

הנחיות ליישום התקינה הישראלית בעת אימוץ תקן דיווח כספי בינלאומי 16, חכירות

רקע

בהתאם לסעיף 15א לתקן חשבונאות מספר 35, *מדיניות חשבונאית*, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות כאשר המדיניות החשבונאית התבססה על כלל חשבונאי מקובל בישראל (פרקטיקה מקובלת), ישות רשאית לשנות את המדיניות החשבונאית שלה למדיניות חשבונאית המבוססת על תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני או על כלל מתוך תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני ובלבד שהשינוי מבוצע במועד התחילה של אותו תקן או לאחריו. בהתאם לסעיף 15ב לאותו תקן ישות אשר בחרה בהתאם לסעיף 15א לאמץ תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני או כלל מתוך תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני תישם את תקני החשבונאות בשינויים המתחייבים.

על מנת לסייע למשתמשים בדוחות הכספיים ביישום התקינה הישראלית, המוסד לתקינה מפרסם הנחיות יישום כלליות אלה לעניין השינויים המתחייבים בתקני החשבונאות בעת אימוץ תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

המוסד לתקינה יפעל על מנת לפרסם בעתיד הנחיות יישום כלליות לעניין השינויים המתחייבים בתקני החשבונאות בעת אימוץ תקני דיווח כספי בינלאומיים עדכניים נוספים או כללים מתוכם.

אימוץ תקן דיווח כספי בינלאומי 16, חכירות

ישויות שבחרות לאמץ את תקן דיווח כספי בינלאומי 16, *חכירות* בהתאם לסעיף 15א לתקן חשבונאות מספר 35 נדרשות ליישם את תקני החשבונאות בשינויים המתחייבים, אשר כוללים בין היתר:

(א) מאחר שתקן דיווח כספי בינלאומי 16 אינו מבחין מצד החוכר בין חכירה תפעולית לבין חכירה מימונית ומטפל בכל החכירות (למעט חכירות לטווח קצר או לחכירות שבהן נכס הבסיס הוא בעל ערך נמוך אשר לגביהן בחר החוכר בהקלה שבסעיף 6 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16) כחכירות מימוניות, חוכר שמיישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 16 מתעלם מההבחנה האמורה המבוצעת בתקני החשבונאות ומתייחס לכל החכירות כחכירות מימוניות. לדוגמה, תקן חשבונאות מספר 27, *רכוש קבוע* קובע כי העלות של פריט רכוש קבוע, המוחזק על ידי חוכר בחכירה מימונית, נקבעת בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 17, *חכירות*. למרות האמור בתקן חשבונאות מספר 27, חוכר המיישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 16, יקבע את העלות של פריט רכוש קבוע, המוחזק על ידו בהתאם לכל הסכם חכירה (למעט חכירות לטווח קצר או לחכירות שבהן נכס הבסיס הוא בעל ערך נמוך אשר לגביהן בחר החוכר בהקלה שבסעיף 6 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16) בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16.

(ב) גילוי דעת 51, דוח על תזרימי המזומנים מתייחס לרכישת נכס קבוע בעסקה של חכירה מימונית וקובע כי העסקה תוצג כפעילות השקעה (רכישת נכס) וכפעילות מימון (קבלת אשראי) בעת ביצוע העסקה ופירעון דמי החכירה התקופתיים יוצג כפעילות מימון. למרות האמור בגילוי דעת 51, חוכר המיישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 16 יסווג ככל עסקת חכירה (למעט חכירות לטווח קצר או לחכירות שבהן נכס הבסיס הוא בעל ערך נמוך אשר לגביהן בחר החוכר בהקלה שבסעיף 6 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16) כלהלן:

(1) במועד ההתקשרות בחכירה - כפעילות שאינה במזומן,

(2) במועד פירעון כל תשלום חכירה - רכיב הריבית יסווג כפעילות שוטפת ורכיב הקרן יסווג כפעילות מימון.

(ג) תקן חשבונאות מספר 16, נדל"ן להשקעה מאפשר לחוכר למדוד זכות בנדל"ן המוחזק בחכירה תפעולית כנדל"ן להשקעה וכולל הוראות להכרה בנכס. למרות האמור בתקן חשבונאות מספר 16, עבור ישות שאימצה את תקן דיווח כספי בינלאומי 16, אפשרות זו קיימת עבור נכס זכות שימוש שמקיים את ההגדרה של נדל"ן להשקעה. הנכס זכות שימוש יוכר ויימדד לראשונה לפי תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

(ד) התקינה הישראלית כוללת הפניות לתקן חשבונאות בינלאומי 17 במקרים שונים. בכל מקום שבו קיימת הפנייה לתקן חשבונאות בינלאומי 17, יש להתייחס אליה כהפניה לתקן דיווח כספי בינלאומי 16. דוגמאות כוללות:

(1) הוצאה מתחולה של חכירות שהן בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 17 או תוך הפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 17 (לדוג' בתקן חשבונאות מספר 25 ובתקן חשבונאות מספר 30).

(2) תקן חשבונאות מספר 27 כולל הפניות לתקן חשבונאות בינלאומי 17 לעניין הכרה ברווח או ההפסד הנובעים מגריעת פריט רכוש קבוע אשר ייכללו ברווח או בהפסד, כאשר הפריט נגרע (אלא אם תקן חשבונאות בינלאומי 17 דורש אחרת במכירה וחכירה חוזרת). למרות האמור בתקן חשבונאות מספר 27, ישות שאימצה את תקן דיווח כספי בינלאומי 16 תיישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 16 לעניין הכרה ברווח או בהפסד הנובעים מגריעת פריט רכוש קבוע בעסקת מכירה וחכירה חוזרת.

(3) תקן חשבונאות מספר 16 מפנה לתקן חשבונאות בינלאומי 17 לצורך טיפול חשבונאי בהיבטים שונים של חכירות (כגון סיווג חכירות כחכירות מימוניות או תפעוליות, מדידת זכויות בנדל"ן, המוחזק בחכירה המטופלת כחכירה תפעולית, בדוחות הכספיים של חוכר וכו'). למרות האמור בתקן חשבונאות מספר 16, ישות שאימצה את תקן דיווח כספי בינלאומי 16 תיישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 16 לצורך טיפול חשבונאי בהיבטים הרלוונטיים של חכירות.