

IFRS 16, חכירות - סקירה ראשונית והשפעות אפשריות



תקן החכירות הבינלאומי החדש - IFRS 16

רקע

בחודש ינואר 2016 פרסמה ה-International Accounting Standards Board (להלן: "IASB") את IFRS 16 בדבר *חכירות* (להלן: "התקן" או IFRS 16) אשר מחליף את ההוראות הקיימות בתקן חשבונאות בינלאומי 17 (IAS) וכן את הפרשנויות הנלוות לו, *IFRIC 4 קביעה אם הסדר מכיל חכירה*, *SIC-15 חכירות תפעוליות – תמריצים* ו-*SIC-27 הערכת המהות של עסקאות אשר ערוכות במתכונת המשפטית של חכירה*. התקן מהווה המשך ישיר להצעות לתקן שהתפרסמו בנושא בחודש אוגוסט 2010 ובחודש מאי 2013 ולדיונים ולהבנות שהושגו בעקבותיהם.

התקן החל כפרויקט משותף של ה-IASB ושל ה-Financial Accounting Standards Board (להלן: "FASB") כחלק מהאחדת התקינות בנושאים החשבונאיים העיקריים אך לאור חילוקי דעות שהתגלעו לגבי חלק מהנושאים במהלך הדיונים, התקן המקביל בתקינה האמריקאית, אשר צפוי להתפרסם במהלך הרבעון הראשון לשנת 2016, אינו זהה.

המודל החשבונאי הקיים כיום לטיפול בחכירות בהתאם ל-*IAS 17 חכירות*, דורש מחוכרים ומחכירים לסווג את החכירות שלהם כחכירות מימוניות או תפעוליות ולטפל בחכירות אלו באופן שונה. לדוגמה, חוכר בחכירה תפעולית לא נדרש להכיר בנכסים והתחייבויות הנובעים מחכירות אלו, אך נדרש להכיר בנכסים והתחייבויות הנובעים מחכירות מימוניות.

לאורך השנים, הושמעו ביקורות רבות על המודל החשבונאי הקיים עבור חכירות, שלא נתן מענה לצרכי המשתמשים בדוחות הכספיים, ובפרט:

א. משתמשים רבים ביצעו התאמות לדוחות הכספיים של חוכרים כדי להוון חכירות תפעוליות כנכס והתחייבות. משתמשים אחרים ביצעו אומדן של הערך הנוכחי של דמי החכירה העתידיים. יחד עם זאת, לאור העובדה שהמידע הזמין הוא מוגבל, חלק מהמשתמשים נקטו בטכניקות מסוימות לצורך הערכת מדדים מסוימים כגון סך המינוף של החוכר, בעוד שמשתמשים אחרים לא יכלו לבצע התאמות והסתמכו רק על מקורות מידע חיצוניים בעת סינון או קבלת החלטות לגבי השקעות. **גישות אלו הובילו לא-סימטריה בפרקטיקה.**

ב. המשמעות של קיום שני מודלים שונים לטיפול בחכירות שבהם הנכסים וההתחייבויות המיוחסים לחכירות לא הוכרו עבור מרבית החכירות, אך הוכרו עבור חכירות אחרות, הייתה שעסקאות דומות מבחינה כלכלית יכלו להיות מטופלות בצורה שונה. הדבר הוביל לפגיעה **בהשוואתיות** עבור משתמשי הדוחות הכספיים וסיפק הזדמנויות לתכנן עסקאות לצורך השגת תוצאות ספציפיות.

ג. משתמשים מסוימים בדוחות הכספיים העבירו גם ביקורת על הדרישות הקיימות למחכירים, מאחר שלטעמם הן לא דרשו **מידע ברמה מספקת לגבי חשיפת המחכיר** לסיכון אשראי (הנובע מחכירה) ולגבי חשיפה לסיכון בגין הנכס (הנובע מהזכות שנשמרה למחכיר בנכס הבסיס), בפרט עבור חכירות של ציוד ורכבים שסווגו כחכירות תפעוליות.

לאור זאת, ה-IASB וה-FASB (להלן: "גופי התקינה") יזמו פרויקט משותף לצורך שיפור הדיווח הכספי של פעילויות חכירה בהתאם ל-IFRS ולכללי החשבונאות המקובלים בארצות הברית (U.S. Generally Accepted Accounting Principles), ובפרט לעניין הטיפול החשבונאי של חוכר.

בהתאם ל-IFRS 16, חוכר נדרש להכיר בנכסים ובהתחייבויות עבור הזכויות והמחויבויות שנוצרו כתוצאה מחכירות, למעט מספר הקלות פרקטיות כגון חכירות שלהן תקופת חכירה שאינה עולה על 12 חודשים או חכירות שבהן נכס הבסיס הינו בערך נמוך בתחילת חייו. התקן מספק כללי הכרה ומדידה ספציפיים במקרים אלו. כתוצאה מכך, חוכר לא נדרש יותר לסיווג של חכירות כתפעוליות או כמימוניות.

גופי התקינה מאמינים כי גישה זו, הנותנת קדימות להצגה בדוח על המצב הכספי, תוביל להצגה מהימנה יותר של הנכסים ושל ההתחייבויות של החוכר, ובשילוב גילויים נרחבים, לשקיפות רבה יותר של המינוף הפיננסי של החוכר.

כמו כן, התקן קובע הגדרה חדשה ורחבה יותר של "חכירה", לפיה נדרש כי לחוכר תהיה הזכות לשלוט בשימוש בנכס המזוהה בחוזה. בהתאם, ייתכן וחוזים מסוימים שטופלו כחכירות לפי IAS 17 לא יטופלו כך בהתאם ל-IFRS 16.

באופן כללי התקן החדש אינו משנה את הטיפול החשבונאי הקיים לגבי מחכיר, למעט שינויים בהיקף מצומצם. יחד עם זאת, לצורך מענה על הביקורות שהועלו כאמור לעיל, התקן דורש מהמחכיר לספק גילויים נרחבים לצורך שיפור המידע המדווח על חשיפת המחכיר לסיכון.

התקן ייושם עבור תקופות שנתיות המתחילות ב-1 בינואר, 2019 או לאחריו. אימוץ מוקדם של התקן מותר **רק אם** הישות מיישמת במקביל את IFRS 15 **הכנסות מחוזים עם לקוחות** במועד האימוץ המוקדם של תקן החכירות או לפניו.

תוכן עניינים

6.....	תמצית עיקרי התקן	1
7.....	תחולה	2
7.....	הוראות התקן - הרחבה	3
7.....	3.1 הגדרת חכירה	3.1
8.....	3.1.1 חלק א' - נכס מזוהה	3.1.1
9.....	3.1.2 חלק ב' - הזכות לשלוט בשימוש בנכס המזוהה	3.1.2
9.....	3.1.2.1 הטבות כלכליות הנובעות מהשימוש בנכס המזוהה	3.1.2.1
10.....	3.1.2.2 הזכות להתוות את השימוש בנכס המזוהה	3.1.2.2
13.....	3.1.3 שילוב של חוזים	3.1.3
13.....	3.1.4 הפרדת רכיבים בחוזה	3.1.4
14.....	3.1.5 תיק (פורטפוליו) של חוזים	3.1.5
14.....	3.2 תקופת החכירה	3.2
16.....	3.3 טיפול חשבונאי - חוכר	3.3
16.....	3.3.1 הכרה לראשונה	3.3.1
17.....	3.3.2 מדידה לראשונה במועד תחילת החכירה (Commencement date)	3.3.2
17.....	3.3.2.1 התחייבות חכירה	3.3.2.1
17.....	3.3.2.2 נכס זכות-שימוש	3.3.2.2
18.....	3.3.3 מדידה עוקבת של התחייבות חכירה	3.3.3
19.....	3.3.4 מדידה עוקבת של נכס זכות השימוש	3.3.4
19.....	3.3.5 שינוי חכירה	3.3.5
20.....	3.3.6 הצגה	3.3.6
20.....	3.3.6.1 בדוח על המצב הכספי או בגילוי נפרד בביאורים	3.3.6.1
20.....	3.3.6.2 בדוח על רווח או הפסד ורווח כולל אחר	3.3.6.2
20.....	3.3.6.3 הצגה בדוח על תזרימי מזומנים	3.3.6.3
21.....	3.3.7 דרישות גילוי - חוכר	3.3.7
22.....	3.4 טיפול חשבונאי מחכיר	3.4
22.....	3.4.1 כללי	3.4.1
22.....	3.4.2 מדידה לראשונה של תשלומי החכירה	3.4.2
22.....	3.4.3 שינויי חכירה	3.4.3
23.....	3.4.4 חכירות משנה (Sub-leases)	3.4.4
23.....	3.4.5 דרישות גילוי - מחכיר	3.4.5
23.....	3.4.5.1 בגין חכירות מימוניות	3.4.5.1
23.....	3.4.5.2 בגין חכירות תפעוליות	3.4.5.2
23.....	3.5 עסקאות מכירה וחכירה בחזרה (SALE AND LEASEBACK)	3.5
23.....	3.5.1 כללי	3.5.1
24.....	3.5.2 אם קונה-מחכיר משיג שליטה בנכס בהתאם ל-IFRS 15 (כלומר, מתקיימת "מכירה")	3.5.2
24.....	3.5.3 אם קונה-מחכיר לא משיג שליטה בנכס בהתאם ל-IFRS 15 (כלומר, לא מתקיימת "מכירה")	3.5.3
24.....	תחילה והוראות מעבר	4
27.....	תיקונים עיקריים לתקני חשבונאות אחרים	5
27.....	5.1 IFRS 3, צירופי עסקים	5.1
27.....	5.2 IAS 40, נדל"ן להשקעה	5.2

28.....	השפעות כלליות של התקן החדש על הדוחות הכספיים של חוכרים	6
29.....	גילוי מוצע לדוגמה לאור פרסומו של IFRS 16 בדוחות הכספיים השנתיים ליום 31 בדצמבר 2015	7
31.....	הבדלים עיקריים בין IFRS 16 לבין IAS 17	8

1 תמצית עיקרי התקן

- **מודל חשבונאי חדש לחוכרים** - חוכר נדרש להכיר **בנכס בגין זכות שימוש** (Right-of-use asset) והתחייבות חכירה בגין כל החכירות שלו, למעט מספר הקלות פרקטיות הניתנות לבחירה. בהתאם, חוכר לא מסווג יותר את החכירות להן הוא צד כחכירה תפעולית או מימונית.
- **הגדרת "חכירה" חדשה** - ההגדרה דורשת כי החוזה יעניק לחוכר את הזכות לשלוט בשימוש בנכס המזוהה במשך תקופת זמן עבור קבלת תמורה.
- ההגדרה החדשה דומה בעיקרה להגדרה הקיימת בפרשנות מספר 4 (IFRIC) של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי, קביעה אם הסדר מכיל חכירה. יחד עם זאת, ההנחיות הנלוות להגדרה השתנו על מנת להתאים את המושג "שליטה" להנחיות בתקנים אחרים (בפרט IFRS 10, דוחות כספיים מאוחדים) וכן על מנת להתייחס לסוגיות שעלו בפרקטיקה לגבי ההנחיות הקיימות בדבר הגדרת חכירה.
- בנוסף, IFRS 16 דורש בהתקיים תנאים מסוימים **שילוב של חוזים** לצורך הקביעה האם החוזה כולל חכירה.
- **הפרדת רכיבים בחוזה חכירה** - התקן החדש דורש הפרדה בחוזה בין רכיבים שהם חכירה לבין רכיבים שאינם חכירה (קרי, רכיבי שירות).
- **תקופת החכירה** - ההוראות לגבי קביעת תקופת החכירה הורחבו, לרבות הוראה כיצד לקחת בחשבון אופציות לביטול החכירה. כמו כן, נקבעו נסיבות שבהן תידרש הערכה מחדש של תקופת החכירה.
- **מדידה במועד ההכרה של התחייבות החכירה** - התחייבות חכירה תימדד לראשונה בערך הנוכחי של תשלומי החכירה העתידיים שטרם שולמו, במועד תחילת החכירה, מהוונים בשיעור הריבית הגלום בחכירה, אלא אם שיעור זה לא ניתן לקביעה בנקל.
- **מדידה במועד ההכרה של נכס זכות שימוש** - נכס זכות שימוש יימדד לראשונה בעלותו אשר כוללת את כל הבאים:
 1. הסכום בו נמדדת לראשונה התחייבות החכירה;
 2. כל תשלומי החכירה ששולמו למחכיר במועד תחילת החכירה או לפניו בניכוי תמריצי חכירה כלשהם שהתקבלו מהמחכיר;
 3. עלויות ישירות ראשוניות שהתהוו על ידי החוכר; וכן,
 4. אומדן העלויות הנדרשות לצורך פירוק ופינוי נכס הבסיס, השבת נכס הבסיס למצב הנדרש על פי תנאי החכירה או שיקום האתר שבו הוא ממוקם, למעט אם עלויות אלו התהוו לצורך ייצור מלאי.
- **מדידה עוקבת של התחייבות החכירה** - התקן קובע מקרים מסוימים בהם חוכר יידרש להעריך מחדש את התחייבות החכירה, תוך הבחנה בין מקרים שבהם המדידה מחדש תהיה לפי שיעור ההיוון המקורי לבין מקרים שבהם המדידה תתבצע לפי שיעור היוון מעודכן.
- **שינויי חכירה** - נקבעו הוראות ספציפיות לעניין הטיפול הנדרש בשינויי חכירה, תוך הבחנה בין שינויים שיטופלו כחכירה חדשה נפרדת לבין שינויים שיטופלו כמדידה מחדש של התחייבות החכירה הקיימת. כמו כן, קיימים הבדלים לעניין זה בין חוכר למחכיר.

