידע שיסייע למשתמשים בדוחות כספיים לבחון את הבאים, אך אינו מוגבל למידע זה:

(א) המהות של פעילויות החכירה של החוכר;

(ב) תזרימי מזומנים שליליים עתידיים שהחוכר חשוף פוטנציאלית אליהם, שאינם משתקפים במדידת התחייבויות החכירה. זה כולל חשיפה הנובעת מ:

(i) תשלומי חכירה משתנים (כמתואר בסעיף ב49);

(ii) אופציות להארכה ואופציות לביטול (כמתואר בסעיף ב50);

(iii) ערבויות לערך שייר (כמתואר בסעיף ב51); וכן

(iv) חכירות שטרם התחילו שהחוכר מחויב אליהן.

(ג) הגבלות או אמות מידה שהוטלו על ידי חכירות; וכן

(ד) עסקאות מכירה וחכירה בחזרה (כמתואר בסעיף ב52).

60. חוכר שמטפל בחכירות לטווח קצר או בחכירות של נכסים בעלי ערך נמוך ביישום סעיף 6 ייתן גילוי לעובדה זו.

60א. אם חוכר מיישם את ההקלה המעשית בסעיף 46א, החוכר ייתן גילוי:

(א) לכך שהוא יישם את ההקלה המעשית לכל הוויתורים על דמי השכירות אשר מקיימים את התנאים בסעיף 46ב או, אם הוא לא יישם את ההקלה המעשית לכל הוויתורים על דמי שכירות כאלה, למידע לגבי מהות החוזים שהוא יישם את ההקלה המעשית לגביהם (ראה סעיף 2); וכן

(ב) לסכום שהוכר ברווח או הפסד לתקופת הדיווח כדי לשקף שינויים בתשלומי החכירה הנובעים מוויתורים על דמי שכירות שהחוכר יישם את ההקלה המעשית בסעיף 46א לגביהם.

מחכיר

סיווג של חכירות (סעיפים ב53–ב58)

61. מחכיר יסווג כל אחת מהחכירות שלו *מחכירה תפעולית* או *מחכירה מימונית*.

62. חכירה מסווגת כחכירה מימונית אם היא מעבירה באופן מהותי את כל הסיכונים וההטבות הנלווים לבעלות על נכס בסיס. חכירה מסווגת כחכירה תפעולית אם היא לא מעבירה באופן מהותי את כל הסיכונים וההטבות הנלווים לבעלות על נכס בסיס.

63. הסיווג של חכירה כחכירה מימונית או כחכירה תפעולית תלוי במהות העסקה ולא בצורת החוזה. להלן דוגמאות למצבים שכל אחד מהם בפני עצמו או בשילוב זה עם זה יובילו, בדרך כלל, לסיווג חכירה כחכירה מימונית הם:

(א) החכירה מעבירה בעלות על נכס הבסיס לחוכר בסוף תקופת החכירה;

(ב) לחוכר יש אופציה לרכוש את נכס הבסיס במחיר שחזוי להיות נמוך מספיק *מהשווי ההוגן* במועד שבו ניתן לממש את האופציה כך שוודאי באופן סביר, *במועד ההתקשרות*, שהאופציה תמומש;

(ג) תקופת החכירה היא למשך החלק העיקרי של *אורך החיים הכלכליים* של נכס הבסיס, גם אם הזכות הקניינית אינה מועברת;

(ד) במועד ההתקשרות, הסכום של הערך הנוכחי של תשלומי החכירה הוא באופן מהותי כל השווי ההוגן של נכס הבסיס ולא פחות מזה; וכן

(ה) נכס הבסיס הוא בעל מהות כה ייחודית כך שרק החוכר יכול להשתמש בו ללא צורך בתיקונים ניכרים.

64. סימנים למצבים שכל אחד מהם בפני עצמו או בשילוב זה עם זה יכולים גם הם להוביל לסיווג חכירה כחכירה מימונית כוללים:

(א) אם החוכר יכול לבטל את החכירה והוא נושא בהפסדים של המחכיר הקשורים לביטול;

(ב) החוכר נושא ברווחים או בהפסדים מהתנודות בשווי ההוגן של השייר (לדוגמה, באופן של החזר דמי שכירות (rent rebate) השווה לרוב תקבולי המכירה בסוף החכירה); וכן

(ג) לחוכר יש את היכולת להמשיך את החכירה לתקופה נוספת בתמורה לדמי שכירות שנמוכים באופן מהותי מדמי השכירות בשוק.

65. הדוגמאות והסימנים בסעיפים 63–64 אינם תמיד חד-משמעיים. אם ברור ממאפיינים אחרים שהחכירה אינה מעבירה באופן מהותי את כל הסיכונים וההטבות הנלווים לבעלות על נכס הבסיס, החכירה מסווגת כחכירה תפעולית. לדוגמה, זה עשוי להיות המקרה אם בעלות על נכס הבסיס עוברת בסוף החכירה תמורת תשלום משתנה השווה לשוויו ההוגן באותו מועד, או אם קיימים תשלומי חכירה משתנים, שכתוצאה מהם המחכיר אינו מעביר באופן מהותי את כל הסיכונים וההטבות האלה.

66. סיווג החכירה מבוצע במועד ההתקשרות ונבחן מחדש רק אם יש תיקון חכירה. שינויים באומדנים (לדוגמה, שינויים באומדנים של אורך החיים הכלכליים של נכס הבסיס או של ערך השייר שלו) או שינויים בנסיבות (לדוגמה, כשל אשראי של החוכר), אינם גורמים לסיווג חדש של החכירה לצרכים חשבונאיים.

חכירות מימוניות

הכרה ומדידה

67. במועד התחלת החכירה, מחכיר יכיר בנכסים המוחזקים בחכירה מימונית בדוח על המצב הכספי שלו ויציג אותם כחייבים (receivable) בסכום השווה *להשקעה נטו בחכירה*.

מדידה לראשונה

68. המחכיר ישתמש בשיעור הריבית הגלום בחכירה כדי למדוד את ההשקעה נטו בחכירה. במקרה של חכירת משנה, אם שיעור הריבית הגלום בחכירת המשנה אינו ניתן לקביעה בנקל, מחכיר ביניים רשאי להשתמש בשיעור ההיוון המשמש לחכירה הראשית (מותאם בגין עלויות ישירות ראשוניות כלשהן הקשורות לחכירת המשנה) כדי למדוד את ההשקעה נטו בחכירת המשנה.

69. עלויות ישירות ראשוניות, מלבד אלה המתהוות על ידי מחכירים, שהם יצרנים או סוחרים, נכללות במדידה לראשונה של ההשקעה נטו בחכירה ומקטינות את סכום ההכנסה המוכרת על פני תקופת החכירה. שיעור הריבית הגלום בחכירה מוגדר באופן כזה שהעלויות הישירות הראשוניות נכללות באופן אוטומטי בהשקעה נטו בחכירה; אין צורך להוסיף אותן בנפרד.

מדידה לראשונה של תשלומי חכירה הכלולים בהשקעה נטו בחכירה

70. במועד התחלת החכירה, תשלומי החכירה הנכללים במדידה של ההשקעה נטו בחכירה מורכבים מהתשלומים הבאים עבור הזכות להשתמש בנכס הבסיס במהלך תקופת החכירה, שאינם מתקבלים במועד התחלת החכירה:

(א) תשלומים קבועים (כולל תשלומים קבועים במהותם כמתואר בסעיף ב42), בניכוי תמריצי חכירה כלשהם העומדים לתשלום;

(ב) תשלומי חכירה משתנים שתלויים במדד או בשער, שנמדדים לראשונה על ידי שימוש במדד הקיים או בשער הקיים במועד התחלת החכירה.

(ג) ערבויות כלשהן לערך שייר המסופקות למחכיר על ידי החוכר, על ידי צד קשור לחוכר או על ידי צד שלישי לא קשור למחכיר שהוא בעל יכולת פיננסית לפרוע את המחויבויות בהתאם לערבות;

(ד) מחיר המימוש של אופציית רכישה אם ודאי באופן סביר שהחוכר יממש אופציה זו (סבירות המימוש נבחנת תוך התחשבות בגורמים המתוארים בסעיף ב37); וכן

(ה) תשלומי קנסות לביטול החכירה, אם תקופת החכירה משקפת מימוש אופציה לבטל את החכירה על ידי החוכר.

מחכירים שהם יצרנים או סוחרים

71. במועד התחלת החכירה, מחכיר, שהוא יצרן או סוחר, יכיר לגבי כל אחת מהחכירות המימוניות שלו בפריטים הבאים:

(א) הכנסות בגובה השווי ההוגן של נכס הבסיס, או, אם נמוך יותר, בגובה הערך הנוכחי של תשלומי החכירה שנצברו למחכיר, כשהם מהוונים על ידי שימוש בשיעור ריבית שוק;

(ב) עלות המכר בגובה העלות או הערך בספרים של נכס הבסיס, אם שונה, בניכוי הערך הנוכחי של*ערך השייר שאינו מובטח*; וכן

(ג) רווח או הפסד ממכירה (שהוא ההפרש בין הכנסות לבין עלות המכר) בהתאם למדיניות של המחכיר לגבי מכירות מוחלטות (outright sales), שתקן דיווח כספי בינלאומי 15 מיושם לגביהן. מחכיר, שהוא יצרן או סוחר, יכיר ברווח או הפסד ממכירה בגין חכירה מימונית במועד התחלת החכירה, ללא קשר אם המחכיר מעביר את נכס הבסיס כמתואר בתקן דיווח כספי בינלאומי 15.

72. יצרנים או סוחרים מציעים ללקוחות, לעיתים קרובות, את הבחירה בין רכישה לבין חכירה של נכס. חכירה מימונית של נכס על ידי מחכיר, שהוא יצרן או סוחר, מניבה רווח או הפסד השווה לרווח או הפסד הנובע ממכירה מוחלטת של נכס הבסיס, במחירי מכירה רגילים, המשקפים הנחות כמות או הנחות מסחריות כלשהן.

73. מחכירים, שהם יצרנים או סוחרים, קובעים לפעמים באופן מלאכותי שיעורי ריבית נמוכים כדי למשוך לקוחות. השימוש בשיעור כזה יגרום לכך שמחכיר יכיר בחלק מופרז מסך הכול ההכנסה מהעסקה במועד התחלת החכירה. אם נקבעו באופן מלאכותי שיעורי ריבית נמוכים, מחכיר, שהוא יצרן או סוחר, יגביל את הרווח מהמכירה לרווח שהיה מתקבל אם שיעור ריבית שוק היה מחויב.

74. מחכיר, שהוא יצרן או סוחר, יכיר כהוצאה עלויות המתהוות בהקשר להשגת חכירה מימונית במועד התחלת החכירה מאחר שהן מתייחסות בעיקרן להפקת הרווח מהמכירה של היצרן או של הסוחר. עלויות, שמתהוות למחכירים שהם יצרנים או סוחרים, בהתייחס להשגת חכירה מימונית אינן כלולות בהגדרת עלויות ישירות ראשוניות, ולכן אינן כלולות בהשקעה נטו בחכירה.

מדידה עוקבת

75. מחכיר יכיר בהכנסת מימון על פני תקופת החכירה בהתבסס על תבנית המשקפת שיעור תשואה תקופתי קבוע על ההשקעה נטו בחכירה של המחכיר.

76. מטרת המחכיר היא להקצות הכנסת מימון לאורך תקופת החכירה על בסיס שיטתי והגיוני. מחכיר יקצה את תשלומי החכירה המתייחסים לתקופה כנגד *ההשקעה ברוטו בחכירה*, כדי להקטין גם את הקרן וגם את *הכנסת המימון שטרם הורווחה*.

77. מחכיר יישם את דרישות הגריעה וירידת הערך בתקן דיווח כספי בינלאומי 9 להשקעה נטו בחכירה. מחכיר יסקור באופן סדיר את אומדני ערכי השייר שאינם מובטחים אשר שימשו לחישוב ההשקעה ברוטו בחכירה. אם חלה ירידה באומדן ערך השייר שאינו מובטח, המחכיר יעדכן את הקצאת ההכנסה על פני תקופת החכירה ויכיר באופן מיידי בירידה כלשהי בהתייחס לסכומים שנצברו.

