



## תקן חשבונאות מספר 33

# הסדרי זיכיון למתן שירות

מרס 2012



## תקן חשבונאות מספר 33

### הסדרי זיכיון למתן שירות

מרס 2012

### תוכן עניינים

#### סעיפים

א-ב	מבוא
1-5	תחולה
6	מטרת התקן
7	זכויות המפעיל בתשתית
8-9	הכרה בתמורת ההסדר ומדידתה
10-15	שירותי הקמה או שדרוג
16-17	שירותי תפעול
18	עלויות אשראי שהתהוו למפעיל
19	טיפול חשבונאי עוקב בנכס פיננסי
20	טיפול חשבונאי עוקב בנכס בלתי מוחשי
21	פריטים שסופקו למפעיל על ידי המעניק
22-24	גילויים
25	מועד תחילה
26-27	הוראות מעבר
28-29	שינויים לתקן חשבונאות מספר 30 נכסים בלתי מוחשיים
	נספחים:
	נספח א - הנחיות יישום
	דוגמאות להמחשה

## תקן חשבונאות מספר 33

### הסדרי זיכיון למתן שירות

מרס 2012

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. אין להעתיק, לשכפל, לתרגם, להציג, לפרסם, להפיץ, להוציא לאור או לעשות שימוש מסחרי כלשהו בפרסום זה או בחלק ממנו, בכל דרך שהיא ובכל אמצעי מכני, אלקטרוני או אחר, ללא הסכמה מפורשת בכתב ומראש מאת המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

תקן זה מובא בסעיפים 1-29. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. תקן זה יש לקרוא בהקשר למטרת התקן. תקני החשבונאות וההבהרות המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

## מבוא

א. בשנים האחרונות החל הסקטור הציבורי ברחבי העולם ובישראל לעשות שימוש נרחב במשאבים פרטיים לצורך ביצוע השקעות בתשתיות ובפרויקטים עתירי מימון. ממשלות מציעות הסדרי שירות חוזיים כדי לעודד השתתפות של המגזר הפרטי בהקמה, במימון, בתפעול ובתחזוקה של תשתית כזו. בחלק מהמקרים התשתית כבר קיימת, ובמקרים אחרים התשתית תוקם במהלך תקופת הסדר השירות. לאור ריבוי הסדרים כאלה בישראל בשנים האחרונות, החליטה הוועדה המקצועית לפרסם תקן בנושא זה. תקן זה מבוסס על פרשנות מספר 12 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי ועל פרשנות מספר 29 של הוועדה המתמדת לפרשנויות. הסדר שנמצא בתחולת תקן זה מאופיין בישות מהמגזר הפרטי (מפעיל) אשר מקימה את התשתית שמשמשת לצורך הספקת השירות הציבורי, או לצורך שדרוגה (לדוגמה, על ידי הגדלת הקיבולת שלה), ומתפעלת ומתחזקת את התשתית הזו במשך תקופת זמן שהוגדרה. המפעיל מקבל תשלום עבור שירותיו על פני תקופת ההסדר. ההסדר מעוגן באמצעות חוזה שקובע תקני ביצוע, מנגנונים להתאמת מחירים והסדרים ליישוב מחלוקות. הסדר מסוג זה מכונה הסדר זיכיון למתן שירות מסוג 'בנה-הפעל-העבר' (BOT), 'שקם-הפעל-העבר' (ROT), או 'ציבורי - לפרטי' (PPP).

ב. מאפיין של הסדרי שירות אלה הוא שלמחויבות שניטלה על ידי המפעיל יש אופי של שירות ציבורי. המדיניות הציבורית היא לדאוג שהשירותים המתייחסים לתשתית יסופקו לציבור, מבלי להתחשב בזהות הגורם שמפעיל את השירותים. הסדר השירות מחייב חוזית את המפעיל לספק את השירותים לציבור בעבור הישות מהמגזר הציבורי. מאפיינים שכיחים נוספים כוללים:

(1) הגורם שמעניק את הסדר השירות (המעניק) הוא ישות מהמגזר הציבורי, לרבות גוף ממשלתי, או ישות מהמגזר הפרטי שאליה הואצלה האחריות על השירות.

- (2) המפעיל אחראי לפחות על חלק מהניהול של התשתית ושל השירותים הקשורים ואינו פועל רק כסוכן בעבור המעניק.
- (3) החוזה קובע את המחירים הראשוניים שיגבו על ידי המפעיל ומסדיר את השינויים במחיר במהלך תקופת הסדר השירות.
- (4) המפעיל מחויב למסור למעניק את התשתית במצב מוגדר בסוף תקופת ההסדר, עבור תמורה שולית מזערית, או ללא תמורה כלל, ללא קשר לזהות הגורם שמימן את התשתית בעת הקמתה.

### תקן חשבונאות מספר 33

#### תחולה

1. תקן זה קובע הנחיות לגבי הטיפול החשבונאי של מפעילים בהסדרי זיכיון למתן שירות ציבורי - לפרטי.
2. תקן זה חל על הסדרי זיכיון למתן שירות ציבורי - לפרטי אם:
- (א) המעניק שולט או מסדיר אילו שירותים המפעיל חייב לספק באמצעות התשתית, למי הוא חייב לספק אותם, ובאיזה מחיר; וכן
- (ב) המעניק שולט - באמצעות בעלות, זכות מוטב (beneficial entitlement) או בדרך אחרת - בזכות שייר משמעותית כלשהי בתשתית בסיום תקופת ההסדר.
3. תשתית שמשמשת לצורך הסדר זיכיון למתן שירות ציבורי - לפרטי למשך מלוא אורך החיים השימושיים שלה (נכסים למלוא אורך החיים) נמצאת בתחולת תקן זה אם התנאי שנקבע בסעיף 2(א) מתקיים. סעיפים א1 - א8 מספקים הנחיות לצורך קביעה האם, ובאיזו מידה, הסדרי זיכיון למתן שירות ציבורי - לפרטי נמצאים בתחולת תקן זה.
4. תקן זה חל על:
- (א) תשתית שהמפעיל מקים או רוכש מצד שלישי לצורך הסדר השירות; וגם על
- (ב) תשתית קיימת שהמעניק נותן למפעיל גישה אליה לצורך הסדר השירות.
5. תקן זה אינו מתייחס לטיפול החשבונאי על ידי מעניקים.