- **טיפול חשבונאי מחכיר** - באופן כללי מרבית הטיפול החשבונאי של מחכיר בהתאם ל-17 IAS נשמר בתקן החדש, למעט שינויים שנבעו מהמודל החדש של חוכרים כגון הגדרת חכירה, תקופת החכירה ושינויי חכירה. כמו כן, נוספו הוראות לעניין הטיפול בחכירות משנה (Subleases).
- **עסקאות מכירה וחכירה בחזרה** - לעניין קיומה של "מכירה", ההנחיות הרלוונטיות שונן כדי להתאים לדרישות של IFRS 15, **הכנסות מחוזים עם לקוחות**. כתוצאה מכך, הטיפול בעסקאות אלו ישתנה כתלות בעמידה או אי עמידה בהוראות IFRS 15 לעניין קיום מחויבות ביצוע בחוזה. בנוסף, נקבע כי הרווח, שמוכר על ידי המוכר-חוכר בגין מכירה שהושלמה, יוגבל לסכום המתייחס לזכויות שהועברו לקונה-מחכיר.
- **דרישות גילוי** - התקן כולל **מטרת גילוי כוללת** (Overall disclosure objective) שהיא לספק מידע בביאורים אשר, בשילוב עם המידע שניתן בדוחות הכספיים, יהווה בסיס למשתמשי הדוחות הכספיים בעת הערכת ההשפעה שיש לחכירות על המצב הכספי, ביצועים כספיים ותזרימי המזומנים של החוכר. כמו כן, דרישות הגילוי של חוכרים ומחכירים הורחבו בצורה משמעותית.

2 תחולה

- התקן החדש חל, הן עבור חוכר והן עבור מחכיר, על כל החכירות, לרבות חכירות של נכסי זכות- שימוש במסגרת חכירת משנה, **למעט**:
 - א. חכירות לחיפוש או לשימוש במשאבים, נפט, גז טבעי ומשאבים לא מתחדשים אחרים.
 - ב. חכירות של נכסים ביולוגיים בתחולת IAS 41, **חקלאות המוחזקים על ידי חוכר**.
 - ג. הסדרי זיכיון למתן שירות בתחולת IFRIC 12, **הסדרי זיכיון למתן שירות**.
 - ד. רישיונות לקניין רוחני שהוענקו על ידי מחכיר בתחולת IFRS 15, **הכנסות מחוזים עם לקוחות**.
 - ה. זכויות המוחזקות על ידי חוכר מכוח הסכמי רישיון בתחולת IAS 38 **נכסים בלתי מוחשיים** כגון סרטי קולנוע, הקלטות וידאו, מחזות, כתבי-יד, פטנטים וזכויות יוצרים.
- **חוכר אינו נדרש** (אולם רשאי) ליישם את התקן בגין חכירות של נכסים בלתי מוחשיים. (כלומר, בניגוד לסעיף ה לעיל, אשר מחריג מהתחולה הסכמי רישיון מסוימים, כאן מדובר על נכסים בלתי מוחשיים אחרים).

3 הוראות התקן - הרחבה

3.1 הגדרת חכירה

חכירה מוגדרת כחוזה, או חלק מחוזה, אשר מעניק לחוכר את הזכות להשתמש בנכס (נכס הבסיס) במשך תקופת זמן עבור קבלת תמורה. חוזה הינו, או מכיל, "חכירה" אם הוא מעניק לחוכר את הזכות לשלוט בשימוש בנכס המזוהה (Identified asset) לתקופת זמן עבור קבלת תמורה.

3.1.1 חלק א' - נכס מזוהה

במרבית החכירות, הנכס יכול להיות מזוהה על ידי הגדרתו באופן מפורש (Explicit) בחוזה. יחד עם זאת, נכס יכול להיות מזוהה גם על ידי הגדרתו באופן משתמע במועד שבו הנכס הופך להיות זמין לשימוש החוכר.

גם אם הנכס מוגדר בחוזה, לחוכר אין זכות להשתמש בנכס המזוהה אם לספק (הישות שמספקת סחורות או שירותים בהתאם לחוזה, מכאן ואילך "המחכיר") קיימת **זכות ממשית להחליף** את הנכס במהלך תקופת השימוש.

זכות המחכיר להחליף את הנכס היא ממשית כאשר **במצטבר** :

1. למחכיר יש את **היכולת המעשית** להחליף נכסים חלופיים במשך תקופת השימוש (כלומר, החוכר לא יכול למנוע מספק להחליף נכס **ובמקביל** נכסים חלופיים זמינים בנקל או שניתן להשיג אותם בטווח זמן סביר).

2. המחכיר **יפיק תועלת** ממימוש זכותו להחליף את הנכס (כלומר, ההטבות הכלכליות המיוחסות להחלפת הנכס יעלו על העלויות המיוחסות להחלפת הנכס).

אם למחכיר קיימת זכות או מחויבות להחליף את הנכס רק לאחר מועד מסוים או אירוע מוגדר מסוים, זכות ההחלפה של המחכיר **אינה ממשית** מאחר ולמחכיר לא קיימת היכולת המעשית להחליף נכסים חלופיים במהלך תקופת השימוש.

הבחינה לגבי קיום זכות ממשית של המחכיר להחליף את הנכס מבוצעת **במועד ההתקשרות בחכירה**¹ (Inception date of the lease) ולא מביאה בחשבון אירועים עתידיים אשר נכון למועד ההתקשרות לא סביר שיתרחשו.

דוגמאות לאירועים עתידיים אשר נכון למועד הרכישה לא סביר שיתרחשו כוללות :

- א. הסכמה של לקוח עתידי לשלם תמורה העולה על מחיר השוק עבור השימוש בנכס.
- ב. כניסה לשימוש של טכנולוגיה שאינה מפותחת באופן משמעותי במועד ההתקשרות בחכירה.
- ג. פער משמעותי בין שימוש החוכר בנכס, או ביצועי הנכס, לבין השימוש או הביצוע שנחשבו סבירים במועד ההתקשרות בחכירה.
- ד. פער משמעותי בין מחיר השוק של הנכס במהלך תקופת השימוש לבין מחיר השוק שנחשב סביר במועד ההתקשרות בחכירה.

כאשר הנכס ממוקם בשטחי החוכר (הלקוח) או במקום אחר, העלויות הכרוכות בהחלפת הנכס בדרך כלל גבוהות יותר מהעלויות להחלפת נכס הממוקם בשטחי המחכיר ולכן **סביר יותר** שיעלו על התועלת המיוחסת מהחלפת הנכס.

למחכיר עשויה להיות זכות או מחויבות להחליף נכס אם נדרש תיקון או תחזוקה, הנכס לא פועל כנדרש או ששדרוג טכני הפך לזמין. זכויות או מחויבויות אלו **אינן מונעות** מהלקוח את הזכות להשתמש בנכס מזוהה.

כאשר החוכר לא יכול לקבוע בנקל האם למחכיר יש זכות ממשית להחליף את הנכס, הנחת היסוד היא שזכות ההחלפה **אינה ממשית**.

¹ **מועד ההתקשרות בחכירה** - המועד המוקדם מבין מועד הסכם החכירה לבין מועד המחויבות של הצדדים לתנאים העיקריים של החכירה.

חלקים של נכסים - יחידת קיבולת של נכס היא נכס מזוהה אם היא מובחנת פיזית (למשל, רצפה של בניין).

יחידת קיבולת או חלק אחר של נכס שאינו מובחן פיזית (למשל, יחידת קיבולת של כבל סיב אופטי) אינה נכס מזוהה, **אלא אם כן** היא מייצגת למעשה את מלוא הקיבולת של הנכס השלם וככזו מעניקה ללקוח את הזכות להשיג למעשה (Substantially all) את כל ההטבות הכלכליות מהשימוש בנכס השלם.

3.1.2 חלק ב' - הזכות לשלוט בשימוש בנכס המזוהה

בקביעה האם קיימת **זכות לשלוט**, יש להעריך האם, במשך תקופת השימוש, לחוכר יש **במצטבר** את:

א. הזכות להשיג למעשה את מלוא ההטבות הכלכליות הנובעות מהשימוש בנכס המזוהה; וכן,

ב. הזכות לכוון את השימוש בנכס המזוהה.

בהתאם למסמך *Definition of a lease* של ה-IASB מחודש אוקטובר 2015, ההבדל בין חוזה "חכירה" לחוזה "שירות" הוא שבתחילת החכירה, החוכר משיג שליטה על משאב (זכות השימוש בנכס), בעוד שבחוזה שירות הספק ממשיך לשלוט על השימוש בכל המשאבים הנדרשים להספקת השירות. לאור זאת, דגש רב מופנה לבחינה האם החוכר שולט בשימוש בנכס.

אם לחוכר יש את הזכות לשלוט בשימוש בנכס מזוהה רק בגין חלק מתקופת החוזה, אזי החוזה כולל חכירה בגין חלק זה של התקופה.

3.1.2.1 הטבות כלכליות הנובעות מהשימוש בנכס המזוהה

חוכר יכול להשיג הטבות כלכליות מהשימוש בנכס, הן במישרין והן בעקיפין, בדרכים רבות כגון: שימוש, החזקה, או החכרת הנכס בחכירת משנה (Sub-leasing). ההטבות הכלכליות מהשימוש בנכס כוללות את התפוקה העיקרית שלו וכן מוצרי לוואי, לרבות תזרימי המזומנים הנובעים מאותם פריטים. כמו כן, הן כוללות הטבות כלכליות אחרות מהשימוש בנכס, אשר ניתן לממשן בעסקה מסחרית עם צד שלישי.

בעת ביצוע ההערכה יש להביא בחשבון רק הטבות כלכליות הנובעות מהשימוש בנכס – יצוין כי יש להביא בחשבון הטבות כלכליות הנובעות מהשימוש בנכס בהתאם להיקף המוגדר של זכות החוכר להשתמש בנכס. לדוגמה, אם בחוזה לחכירת משאית נקבע כי ניתן להשתמש בה רק באזור גיאוגרפי מסוים, הישות תביא בחשבון רק את ההטבות הכלכליות הנובעות מהשימוש במשאית באותו אזור. לחילופין, אם קיימת הגבלה על מספר הקילומטרים שניתן לנסוע עם המשאית, הישות תביא בחשבון רק את ההטבות הכלכליות הנובעות מהנסיעה בהתאם למספר הקילומטרים המותר.

הטבות כלכליות הנובעות מהבעלות על הנכס **לא יובאו בחשבון** - למשל, הטבות מס הנובעות מבעלות על הנכס. אם חוזה דורש מהחוכר לשלם למחכיר או לצד אחר חלק מתזרימי המזומנים שנבעו מהשימוש בנכס כתמורה, תזרימי מזומנים אלו ייחשבו כחלק מההטבות הכלכליות שהחוכר מניב מהשימוש בנכס. כך לדוגמה, אם חוכר נדרש לשלם אחוז מסוים מסך המכירות הנובעות משימוש בשטח קמעונאי (retail space) כתמורה עבור שימוש זה, הדבר לא ימנע מהחוכר להשיג למעשה את כל ההטבות הכלכליות מהשימוש באותו שטח קמעונאי, מאחר שתזרימי המזומנים הנובעים מהמכירות מהווים הטבות כלכליות שהחוכר השיג מהשימוש בשטח הקמעונאי אשר חלקן ישולמו בהמשך למחכיר כתמורה עבור זכות השימוש.

3.1.2.2 הזכות להתוות את השימוש בנכס המזוהה

לחוכר יש את הזכות להתוות את השימוש בנכס המזוהה במשך תקופת השימוש אם מתקיים אחד מהבאים:

1. לחוכר קיימת הזכות להתוות איך ולאילו מטרה ייעשה שימוש בנכס דרך זכותו לקבל את ההחלטות הרלוונטיות לגבי איך ולאילו מטרה יבוצע שימוש בנכס במהלך תקופת השימוש; או
2. ההחלטות הרלוונטיות לגבי "איך ולאילו מטרה ייעשה שימוש" בנכס נקבעות מראש וכן:
 - א. לחוכר יש את הזכות להפעיל את הנכס (או להורות לאחרים להפעיל את הנכס באופן שהוא קובע) במהלך תקופת השימוש, מבלי שלמחכיר יש את הזכות לשנות הוראות תפעוליות אלו; או
 - ב. החוכר עיצב את הנכס (או היבטים ספציפיים של הנכס) באופן אשר קובע מראש כיצד ולאילו מטרה ייעשה שימוש בנכס במהלך תקופת השימוש.