78. מחכיר המסווג נכס בחכירה מימונית כמוחזק למכירה (או כולל אותו בקבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה) ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 5 *נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו* יטפל בנכס בהתאם לאותו תקן.

תיקוני חכירה

79. מחכיר יטפל בתיקון לחכירה מימונית כחכירה נפרדת אם מתקיימים שני הבאים:

(א) התיקון מגדיל את היקף החכירה על ידי הוספת הזכות להשתמש בנכס בסיס אחד או יותר; וכן

(ב) התמורה בגין החכירה גדלה בסכום התואם את המחיר הנפרד עבור הגידול בהיקף ותיאומים מתאימים כלשהם למחיר נפרד זה כדי לשקף את הנסיבות של החוזה המסוים.

80. לגבי תיקון לחכירה מימונית שאינו מטופל כחכירה נפרדת, מחכיר יטפל בתיקון כלהלן:

(א) אם החכירה הייתה מסווגת כחכירה תפעולית אילו התיקון היה בתוקף במועד ההתקשרות, המחכיר:

(i) יטפל בתיקון החכירה כחכירה חדשה ממועד התחילה של התיקון; וכן

(ii) ימדוד את הערך בספרים של נכס הבסיס כהשקעה נטו בחכירה מייד לפני מועד התחילה של תיקון החכירה.

(ב) אחרת, המחכיר יישם את הדרישות של תקן דיווח כספי בינלאומי 9.

חכירות תפעוליות

הכרה ומדידה

81. מחכיר יכיר בתשלומי חכירה מחכירות תפעוליות כהכנסה על בסיס קו ישר או על בסיס שיטתי אחר. המחכיר יישם בסיס שיטתי אחר אם אותו בסיס מייצג בצורה טובה יותר את התבנית שבה מתמעטת ההטבה מהשימוש בנכס הבסיס.

82. מחכיר יכיר כהוצאה בעלויות, כולל פחת, המתהוות בהפקת ההכנסה מחכירה.

83. מחכיר יוסיף עלויות ישירות ראשוניות שהתהוו בהשגת חכירה תפעולית לערך בספרים של נכס הבסיס, ויכיר בעלויות אלה כהוצאה לאורך תקופת החכירה לפי אותו בסיס כמו ההכנסה מהחכירה.

84. מדיניות הפחת לגבי נכסי בסיס בני פחת בחכירות תפעוליות תהיה עקבית עם מדיניות הפחת הרגילה של המחכיר לגבי נכסים דומים. מחכיר יחשב פחת בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 ולתקן חשבונאות בינלאומי 38.

85. מחכיר יישם את תקן חשבונאות בינלאומי 36 כדי לקבוע אם נפגם ערכו של נכס בסיס בחכירה תפעולית ולטפל בהפסד מירידת ערך כלשהו שזוהה.

86. מחכיר, שהוא יצרן או סוחר, אינו מכיר ברווח כלשהו ממכירה בעת התקשרות בחכירה תפעולית מפני שהיא אינה שוות ערך למכירה.

תיקוני חכירה

87. מחכיר יטפל בתיקון לחכירה תפעולית כחכירה חדשה ממועד התחילה של התיקון, תוך התחשבות בתשלומי חכירה כלשהם ששולמו מראש או שנצברו המתייחסים לחכירה המקורית כחלק מתשלומי החכירה עבור החכירה החדשה.

הצגה

88. מחכיר יציג נכסי בסיס בחכירות תפעוליות בדוח על המצב הכספי שלו בהתאם למהות של נכס הבסיס.

גילוי

89. המטרה של הגילויים היא שמחכירים ייתנו גילוי למידע בביאורים, אשר יחד עם המידע המסופק בדוח על המצב הכספי, בדוח על הרווח

או הפסד ובדוח על תזרימי המזומנים, ייתן בסיס למשתמשים בדוחות כספיים לבחון את ההשפעה שיש לחכירות על המצב הכספי, על הביצועים הכספיים ועל תזרימי המזומנים של המחכיר. סעיפים 90–97 מפרטים דרישות כיצד לקיים מטרה זו.

90. מחכיר ייתן גילוי לסכומים הבאים לתקופת הדיווח:

(א) עבור חכירות מימוניות:

(i) רווח או הפסד ממכירה;

(ii) הכנסת מימון בגין ההשקעה נטו בחכירה; וכן

(iii) הכנסה המתייחסת לתשלומי חכירה משתנים אשר לא נכללו במדידה של ההשקעה נטו בחכירה.

(ב) עבור חכירות תפעוליות, הכנסה מחכירה, תוך גילוי בנפרד של הכנסה המתייחסת לתשלומי חכירה משתנים, אשר אינם תלויים במדד או בשער.

91. מחכיר יספק את הגילויים המפורטים בסעיף 90 בפורמט של טבלה, אלא אם כן פורמט אחר מתאים יותר.

92. מחכיר ייתן גילוי למידע איכותי וכמותי נוסף לגבי פעילויות החכירה שלו הדרוש כדי לקיים את מטרת הגילוי בסעיף 89. מידע נוסף זה כולל מידע שיסייע למשתמשים בדוחות כספיים לבחון את הבאים, אך אינו מוגבל למידע זה:

(א) המהות של פעילויות החכירה של המחכיר; וכן

(ב) האופן שבו המחכיר מנהל את הסיכון הקשור לזכויות כלשהן שנותרו בידו בנכסי הבסיס. בפרט, מחכיר ייתן גילוי לאסטרטגיית ניהול הסיכונים שלו לגבי הזכויות שנותרו בידו בנכסי הבסיס, כולל אמצעים כלשהם שבעזרתם המחכיר מפחית את אותו סיכון. אמצעים אלה עשויים לכלול, לדוגמה, הסכמי רכישה חזרה, ערבויות לערך שייר או תשלומי חכירה משתנים עבור שימוש מעבר למגבלות מוגדרות (specified limits).

חכירות מימוניות

93. מחכיר יספק הסבר איכותי וכמותי של השינויים המהותיים בערך בספרים של ההשקעה נטו בחכירות מימוניות.

94. מחכיר ייתן גילוי לניתוח מועדי פירעון של תשלומי החכירה לקבל, תוך הצגת תשלומי החכירה הלא מהוונים שיתקבלו על בסיס שנתי לגבי, לכל הפחות, כל אחת מחמש השנים הראשונות וסך הכול הסכומים

ליתרת השנים. מחכיר יציג התאמה בין תשלומי החכירה הלא מהוונים לבין ההשקעה נטו בחכירה. ההתאמה תזהה את הכנסת המימון שטרם הורווחה המתייחסת לתשלומי החכירה לקבל וערך מהוון של שייר שאינו מובטח כלשהו.

חכירות תפעוליות

.95 עבור פריטי רכוש קבוע בחכירה תפעולית, מחכיר יישם את דרישות הגילוי של תקן חשבונאות בינלאומי 16. ביישום דרישות הגילוי בתקן חשבונאות בינלאומי 16, מחכיר יפצל כל סוג של רכוש קבוע לנכסים בחכירות תפעוליות ולנכסים שאינם בחכירות תפעוליות. בהתאם לכך, מחכיר יספק את הגילויים הנדרשים על ידי תקן חשבונאות בינלאומי 16 עבור נכסים בחכירה תפעולית (לפי סוגים של נכס בסיס) בנפרד מנכסים בבעלות המוחזקים ומשמשים את המחכיר.

.96 מחכיר יישם את דרישות הגילוי בתקן חשבונאות בינלאומי 36, בתקן חשבונאות בינלאומי 38, בתקן חשבונאות בינלאומי 40 ובתקן חשבונאות בינלאומי 41 לגבי נכסים הכפופים לחכירות תפעוליות.

.97 מחכיר ייתן גילוי לניתוח מועדי פירעון של תשלומי חכירה, תוך הצגת תשלומי החכירה הלא מהוונים שיתקבלו על בסיס שנתי לגבי, לכל הפחות, כל אחת מחמש השנים הראשונות וסך הכול הסכומים ליתרת השנים.

עסקאות מכירה וחכירה בחזרה

.98 אם ישות (המוכר-חוכר) מעבירה נכס לישות אחרת (הרוכש-מחכיר) וחוכרת את אותו נכס בחזרה מהרוכש-מחכיר, הן המוכר-חוכר והן הרוכש-מחכיר יטפלו בחוזה ההעברה ובחכירה ביישום סעיפים 99–103.

בחינה אם העברת הנכס היא מכירה

.99 ישות תיישם את הדרישות לקביעה מתי מחויבות ביצוע מקוימת בתקן דיווח כספי בינלאומי 15 כדי לקבוע אם ההעברה של נכס מטופלת כמכירה של אותו נכס.

העברה של נכס היא מכירה

.100 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 נכס זכות השימוש 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.

(ב) הרוכש-מחכיר יטפל ברכישה של הנכס ביישום תקנים רלוונטיים, ובחכירה ביישום דרישות הטיפול החשבונאי על ידי המחכיר בתקן זה.

101. אם השווי ההוגן של התמורה עבור המכירה של נכס אינו שווה לשווי ההוגן של הנכס, או אם התשלומים עבור החכירה הם לא בשיעורי שוק, ישות תבצע את התיאומים הבאים כדי למדוד את התקבולים מהמכירה בשווי הוגן:

(א) תנאים כלשהם שהם נמוכים מתנאי השוק יטופלו כמקדמה של תשלומי חכירה; וכן

(ב) תנאים כלשהם שהם גבוהים מתנאי השוק יטופלו כמימון נוסף המסופק על ידי הרוכש-מחכיר למוכר-חוכר.

102. הישות תמדוד תיאום אפשרי כלשהו הנדרש על ידי סעיף 101 על בסיס הסכום שהוא קל יותר לקביעה:

(א) ההפרש בין השווי ההוגן של התמורה עבור המכירה לבין השווי ההוגן של הנכס; או

(ב) ההפרש בין הערך הנוכחי של התשלומים החוזיים עבור החכירה לבין הערך הנוכחי של התשלומים עבור החכירה לפי שיעורי שוק.

102א. לאחר מועד התחלת החכירה, המוכר-חוכר יישם את סעיפים 29–35 לנכס זכות שימוש הנובע מהחכירה בחזרה ואת סעיפים 36–46 להתחייבות חכירה הנובעת מהחכירה בחזרה. ביישום סעיפים 36–46, המוכר-חוכר יקבע "תשלומי חכירה" או "תשלומי חכירה מעודכנים" באופן שהמוכר-חוכר לא יכיר בסכום כלשהו מהרווח או ההפסד המתייחס לזכות השימוש שנותרה בידי המוכר-חוכר. יישום הדרישות בסעיף זה אינו מונע מהמוכר-חוכר להכיר ברווח או הפסד כלשהו המתייחס לסיום החלקי או המלא של החכירה ברווח או הפסד כנדרש בסעיף 46(א).

העברה של נכס אינה מכירה

103. אם ההעברה של נכס על ידי המוכר-חוכר אינה מקיימת את הדרישות בתקן דיווח כספי בינלאומי 15 לטיפול כמכירה של הנכס:

(א) המוכר-חוכר ימשיך להכיר בנכס שהועבר ויכיר בהתחייבות פיננסית השווה לתקבולים שהועברו. המוכר-חוכר יטפל בהתחייבות הפיננסית ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 9.

(ב) הרוכש-מחכיר לא יכיר בנכס שהועבר ויכיר בנכס פיננסי השווה לתקבולים שהועברו. הרוכש-מחכיר יטפל בנכס הפיננסי ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 9.

