

יום עיון לשכת רואי חשבון בישראל
דוחות מס 2020 חברות ובעלי שליטה

דוחות כספיים בצל משבר הקורונה

הערכות לדוחות כספיים דצמבר 2020

יזהר קנה, שותף מנהל
נשיא לשכת רואי חשבון שקדם



בחודש דצמבר 2019 התפרצה בסין מגפת נגיף הקורונה (COVID-19) וברבעון הראשון והשני של שנת 2020 התפשטה במדינות נוספות בעולם. בחודש ינואר 2020, הכריז ארגון הבריאות העולמי על התפרצות נגיף הקורונה כעל מצב חירום בריאותי עולמי, ובחודש מרץ 2020, הכריז ארגון הבריאות העולמי על הקורונה כפנדמיה (מגפה עולמית). התפשטות נגיף הקורונה הינו אירוע חריג בעל השלכות מאקרו כלכליות, במדינות רבות ברחבי העולם.

בעקבות האירוע, מדינות רבות, בכללן ישראל, נקטו ונוקטות בצעדים משמעותיים בניסיון לבלום את התפשטות הנגיף. בין צעדים אלה נמנים, בין היתר, הגבלות על תנועת ותעסוקת אזרחים, סגירת עסקים וקניונים, הגבלות על התכנסויות ואירועים, הגבלות תחבורתיות על נוסעים וסחורות, סגירת גבולות בין מדינות, צמצום מספר העובדים הרשאים להגיע למקום העבודה וכיוצא באלה. לאירוע ולפעולות הננקטות על ידי המדינות השונות כאמור לעיל, השלכות עסקיות משמעותיות על כלכלות גלובליות ומקומיות רבות כמו גם על שוקי ההון בעולם אשר מתאפיינים בסיכון גובר והולך להובלת המשק למיתון.

לאור תוצאות מעודדות בטיפול בהתפשטות הנגיף ובהיקפי התחלואה, החל ממחצית חודש אפריל 2020, החלה ממשלת ישראל בנקיטת פעולות שמטרתן להקל על ההגבלות שנקבעו, הכוללות בין היתר פתיחת חנויות, פתיחת קניונים ושווקים, הזמנות משלוחים וגידול בשיעור העסקת העובדים המותרת במקום העבודה.

בחודש יולי 2020, על רקע עלייה בשיעורי התחלואה הכריזה ממשלת ישראל על צעדי מניעת התפשטות הנגיף הכוללים הגבלות/צמצומים על תנועה, התכנסות ואף סגירה של עסקים בתחומי פעילות מסוימים.

בחודש ספטמבר 2020 על רקע המשך העלייה בשיעורי התחלואה בישראל, הטילה ממשלת ישראל סגר כללי נוסף הכולל סגירה של מרבית מקומות העבודה למעט כאלה המוגדרים חיוניים וזאת תוך כוונה לגבש מתווה יציאה מדורג מהסגר, הכפוף לירידה בהיקפי התחלואה. בהמשך לאמור, בשלהי שנת 2020 התגלו וריאנטים נוספים של נגיף הקורונה, אשר מתאפיינים בתחלואה קשה יותר ובקצב הידבקות גבוה יותר. בעקבות זאת, הוטלו בישראל ובמדינות נוספות הגבלות נוספות ואף הוכרז על הטלת סגר כללי שלישי אשר נמשך עד חודש פברואר 2021.

בתחילת שנת 2021, ישראל ומדינות בעולם החלו לחסן את האוכלוסייה בשיעורים גבוהים.

לאחר סיום הסגר השלישי, והאצת מבצע החיסונים, ממשלת ישראל חזרה במתן הקלות לכלל המשק באופן מדורג תוך מתן הקלות בעיקר לקהלים מחוסנים עד כדי הסרה של מרבית המגבלות שהוטלו. עם זאת, בשבועות האחרונים, ניכרת התפרצות נוספת של תחלואה אשר מקורה בעיקר בזן דלתא של נגיף קורונה, המתאפיינת במגמת עלייה במספר הנדבקים בנגיף וממשלת ישראל החלה לחסן את האוכלוסייה הבוגרת בחיסון שלישי.

לאור האמור, עדיין שוררת אי וודאות ניכרת באשר לאופי והיקף ההגבלות אשר עשויות להידרש בכדי להתמודד עם מגמת התפשטות התחלואה ובאשר לעיתוין של הגבלות כאמור וההקלות אשר יינתנו בגיבן אשר הינן בעלות אופי דינמי המשתנה באופן תדיר.

על כל ישות לבחון את הנסיבות הרלוונטיות נכון למועד אישור הדוחות הכספיים ולהפעיל שיקול דעת בהתאם לנסיבות כפי שאלה תהיינה באותו מועד.

סוגיות נפוצות אשר מומלץ לבחון את השפעתן על הדיווח הכספי עקב משבר הקורונה:

מענקים ממשלתיים	ירידת ערך נכסים שאינם פיננסיים	עסק חי
עמידה באמות מידה פיננסיות	ירידת ערך מלאי	ירידת ערך נכסים פיננסיים
חכירות	הטבות לעובדים	מסים נדחים
	יתרות עם בעלי שליטה	חוזים מכבידים

הבחינה הינה הן לאירועי שנת הדיווח והן לאירועים המתגלים או מתרחשים לאחר תאריך הדיווח.

סוגיות נפוצות אשר מומלץ לבחון את השפעתן על הדיווח הכספי עקב משבר הקורונה (המשך):

- קיומן של ראיות אובייקטיביות לירידת ערך של נכסים שונים לרבות השקעות בחברות כלולות, יחידות מניבות מזומנים, רכוש קבוע, רכוש אחר, מוניטין, נכסי זכויות שימוש וכו'
- עלייה בסיכון אשראי של חובות לקוחות ונכסים פיננסיים אחרים
- עסק חי
- ירידות בביקושים המובילות לירידת ערך מלאי אפשרית
- פגיעה באספקה ובזמינות חומרי גלם הנדרשים להתקדמות ולהשלמת פרויקטים שונים, היווצרות מחסור בכוח עבודה, עיכוב בתהליכי תכנון ורישוי וכו' העלולים להביא לעליה בעלויות הקמה/ייצור/לעיכוב בהשלמת פרויקטים/ העמידה בלוחות זמנים וכו'
- שינויים בהסכמי חכירה ו/ או ויתור על דמי החכירה במהלך השנה
- שינוי בהטבות לעובדים לרבות, בגין פיטורים, שינויים בהסכמי שכר, בהיקפי ההעסקה ושינויים בשיעורי היוון ושווי הוגן של נכסי תוכנית
- חוזים מכבידים