הזכות להתוות איך ולאילו מטרה ייעשה שימוש בנכס

לחוכר קיימת הזכות להתוות איך ולאילו מטרה ייעשה שימוש בנכס, אם במסגרת ההיקף המוגדר של הזכות בחוזה, הוא יכול לשנות איך ולאילו מטרה ייעשה שימוש בנכס במהלך תקופת השימוש.

בעת ביצוע ההערכה, התקן דורש להביא בחשבון את זכויות קבלת החלטות שהן הרלוונטיות ביותר לגבי שינוי האופן והמטרה לשמה ייעשה שימוש בנכס במהלך תקופת השימוש. זכויות קבלת החלטות הן רלוונטיות כאשר הן משפיעות על ההטבות הכלכליות שניתן להפיק מהשימוש.

הזכויות הרלוונטיות ביותר לקבלת החלטות צפויות להיות שונות עבור כל חוזה, כתלות במהות הנכס ותנאי החוזה.

דוגמאות לזכויות קבלת החלטות, שבהתאם לנסיבות מעניקות את הזכות לשנות את האופן והמטרה שלשמה ייעשה שימוש בנכס במסגרת ההיקף המוגדר של הזכות בחוזה:

1. זכויות לשנות את התפוקה המופקת מהנכס (למשל, האם קונטיינר ישמש להובלת סחורה או אחסון).
2. זכויות לשנות את העיתוי שבו מופקת התפוקה (למשל, החלטה בדבר מהו המועד בו מכונה תופעל).
3. זכויות לשנות את המיקום שבו מופקת התפוקה (למשל, להחליט על יעד של משאית או ספינה).
4. זכויות לשנות האם התפוקה מופקת ואת כמותה (למשל, האם ואילו כמות אנרגיה להפיק מתחנת כוח).

זכויות מגנות

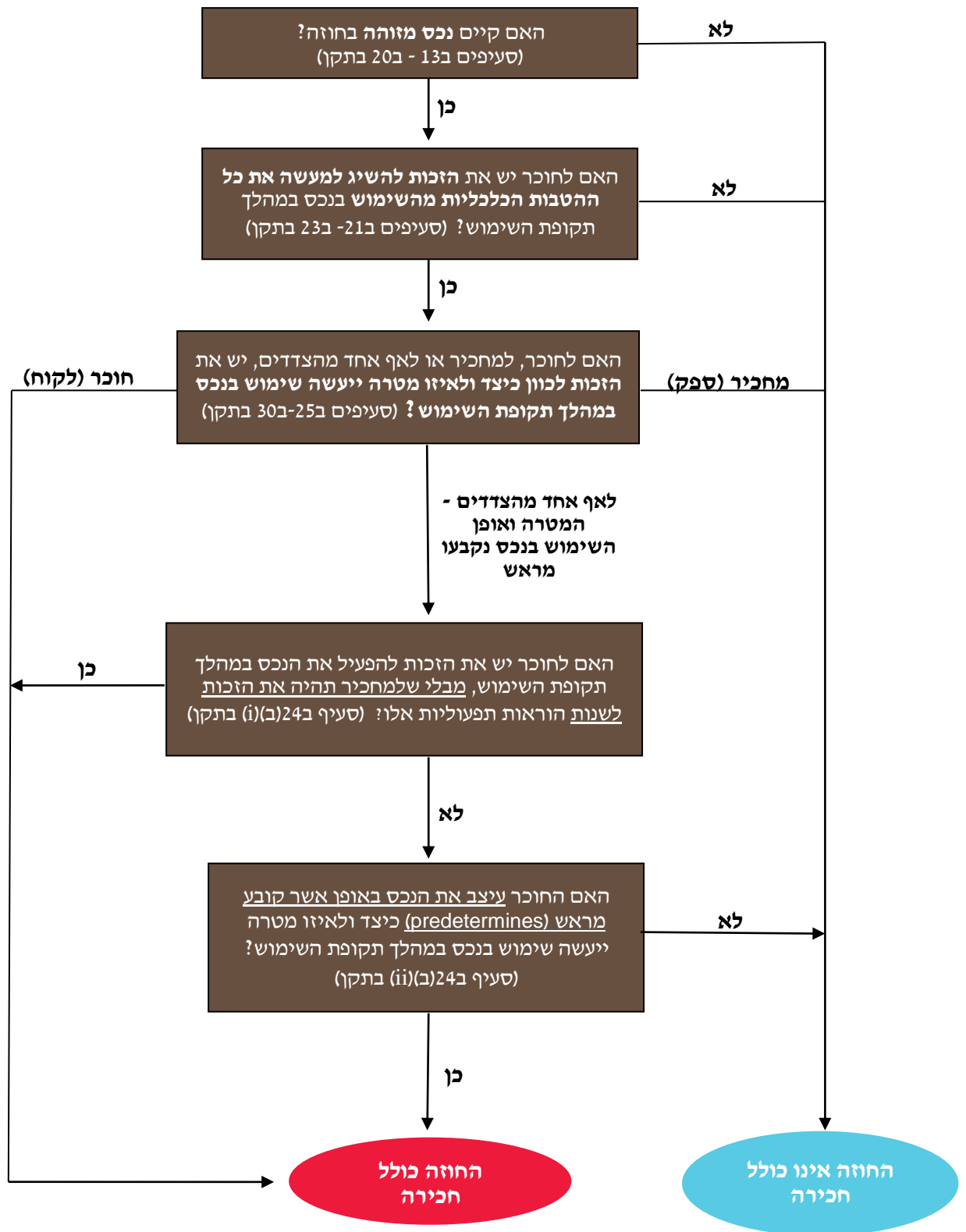
חוזה עשוי לכלול הוראות ותנאים שנועדו להגן על זכות המחכיר בנכס הבסיס או בנכסים אחרים, להגן על כוח האדם שלו, או להבטיח את ציות המחכיר להוראות ותקנות החלות עליו. לדוגמה, חוזה עשוי לציין את כמות השימוש המקסימאלית בנכס או לדרוש כי החוכר יעמוד בנהלים תפעוליים מסוימים.

זכויות אלו בדרך כלל מגדירות את היקף זכות השימוש של החוכר אך אינן מונעות מהחוכר, כשלעצמן, את קיום הזכות להתוות את השימוש בנכס במסגרת היקף זה.

בהתאם לדרישות הקיימות ב-IFRIC 4 *קביעה אם הסדר מכיל חכירה*, לחוכר יכולה להיות הזכות לשלוט בשימוש בנכס רק בהתבסס על השגה למעשה של כל התפוקה מנכס, תחת ההנחה שהחוזה מתומחר בדרך מסוימת. הפרשנות הנ"ל הגדירה "שליטה" בהתבסס על **רכיב ההטבות בלבד**. לעומת זאת, הגדרת "שליטה"

בתקנים IFRS 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות ו-IFRS 10 דוחות כספיים מאוחדים דורשת גם רכיב נוח השפעה וגם רכיב הטבות. לכן, הוחלט כי כדי שלחוכר תהיה הזכות לשלוט בשימוש בנכס המזוהה, חייבות להיות לו זכויות לקבלת החלטות בנוגע לשימוש בנכס, אשר מעניקות לו את היכולת להשפיע על ההטבות הכלכליות הנובעות מהשימוש בנכס במשך תקופת השימוש. הסיבה היא שללא זכויות לקבלת החלטות אלה, לחוכר לא תהיה יותר שליטה על השימוש בנכס מאשר לכל לקוח אחר אשר קונה שירותים.

להלן תרשים זרימה לצורך הקביעה האם חוזה הינו, או מכיל, חכירה:



3.1.3 שילוב של חוזים

בעת הקביעה האם חוזה הוא (או כולל) חכירה, התקן דורש כי ישות תשלב שני חוזים או יותר שההתקשרות בהם הייתה באותו מועד (או במועד סמוך) עם אותו צד נגדי (או צדדים קשורים שלו) ותטפל בחוזים כחוזה יחיד אם אחד או יותר מהבאים מתקיים:

1. נערך משא ומתן על החוזים כחבילה אשר יש לה מטרה מסחרית יחידה, שאינה ניתנת להבנה ללא בחינת החוזים ביחד;
2. סכום התמורה שישולם בחוזה אחד תלוי במחיר או בביצוע של החוזה האחר; או
3. הזכויות להשתמש בנכס הבסיס המוענקות בחוזים (או זכויות מסוימות להשתמש בנכסי בסיס המוענקות בכל אחד מהחוזים) מהוות רכיב חכירה אחד.

3.1.4 הפרדת רכיבים בחוזה

התקן דורש כי ישות תזהה בנפרד את כל רכיבי החכירה בחוזה ותטפל בהם כחכירה, בנפרד מרכיבים אחרים בחוזה שאינם מהווים חכירה.

זכות להשתמש בנכס תיחשב כרכיב חכירה נפרד אם שני הקריטריונים הבאים מתקיימים:

- א. החוכר יכול להפיק תועלת מהנכס בעצמו או ביחד עם משאבים אחרים אשר זמינים בנקל² לחוכר, וכן
- ב. נכס הבסיס אינו תלוי במידה רבה או קשור בזיקה רבה לנכסי בסיס אחרים בחוזה.

חוכר

יפריד בין רכיבי חכירה בחוזה ובין אלה שאינם רכיבי חכירה, ויקצה את התמורה בחוזה לרכיבים באופן יחסי לפי מחירי המכירה בנפרד (Stand-alone) של כל רכיב חכירה ומחיר המכירה בנפרד המצרפי של הרכיבים שאינם רכיבי חכירה.

מחירי המכירה בנפרד היחסיים של רכיבי החכירה והרכיבים שאינם רכיבי חכירה ייקבעו בהתאם למחיר שהמחכיר, או ספק דומה, היו גובים מהישות בגין אותו רכיב, או מרכיב דומה, בנפרד. אם נתונים נצפים לגבי מחיר מכירה בנפרד אינם זמינים בנקל, החוכר יעריך אותם תוך מקסום השימוש בנתונים נצפים.

יחד עם זאת כהקלה פרקטית, חוכר רשאי לבצע בחירת מדיניות חשבונאית, עבור כל קבוצה (Class) של נכסים, לפיה לא תיעשה הפרדה לרכיבים, ובמקום זאת כלל הרכיבים יטופלו כחכירה יחידה. חוכר אינו רשאי ליישם הקלה זו בגין נגזרים משובצים אשר עומדים בקריטריונים להפרדה מהחוזה המארח בהתאם להוראות IFRS 9 מכשירים פיננסיים.

חוזה עשוי לכלול תשלומים של החוכר עבור עלויות ופעילויות שאינן מעבירות סחורה או שירות לחוכר. לדוגמה, מחכיר עשוי לכלול בסכום לתשלום חיוב בגין פעילויות מנהלתיות או אחרות הקשורות לחכירה, שאינן מעבירות סחורה או שירות ללקוח. תשלומים אלו לא יוצרים רכיב נפרד בחוזה, אך הם נחשבים כחלק מהתמורה הכוללת אשר מוקצת לרכיבים הנפרדים המזוהים בחוזה.

² משאבים הזמינים בנקל - סחורות או שירותים אשר נמכרים או מוחכרים בנפרד (על ידי המחכיר או ספקים אחרים) או משאבים שהחוכר כבר השיג (מהמחכיר או מעסקאות או אירועים אחרים).

מחכיר

יפריד בין רכיבי חכירה לבין הרכיבים שאינם רכיבי חכירה, ויקצה את התמורה בהתאם להוראות IFRS 15, הכנסות מחוזים עם לקוחות לגבי הקצאת מחיר העסקה למחויבויות הביצוע הנפרדות.

3.1.5 תיק (פורטפוליו) של חוזים

התקן קובע כהקלה פרקטית, כי ניתן ליישם את הוראותיו בגין פורטפוליו של חכירות בעלות אותן מאפיינים אם הישות מצפה באופן סביר שההשפעות על הדוחות הכספיים כתוצאה מיישום התקן ברמת הפורטפוליו לא יהיו **שוונות מהותית** מאשר יישום התקן בגין כל חכירה בנפרד בתוך הפורטפוליו.

אם הוחלט ליישם את התקן בגין תיק חכירות, על הישות להשתמש באומדנים והנחות אשר משקפים את הגודל והרכב של הפורטפוליו.