חריג זמני הנובע מרפורמת שיעורי ריבית עוגן

104. חוכר יישם את סעיפים 105–106 לכל תיקוני חכירה אשר משנים את הבסיס לקביעת תשלומי חכירה עתידיים כתוצאה מרפורמת שיעורי ריבית עוגן (ראה סעיפים 5.4.6 ו-5.4.8 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9). סעיפים אלה חלים רק לתיקוני חכירה כאלה. לצורך זה, המונח "רפורמת שיעורי ריבית עוגן" מתייחס לרפורמה של שיעורי ריבית עוגן בשוק כולו כמתואר בסעיף 6.8.2 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9.

105. כהקלה מעשית, חוכר יישם את סעיף 42 כדי לטפל בתיקון חכירה אשר נדרש על ידי רפורמת שיעורי ריבית עוגן. הקלה מעשית זו חלה רק על תיקונים כאלה. לצורך זה, תיקון חכירה נדרש על ידי רפורמת שיעורי ריבית עוגן, אם ורק אם שני התנאים הבאים מתקיימים:

(א) התיקון נחוץ כתוצאה ישירה של רפורמת שיעורי ריבית עוגן; וכן

(ב) הבסיס החדש לקביעת תשלומי החכירה הוא שווה-ערך מבחינה כלכלית לבסיס הקודם (כלומר, לבסיס שקדם מיידית לתיקון).

106. אולם, אם מבוצעים תיקוני חכירה נוסף על תיקוני החכירה הנדרשים על ידי רפורמת שיעורי ריבית עוגן, חוכר יישם את הדרישות הרלוונטיות בתקן זה כדי לטפל בכל תיקוני החכירה שבוצעו באותו מועד, כולל אלה הנדרשים על ידי רפורמת שיעורי ריבית עוגן.

נספח א
מונחים מוגדרים

נספח זה הוא חלק בלתי נפרד מהתקן.

מועד התחלת החכירה (מועד התחלת החכירה)
commencement date of the lease (commencement date)

המועד שבו **מחכיר** הופך **נכס בסיס** לזמין לשימוש על ידי **חוכר**.

אורך חיים כלכליים
economic life

פרק הזמן שלאורכו חזוי שנכס יהיה ניתן לשימוש כלכלי על ידי משתמש אחד או יותר, או מספר יחידות תפוקה או יחידות דומות שחזוי שיושגו מנכס על ידי משתמש אחד או יותר.

מועד תחילה של התיקון
effective date of the modification

המועד שבו שני הצדדים מסכימים ל**תיקון חכירה**.

שווי הוגן
fair value

לצורך יישום דרישות הטיפול החשבונאי על ידי ה**מחכיר** בתקן זה, הסכום שבו ניתן היה להחליף נכס או לסלק התחייבות בעסקה בין קונה מרצון ומוכר מרצון, הפועלים בצורה מושכלת בעסקה שאינה מושפעת מיחסים מיוחדים בין הצדדים.

חכירה מימונית
finance lease

חכירה שמעבירה באופן מהותי את כל הסיכונים וההטבות הנלווים לבעלות על **נכס בסיס**.

תשלומים קבועים
fixed payments

תשלומים המבוצעים על ידי **חוכר** ל**מחכיר** עבור הזכות להשתמש ב**נכס בסיס** במהלך **תקופת החכירה**, למעט **תשלומי חכירה משתנים**.

השקעה ברוטו בחכירה
gross investment in the lease

הסכום של:

(א) **תשלומי החכירה** לקבל על ידי **מחכיר** בהתאם ל**חכירה מימונית**; וכן

(ב) **ערך שייר שאינו מובטח** כלשהו שנצבר למחכיר.

מועד ההתקשרות בחכירה (מועד התקשרות) **inception date of the lease (inception date)**	המוקדם מבין מועד הסכם ה**חכירה** לבין המועד שבו נוצרת מחויבות של הצדדים לתנאים העיקריים של החכירה.
עלויות ישירות ראשוניות **initial direct costs**	עלויות תוספתיות להשגת **חכירה** שלא היו מתהוות אם החכירה לא הייתה מושגת, למעט עלויות כאלה שהתהוו ל**מחכיר**, שהוא יצרן או סוחר, בהקשר ל**חכירה מימונית**.
שיעור ריבית גלום בחכירה **interest rate implicit in the lease**	שיעור הריבית שגורם לערך הנוכחי של (א) **תשלומי החכירה** ושל (ב) **ערך השייר שאינו מובטח** להיות שווה לסכום של (i) ה**שווי ההוגן** של **נכס הבסיס** ושל (ii) **עלויות ישירות ראשוניות** כלשהן של המחכיר.
חכירה **lease**	חוזה, או חלק מחוזה, שמעביר את הזכות להשתמש בנכס (**נכס הבסיס**) לתקופת זמן עבור תמורה.
תמריצי חכירה **lease incentives**	תשלומים המבוצעים על ידי **מחכיר** ל**חוכר**, הקשורים ל**חכירה**, או שיפוי או נטילה של עלויות של חוכר על ידי מחכיר.
תיקון חכירה **lease modification**	שינוי בהיקף של **חכירה** או בתמורה עבור חכירה, שלא היווה חלק מהתנאים המקוריים של החכירה (לדוגמה, הוספה של הזכות להשתמש ב**נכס בסיס** אחד או יותר או ביטולה, או הארכה של **תקופת החכירה** החוזית או קיצורה).

תשלומי חכירה
lease payments

תשלומים המבוצעים על ידי **חוכר** ל**מחכיר** המתייחסים לזכות להשתמש ב**נכס בסיס** במהלך **תקופת החכירה**, אשר מורכבים מהפריטים הבאים:

(א) **תשלומים קבועים** (כולל תשלומים קבועים במהותם), בניכוי **תמריצי חכירה** כלשהם;

(ב) **תשלומי חכירה משתנים** שתלויים במדד או בשער;

(ג) מחיר המימוש של אופציית רכישה אם ודאי באופן סביר שהחוכר יממש אופציה זו; וכן

(ד) תשלומי קנסות לביטול ה**חכירה**, אם תקופת החכירה משקפת מימוש אופציה לבטל את החכירה על ידי החוכר.

עבור החוכר, תשלומי חכירה כוללים גם סכומים החזויים לעמוד לתשלום על ידי החוכר בהתאם ל**ערבויות לערך שייר**. תשלומי חכירה אינם כוללים תשלומים המוקצים לרכיבים שאינם חכירה בחוזה, אלא אם כן החוכר בוחר לשלב רכיבים שאינם חכירה עם רכיב חכירה ולטפל בהם כרכיב חכירה יחיד.

עבור המחכיר, תשלומי חכירה כוללים גם ערבויות כלשהן לערך שייר המסופקות למחכיר על ידי החוכר, על ידי צד קשור לחוכר או על ידי צד שלישי לא קשור למחכיר שהוא בעל יכולת פיננסית לפרוע את המחויבויות בהתאם לערבות. תשלומי חכירה אינם כוללים תשלומים המוקצים לרכיבים שאינם חכירה.

תקופת חכירה
lease term

התקופה שאינה ניתנת לביטול שלגביה ל**חוכר** יש את הזכות להשתמש בנכס בסיס, 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.

חוכר
lessee

ישות אשר משיגה את הזכות להשתמש ב**נכס בסיס** לתקופת זמן עבור תמורה.

שיעור ריבית תוספתי של חוכר **lessee's incremental borrowing rate**	שיעור הריבית ש**חוכר** היה נדרש לשלם כדי ללוות לתקופה דומה ועם בטוחה דומה את הסכומים הדרושים כדי להשיג נכס בערך דומה ל**נכס זכות שימוש** בסביבה כלכלית דומה.
מחכיר **lessor**	ישות המספקת את הזכות להשתמש ב**נכס בסיס** לתקופת זמן עבור תמורה.
ההשקעה ברוטו בחכירה** **net investment in the lease**	ה**השקעה ברוטו בחכירה** המהוונת ב**שיעור הריבית הגלום בחכירה**.
חכירה תפעולית **operating lease**	**חכירה** שאינה מעבירה באופן מהותי את כל הסיכונים וההטבות הנלווים לבעלות על **נכס בסיס**.
תשלומי חכירה אופציונליים **optional lease payments**	תשלומים שיבוצעו על ידי **חוכר** ל**מחכיר** עבור הזכות להשתמש ב**נכס בסיס** במהלך תקופות המכוסות על ידי אופציה להאריך או לבטל **חכירה** שאינן נכללות ב**תקופת החכירה**.
תקופת שימוש **period of use**	סך הכול תקופת הזמן שנעשה בה שימוש בנכס כדי לקיים חוזה עם לקוח (כולל תקופות זמן לא רצופות כלשהן).
ערבות לערך שייר **residual value guarantee**	ערבות הניתנת ל**מחכיר** על ידי צד לא קשור למחכיר לכך שהערך (או שחלק מהערך) של **נכס בסיס** בסוף **חכירה** יהיה לפחות סכום מוגדר.
נכס זכות שימוש **right-of-use asset**	נכס אשר מייצג זכות של **חוכר** להשתמש ב**נכס בסיס** ל**תקופת החכירה**.
חכירה לטווח קצר **short-term lease**	**חכירה** ש**תקופת החכירה** שלה, ב**מועד התחלת החכירה**, היא 12 חודש או פחות. חכירה המכילה אופציית רכישה אינה חכירה לטווח קצר.
חכירת משנה **sublease**	עסקה שלפיה **נכס בסיס** מוחכר מחדש על ידי **חוכר** ("מחכיר ביניים") לצד שלישי, ו**החכירה** ("חכירה ראשית") בין המחכיר הראשי לבין החוכר נותרת בתוקף.
נכס בסיס **underlying asset**	נכס שהוא נשוא **חכירה**, שהזכות להשתמש בו סופקה על ידי **מחכיר** ל**חוכר**.

הכנסת מימון שטרם הורווחה
unearned finance income

ההפרש בין:

(א) ה**השקעה ברוטו בחכירה**; לבין

(ב) ה**השקעה נטו בחכירה**.

ערך שייר שאינו מובטח
unguaranteed residual value

אותו חלק מערך השייר של **נכס** ה**בסיס**, שמימושו על ידי **מחכיר** לא הובטח או שניתנה לגביו ערבות רק על ידי צד הקשור למחכיר.

תשלומי חכירה משתנים
variable lease payments

החלק של התשלומים שמבוצעים על ידי **חוכר** ל**מחכיר** עבור הזכות להשתמש ב**נכס בסיס** במהלך **תקופת החכירה**, שמשתנה עקב שינויים בעובדות או בנסיבות אשר מתרחשים לאחר **מועד התחלת החכירה**, למעט חלוף הזמן.

מונחים שהוגדרו בתקנים אחרים ושנעשה בהם שימוש בתקן זה באותה משמעות

חוזה
contract

הסכם בין שני צדדים או יותר שיוצר זכויות ומחויבויות הניתנות לאכיפה.

אורך חיים שימושיים
useful life

פרק הזמן שלאורכו חזוי שנכס יהיה זמין לשימוש על ידי ישות; או מספר יחידות תפוקה או יחידות דומות שחזוי שיושגו מנכס על ידי ישות.

נספח ב
הנחיות יישום

נספח זה הוא חלק בלתי נפרד מהתקן. הנספח מתאר את היישום של סעיפים 1–103, ויש לו את אותה סמכות כמו לחלקים האחרים של התקן.

יישום לתיק

ב1. תקן זה קובע את הטיפול החשבונאי לחכירה אינדיווידואלית. אולם, כהקלה מעשית, ישות רשאית ליישם תקן זה לתיק של חכירות בעלות מאפיינים דומים אם הישות צופה באופן סביר כי ההשפעות על הדוחות הכספיים של יישום תקן זה לתיק לא יהיו שונות באופן מהותי מאשר יישום תקן זה לחכירות האינדיווידואליות הנכללות בתיק. אם ישות מיישמת טיפול חשבונאי לתיק, ישות תשתמש באומדנים ובהנחות אשר משקפים את הגודל ואת ההרכב של התיק.

