

# IFRIC's Agenda Decision

## ויתור של המחכיר על תשלומי חכירה

### (תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים ותקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות)

אוקטובר 2022

הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC) קיבלה פנייה לגבי היישום על ידי מחכיר של תקן דיווח כספי בינלאומי 9 ושל תקן דיווח כספי בינלאומי 16 בטיפול החשבונאי בויתור מסוים על דמי שכירות. הויתור על דמי השכירות הוא כזה שהשינוי היחיד לחוזה החכירה הוא הויתור של המחכיר על תשלומי חכירה שהוא זכאי להם מהחוכר בהתאם לחוזה זה.

#### תבנית העובדות

הפנייה תיארה ויתור על דמי שכירות המוסכם בין המחכיר לבין החוכר במועד שבו מוענק הויתור על דמי השכירות. הויתור על דמי השכירות משנה את התנאים המקוריים של חוזה החכירה אשר סווג על ידי המחכיר – ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 16 – כחכירה תפעולית. המחכיר משחרר משפטית את החוכר מהמחויבות שלו לבצע תשלומי חכירה מזוהים באופן ספציפי:

- א. אחדים מתשלומי חכירה אלה הם סכומים שהגיע מועד פירעונם, אך הם טרם שולמו. סעיף 9 לתקן חשבונאות בינלאומי 32 קובע "מחכיר אינו מתייחס לחכירה תפעולית כמכשיר פיננסי, למעט ביחס לתשלומים אינדיבידואלים שהגיע מועד פירעונם (currently due and payable) על ידי החוכר". לפיכך, המחכיר הכיר בסכומים אלה כחייבים בגין חכירה תפעולית. ביישום סעיף 81 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16, המחכיר הכיר גם בסכומים אלה כהכנסה.
- ב. חלק מתשלומי חכירה אלה הם סכומים שטרם הגיע מועד פירעונם.

לא בוצעו שינויים אחרים לחוזה החכירה ולא היה משא ומתן אחר כלשהו בין המחכיר לבין החוכר אשר עשוי להשפיע על הטיפול החשבונאי בויתור על דמי השכירות. לפני המועד שבו מוענק הויתור על דמי השכירות, המחכיר מיישם את מודל הפסדי אשראי חזויים בתקן דיווח כספי בינלאומי 9 לחייבים בגין חכירה תפעולית.

#### השאלה

בפנייה נשאלה הוועדה (IFRIC):

- א. איך המחכיר מיישם את מודל הפסדי אשראי חזויים בתקן דיווח כספי בינלאומי 9 לחייבים בגין חכירה תפעולית לפני הענקת הויתור על דמי שכירות אם הוא צופה לוותר על תשלומים שהוא זכאי להם מהחוכר בהתאם לחוזה החכירה; וכן
- ב. אם המחכיר מיישם את דרישות הגריעה בתקן דיווח כספי בינלאומי 9 או את דרישות תיקון חכירה בתקן דיווח כספי בינלאומי 16 בטיפול החשבונאי בויתור על דמי שכירות.

#### יישום מודל הפסדי אשראי חזויים בתקן דיווח כספי בינלאומי 9 לחייבים בגין חכירה תפעולית

סעיף 1(i)(b)2 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 קובע "ההוראות לגבי גריעה וההוראות לגבי ירידת ערך בתקן זה חלות על ... וחייבים בגין חכירה תפעולית שהוכרו על ידי מחכיר". לפיכך, המחכיר נדרש ליישם את דרישות ירידת הערך בתקן דיווח כספי בינלאומי 9 לערך בספרים ברוטו של חייבים בגין חכירה תפעולית מהמועד שבו הוא מכיר בחייבים אלה, תוך הבאה בחשבון של דרישות הגריעה הרלוונטיות בתקן דיווח כספי בינלאומי 9.

תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מגדיר הפסד אשראי כ"ההפרש בין כל תזרימי המזומנים החוזיים שהישות זכאית להם (are due to an entity) בהתאם לחוזה לבין כל תזרימי המזומנים שהישות צופה לקבל (כלומר כל הפסדי מזומנים (cash shortfalls)...". סעיף 5.5.17 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 קובע ש"ישות תמדוד הפסדי אשראי חזויים...בדרך שתשקף (א) סכום בלתי מוטה ומשוקלל הסתברות שנקבע על ידי הערכת טווח של תוצאות אפשריות; (ב) ערך הזמן של הכסף; וכן (ג) מידע סביר וניתן לביסוס שניתן להשגה ללא עלות או מאמץ מופרזים במועד הדיווח על אירועים מהעבר, תנאים נוכחיים ותחזיות של תנאים כלכליים עתידיים".

כתוצאה מכך, בתבנית העובדות המתוארת בפנייה, המחכיר מיישם את דרישות ירידת הערך בתקן דיווח כספי בינלאומי 9 לחייבים בגין חכירה תפעולית. המחכיר אומד הפסדי אשראי חזויים בגין החייבים בגין חכירה תפעולית על ידי מדידת הפסד אשראי כלשהו על מנת לשקף "את כל הפסדי המזומנים (cash shortfalls)". הפסדי מזומנים אלה הם ההפרש בין:

- א. כל תזרימי המזומנים החוזיים שהמחכיר זכאי להם בהתאם לחוזה החכירה (ונכללו בערך בספרים ברוטו של החייבים בגין חכירה תפעולית); וכן
- ב. כל תזרימי המזומנים שהמחכיר צופה לקבל, כשהם נקבעים תוך שימוש ב"מידע סביר וניתן לביסוס" לגבי "אירועים מהעבר, תנאים נוכחיים ותחזיות של תנאים כלכליים עתידיים".

לפיכך, הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה, שלפני שהיתור על דמי שכירות מוענק, המחכיר מודד הפסדי אשראי חזויים בגין החייבים בגין חכירה תפעולית בדרך שמשקפת "סכום בלתי מוטה ומשוקלל הסתברות..."; "ערך הזמן של הכסף", ו"מידע סביר וניתן לביסוס..." (כנדרש על ידי סעיף 5.5.17 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9). מדידה זו של הפסדי אשראי חזויים כוללת הבאה בחשבון על ידי המחכיר של ציפיותיו ליתור על תשלומי חכירה שהוכרו כחלק מהחייבים האלה.

## **טיפול חשבונאי ביותור על דמי שכירות – תקן דיווח כספי בינלאומי 9 ותקן דיווח כספי בינלאומי 16**

### *יישום דרישות ירידת ערך בתקן דיווח כספי בינלאומי 9 לחייבים בגין חכירה תפעולית*

סעיף 2.1(ב)(i) לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 קובע שחייבים בגין חכירה תפעולית שהוכרו על ידי המחכיר כפופים לדרישות ירידת ערך של תקן דיווח כספי בינלאומי 9. כתוצאה מכך, בעת הענקת היותור על דמי השכירות, המחכיר שוקל אם הדרישות לגריעה בסעיף 3.2.3 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 מתקיימות.

ביותור על דמי השכירות המתואר בפנייה, המחכיר משחרר משפטית את החוכר מהמחויבות שלו לבצע תשלומי חכירה מזוהים באופן ספציפי, שאחידים מהם המחכיר הכיר כחייבים בגין חכירה תפעולית. בהתאם לכך, בעת הענקת היותור על דמי השכירות, המחכיר מגיע למסקנה שהדרישות בסעיף 3.2(א) לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 מתקיימות – כלומר, הזכויות החוזיות לתזרימי המזומנים מהחייבים בגין חכירה תפעולית פקעו – מאחר שהמחכיר הסכים לשחרר משפטית את החוכר מהמחויבות שלו ובכך ויתר על זכויותיו החוזיות לתזרימי המזומנים המזוהים באופן ספציפי. לפיכך, במועד שבו היותור על דמי השכירות מוענק, המחכיר מודד מחדש את הפסדי האשראי החזויים בגין החייבים בגין חכירה (ומכיר שינוי כלשהו להפרשה בגין הפסדי אשראי חזויים ברווח או הפסד) וגורע את החייבים בגין חכירה תפעולית (ואת ההפרשה בגין הפסדי אשראי חזויים המתייחסת).