3.2 תקופת החכירה

תקופת החכירה היא התקופה שאינה ניתנת לביטול, **שבגינה קיימת זכות להשתמש** בנכס הבסיס יחד עם התקופות הבאות:

1. תקופות המכוסות על ידי אופציה להאריך את החכירה אם קיימת ודאות סבירה שהחוכר יממש את האופציה; **וכן**,

2. תקופות המכוסות על ידי אופציה לבטל את החכירה אם קיימת ודאות סבירה שהחוכר **לא יממש** את האופציה.

תקופת החכירה מתחילה **במועד תחילת החכירה** וכוללת תקופות ללא-תשלום (Rent-free periods) שמעניק המחכיר לחוכר. כאשר מעריכים את תקופת החכירה שאינה ניתנת לביטול, יש ליישם את הגדרת "חווזה" ולקבוע את התקופה שבגינה החווזה ניתן לאכיפה. אם רק **למחכיר** קיימת אפשרות לבטל את החכירה, תקופת החכירה שאינה ניתנת לביטול תכלול את התקופה המכוסה על ידי האופציה לבטל את החכירה.

חכירה **אינה ניתנת יותר לאכיפה** אם גם לחוכר וגם למחכיר יש את האפשרות לבטל את החכירה, ללא קבלת רשות מהצד האחר, בעבור קנס בסכום שאינו משמעותי.

במועד תחילת החכירה, יש להעריך האם וודאי באופן סביר שחוכר יממש אופציה להארכת החכירה או רכישת נכס הבסיס, או לא יממש אופציה לביטול של החכירה. יש להביא בחשבון את כל העובדות והנסיבות הרלוונטיות אשר יוצרות תמריץ כלכלי עבור החוכר לממש (לא לממש) את האופציה לרבות שינויים צפויים כלשהם בעובדות ובנסיבות ממועד תחילת החכירה עד מועד מימוש האופציה.

דוגמאות לגורמים שיש להביא בחשבון כוללות, אך אינן מהוות רשימה סגורה:

א. התנאים החוזיים לגבי תקופות אופציונאליות בהשוואה לתנאי השוק כגון:

1. סכום תשלומי החכירה בתקופה האופציונאלית.
2. הסכום של תשלומי חכירה משתנים כלשהם או תשלומים מותנים אחרים, כגון תשלומים הנובעים מקנסות ביטול וערבויות ערך שייר.
3. התנאים של אופציות כלשהן הניתנות למימוש לאחר תקופות אופציונאליות התחלתיות (למשל, אופציית רכש הניתנת למימוש בתום תקופת ההארכה בשיעור הנמוך משיעורי השוק הנוכחיים).

- ב. שיפורים משמעותיים במושכר, שהחוכר נטל על עצמו (או צפוי ליטול על עצמו) במהלך תקופת החוזה ואשר צפוי כי החוכר יפיק מהם תועלת כלכלית משמעותית כאשר ניתן יהיה לממש את האופציה.
- ג. עלויות הקשורות לביטול החכירה, כגון עלויות משא ומתן, עלויות העברה, עלויות זיהוי של נכס בסיס נוסף המתאים לצרכי החוכר, עלויות הטמעת נכס חדש לתוך פעילויות הישות או קנסות ביטול ועלויות דומות, לרבות עלויות הקשורות להחזרת נכס הבסיס בהתאם למצב המוגדר בחוזה או למיקום המוגדר בחוזה.
- ד. החשיבות של נכס הבסיס לפעילויות הישות, למשל, האם נכס הבסיס הוא נכס ייחודי (Specialized), מיקום נכס הבסיס והזמינות הקיימת של חלופות מתאימות.
- ה. התניה הקשורה למימוש האופציה (כלומר, כאשר האופציה ניתנת למימוש רק בהתקיים תנאי אחד או יותר) וכן הסבירות שתנאים אלו יתקיימו.
- ככל שהתקופה שאינה ניתנת לביטול **קצרה יותר**, כך סביר יותר שהחוכר יממש אופציה להאריך את החכירה או לא לממש אופציה לביטול החכירה. הסיבה היא שהעלויות הקשורות להשגת נכס חלופי צפויות להיות גבוהות יותר באופן יחסי, ככל שהתקופה שאינה ניתנת לביטול קצרה יותר.
- בעת הבחינה האם וודאי באופן סביר שחוכר יממש, או לא יממש, אופציה, **נוהג עבר (Past practice)** של החוכר בקשר לתקופה שעל פניה הוא בדרך כלל השתמש בסוגים מסוימים של נכסים והסיבות הכלכליות לכך, עשויים להוות מידע שימושי. לדוגמה, אם החוכר השתמש בעבר בסוגים מסוימים של נכסים במשך תקופת זמן ספציפית או אם החוכר נוהג בדרך כלל לממש אופציות בגין חכירות של נכסי בסיס מסוימים, החוכר יביא בחשבון את הסיבות הכלכליות לנוהג עבר זה בעת ההערכה האם וודאי באופן סביר שהוא יממש אופציה בגין חכירות של אותם נכסים.
- ישות** תשנה את תקופת החכירה אם חל שינוי בתקופת החכירה שאינה ניתנת לביטול. לדוגמה, התקופה תשתנה במקרים הבאים:
- א. החוכר מממש אופציה שקודם לכן לא נלקחה בחשבון בקביעת תקופת החכירה.
 - ב. החוכר לא מממש אופציה שקודם לכן נלקחה בחשבון בקביעת תקופת החכירה.
 - ג. קרה אירוע המוגדר בחוזה ואשר מחייב את החוכר לממש אופציה שקודם לכן לא נלקחה בחשבון בקביעת תקופת החכירה.
 - ד. קרה אירוע אשר אוסר חוזית על החוכר לממש אופציה שקודם לכן נלקחה בחשבון בקביעת תקופת החכירה.
- בנוסף, חוכר** יעריך מחדש האם וודאי באופן סביר שהוא יממש (או לא יממש) אופציה גם בקרות אירוע משמעותי או שינוי משמעותי בנסיבות אשר:
1. נמצא בשליטת החוכר; וכן,
 2. משפיע על ההערכה האם וודאי באופן סביר שהחוכר יממש (או לא יממש) אופציה, שבעבר נכללה בקביעת תקופת החכירה.
- דוגמה לשינוי כאמור לעיל היא שינוי או התאמה (Customization) משמעותיים של נכס הבסיס, שלא היו צפויים נכון למועד תחילת החכירה.

3.3 טיפול חשבונאי - חוכר

3.3.1 הכרה לראשונה

חוכר נדרש, במועד תחילת החכירה, להכיר בגין כל החכירות בנכס זכות שימוש (Right-of-Use asset) כנגד התחייבות חכירה.

נכס זכות שימוש מוגדר בתקן כנכס המייצג את זכות החוכר להשתמש בנכס הבסיס במשך תקופת החכירה. מדובר בשינוי משמעותי בהשוואה להוראות הקיימות מאחר שבעקבות התקן החדש, כמעט כל עסקאות החכירה של חוכרים ישתקפו בדוחות הכספיים, ללא קשר לסיווג כלשהו של החכירה, וזאת חלף הטיפול הקיים בחכירות תפעוליות כעסקאות חוץ מאזוניות.

יחד עם זאת, כהקלה פרקטית, התקן מאפשר לחוכר **לבחור לא ליישם** את הוראותיו בגין חכירות שבהן תקופת החכירה אינה עולה על 12 חודשים ("**חכירות לזמן קצר**") וכן בגין חכירות שבהן השווי של נכס הבסיס הוא נמוך.

אם החוכר בוחר להשתמש באחת מהקלות אלו, עליו להכיר בתשלומי החכירה כהוצאה לפי שיטת הקו הישר על פני תקופת החכירה או לפי בסיס שיטתי אחר אם הוא מייצג טוב יותר את דפוס קבלת ההטבות של החוכר. בחירת ההקלה לגבי **חכירות לזמן קצר** תבוצע עבור כל קבוצת נכסי בסיס³ שאליה זכות השימוש מתייחסת, ואילו עבור חכירות שבהן נכס הבסיס הוא עם שווי נמוך הבחירה יכולה להתבצע עבור כל חכירה בנפרד. נכס בסיס יכול להיות עם שווי נמוך אם:

- א. החוכר יכול להפיק תועלת מהשימוש בנכס הבסיס בעצמו או ביחד עם משאבים אחרים הזמינים בנקל לחוכר; **וגם**
- ב. נכס הבסיס אינו תלוי במידה רבה או קשור בזיקה רבה לנכסים אחרים.

סעיף 61 לנספח ההנחיות ליישום של התקן קובע כי ההערכה האם נכס הבסיס בחכירה הוא עם שווי נמוך צריכה להתבסס על ערך הנכס **כאשר הוא חדש**, ללא קשר לגיל הנכס המוחכר. דוגמאות לנכסי בסיס בערך נמוך עשויות לכלול טאבלטים, מחשבים אישיים, טלפונים, פריטים קטנים של ריהוט משרדי וכדומה. לעומת זאת, חכירה של רכב אינה מהווה חכירה של נכס עם שווי נמוך.

אם חוכר בוחר לא ליישם את הוראות התקן בגין חכירות לזמן קצר, הוא יטפל באותה חכירה **כחכירה חדשה** **אם:**

- א. בוצע שינוי חכירה; או
- ב. חל שינוי כלשהו בתקופת החכירה (למשל, החוכר מממש אופציה שבעבר לא נכללה בקביעת תקופת החכירה).

³ קבוצת נכסי בסיס - קיבוץ של נכסי בסיס בעלי מהות ושימוש דומים בפעילויות הישות.

3.3.2 מדידה לראשונה במועד תחילת החכירה (Commencement date)

3.3.2.1 התחייבות חכירה

תימדד לראשונה בערך הנוכחי של תשלומי החכירה שאינם משולמים במועד תחילת החכירה, מהוונים בשיעור הריבית הגלום בחכירה⁴ (Interest rate implicit in the lease), אלא אם שיעור זה לא ניתן לקביעה בנקל ואז היא תימדד לפי שיעור הריבית התוספתי של החוכר⁵ (Lessee's incremental borrowing rate).

תשלומי חכירה שייכללו במדידה לראשונה של ההתחייבות כוללים את התשלומים הבאים שטרם שולמו:

א. תשלומים קבועים (לרבות **תשלומים שבמהותם הם קבועים**), בניכוי תמריצי חכירה⁶ שיתקבלו מהמחכיר.

ב. תשלומי חכירה משתנים **התלויים במדד או בשיעור**, הנמדדים לראשונה לפי המדד או שיעור הריבית במועד תחילת החכירה. תשלומים אלו כוללים לדוגמה, תשלומים הצמודים למדד המחירים לצרכן, לשיעור ריבית עוגן או תשלומים אשר משתנים כדי לשקף שינויים בשיעור דמי שכירות בשוק.

ג. סכומים שצפוי כי ישולמו על ידי החוכר על פי ערבויות ערך שייר⁷.

ד. תוספת המימוש של אופציית רכש אם קיימת ודאות סבירה שהחוכר יממש את האופציה.

ה. תשלומי קנסות בגין ביטול החכירה, אם תקופת החכירה משקפת את הציפייה שהחוכר יממש את האופציה לביטול החכירה.

תשלומים שבמהותם הם קבועים הינם תשלומים שמבחינת צורתם, עשויים להיות משתנים, אך במהות לא ניתן להימנע מהם. למשל, תשלום שחייב להתבצע רק אם הוכח כי הנכס מסוגל לפעול במהלך תקופת החכירה או תשלומים שישולמו רק אם קרה אירוע שלא קיימת אפשרות סבירה (genuine) שלא יקרה.

תשלומי חכירה משתנים התלויים במדד או בשיעור - אין צורך להתחשב בצפי לשינויים במדד או בשיעור הרלוונטי בעת מדידת ההתחייבות.

3.3.2.2 נכס זכות-שימוש

יימדד לראשונה בעלותו, אשר תכלול את כל הבאים:

א. הסכום בו נמדדת לראשונה התחייבות החכירה.

ב. כל תשלומי החכירה ששולמו למחכיר במועד תחילת החכירה או לפניו, בניכוי תמריצי חכירה כלשהם שהתקבלו.

ג. עלויות התחלתיות ישירות שהתהוו על ידי החוכר.

ד. אומדן העלויות הנדרשות לצורך פירוק ופינוי נכס הבסיס, השבת נכס הבסיס למצב הנדרש על פי תנאי החכירה או שיקום האתר שבו הוא ממוקם, למעט אם עלויות אלו התהוו לצורך ייצור מלאי.

⁴ **שיעור הריבית הגלום בחכירה** - שיעור ההיוון אשר גורם לערך הנוכחי המצרפי של (א) תשלומי החכירה המינימאליים ו-(ב) ערך השייר שאינו מובטח להיות שווה לסכום של (1) השווי ההוגן של נכס הבסיס ו-(2) עלויות ישירות ראשוניות כלשהן של המחכיר.