## מטרת התקן

6. תקן זה קובע עקרונות כלליים להכרה במחויבויות ובזכויות המתייחסות בהסדרי זיכיון למתן שירות, למדידתן ולמתן גילוי בגינן. תקן זה דן בסוגיות שלהלן:

- (א) זכויות המפעיל בתשתית;
- (ב) הכרה בתמורת ההסדר ומדידתה;
- (ג) שירותי הקמה או שדרוג;
- (ד) שירותי תפעול;
- (ה) עלויות אשראי;
- (ו) טיפול חשבונאי עוקב בנכס פיננסי ובנכס בלתי מוחשי; וכן
- (ז) פריטים שסופקו למפעיל על ידי המעניק.

## זכויות המפעיל בתשתית

7. תשתית שנמצאת בתחולת תקן זה לא תוכר כרכוש קבוע של המפעיל משום שהסדר השירות החוזי לא מעביר למפעיל את הזכות לשלוט בשימוש בתשתית השירות הציבורי. למפעיל יש גישה להפעיל את התשתית כדי לספק את השירות הציבורי בעבור המעניק בהתאם לתנאים שהוגדרו בחוזה.

## הכרה בתמורת ההסדר ומדידתה

8. בהתאם לתנאי ההסדרים החוזיים שנמצאים בתחולת תקן זה, המפעיל פועל כספק שירות. המפעיל מקים או משדרג תשתית (שירותי הקמה או שדרוג) המשמשת להספקת שירות ציבורי ומפעיל ומתחזק את התשתית הזו (שירותי תפעול) לתקופת זמן שנקבעה.

9. המפעיל יכיר בהכנסות בגין השירותים שהוא מבצע וימדוד אותן בהתאם לתקן חשבונאות מספר 4 חוזי ביצוע ולתקן חשבונאות מספר 25 הכנסות. אם המפעיל מבצע יותר משירות אחד (דהיינו שירותי הקמה או שדרוג וגם שירותי תפעול) בהתאם לחוזה או הסדר יחידים, התמורה שהתקבלה או שקיימת זכות לקבלה תוקצה על סמך ערכי השווי ההוגן היחסיים של השירותים שסופקו, אם הסכומים ניתנים לזיהוי בנפרד. מהות התמורה קובעת את הטיפול

החשבונאי העוקב לגביה. הטיפול החשבונאי העוקב בתמורה שהתקבלה כנכס פיננסי וכנכס בלתי מוחשי מפורט בסעיפים 19-20 להלן.

## שירותי הקמה או שדרוג

10. הטיפול החשבונאי על ידי המפעיל בהכנסות ובעלויות הקשורות לשירותי הקמה או שדרוג יהיה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 4.

## תמורה שניתנת למפעיל על ידי המעניק

11. אם המפעיל מספק שירותי הקמה או שדרוג יש להכיר בתמורה שהתקבלה על ידי המפעיל או שיש למפעיל זכות לקבלה לפי שוויה ההוגן. התמורה עשויה להיות זכויות ל:

(א) נכס פיננסי; או

(ב) נכס בלתי מוחשי.

12. המפעיל יכיר בנכס פיננסי במידה שבה יש לו זכות חוזית בלתי מותנית לקבל עבור שירותי ההקמה מזומן או נכס פיננסי אחר מהמעניק, או לפי הוראת המעניק; למעניק יש שיקול דעת מצומצם, אם בכלל, להימנע מתשלום, משום שההסדר ניתן בדרך כלל לאכיפה משפטית. למפעיל יש זכות בלתי מותנית לקבל מזומן אם המעניק מתחייב (guarantees) חוזית לשלם למפעיל (א) סכומים מוגדרים או ניתנים לקביעה, או (ב) את החוסר, אם קיים, בין סכומים שהתקבלו ממשתמשים בשירות הציבורי לבין סכומים מוגדרים או ניתנים לקביעה, גם אם התשלום מותנה בכך שהמפעיל יודא שהתשתית עומדת בדרישות איכות או בדרישות יעילות שהוגדרו.

13. המפעיל יכיר בנכס בלתי מוחשי במידה שבה הוא מקבל זכות (רישיון) לחייב משתמשים בשירות הציבורי. זכות לחייב משתמשים בשירות הציבורי אינה זכות בלתי מותנית לקבל מזומן משום שהסכומים תלויים במידה שבה הציבור ישתמש בשירות.

14. אם התשלום שהמפעיל מקבל עבור שירותי ההקמה מורכב בחלקו מנכס פיננסי ובחלקו מנכס בלתי מוחשי, נדרש לטפל בנפרד בכל רכיב של התמורה למפעיל. התמורה שהתקבלה או שקיימת זכות לקבלה בגין שני הרכיבים תוכר לראשונה בשווי ההוגן של התמורה שהתקבלה או שקיימת זכות לקבלה.

15. מהות התמורה שניתנה למפעיל על ידי המעניק תיקבע בהתייחס לתנאי החוזה, והוראות כל דין.

## שירותי תפעול

16. המפעיל יטפל בהכנסות ובעלויות הקשורות לשירותי תפעול לפי תקן חשבונאות מספר 25.

### מחויבויות חוזיות לשקם תשתית לרמת שימושיות שהוגדרה

17. במקרים מסוימים קיימות למפעיל מחויבויות חוזיות שאותן הוא חייב לקיים כתנאי ברישיון שלו, לפיהן הוא נדרש (א) לתחזק את התשתית ברמת שימושיות שהוגדרה, או (ב) לשקם את התשתית למצב שהוגדר לפני שהיא תימסר למעניק בסיום הסדר השירות. מחויבויות חוזיות אלה לתחזק או לשקם תשתית, למעט מרכיב כלשהו של שדרוג (ראה סעיף 10), יוכרו בהתאם להגדרת התחייבות במסגרת המושגית לעריכת דוחות כספיים ולהצגתם וימדדו לפי האומדן הטוב ביותר של היציאה שתידרש לסלק את המחויבות בהווה לתאריך המאזן.

### עלויות אשראי שהתהוו למפעיל

18. במקרים בהם המפעיל מכיר בנכס פיננסי, עלויות אשראי שניתן ליחסן להסדר יוכרו כהוצאה בתקופה שבה הן מתהוות, ואילו במקרים בהם המפעיל מכיר בנכס בלתי מוחשי (זכות לחייב משתמשים בשירות הציבורי), עלויות אשראי שניתן ליחסן להסדר יהוונו במהלך שלב ההקמה של ההסדר, בהתאם לכללים שנקבעו בתקן חשבונאות מספר 3 היוון עלויות אשראי.