שילוב של חוזים

ב2. ביישום תקן זה, ישות תשלב שני חוזים או יותר שההתקשרות בהם הייתה באותו מועד או במועד סמוך עם אותו צד שכנגד (או עם צדדים קשורים של הצד שכנגד) ותטפל בחוזים כחוזה יחיד, אם אחד או יותר מהקריטריונים הבאים מתקיימים:

(א) התקיים משא ומתן על החוזים כחבילה במטרה מסחרית כוללת שאינה ניתנת להבנה מבלי להביא בחשבון את החוזים יחד;

(ב) הסכום של התמורה שישולם בחוזה אחד תלוי במחיר או בביצוע של החוזה האחר; או

(ג) הזכויות להשתמש בנכסי בסיס המועברות בחוזים (או זכויות אחדות להשתמש בנכסי בסיס המועברות בכל אחד מהחוזים) מהוות רכיב חכירה יחיד כמתואר בסעיף ב32.

פטור מהכרה: חכירות שבהן נכס הבסיס הוא בעל ערך נמוך (סעיפים 5–8)

ב3. למעט כמפורט בסעיף ב7, תקן זה מתיר לחוכר ליישם את סעיף 6 לטיפול בחכירות שבהן נכס הבסיס הוא בעל ערך נמוך. חוכר יבחן את הערך של נכס בסיס בהתבסס על הערך של הנכס כאשר הנכס חדש, ללא קשר לגיל הנכס המוחכר.

ב4. הבחינה אם נכס בסיס הוא בעל ערך נמוך מתבצעת על בסיס מוחלט. חכירות של נכסים בעלי ערך נמוך כשירות לטיפול החשבונאי בסעיף 6

ללא קשר אם חכירות אלה הן מהותיות לחוכר. הבחינה אינה מושפעת מהגודל, מהמהות או מהנסיבות של החוכר. בהתאם לכך, חוכרים שונים חזויים להגיע לאותן מסקנות לגבי השאלה אם נכס בסיס מסוים הוא בעל ערך נמוך.

ב5. נכס בסיס יכול להיות בעל ערך נמוך רק אם:

(א) החוכר יכול להפיק תועלת משימוש בנכס הבסיס לבדו או יחד עם משאבים אחרים שניתנים להשגה בנקל על ידי החוכר; וכן

(ב) נכס הבסיס אינו תלוי במידה רבה בנכסים אחרים ואינו קשור במידה רבה לנכסים אחרים.

ב6. חכירה של נכס בסיס אינה כשירה כחכירה של נכס בעל ערך נמוך אם המהות של הנכס היא כזו, שכאשר הוא חדש, הנכס הוא בדרך כלל לא בעל ערך נמוך. לדוגמה, חכירות של מכוניות לא יהיו כשירות כחכירות של נכסים בעלי ערך נמוך מאחר שמכונית חדשה בדרך כלל לא תהיה בעלת ערך נמוך.

ב7. אם חוכר מחכיר נכס בחכירת משנה, או צופה להחכיר נכס בחכירת משנה, החכירה הראשית אינה כשירה כחכירה של נכס בעל ערך נמוך.

ב8. דוגמאות לנכסי בסיס בעלי ערך נמוך עשויות לכלול מחשבי לוח (tablet computers) ומחשבים אישיים, פריטים קטנים של ריהוט משרדי וטלפונים.

זיהוי חכירה (סעיפים 9–11)

ב9. כדי לבחון אם חוזה מעביר את הזכות לשלוט בשימוש בנכס מזוהה (ראה סעיפים ב13–ב20) לתקופת זמן, ישות תבחן אם לאורך *תקופת השימוש* ללקוח יש את שתי הזכויות הבאות:

(א) הזכות להשיג באופן מהותי את כל ההטבות הכלכליות משימוש בנכס המזוהה (כמתואר בסעיפים ב21–ב23); וכן

(ב) הזכות לכוון את השימוש בנכס המזוהה (כמתואר בסעיפים ב24–ב30).

ב10. אם ללקוח יש את הזכות לשלוט בשימוש בנכס מזוהה רק למשך חלק מהתקופה של החוזה, החוזה כולל חכירה עבור אותו חלק של התקופה.

ב11. ניתן להתקשר בחוזה לקבלת סחורות או שירותים על ידי הסדר משותף או בשם הסדר משותף, כמוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 11 *הסדרים משותפים*. במקרה זה, ההסדר המשותף נחשב הלקוח בחוזה. בהתאם לכך, בבחינה אם חוזה כזה כולל חכירה, ישות תבחן אם להסדר

המשותף יש את הזכות לשלוט בשימוש בנכס מזוהה לאורך תקופת השימוש.

ב12. ישות תבחן אם חוזה כולל חכירה עבור כל רכיב חכירה נפרד פוטנציאלי. עיין בסעיף ב32 להנחיות לגבי רכיבי חכירה נפרדים.

נכס מזוהה

ב13. נכס הוא בדרך כלל מזוהה בכך שהוא מוגדר במפורש בחוזה. אולם, נכס יכול להיות מזוהה גם בכך שהוא יוגדר באופן משתמע במועד שבו הנכס הופך לזמין לשימוש על ידי הלקוח.

זכויות החלפה ממשיות

ב14. גם אם נכס הוא מוגדר, ללקוח אין את הזכות להשתמש בנכס מזוהה אם לספק יש את הזכות הממשית להחליף את הנכס לאורך תקופת השימוש. זכות של ספק להחליף נכס היא ממשית רק אם מתקיימים שני התנאים הבאים:

(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 יפיק תועלת מבחינה כלכלית ממימוש הזכות שלו להחליף את הנכס (כלומר, ההטבות הכלכליות הקשורות להחלפה של הנכס חזויות לעלות על העלויות הקשורות להחלפה של הנכס).

ב15. אם לספק יש זכות או מחויבות להחליף את הנכס רק במועד מסוים או בהתרחשות של אירוע מוגדר, או לאחריהם, זכות ההחלפה של הספק אינה ממשית מפני שלספק אין את היכולת המעשית להחליף בנכסים חלופיים לאורך תקופת השימוש.

ב16. ההערכה של ישות אם זכות ההחלפה של ספק היא ממשית מבוססת על עובדות ונסיבות במועד ההתקשרות בחוזה ואינה מביאה בחשבון אירועים עתידיים אשר, במועד ההתקשרות בחוזה, התרחשותם אינה בגדר סביר שיתרחש (likely to occur). דוגמאות לאירועים עתידיים אשר, במועד ההתקשרות בחוזה, התרחשותם אינה בגדר סביר שיתרחש, ולכן לא היו נכללים בהערכה, כוללות:

(א) הסכם עם לקוח עתידי לתשלום העולה על שיעור השוק לשימוש בנכס;

(ב) הצגת טכנולוגיה חדשה שאינה מפותחת באופן מהותי במועד ההתקשרות בחוזה;

(ג) הבדל מהותי בין השימוש של הלקוח בנכס, או הביצועים של הנכס, לבין השימוש או הביצועים הנחשבים סבירים במועד ההתקשרות בחוזה; וכן

(ד) הבדל מהותי בין מחיר השוק של הנכס במהלך תקופת השימוש לבין מחיר השוק הנחשב סביר במועד ההתקשרות בחוזה.

ב17. אם הנכס ממוקם במתקני הלקוח (customer's premises) או במקום אחר, העלויות הקשורות להחלפה הן באופן כללי גבוהות יותר מאשר כאשר הנכס ממוקם במתקני הספק, ולפיכך סביר יותר שהעלויות יעלו על ההטבות הקשורות להחלפת הנכס.

ב18. הזכות או המחויבות של הספק להחליף את הנכס לצורך תיקונים ותחזוקה, אם הנכס אינו פועל כראוי או אם שדרוג טכני הופך לזמין, אינן מונעות מהלקוח את קיומה של הזכות להשתמש בנכס מזוהה.

ב19. אם הלקוח אינו יכול לקבוע בנקל אם לספק יש זכות החלפה ממשית, הלקוח יניח שזכות החלפה כלשהי אינה ממשית.

חלקים של נכסים

ב20. חלק מקיבולת (a capacity portion) של נכס הוא נכס מזוהה אם הוא מובחן (distinct) באופן פיזי (לדוגמה, קומה של בניין). חלק מקיבולת או חלק אחר של נכס שאינם מובחנים באופן פיזי (לדוגמה, חלק מקיבולת של כבל סיב אופטי) אינם נכס מזוהה, אלא אם כן הם מייצגים באופן מהותי את כל הקיבולת של הנכס ובכך מספקים ללקוח את הזכות להשיג באופן מהותי את כל ההטבות הכלכליות מהשימוש בנכס.

זכות להשיג הטבות כלכליות משימוש

ב21. כדי לשלוט בשימוש בנכס מזוהה, לקוח נדרש שתהיה לו הזכות להשיג באופן מהותי את כל ההטבות הכלכליות מהשימוש בנכס לאורך תקופת השימוש (לדוגמה, בכך שיש לו שימוש בלעדי בנכס למשך אותה תקופה). לקוח יכול להשיג הטבות כלכליות מהשימוש בנכס במישרין או בעקיפין בדרכים רבות, כמו על ידי שימוש, על ידי החזקה או על ידי החכרת משנה של הנכס. ההטבות הכלכליות משימוש בנכס כוללות את התוצר העיקרי שלו ואת מוצרי הלוואי שלו (כולל תזרימי מזומנים פוטנציאליים הנגזרים מפריטים אלה) והטבות כלכליות אחרות משימוש בנכס שיכולות להיות ממומשות בעסקה מסחרית עם צד שלישי.

ב22. בעת בחינה של הזכות להשיג באופן מהותי את כל ההטבות הכלכליות מהשימוש בנכס, ישות תביא בחשבון את ההטבות הכלכליות הנובעות משימוש בנכס בהיקף המוגדר של זכות הלקוח להשתמש בנכס (ראה סעיף ב30). לדוגמה:

(א) אם חוזה מגביל את השימוש ברכב ממונע לשטח מסוים אחד בלבד במהלך תקופת השימוש, ישות תביא בחשבון רק את ההטבות הכלכליות משימוש ברכב הממונע בתוך אותו שטח, ולא מחוצה לו.

(ב) אם חוזה קובע שלקוח יכול לנסוע ברכב ממונע רק עד למספר מיילים מסוים במהלך תקופת השימוש, ישות תביא בחשבון רק את ההטבות הכלכליות משימוש ברכב הממונע עבור המיילים המותרים, ולא מעבר לכך.

ב23. אם חוזה דורש מלקוח לשלם לספק או לצד אחר חלק מתזרימי המזומנים הנגזרים משימוש בנכס כתמורה, תזרימי מזומנים אלה המשולמים כתמורה ייחשבו כחלק מההטבות הכלכליות שהלקוח משיג מהשימוש בנכס. לדוגמה, אם הלקוח נדרש לשלם לספק אחוז מהמכירות משימוש בשטחי מסחר כתמורה עבור שימוש זה, דרישה זו אינה מונעת מהלקוח את קיומה של הזכות להשיג באופן מהותי את כל ההטבות הכלכליות משימוש בשטחי המסחר. זאת מאחר שתזרימי המזומנים הנובעים ממכירות אלה נחשבים להטבות כלכליות שהלקוח משיג משימוש בשטחי המסחר, שאת חלקם הוא משלם לאחר מכן לספק כתמורה עבור הזכות להשתמש באותם שטחים.

זכות לכוון את השימוש

ב24. ללקוח יש את הזכות לכוון את השימוש בנכס מזוהה במהלך תקופת השימוש רק אם אחד מהבאים מתקיים:

(א) ללקוח יש את הזכות לכוון כיצד ולאיזו מטרה ישמש הנכס לאורך תקופת השימוש (כמתואר בסעיפים ב25–ב30); או

(ב) ההחלטות הרלוונטיות לגבי כיצד ולאיזו מטרה ישמש הנכס נקבעות מראש וכן:

(i) ללקוח יש את הזכות להפעיל את הנכס (או להורות לאחרים להפעיל את הנכס באופן שהוא קובע) במהלך תקופת השימוש, מבלי שלספק יש את הזכות לשנות את אותן הוראות הפעלה; או

(ii) הלקוח תכנן את הנכס (או היבטים ספציפיים של הנכס) באופן שקובע מראש כיצד ולאיזו מטרה ישמש הנכס במהלך תקופת השימוש.