⁵ **שיעור הריבית התוספתי של החוכר** - שיעור הריבית שהחוכר היה צריך לשלם על מנת ללוות לתקופה דומה, ועם בטוחה דומה, את הסכומים הדרושים על מנת לרכוש נכס בעל ערך זהה לנכס זכות השימוש בסביבה כלכלית דומה.

⁶ **תמריצי חכירה** - תשלומים ששילם המחכיר לחוכר הקשורים לחכירה, או שיפוי/נטילת עלויות החוכר על ידי המחכיר.

⁷ **ערבות בגין ערך שייר (Residual value guarantee)** - ערבות שניתנה למחכיר על ידי צד שאינו קשור למחכיר המבטיחה שערכו של נכס הבסיס בתום החכירה (או חלק מערך זה) יהיה לכל הפחות שווה לסכום מוגדר.

3.3.3 מדידה עוקבת של התחייבות חכירה

- הערך בספרים של ההתחייבות יוגדל כדי לשקף את הריבית על התחייבות החכירה, ויוקטן כדי לשקף את תשלומי החכירה שבוצעו במהלך התקופה. כמו כן, המדידה העוקבת של הערך בספרים תשקף כל הערכה מחדש או שינוי חוזה שבוצעו, או שינוי של תשלומי חכירה שבמהותם הם קבועים.
- החוכר יכיר ברווח או הפסד⁸ בעלויות הבאות:
 - א. ריבית בגין התחייבות חכירה.
 - ב. תשלומי חכירה משתנים **שאינם** כלולים במדידת התחייבות החכירה בתקופה שבה קורה האירוע או התנאי אשר מוביל (trigger) לתשלום.
- הערכה מחדש של התחייבות החכירה - התקן קובע מקרים, המפורטים להלן, שבהם חוכר נדרש למדוד מחדש את התחייבות החכירה, כאשר סכום המדידה מחדש מוכר **כהתאמה לנכס זכות השימוש**. יחד עם זאת, אם הערך בספרים של נכס זכות השימוש מופחת לאפס, וקיים קיטון נוסף במדידת ההתחייבות, החוכר יכיר את סכום המדידה מחדש הנותר **ברווח או הפסד**.
- חוכר ימדוד מחדש את התחייבות החכירה לפי הערך הנוכחי של תשלומי החכירה המעודכנים אם מתקיים אחד מהמקרים הבאים:
 1. חל שינוי בסכומים הצפויים להיות משולמים בהתאם לערבות בגין ערך שייר. החוכר יקבע את תשלומי החכירה המעודכנים כדי לשקף את השינוי בסכומים הצפויים להיות משולמים בהתאם לערבויות ערך שייר, או
 2. חל שינוי בתשלומי החכירה העתידיים הנובע משינוי במדד או שיעור בו נעשה שימוש בקביעת אותם תשלומים (לדוגמה, שינוי הנובע משינויים במדד המחירים לצרכן). חוכר ימדוד מחדש את ההתחייבות **רק כאשר חל** שינוי בתזרימי המזומנים (קרי, ההתאמה לתשלומי החכירה נכנסת לתוקף).
- החוכר ישתמש בשיעור ההיוון המקורי, **למעט** אם השינוי בתשלומי החכירה נובע משינוי בשיעורי ריבית משתנה (Floating). במקרה כזה של ריבית משתנה, החוכר ישתמש בשיעור היוון מעודכן שישקף את השינויים בשיעור הריבית.
- מאידך, בהתקיים אחד מהבאים, ההתחייבות תימדד לפי תשלומי החכירה המעודכנים, תוך שימוש בשיעור ההיוון מעודכן:
 1. חל שינוי בתקופת החכירה. התשלומים המעודכנים ייקבעו בהתבסס על תקופת החכירה המעודכנת.
 2. חל שינוי בהערכה של אופציה לרכוש את נכס הבסיס, שבוצעה תוך הבאה בחשבון של שינויים בתקופת החכירה בהקשר של אופציית רכש. חוכר יקבע את תשלומי החכירה המשתנים כדי לשקף את השינוי בסכומים שישולמו בהתאם לאופציית הרכש.

⁸ עלויות אלה לא ייכללו ברווח או הפסד אם הן נכללות בערך בספרים של נכס אחר בכפוף ליישום תקן חשבונאות אחר.

- שיעור ההיוון המעודכן יהיה שיעור הריבית הגלום בחכירה (במועד ההערכה מחדש) בגין יתרת תקופת החכירה, אם הוא ניתן לקביעה בנקל, אחרת החוכר ישתמש בשיעור הריבית התוספתי של החוכר במועד ההערכה מחדש.

3.3.4 מדידה עוקבת של נכס זכות השימוש

לאחר מועד תחילת החכירה, החוכר ימדוד את נכס זכות השימוש בהתאם למודל העלות (אם לא משתמש במודלים האחרים כאמור להלן), כלומר לפי עלותו:

א. בניכוי הפחתה נצברת והפסדים נצברים מירידת ערך; וכן

ב. לרבות התאמות כלשהן הנובעות ממדידה מחדש של התחייבות החכירה כמתואר לעיל.

נכס זכות השימוש יופחת ממועד תחילת החכירה ועד המוקדם מבין תום אורך החיים השימושיים שלו או תום תקופת החכירה. **יחד עם זאת**, אם החכירה מעבירה את הבעלות בנכס זכות השימוש לחוכר בתום תקופת החכירה או שודאי באופן סביר שהחוכר יממש אופציית רכש, החוכר יפחית את נכס זכות השימוש עד תום אורך החיים השימושיים של נכס הבסיס.

מודלים אחרים למדידת נכס זכות השימוש

- נדליין להשקעה - אם החוכר מיישם את מודל השווי ההוגן בהתאם להוראות IAS 40, נדליין להשקעה בגין הנדליין להשקעה שלו, הוא **נדרש** ליישם את מודל השווי ההוגן גם בגין נכסי זכות שימוש אשר מקיימים את הגדרת נדליין להשקעה ב-IAS 40. זכות הבחירה, אשר הייתה קיימת ב-IAS 40 לגבי זכות בחכירה תפעולית, לא קיימת יותר והתחלפה בדרישה של התקן.

- רכוש קבוע - בגין נכסי זכות שימוש הקשורים לקבוצת רכוש קבוע שבגינה החוכר מיישם את מודל ההערכה מחדש בהתאם להוראות IAS 16, רכוש קבוע, חוכר **רשאי לבחור** (אולם אינו מחויב) ליישם את מודל ההערכה מחדש בגין כל נכסי זכות השימוש הקשורים לאותה קבוצת רכוש קבוע.

ירידת ערך

החוכר יבחן ירידת ערך בגין נכס זכות השימוש בהתאם להוראות IAS 36, ירידת ערך נכסים.

3.3.5 שינויי חכירה

שינוי חכירה מוגדר כשינוי בהיקף החכירה או בתמורה בגין החכירה, שאינו חלק מההוראות והתנאים המקוריים של החכירה (למשל, הארכה או קיצור של תקופת החכירה החוזית).

- חוכר יטפל בשינוי חכירה כ**חכירה נפרדת**, אם **שני** התנאים הבאים מתקיימים:
 1. השינוי מגדיל את היקף החכירה על ידי הוספת הזכות להשתמש בנכס בסיס אחד או יותר.
 2. התמורה בגין החכירה גדלה בסכום ההולם את מחיר המכירה בנפרד של הגידול בהיקף החכירה וכל ההתאמות הראויות למחיר מכירה נפרד זה כדי לשקף את נסיבות החוזה הספציפי.כלומר, שינוי חכירה **שרק** מאריך את תקופת השימוש בנכס לא מעניק לחוכר זכות שימוש נוספת וכתוצאה מכך לא יטופל כחכירה נפרדת חדשה אלא כהמשך החכירה המקורית.

- בגין שינוי חכירה שאינו מטופל כחכירה נפרדת, במועד הכניסה לתוקף של שינוי החכירה החוכר :

1. יקצה את התמורה בחוזה המעודכן בין רכיבי החוזה.
2. יקבע את תקופת החכירה של החוזה המעודכן.
3. ימדוד מחדש את התחייבות החכירה באמצעות היוון תשלומי החכירה המעודכנים תוך שימוש בשיעור היוון מעודכן⁹.

- בגין שינוי חכירה שאינו מטופל כחכירה נפרדת, חוכר יטפל במדידה מחדש של ההתחייבות על ידי :

1. הקטנת הערך בספרים של נכס זכות השימוש כדי לשקף ביטול חלקי או מלא של החכירה בגין שינוי חכירה שמקטינים את היקף החכירה. החוכר יכיר בכל רווח או הפסד הנובעים מביטול חלקי או מלא של החכירה במסגרת דוח רווח או הפסד.
2. ביצוע התאמה מקבילה לנכס זכות השימוש בגין כל שינוי החכירה האחרים.

3.3.6 הצגה

3.3.6.1 בדוח על המצב הכספי או בגילוי נפרד בביאורים

- חוכר יציג נכסי זכות שימוש **בנפרד** מנכסים אחרים, והתחייבויות חכירה **בנפרד** מהתחייבויות אחרות. אם חוכר **לא מציג** נכסי זכות שימוש והתחייבויות חכירה בנפרד בדוח על המצב הכספי, החוכר :
1. יציג את נכסי זכות השימוש באותו סעיף שבו היו מוצגים נכסי הבסיס המתאימים, לו היו בבעלות החוכר.
 2. ייתן גילוי לסעיפים הנפרדים בדוח על המצב הכספי, הכוללים נכסי זכות שימוש והתחייבויות חכירה.
- חריג** - הדרישה אינה חלה בגין נכסי זכות שימוש המקיימים את הגדרת נדל"ן להשקעה והם יוצגו בדוח על המצב הכספי כנדל"ן להשקעה.

3.3.6.2 בדוח על רווח או הפסד ורווח כולל אחר

- החוכר יציג את הוצאת הריבית בגין התחייבות החכירה **בנפרד** מהוצאות ההפחתה בגין נכס זכות השימוש. עבור חברות שקיימות להם כיום חכירות תפעוליות בהיקף רב, יחול גידול ברווח התפעולי כתוצאה מהתקן. הסיבה היא שכיום, מאחר וחכירות אלו מטופלות כפריט חוץ מאזני, הוצאות הריבית הגלומות בהן נכללות בתוך הוצאת החכירה הכוללת המוצגת במסגרת הוצאות תפעוליות. מנגד, בהתאם לתקן החדש, הוצאות הריבית ייזקפו לסעיף המימון.

3.3.6.3 הצגה בדוח על תזרימי מזומנים

- החוכר יסווג את תזרימי המזומנים בגין חכירות באופן הבא :
- א. תשלומים במזומן בגין חלק הקרן של התחייבות החכירה יסווגו במסגרת פעילות מימון.
 - ב. תשלומים במזומן בגין חלק הריבית על התחייבות בגין חכירה יסווגו בהתאם למדיניות החשבונאית של החברה, כפעילות שוטפת או כפעילות מימון.

⁹ שיעור ההיוון המעודכן - שיעור הריבית הגלום בחכירה עבור יתרת תקופת החכירה (אם לא ניתן לקביעה בנקל, שיעור הריבית התוספתי של החוכר במועד הכניסה לתוקף של שינוי החכירה).

ג. תשלומי חכירות לזמן קצר, תשלומים בגין חכירות של נכסים בערך נמוך ותשלומי חכירה משתנים שאינם נכללים במדידת התחייבות החכירה, כפעילות שוטפת.

3.3.7 דרישות גילוי - חוכר

התקן כולל מטרת גילוי כוללת (הרלוונטית גם למחכיר) שהיא לספק מידע בביאורים אשר, בשילוב עם המידע שניתן בדוחות הכספיים, יהווה בסיס למשתמשי הדוחות הכספיים בעת הערכת ההשפעה שיש לחכירות על המצב הכספי, ביצועים כספיים ותזרימי המזומנים של החוכר.

כמו כן, דרישות הגילוי של חוכרים ומחכירים הורחבו בצורה משמעותית.

החוכר ייתן גילוי למידע לגבי החכירות שלו **בביאור יחיד או חלק נפרד בדוחות הכספיים**.

גילויים כמותיים נדרשים להינתן במסגרת טבלה, אלא אם פורמט אחר מתאים יותר. גילויים אלו יכללו סכומים המיוחסים לעלויות שהחוכר היוון כחלק מעלות של נכס אחר במהלך תקופת הדיווח (למשל, מלאי).