### *יישום דרישות תיקון חכירה בתקן דיווח כספי בינלאומי 16 לתשלומי חכירה עתידיים בהתאם לחכירה*

היותור על דמי השכירות המתואר בפנייה מקיים את ההגדרה של תיקון חכירה בתקן דיווח כספי בינלאומי 16. היותור על דמי השכירות הוא "שינוי ב... תמורה עבור חכירה, שלא היווה חלק

מהתנאים המקוריים של החכירה". לפיכך, המחכיר מיישם את סעיף 87 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 ומטפל בחכירה המתוקנת כחכירה חדשה מהמועד שבו הויתור על דמי השכירות מוענק.

סעיף 87 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 דורש מהמחכיר להתחשב בתשלומי חכירה כלשהם ששולמו מראש או שנצברו המתייחסים לחכירה המקורית כחלק מתשלומי החכירה עבור החכירה החדשה. הוועדה (IFRIC) העירה שתשלומי חכירה שהמחכיר זכאי להם לפי החוזה מהחוכר שהמחכיר הכיר בהם כחייבים בגין חכירה תפעולית (שעליהם חלות דרישות הגריעה וירידת הערך בתקן דיווח כספי בינלאומי 9) אינם תשלומי חכירה שנצברו. כתוצאה מכך, תשלומי חכירה אלה והויתור עליהם אינם נחשבים – ביישום סעיף 87 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 – כחלק מתשלומי החכירה עבור החכירה החדשה.

בטיפול החשבונאי בחכירה המתוקנת כחכירה חדשה, המחכיר מיישם את סעיף 81 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 ומכיר בתשלומי החכירה (כולל תשלומי חכירה ששולמו מראש או שנצברו המתייחסים לחכירה המקורית) כהכנסה על בסיס קו ישר או על בסיס שיטתי אחר.

הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שהמחכיר מטפל בויתור על דמי שכירות המתואר בפנייה במועד שבו הוא מוענק על ידי יישום: (א) דרישות הגריעה בתקן דיווח כספי בינלאומי 9 לגבי תשלומי חכירה שהוא ויתר עליהם אשר המחכיר הכיר כחייבים בגין חכירה תפעולית; וכן (ב) דרישות תיקון חכירה בתקן דיווח כספי בינלאומי 16 לתשלומי חכירה שהוא ויתר עליהם שהמחכיר לא הכיר כחייבים בגין חכירה תפעולית.

### **מסקנה**

הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שהעקרונות והדרישות בתקני דיווח כספי בינלאומיים מספקים בסיס מתאים למחכיר על מנת לקבוע כיצד ליישם את מודל הפסדי אשראי חזויים בתקן דיווח כספי בינלאומי 9 לחייבים בגין חכירה תפעולית וכיצד לטפל בויתור על דמי שכירות המתואר בפנייה. כתוצאה מכך, הוועדה (IFRIC) החליטה לא להוסיף פרויקט תקינה לתוכנית העבודה שלה.

תרגום ה-Agenda Decision של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי לעברית מובא לנוחות המדווחים ורואי החשבון. הנוסח המקורי באנגלית הוא הנוסח המחייב וניתן לקרוא אותו באתר האינטרנט של המוסד לתקני דיווח כספי בינלאומיים בכתובת:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/agenda-decisions/2022/lessor-forgiveness-of-lease-payments-oct-2022.pdf>