### טיפול חשבונאי עוקב בנכס פיננסי

19. אם המפעיל הכיר בנכס פיננסי בהתאם לסעיפים 12 ו/או 14, הנכס הפיננסי ימדד בתקופות הדיווח העוקבות בעלות מופחתת בהתאם לשיטת הריבית האפקטיבית שהגדרת מונחים אלה בתקן חשבונאות מספר 22 מכשירים פיננסיים: גילוי והצגה.

### טיפול חשבונאי עוקב בנכס בלתי מוחשי

20. תקן חשבונאות מספר 30 נכסים בלתי מוחשיים חל על נכס בלתי מוחשי שמוכר בהתאם לסעיפים 13 ו/או 14. סעיפים 45 עד 47 לתקן חשבונאות מספר 30 מספקים הנחיות למדידת נכסים בלתי מוחשיים שנרכשו תמורת נכס לא - כספי או נכסים לא - כספיים או שילוב של נכסים כספיים ושל נכסים לא - כספיים. תקן חשבונאות מספר 30 קובע גם את אופן הטיפול החשבונאי העוקב בנכסים אלה.

### פריטים שסופקו למפעיל על ידי המעניק

21. בהתאם לסעיף 7, פריטי תשתית שהמפעיל קיבל אליהם גישה מהמעניק לצורך הסדר השירות אינם מוכרים כרכוש קבוע של המפעיל. בנוסף, המעניק עשוי לספק פריטים אחרים למפעיל אשר המפעיל יכול, לפי רצונו, להשאירם ברשותו או לסחור בהם. אם נכסים כאלה מהווים חלק מהתמורה שנדרש שתשולם למפעיל עבור השירותים, אזי הם אינם מעניקים

ממשלתיים. הם מוכרים כנכסים של המפעיל, הנמדדים בשווי הוגן בעת ההכרה לראשונה. המפעיל יכיר בהתחייבות בגין מחויבויות שטרם קוימו אשר הוא נטל בתמורה לנכסים.

## גילויים

22. יש לשקול את כל ההיבטים של הסדר זיכיון למתן שירות כדי לקבוע את הגילוי המתאים בביאורים. מפעיל יתן גילויים לפרטים הבאים בכל תקופה:

- (א) תיאור של ההסדר;
- (ב) תנאים משמעותיים של ההסדר שעשויים להשפיע על הסכום, על העיתוי ועל מידת הוודאות של תזרימי מזומנים עתידיים (לדוגמה תקופת ההסדר, תאריכי המחרה מחדש, והבסיס לפיו נקבעה המחירה מחדש או קביעת התנאים מחדש (re-negotiation));
- (ג) המהות והמידה (לדוגמה כמות, פרק הזמן, או הסכום, כפי שמתאים) של:
  - (i) זכויות לשימוש בנכסים שהוגדרו;
  - (ii) מחויבויות לספק שירותים או זכויות לקבלת הספקת שירותים;
  - (iii) מחויבויות לרכוש או לבנות פריטי רכוש קבוע;
  - (iv) מחויבויות למסור או זכויות לקבל, בסוף תקופת הזיכיון, נכסים שהוגדרו;
  - (v) אופציות חידוש וסיום; וכן
  - (vi) זכויות ומחויבויות אחרות (לדוגמה שיפוצים עיקריים);
- (ד) שינויים בהסדר שהתרחשו במהלך התקופה; וכן
- (ה) כיצד סווגו הסדרי הזיכיון.

23. מפעיל ייתן גילוי לסכום ההכנסות ולסכום הרווחים או ההפסדים שהוכרו בתקופת ביצוע שירותי הקמה תמורת נכס פיננסי או נכס בלתי מוחשי.

24. הגילויים שנדרשים בהתאם לסעיף 22 יינתנו בנפרד לגבי כל הסדר זיכיון למתן שירות או באופן מצרפי לגבי כל קבוצה של הסדרי זיכיון למתן שירות. קבוצה היא צירוף של הסדרי זיכיון למתן שירות שבהם ניתנים שירותים בעלי מהות דומה (לדוגמה, גביית אגרות, שירותי תקשורת ושירותי התפלת מים).



## מועד תחילה

25. ישות תיישם תקן זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2013 או לאחריו. יישום מוקדם של התקן מותר. אם ישות מיישמת תקן זה לתקופה המתחילה לפני 1 בינואר 2013, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

## הוראות מעבר

26. בכפוף לאמור בסעיף 27 להלן, שינויים במדיניות חשבונאית כתוצאה מיישום תקן זה יטופלו למפרע.

27. אם, עבור הסדר שירות ספציפי כלשהו, אין זה מעשי למפעיל ליישם תקן זה למפרע בתחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת, עליו:

(א) להכיר בנכסים פיננסיים ובנכסים בלתי מוחשיים שהיו קיימים בתחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת;

(ב) להשתמש בערכים בספרים הקודמים של אותם נכסים (מבלי להתחשב בסיווגם הקודם) לצורך מדידת הערכים בספרים של הנכסים הפיננסיים והנכסים הבלתי מוחשיים לאותו תאריך. הנכס הפיננסי לאותו תאריך יימדד לפי שיעור ריבית מקובל באותו מועד ויתרת הערכים בספרים הקודמים של אותם נכסים תיוחס לנכס הבלתי מוחשי. במקרה בו המדידה של הנכס הפיננסי כאמור גבוהה מיתרת הערכים בספרים הקודמים של אותם נכסים, הנכס הפיננסי יימדד לפי הערכים בספרים הקודמים של אותם נכסים ולא יוכר נכס בלתי מוחשי; וכן

(ג) לבחון באותו תאריך ירידת ערך של נכסים פיננסיים ובלתי מוחשיים שהוכרו, אלא אם הדבר אינו מעשי, ובמקרה זה ירידת ערך של הסכומים תיבחן בתחילת התקופה השוטפת.