להלן המידע הכמותי שחוכר נדרש לתת בגינו גילוי:

1. הפחתה של נכסי זכות שימוש וערכם בספרים לתום תקופת הדיווח בחלוקה לפי קבוצות של נכסי בסיס.
2. הוצאות ריבית על התחייבויות החכירה.
3. הוצאות בגין חכירות לזמן קצר, למעט הוצאות הקשורות לחכירות שתקופתן אינה עולה על חודש.
4. הוצאות בגין חכירות של נכסים בערך נמוך, למעט הוצאות הקשורות לחכירות לזמן קצר של נכסים בערך נמוך שנכללו בסעיף הקודם.
5. הוצאות בגין תשלומי חכירה משתנים שאינם כלולים במדידת התחייבויות החכירה.
6. הכנסות מהחכרה בחכירת משנה של נכסי זכות שימוש.
7. סך התשלומים במזומן בגין חכירות.
8. תוספות לנכסי זכות שימוש.
9. רווחים והפסדים הנובעים מעסקאות מכירה וחכירה בחזרה.

בנוסף לדרישות הגילוי הכמותיות לעיל, חוכר ייתן גילוי למידע כמותי ואיכותי נוסף לגבי פעילויות החכירה שלו באופן הנדרש כדי לקיים את יעד הגילוי הכללי. לדוגמה, תשלומים שהחוכר עשוי להיות חשוף להם, שאינם נכללים במדידת התחייבות החכירה, בגין תשלומים משתנים, אופציות להארכה או ביטול, ערבות ערך שייר וחכירות שטרם החלו אשר החוכר מחויב אליהן.

חוכר נדרש לתת את הגילוי בדבר ניתוח מועדי פירעון לגבי התחייבויות החכירה, הנובע מסעיף 39 ל-IFRS 7 מכשירים פיננסיים: גילויים, **בנפרד** מניתוח מועדי הפירעון של התחייבויות פיננסיות אחרות.

כמו כן, חוכר אשר בוחר ליישם את **הקלות ההכרה ומדידה** בגין חכירות לזמן קצר או חכירות של נכסים עם שווי נמוך נדרש לתת גילוי לעובדה זו.

אם נכס זכות שימוש מקיים את הגדרת נדליין להשקעה, על החוכר ליישם את דרישות הגילוי ב-IAS 40. במקרה כזה, החוכר לא יידרש לתת גילויים מסוימים במסגרת תקן זה.

אם החוכר מודד נכסי זכות שימוש בסכום משוערך בהתאם ל-16 IAS, על החוכר לתת גילוי למידע הנדרש לפי סעיף 77 ל-16 IAS בגין אותם נכסי זכות שימוש.

3.4 טיפול חשבונאי מחכיר

3.4.1 כללי

כפי שצוין ברקע לחוזר, באופן כללי מרבית ההוראות החלות על מחכיר נותרו כמעט זהות להוראות הקיימות ב-17 IAS, לאור העובדה שהמטרה העיקרית של הפרויקט הייתה שינוי של הטיפול הרלוונטי לחוכרים. כתוצאה מכך, מרבית ההבדלים נובעים משינויים שבוצעו להוראות הטיפול של חוכרים.

מחכיר, בניגוד לחוכר, ימשיך לסווג חכירה במועד ההתקשרות בחכירה¹⁰ (Inception date of the lease), כמימונית או כתפעולית בהתבסס על העברת הסיכונים והתשואות המשמעותיים הנלווים לבעלות לחוכר. מחכיר לא יעריך מחדש את סיווג החכירה, **למעט** במקרה של שינוי חכירה.

3.4.2 מדידה לראשונה של תשלומי החכירה

באופן עקרוני, לא חל שינוי במדידת ההשקעה נטו בחכירה, **למעט העובדה** שיש להתחשב גם בתשלומים הבאים במסגרת תשלומי החכירה:

- א. תשלומי חכירה שהם קבועים במהותם (ראה סעיף 3.3.2 לחוזר).
- ב. תשלומי קנסות בגין ביטול החכירה, אם תקופת החכירה משקפת את מימוש אופציית הביטול על ידי החוכר.

3.4.3 שינויי חכירה

מחכיר יטפל בשינוי חכירה **מימונית** כחכירה נפרדת אם מתקיימים **שני התנאים** הבאים:

1. השינוי מגדיל את היקף החכירה על ידי הוספת הזכות להשתמש בנכס בסיס אחד או יותר.
 2. התמורה בגין החכירה גדלה בסכום ההולם את מחיר המכירה בנפרד של הגידול בהיקף החכירה וכל ההתאמות הראויות למחיר מכירה נפרד זה כדי לשקף את נסיבות החוזה הספציפי.
- כאמור, שינוי חכירה מימונית שמאריך את תקופת החכירה בלבד לא מעניק לחוכר זכות שימוש נוספת וכתוצאה מכך לא יטופל כחכירה נפרדת חדשה.

אם שינוי חכירה מימונית לא מטופל כחכירה נפרדת, המחכיר יטפל בשינוי באופן הבא:

א. אם החכירה הייתה מסווגת **כחכירה תפעולית** לו השינוי היה בתוקף ממועד ההתקשרות בחכירה, על המחכיר:

1. לטפל בשינוי החכירה כחכירה חדשה ממועד הכניסה לתוקף של השינוי.
2. למדוד את הערך בספרים של נכס הבסיס כהשקעה נטו בחכירה, רגע לפני מועד הכניסה לתוקף של השינוי החכירה.
- ב. בכל מקרה אחר, המחכיר יטפל בשינוי החכירה בהתאם להוראות IFRS 9, **מכשירים פיננסיים**.

¹⁰ מועד ההתקשרות בחכירה - המוקדם מבין מועד הסכם החכירה לבין מועד המחויבות של הצדדים לתנאים העיקריים של החכירה.

3.4.4 חכירות משנה (Sub-leases)

עסקה שבה נכס בסיס מוחכר בשנית על ידי חוכר ("מחכיר בחכירת משנה") לצד שלישי, והחכירה בין המחכיר המקורי והחוכר ("החכירה הראשית") עדיין בתוקף.

מחכיר בחכירת משנה יסווג את חכירת המשנה **בהתייחס לנכס זכות השימוש הנובע מהחכירה הראשית ולא בהתייחס לנכס הבסיס בחכירה הראשית.**

לדוגמה, חברה א' מחכירה לחברה ב' רכוש קבוע ל-5 שנים עם אורך חיים כלכליים של 9 שנים. בהמשך, חברה ב' מתקשרת בהסכם חכירת משנה של הרכוש הקבוע עם חברה ג' ל-3 שנים. בדוחותיה הכספיים של חברה ב' ("המחכיר בחכירת משנה"), חכירת המשנה תסווג לפי המבחנים בתקן בהתייחס לנכס זכות השימוש הנובע מהחכירה המקורית עם חברה א' (שמייצג חכירה לחמש שנים) ולא בהתאם לנכס הבסיס המקורי שהינו כלל הרכוש הקבוע בחכירה הראשית.

יחד עם זאת, התקן קובע כי אם החכירה הראשית היא חכירה לזמן קצר שבגינה החוכר בחר ליישם את הקלת ההכרה והמדידה, חכירת המשנה תסווג **כחכירה תפעולית.**

התקן קובע כי אם שיעור הריבית הגלום בחכירת משנה לא ניתן לקביעה בנקל, מחכיר בחכירת משנה **רשאי** להשתמש בשיעור ההיוון שבו נעשה שימוש בחכירה הראשית, לצורך הטיפול בחכירת המשנה.

3.4.5 דרישות גילוי - מחכיר

מחכיר נדרש לתת גילוי למידע הכמותי הבא במסגרת טבלה, אלא אם פורמט אחר מתאים יותר:

3.4.5.1 בגין חכירות מימוניות

1. רווח או הפסד ממכירה.
2. הכנסות מימון בגין השקעה נטו בחכירה.
3. הכנסות המיוחסות לתשלומי חכירה משתנים שאינם כלולים במדידת ההשקעה נטו בחכירה.

3.4.5.2 בגין חכירות תפעוליות

הכנסות חכירה, תוך הפרדה בין הכנסות הקשורות לתשלומי חכירה משתנים שאינם תלויים במדד או בשיעור. בנוסף למידע הכמותי, מחכיר נדרש גם לתת גילוי למידע נוסף לגבי פעילויות החכירה שלו, כדי לאפשר למשתמשי הדוחות הכספיים להעריך את מהות פעילויות החכירה שלו ואת האופן שבו הוא מנהל את הסיכונים המיוחסים ליתרת הזכויות שהוא משמר בנכס הבסיס. לדוגמה, אסטרטגיית ניהול הסיכון שנובע מהזכויות שהמחכיר משמר בנכס הבסיס וכיצד הוא מצמצם סיכון זה. שאר הגילויים דומים לגילויים שנדרשו לפי IAS 17.

3.5 עסקאות מכירה וחכירה בחזרה (Sale and leaseback)

3.5.1 כללי

כאשר ישות ("המוכר-חוכר") מעבירה נכס לישות אחרת ("הקונה-מחכיר") וחוכרת אותו בחזרה, הן המוכר-חוכר והן הקונה-מחכיר יטפלו בהעברה כעסקת מכירה וחכירה בחזרה.

התקן קובע כי בכדי שהעברת נכס במסגרת עסקת מכירה וחכירה בחזרה תיחשב "כמכירה", עליה לעמוד בדרישות IFRS 15, הכנסות מחוזים עם לקוחות לעניין קיומה של מחויבות ביצוע בחוזה עם לקוח. בהתאם ל- IFRS 15, מחויבות ביצוע מקוימת **כאשר השליטה בנכס או השירות עברה ללקוח.**

3.5.2 אם קונה-מחכיר משיג שליטה בנכס בהתאם ל-IFRS 15 (כלומר, מתקיימת "מכירה")

1. המוכר-חוכר ימדוד את נכס זכות השימוש הנובע מהחכירה בחזרה לפי החלק היחסי מהערך בספרים הקודם של הנכס הקשור לזכות השימוש שנשמרה על ידו. בהתאם, המוכר-חוכר יכיר ברווח או הפסד כלשהו מהמכירה רק בגין החלק המיוחס לזכויות בנכס שהועברו לקונה-מחכיר.

2. הקונה-מחכיר יטפל ברכישה בהתאם להוראות תקנים אחרים שמתאימים (בהתאם לסוג הנכס) ובחכירה עצמה לפי דרישות הטיפול החשבונאי למחכיר לפי IFRS 16.

אם השווי ההוגן של התמורה בגין מכירת נכס אינו שווה לשווי ההוגן של הנכס או שתשלומי החכירה אינם בתנאי שוק, על הישות לבצע את **ההתאמות הבאות** לצורך מדידת תמורת המכירה בשווי הוגן:

1. אם תנאי החוזה מעידים על כך שהתמורה במכירה נמוכה משווי השוק של הנכס, ההפרש יטופל כמקדמה על חשבון תשלומי החכירה.

2. אם תנאי החוזה מעידים על כך שהתמורה במכירה עולה על שווי השוק של הנכס, ההפרש יטופל כמימון נוסף (הלוואה) שהקונה-מחכיר העניק למוכר-חוכר.

3.5.3 אם קונה-מחכיר לא משיג שליטה בנכס בהתאם ל-IFRS 15 (כלומר, לא מתקיימת "מכירה")

א. המוכר-חוכר ימשיך להכיר בנכס המועבר ויכיר בהתחייבות פיננסית בגובה התמורה בגין ההעברה, אשר תטופל בהתאם להוראות IFRS 9, מכשירים פיננסיים.

ב. הקונה-מחכיר לא יכיר בנכס המועבר אלא יכיר בנכס פיננסי בגובה התמורה בגין ההעברה, אשר יטופל בהתאם להוראות IFRS 9, מכשירים פיננסיים.

4 תחילה והוראות מעבר

התקן ייושם עבור תקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2019 או לאחרי. אימוץ מוקדם של התקן **מותר אך ורק אם** הישות כבר מיישמת את IFRS 15, הכנסות מחוזים עם לקוחות במועד האימוץ המוקדם (או לפניו). בעת אימוץ מוקדם של התקן יש לתת גילוי לעובדה זו.

כהקלה פרקטית, התקן מאפשר **לחוכרים** לשמר את ההגדרה הישנה של חכירה (בהתאם ל-IAS 17 ו-IFRIC 4) לגבי כל החוזים הקיימים במועד היישום לראשונה¹¹. חברה שתבחר באפשרות זו תיישם זאת לגבי כל חוזי החכירה הקיימים במועד היישום לראשונה ותיתן גילוי לכך.

חוכר יישם את הוראות התקן **באחת משתי** הדרכים הבאות, באופן עקבי לכל החכירות שלו:

1. יישום למפרע מלא - בגין כל תקופות הדיווח הקודמות המוצגות בהתאם להוראות IAS 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות; **או**

2. יישום למפרע מותאם בדרך של השפעה מצטברת.

¹¹ מועד היישום לראשונה נחשב כתחילת תקופת הדיווח השנתית שבה הישות מיישמת לראשונה את הוראות התקן.