סוגיות נפוצות אשר מומלץ לבחון את השפעתן על הדיווח הכספי עקב משבר הקורונה (המשך):

- הפרה של אמות מידה פיננסיות וארגון מחדש של התחייבויות
- ויתור שכר/מחילה על יתרות חוב כלפי בעלי שליטה
- קבלת מענקים, תמריצים והלוואות בערבות מדינה
- מדידת מסים נדחים
- שינוי באומדנים ושיקולי דעת חשבונאיים משמעותיים ובמדיניות החשבונאית
- אירועים לאחר תאריך הדיווח (בחינת אירועים מחייבי תיאום)

השלכות מרכזיות של משבר הקורונה על הדוחות הכספיים

מענקים

עסק חי

ירידת ערך נכסים

חכירות

מענקים

הנחיה מקצועית 2021/1 - הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים להתמודדות עם משבר הקורונה וגילוי לגבי סיוע ממשלתי

רקע

- בעקבות משבר הקורונה והשלכותיו על חברות רבות, החליטה ממשלת ישראל על מתן תוכניות סיוע שונות לעסקים להתמודדות עם משבר הקורונה. תוכניות סיוע אלה כוללות מענקים מסוגים שונים, הלוואות בערבות המדינה, הלוואות בריביות מוטבות ועוד. לכל סוגי המענקים והסיוע שמציעה ממשלת ישראל נלווים תנאים מגוונים.
- חברות רבות נדרשו להתמודד עם סוגיות לעניין עיתוי ואופן ההכרה במענקים הממשלתיים השונים, אופן המדידה שלהם והגילוי הנדרש בגינם ובגין סיוע ממשלתי.
- נציין כי המענקים המוענקים במסגרת תוכניות סיוע לעסקים להתמודדות עם משבר הקורונה אינם בתחולת גילוי דעת 35, הטיפול החשבונאי במענק השקעות. כן יצוין כי בתקינה הישראלית לא קיים תקן חשבונאות שחל על מענקים ממשלתיים.
- לאור פניות למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות (להלן - "**המוסד לתקינה**"), פרסם המוסד לתקינה בחודש מרס 2021 את הנחיה מקצועית 2021/1 בדבר הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים להתמודדות עם משבר הקורונה וגילוי לגבי סיוע ממשלתי (להלן - "**ההנחיה**"). מטרת ההנחיה היא לסייע לחברות לפתח מדיניות חשבונאית לטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים ולגילוי לגבי סיוע ממשלתי, שאינם בתחולה של תקני חשבונאות אחרים, להבהיר את דרישות הגילוי הרלוונטיות ולספק הנחיות יישום.

הנחיה מקצועית 2021/1 - הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים להתמודדות עם משבר הקורונה וגילוי לגבי סיוע ממשלתי (המשך)

הסוגיה הנדונה במסגרת ההנחיה:

מהו הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים להתמודדות עם משבר הקורונה והגילוי לגבי סיוע ממשלתי

עיקרי הטיפול החשבונאי במענקים במסגרת ההנחיה:

תחולה -

ההנחיה אינה חלה על:

- מלכ"רים ובתי חולים ציבוריים וקופות חולים, אשר יישמו את תקן חשבונאות מספר 40, כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים לטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים להתמודדות עם משבר הקורונה.
- מענקים ממשלתיים בתחולת גילוי דעת 35, הטיפול החשבונאי במענק השקעות, בתחולת תקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה או בתחולת תקן חשבונאות מספר 42, חקלאות.
- העברות חד צדדיות שביצעה ממשלת ישראל עם חברות מכוח מעמדה כבעלים.
- מענקים ממשלתיים וסיוע ממשלתי אחר שאינם להתמודדות עם משבר הקורונה.

הנחיה מקצועית 2021/1 - הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים להתמודדות עם משבר הקורונה וגילוי לגבי סיוע ממשלתי (המשך)

סיווג כסיוע ממשלתי או כמענק ממשלתי

- לאור התמשכות משבר הקורונה, חוקקה ממשלת ישראל חוקים שונים על מנת לספק הטבות לישויות שיסייעו להן להתמודדות עם משבר הקורונה. ההטבות הן שונות ומגוונות וכוללות, בין היתר:
 - א- מענק עידוד תעסוקה ומענק המשך תעסוקה,
 - ב- מענק השתתפות בהוצאות קבועות,
 - ג- מענק פגיעה מתמשכת,
 - ד- מענק מתקנים מלונאים בעקבות מגפת הקורונה,
 - ה- הלוואות בערבות המדינה,
 - ו- הלוואות בשיעורי ריבית הנמוכים משיעור ריבית השוק.
- ישות נדרשת לבחון אם סיוע ממשלתי מקיים את ההגדרה של מענק ממשלתי. ההנחיה קובעת דרישות הכרה, מדידה, הצגה וגילוי לגבי **סיוע ממשלתי שמקיים את ההגדרה של מענקים ממשלתיים**. ההנחיה קובעת דרישות גילוי בלבד לגבי סיוע ממשלתי שאינו מקיים את ההגדרה של מענקים ממשלתיים.
- ההגדרה של מענק ממשלתי כוללת שלושה מאפיינים: א. העברה של משאבים לישות - הסיוע הממשלתי יכול להיות בצורה של העברת נכס או הקטנת התחייבות; ב. נדרש ציות בעבר או בעתיד לתנאים מסוימים (מפורשים או משתמעים); ג. התנאים מתייחסים לפעילויות התפעוליות של הישות.

הנחיה מקצועית 2021/1 - הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים להתמודדות עם משבר הקורונה וגילוי לגבי סיוע ממשלתי (המשך)

הכרה במענק ממשלתי

■ בהתאם לתנאי ההכרה שנקבעו בתקן חשבונאות בינלאומי 20, הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגביי סיוע ממשלתי (להלן - "IAS 20"), לאחר שהממשלה חוקקה חוק אשר מקנה לישויות אשר יעמדו בתנאים מסוימים זכאות למענק ממשלתי, על הישות לבחון אם קיים ביטחון סביר ש:

א- הישות תהיה זכאית למענק הממשלתי; וכן

ב- הישות תציית לתנאים הנלווים למענק הממשלתי ושהישות תקבל את המענקים.

■ על מנת לקבוע אם קיים ביטחון סביר שהישות תהיה זכאית למענק הממשלתי, על הישות לוודא, בין היתר, שהיא בתחולת החוק המקנה זכאות למענק הממשלתי ובכוונת הישות וביכולתה להגיש את הבקשה לקבלת המענק במועדים הנדרשים בחוק.