כיצד ולאיזו מטרה ישמש הנכס

ב25. ללקוח יש את הזכות לכוון כיצד ולאיזו מטרה ישמש הנכס אם, במסגרת זכות השימוש שלו שהוגדרה בחוזה, הלקוח יכול לשנות את האופן שבו ישמש הנכס ולאיזו מטרה ישמש הנכס לאורך תקופת השימוש. בבחינה זו, ישות מביאה בחשבון את זכויות קבלת ההחלטות שהן הרלוונטיות ביותר לשינוי האופן שבו ישמש הנכס ולאיזו מטרה ישמש הנכס לאורך תקופת השימוש. זכויות לקבלת החלטות הן רלוונטיות כאשר הן משפיעות על ההטבות הכלכליות שיגזרו מהשימוש. סביר שהזכויות לקבלת החלטות שהן הרלוונטיות ביותר יהיו שונות עבור חוזים שונים, בהתאם למהות הנכס ולתנאים של החוזה.

ב26. דוגמאות של זכויות לקבלת החלטות שבהתאם לנסיבות מעניקות את הזכות לשנות כיצד ולאיזו מטרה ישמש הנכס, במסגרת המוגדרת של זכות השימוש של הלקוח, כוללות:

(א) זכויות לשנות את סוג התוצר שמיוצר על ידי הנכס (לדוגמה, להחליט אם להשתמש במכולה להובלת סחורות או לאחסון, או להחליט לגבי תמהיל המוצרים שימכרו משטחי מסחר);

(ב) זכויות לשנות את עיתוי ייצור התוצר (לדוגמה, להחליט מתי ייעשה שימוש בפריט מכונה או בתחנת כוח);

(ג) זכויות לשנות את מיקום הייצור של התוצר (לדוגמה, להחליט לגבי היעד של משאית או של ספינה, או להחליט היכן ייעשה שימוש בפריט ציוד); וכן

(ד) זכויות לשנות אם ייוצר תוצר ואת הכמות של תוצר זה (לדוגמה, להחליט אם לייצר אנרגיה מתחנת כוח וכמה אנרגיה לייצר מאותה תחנת כוח).

ב27. דוגמאות של זכויות לקבלת החלטות שאינן מעניקות את הזכות לשנות כיצד ולאיזו מטרה ישמש הנכס כוללות זכויות שמוגבלות לתפעול ולתחזוקת הנכס. זכויות כאלה יכולות להיות בידי הלקוח או בידי הספק. אף על פי שזכויות כמו זכויות לתפעל או לתחזק נכס הן לעיתים קרובות חיוניות לשימוש היעיל בנכס, הן אינן זכויות לכוון כיצד ולאיזו מטרה ישמש הנכס והן לעיתים קרובות תלויות בהחלטות לגבי כיצד ולאיזו מטרה ישמש הנכס. אולם, זכויות לתפעול נכס עשויות להעניק ללקוח את הזכות לכוון את השימוש בנכס אם ההחלטות הרלוונטיות לגבי כיצד ולאיזו מטרה ישמש הנכס נקבעות מראש (ראה סעיף ב24(ב)(i)).

החלטות שנקבעות במהלך תקופת השימוש ולפניה

ב28. ההחלטות הרלוונטיות לגבי כיצד ולאיזו מטרה ישמש הנכס יכולות להיקבע מראש במספר דרכים. לדוגמה, ההחלטות הרלוונטיות יכולות להיקבע מראש על ידי תכנון הנכס או על ידי מגבלות חוזיות על השימוש בנכס.

ב29. בעת בחינה אם ללקוח יש את הזכות לכוון את השימוש בנכס, ישות תביא בחשבון רק זכויות לקבלת החלטות לגבי השימוש בנכס במהלך תקופת השימוש, אלא אם כן הלקוח תכנן את הנכס (או היבטים ספציפיים של הנכס) כמתואר בסעיף ב24(ב)(ii). כתוצאה מכך, אלא אם כן התנאים בסעיף ב24(ב)(ii) קיימים, ישות לא תביא בחשבון החלטות שנקבעו מראש לפני תקופת השימוש. לדוגמה, אם לקוח יכול רק לקבוע את התוצר של נכס לפני תקופת השימוש, ללקוח אין את הזכות לכוון את השימוש באותו נכס. היכולת לקבוע את התוצר בחוזה לפני תקופת השימוש, ללא זכויות לקבלת החלטות אחרות כלשהן המתייחסות לשימוש בנכס, מעניקה ללקוח את אותן זכויות כמו לכל לקוח שרוכש סחורות או שירותים.

זכויות מגינות

ב30. חוזה עשוי לכלול תנאים שנועדו כדי להגן על הזכויות של הספק בנכס או בנכסים אחרים, כדי להגן על אנשיו או כדי להבטיח את הציות של הספק לחוקים או לתקנות. אלה הן דוגמאות לזכויות מגינות. לדוגמה, חוזה עשוי (i) לקבוע את הסכום המקסימלי של שימוש בנכס או להגביל מיקום או עיתוי שבהם הלקוח יכול להשתמש בנכס, (ii) לדרוש מלקוח ליישם פרקטיקות תפעול מסוימות או (iii) לדרוש מלקוח ליידע את הספק לגבי שינויים באופן שבו ייעשה שימוש בנכס. זכויות מגינות בדרך כלל מגדירות את היקף זכות השימוש של הלקוח, אך בפני עצמן אינן מונעות מהלקוח את הזכות לכוון את השימוש בנכס.

ב31. תרשים הזרימה הבא עשוי לסייע לישויות בבחינה אם חוזה הוא חכירה או שהוא כולל חכירה.

האם יש נכס מזוהה? הבא בחשבון את סעיפים ב13–ב20.
לא
כן
האם ללקוח יש את הזכות להשיג באופן מהותי את כל ההטבות הכלכליות משימוש בנכס לאורך תקופת השימוש? הבא בחשבון את סעיפים ב21–ב23.
לא
כן
האם ללקוח או לספק יש את הזכות לכוון כיצד ולאיזו מטרה ישמש הנכס לאורך תקופת השימוש או שזכות זו אינה נתונה לאף אחד מהם? הבא בחשבון את סעיפים ב25–ב30.
ספק
לקוח
אף אחד מהצדדים; האופן שבו ישמש הנכס והמטרה שלשמה הוא ישמש נקבעו מראש
האם ללקוח יש את הזכות לתפעל את הנכס לאורך תקופת השימוש, מבלי שיש לספק הזכות לשנות את הוראות תפעול אלה? הבא בחשבון את סעיף ב24(ב)(i).
כן
לא
האם הלקוח תכנן את הנכס באופן שקובע מראש כיצד ולאיזו מטרה ישמש הנכס לאורך תקופת השימוש? הבא בחשבון את סעיף ב24(ב)(ii).
לא
כן
החוזה כולל חכירה
החוזה אינו כולל חכירה

הפרדת רכיבים של חוזה (סעיפים 12–17)

ב32. הזכות להשתמש בנכס בסיס הוא רכיב חכירה נפרד אם מתקיימים שני הבאים:

(א) החוכר יכול להפיק תועלת מהשימוש בנכס הבסיס לבדו או יחד עם משאבים אחרים שניתנים להשגה בנקל על ידי החוכר. משאבים שניתנים להשגה בנקל הם סחורות או שירותים שנמכרים או שמוחכרים בנפרד (על ידי המחכיר או על ידי ספקים אחרים) או משאבים שהחוכר כבר השיג (מהמחכיר או מעסקאות או מאירועים אחרים); וכן

(ב) נכס הבסיס אינו תלוי במידה רבה בנכסי הבסיס האחרים בחוזה ואינו קשור במידה רבה לנכסי הבסיס האחרים בחוזה. לדוגמה, העובדה שחוכר יכול להחליט שלא לחכור את נכס הבסיס בלי להשפיע באופן משמעותי על זכויותיו להשתמש בנכסי בסיס אחרים בחוזה עשויה להעיד על כך שנכס הבסיס אינו תלוי במידה רבה לנכסי בסיס אחרים אלה ואינו קשור במידה רבה לנכסי בסיס אחרים אלה.

ב33. חוזה עשוי לכלול סכום לתשלום על ידי החוכר עבור פעילויות ועלויות שאינן מעבירות סחורה או שירות לחוכר. לדוגמה, מחכיר עשוי לכלול בסכום הכולל לתשלום חיוב עבור משימות מנהליות או עבור עלויות אחרות שמתהוות לו הקשורות לחכירה, אשר אינן מעבירות סחורה או שירות לחוכר. סכומים לתשלום כאלה אינם יוצרים רכיב נפרד של החוזה, אך נחשבים חלק מסך הכול התמורה המוקצית לרכיבים המזוהים בנפרד של החוזה.

תקופת חכירה (סעיפים 18–21)

ב34. בקביעת תקופת החכירה ובבחינת אורך התקופה שאינה ניתנת לביטול של חכירה, ישות תיישם את ההגדרה של חוזה ותקבע את התקופה שלגביה החוזה ניתן לאכיפה. חכירה אינה ניתנת עוד לאכיפה כאשר הן לחוכר והן למחכיר יש את הזכות לבטל את החכירה ללא רשות מהצד האחר בלא יותר מקנס לא משמעותי.

ב35. אם רק לחוכר יש זכות לבטל את החכירה, זכות זו נחשבת אופציה לבטל את החכירה הזמינה לחוכר שישות מביאה בחשבון בקביעת תקופת החכירה. אם רק למחכיר יש את הזכות לבטל את החכירה, התקופה שאינה ניתנת לביטול של החכירה כוללת את התקופה המכוסה על ידי אופציה לבטל את החכירה.

ב36. תקופת החכירה מתחילה במועד התחלת החכירה וכוללת תקופות שאינן בתשלום שהמחכיר מספק לחוכר.

ב37. במועד התחלת החכירה, ישות בוחנת אם ודאי באופן סביר שהחוכר יממש אופציה להאריך את החכירה או לרכוש את נכס הבסיס או לא יממש אופציה לבטל את החכירה. הישות מביאה בחשבון את כל העובדות והנסיבות הרלוונטיות אשר יוצרות תמריץ כלכלי לחוכר לממש או לא לממש את האופציה, כולל שינויים חזויים כלשהם בעובדות ובנסיבות ממועד התחלת החכירה עד למועד המימוש של האופציה. דוגמאות לגורמים שיש להביאם בחשבון כוללות את הגורמים הבאים, אך אינן מוגבלות רק אליהם:

(א) תנאים חוזיים עבור התקופות האופציונליות בהשוואה לשיעורי השוק, כמו:

(i) הסכום של תשלומים עבור החכירה בתקופה אופציונלית כלשהי;

(ii) הסכום של תשלומים משתנים כלשהם עבור החכירה או תשלומים מותנים אחרים, כמו תשלומים הנובעים מקנסות ביטול וערבויות לערך שייר; וכן

(iii) התנאים של אופציות כלשהן הניתנות למימוש לאחר התקופות האופציונליות הראשוניות (initial optional periods) (לדוגמה, אופציית רכישה הניתנת למימוש בסוף תקופת הארכה במחיר שהוא נמוך כעת משיעורי השוק).

(ב) 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, או לרכוש את נכס הבסיס תהיה ניתנת למימוש;

(ג) עלויות המתייחסות לביטול החכירה, כמו עלויות ניהול משא ומתן, עלויות מיקום מחדש, עלויות של זיהוי נכס בסיס אחר המתאים לצורכי החוכר, עלויות של שילוב נכס חדש בפעילויות החוכר או קנסות ביטול ועלויות דומות, כולל עלויות הקשורות להחזרת נכס הבסיס במצב מוגדר חוזית או למיקום מוגדר חוזית;

(ד) החשיבות של נכס בסיס זה לפעילויות החוכר, תוך הבאה בחשבון, לדוגמה, אם נכס הבסיס הוא נכס ייחודי (specialised asset), המיקום של נכס הבסיס והזמינות של חלופות מתאימות; וכן

(ה) התניה הקשורה למימוש האופציה (כלומר כאשר האופציה ניתנת למימוש רק אם תנאי אחד, או יותר, מתקיימים), והסבירות שתנאים אלה יהיו קיימים.

