



פרוטוקול ישיבת הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

שהתקיימה ביום שלישי ה-8 בספטמבר, 2020, בשעה 9:00

באמצעות אפליקציית זום.

(סופי)

הצעה לשיפור תקנים קיימים – 2020 (תקינה ישראלית) (צורפה לתיק הישיבה)

1. היו"ר מציין כי לרשות ניירות ערך וללשכת רואי חשבון בישראל אין הערות להצעה לשיפור תקנים קיימים – 2020 (תקינה ישראלית). מבקש מחברי הוועדה לאשר את ההצעה לשיפור תקנים קיימים לפרסום לציבור.
2. חבר ועדה¹ שואל מה מהות התיקונים שבוצעו בהצעה לשיפור תקנים קיימים. צדיק משיבה כי על מנת לדייק, תוקנה ההבחנה בין חברות פרטיות לבין חברות ציבוריות להבחנה בין חברות שמיישמות תקינה בינלאומית לבין חברות שמיישמות תקינה ישראלית. חבר הוועדה מציין כי לפיכך במקום המילים "מחויבות ליישם" יש לרשום "מיישמות" או "מדווחות" שכן קיימות חברות פרטיות, אשר בחרו ליישם את התקינה הבינלאומית. צדיק מסכימה ומציינת כי יתוקן.
3. היו"ר, חבר הוועדה, חבר ועדה אחר, חבר ועדה נוסף, חבר ועדה רביעי, חבר ועדה חמישי, וחבר ועדה שישי מאשרים את ההצעה לשיפור תקנים קיימים – 2020 (תקינה ישראלית) לפרסום לציבור.

הצעה להנחיה מקצועית 2020/2 – הטיפול החשבונאי בויתורי חכירה שהוענקו בעקבות משבר

הקורונה (צורפה לתיק הישיבה)

4. מדליון מציין כי הצטרף לדיון אביחי אביעד מרשות ניירות ערך אשר ערך את עמדת הסגל החשבונאית בנושא ויתורי חכירה המיוחסים לתקופת משבר הקורונה. היו"ר שמח על הצטרפותו ומאחל לו בהצלחה בתפקידו ברשות ניירות ערך.
5. היו"ר מציין כי משתתף² העלה את הנושא בישיבה הקודמת ואף שלח מכתב למוסד לתקינה, אשר צורף לחומר שנשלח לקראת הישיבה. מוסיף כי הבקשה היתה לפרסם הנחיה מקצועית בנושא הטיפול החשבונאי בויתורי חכירה שהוענקו בעקבות משבר הקורונה שתחול הן על החוכרים והן על המחכירים אשר מיישמים תקינה ישראלית.

¹ ההתייחסות היא לחבר ועדה או לחברת ועדה

² ההתייחסות היא למשתף או משתתפת

תחולה

6. היו"ר מציין כי השאלה הראשונה לדיון היא אם יש להחיל את ההנחיה גם על חברות שבחרו בהתאם לאפשרות הקיימת בסעיף 15א לתקן חשבונאות מספר 35 ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 16. מוסיף כי אפשרות זו ניתנה לחברות פרטיות גם על מנת לאפשר לחברות בנות פרטיות ליישם מדיניות חשבונאות זהה למדיניות החשבונאית של החברה האם שהיא חברה ציבורית. מציין כי בתקינה הבינלאומית פורסם תיקון לתקן דיווח כספי בינלאומי 16, אשר סיפק הקלה רק לחוכרים. בדעה כי אין לאפשר לחברות שבחרו ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 16 ליישם את ההנחיה המקצועית (אשר תחול הן על חוכרים והן על מחכירים), מאחר שיווצר פער בין המדיניות החשבונאית של החברה הבת הפרטית (שתיישם את ההקלה גם למחכירים) לבין המדיניות החשבונאית של החברה האם הציבורית (שתיישם את ההקלה רק לחוכרים).
7. המשתתף בדעה כי יש לאפשר לכל חברה שמיישמת תקינה ישראלית ליישם את ההנחיה המקצועית וההקלות שבה כלומר לאפשר גם לחברות שמיישמות את תקן דיווח כספי בינלאומי 16 ליישם את ההקלות. מתלבט אם יש לחייב את יישום ההנחיה המקצועית או לאפשר את יישומה.
8. משתתף אחר מציין כי חברה פרטית שהיא חברה בת של חברה ציבורית לא תיישם הקלה אשר תיצור פער במדיניות החשבונאית לעומת החברה האם שלה.
9. היו"ר בדעה כי חברה פרטית שאינה חברה בת של חברה ציבורית לא תבחר ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 16. מציין כי תקן דיווח כספי בינלאומי 16 פוגע ביחסים פיננסיים ובאמות מידה פיננסיות ודורש התאמה לצורך מס הכנסה.
10. חבר ועדה מסכים עם המשתתף שיש לדרוש את יישום ההנחיה המקצועית על ידי כל החברות המיישמות את התקינה הישראלית, לרבות חברות שבחרו ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.
11. חבר ועדה אחר מציין כי חברה אם ציבורית תוכל לכפות על החברה הבת הפרטית שלה ליישם את המדיניות החשבונאית שלה. מסכים שאין חברות פרטיות שאינן חברות בנות של חברות ציבוריות שיבחרו ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.
12. משתתף נוסף בדעה שאין לאפשר לחברות שבחרו ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 16 ליישם את ההנחיה המקצועית. מציין כי בהתאם לתקן חשבונאות מספר 35, חברה יכולה לבחור אם ליישם מודל עדכני. מציין כי המודל העדכני של תקן דיווח כספי בינלאומי 16 עודכן לאחרונה. בדעה שאם חברה בחרה במודל העדכני לגבי חכירות, לא ניתן לאפשר לה בחירה שרירותית אם ליישם את התיקון למודל העדכני שנבחר או לא ליישמו, אלא עליה ליישם את המודל העדכני במלואו. מוסיף כי עלולה להתעורר בעיה מאחר שתקן חשבונאות