הנחיה מקצועית 2021/1 - הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים להתמודדות עם משבר הקורונה וגילוי לגבי סיוע ממשלתי (המשך)

הכרה במענק ממשלתי

■ התנאים הנלווים לתוכניות הסיוע השונות בישראל הם מגוונים וכוללים:

✓ תנאים הניתנים לאימות (כגון, עלייה במספר העובדים או אי ירידה במספר העובדים),

✓ תנאים הנתונים לפרשנות (כגון, ירידה במחזור ההכנסות הנובעת ממשבר הקורונה),

✓ ותנאים עתידיים, בין אם בשליטת הישות ובין אם לאו (כגון, המשך העסקתו של עובד במשך תקופה מוגדרת).

ישות תוכל לקבוע בנקל אם קיים ביטחון סביר שישות תקיים תנאים הניתנים לאימות או תנאים שבשליטתה. לעומת זאת, ישות נדרשת להפעיל שיקול דעת רב יותר בקביעה אם קיים ביטחון סביר שהיא תקיים תנאים הנתונים לפרשנות ותנאים שאינם בשליטתה.

■ **העיתוי שבו מענק מתקבל במזומן אינו משפיע על עיתוי ההכרה במענק בדוחות הכספיים.** לפיכך, אם התקבל במזומן עד סוף תקופת הדיווח מענק לפני שמתקיימים התנאים להכרה, המענק יוכר כהתחייבות (מקדמה) ואם המענק טרם התקבל במזומן עד סוף תקופת הדיווח, אך התקיימו התנאים להכרה, הזכות לקבל את המענק תוכר כנכס.

הנחיה מקצועית 2021/1 - הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים להתמודדות עם משבר הקורונה וגילוי לגבי סיוע ממשלתי (המשך)

אופן ההכרה במענקים המתייחסים להכנסה

- בהתאם להוראות IAS 20, מענקים המתייחסים להכנסה שהתנאים להכרה בהם התיקיימו עד לסוף תקופת הדיווח:
 - א- יזקפו במלואם לדוח רווח והפסד, אם המענקים מיועדים לכיסוי הוצאות או לפיצוי על אובדן הכנסות בתקופה הנוכחית או בתקופות קודמות,
 - ב- יוכרו כהתחייבות, אם המענקים מיועדים לכיסוי הוצאות בתקופה עתידית.
- **מענקים המתייחסים להכנסה יוצגו כלהלן:**
 - א- מענק המיועד לכיסוי הוצאות יוצג כניכוי מההוצאה המתייחסת (לדוג' מענק עידוד תעסוקה ומענק המשך תעסוקה ינוכה מהוצאות השכר),
 - ב- מענקים אחרים יוצגו במסגרת הכנסה אחרת (לדוג' מענק השתתפות בהוצאות קבועות, מענק פגיעה מתמשכת).
- **החזר מענק ממשלתי לגבי מענק המתייחס להכנסה**
 - לעיתים, ישות נדרשת להחזיר מענק ממשלתי שקיבלה (או מקדמה שקיבלה) עקב אי עמידה בתנאים שנלווים למענק.
 - א- אם המענק נזקף כהתחייבות (בין אם מאחר שהתקבל, אך לא התיקיימו התנאים להכרה ובין אם מאחר שהתקבל אך יועד לכיסוי הוצאות בתקופות עתידיות) החזר המענק ייזקף כנגד התחייבות זו עד לאיפוסה והיתרה תיזקף כנגד רווח או הפסד.
 - ב- אם המענק נזקף לדוח רווח והפסד, החזר המענק ייזקף אף הוא לדוח רווח והפסד.

הנחיה מקצועית 2021/1 - הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים להתמודדות עם משבר הקורונה וגילוי לגבי סיוע ממשלתי (המשך)

אופן ההכרה במענקים המתייחסים לנכסים

- מקרים שבהם הווננו עלויות שכר או עלויות אחרות לנכס והמענק מתייחס לעלויות שהווננו, יש ליישם את הוראות IAS 20 לגבי מענקים המתייחסים לנכסים. תקן זה קובע כי מענקים המתייחסים לנכסים בני פחת בדרך כלל מוכרים ברווח או הפסד על פני התקופות והשיעורים שבהן מוכרות הוצאות הפחת בגין נכסים אלה. ואילו מענקים המתייחסים לנכסים שאינם בני פחת עשויים גם לדרוש קיום מחויבויות מסוימות ואז הם יוכרו ברווח או הפסד על פני התקופות שנושאות בעלות של קיום המחויבויות.
- בהתאם לעקרונות אלה, מענקים המתייחסים לנכסים, שתנאי ההכרה שצוינו לעיל התקיימו לגביהם עד לסוף תקופת הדיווח (קרי, קיים **ביטחון סביר** שהישות תהיה זכאית למענק הממשלתי וכן שהישות תציית לתנאים הנלווים למענק הממשלתי ושהישות תקבל את המענקים):
 - א- יזקפו לדוח רווח והפסד על פני התקופות והשיעורים שבהן מוכרות הוצאות הפחת בגין הנכסים - אם המענקים מתייחסים לנכסים בני פחת.
 - ב- יזקפו לדוח רווח והפסד על פני התקופות שנושאות בעלות של קיום המחויבויות - אם המענקים מתייחסים לנכסים שאינם בני פחת אשר דורשים גם קיום מחויבויות מסוימות.

הנחיה מקצועית 2021/1 - הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים להתמודדות עם משבר הקורונה וגילוי לגבי סיוע ממשלתי (המשך)

החזר מענק ממשלתי לגבי מענק המתייחס לנכסים

■ בהתאם לעקרונות IAS 20, החזר מענק המתייחס לנכסים יוכר כדלקמן:

א- החזר המענק יוכר על ידי הגדלת הערך בספרים של הנכס.

ב- הוצאות הפחת הנוספות שהיו מוכרות ברווח או הפסד עד למועד זה אילו לא הוכר המענק יוכרו באופן מיידי ברווח או הפסד.

הלוואות בשיעורי ריבית הנמוכים משיעור ריבית השוק

■ בהתאם להנחיה נקבע כי ישות אינה נדרשת לכמת את ההטבה והיא תטפל בהטבה כחלק בלתי נפרד מתנאי הלוואה.

הלוואות בערבות המדינה

■ ערבות פיננסית שהתקבלה מהמדינה בעקבות סיוע שניתן כחלק מהתמודדות עם משבר הקורונה לא תטופל כמענק ממשלתי נפרד ותחשב חלק בלתי נפרד מתנאי הלוואה. כלומר, ישות אינה נדרשת לכמת את ההטבה ובהתאם, הוצאות הריבית שיוכרו יתבססו על תנאי הלוואה, כולל הערבות.