ב38. אופציה להאריך או לבטל חכירה עשויה להיות משולבת עם מאפיין חוזי אחר, אחד או יותר, (לדוגמה, ערבות לערך שייר) כך שהחוכר ערב למחכיר לתשואה מינימלית או לתשואה קבועה במזומן שהיא באופן מהותי זהה ללא קשר אם האופציה ממומשת. במקרים כאלה, ועל אף ההנחיות לגבי תשלומים קבועים במהותם בסעיף ב42, ישות תניח שוודאי באופן סביר שהחוכר יממש את האופציה להאריך את החכירה, או לא יממש את האופציה לבטל את החכירה.

ב39. ככל שתקופת החכירה שאינה ניתנת לביטול קצרה יותר, כך סביר יותר שחוכר יממש אופציה להאריך את החכירה או לא יממש אופציה לבטל את החכירה. זאת מאחר שסביר שהעלויות הקשורות להשגת נכס חלופי יהיו באופן יחסי גבוהות יותר ככל שהתקופה שאינה ניתנת לביטול קצרה יותר.

ב40. ניסיון עבר של חוכר ביחס לתקופה שלאורכה החוכר בדרך כלל עשה שימוש בסוגים מסוימים של נכסים (בין אם חכורים ובין אם בבעלות), והסיבות הכלכליות שלו לכך עשויים לספק מידע מועיל לבחינה אם ודאי באופן סביר שהחוכר יממש, או לא יממש, אופציה. לדוגמה, אם חוכר בדרך כלל עשה שימוש בסוגים מסוימים של נכסים לתקופת זמן מסוימת או אם לחוכר יש פרקטיקה של מימוש אופציות על חכירות של סוגים מסוימים של נכסי בסיס לעיתים קרובות, החוכר יביא בחשבון את הסיבות הכלכליות לניסיון עבר זה בבחינה אם זה ודאי באופן סביר לממש אופציה על חכירות של נכסים אלה.

ב41. סעיף 20 קובע שלאחר מועד התחלת החכירה חוכר יבחן מחדש את תקופת החכירה בעת התרחשות אירוע משמעותי או שינוי משמעותי בנסיבות אשר בשליטתו של החוכר ואשר משפיע על ההחלטה אם ודאי באופן סביר שהחוכר יממש אופציה שלא נכללה קודם לכן בקביעתו את תקופת החכירה, או לא יממש אופציה שנכללה קודם לכן בקביעתו את תקופת החכירה. דוגמאות לאירועים או שינויים משמעותיים בנסיבות כוללות:

(א) שיפורים משמעותיים במושכר שלא נחזו במועד התחלת החכירה אשר חזוי שתהיה להם הטבה כלכלית משמעותית עבור החוכר כאשר האופציה להאריך או לבטל את החכירה, או לרכוש את נכס הבסיס, ניתנת למימוש;

(ב) תיקון משמעותי לנכס הבסיס או התאמה משמעותית לנכס הבסיס שלא נחזו במועד התחלת החכירה;

(ג) התקשרות (inception) בחכירת משנה של נכס הבסיס לתקופה העולה על סוף תקופת החכירה שנקבעה קודם לכן; וכן

(ד) החלטה עסקית של החוכר הרלוונטית במישרין למימוש של אופציה או אי מימוש של אופציה (לדוגמה, החלטה להאריך את

החכירה של נכס משלים, לממש נכס חלופי או לממש יחידה עסקית שבה נכס זכות השימוש מועסק).

תשלומי חכירה קבועים במהותם (סעיפים 27(א), 36(ג) ו-70(א))

ב42. תשלומי חכירה כוללים תשלומי חכירה קבועים במהותם כלשהם. תשלומי חכירה קבועים במהותם הם תשלומים אשר עשויים בצורתם לכלול השתנות, אך במהותם הם בלתי נמנעים. תשלומי חכירה קבועים במהותם קיימים, לדוגמה, אם:

(א) תשלומים נבנים כתשלומי חכירה משתנים, אך אין השתנות אמיתית בתשלומים אלה. תשלומים אלה כוללים סעיפי השתנות שאין להם מהות כלכלית אמיתית. דוגמאות של סוגים אלה של תשלומים כוללות:

(i) תשלומים שחובה לשלמם רק אם נכס הוכח כבעל יכולת תפעול במהלך החכירה, או רק אם אירוע מתרחש כאשר אין אפשרות אמיתית שהאירוע לא יתרחש; או

(ii) תשלומים שנבנו מלכתחילה כתשלומי חכירה משתנים הצמודים לשימוש בנכס הבסיס אך שההשתנות שלהם תתברר בנקודה כלשהי לאחר מועד התחלת החכירה כך שהתשלומים יהפכו קבועים ליתרת תקופת החכירה. תשלומים אלה הופכים תשלומים קבועים במהותם כאשר ההשתנות מתבררת.

(ב) קיימת יותר ממערכת אחת של תשלומים שהחוכר יכול לשלם, אך רק אחת מהמערכות האלה היא מציאותית. במקרה זה, ישות תביא בחשבון את המערכת המציאותית של התשלומים כתשלומי חכירה.

(ג) קיימת יותר ממערכת מציאותית אחת של תשלומים שהחוכר יכול לשלם, אך הוא חייב לשלם לפחות אחת ממערכות תשלומים אלה. במקרה זה, ישות תביא בחשבון את המערכת של התשלומים שמסתכמת לסכום הנמוך ביותר (על בסיס מהוון) כתשלומי חכירה.

מעורבות החוכר בנכס הבסיס לפני מועד התחלת החכירה

עלויות של החוכר המתייחסות לבנייה או לתכנון של נכס הבסיס

ב43. ישות עשויה לנהל משא ומתן לגבי חכירה לפני שנכס הבסיס זמין לשימוש על ידי החוכר. בחלק מהחכירות, ייתכן שיהיה צורך להקים את נכס הבסיס או לתכנן אותו מחדש לשימוש על ידי החוכר. בהתאם לתנאי החוזה, חוכר עשוי להידרש לשלם תשלומים המתייחסים להקמה או לתכנון של הנכס.

ב44. אם לחוכר מתהוות עלויות המתייחסות להקמה או לתכנון של נכס בסיס, החוכר יטפל בעלויות אלה ביישום תקנים רלוונטיים אחרים, כמו תקן חשבונאות בינלאומי 16. עלויות המתייחסות להקמה או לתכנון של נכס בסיס אינן כוללות תשלומים המבוצעים על ידי החוכר עבור הזכות להשתמש בנכס הבסיס. תשלומים עבור הזכות להשתמש בנכס בסיס הם תשלומים עבור חכירה, ללא קשר לעיתוי תשלומים אלה.

זכות קניינית משפטית על נכס הבסיס

ב45. חוכר עשוי להשיג זכות קניינית משפטית על נכס בסיס לפני שהזכות הקניינית המשפטית עוברת למחכיר והנכס מוחכר לחוכר. השגת זכות קניינית משפטית כשלעצמה אינה קובעת את אופן הטיפול החשבונאי בעסקה.

ב46. אם החוכר שולט (או משיג שליטה) בנכס הבסיס לפני שהנכס מועבר למחכיר, העסקה היא עסקת מכירה וחכירה בחזרה המטופלת ביישום סעיפים 98–103.

ב47. אולם, אם החוכר אינו משיג שליטה בנכס הבסיס לפני שהנכס מועבר למחכיר, העסקה אינה עסקת מכירה וחכירה בחזרה. לדוגמה, זה עשוי להיות המקרה אם יצרן, מחכיר וחוכר מנהלים משא ומתן לגבי עסקה לרכישה של נכס על ידי המחכיר מהיצרן, אשר לאחר מכן יוחכר לחוכר. החוכר עשוי להשיג זכות קניינית משפטית על נכס הבסיס לפני שהזכות הקניינית המשפטית עוברת למחכיר. במקרה כזה, אם החוכר משיג זכות קניינית משפטית על נכס הבסיס אך אינו משיג שליטה בנכס לפני שהנכס מועבר למחכיר, העסקה אינה מטופלת כעסקת מכירה וחכירה בחזרה, אלא כחכירה.

גילויים של חוכר (סעיף 59)

ב48. בקביעה אם מידע נוסף לגבי פעילויות חכירה דרוש כדי לקיים את מטרת הגילוי בסעיף 51, חוכר יביא בחשבון:

(א) אם מידע זה רלוונטי למשתמשים בדוחות כספיים. חוכר יספק מידע נוסף המפורט בסעיף 59 רק אם חזוי שמידע זה יהיה רלוונטי למשתמשים בדוחות כספיים. בהקשר זה, סביר שזה יהיה המקרה אם המידע יסייע למשתמשים אלה להבין:

(i) את הגמישות המסופקת על ידי חכירות. חכירות עשויות לספק גמישות אם, לדוגמה, חוכר יכול לצמצם את החשיפה שלו על ידי מימוש אופציות ביטול או אופציות חידוש של חכירות עם תנאים מועדפים.

(ii) הגבלות המוטלות על ידי חכירות. חכירות עשויות להטיל הגבלות, לדוגמה, על ידי דרישה מהחוכר לשמור על יחסים פיננסיים מסוימים.

(iii) רגישות של מידע מדווח למשתני מפתח. מידע מדווח עשוי להיות רגיש, לדוגמה, לתשלומי חכירה משתנים עתידיים.

(iv) חשיפה לסיכונים אחרים הנובעים מחכירות.

(v) חריגות מפרקטיקה ענפית. חריגות כאלה עשויות לכלול, לדוגמה, תנאי חכירה ייחודיים או לא רגילים אשר משפיעים על תיק החכירות של החוכר.

(ב) אם מידע זה גלוי ממידע שמוצג בדוחות הכספיים הראשיים או שניתן לו גילוי בביאורים. חוכר אינו צריך לשכפל מידע אשר מוצג כבר במיקום אחר בדוחות הכספיים.

ב49. מידע נוסף המתייחס לתשלומי חכירה משתנים, אשר, בהתאם לנסיבות, ייתכן שיהיה בו צורך כדי לקיים את מטרת הגילוי בסעיף 51, יכול לכלול מידע אשר מסייע למשתמשים בדוחות כספיים לבחון, לדוגמה:

(א) את הסיבות של החוכר לשימוש בתשלומי חכירה משתנים והשכיחות של תשלומים אלה;

(ב) את הגודל היחסי של תשלומי חכירה משתנים ביחס לתשלומים קבועים;

(ג) משתני מפתח שבהם תלויים תשלומי חכירה משתנים והאופן שבו חזוי שתשלומים ישתנו בתגובה לשינויים במשתני מפתח אלה; וכן

(ד) השפעות תפעוליות אחרות והשפעות פיננסיות אחרות של תשלומי חכירה משתנים.

ב50. מידע נוסף המתייחס לאופציות הארכה או לאופציות ביטול, אשר, בהתאם לנסיבות, ייתכן שיהיה בו צורך כדי לקיים את מטרת הגילוי בסעיף 51, יכול לכלול מידע אשר מסייע למשתמשים בדוחות כספיים לבחון, לדוגמה:

(א) את הסיבות של החוכר לשימוש באופציות הארכה או באופציות ביטול והשכיחות של אופציות אלה;

(ב) את הגודל היחסי של *תשלומי חכירה אופציונליים* ביחס לתשלומי חכירה;

(ג) את השכיחות של מימוש האופציות שלא נכללו במדידה של התחייבויות חכירה; וכן

(ד) השפעות תפעוליות אחרות והשפעות פיננסיות אחרות של אופציות אלה.