מספר 35 מאפשר לאמץ תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני או כלל מתוכו. מציין כי ייתכן שחברה תטען שהיא אימצה את תקן דיווח כספי בינלאומי 16 רק לעניין החוכר, מאחר שבצד המחכיר לא חל שינוי מהותי לעומת תקן חשבונאות בינלאומי 17. מוסיף כי במקרה כזה החברה ממשיכה ליישם את הפרקטיקה המקובלת לגבי חכירות מצד המחכיר ולכאורה החברה יכולה לאמץ את ההנחיה המקצועית לגבי ההקלות מצד המחכיר. מציין כי יש לשקול את ניסוח התחולה של ההנחיה המקצועית על מנת לכלול או לא לכלול מצבים כאלה.

13. היו"ר מסכים עם המשתתף הנוסף שאין לאפשר ליישם את ההנחיה המקצועית לגבי חברות שבחרו ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

14. היו"ר מבקש מהנוכחים להצביע על אחת משתי החלופות:

(א) לאפשר לחברות שבחרו ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 16 ליישם את ההנחיה המקצועית.

(ב) לא לאפשר לחברות שבחרו ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 16 ליישם את ההנחיה המקצועית.

חבר הוועדה והמשתתף תומכים בחלופה (א). היו"ר, חבר הוועדה האחר, חבר ועדה נוסף, חבר ועדה רביעי, חבר ועדה חמישי וחבר ועדה שישי תומכים בחלופה (ב).

15. היו"ר מסכם כי ההנחיה המקצועית לא תיושם על ידי חברות שבחרו בהתאם לסעיף 15 לתקן חשבונאות מספר 35 ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

הגדרת ויתורי חכירה (סעיף 2)

16. צדיק מציינת כי בהגדרה של ויתורי חכירה בוצעו מספר שינויים לעומת ההגדרה שנקבעה בתקינה הבינלאומית. מציינת כי במסגרת טיוטת ההנחיה המקצועית שנשלחה לקראת הישיבה נכללה ההצעה להגדרת ויתורי חכירה וכן ההגדרות בתקינה הבינלאומית ובתקינה האמריקאית. מוסיפה כי בהתאם לתקינה הבינלאומית סעיף (ב) בהגדרה כולל שינויים בתשלומי החכירה שמועד פירעונם המקורי חל עד ליום 30.6.2021 ומוצע להאריך את התקופה בהנחיה המקצועית עד ליום 31.12.2021. מציינת כי עולה השאלה אם להשמיט את סעיף (ג) בהגדרה בתקינה הבינלאומית לפיו לא חל שינוי בתנאים האחרים של החכירה, זאת מאחר ובעת הדיונים בהצעה לתיקון תקן דיווח כספי בינלאומי 16 הועלתה טענה כי הסעיף מגביל מאוד וכי חלק מהויתורים לא יקיימו תנאי זה.

17. חבר הוועדה מציין כי בסעיף (א) להגדרת ויתורי חכירה נכלל המונח "תמורה", אך מונח זה אינו מוגדר ועולה השאלה אם הכוונה היא לדמי החכירה המהוונים או הנומינליים. צדיק משיבה כי מדובר על דמי החכירה המהוונים. חבר הוועדה בדעה שיש להבהיר זאת.

18. משתתף רביעי שואל אם אין הכוונה בסעיף (א) לדמי החכירה החוזיים, קרי הנומינליים. בדעה כי כך נקבע בתקינה הבינלאומית.

19. המשתתף האחר מציין כי לא ניתן להשתמש במונח "דמי חכירה מינימליים" כי "דמי חכירה מינימליים" אינם כוללים את דמי החכירה המשתנים ומצב זה יכול להשפיע על עמידה בתנאי זה.