## שינויים לתקן חשבונאות מספר 30 נכסים בלתי מוחשיים

28. בסעיף 98 יימחק המשפט האחרון כדלקמן:

"ניתן להשתמש במגוון שיטות הפחתה להקצאת הסכום בר-פחת של נכס באופן שיטתי על פני אורך החיים השימושיים שלו. שיטות אלה כוללות את שיטת הקו הישר, שיטת היתרה הפוחתת ושיטת יחידת הייצור. השיטה שנעשה בה שימוש נבחרת על בסיס הדפוס החזוי של צריכת הטבות הכלכליות העתידיות החזויות שגלומות בנכס ומיושמת בעקביות מתקופה לתקופה, אלא אם חל שינוי בדפוס החזוי של צריכת הטבות כלכליות עתידיות אלה. לעיתים נדירות, אם בכלל, קיימת ראייה משכנעת (persuasive) התומכת בשיטת הפחתה לגבי נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים מוגדר, שתוצאתה סכום נמוך יותר של הפחתה שנצברה מאשר בהתאם לשיטת הקו הישר."

29. יווסף סעיף 133א כדלקמן:

"סעיף 98 תוקן על ידי תקן חשבונאות מספר 33 שפורסם בשנת 2011. ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2013 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות מספר 33 לתקופה מוקדמת יותר, גם התיקון ייושם לתקופה מוקדמת זו."

## נספח א - הנחיות יישום

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן

### תחולה (סעיף 2)

א1. סעיף 2 לתקן זה מגדיר שתשתית נמצאת בתחולת התקן כאשר התנאים המפורטים להלן מתקיימים:

(א) המעניק שולט או מסדיר אילו שירותים המפעיל חייב לספק באמצעות התשתית, למי הוא חייב לספק אותם, ובאיזה מחיר; וכן

(ב) המעניק שולט - באמצעות בעלות, זכות מוטב או בדרך אחרת - בזכות שייר משמעותית כלשהי בתשתית בסיום תקופת ההסדר.

א2. השליטה או ההסדר שצוינו בתנאי (א) יכולים להיות באמצעות חוזה או בדרך אחרת (כגון באמצעות מפקח - regulator), וכוללים נסיבות שבהן המעניק קונה את כל התפוקה וגם נסיבות שבהן חלק או כל התפוקה נקנית על ידי משתמשים אחרים. ביישום תנאי זה, המעניק וצדדים קשורים כלשהם יבחנו ביחד. אם המעניק הוא ישות מהמגזר הציבורי, אזי המגזר הציבורי כמכלול, ביחד עם מפקחים כלשהם הפועלים לטובת הציבור, יחשב כקשור למעניק לצורך תקן זה.

א3. לעניין תנאי (א), לא נדרש שלמעניק תהיה שליטה מוחלטת על המחיר; מספיק שהמחיר יפוקח על ידי המעניק, על ידי חוזה או על ידי מפקח, לדוגמה באמצעות מנגנון תקרה (capping). אולם, נדרש ליישם את התנאי לפי מהות ההסדר. יש להתעלם ממאפיינים לא מהותיים, כגון תקרה שתחול רק בנסיבות שהסתברות התרחשותן קלושה. לעומת זאת, אם לדוגמה, חוזה מתיימר להעניק למפעיל חופש לקבוע מחירים, אבל כל רווח עודף מוחזר למעניק, אזי קיימת תקרה על התשואה למפעיל ורכיב המחיר של מבחן השליטה מתקיים.

א4. לעניין תנאי (ב), שליטת המעניק על זכות שייר משמעותית כלשהי צריכה הן להגביל את היכולת המעשית של המפעיל למכור או לשעבד את התשתית והן לתת למעניק זכות שימוש נמשכת לאורך תקופת ההסדר. זכות השייר בתשתית היא אומדן הערך השוטף של התשתית כאילו שהיא כבר כעת נמצאת בגיל ובמצב שחזוי שהיא תהיה בו בסוף תקופת ההסדר.

א5. יש להבדיל בין שליטה לבין ניהול. אם המעניק משאיר בידי גס את מידת השליטה המתוארת בסעיף 2(א) לתקן וגם זכות שייר משמעותית כלשהי בתשתית, אזי המפעיל רק מנהל את התשתית בעבור המעניק - גם אם, במקרים רבים, יתכן שיהיה לו שיקול דעת ניהולי רחב.

א.6. תנאים (א) ו- (ב) יחדיו מזהים מקרים שבהם התשתית, לרבות מרכיבים כלשהם שנדרשים (ראה סעיף 17 לתקן), נשלטת על ידי המעניק במשך מלוא תקופת החיים שלה. לדוגמה, אם המפעיל צריך להחליף חלק מפריט תשתית במהלך תקופת ההסדר (לדוגמה את השכבה העליונה של כביש או את הגג של בניין), יש לבחון את פריט התשתית כמכלול. לפיכך תנאי (ב) מותקיים לגבי המכלול של התשתית, כולל המרכיב האמור, אם המעניק שולט בזכות שייר משמעותית כלשהי בהחלפה הסופית של חלק זה.

א.7. לעתים השימוש בתשתית מוסדר בחלקו בצורה שתוארה בסעיף 2(א) לתקן, ובחלקו אינו מוסדר. אולם, הסדרים אלה מתבצעים במגוון של צורות:

(א) יש לנתח בנפרד כל תשתית שניתנת להפרדה פיזית, ניתנת להפעלה באופן בלתי תלוי ועומדת בהגדרה של יחידה מניבת מזומנים בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15 *ירידת ערך נכסים*, אם היא משמשת במלואה למטרות שאינן מוסדרות. לדוגמה, כלל זה עשוי לחול על אגף פרטי של בית חולים, כאשר שאר החלקים של בית החולים משמשים את המעניק כדי לטפל בחולים במסגרת הרפואה הציבורית.

(ב) כאשר פעילויות שהינן לחלוטין נלוות (כגון חנות בבית חולים) אינן מוסדרות, מבחני השליטה ייושמו כאילו ששירותים אלה לא קיימים, משום שבמצבים שבהם המעניק שולט בשירותים בדרך המתוארת בסעיף 2, הקיום של פעילויות נלוות אינו גורע מהשליטה של המעניק על התשתית.

א.8. למפעיל עשויה להיות זכות להשתמש בתשתית הניתנת להפרדה המתוארת בסעיף 7(א), או במתקנים המשמשים להספקת שירותים נלווים לא מוסדרים שתוארו בסעיף 7(ב). בכל אחד מהמקרים האלה, יתכן שקיימת במהות חכירה מהמעניק למפעיל; במצב זה, החכירה תטופל בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

## דוגמאות להמחשה

הדוגמאות אינן מהוות חלק מהתקן.