הנחיה מקצועית 2021/1 - הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים להתמודדות עם משבר הקורונה וגילוי לגבי סיוע ממשלתי (המשך)

אירועים לאחר תקופת הדיווח

- במהלך התקופה שבין סוף תקופת הדיווח לבין מועד אישור הדוחות הכספיים לפרסום ישות עשויה להשיג מידע נוסף לגבי ציות או אי ציות שלה לתנאים הנלווים למענק בתקופת הדיווח. מידע כזה מהווה ראיה לתנאים ששררו בסוף תקופת הדיווח ולפיכך הוא מהווה **אירוע חייב התאמה**.
- בניגוד לכך, חקיקת חוק לאחר תקופת הדיווח המקנה לישות זכאות לקבלת מענק בגין תקופת הדיווח, אינה מהווה ראיה לתנאים ששררו בסוף תקופת הדיווח ולפיכך מהווה אירוע שאינו חייב התאמה.

הנחיה מקצועית 2021/1 - הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים להתמודדות עם משבר הקורונה וגילוי לגבי סיוע ממשלתי (המשך)

דרישות גילוי

- ישות תיתן גילוי לפרטים הבאים:
 - א- המדיניות החשבונאית שיושמה לגבי מענקים ממשלתיים (עיתוי ההכרה ואופן ההכרה),
 - ב- הסעיפים שבהם נכללו המענקים הממשלתיים בדוח על המצב הכספי ובדוח רווח או הפסד,
 - ג- המהות וההיקף של מענקים ממשלתיים שהוכרו בדוחות הכספיים,
 - ד- צורות אחרות של סיוע ממשלתי שהישות נהנתה ממנו במישרין,
 - ה- תנאים שלא קוימו (או שקיים חוסר ודאות לגבי התקיימותם) ותלויות אחרות שנלוו למענקים ממשלתיים ולסיוע ממשלתי.
- יצוין כי קיימת חשיבות למתן גילוי במסגרת הדוחות הכספיים לגבי חוסר ודאות באומדן.

הוראות מעבר

- יישום ההנחיה יהא בדרך של יישום למפרע.

עסק חי

- תאגיד לא יערוך את דוחותיו הכספיים על בסיס הנחת העסק החי אם ההנהלה קובעת (גם לאחר תקופת הדיווח) כי היא מתכוונת לחסל את עסקי התאגיד או להפסיק את פעילותו, או שאין לה אפשרות ריאלית אחרת מלבד זאת.
- בעת הכנת הדוחות הכספיים השנתיים, ההנהלה מעריכה את יכולת הישות להמשיך לפעול כעסק חי, בהתאם לנסיבות הספציפיות שלה ולהשפעות של משבר הקורונה על פעילותה העסקית.
- רואה החשבון המבקר קובע אם הערכת ההנהלה באשר ליכולת הישות להמשיך ולפעול כעסק חי, אשר נבחנת לתקופה של לפחות **שנים-עשר חודשים מסוף תקופת הדיווח**, הינה נאותה(*). רואה החשבון נדרש להחליט האם יש ספקות משמעותיים בדבר המשך קיומו של התאגיד כעסק חי, כשבחינה כאמור נדרשת להתבצע ביחס למצב הישות בהווה ולא כתלות באירועים עתידיים כאלה ואחרים.
- יצויין כי יישום בחינת הנחת העסק החי על ידי הנהלת הישות ורואי החשבון המבקרים בדוחות יתבצע באופן מוקפד, וכי המסקנה המונחת ביסוד הנחת העסק החי תהא מושתתת על ראיות משכנעות התומכות במסקנה שהתגבשה ובהתממשות ההנחות שהובאו בחשבון ברמת הסבירות הנדרשת בנסיבות העניין.
- כאשר הדוחות אינם ערוכים על בסיס העסק החי, יש לתת גילוי לעובדה זו וגם לבסיס שלפיו היא הכינה את הדוחות הכספיים ולסיבה שבגינה הישות לא נחשבת עסק חי.

(*) בהתקדם מועד חוות הדעת רואה החשבון המבקר לסוף שנת 2021, יש לבחון גם חלק משנת 2022.

עסק חי (המשך)

- אם ההנהלה ערה לקיומם של מצבי אי-ודאות מהותיים המתייחסים לאירועים או תנאים אשר יכולים להטיל ספק משמעותי בדבר יכולתו של התאגיד להמשיך ולפעול כעסק חי, יש לתת גילוי מלא במסגרת הדוחות הכספיים לאי-ודאויות אלה.
- נדרש לתת ביטוי מתאים בדוח רואה החשבון המבקר (קרי, התייחסות כי הדוחות הכספיים אינם ערוכים על בסיס העסק החי או הפניית תשומת לב בדבר יכולתו של התאגיד להמשיך ולפעול כעסק חי או הפניית תשומת לב לאי ודאות משמעותית בהתאם).
- בשים לב **למנעד הרחב של אי הוודאות** הכרוכה בהתפשטות נגיף הקורונה וההשפעה האפשרית על מגוון רחב של תחומים נשאלת השאלה האם עולה הצורך בהתייחסות למשבר הקורונה במסגרת דוח רואי החשבון המבקרים.
- **חברות בגינן כבר בטרם משבר הקורונה נדרשה הכללת הערת עסק חי בחוות הדעת** - במקרים כאמור יידרש **לשקול להוסיף לנוסח הנוכחי** של הערת עסק חי התייחסות גם להשפעות האפשריות של משבר הקורונה באופן פרטני ובמסגרת זאת לשקול לכלול גם התייחסות כגון "למשבר הקורונה עשויה להיות השפעה שלילית על יישום תוכניות ההנהלה להתמודדות עם מצבה הנוכחי של החברה ובפרט לפגוע ביכולת החברה להשיג אשראי והלוואות מצדדי ג'".
- **חברות בגינן כבר בטרם משבר הקורונה נשקלה אפשרות הכללת הערת עסק חי בחוות הדעת** - מדובר בחברות אשר נעות בין עסק חי לבין אי וודאות משמעותית אודות פעילותן העסקית ממילא לרובן ככל הנראה השפעה מיידית של משבר הקורונה על פעילותן הנוכחית. בגין חברות כאמור ישנם שיקולים מנוגדים ולאי הוודאות הקיימת ממילא השפעה רבה יותר עליהן (עולות שאלות אודות דחיית תשלומים, זמינות אשראי בנקאי, משך התמשכות משבר הקורונה, מענקי ממשלה וכו'). **נראה שיש מקום לשקול הכללת התייחסות למשבר הקורונה במסגרת דוח רואה החשבון המבקר במתכונת של הערת עסק חי או של אי וודאות מהותית בהתאם לאופי המצב.**