20. המשתתף מציין כי בתיקון לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 קיימת התייחסות לנושא לפיה דחייה משמעותית של תשלומים מהווה גם היא ויתור, כלומר בתקינה הבינלאומית ההתייחסות בסעיף (א) היא לתשלומי החכירה המהוונים.

21. היו"ר מסכם כי בסעיף (א) להגדרה במקום המונח "תמורה" יירשם "דמי החכירה המהוונים".

22. חבר הוועדה החמישי בדעה שיש להשאיר את סעיף (ג) בהגדרה, למרות הביקורת שהובעה לגבי סעיף זה, שכן ניתן יהיה לבצע שינויים רבים בתנאי החכירה שאינם קשורים למשבר הקורונה והתוצאה תהיה טיפול לא נאות.

23. צדיק שואלת אם יש הערות נוספות להגדרת ויתורי חכירה. אין הערות נוספות.

סעיף 1

24. חבר הוועדה החמישי מציין כי יש להבהיר במשפט השני שהכוונה היא רק לגבי חכירות: "כלל חשבונאי מקובל בישראל עשוי להיות מבוסס על התקינה הבינלאומית או על התקינה האמריקאית בנושא." מציע להוסיף בתחילה "בהתייחס לחשבונאות חכירה, כלל חשבונאי...".

25. חבר הוועדה מציע ליצור את הקשר בין המשפט הראשון לבין המשפט השני על ידי שינוי הרישא "כלל חשבונאי זה עשוי להיות מבוסס...". מוסכם על הנוכחים.

סוגי ויתורי חכירה (סעיף 3)

26. צדיק שואלת אם הסוגים המפורטים בסעיף הם אלה שנפוצים בפרקטיקה והאם חלק מהסוגים אינם נפוצים בישראל וניתן להשמיטם. מציינת כי הארכת תקופת החכירה ללא תוספת תמורה אינה נפוצה בישראל. חבר הוועדה הנוסף והמשתתף האחר מציינים כי אכן ויתור כזה אינו נפוץ בישראל. חבר הוועדה הנוסף מציע להשאיר גם דוגמה זו שכן ניתן לנסח את אותו ויתור למעשה בדרכים שונות.

27. חבר הוועדה מבקש לציין בסעיף כי הויתור יכול להיות מורכב גם משילוב של הסוגים שפורטו בסעיף. צדיק מסכימה ומסכמת כי תוסף התייחסות לכך.

סיווג חכירות - סעיף 4

28. צדיק מציינת כי לפי התקינה הבינלאומית והתקינה האמריקאית הקודמות, נדרשת בחינה מחדש של סיווג החכירה כאשר מבוצע שינוי תנאים. מוסיפה כי הסעיף קובע כי לא תבוצע בחינה מחדש בעקבות ויתור חכירה שהוענק בעקבות משבר הקורונה.

29. חבר הוועדה הנוסף מבקש להבהיר שאין צורך לבחון מחדש את סיווג החכירה רק בגין ויתורים שהם בתחולת ההנחיה המקצועית. צדיק משיבה כי לשם כך הוגדר המונח "ויתורי חכירה שהוענקו בעקבות משבר הקורונה" בסעיף 2 ונעשה בו שימוש בסעיף 4. חבר הוועדה הנוסף מציע להוסיף לאחר המילים "ויתורי חכירה שהוענקו בעקבות משבר הקורונה" את המילים "שמקיימים את הקריטריונים בסעיף 2". חבר הוועדה החמישי משיב כי המשמעות היא שתוספת זו תידרש בכל סעיף. חבר הוועדה הנוסף מסכים שניתן לוותר על התוספת.

הטיפול בחכירות תפעוליות (סעיפים 5-8)

30. צדיק מציינת כי סעיף 5 מפרט את הטיפול החשבונאי מצד המחכיר והחוכר בחכירות תפעוליות לפי התקינה הבינלאומית והתקינה האמריקאית הקודמות. מוסיפה כי בסעיף 8 נקבע כי בחכירות תפעוליות, אם ויתור החכירה אינו מותנה בתנאים מהותיים, יש להכיר בהשפעה של הויתור בתקופות שאליהם הויתורים מתייחסים. מציינת כי אם הויתור מותנה בתנאים מהותיים, ההשפעה של הויתור תוכר רק כאשר התנאים מתקיימים. שואלת אם יש הערות לסעיפים 5-8 וכן אם יש להגדיר במסגרת ההנחיה המקצועית מהם תנאים מהותיים. מציינת כי רשות ניירות ערך בחרה שלא להגדיר "תנאים מהותיים" במסגרת פרסום עמדת הסגל.

31. חבר הוועדה הנוסף מציין כי בחלק מהמקרים ניתנו ויתורים לתקופות עתידיות, אך בפועל הם ניתנו בגין תקופות עבר. מביא כדוגמה ויתור שניתן בחודש יוני לפיו טכנית תהיה הפחתה מסוימת בדמי השכירות לחודשים יוני, יולי ואוגוסט אשר בעצם ניתן בגין החודשים מרץ, אפריל ומאי. בדעה כי פרקטית ניתן לאפשר להכיר לפי התקופות החוזיות שלגביהן ניתן הויתור.