ב51. מידע נוסף המתייחס לערבויות לערך שייר, אשר, בהתאם לנסיבות, ייתכן שיהיה בו צורך כדי לקיים את מטרת הגילוי בסעיף 51, יכול לכלול מידע אשר מסייע למשתמשים בדוחות כספיים לבחון, לדוגמה:

(א) את הסיבות של החוכר למתן ערבויות לערך שייר והשכיחות של ערבויות אלה;

(ב) את הגודל של חשיפת החוכר לסיכון ערך שייר;

(ג) את המהות של נכסי הבסיס שערבויות אלה ניתנו לגביהם; וכן

(ד) השפעות תפעוליות אחרות והשפעות פיננסיות אחרות של ערבויות אלה.

ב52. מידע נוסף המתייחס לעסקאות מכירה וחכירה בחזרה, אשר, בהתאם לנסיבות, ייתכן שיהיה בו צורך כדי לקיים את מטרת הגילוי בסעיף 51, יכול לכלול מידע אשר מסייע למשתמשים בדוחות כספיים לבחון, לדוגמה:

(א) את הסיבות של החוכר לעסקאות מכירה וחכירה בחזרה והשכיחות של עסקאות אלה;

(ב) תנאי מפתח של עסקאות מכירה וחכירה בחזרה אינדיווידואליות;

(ג) תשלומים שלא נכללו במדידה של התחייבויות חכירה; וכן

(ד) את השפעת תזרים המזומנים של עסקאות מכירה וחכירה בחזרה בתקופת הדיווח.

סיווג חכירות על ידי מחכיר

ב53. הסיווג של חכירות על ידי מחכירים בתקן זה מבוסס על המידה שבה החכירה מעבירה את הסיכונים וההטבות הנלווים לבעלות על נכס בסיס. סיכונים כוללים את האפשרויות להפסדים כתוצאה מיכולת תפוקה לא מנוצלת או מהתיישנות טכנולוגית ולשינויים בתשואה כתוצאה משינויים בתנאים כלכליים. הטבות עשויות להתבטא בציפייה לפעילות רווחית לאורך החיים הכלכליים של נכס הבסיס ולרווח מעליית ערך או ממימוש ערך שייר.

ב54. חוזה חכירה עשוי לכלול תנאים להתאמת תשלומי החכירה לשינויים מסוימים אשר מתרחשים בין מועד ההתקשרות לבין מועד התחלת החכירה (כמו שינוי בעלות של נכס הבסיס של המחכיר או שינוי בעלות המימון של החכירה של המחכיר). במקרה כזה, לצורכי הסיווג של החכירה, ההשפעה של שינויים כאלה כלשהם תיחשב כאילו התרחשה במועד ההתקשרות.

ב55. כאשר חכירה כוללת הן מרכיב קרקע והן מרכיב מבנים, מחכיר יבחן את הסיווג של כל מרכיב כחכירה מימונית או כחכירה תפעולית בנפרד ביישום סעיפים 62–66 וסעיפים ב53–ב54. בקביעה אם מרכיב הקרקע הוא חכירה תפעולית או חכירה מימונית, חשוב להביא בחשבון שלקרקע באופן רגיל יש אורך חיים כלכליים לא מוגדר.

ב56. במידת הצורך, כדי לסווג ולטפל בחכירת קרקע ומבנים, מחכיר יקצה את תשלומי החכירה (כולל תשלומים חד-פעמיים מראש) בין מרכיבי הקרקע והמבנים באופן יחסי לשווי ההוגן היחסי של זכויות החכירה במרכיב הקרקע ובמרכיב המבנים של החכירה במועד ההתקשרות. אם תשלומי החכירה אינם ניתנים להקצאה באופן מהימן בין שני מרכיבים אלה, החכירה מסווגת במלואה כחכירה מימונית, אלא אם כן ברור ששני המרכיבים הם חכירות תפעוליות. במקרה האחרון, החכירה מסווגת במלואה כחכירה תפעולית.

ב57. לגבי חכירת קרקע ומבנים, אשר בה הסכום של מרכיב הקרקע אינו מהותי לחכירה, המחכיר רשאי לטפל בקרקע ובמבנים כיחידה אחת לצורך סיווג החכירה ולסווג אותה כחכירה מימונית או כחכירה תפעולית ביישום סעיפים 62–66 וסעיפים ב53–ב54. במקרה כזה, המחכיר יתייחס לאורך החיים הכלכליים של המבנים כאורך החיים הכלכליים של נכס הבסיס כולו.

סיווג חכירת משנה

ב58. בסיווג חכירת משנה, מחכיר ביניים יסווג את חכירת המשנה כחכירה מימונית או כחכירה תפעולית כלהלן:

(א) אם החכירה הראשית היא חכירה לטווח קצר שהישות, כחוכר, טיפלה בה ביישום סעיף 6, חכירת המשנה תסווג כחכירה תפעולית.

(ב) אחרת, חכירת המשנה תסווג בהתייחס לנכס זכות שימוש הנובע מהחכירה הראשית, ולא בהתייחס לנכס הבסיס (לדוגמה, פריט הרכוש הקבוע שהוא נשוא החכירה).

נספח ג
מועד תחילה והוראות מעבר

נספח זה הוא חלק בלתי נפרד מהתקן, ויש לו את אותה סמכות כמו לחלקים האחרים של התקן.

מועד תחילה

ג1. ישות תיישם תקן זה לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2019 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר לישויות אשר מיישמות את תקן דיווח כספי בינלאומי 15 *הכנסות מחוזים עם לקוחות* במועד היישום לראשונה של תקן זה או לפניו. אם ישות מיישמת תקן זה מוקדם יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

ג1א. *ויתורים על דמי שכירות המתייחסים ל-covid-19*, שפורסם במאי 2020, הוסיף את סעיפים 46א, 46ב, 60א, ג20א ו-ג20ב. חוכר יישם תיקון זה לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 ביוני 2020 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר, כולל בדוחות כספיים שטרם אושרו לפרסום ביום 28 במאי 2020.

ג1ב. *רפורמת שיעורי ריבית עוגן – שלב 2*, אשר תיקן את תקן דיווח כספי בינלאומי 9, את תקן חשבונאות בינלאומי 39, את תקן דיווח כספי בינלאומי 7, את תקן דיווח כספי בינלאומי 4 ואת תקן דיווח כספי בינלאומי 16, שפורסם באוגוסט 2020, הוסיף את סעיפים 104–106 ו-ג20ג–ג20ד. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2021 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת את תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

ג1ג. *ויתורים על דמי שכירות המתייחסים ל-covid-19 לאחר 30 ביוני 2021*, שפורסם במרץ 2021, תיקן את סעיף 46ב והוסיף את סעיפים ג20בא–ג20בג. חוכר יישם תיקון זה לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 באפריל 2021 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר, כולל בדוחות כספיים שטרם אושרו לפרסום ביום 31 במרץ 2021.

ג1ד. *התחייבות חכירה במכירה וחכירה בחזרה*, שפורסם בספטמבר 2022, תיקן את סעיף ג2 והוסיף את סעיפים 102א ו-ג20ה. מוכר-חוכר יישם תיקונים אלה לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2024 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם מוכר-חוכר מיישם תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, הוא ייתן גילוי לעובדה זו.

ג1ה. *[סעיף זה מתייחס לתיקונים שעדיין אינם בתוקף, ולכן אינו נכלל במהדורה זו.]*[§]

הוראות מעבר

ג2. לצורכי יישום הדרישות בסעיפים ג1–ג20ה, מועד היישום לראשונה הוא תחילת תקופת הדיווח השנתית שבה ישות מיישמת לראשונה תקן זה.

הגדרת חכירה

ג3. כהקלה מעשית, ישות אינה נדרשת לבחון מחדש אם חוזה הוא חכירה או אם הוא כולל חכירה במועד היישום לראשונה. במקום זאת, ישות רשאית:

(א) ליישם תקן זה לחוזים שזוהו קודם לכן כחכירות בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17 *חכירות* ופרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 4 *קביעה אם הסדר מכיל חכירה*. הישות תיישם את הוראות המעבר בסעיפים ג5–ג18 לחכירות אלה.

(ב) לא ליישם תקן זה לחוזים שקודם לכן לא זוהו ככוללים חכירה בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17 ופרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 4.

ג4. אם ישות בוחרת את ההקלה המעשית בסעיף ג3, היא תיתן גילוי לעובדה זו ותיישם את ההקלה המעשית לכל החוזים שלה. כתוצאה מכך, הישות תיישם את הדרישות בסעיפים 9–11 רק לחוזים שההתקשרות בהם הייתה קיימת (או לחוזים ששונו) במועד היישום לראשונה או לאחריו.

חוכרים

ג5. חוכר יישם תקן זה לחכירותיו באחת משתי הדרכים הבאות:

(א) למפרע לכל תקופת דיווח קודמת מוצגת תוך יישום תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*; או

(ב) למפרע כאשר ההשפעה המצטברת של יישום לראשונה של התקן מוכרת במועד היישום לראשונה בהתאם לסעיפים ג7–ג13.

---

§ סעיף זה נוסף על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* (מועד תחילה 1 בינואר 2027).

ג6. חוכר יישם את הבחירה בסעיף ג5 באופן עקבי לכל החכירות שבהן הוא חוכר.

ג7. אם חוכר בוחר ליישם תקן זה בהתאם לסעיף ג5(ב), החוכר לא יציג מחדש מידע השוואתי. במקום זאת, החוכר יכיר בהשפעה המצטברת של היישום לראשונה של תקן זה כתיאום ליתרת הפתיחה של העודפים (או של רכיב אחר של הון, כפי שמתאים) במועד היישום לראשונה.

חכירות שסווגו קודם לכן כחכירות תפעוליות

ג8. אם חוכר בוחר ליישם תקן זה בהתאם לסעיף ג5(ב), החוכר:

(א) יכיר בהתחייבות חכירה במועד היישום לראשונה עבור חכירות שסווגו קודם לכן כחכירות תפעוליות בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17. החוכר ימדוד התחייבות חכירה זו בערך הנוכחי של תשלומי החכירה שנותרו, המהוונים על ידי שימוש בשיעור הריבית התוספתי של החוכר במועד היישום לראשונה.

(ב) יכיר בנכס זכות שימוש במועד היישום לראשונה עבור חכירות שסווגו קודם לכן כחכירות תפעוליות בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17. החוכר יבחר למדוד את נכס זכות שימוש זה באחת מהדרכים הבאות, על בסיס כל חכירה בנפרד:

(i) בערכו בספרים כאילו התקן היה מיושם ממועד התחלת החכירה, אך מהוון על ידי שימוש בשיעור הריבית התוספתי של החוכר במועד היישום לראשונה; או

(ii) בסכום השווה להתחייבות חכירה, מותאם בגין הסכום של תשלומי חכירה כלשהם ששולמו מראש או שנצברו המתייחסים לחכירה זו, שהוכרו בדוח על המצב הכספי מייד לפני מועד היישום לראשונה.

(ג) יישם את תקן חשבונאות בינלאומי 36 *ירידת ערך נכסים* לנכסי זכות שימוש במועד היישום לראשונה, אלא אם כן החוכר מיישם את ההקלה המעשית בסעיף ג10(ב).

ג9. על אף הדרישות בסעיף ג8, עבור חכירות שסווגו קודם לכן כחכירות תפעוליות בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17, חוכר:

(א) אינו נדרש לבצע תיאומים כלשהם במעבר עבור חכירות שבהן נכס הבסיס הוא בעל ערך נמוך (כמתואר בסעיפים ב3–ב8) אשר יטופלו ביישום סעיף 6. החוכר יטפל בחכירות אלה ביישום תקן זה ממועד היישום לראשונה.

(ב) אינו נדרש לבצע תיאומים כלשהם במעבר עבור חכירות שטופלו קודם לכן כנדל"ן להשקעה על ידי שימוש במודל השווי ההוגן

בתקן חשבונאות בינלאומי 40 *נדל"ן להשקעה*. החוכר יטפל בנכס זכות שימוש ובהתחייבות חכירה הנובעים מחכירות אלה ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 40 ותקן זה ממועד היישום לראשונה.