עסק חי (המשך)

- **חברות בעלות איתנות פיננסית אשר נפגעו באופן ישיר ממשבר הקורונה** - המדובר בחברות אשר מצויות בקו הראשון של המשבר דוגמת בתי מלון, תיירות, יבואני רכב, חברות הפועלות בתחום התחבורה הציבורית וכו' - אומנם אין ספק שחברות אלה נפגעו קשה ובאופן כמעט מיידי ריאלית ותזרימית אך על פי רוב הן מתאפיינות באיתנות פיננסית ובהנחה סבירה שמשבר הקורונה הינו זמני. סביר שהן יחזרו למהלך עסקים רגיל ותקין אף שפעילותן נפגעה כאמור במידה ניכרת מהמשבר. במקרים כאמור נדרשת בחינה גם של מענקים, תמריצים והלוואות שהחברות קיבלו מהמדינה. **על פי רוב אין צורך בהתייחסות למשבר הקורונה במסגרת דוח רואה החשבון המבקר. עם זאת העניין נתון לשיקול דעת וככל והחברות עצמן כוללות בדוחותיהן הכספיים גילוי שאינו שגרתי לחברות במצב כזה אזי סביר שגם רו"ח נדרש לשקול הפניית תשומת לב לגילוי כאמור המצוי בדוחות.**
- **חברות בעלות איתנות פיננסית אשר צפויות להיפגע באופן עקיף יותר ממשבר הקורונה** - המדובר בחברות אשר אינן בקו הראשון של המשבר אך הן צפויות להיפגע ממנו במידה ניכרת ככל הנראה באופן חד פעמי הן ריאלית והן חשבונאית בדוחות הכספיים הקרובים כגון עקב שערוכים שליליים של נכסים פיננסיים ו/או נכסי נדל"ן להשקעה בחברות נדל"ן מניב איתנות כגון כאלה אשר להן שיעור ניכר של שוכרי עוגן איכותיים (מוסדיים/ממשלתיים וכיוצא באלה).
- **חברות שלא צפוי כי למשבר הקורונה תהא השפעה שלילית משמעותית על פעילותן (אם בכלל)** - ישויות כאמור דוגמת רשתות מזון, חברות תרופות, חברות תקשורת וכו' - תפקידנו לוודא כי בדוחות הכספיים יינתן גילוי נאות אודות הנושא לרבות תוך אמירה כי נכון למועד אישור הדוחות הכספיים לפרסום ההנהלה מעריכה כי לא צפויה למשבר הקורונה השפעה ישירה משמעותית על החברה עם זאת ככל והמשבר יתמשך עשויות להיגרם השפעות עקיפות על פעילות החברה אשר לא ניתן לחזותן בשלב זה.

ירידת ערך נכסים

ירידת ערך נכסים

משבר הקורונה עשוי להשפיע על תזרימי המזומנים הצפויים של הישות עקב ירידה בביקושים, בפעילות הקבוצה, פגיעה באספקה ובזמינות חומרי גלם. ביצועי הישות או אומדנים לגבי רווחים עתידיים עשויים להיות מושפעים גם מספק עיקרי או לקוח עיקרי אשר פעילותם נפגעה מהאירועים האחרונים.

על ישות לשקול אם שיבוש הפעילות העסקית שלה מעיד על כך שקיים סימן לירידת ערך. אם כן, יש לבצע בחינה לקיומה של ירידת ערך ולעדכן את התקציבים, ההנחות ותחזיות תזרימי המזומנים (כך שישקפו את העלייה בסיכון ובאי הוודאות) המשמשים לבדיקת ירידת ערך על מנת לשקף את ההשפעה הפוטנציאלית של משבר הקורונה.

ירידת ערך נכסים שאינם פיננסיים (תקן חשבונאות מספר 15)

תחולה

התקן מיושם לטיפול החשבונאי בירידת ערך של כל הנכסים, בין היתר **למעט**: מלאי, נכסים הנובעים מחוזי הקמה, נכסי מסים נדחים, נכסים הנובעים מהטבות עובד, נכסים פיננסיים שהם בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 39 **מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה (IAS 39)**, נדל"ן להשקעה הנמדד בשווי הוגן, נכסים ביולוגים אשר נמדדים בשווי הוגן, נכסים אשר מוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו.

עיתוי לבחינת ירידת ערך

- בחינה לירידת ערך תתבצע **בתום כל תקופת דיווח**, האם קיימים סימנים המעידים על ירידת ערך אפשרית במועד מוקדם יותר, ככל שרלוונטי)
- **בנוסף**, תתבצע בחינה לירידת ערך בכל שנה, בין אם קיימים סימנים לירידת ערך ובין אם לאו, **עבור הנכסים הבאים:**

- נכסים בלתי מוחשיים עם אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר;
- נכסים בלתי מוחשיים שטרם זמינים עדיין לשימוש;
- מוניטין שנרכש בצירוף עסקים.

ירידת ערך נכסים פיננסיים

לצורך הערכה אם מתקיים **סימן כלשהו**, המצביע על ירידת ערך של נכס, על ישות לשקול **כמינימום**, את הסימנים הבאים:



ירידת ערך נכסים

- השלכות משבר הקורונה על הנתונים הכספיים עשויות להיות מהותיות וכוללות היבטי מדידה וגילוי של נכסים והתחייבויות בדוחות הכספיים, פיננסים ולא פיננסים:
 1. מדידת שווי הוגן של נכסים לא סחירים,
 2. ירידות ערך של נכסים מוחשיים (רכוש קבוע, נדל"ן להשקעה, מלאי וכו')
 3. ירידות ערך של נכסים בלתי מוחשיים (מוניטין, חוזים בלתי מוחשיים אחרים),
 4. ירידות ערך השקעות בחברות כלולות,
 5. ירידת ערך נכסים פיננסים והכרה בהפסדי אשראי.

דוחות כספיים של ישרוטל בע"מ ליום 31 בדצמבר 2020

דוח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של ישרוטל בע"מ

ביקרנו את הדוחות המאוחדים על המצב הכספי המצורפים של ישרוטל בע"מ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 2020 ו-2019 ואת הדוחות המאוחדים על רווח או הפסד ורווח כולל אחר, השינויים בהון ותזרימי המזומנים לכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2020. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דיעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973. על פי תקנים אלה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת ולבצעה במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. ביקורת כוללת בדיקה מדגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שיושמו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על ידי הדירקטוריון וההנהלה של החברה וכן הערכת נאותות הצגה בדוחות הכספיים בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו.