32. המשתתף מציין כי ניתן לקבוע שבבחינת התקופות שאליהן מתייחסים הויתורים, יש לבחון את המהות ולא את עיתוי התשלומים שלגביהן נקבעה ההנחה.

33. היו"ר מציין כי מטרת ההנחיה היתה להקל על חוכרים ומחכירים וכי הוראה כזו תיצור הכבדה שכן יש להבין מה היתה כוונת המחכיר והחוכר בניסוח ההסכם ביניהם. המשתתף מסכים להשארת הניסוח המוצע בהנחיה המקצועית שהוגשה ללא שינוי. מוסיף כי הניסוח הקיים עדיין משאיר שיקול דעת שכן על הישות לקבוע לאיזה תקופות מתייחסים הויתורים.

34. חבר הוועדה הנוסף מציין כי הסוגיה קיימת רק בתקינה הישראלית, שכן בתקינה הבינלאומית ההשפעה היא הקטנת ההתחייבות לתשלום דמי חכירה ביום קבלת הויתור ואין פריסה על פני התקופות.
35. חבר הוועדה החמישי מציין כי לגבי הארנונה עלתה הסוגיה אם לשקף את ההנחה בחודש מרץ או בחודש אפריל ובפרקטיקה משקפים את ההנחה בחודש אפריל (החודש שבו ניתנה ההנחה). חבר הוועדה הנוסף מציין כי לעיתים זה לא ישקף את המהות.
36. צדיק מסכימה כי קיימים מקרים שבהם הפיצוי ניתן בגין חודשים שחלפו אבל מתבטא בהפחתת דמי השכירות העתידיים. מציינת כי ההנחיה המקצועית מאפשרת שיקול דעת לגבי "החודשים שאליהם מתייחס הויתור", מאחר שלא כתוב החודשים החוזיים שאליהם מתייחס הויתור. היו"ר מציין כי המשמעות היא ששני ויתורים זהים עשויים לקבל ביטוי בחודשים שונים. המשתתף הרביעי מציין כי מדובר על חברות פרטיות, אשר ברובן אינן מגישות דוחות כספיים רבעוניים ולכן אין הרבה משמעות אם הויתור מקבל ביטוי במסגרת אותה שנה. צדיק מסכימה ובדעה כי אין לשנות את הנוסח שהוצע בהנחיה המקצועית.
37. היו"ר שואל את חבר הוועדה הנוסף אם הוא מסכים. חבר הוועדה הנוסף מציין כי אם ברור שניתן שיקול דעת לגבי התקופות שאליהן מתייחסים הויתורים וכהקלה פרקטית, אזי מסכים. מציין כי נתקל במקרים שבהם הויתורים ניתנו לתקופה העולה על שנה.
38. המשתתף מציין כי המטרה בהנחיה המקצועית היא לספק בתקינה הישראלית את ההקלה שניתנה בתקינה הבינלאומית הן לחוכרים והן למחכירים.
39. המשתתף הנוסף מציע להחליף את המונח "תנאים מהותיים" במונח "תנאים סאבסנטיביים/ממשיים", מאחר שאין הכוונה לבחינת מהותיות, כפי שהיא מוגדרת בתקינה החשבונאית. משתתף חמישי מציין כי במסגרת עמדת הסגל של רשות ניירות ערך נעשה שימוש במונח "תנאים מהותיים" והמונח אינו מוגדר. מוסיף כי הסגל היה בדעה שרף המהותיות בתקופת הקורונה הוא אחר ותנאי שהוא תנאי טרוויאלי בתקופה אחרת עשוי להיות תנאי מהותי בתקופת הקורונה. מוסיף כי ניתנה דוגמה כללית.
40. המשתתף מציין כי תנאי שמוסכם שאינו מהותי יכול להיות שהויתור כפוף לכך שהחנות תהיה פתוחה בשעות מסוימות, אך מאחר שמדובר בשעות הפתיחה של הקניון ומאחר שאין המדובר בשינוי לעומת החוזה המקורי אין מדובר בתנאי מהותי.
41. חבר הוועדה בדעה כי יש להשאיר את המונח "תנאי מהותיים" וכי מהותיות כוללת גם את הממשיות של התנאי. חבר הוועדה האחר מסכים. המשתתף מציין כי בהבהרה מספר 5 ההתייחסות היא לזכויות ממשיות. מסכים עם המשתתף הנוסף כי הכוונה היא לתנאי ממש.

42. לאחר דיון קצר, היו"ר מסכם כי רוב הנוכחים תומכים בהשארת המונח "תנאי מהותי" וכי אין תמיכה להוספת הגדרה לתנאי מהותי.