(ג) ימדוד את נכס זכות השימוש בשווי הוגן במועד היישום לראשונה עבור חכירות שטופלו קודם לכן כחכירות תפעוליות בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17 ואשר יטופלו כנדל"ן להשקעה על ידי שימוש במודל השווי ההוגן בתקן חשבונאות בינלאומי 40 ממועד היישום לראשונה. החוכר יטפל בנכס זכות שימוש ובהתחייבות חכירה הנובעים מחכירות אלה ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 40 ותקן זה ממועד היישום לראשונה.

ג10. חוכר רשאי להשתמש באחת או יותר מההקלות המעשיות הבאות בעת יישום תקן זה למפרע בהתאם לסעיף ג5(ב) לחכירות שסווגו קודם לכן כחכירות תפעוליות בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17. חוכר רשאי ליישם הקלות מעשיות אלה על בסיס כל חכירה בנפרד:

(א) חוכר רשאי ליישם שיעור היוון יחיד לתיק של חכירות עם מאפיינים דומים באופן סביר (כמו חכירות עם תקופת חכירה שנותרה דומה עבור סוג דומה של נכס בסיס בסביבה כלכלית דומה).

(ב) חוכר רשאי להסתמך על הבחינה שלו אם חכירות הן מכבידות בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 37 *הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים* מייד לפני מועד היישום לראשונה כחלופה לביצוע בדיקת ירידת ערך. אם חוכר בוחר בהקלה מעשית זו, החוכר יתאים את נכס זכות השימוש במועד היישום לראשונה בסכום של הפרשה כלשהי בגין חכירות מכבידות שהוכרה בדוח על המצב הכספי מייד לפני מועד היישום לראשונה.

(ג) חוכר רשאי לבחור שלא ליישם את הדרישות בסעיף ג8 לחכירות שתקופת החכירה שלהם מסתיימת תוך 12 חודש ממועד היישום לראשונה. במקרה כזה, החוכר:

(i) יטפל בחכירות אלה באותו אופן כמו בחכירות לטווח קצר כמתואר בסעיף 6; וכן

(ii) יכלול את העלות הקשורה לחכירות אלה במסגרת הגילוי של הוצאת חכירה לטווח קצר בתקופת הדיווח השנתית אשר כוללת את מועד היישום לראשונה.

(ד) חוכר רשאי לבחור שלא לכלול עלויות ישירות ראשוניות במדידה של נכס זכות השימוש במועד היישום לראשונה.

(ה) חוכר רשאי להשתמש ב"ראייה לאחור", כמו בקביעת תקופת החכירה אם החוזה כולל אופציות להאריך או לבטל את החכירה.

חכירות שסווגו קודם לכן כחכירות מימוניות

ג11. אם חוכר בוחר ליישם תקן זה בהתאם לסעיף ג5(ב), עבור חכירות שסווגו כחכירות מימוניות בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17, הערכים בספרים של נכס זכות השימוש ושל התחייבות החכירה במועד היישום לראשונה יהיו הערכים בספרים של נכס החכירה ושל התחייבות החכירה מייד לפני מועד זה כפי שנמדדו בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17. עבור חכירות אלה, חוכר יטפל בנכס זכות שימוש ובהתחייבות חכירה ביישום תקן זה ממועד היישום לראשונה.

גילוי

ג12. אם חוכר בוחר ליישם תקן זה בהתאם לסעיף ג5(ב), החוכר ייתן גילוי למידע לגבי יישום לראשונה הנדרש על ידי סעיף 28 לתקן חשבונאות בינלאומי 8, למעט המידע המפורט בסעיף 28(ו) לתקן חשבונאות בינלאומי 8. במקום המידע המפורט בסעיף 28(ו) לתקן חשבונאות בינלאומי 8, החוכר ייתן גילוי:

(א) לממוצע המשוקלל של שיעור הריבית התוספתי של החוכר שיושם להתחייבויות חכירה שהוכרו בדוח על המצב הכספי במועד היישום לראשונה; וכן

(ב) להסבר להפרש כלשהו בין:

(i) מחויבויות חכירה תפעולית שניתן להן גילוי בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17 בסוף תקופת הדיווח השנתית הקודמת הסמוכה למועד היישום לראשונה, המהוונות תוך שימוש בשיעור הריבית התוספתי במועד היישום לראשונה כמתואר בסעיף ג8(א); לבין

(ii) התחייבויות חכירה שהוכרו בדוח על המצב הכספי במועד היישום לראשונה.

ג13. אם חוכר מיישם את אחת או יותר מההקלות המעשיות המוגדרות בסעיף ג10, הוא ייתן גילוי לעובדה זו.

מחכירים

ג14. למעט כמתואר בסעיף ג15, מחכיר אינו נדרש לבצע תיאומים כלשהם במעבר עבור חכירות שבהם הוא מחכיר ויטפל בחכירות אלה ביישום תקן זה ממועד היישום לראשונה.

ג15. מחכיר ביניים:

(א) יבחן מחדש חכירות משנה אשר סווגו כחכירות תפעוליות בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17 ואשר עדיין קיימות במועד היישום לראשונה, כדי לקבוע אם כל אחת מחכירות המשנה צריכה להיות מסווגת כחכירה תפעולית או כחכירה מימונית בעת יישום תקן זה. מחכיר הביניים יבצע בחינה זו במועד היישום לראשונה על בסיס התנאים החוזיים שנותרו מהחכירה הראשית ומחכירת המשנה באותו מועד.

(ב) עבור חכירות משנה שסווגו כחכירות תפעוליות בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17, אך כחכירות מימוניות בעת יישום תקן זה, יטפל בחכירת המשנה כחכירה מימונית חדשה שההתקשרות בה הייתה במועד היישום לראשונה.

עסקאות מכירה וחכירה בחזרה לפני מועד היישום לראשונה

ג16. חוכר לא יבחן מחדש עסקאות מכירה וחכירה בחזרה שההתקשרות בהם הייתה לפני מועד היישום לראשונה כדי לקבוע אם ההעברה של נכס הבסיס מקיימת את הדרישות בתקן דיווח כספי בינלאומי 15 לטיפול כמכירה.

ג17. אם עסקת מכירה וחכירה בחזרה טופלה כמכירה וכחכירה מימונית בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17, המוכר-חוכר:

(א) יטפל בחכירה בחזרה באותו אופן שבו הוא מטפל בחכירה מימונית אחרת כלשהי אשר קיימת במועד היישום לראשונה; וכן

(ב) ימשיך להפחית רווח כלשהו ממכירה לאורך תקופת החכירה.

ג18. אם עסקת מכירה וחכירה בחזרה טופלה כמכירה וכחכירה תפעולית בעת יישום תקן חשבונאות בינלאומי 17, המוכר-חוכר:

(א) יטפל בחכירה בחזרה באותו אופן שבו הוא מטפל בחכירה תפעולית אחרת כלשהי אשר קיימת במועד היישום לראשונה; וכן

(ב) יתאים את נכס זכות השימוש של החכירה בחזרה בגין רווחים נדחים כלשהם או הפסדים נדחים כלשהם המתייחסים לתנאים שאינם תנאי שוק שהוכרו בדוח על המצב הכספי מייד לפני מועד היישום לראשונה.

סכומים שהוכרו קודם לכן ביחס לצירופי עסקים

ג19. אם חוכר הכיר קודם לכן בנכס או בהתחייבות בעת יישום תקן דיווח כספי בינלאומי 3 *צירופי עסקים* המתייחסים לתנאים עדיפים או לתנאים נחותים של חכירה תפעולית שנרכשה כחלק מצירוף עסקים, החוכר יגרע נכס או התחייבות אלה ויתאים את הערך בספרים של נכס זכות השימוש בסכום מקביל במועד היישום לראשונה.

הפניות לתקן דיווח כספי בינלאומי 9

ג20. אם ישות מיישמת תקן זה, אך עדיין אינה מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 9 *מכשירים פיננסיים*, הפניה כלשהי בתקן זה לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 תיקרא כהפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 39 *מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה*.

ויתורים על דמי שכירות המתייחסים ל-covid-19

ג20א. חוכר יישם את *ויתורים על דמי שכירות המתייחסים ל-covid-19* (ראה סעיף ג1א) למפרע, תוך הכרה בהשפעה המצטברת של יישום לראשונה של תיקון זה כתיאום ליתרת הפתיחה של העודפים (או של רכיב אחר של הון, כפי שמתאים) בתחילת תקופת הדיווח השנתית שבה החוכר מיישם לראשונה את התיקון.

ג20ב. בתקופת הדיווח שבה חוכר מיישם לראשונה את *ויתורים על דמי שכירות המתייחסים ל-covid-19*, חוכר אינו נדרש לתת גילוי למידע הנדרש על ידי סעיף 28(ו) לתקן חשבונאות בינלאומי 8.

ג20בא. חוכר יישם את *ויתורים על דמי שכירות המתייחסים ל-covid-19 לאחר 30 ביוני 2021* (ראה סעיף ג1ג) למפרע, תוך הכרה בהשפעה המצטברת של יישום לראשונה של תיקון זה כתיאום ליתרת הפתיחה של העודפים (או של רכיב אחר של הון, כפי שמתאים) בתחילת תקופת הדיווח השנתית שבה החוכר מיישם לראשונה את התיקון.

ג20בב. בתקופת הדיווח שבה חוכר מיישם לראשונה את *ויתורים על דמי שכירות המתייחסים ל-covid-19 לאחר 30 ביוני 2021*, חוכר אינו נדרש לתת גילוי למידע הנדרש על ידי סעיף 28(ו) לתקן חשבונאות בינלאומי 8.

ג20בג. ביישום סעיף 2 לתקן זה, חוכר יישם את ההקלה המעשית בסעיף 46א באופן עקבי לחוזים כשירים (eligible) בעלי מאפיינים דומים ובנסיבות דומות, ללא קשר אם החוזה הפך כשיר להקלה המעשית כתוצאה מכך שהחוכר מיישם את *ויתורים על דמי שכירות המתייחסים ל-covid-19* (ראה סעיף ג1א) או את *ויתורים על דמי שכירות המתייחסים ל-covid-19 לאחר 30 ביוני 2021* (ראה סעיף ג1ג).

רפורמת שיעורי ריבית עוגן – שלב 2

ג20ג. ישות תיישם תיקונים אלה למפרע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8, למעט כמפורט בסעיף ג20ד.

ג20ד. ישות אינה נדרשת להציג מחדש תקופות קודמות כדי לשקף את היישום של תיקונים אלה. הישות רשאית להציג מחדש תקופות קודמות אם ורק אם הדבר אפשרי ללא שימוש ב"ראייה לאחור". אם ישות אינה מציגה מחדש תקופות קודמות, הישות תכיר בהפרש כלשהו בין הערך בספרים הקודם לבין הערך בספרים בתחילת תקופת הדיווח השנתית אשר כוללת את מועד היישום לראשונה של תיקונים אלה ביתרת הפתיחה של העודפים (או של רכיב אחר של הון, כפי שמתאים) לתקופת הדיווח השנתית אשר כוללת את מועד היישום לראשונה של תיקונים אלה.

התחייבות חכירה במכירה וחכירה בחזרה

ג20ה. מוכר-חוכר יישם את *התחייבות חכירה במכירה וחכירה בחזרה* (ראה סעיף ג1ד) למפרע, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 לעסקאות מכירה וחכירה בחזרה שההתקשרות בהם הייתה לאחר מועד היישום לראשונה.

ביטול של תקנים אחרים

ג21. תקן זה מחליף את התקנים והפרשנויות הבאים:

(א) תקן חשבונאות בינלאומי 17 *חכירות*;

(ב) פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 4 *קביעה אם הסדר מכיל חכירה*;

(ג) פרשנות הוועדה המתמדת לפרשנויות מספר 15 *חכירות תפעוליות – תמריצים*; וכן

(ד) פרשנות הוועדה המתמדת לפרשנויות מספר 27 *הערכת המהות של עסקאות אשר ערוכות במתכונת המשפטית של חכירה*.