בהתאם לשיטת היישום למפרע המותאם בדרך של השפעה מצטברת:

- אין להציג מחדש מספרי השוואה.
 - החוכר יכיר במועד היישום לראשונה בהשפעה המצטברת של היישום לראשונה של התקן כתיאום ליתרת הפתיחה של העודפים (או רכיב אחר של ההון, כפי שמתאים).
 - בגין חכירות שסווגו בעבר כחכירות תפעוליות בהתאם ל-17 IAS, החוכר:
 1. יכיר במועד היישום לראשונה בהתחייבות חכירה אשר תימדד לפי הערך הנוכחי של תשלומי החכירה הנותרים, מהוונים **בשיעור הריבית התוספתי של החוכר** במועד היישום לראשונה.
 2. יכיר במועד היישום לראשונה בנכס זכות שימוש ויבחר, **לגבי כל חכירה בנפרד**, למדוד את נכס זכות השימוש **באחת** משתי הדרכים הבאות:
 - א. לפי ערכו בספרים כאילו התקן יושם מאז מועד תחילת החכירה (Commencement date of the lease), אולם תוך שימוש בשיעור הריבית התוספתי של החוכר במועד היישום לראשונה; או
 - ב. בסכום השווה להתחייבות החכירה, מותאם בגין סך תשלומי החכירה מראש או לשלם המתייחסים לאותה חכירה, אשר הוכרו בדוח על המצב הכספי רגע לפני מועד היישום לראשונה.
 3. יבצע בחינת ירידת ערך של נכס זכות השימוש במועד היישום לראשונה, **אלא** אם החברה בחרה ליישם את ההקלה הפרקטית בדבר ביצוע התאמה לנכס זכות השימוש בעת המעבר בסכום של הפרשות לחוזה מכביד שהוכרו בעבר לפי 37 IAS, כחלופה לבחינת ירידת ערך בעת המעבר.
 4. אינו נדרש לבצע התאמות במעבר בגין חכירות שבהן נכס הבסיס הוא בערך נמוך ואשר תיבחר בגינם ההקלה הפרקטית בדבר הכרה ומדידה. בגין חכירות אלו התקן ייושם החל ממועד היישום לראשונה.
 5. לא נדרש לבצע התאמות במעבר בגין חכירות שטופלו בעבר כנדליין להשקעה לפי מודל השווי ההוגן. נכסי זכות שימוש והתחייבויות חכירה הנובעים מחכירות אלו יטופלו לפי 40 IAS ולפי 16 IFRS החל ממועד היישום לראשונה.
 6. ימדוד את נכס זכות השימוש בשווי הוגן במועד היישום לראשונה בגין חכירות שטופלו בעבר כחכירות תפעוליות בהתאם ל-17 IAS ואשר יטופלו כנדליין להשקעה לפי שווי הוגן החל ממועד היישום לראשונה. החוכר יטפל בנכס זכות השימוש ובהתחייבות החכירה הנובעים מחכירות אלו לפי 40 IAS ולפי 16 IFRS ממועד היישום לראשונה.
- חוכר אשר בחר **בשיטת היישום למפרע המותאם** רשאי להשתמש באחת או יותר מההקלות הבאות לכל חכירה בנפרד אם ירצה בכך:
- א. שימוש בשיעור היוון יחיד לגבי קבוצה (portfolio) של חכירות בעלות מאפיינים דומים באופן סביר (כגון חכירות עם יתרת תקופת חכירה דומה עבור קבוצה דומה של נכסי בסיס ובסביבה כלכלית דומה).
 - ב. ביצוע התאמה לנכס זכות השימוש בעת המעבר בסכום של הפרשות לחוזה מכביד שהוכרו בעבר, כחלופה לבחינת ירידת ערך בעת המעבר.

- ג. חוכר יהיה רשאי ליישם לגבי חכירות שמסתיימות תוך 12 חודשים ממועד היישום לראשונה את הוראות ההכרה והמדידה של התקן החדש לגבי חכירות זמן קצר.
- ד. חוכר לא יחויב לכלול עלויות ישירות ראשוניות במדידה נכסי זכות השימוש.
- ה. חוכר יוכל להשתמש במידע בדיעבד (hindsight) לצורך יישום תקן החכירות החדש, לדוגמה בעת קביעת תקופת החכירה בחוזה אשר כולל אופציות להארכה או לביטול החכירה.
- אם החוכר משתמש באחת או יותר מההקלות לעיל, עליו לתת גילוי לעובדה זו.
- כמו כן, אם חוכר בוחר בשיטת היישום למפרע המותאם, קיימות דרישות גילוי נוספות לגבי יישום לראשונה בהתאם להוראות IAS 8.

חכירות שסווגו בעבר כחכירות מימוניות

אם חוכר בוחר בשיטת היישום למפרע המותאם, בגין חכירות שסווגו בהתאם ל-17 IAS כחכירות מימוניות, הערך בספרים של נכס זכות השימוש והתחייבות החכירה במועד היישום לראשונה צריך להיות הערך בספרים של נכס החכירה והתחייבות החכירה רגע לפני מועד היישום לראשונה, כפי שנמדדו לפי IAS 17. עבור חכירות אלו, על החוכר לטפל בנכס זכות השימוש והתחייבות החכירה לפי IFRS 16 החל ממועד היישום לראשונה.

הוראות מעבר - מחכיר

למעט האמור להלן לגבי מחכיר בחכירת משנה, מחכיר אינו נדרש לבצע התאמות כלשהן בעת המעבר בגין חכירות שבגינן הוא מחכיר והוא יטפל בהן בהתאם לתקן החל ממועד היישום לראשונה.

מחכיר בחכירת משנה:

1. יעריך מחדש את חכירות המשנה הקיימות במועד היישום לראשונה, שסווגו כחכירות תפעוליות בהתאם ל-17 IAS, כדי לקבוע האם כל חכירת משנה צריכה להיות מסווגת כחכירה תפעולית או מימונית בהתאם ל-16 IFRS. הערכה זו תבוצע במועד היישום לראשונה על בסיס יתרת התנאים החוזיים של החכירה הראשית וחכירת המשנה נכון לאותו מועד.
2. עבור חכירות משנה שסווגו כחכירות תפעוליות בהתאם ל-17 IAS אך כחכירות מימוניות בהתאם לתקן זה, יטפל בחכירת המשנה כחכירה מימונית חדשה שההתקשרות בה היא במועד היישום לראשונה.

עסקאות מכירה וחכירה בחזרה לפני מועד היישום לראשונה

ישות לא תעריך מחדש עסקאות מכירה וחכירה בחזרה, שההתקשרות בהן הייתה לפני מועד היישום לראשונה, כדי לקבוע האם העברת נכס הבסיס מקיימת את דרישות IFRS 15 כדי להיות מטופלת כמכירה.

אם עסקת מכירה וחכירה בחזרה **טופלה כמכירה וחכירה מימונית** לפי IAS 17, המוכר-חוכר:

- א. יטפל בחכירה בחזרה באותו אופן שבו הוא מטפל בכל חכירה מימונית אשר קיימת נכון למועד היישום לראשונה; וכן,
- ב. ימשיך להפחית כל רווח בגין מכירה על פני תקופת החכירה.

אם עסקת מכירה וחכירה בחזרה **טופלה כמכירה וחכירה תפעולית** לפי IAS 17, המוכר-חוכר:

- א. יטפל בחכירה בחזרה באותו אופן שבו הוא מטפל בכל חכירה תפעולית אשר קיימת נכון למועד היישום לראשונה; וכן,

ב. יתאם את נכס זכות השימוש הנובע מהחכירה בחזרה בגין רווחים או הפסדים נדחים כלשהם המיוחסים לתנאים שאינם תנאי שוק (Off-market) אשר הוכרו בדוח על המצב הכספי רגע לפני מועד היישום לראשונה.

סכומים שהוכרו בהקשר לצירופי עסקים (ראו גם סעיף 5.1 להלן)

אם חוכר הכיר בעבר נכס או התחייבות כתוצאה מיישום הוראות IFRS 3, צירופי עסקים, המיוחס לתנאים עדיפים או נחותים של חכירה תפעולית שנרכשה כחלק מצירוף עסקים, הוא יגרע את הנכס או ההתחייבות האמורים ויתאם באותו סכום את הערך בספרים של נכס זכות השימוש במועד היישום לראשונה.

5 תיקונים עיקריים לתקני חשבונאות אחרים

5.1 IFRS 3, צירופי עסקים

בהתאם לדרישות הקיימות תחת IFRS 3, רוכש יכיר בנכס בלתי מוחשי בגין חכירה שבה הוא חוכר אם תנאי עדיפים ביחס לתנאי השוק או בהתחייבות אם תנאי נחותים ביחס לתנאי השוק.

בהתאם לתיקון, רוכש בצירוף עסקים יכיר בנכסי זכות שימוש והתחייבויות חכירה בגין חכירות לפי IFRS 16, אך אינו נדרש לכך בגין חכירות לזמן קצר וחכירות שבהן נכס הבסיס הוא עם שווי נמוך.

החוכר ימדוד את התחייבות החכירה לפי הערך הנוכחי של דמי החכירה המינימאליים כאילו שהחכירה הנרכשת הייתה חכירה חדשה במועד הרכישה. החוכר ימדוד את נכס זכות השימוש לפי סכום התחייבות החכירה, מותאם בגין תנאי חכירה עדיפים או נחותים בהשוואה לתנאי שוק.

5.2 IAS 40, נדל"ן להשקעה

בהתאם לתיקונים לגבי נדל"ן להשקעה ב-IFRS 16, בוצעו התאמות מקבילות גם ב-IAS 40. בין היתר:

- א. הותאמו הגדרות "נדל"ן להשקעה" ו"נדל"ן בשימוש הבעלים".
- ב. בוטלה ההקלה בסעיף 6 לתקן בדבר סיווג זכות בנדל"ן להשקעה המוחזקת בחכירה תפעולית כנדל"ן להשקעה.
- ג. נוספה הפניה ל-IFRS 16 בכל מקום בו קיימת התייחסות לנדל"ן בשימוש הבעלים.
- ד. נוספו הפניות ל-IFRS 16 לעניין הוראות ההכרה, המדידה.
- ה. נקבע כי כאשר חוכר מיישם את מודל השווי ההוגן כדי למדוד נדל"ן להשקעה אשר מוחזק על ידי חוכר כנכס זכות שימוש, החוכר ימדוד את נכס זכות השימוש ולא את הנדל"ן עצמו.

6 השפעות כלליות של התקן החדש על הדוחות הכספיים של חוכרים

השפעות על הדוח על המצב הכספי

↑↑ התחייבויות	↑↑ נכסים
↓ הון	

עבור חברות שיש להן חכירות חוץ-מאזניות (חכירות תפעוליות) מהותיות, ההשפעה המשמעותית ביותר של התקן תהיה הגידול בנכסי חכירה והתחייבויות פיננסיות שיוכרו בדוחות הכספיים. עלייה כאמור תשפיע על יחסים פיננסיים התלויים בסכומי הנכסים וההתחייבויות של הישות (כגון יחס מינוף, הון חוזר¹² וכדומה). עבור אותן חברות, צפויה גם ירידה בהון, שכן באופן רגיל הערך בספרים של נכסי החכירה יופחת בקצב מהיר יותר מאשר סילוק הערך בספרים של התחייבויות החכירה (בדומה למצב כיום עם חכירות מימוניות).

השפעות על הדוח על הרווח הכולל

= הכנסות	↑↑↑ EBITDA
↑↑	
= רווח תפעולי	↑
= רווח לפני מס	

כיום, הוצאה בגין חכירה תפעולית מוצגת ברווח או הפסד כהוצאה תפעולית "רגילה" בסכום יחיד. בהתאם לתקן החכירות החדש, יוכרו שני סוגים של הוצאות: הוצאות הפחתה בגין נכסי זכות השימוש והוצאות ריבית בגין התחייבויות החכירה. כתוצאה מכך, עבור חברות שיש להן חכירות חוץ-מאזניות מהותיות, הרווח התפעולי צפוי לעלות, היות והוצאות הריבית הגלומה בחכירה תוצגנה במסגרת עלויות המימון. כמו כן, ההוצאה הנובעת מנכס החכירה בהתאם לתקן החכירות החדש מהווה הפחתה של נכס החכירה, כלומר כלל ההוצאות בגין חכירות שהוכרו בדוח על המצב הכספי לא תיכללנה במסגרת הרווח לפני ריבית, מסים, פחת והפחתות (EBITDA).