סעיף 9 – חכירות מימוניות

43. צדיק מציינת כי סעיף 9 מתייחס לחכירות מימוניות ויש לקרוא אותו יחד עם הדוגמאות שכן הטיפול החשבונאי הוא שונה, מאחר שהחכירות הן לא off balance sheet.

44. חבר הוועדה הנוסף מציין כי לא נתקל בויתורים בחכירות מימוניות מאחר שחכירות מימוניות מעצם טבען מעבירות את הסיכונים לחוכר. מוסיף כי הטיפול בשינוי תנאים בחכירות מימוניות הן מצד המחכיר והן מצד החוכר בתקינה הישראלית הוא באנלוגיה ל- IAS 39 ו- IFRS 9 לטיפול בשינוי תנאי חוב.

45. חבר הוועדה מציין כי עיקר הבעייתיות הוא בחכירות של נדל"ן ובנדל"ן עיקר החכירות אינן מימוניות. מסכים עם חבר הוועדה הנוסף כי הטיפול הוא שונה.

46. המשתתף האחר מסכים עם חבר הוועדה הנוסף.

47. היו"ר מציע לאור הערות חבר הוועדה הנוסף להשמיט מההנחיה המקצועית את כל ההתייחסות לחכירות מימוניות. מוסכם על הנוכחים.

48. משתתף ששי שואל אם יקבע כי ההנחיה המקצועית רלוונטית רק לחכירות תפעוליות. חבר הוועדה מציע לציין זאת במסגרת התחולה של ההנחיה המקצועית. מוסכם על הנוכחים.

נספח - דוגמאות

49. חבר הוועדה מציין כי בדוגמה 1 מופיע המונח "תמורה" ויש להתאים את הניסוח לניסוח של ההנחיה המקצועית. צדיק מציינת כי הנוסח יתוקן בהתאם.

50. חבר הוועדה מציין כי גם דחיית תשלומים מהווה ויתור, אך למעשה בדוגמה זה לא מקבל ביטוי. חבר הוועדה הנוסף משיב כי במודל המיושם בתקינה הישראלית (IAS 17 או IAS 13) (FAS) בחכירה תפעולית לא ניתן ביטוי להטבה הכלכלית המתבטאת בערך נוכחי נמוך יותר של תשלומי החכירה.

51. המשתתף מציין כי ניתן להתעלם מהנושא של ערך נוכחי. מוסיף כי במודל של IFRS 16 ליותר זה ניתן ביטוי, אך ההנחיה המקצועית לא תחול על מי שמיישם את IFRS 16. חבר הוועדה הנוסף מציין כי קיים ערך לדוגמה דווקא מאחר שדחיית תשלומים מהווה ויתור

ושהטיפול הוא שונה מ-IFRS 16, על מנת להראות שלמרות שניתנה הטבה היא אינה מקבלת ביטוי חשבונאי מבחינת הכרה ומדידה. המשתתף מסכים, אך מציע להוסיף הסבר.

52. המשתתף הרביעי שואל אם ההנחיה המקצועית לא תחול גם על מי שבחר ליישם את 16 IFRS. צדיק משיבה כי ההחלטה שהתקבלה היא שההנחיה המקצועית לא תחול על מי שבחר ליישם את 16 IFRS, אשר יוכל ליישם את ההקלה הפרקטית שניתנה בתקינה הבינלאומית (רק לחוכרים). מציינת כי נוסח סעיף 1 יהיה "..." מחכירים וחוכרים שבחרו, בהתאם לאפשרות הקיימת בסעיף 15א לתקן חשבונאות מספר 35, ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 16 אינם רשאים ליישם את דרישות הנחיה מקצועית זו."

53. המשתתף מציין כי למחכירים ממילא אין תמריץ ליישם את 16 IFRS, שכן המודל אינו שונה משמעותית (למעט מכירה וחכירה חזרה וחכירות משנה) מהפרקטיקה הקיימת ולכן יוכלו ליישם את ההנחיה המקצועית. מוסיף כי חוכר יכול ליישם את ההקלה הפרקטית שניתנה בתיקון ל-16 IFRS.

54. המשתתף הרביעי מציין כי מאחר שההנחיה המקצועית אינה חלה על ישות שמיישמת את 16 IFRS ואינה חלה על חכירות מימוניות, למעשה במודל שבתחולת ההנחיה המקצועית, התמורה בגין החכירה היא דמי החכירה הנומינליים. מציע להבהיר זאת.

55. חבר הוועדה מציין כי מבחינה חשבונאית אין הטבה בדחיית תשלומים.

56. היו"ר מציין כי קיימת הטבה כלכלית בדחיית תשלומים ולכן זה מהווה ויתור. חבר הוועדה מציין כי ההטבה הכלכלית אינה מקבלת ביטוי במודל החשבונאי. מסכים כי יש להשאיר את הדוגמה כדי להבהיר את הטיפול החשבונאי ושבמודל החשבונאי המיושם ההטבה אינה משתקפת. מציע להגדיר את התמורה כדמי החכירה הנומינליים.