לדעתנו, הדוחות הכספיים המאוחדים הנ"ל משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה והחברות המאוחדות שלה לימים 31 בדצמבר 2020 ו-2019 ואת תוצאות פעולותיהן, השינויים בהון ותזרימי המזומנים שלהן לכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2020, בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) והוראות תקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התש"ע-2010.

מבלי לסייג את חוות דעתנו אנו מפנים את תשומת הלב לאמור בביאור 1 לדוחות הכספיים המאוחדים, באשר להתפשטות נגיף הקורונה אשר הובילה לירידה משמעותית בהיקפי הפעילות הכלכלית בכלל ובענף התיירות בפרט.

ביקרנו גם, בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 911 של לשכת רואי חשבון בישראל "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי" רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של החברה ליום 31 בדצמבר 2020, והדוח שלנו מיום 25 במרס 2021 כלל חוות דעת בלתי מסוייגת על קיומן של אותם רכיבים באופן אפקטיבי.

קסלמן וקסלמן
רואי חשבון

פירמה חברה ב- PricewaterhouseCoopers International Limited

תל-אביב,
25 במרס 2021

Fahn Kanne



Grant Thornton | An instinct for growth™

דוחות כספיים של ישרוטל בע"מ ליום 31 בדצמבר 2020 (המשך)

השפעת נגיף הקורונה

בעקבות התפרצות נגיף הקורונה בשלהי שנת 2019 והתפשטותו בעולם בראשית שנת 2020 חלה ירידה משמעותית בהיקפי הפעילות הכלכלית באזורים רבים בעולם וגם בישראל. במסגרת ההתמודדות עם הנגיף ובניסיון לבלימת התפשטותו ננקטו החל מחודש מרץ 2020 צעדים רגולטוריים דראסטיים המגבילים באופן משמעותי ניידות והתקהלות של אנשים. למן התפרצות הנגיף ועד למועד החתימה על הדוחות הכספיים הוטלו בישראל שלושה סגרים לתקופות של כחודשיים-שלושה כל אחד, במהלכם הופסקה כמעט כליל פעילות החברה, הראשון שבהם מחודש מרץ ועד מאי 2020, השני במהלך ספטמבר-אוקטובר 2020 והשלישי מחודש דצמבר 2020 ועד סוף פברואר 2021. בתקופות שבין הסגרים/לאחריהם, הושבו לפעילות באופן מדורג חלק ממלונות החברה בהתאם להוראות הרגולטוריות הרלוונטיות (החל מספטמבר 2020 הופעלו חלק מבתי המלון בכפוף להוראות: "תו סגול" איים ירוקים" "חלופת לינה בלבד", "תו ירוק למחוסנים"). נכון למועד החתימה על הדוחות הכספיים כל מלונות החברה פתוחים וזמינים לקבלת אורחים בהתאם ל"תו הירוק".

על רקע המתואר לעיל, לפיה נאלצה החברה לסגור ולפתוח לסירוגין את כל מלונותיה, נקטה החברה במהלך השנה האחרונה פעולות נרחבות על מנת לצמצם ככל הניתן את הוצאותיה השוטפות, ובכלל זה: הוצאת כל עובדי החברה לתקופות שונות של חל"ת ו/או ניצול ימי חופשה צבורים, למעט קבוצה מצומצמת של עובדים ומנהלים שהמשיכו לעבוד לאורך כל התקופה בהפחתת כמות ימי עבודה; הפחתות שכר משמעותיות למנהלים; צמצום תקני העובדים בחברה באמצעות איחוד תפקידים; ביטול

דוחות כספיים של ישרוטל בע"מ ליום 31 בדצמבר 2020 (המשך)

כל פעולות הרווחה וההדרכות; ביטול ריטיינרים מנותני שירותים שאינם חיוניים; דרישת הנחות מספקים; דחיית תשלומים לרשויות. בנוסף, החברה הגיעה להבנות מסחריות עם ספקים ורשויות בנוגע להסכמים שקיימים לחברה עימם, כמו גם עם משכירי נכסים ביחס להפחתה בדמי השכירות לשנים 2020-2021

במסגרת תמיכה ממשלתית שהוענקה לחברות במשק קיבלה החברה מענק בהתאם להוראות החוק לעידוד התעסוקה, בגין השבת עובדים מחל"ת לעבודה, עד לסך של 7,500 ש"ח לכל עובד לתקופה של ארבעה חודשים (בעיקר יוני עד ספטמבר 2020). סכום המענק שהתקבל ונרשם כהקטנת הוצאות שר הסתכם לכ- 15 מיליון ש"ח. כמו כן, קיבלה החברה פטור מתשלומי הארנונה לשלושה חודשים אשר הקטין את ההוצאות ברבעון השני של שנת 2020. בנוסף, זכאית החברה למענק ממשרד התיירות – שתכליתו סיוע לענף המלונאות בהיקף של 300 מיליון ש"ח, במטרה לשמר מתקנים מלונאים. אופן חלוקת המענקים בין המלונות נקבעה על ידי משרד התיירות בנהל מיום 8 בנובמבר 2020, לפיו ייתן המענק בשלוש פעימות ביחס לשלוש תקופות: יוני-יולי 2020, אוגוסט-דצמבר 2020, ינואר-מאי 2021, בכפוף לירידה בהכנסות, ביחס לתקופה מקבילה בשנים 2018-2019. הכנסות ממענק זה ביחס לתקופה שבין יוני – דצמבר 2020, נרשמו ברבעון הרביעי של שנת 2020. סכום המענק שצפוי להתקבל ונרשם כהכנסות אחרות עומד על כ- 12 מיליון ש"ח.

חרף משבר הקורונה, תזרים המזומנים של החברה מפעילות שוטפת בשנת 2020 הסתכם לכ-111 מיליון ש"ח והחברה עמדה בכל אמות המידה הפיננסיות להן התחייבה, הן מתוקף הסכמים עם מוסדות פיננסיים והן מתוקף אגרות החוב אשר החברה הנפיקה לציבור. בהתאם החברה ממשיכה בתוכנית ההשקעה והפיתוח שלה לטווח הארוך.