1. הדוגמאות ממחישות את יישום התקן בתבנית העובדות של כל דוגמה בלבד. הדוגמאות עוסקות במספר מצומצם של הסדרים אפשריים. מטרתן להמחיש מאפיינים מסוימים בלבד שבדרך כלל מופיעים בפרקטיקה.
2. בדוגמה מספר 1 למפעיל יש זכות חוזית בלתי מותנית לקבל עבור שירותי ההקמה והתפעול מזומן מהמעניק. במקרה זה המפעיל מכיר בנכס פיננסי.
3. בדוגמה מספר 2 המפעיל מקבל את הזכות לחייב משתמשים בשרות הציבורי ואין למעניק כל מחויבות. במקרה זה המפעיל מכיר בנכס בלתי מוחשי.
4. בדוגמה מספר 3 למפעיל יש זכות לחייב משתמשים בשרות הציבור ובנוסף המעניק ערב למפעיל לסכום מינימאלי. במקרה זה המפעיל מכיר הן בנכס פיננסי והן בנכס בלתי מוחשי.

## דוגמה 1 - המפעיל מכיר בנכס פיננסי

1. ב-01.01.2011 נחתם הסכם בין הממשלה לבין חברת המפעיל (להלן "מפעיל") לפיו על מפעיל להקים כביש תוך שלוש שנים וכן לתפעל ולתחזק את הכביש לתקופה של 7 שנים נוספות. בנוסף, תנאי ההסדר דורשים מהמפעיל לצפות מחדש את הכביש בסוף שנת 2016 ובסוף שנת 2020. בסוף שנת 2020 ההסדר יגיע לסימו.
2. בתמורה לשירותי הקמה, תפעול, תחזוק וציפוי הכביש המעניק ישלם למפעיל תשלומים קבועים בסך 235 אלפי ש"ח בכל שנה החל משנת 2014 ועד לשנת 2020.
3. המפעיל אומד כי העלויות שיתהוו לו למילוי מחויבויותיו בהתאם להסדר יהיו:
  - (א) בגין שירותי הקמה - 300 אלפי ש"ח בכל אחת מהשנים 2011-2013.
  - (ב) בגין שירותי תפעול ותחזוק - 20 אלפי ש"ח בכל אחת מהשנים 2014-2020.
  - (ג) בגין שירותי ציפוי הכביש מחדש - 80 אלפי ש"ח בשנת 2016 ו-80 אלפי ש"ח בשנת 2020.
4. הקמת הכביש הושלמה ב-31.12.2013.
5. לשם הדוגמה הונח כי:
  - (א) המפעיל מממן את ההסדר כולו על ידי חוב הנושא ריבית בשיעור 7% ומעודפים.
  - (ב) תזרימי המזומנים מתרחשים בסוף התקופה.
6. הטיפול החשבונאי מוצג בדוגמה בהתאם לשתי הנחות חלופיות:
  - (א) כל התשלומים והתקבולים בוצעו במועד ולא היו סטיות מהאומדנים.
  - (ב) בשנת 2013 העלות בגין שירותי הקמה לא תאמה לעלות החזויה. בפועל עלות ההקמה הייתה 350 אלפי ש"ח. בנוסף בשנת 2016 המפעיל אמד כי העלות בגין שירותי תפעול ותחזוק תהיה 25 אלפי ש"ח בכל אחת מהשנים 2016-2020 במקום 20 אלפי ש"ח כפי שאמד בתחילת ההסדר. מלבד שינויים אלה לא היו סטיות נוספות באומדנים.

## טיפול חשבונאי - הנחה א'

(לא היו סטיות מהאומדנים)

### סיווג כנכס פיננסי או כנכס בלתי מוחשי

בדוגמה זו המפעיל מכיר בכנס פיננסי מכיוון שיש לו זכות חוזית בלתי מותנית לקבל עבור שירותי ההקמה והתפעול מזומן מהמעניק. כלומר, המעניק מתחייב חוזית לשלם למפעיל סכום מוגדר בסך 235 אלפי ש"ח בכל אחת מהשנים 2014-2020.

### פיצול התמורה וקביעת שיעור הריבית האפקטיבי

השווי ההוגן של כל שירות הוא כדלקמן:

שווי הוגן		
שירותי הקמה	עלות חזויה	+ 10%
שירותי תפעול	עלות חזויה	+ 30%
ציפוי כביש	עלות חזויה	+ 20%

בהתאם לסעיף 9 לתקן אם המפעיל מבצע יותר משירות אחד (דהיינו שירותי הקמה או שדרוג וגם שירותי תפעול) בהתאם לחוזה או הסדר יחידים, התמורה שהתקבלה או שקיימת זכות לקבלה תוקצה על סמך ערכי השווי ההוגן היחסיים של השירותים שיסופקו, אם הסכומים ניתנים לזיהוי בנפרד. מאחר שבדוגמה זו קיים שווי הוגן לכל אחד מהשירותים שיסופקו, התמורה תוקצה לכל שירות. לאחר הקצאת התמורה, מפעיל נדרש לקבוע את שיעור הריבית האפקטיבי של הנכס הפיננסי. שיעור הריבית האפקטיבי מחושב כשיעור הריבית שמהווה במדויק את השווי ההוגן של התמורה שהמפעיל זכאי לקבל עבור השירות שביצע ושל התשלומים על ידי הממשלה בהתאם להסדר לערך בספרים של הנכס הפיננסי במועד תחילת ההסדר. מאחר וביום 1.1.2011 המפעיל עדיין לא זכאי לתמורה כלשהי (לא ביצע עדיין שירות כלשהו) והממשלה לא שילמה כל תמורה למפעיל, הערך בספרים של הנכס הפיננסי הוא 0. אם תזרימי המזומנים וסכומי השווי ההוגן נותרים כפי שנחזו, שיעור הריבית האפקטיבי המתקבל הינו 5.38% לשנה.

### הכרה בעלויות ובהכנסות

הטיפול החשבונאי על ידי המפעיל בהכנסות ובעלויות הקשורות לשירותי הקמה יהיה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 4 חז"י ביצוע. העלויות של כל פעילויות ההקמה והציפוי מוכרות כהוצאות בהתייחס לשלב ההשלמה של אותה פעילות.

הכנסות ועלויות שקשורות לשירותי תפעול יוכרו לפי תקן חשבונאות מספר 25 הכנסות.