57. המשתתף האחר מציין כי התמורה היא נומינלית רק בגין דמי חכירה מינימליים, מאחר שיש משמעות לעניין דמי חכירה משתנים.

58. צדיק מציעה להשאיר בהגדרת ויתורי חכירה שהוענקו בשל משבר הקורונה את ההשפעה על דמי החכירה המהוונים ובדוגמה 1 לציין שלמרות שקיימת הטבה כלכלית כי דמי החכירה המהוונים נמוכים יותר מדמי החכירה המהוונים לפני השינוי, אין הטבה חשבונאית ולפרט את הטיפול החשבונאי. היו"ר וחבר הוועדה מסכימים. חבר הוועדה הנוסף מבקש לא לציין שאין הטבה חשבונאית אלא לציין שהמודל החשבונאי אינו משקף את ההטבה מאחר שהוא מבוסס על הסכומים הנומינליים. מוסכם על הנוכחים.

ויתור מלא או חלקי על דמי חכירה לתקופה קצובה מוגדרת

59. צדיק מציינת שיש להבחין בין מצבים שבהם מדובר על ויתור דמי חכירה בגין תקופות עבר לבין מצבים שבהם מדובר על ויתור דמי חכירה בגין תקופות עתידיות. מוסיפה כי בויתור דמי חכירה בגין תקופות עבר, החוכר והמחכיר הכירו כבר בהוצאות שכירות ובהכנסות שכירות בהתאמה ונוצרו בדוחותיהם הכספיים התחייבות ונכס בהתאמה. מציינת כי הטיפול בויתור כזה יהיה כמחיקת נכס וכביטול התחייבות במועד שבו הושגה הסכמה על הויתור. שואלת אם יש הערות. לא ניתנו הערות.
60. צדיק מציינת כי המצב השני הוא ויתור דמי חכירה בגין תקופות עתידיות ובו הטיפול החשבונאי יהיה להתייחס לויתור לגבי כל תקופה בפני עצמה. מוסיפה שעולה השאלה אם להתייחס למיצוע של הויתור. מציינת כי במסגרת ההנחיה המקצועית שהוגשה לוועדה הובאה דוגמה למיצוע של הויתור, אך לא ניתנה התייחסות מילולית לצורך במיצוע. שואלת אם יש הערות.
61. היו"ר שואל מה המשמעות של המיצוע אם המיצוע הוא במסגרת אותה שנה, מאחר שלמרבית החברות הפרטיות יש רק דוח שנתי.
62. חבר הוועדה הנוסף בדעה שאין להתייחס למיצוע כי קיימת חשיבות לסיבה שבגינה ניתנה הנחה בשיעורים שונים (האם כתוצאה ממגבלות התנועה וכו). בדעה שהנושא קשור לדיון הקודם בעניין התקופות שאליהם הויתורים מתייחסים.
63. משתתף שביעי מציין כי קיים מספר מצומצם של חברות פרטיות שכן מפרסמות דוחות ביניים. בדעה כי דווקא בחברות אלה קיימת חשיבות להקלות בהנחיה המקצועית.
64. חבר הוועדה בדעה כי משיקולי עלות תועלת בהתייחס לתקופות עתידיות יש לדרוש מיצוע של הויתור על מנת למנוע מניפולציות. בדעה כי גם בקביעת אופן הויתור קיימת שרירותיות מסוימת. מציין כי מיצוע מהווה הקלה פרקטית.
65. המשתתף מציין כי יש לבחון בגין איזה תקופות ניתן הויתור. בדעה שאם מדובר הויתור בגין תקופות עתידיות שאינו מותנה בתנאים מהותיים הוא דומה לויתור בגין תקופות עבר.
66. חבר הוועדה מציין כי דוגמה לויתור לא שווה בגין תקופות עתידיות היא אם מאחר שהפעילות ירדה המחכיר והחוכר מסכימים על הפחתה בדמי השכירות בשיעור של 20%, 15%, 10%, 8%, 5% ו-3% ב-6 החודשים הבאים. מציין כי אם החוכר מגיע למסקנה כי הויתור הוא בגין תקופות עבר, הטיפול החשבונאי הוא אחר.
67. המשתתף האחר מציין כי המחכירים העניקו ויתור מדורג בהתאם לתחזית שלהם לגבי החזרה של המשק לפעילות כלכלית. חבר הוועדה בדעה שיש למצע. המשתתף האחר מציין

כי לעיתים המיצוע הוא נאות ולעיתים המיצוע יגרום לכך שהוא לא ישקף את הוצאות השכירות, אשר נקבעו על מנת לשקף את הפעילות הכלכלית.