בחנית ירידת ערך נכסים-
החברה בחנה את השפעת משבר הקורונה על כלל הנכסים וההתחייבויות. באשר לבחינת ירידת ערך מלונות החברה, החברה בחנה נכון ליום 31 במרץ 2020 האם משבר הקורונה מהווה סממן לבחינת ירידת ערך. חלק ממלונות החברה ממוקמים מחוץ לתל אביב וירושלים, תפוסתם מבוססת בעיקר על תיירות פנים, מרביתם נבנו או נרכשו לפני שנים רבות וערכם בספרים נמוך באופן יחסי. על כן הגיעה החברה למסקנה כי לא מתקיימים לגביהם סממנים לירידת ערך. לגבי מלונות הממוקמים באזור תל אביב וירושלים (רויאל ביץ' תל אביב-נכס זכות שימוש, ישרוטל טאואר ואוריינט ירושלים) והמבוססים על תיירות נכנסת, החברה ביצעה ברבעון הראשון של שנת 2020 בדיקה על מנת לקבוע אם שווים של מלונות אלו נמוך מסכום העלות המופחתת בו הם מוצגים בדוחות הכספיים ליום 31 במרץ 2020. הבדיקה בוצעה על בסיס הערכה פנימית של אומדן תזרימי מזומנים חזויים של המלונות אלה בתרחישים שונים. החברה הניחה התאוששות איטית עד לשנים 2022-2023. שיעור היוון בו השתמשה החברה הינו של 8%. בביצוע הבדיקה הגיעה החברה למסקנה כי לא נדרש להכיר בהפרשה לירידת ערך. במהלך הרבעונים הבאים לשנת 2020 ביצעה החברה בחינה האם קיימים סממנים לירידת ערך במלונות החברה. החברה עדכנה את תחזיותיה והגיעה למסקנה כי לא קיימים סממנים כאלה ולפיכך לא נדרשת בחינה נוספת לירידת ערך מלבד מלונות החברה להם מיוחס מוניטין ולגביהם בוצעה בחינה ברבעון הרביעי אשר לא הובילה לרישום הפרשה לירידת ערך (באשר להנחות ששימשו לבחינת ירידת ערך ראה ביאור 14).

דוחות כספיים של ישרוטל בע"מ ליום 31 בדצמבר 2020 (המשך)

נכון למועד החתימה על הדוחות הכספיים כל מלונות החברה פתוחים וזמינים לקבלת אורחים בהתאם ל"תו הירוק". עם זאת כאמור לעיל, קיימת אי וודאות בנוגע לפעילות ענף התיירות בכלל וענף המלונאות בפרט.

החברה ממשיכה לעקוב אחר ההתפתחויות בשוקי התיירות והמלונאות בתקופות הבאות ותבחן את הגורמים הרלוונטיים, ככל שאלו יתבהרו, בעת בחינת סממנים לירידת ערך של נכסיה במועדי הדיווח הבאים.

נזילות –

להערכת הנהלת החברה, בהתאם למתכונת בה פועלת החברה נכון למועד אישור הדוח, לחברה קיימת היכולת לעמוד בהתחייבויותיה לתקופה של לפחות שנים עשר חודשים מתאריך אישור הדוחות הכספיים. זאת גם במקרה והמגבלות אשר הוטלו על פעילות בתי המלון יוחמרו והחברה תאלץ לסגור את כל בתי המלון המנוהלים על ידה פעם נוספת, ותאלץ לפעול במתכונת מצומצמת בדומה לאופן בו פעלה בתקופות הסגרים במהלך 2020-2021. זאת בהתחשב במסגרות אשראי בלתי מנוצלות, יכולת קבלת אשראי נוסף כנגד נכסים לא משועבדים והנפקת הון שהושלמה לאחר תאריך המאזן (ראה ביאור 27).

חכירות

כחירות - הנחיה מקצועית 2/2020 בדבר הטיפול החשבונאי בויתורי כחירה שהוענקו בעקבות משבר הקורונה והגילוי הנדרש בגינם -

בעקבות משבר הקורונה והשלכותיו על חברות רבות ברחבי העולם, מחכירים רבים העניקו (או צפויים להעניק) לחוכרים ויתורים או הנחות לתקופה קצובה. ויתורי כחירה אלה הוענקו בצורות שונות, לרבות ויתור על תשלומי כחירה למספר חודשים, מעבר מתשלום קבוע לתשלום משתנה, דחיית תשלומי כחירה ועוד. גופים שונים פרסמו הנחיות בנוגע לטיפול החשבונאי בספרי המחכירים והחוכרים בגין ויתורי כחירה כאמור. בין היתר:

- בחודש מאי 2020, הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) פרסמה תיקון לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 כחירות, במסגרתו ובכפוף לעמידה בתנאי התיקון, חוכר רשאי שלא להעריך האם ויתורי דמי כחירה המיוחסים למשבר הקורונה מהווים תיקון כחירה, וכתוצאה מכך לטפל בויתורים אלו באופן דומה לשינויים בחוזה שאינם מהווים תיקון כחירה, אשר בדרך כלל מטופלים כתשלומי כחירה משתנים (קרי, רישום הוויתור בשוטף - כך מומלץ גם בישראל).
- בחודש אוגוסט 2020, סגל רשות ניירות ערך בישראל פרסם את עמדת סגל חשבונאית 3-19 אשר במסגרתה ניתנה התייחסות, בין היתר, לחלופות חשבונאיות שונות הניתנות ליישום על ידי מחכירים וזאת בהתייחס למקרים ספציפיים של מחילת חובות עבר, הפחתת רכיב קבוע בהסדרי כחירה שנקובים לפי הגבוה מבין רכיב קבוע לאחוז מפדיון וויתורי כחירה המותנים בתנאים מהותיים.

חכירות - הנחיה מקצועית 2/2020 בדבר הטיפול החשבונאי בויתורי חכירה שהוענקו בעקבות משבר הקורונה והגילוי הנדרש בגינם (המשך)

