



פרסומי רשות ניירות ערך עמדת סגל חשבונאית מספר 3-19: הטיפול החשבונאי בנוגע לוותורים בדמי שכירות המיוחסים לתקופת משבר הקורונה

שלום לכולם,

ב-9 באוגוסט 2020 פרסם סגל הרשות לניירות ערך (להלן "סגל הרשות" או "הסגל") עמדת סגל חשבונאית (להלן "העמדה") שעניינה מתן דגשים באשר לטיפול החשבונאי בוותורי דמי שכירות בחכירות תפעוליות המיוחסים **באופן ישיר למשבר נגיף הקורונה** (כמפורט בעמדה), המיושם על ידי חוכר ומחכיר בהתאם להוראות תקן דיווח כספי בינלאומי 16 "חכירות" (להלן "התקן" או "IFRS16"), ובאשר למספר מצבים אותם זיהה סגל הרשות כנפוצים בשוק הישראלי.

בנוגע לטיפול החשבונאי המיושם על ידי חוכרים, סגל הרשות מדגיש את חשיבות מתן הגילוי על ידי חוכר, ללא תלות בשאלת אימוץ ההקלה שניתנה על ידי המוסד

הבינלאומי לתקינה בחשבונאות ("IASB") במסגרת התיקון לתקן שפורסם ב-28 במאי, 2020, לפיה ובכפוף לעמידה בתנאי התיקון, חוכר רשאי שלא להעריך האם ויתורי דמי שכירות המיוחסים למשבר הקורונה מהווים תיקון חכירה, וכתוצאה מכך לטפל בווייתורים אלו באופן דומה לשינויים בחוזה שאינם מהווים תיקון חכירה, אשר בד"כ מטופלים כתשלומי חכירה משתנים. הגילוי יתייחס, בין היתר, לסכומי וויתורי דמי השכירות המיוחסים למשבר הקורונה שניתנו לחוכר, ולטיפול החשבונאי שיושם לגביהם, וזאת על מנת שהשפעת האמור על תוצאות הפעילות העסקית תהיה ניתנת להבנה בנקל.

בנוגע לטיפול החשבונאי המיושם על ידי מחכירים, סגל הרשות מתייחס במסגרת העמדה, בין היתר, לחלופות חשבונאיות שונות העומדות בפני החברות בטיפול במצבים אותם זיהה סגל הרשות כנפוצים בשוק הישראלי:

- **ויתורי דמי שכירות המיוחסים למשבר הקורונה בגין נכס חייבים בחכירה תפעולית - בהתאם לספרות המקצועית, קיימות שתי חלופות חשבונאיות לטיפול בווייתורים מסוג זה. החלופה הראשונה הינה טיפול בהתאם להוראות IFRS16 כתיקון חכירה, כלומר פריסת הוויתור על פני יתרת תקופת החכירה. החלופה השנייה הינה טיפול בהתאם להוראות IFRS9 - מכשירים פיננסיים, אשר יוביל לגריעת הנכס באופן מידי כנגד רווח או הפסד במועד בו פקעו הזכויות החוזיות לתזרימי מזומנים. סגל הרשות לא יתערב בבחירת אחת מהחלופות הנ"ל ובלבד שהמדיניות שנבחרה תיושם באופן עקבי וכן שיינתן גילוי מפורט אודות המדיניות החשבונאית שננקטה.**

במסגרת העמדה, סגל הרשות מבהיר כי במקרים בהם המחכיר בוחר בחלופת הטיפול בהתאם להוראות IFRS9, יש להציג את השפעת הוויתור בשורה נפרדת בדוח על הרווח או הפסד, באופן שבו ההשפעה על ההכנסות נטו של ויתורי דמי השכירות תהיה ברורה. **עמדת הסגל כוללת דוגמא הממחישה את צורת ההצגה האמורה.**

בנוסף, עמדת הסגל מדגישה כי **במסגרת חישוב המדדים התפעוליים** (לדוגמא FFO, NOI) המשמשים לניתוח תוצאות פעילות המחכיר, יש להפחית את הסכומים שהוכרו בגין ירידות ערך חייבים בגין חכירה תפעולית, וכן את הרווח או הפסד שהוכר בגין גריעת נכס חייבים בגין חכירה תפעולית בשל ויתורים המיוחסים למשבר הקורונה.

- **הפחתת הרכיב הקבוע בדמי חכירה שנקובים לפי הגבוה מבין רכיב קבוע לאחוז מפרדיין - לעמדת סגל הרשות, ובהתקיים התנאים המפורטים בעמדה, סגל הרשות לא יתערב בטיפול חשבונאי לפיו המחכיר יראה ברצפה המעודכנת של הרכיב הקבוע כבסיס שיטתי אחר המייצג בצורה טובה יותר את התבנית שבה מתמעטות ההטבות מהשימוש בנכס הבסיס כך שבפועל המחכיר יכיר בכל מועד בהכנסה מדמי שכירות לפי דמי החכירה אותם קיבל בפועל באותה תקופה.**

- **ויתור על דמי שכירות המיוחס למשבר הקורונה אשר מותנה בתנאים מהותיים - במקרים בהם נקבעו תנאים מהותיים לקבלת הוויתור, סגל הרשות לא יתערב ככל שוויתורים אלו יטופלו כדמי חכירה משתנים שליליים החל ממועד הסכמת שני הצדדים עליהם. סגל הרשות מדגיש כי על המחכיר להפעיל שיקול דעת בבואו לקבוע באם תנאי שנקבע הינו תנאי מהותי.**

במסגרת העמדה, מציין סגל הרשות כי יתכנו גישות שונות לטיפול בווייתורים של דמי שכירות המיוחסים למשבר הקורונה, זאת מכיוון שהטיפול החשבונאי נגזר מנסיבות שונות ולכן יש לבחון כל מקרה לגופו. בהתאם לכך, שאלת הטיפול החשבונאי הנאות בגין ויתורי דמי השכירות המיוחסים למשבר הקורונה מצריכה שיקול דעת משמעותי, וזאת הן ביחס לשאלה האם ויתורים אלו מהווים תיקון חכירה אם לאו, והן ביחס לטיפול החשבונאי הנדרש כתלות בתנאים הנלווים לויתור. לפיכך, סגל הרשות מדגיש כי יש לכלול גילוי מלא לשיקולי הדעת שהופעלו, להנחות העומדות בבסיסם ולטיפול החשבונאי שיושם על ידי המחכירים.

לקריאת עמדת הסגל באתר רשות ניירות ערך - לחצו כאן

בברכה,
רו"ח גיא טביביאן
שותף, מנהל המחלקה המקצועית

למידע ופרטים נוספים:

רו"ח גיא טביביאן, שותף, מנהל המחלקה המקצועית, Deloitte, טל': 03-6085464
רו"ח אורי לוי, שותף, המחלקה המקצועית, Deloitte, טל': 03-6085516



www.deloitte.co.il

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte Israel & Co. is a firm in the Deloitte Global Network. Deloitte Israel Group is a leading professional services firm, providing a wide range of world-class audit, tax, consulting, financial advisory and trust services. The firm serves private and publicly traded companies, domestic and international clients, public institutions and promising fast-growth companies whose shares are traded on the Israeli, US, European and foreign capital markets.

Deloitte Israel Group - © 2020 Brightman Almagor Zohar & Co. A firm in the Deloitte Global Network.