68. המשתתף מציין כי אם מתייחסים למיצוע, ייתכן שיש למצע על פני כל תקופת החכירה.
69. חבר הוועדה מציין כי ההנחיה המקצועית קובעת כי ההשפעה של הויתור צריכה לקבל ביטוי בתקופות שאליהן מתייחס הויתור. מוסיף כי אם הויתור הוא בגין תקופות עבר יש להכיר ברווח או בהפסד באופן מיידי. בדעה כי אם הויתור הוא בגין תקופות עתידיות יש למצע את הויתור על פני התקופה הקצובה שבגינה הוא ניתן.
70. חבר הוועדה האחר מציין כי אם הויתור ניתן באופן מדורג בהתבסס על התחזיות של התאוששות המשק, קיימת חשיבות לשקף בדוחות הכספיים את הוצאות השכירות או הכנסות השכירות באופן מדורג. מציע להשאיר את נושא המיצוע לשיקול דעת ולא להתייחס לכך בהנחיה המקצועית כלומר ישות שבדעה שההנחה ניתנה באופן כללי ונכון יותר יהיה למצע את ההנחה, תמצע את ההנחה וישות שבדעה שההנחה ניתנה בהתבסס על הציפיות הכלכליות באשר לתקופה הקרובה ולתקופה הרחוקה, לא תמצע את ההנחה. היו"ר והמשתתף מסכימים. המשתתף מציין כי יש להפעיל שיקול דעת לגבי התקופות שאליהם מתייחסים הויתורים. מוסיף כי אין המדובר בתקופות החוזיות שבהן ניתנה ההנחה, אלא בחינה כלכלית לאור המגבלות שהיו, המגבלות על השימוש בנכס וכו'.
71. חבר הוועדה בדעה כי השארת שיקול דעת מסבכת והופכת את ההנחיה המקצועית לפחות פרקטית. המשתתף הרביעי מסכים עם חבר הוועדה. המשתתף הרביעי מציין כי על מנת שהחוכר והמחכיר לא יקבעו את שיעורי ההנחה בכל חודש מטעמים זרים, יש לדרוש מיצוע של ההנחה.
72. היו"ר וחבר הוועדה האחר מציינים כי ההנחה היא שהויתור נקבע מטעמים כלכליים.
73. חבר הוועדה והמשתתף הרביעי מציינים כי הרציונל של IAS 17 הוא מיצוע של ההטבה.
74. היו"ר מבקש להצביע על ההצעה של חבר הוועדה האחר לפיה לא נתייחס במסגרת ההנחיה המקצועית לעניין מיצוע הויתור על דמי חכירה לתקופות עתידיות. היו"ר, חבר הוועדה האחר, חבר הוועדה הנוסף, חבר הוועדה החמישי וחבר הוועדה השישי תומכים בהצעה.
75. היו"ר מסכם כי לא תהיה התייחסות בהנחיה המקצועית למיצוע הויתור על דמי חכירה.

הארכת תקופת החכירה, ללא תוספת תמורה

76. צדיק מציינת כי גם במקרה זה נותר בידי החברות שיקול דעת על מנת לקבוע לאיזו תקופות ההטבה ניתנה.

77. המשתתף השישי מציין כי במקרה זה ברור שההטבה ניתנה בגין תקופת הקורונה ולא בגין תקופת ההארכה ולכן קיימת חשיבות לביצוע המיצוע כפי שציין חבר הוועדה לגבי הדוגמה הקודמת. מוסיף כי ייחוס ההטבה לתקופת ההארכה אינו סביר. צדיק משיבה כי ניתן שיקול דעת ולא סביר שההטבה תיוחס לתקופת הארכה. מוסיפה כי הכוונה היתה שיופעל שיקול דעת לגבי החודשים שלגביהם ניתנה ההארכה (תקופות עבר או תקופות עתידיות). בדעה כי לא ניתן לקבוע במסגרת ההנחיה המקצועית את התקופה שאליה שייכת ההטבה באופן מוחלט ויש לאפשר לחברות שיקול דעת.
78. חבר הוועדה מציין כי ההטבה צריכה להיות מיוחסת בכל מקרה לתקופת הקורונה. המשתתף השישי מסכים שהנושא אינו ברור מהדוגמה ונראה כי חברה יכולה לקבוע שההטבה ניתנה בגין תקופת ההארכה. המשתתף משיב כי הדרך שבה ניתנה ההטבה הכלכלית (חודשים בחינם, החזר כסף או הנחה בדמי חכירה) אינה משנה ועל החברות להפעיל שיקול דעת כלומר לבחון בגין מה ניתנה ההטבה ולייחס את ההטבה לתקופות שבהן היו מגבלות הקורונה שבגינן ניתנה ההטבה.
79. חבר הוועדה מציין כי בכל הדוגמאות אסור שישתמע שניתן לפרוס את ההטבה על כל תקופת החוזה, אלא יש לפרוס את ההטבה רק על תקופת הקורונה. צדיק מציינת כי העמדה היא שיש לתחום את פריסת ההטבה לתקופת הקורונה כדי שיהיה ברור שלא ניתן לפרוס על פני כל תקופת החכירה, אך לא ברור כיצד ניתן להגדיר את תקופת הקורונה במסגרת ההנחיה המקצועית.
80. היו"ר בדעה כי הניסוח בדוגמה הוא ברור שכן כתוב "יש לקבוע לאיזו תקופה ניתנה למעשה ההטבה".
81. חבר הוועדה הנוסף מציין כי הנושא קשור לכך שבכל המקרים (והדוגמאות) נדרש מחברות שיקול דעת על מנת לקבוע לאילו תקופות יש לייחס את ההטבה. בדעה כי לא נדרש להגדיר ולתחום את התקופה שאליה תיוחס ההטבה.
82. חבר הוועדה בדעה כי ניתן להוסיף במסגרת ההנחיה המקצועית פסקה שתתייחס לתקופות שאליהן מתייחסת ההטבה. היו"ר מציין כי ממילא הוגדרו ויתורים שהוענקו בעקבות משבר הקורונה כויתורים בגין דמי חכירה עד 31.12.21.
83. חבר הוועדה האחר מציע לציין במסגרת ההנחיה המקצועית כי ההשפעה של הויתורים צריכה להשתקף בתקופה עד 31.12.21 ואם תקופת הקורונה תתארך מעבר לכך, נתקן את ההנחיה המקצועית.