## הטיפול החשבונאי במחויבות לציפוי

בהתאם לתנאי ההסדר המפעיל מחויב לצפות את הכביש בסוף שנת 2016 ובסוף שנת 2020 והוא יהיה זכאי לתמורה בגין ציפוי הכביש בשנת 2016 ובשנת 2020, בהתאמה. מאחר שהמחויבות לציפוי הכביש קיימת למפעיל בשנת 2016 ובשנת 2020 והינה פעילות מניבה הכנסה, המפעיל יכיר בעלויות הציפוי רק בשנים אלו.

## טיפול חשבונאי עוקב

הנכס הפיננסי יימדד בתקופות הדיווח העוקבות בעלות מופחתת בהתאם לשיטת הריבית האפקטיבית לפי תקן חשבונאות מספר 22 מכשירים פיננסיים: גילוי והצגה.

### התנועה בנכס הפיננסי 1.1.2011-31.12.2020 (אלפי ש"ח)

שנה	יתרת פתיחה	ריבית 5.38%	תמורה שמפעיל זכאי לקבל	תקבול מהמשלה	יתרת סגירה
2011	0	0	330	0	330
2012	330	18	330	0	678
2013	678	37	330	0	1,045
2014	1,045	56	0	(209)	892
2015	892	48	0	(209)	731
2016	731	39	0	(113)	657
2017	657	35	0	(209)	483
2018	483	26	0	(209)	300
2019	300	16	0	(209)	107
2020	107	<u>6</u>	0	(113)	0
		<u>281</u>			



**נתונים מתוך הדוחות הכספיים**  
**פירוט של דוח על הרווח הכולל (אלפי ש"ח)**

ס"ח	2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	שנה
990	-	-	-	-	-	-	-	330	330	330	הכנסות בגין הקמה
<u>(900)</u>	-	-	-	-	-	-	-	<u>(300)</u>	<u>(300)</u>	<u>(300)</u>	עלויות הקמה
90								30	30	30	רווח בגין הקמה
182	26	26	26	26	26	26	26	-	-	-	הכנסות תפעול
<u>(140)</u>	<u>(20)</u>	<u>(20)</u>	<u>(20)</u>	<u>(20)</u>	<u>(20)</u>	<u>(20)</u>	<u>(20)</u>	-	-	-	עלויות תפעול
42	6	6	6	6	6	6	6				רווח בגין תפעול
192	96	-	-	-	96	-	-	-	-	-	הכנסות בגין ציפוי
<u>(160)</u>	<u>(80)</u>	-	-	-	<u>(80)</u>	-	-	-	-	-	הוצאות בגין ציפוי
32	16				16						רווח בגין ציפוי
281	6	16	26	35	39	48	56	37	18	0	הכנסות מימון
<u>(319)</u>	<u>(1)</u>	<u>(15)</u>	<u>(28)</u>	<u>(40)</u>	<u>(46)</u>	<u>(57)</u>	<u>(68)</u>	<u>(43)</u>	<u>(21)</u>	<u>0</u>	עלויות אשראי
											הכנסות
(38)	5	1	(2)	(5)	(7)	(9)	(12)	(6)	(3)	0	(הוצאות) מימון נטו
<u>126</u>	<u>27</u>	<u>7</u>	<u>4</u>	<u>1</u>	<u>15</u>	<u>(3)</u>	<u>(6)</u>	<u>24</u>	<u>27</u>	<u>30</u>	רווח נטו (הפסד)

דוח על המצב הכספי (באלפי ש"ח)

2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	שנה
* 126										מזומן
0	107	300	483	657	731	892	1,045	678	330	חוב של הממשלה
-	<u>(8)</u>	<u>(208)</u>	<u>(395)</u>	<u>(570)</u>	<u>(659)</u>	<u>(817)</u>	<u>(964)</u>	<u>(621)</u>	<u>(300)</u>	אשראי
<u>126</u>	<u>99</u>	<u>92</u>	<u>88</u>	<u>87</u>	<u>72</u>	<u>75</u>	<u>81</u>	<u>57</u>	<u>30</u>	הון

## טיפול חשבונאי - הנחה ב'

(היו סטיות מהאומדנים)

### **עלות שירותי הקמה**

בשנת 2013 עלות שירותי הקמה לא תאמה לתחזית שבוצעה בתחילת ההסדר ובפועל למפעיל הייתה עלות בסכום של 350 אלפי ש"ח. שינוי אומדן זה אינו מצריך שינוי של תקופות קודמות ואינו מהווה תיקון טעות. ההשפעה של שינוי האומדן תוכר ברווח או הפסד בשנת 2013 מאחר שבעקבותיה לא בוצע עדכון של ההסדר עם הממשלה.

### **עלות שירותי תפעול**

בשנת 2016 בעקבות גידול במשתמשים בכביש, המפעיל אמד כי העלות בגין שירותי תפעול תהיה 25 אלפי ש"ח בכל אחת מהשנים 2016-2020 במקום 20 אלפי ש"ח כפי שאמד בתחילת ההסדר. עדכון זה אינו מהווה שינוי בגין תקופות קודמות ואינו מהווה תיקון טעות. ההשפעה של שינוי האומדן תוכר ברווח או הפסד בכל אחת מהשנים 2016-2020 כעלויות תפעול גבוהות יותר וזאת מאחר שלא בוצע עדכון של ההסדר עם הממשלה.

בעקבות שינויי האומדנים של העלויות, יש לבחון אם ההסדר הוא חוזה מכביד.