השפעות על הדוח על תזרימי המזומנים

↑↑ פעילות שוטפת	= פעילות השקעה
↓ פעילות מימון	
= סה"כ תזרים מזומנים	

כמובן שתקן החכירות החדש לא ישפיע על סך תזרימי המזומנים של הישות. ההשפעה שתהיה על הדוח על תזרימי המזומנים הינה בכך שתזרימי המזומנים השליליים בגין חכירות, המסווגות כיום כחכירות תפעוליות, אשר מוצגים כיום במלואם במסגרת הפעילות השוטפת, יחשבו בהתאם לתקן החכירות החדש כתשלומי קרן וריבית של התחייבויות החכירה. לפיכך, פירעון של קרן התחייבות חכירה יוצג במסגרת פעילות מימון ותשלום ריבית יוצג בהתאם למדיניות החשבונאית של הישות, במסגרת פעילות שוטפת או פעילות מימון.

¹² נכסי החכירה יסווגו כנכסים לא שוטפים (בדומה לרכוש קבוע), אולם התחייבויות החכירה תסווגנה כהתחייבויות שוטפות או לא שוטפות בהתאם למועד פירעון, דבר שיביא לירידה בהון החוזר של הישות.

7 גילוי מוצע לדוגמה לאור פרסומו של IFRS 16 בדוחות הכספיים השנתיים ליום 31 בדצמבר 2015

להלן גילוי מוצע לדוגמה לאור פרסומו של IFRS 16 שיינתן בדוחות הכספיים השנתיים ליום 31 בדצמבר 2015 במסגרת הביאור של השפעת תקני דיווח כספי בינלאומיים חדשים ותיקונים לתקנים בתקופה שלפני יישום, ככל שהתקן עשוי להשפיע על הדוחות הכספיים של החברה באופן מהותי:

ביאור 2 - עיקרי המדיניות החשבונאית (המשך):

מו. השפעת תקני דיווח כספי בינלאומיים חדשים ותיקונים לתקנים בתקופה שלפני יישום היכולים להשפיע על הדוחות הכספיים בתקופה של היישום לראשונה (המשך):

8. תקן דיווח כספי בינלאומי 16 בדבר חכירות (בסעיף קטן זה: "IFRS 16", "התקן"):

IFRS 16, שפורסם בינואר 2016, מחליף את תקן חשבונאות בינלאומי 17 בדבר חכירות ואת הפרשנויות מטעמו. IFRS 16 משנה את הטיפול החשבונאי בחכירות מצד החוכר בעוד שהטיפול החשבונאי מצד המחכיר נשאר ברובו ללא שינוי.

התקן מבטל את הסיווג של חכירות כמימוניות או כתפעוליות על ידי החוכר, ובמקום זאת קובע כי חוכר יכיר בדוח על המצב הכספי בנכס זכות שימוש ובהתחייבות חכירה בגין כל החכירות למעט חכירות שתקופתן אינה עולה על 12 חודשים וחכירות שבהן נכסי הבסיס הינם בעלי שווי נמוך (לגביהן ניתנה הקלה לפיה חוכר רשאי ליישם טיפול חשבונאי שדומה לטיפול החשבונאי הנוכחי בחכירות תפעוליות).

בהתאם לתקן, כדי שחוזת יהווה הסדר (או יכיל רכיב) חכירה, נדרש כי החוזה יעניק לחוכר את הזכות לשלוט בשימוש בנכס המזוהה במשך תקופת זמן כנגד קבלת תמורה. בהתאם לתקן, חברה יכולה לבחור ליישם מדיניות חשבונאית עבור כל קבוצה של נכסי בסיס, לפיה לא תיעשה הפרדה של רכיבי החכירה ושל רכיבי השירות בחוזה, אלא כל הרכיבים בחוזה יטופלו כהסדר אחד המהווה חכירה, חלף ביצוע הפרדה בין רכיבי החכירה ורכיבי השירות.

התחייבות חכירה תימדד במועד ההכרה לראשונה לפי הערך הנוכחי של תשלומי החכירה שאינם משולמים במועד תחילת החכירה, מהוונים בשיעור הריבית הגלום החכירה, אלא אם שיעור זה לא ניתן לקביעה בנקל ואז היא תימדד לפי שיעור הריבית התוספתי של החוכר. נכס זכות שימוש יימדד במועד ההכרה לראשונה לפי סכום התחייבות החכירה, בתוספת תשלומי חכירה כלשהם ששולמו למחכיר במועד תחילת החכירה או לפניו (בניכוי תמריצי חכירה כלשהם מהמחכיר); עלויות ישירות ראשוניות המיוחסות להתקשרות בחכירה; וכן אומדן העלויות לפירוק ושיקום על ידי החוכר.

בדוח על המצב הכספי נכסי זכות שימוש, אם אינם מוצגים בנפרד, יוצגו בסעיף שבו היו מוצגים נכסי הבסיס אילו היו בבעלות החוכר. התחייבויות חכירה תוצגנה בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי 1 בדבר הצגת דוחות כספיים, לרבות ההפרדה בין שוטף ובין לא שוטף. ברווח או הפסד תוכרנה הוצאות הפחתה של נכס זכות השימוש והוצאות ריבית בגין התחייבות החכירה. בדוח על תזרימי המזומנים, תשלומים בגין חלק הקרן של התחייבות החכירה יסווגו כפעילות מימון ותשלומים בגין חלק הריבית על התחייבות החכירה יסווגו בהתאם למדיניות החברה בדבר סיווג תשלומי ריבית (כפעילות שוטפת או כפעילות מימון).

התקן גם מגדיר מהו שינוי בתנאי חכירה וקובע מתי הוא יטופל כחכירה חדשה ונפרדת, וכן מוסיף הוראות חדשות בדבר הטיפול החשבונאי בעסקאות מכירה וחכירה בחזרה.

ביאור 2 - עיקרי המדיניות החשבונאית (המשך):

מו. השפעת תקני דיווח כספי בינלאומיים חדשים ותיקונים לתקנים בתקופה שלפני יישום היכולים להשפיע על הדוחות הכספיים בתקופה של היישום לראשונה (המשך):

8. תקן דיווח כספי בינלאומי 16 בדבר חכירות (בסעיף קטן זה: "IFRS 16", "התקן") (המשך):

IFRS 16 ייושם לגבי דוחות כספיים לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2019 או לאחר מכן. יישום מוקדם אפשרי, ובתנאי שהישות מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15 בדבר הכנסות מחוזים עם לקוחות. הטיפול החשבונאי בהתאם ל-IFRS 16 ביחס לחוכרים ייושם בדרך של יישום למפרע באחת משתי הדרכים הבאות:

- הצגה מחדש של מספרי השוואה; או
- הכרה בהשפעה המצטברת של היישום למפרע כתיאום ליתרת הפתיחה של העודפים (או של רכיב אחר של ההון, ככל שרלוונטי) לתקופה בה מיושם התקן לראשונה, בכפוף לדרישות מסוימות ולהקלות שנקבעו בתקן.

באשר לטיפול החשבונאי בהתאם ל-IFRS 16 ביחס למחכירים, התקן מאפשר שלא לבצע התאמות במועד המעבר ביחס לחכירות (למעט חכירות משנה) בהן הישות היא המחכיר, אלא לטפל באותן חכירות בהתאם להוראות התקן החל ממועד היישום לראשונה ואילך.

[תפורטנה ההשפעות הספציפיות העיקריות הצפויות בדוחות הכספיים של החברה בעקבות יישום IFRS 16].

[לחילופין: החברה בוחנת את ההשפעה האפשרית של IFRS 16 על הדוחות הכספיים, אולם בשלב זה אין

ביכולתה להעריך השפעה כאמור.]

8 הבדלים עיקריים בין IFRS 16 לבין IAS 17

IFRS 16	IAS 17	נושא
<p>חוזה הינו, או מכיל, "חכירה" אם הוא מעניק לחוכר את הזכות לשלוט בשימוש בנכס המזוהה (Identified asset) לתקופת זמן עבור קבלת תמורה.</p>	<p>הסכם לפיו המחכיר מעביר לחוכר בתמורה לתשלום או לסדרת תשלומים את זכות השימוש בנכס לתקופת זמן מוסכמת.</p>	הגדרת חכירה
<ul style="list-style-type: none"> התקופה שאינה ניתנת לביטול, שלגביה לחוכר קיימת זכות להשתמש בנכס הבסיס, יחד עם: <ol style="list-style-type: none"> 1. תקופות המכוסות על ידי אופציה להאריך את החכירה אם וודאי באופן סביר שהחוכר יממש את האופציה. 2. תקופות המכוסות על ידי אופציה לבטל את החכירה אם וודאי באופן סביר שהחוכר לא יממש את האופציה. הערכה מחדש של תקופת החכירה נדרשת במקרים מסוימים 	<ul style="list-style-type: none"> התקופה שאינה ניתנת לביטול, שלגביה החוכר סיכם חוזית על חכירת הנכס ביחד עם תקופות נוספות כלשהן שלגביהן קיימת לחוכר אופציה להמשיך את חכירת הנכס, בתשלום נוסף או ללא תשלום נוסף, כאשר במועד ההתקשרות בחכירה וודאי באופן סביר שהחוכר יממש את האופציה. לא נדרש להעריך מחדש את תקופת החכירה. 	תקופת החכירה
<ul style="list-style-type: none"> אין הבחנה בין סוגי החכירות. נכס בגין זכות שימוש והתחייבות חכירה יוכרו בגין כל החכירות. חוכר רשאי לבחור, כהקלה פרקטית לא ליישם את התקן בגין חכירה שבה תקופת החכירה אינה עולה על שנה וכן בגין חכירות שבהן נכס הבסיס הינו עם שווי נמוך (בתחילת חייו). הערכה מחדש של התחייבויות החכירה נדרשת במקרים מסוימים. תשלומי חכירה הצמודים למדד המחירים לצרכן – הפרשי ההצמדה נזקפים כנגד נכס זכות השימוש. 	<ul style="list-style-type: none"> סיווג חכירה מבוסס על המידה שבה הסיכונים והתשואות הנלווים לבעלות בנכס החכור הינם אצל החוכר או המחכיר. הכרה - נכס כנגד התחייבות בגין חכירה מוכר רק בגין חכירה מימונית. לא קיימים פטורים או הקלות כלשהם בגין חכירות. תשלומי חכירה מימונית הצמודים למדד המחירים לצרכן – לא קיימת הוראה ספציפית, אך בפרקטיקה הפרשי ההצמדה מטופלים בדומה לשינויים בהתחייבות פיננסית ונזקפים לרווח או הפסד. 	מודל חשבונאי - חוכר

IFRS 16	IAS 17	נושא
<ul style="list-style-type: none"> • שינוי חכירה – שינוי בהיקף החכירה או בתמורה בגינה, <u>שלא</u> היה חלק מההוראות והתנאים המקוריים (למשל, הוספה או ביטול של הזכות להשתמש בנכס בסיס אחד או יותר, או הארכה/ קיצור של תקופת החכירה החוזית). • קיימת הבחנה בין שינויים שיטופלו כחכירה חדשה נפרדת לבין שינויים שיטופלו כהמשך החכירה המקורית. 	<p>לא קיימות הנחיות ספציפיות.</p>	<p>שינויי חכירה (Lease modifications)</p>
<ul style="list-style-type: none"> • כדי שהעברת הנכס תהווה "מכירה" לעניין מכירה וחכירה בחזרה, עליה לעמוד בדרישות IFRS 15, <u>הכנסות מחוזים עם לקוחות</u> לעניין קיומה של מחויבות ביצוע בחוזה עם לקוח. בהתאם ל- IFRS 15, מחויבות ביצוע מקוימת כאשר השליטה בנכס או השירות עברה ללקוח. • הטיפול החשבונאי משתנה בהתאם לקביעה האם השליטה בנכס עברה לקונה-מחכיר. 	<ul style="list-style-type: none"> • קיימת הבחנה בטיפול בהתאם לסיווג החכירה בחזרה כמימונית או כתפעולית. 	<p>מכירה וחכירה בחזרה (Sale and leaseback)</p>
<ul style="list-style-type: none"> • מחכיר בחכירת משנה יסווג את חכירת המשנה בהתייחס לנכס זכות השימוש הנובע מהחכירה הראשית ולא בהתייחס לנכס הבסיס בחכירה הראשית. • חריג - אם החכירה הראשית היא חכירה לזמן קצר שבגינה החוכר בחר ליישם את הקלת ההכרה והמדידה, <u>חכירת המשנה תסווג</u> כחכירה תפעולית. 	<p>לא קיימות הוראות ספציפיות.</p>	<p>חכירת משנה (Sublease)</p>

BDO Israel, an Israeli partnership, is a member of BDO Network, a UK company limited by guarantee, and forms part of the international BDO network of independent member firms. BDO is the brand name for the BDO network and for each of the BDO Member Firms.

פרסום זה נועד למסירת מידע כללי בלבד ואין לראות בו משום ייעוץ או חוות דעת כלשהי. במקרה של סתירה בין האמור בפרסום זה ובין האמור בהוראות החוק ו/או חקיקת משנה, בפרסומי רשות ניירות ערך, בתקינה חשבונאית וכיו"ב, נוסח האחרונים גובר.