- בהתאם לתקן חשבונאות מספר 35, מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, בהעדר תקן חשבונאות בנושא חכירות ישות מיישמת כלל חשבונאי מקובל בישראל (פרקטיקה מקובלת) כמדיניותה החשבונאית לטיפול בחכירות שלה. חלק מהישויות מיישמות את הוראות התקינה הבינלאומית הקודמת (תקן חשבונאות בינלאומי 17, חכירות ופרשנות מספר 15 של הוועדה המתמדת לפרשנויות חכירות תפעוליות - תמריצים) וחלק מהישויות מיישמות את הוראות התקינה האמריקאית הקודמת. כמו כן, חלק מהישויות אימצו את תקן דיווח כספי בינלאומי 16, חכירות כמדיניות חשבונאית.
- המסגרת של תקן חשבונאות בינלאומי 17 אינה מתייחסת לויתורי חכירה שהוענקו לאחר מועד ההתקשרות בחכירה ולא פורסמו לגביה הנחיות כלשהן בעקבות משבר הקורונה.
- לאור האמור, המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות פרסם בחודש נובמבר 2020 את הנחיה מקצועית 2-2020 בדבר הטיפול החשבונאי בויתורי חכירה שהוענקו בעקבות משבר הקורונה והגילוי הנדרש בגינם (להלן - "הנחיה מקצועית 2-2020" או "ההנחיה"). ההנחיה עוסקת בטיפול החשבונאי בויתורי חכירה שהוענקו בעקבות משבר הקורונה ובגילוי הנדרש בגינם בדוחות הכספיים של חוכרים ומחכירים המיישמים את הוראות תקן חשבונאות בינלאומי 17. ההנחיה אינה חל על מחכירים וחוכרים המיישמים בדוחותיהם הכספיים את הוראות ASC 840 או את הוראות תקן דיווח כספי בינלאומי 16, ואלה רשאים ליישם הנחיות שנקבעו לגבי שתי מסגרות התקינה האמורות.

חכירות - הנחיה מקצועית 2/2020 בדבר הטיפול החשבונאי בויתורי חכירה שהוענקו בעקבות משבר הקורונה והגילוי הנדרש בגינם (המשך)

הסוגייה הנדונה במסגרת ההנחיה:

- מהו הטיפול החשבונאי והגילוי הנדרש על ידי מחכיר ועל ידי חוכר בויתורי חכירה שהוענקו בעקבות משבר הקורונה?

עיקרי ההנחיה:

ויתורי חכירה שהוענקו בעקבות משבר הקורונה הם שינויים אשר סוכמו בין המחכיר לבין החוכר כתוצאה ישירה ממשבר הקורונה אשר מקיימים את כל התנאים הבאים:

- כתוצאה מהשינוי הערך הנוכחי של תשלומי החכירה שווה או נמוך מהערך הנוכחי של תשלומי החכירה מיד לפני השינוי;
- השינוי משפיע על תשלומי החכירה שמועד פירעונם המקורי חל עד ליום 31 בדצמבר 2021; וכן
- אין שינוי מהותי בתנאים האחרים של החכירה.
- ויתורי החכירה שמוענקים על ידי מחכירים הם מגוונים וכוללים, בין היתר, את הויתורים הבאים בפני עצמם, או כל שילוב שלהם לרבות דחיית תשלומי החכירה; ויתור, מלא או חלקי על תשלומי חכירה לתקופה קצובה מוגדרת; הארכת תקופת החכירה, ללא תוספת תמורה; שינוי תשלומי החכירה מתשלומים קבועים לתשלומים מותנים לתקופה קצובה מוגדרת; וכן, הפחתת תשלום קבוע מינימלי לתקופה קצובה מוגדרת.

חכירות - הנחיה מקצועית 2/2020 בדבר הטיפול החשבונאי בויתורי חכירה שהוענקו בעקבות משבר הקורונה והגילוי הנדרש בגינם (המשך)

הטיפול החשבונאי בויתורי חכירה

חכירות תפעוליות

ההנחיה מבהירה כי ויתורי חכירה שהוענקו בעקבות משבר הקורונה, הוענקו על מנת לפצות את החוכרים על מגבלות לא צפויות שהוטלו על פעילות בנכסי נדל"ן ובכלל זה בנכסים חכורים וכתוצאה מכך פגיעה לא צפויה ביכולת השימוש בנכסים החכורים וביכולת להפיק מהם הכנסות. לפיכך, ויתורי חכירה שהוענקו בעקבות משבר הקורונה לא ידרשו בחינה מחדש של סיווג החכירה.

סעיף 33 לתקן חשבונאות בינלאומי 17 קובע כי בדוחות הכספיים של החוכר "תשלומי החכירה בגין חכירה תפעולית יוכרו כהוצאה על בסיס קו ישר לאורך תקופת החכירה, אלא אם בסיס שיטתי אחר מייצג בצורה ובה יותר את תבנית הזמן של הטבת המשתמש". באופן דומה, פרשנות מספר 15 של הוועדה המתמדת לפרשנויות (IFRIC 15) קובעת כי החוכר והמחכיר יפרסו את ההטבה או העלות של תמריצים, לפי העניין, בגין הסכם לחכירה תפעולית חדשה או מחודשת על פני תקופת החכירה, על בסיס קו ישר אלא אם בסיס שיטתי אחר מייצג את תבנית הזמן לפיה מתמעטות ההטבות מהשימוש בנכס נשוא הסכם החכירה.

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

מחכירים וחוכרים אשר מיישמים את ההנחיה לגבי חכירה תפעולית, יישמו אותה לגבי כל החכירות התפעוליות בדוחותיהם הכספיים.

חכירות - הנחיה מקצועית 2/2020 בדבר הטיפול החשבונאי בויתורי חכירה שהוענקו בעקבות משבר הקורונה והגילוי הנדרש בגינם (המשך)

הטיפול החשבונאי בויתורי חכירה

חכירות מימוניות

ניתן ליישם את עקרונות ההנחיה לגבי חכירות מימוניות, בשינויים המתחייבים מאופיין של חכירות כאלה. מחכירים וחוכרים אשר מיישמים את ההנחיה לגבי חכירה מימונית, יישמו אותה לגבי כל החכירות המימוניות בדוחותיהם הכספיים.

דרישות גילוי

מחכיר וחוכר יספקו בדוחותיהם הכספיים גילוי לפרטים הבאים:
ויתורים שהוענקו בעקבות משבר הקורונה ותנאיהם והתקופות שאליהם מתייחסים ויתורים אלה.
הטיפול החשבונאי שננקט בויתורים שהוענקו בעקבות משבר הקורונה.
ההשפעה על דוח רווח והפסד של ויתורים שהוענקו בעקבות משבר הקורונה.

הוראות מעבר

יישום ההנחיה בדרך של יישום למפרע.

ההנחיה כוללת **נספח דוגמאות** בנושאים כגון: דחיית תשלומים ללא הארכת תקופת החכירה; ויתור מלא או חלקי על דמי חכירה לתקופה קצובה מוגדרת; הארכת תקופת החכירה, ללא תוספת תמורה; ושינוי דמי חכירה מדמי חכירה קבועים לדמי חכירה מותנים לתקופה קצובה מוגדרת ואשר כוללות המחשה של הטיפול החשבונאי הדרוש בנסיבות של ויתורי חכירה שונים שהוענקו בעקבות משבר הקורונה.



תודה על ההקשבה!

יזהר