## דוגמה 2 - המפעיל מכיר בנכס בלתי מוחשי

1. ב-01.01.2011 נחתם הסכם בין הממשלה לבין חברת המפעיל (להלן "מפעיל") לפיו על מפעיל להקים כביש תוך שלוש שנים וכן לתפעל ולתחזק את הכביש לתקופה של 7 שנים נוספות. בנוסף, תנאי ההסדר דורשים מהמפעיל לצפות את הכביש כאשר הציפוי המקורי מדרדר מתחת למצב מוגדר. המפעיל מעריך כי הציפוי יבוצע בסוף שנת 2016 ובסוף שנת 2020. בסוף שנת 2020 ההסדר יגיע לסימו.
2. תנאי ההסדר מתירים למפעיל לגבות אגרה מנהגים המשתמשים בכביש. תחזיתו של המפעיל היא שמספר כלי הרכב יוותר קבוע במהלך תקופת החוזה וכי הוא יגבה אגרה כוללת בסך 235 אלפי ש"ח בכל שנה החל משנת 2014 ועד לשנת 2020.
3. המפעיל אומדן כי העלויות שיתהוו לו למילוי מחויבויותיו בהתאם להסדר יהיו :
  - (א) בגין שירותי הקמה- 300 אלפי ש"ח בכל אחת מהשנים 2011-2013.
  - (ב) בגין שירותי תפעול ותחזוק- 20 אלפי ש"ח בכל אחת מהשנים 2014-2020.
  - (ג) בגין שירותי ציפוי הכביש מחדש -80 אלפי ש"ח בשנת 2016 ו-80 אלפי ש"ח בשנת 2020.
4. הקמת הכביש הושלמה ב-31.12.2013.
5. לשם הדוגמה הונח כי :
  - (א) המפעיל מממן את ההסדר כולו על ידי חוב הנושא ריבית בשיעור 7% ומעודפים.
  - (ב) תזרימי המזומנים מתרחשים בסוף התקופה.
6. הטיפול החשבונאי מוצג בדוגמה בהתאם לשתי הנחות חלופיות :
  - (א) כל התשלומים והתקבולים בוצעו במועד ולא היו סטיות מהאומדנים.
  - (ב) בשנת 2012 העלות בגין שירותי הקמה לא תאמה לעלות החזויה. בפועל עלות ההקמה הייתה 325 אלפי ש"ח והצפי לשנת 2013 השתנה ל- 325 אלפי ש"ח. מלבד שינוי זה לא היו סטיות נוספות באומדנים.

## טיפול חשבונאי - הנחה א'

(לא היו סטיות מהאומדנים)

### סיווג כנכס פיננסי או כנכס בלתי מוחשי

בדוגמה זו המפעיל מכיר בנכס בלתי מוחשי מכיוון שהמפעיל מקבל את הזכות לחייב משתמשים בשרות הציבורי. זכות זו אינה מהווה זכות בלתי מותנית לקבלת מזומן משום שהסכומים תלויים במידה שבה הציבור ישתמש בשירות.

### הטיפול בשירותי הקמה

בהתאם לתקן חשבונאות מספר 30 נכסים בלתי מוחשיים המפעיל מכיר בנכס בלתי מוחשי לפי עלות, שהיא השווי ההוגן של התמורה שהמפעיל זכאי לקבל עבור שירותי ההקמה שסופקו (עלויות ההקמה בתוספת 10% רווח). מאחר שמדובר בנכס כשיר מבוצע היוון עלויות אשראי (שניתן ליחסן להסדר) במהלך תקופת ההקמה (2011-2013) בהתאם לכללים שנקבעו בתקן חשבונאות מספר 3 היוון עלויות אשראי.

### פיצול התמורה

בהתאם לסעיף 9 לתקן אם המפעיל מבצע יותר משירות אחד (דהיינו שירותי הקמה וגם שירותי תפעול) בהתאם לחוזה או הסדר יחידים, התמורה שהתקבלה או שקיימת זכות לקבלה תוקצה על סמך ערכי השווי ההוגן היחסיים של השירותים שיסופקו, אם הסכומים ניתנים לזיהוי בנפרד. מאחר שההכנסות והעלויות הקשורות לשירותי התפעול מוכרות לפי תקן חשבונאות מספר 25, יש לזהות רק את חלק התמורה המתייחס לשירותי ההקמה. חלק זה בלבד יוכר כנכס בלתי מוחשי.

### הנכס הבלתי מוחשי

חישוב התנועה בנכס הבלתי מוחשי עד ליום 31.12.2013 (באלפי ש"ח):

2013	2012	2011	
681	330	0	יתרת פתיחה
330	330	330	שווי הוגן שירותי ההקמה
43	21	0	עלויות אשראי
<u>1,054</u>	<u>681</u>	<u>330</u>	נכס בלתי מוחשי ליום 31.12

### הכרה בעלויות ובהכנסות בגין שירותי הקמה

הטיפול החשבונאי על ידי המפעיל בהכנסות ובעלויות הקשורות לשירותי הקמה יהיה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 4 חוזי ביצוע.

## הכרה בעלויות בגין שירותי תפעול

הכנסות ועלויות שקשורות לשירותי תפעול יוכרו לפי תקן חשבונאות מספר 25 הכנסות. בכל שנה יוכרו עלויות תפעול הכביש ומנגד יוכרו הכנסות שנגבו מהמשתמשים עבור השימוש בכביש.

## הטיפול החשבונאי במחויבות לציפוי

מחויבות המפעיל לציפוי נובעת כתוצאה מהבלאי בכביש במהלך תקופת התפעול. המחויבות נמדדת בערך הנוכחי של האומדן הטוב ביותר של היציאה שתידרש כדי לסלק את המחויבות. מאחר שההנחה היא שהבלאי של הכביש בכל שנה יהיה בהיקף דומה, הרי שהמחויבות לציפוי נוצרת בכל שנה בסכום זהה. לפיכך בשנים 2014-2016 נוצרת מחויבות בסך 27 אלפי ש"ח ( $80/3=27$ ) ובשנים 2017-2020 נוצרת מחויבות בסך 20 אלפי ש"ח ( $80/4=20$ ) בכל שנה. כאשר ההשפעה של ערך הזמן של הכסף היא מהותית, סכום ההפרשה צריך להיות הערך הנוכחי של היציאות החזויות שיידרשו לסילוק המחויבות כלומר, בכל שנה עד ליום 31.12.2016 יש ליצור הפרשה נוספת בגין סך של 27 אלפי ש"ח כשהוא מהוון מיום 31.12.2016 (מועד סילוק המחויבות) ובכל שנה משנת 2017 יש ליצור הפרשה נוספת בגין סך של 20 אלפי ש"ח כשהוא מהוון מיום 31.12.2020 (מועד סילוק המחויבות).