84. היו"ר בדעה כי דוגמה 3 היא ברורה ונדרש שיקול דעת של החברות. בדעה כי אין צורך בתוספת כלשהי במסגרת ההנחיה המקצועית. חבר הוועדה האחר מסכים ומציין כי המטרה בסופו של דבר היא הקלה.

85. היו"ר מציע להשאיר את ניסוח דוגמה 3 כפי שהיא. חבר הוועדה האחר, חבר הוועדה הנוסף, חבר הוועדה הרביעי, חבר הוועדה החמישי וחבר הוועדה השישי מסכימים.

86. המשתתף השישי מציין כי המשפט השני מבלבל ועשוי להשתמע ממנו שהכוונה היא לתקופה שבה ניתנה ההטבה ולא לתקופה שבגינה ניתנה ההטבה. מציע לתקנו באופן הבא: "במקרה כזה, יש לקבוע בגין איזו לאיזו תקופה ניתנה למעשה ההטבה". **מוסכם על הנוכחים.**

דוגמה 4 - שינוי דמי החכירה מדמי חכירה קבועים לדמי חכירה מותניים לתקופה קצובה מוגדרת

87. צדיק מציינת כי דוגמה זו מתייחסת לשינוי לתקופה קצובה מוגדרת של דמי החכירה מקבועים למותניים, כגון שינוי לדמי חכירה כאחוז מהמחזור של החוכר. מוסיפה כי במקרה כזה בכל חודש יוכרו דמי חכירה בהתאם למחזור של החוכר בפועל. שואלת אם יש הערות.

88. חבר הוועדה הנוסף מציע להוסיף גם דוגמה, שהיא ויתור נפוץ, שבה חלק (ולא כל) מדמי החכירה הקבועים הופכים למותניים לתקופה קצובה מוגדרת. צדיק מציינת כי תוסיף את הווריאציה הזו.

89. המשתתף השישי מציין כי במשפט האחרון נפלה טעות סופר ובמקום המילה "והוכר" צריך להיות "והחוכר". **צדיק מציינת כי טעות הסופר תתוקן.**

סעיף 10 – דרישות הגילוי

90. צדיק מציינת כי בסעיף מפורטות דרישות הגילוי. שואלת אם יש הערות.

91. המשתתף השביעי מציין כי כדאי לדרוש גילוי גם לתקופות שאליהן יוחסו הוויתורים. המשתתף מציע להוסיף במסגרת סעיף 10(א). **מוסכם על הנוכחים.**

סעיף 11 – הוראות מעבר

92. צדיק מציינת כי הוראות המעבר דורשות יישום למפרע של ההנחיה המקצועית. חבר הוועדה מציין כי נדרש יישום למפרע רק למי שפרסם למעשה דוחות ביניים.

אישור הצעה להנחיה מקצועית

93. צדיק מבקשת מחברי הוועדה המקצועית לאשר את הצעה להנחיה מקצועית. היו"ר, חבר הוועדה, חבר הוועדה האחר, חבר הוועדה הנוסף, חבר הוועדה החמישי וחבר הוועדה השישי מאשרים את הצעה להנחיה מקצועית.

94. צדיק מודה למשתתף הנוסף על העזרה בהכנת ההנחיה מקצועית.
95. היו"ר מודה לצדיק ולמשתתף הנוסף על הכנת ההנחיה המקצועית. מאחל חג שמח ושנה טובה.
96. היו"ר נועל את הישיבה.