### התנועה במחויבות לציפוי הכביש 2014-1.1.2020-31.12.2020 (באלפי ש"ח):

שנה	יתרת פתיחה	ריבית 6.5%	תוספת (מהוון לפי 6.5%)	סילוק המחויבות	יתרת סגירה
2014	0	0	24	-	24
2015	24	1	25	-	50
2016	50	3	27	(80)	-
2017	0	0	17	-	17
2018	17	1	17	-	35
2019	35	2	19	-	56
2020	56	4	20	(80)	-

סה"כ הוצאה שמוכרת בדוח רווח או הפסד בגין המחויבות לציפוי הינה (באלפי ש"ח):

שנה	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
יתרת פתיחה	0	24	50	0	17	35	56
מחויבות נוספת שנוצרה	24	25	27	17	17	19	20
גידול כתוצאה מחלוף הזמן	0	1	3	0	1	2	4
<b>סה"כ הוצאה ברווח או הפסד</b>	<b>24</b>	<b>26</b>	<b>30</b>	<b>17</b>	<b>18</b>	<b>21</b>	<b>24</b>
סילוק המחויבות	-	-	(80)	-	-	-	(80)
יתרת סגירה ל- 31.12	<u>24</u>	<u>50</u>	<u>=</u>	<u>17</u>	<u>35</u>	<u>56</u>	<u>=</u>

## טיפול חשבונאי עוקב

בהתאם לתקן חשבונאות מספר 30, סכום בר הפחתה של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים מוגדר יוקצה באופן שיטתי על פני אורך החיים השימושיים שלו. ההפחתה תחל כאשר הנכס זמין לשימוש כלומר כאשר הוא במיקום ובמצב הנדרשים לו על מנת שיוכל לפעול באופן שהתכוון המפעיל (החל משנת 2014). הנכס הבלתי מוחשי מוקצה תוך שימוש בשיטת הקו הישר מאחר שההטבות הכלכליות העתידיות שגלומות בנכס נפרסות באופן שווה על פני אורך החיים השימושיים של הנכס, כלומר המפעיל צופה מספר כלי רכב קבוע במהלך תקופת החוזה וצופה לגבות אגרה מהמשתמשים בסך 235 אלפי ש"ח כל שנה החל משנת 2014 ועד לשנת 2020. ההפחתה בסך 150.5 אלפי ש"ח (1,054/7) תוכר ברווח או בהפסד.

### נתונים מתוך הדוחות הכספיים - הנחה א'

#### פירוט של דוח על הרווח הכולל (באלפי ש"ח)

סה"כ	2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	
											הכנסות
990								330	330	330	בגין הקמה
<u>(900)</u>								<u>(300)</u>	<u>(300)</u>	<u>(300)</u>	עלויות הקמה
											רווח
90								30	30	30	בגין הקמה
											הכנסות
1,645	235	235	235	235	235	235	235	-	-	-	ממשתמשים
											הוצאות
(1,054)	(151)	(150.5)	(150.5)	(150.5)	(150.5)	(150.5)	(150.5)	-	-	-	הפחתה
(140)	(20)	(20)	(20)	(20)	(20)	(20)	(20)	-	-	-	עלויות תפעול
											הוצאות בגין
(149)	(20)	(19)	(17)	(17)	(27)	(25)	(24)	-	-	-	ציפוי הכביש
(255)	(1)	(15)	(28)	(40)	(46)	(57)	(68)	-	-	-	עלויות אשראי
											מימון כתוצאה
											מחלוף הזמן
											של ההפרשה
(11)	(4)	(2)	(1)	(0)	(3)	(1)	0	-	-	-	לציפוי
											רווח נטו
<u>126</u>	<u>39</u>	<u>28.5</u>	<u>18.5</u>	<u>7.5</u>	<u>(11.5)</u>	<u>(18.5)</u>	<u>(27.5)</u>	<u>30</u>	<u>30</u>	<u>30</u>	(הפסד)

דוח על המצב הכספי (באלפי ש"ח)

2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	שנה
126										מזומן
										נכס בלתי-
-	151	301.5	452	602.5	753	903.5	1054	681	330	מוחשי
-	(8)	(208)	(395)	(570)	(659)	(817)	(964)	(621)	(300)	אשראי
-	(56)	(35)	(17)	=	(50)	(24)	=	=	=	מחויבות
-	(56)	(35)	(17)	=	(50)	(24)	=	=	=	לציפוי
<u>126</u>	<u>87</u>	<u>58.5</u>	<u>40</u>	<u>32.5</u>	<u>44</u>	<u>62.5</u>	<u>90</u>	<u>60</u>	<u>30</u>	הון



## טיפול חשבונאי - הנחה ב'

(היו סטיות מהאומדנים)

### עלויות הקמה

בשנים 2012-2013 עלות שירותי הקמה לא תאמה לתחזית שבוצעה בתחילת ההסדר ובפועל למפעיל הייתה עלות בסכום של 325 אלפי ש"ח בכל שנה. שינוי אומדן זה אינו מצריך שינוי של תקופות קודמות ואינו מהווה תיקון טעות. ההשפעה של שינוי האומדן תוכר ברווח או הפסד מאחר שבעקבותיה לא בוצע תיקון של ההסדר עם הממשלה.

### הנכס הבלתי מוחשי

חישוב התנועה בנכס הבלתי מוחשי עד ליום 31.12.2013 (באלפי ש"ח):

2013	2012	2011	
681	330	0	יתרת פתיחה
330	330	330	שווי הוגן שירותי ההקמה
<u>45</u>	<u>21</u>	<u>0</u>	עלויות אשראי
<u><b>1,056</b></u>	<u><b>681</b></u>	<u><b>330</b></u>	נכס בלתי מוחשי ליום 31.12

### דוגמה 3 - המפעיל מכיר בנכס פיננסי ובנכס בלתי מוחשי

1. ב-01.01.2011 נחתם הסכם בין הממשלה לבין חברת המפעיל (להלן "מפעיל") לפיו על מפעיל להקים כביש תוך שלוש שנים וכן לתפעל ולתחזק את הכביש לתקופה של 7 שנים נוספות. בנוסף, תנאי ההסדר דורשים מהמפעיל לצפות את הכביש כאשר הציפוי המקורי מדרדר מתחת למצב מוגדר. המפעיל מעריך כי הציפוי יבוצע בסוף שנת 2016 ובסוף שנת 2020. בסוף שנת 2020 ההסדר יגיע לסימו.
2. תנאי ההסדר מתירים למפעיל לגבות אגרה מנהגים המשתמשים בכביש. בנוסף, המעניק מבטיח למפעיל לסכום מינימאלי של 750 אלפי ש"ח וריבית של 6.45% על החוב. תחזיתו של המפעיל היא שמספר כלי הרכב יוותר קבוע במהלך תקופת החוזה וכי הוא יגבה אגרה כוללת בסך 235 אלפי ש"ח בכל שנה החל משנת 2014 ועד לשנת 2020.
3. המפעיל אומד כי העלויות שיתהוו לו למילוי מחויבויותיו בהתאם להסדר יהיו:
  - (א) בגין שירותי הקמה - 300 אלפי ש"ח בכל אחת מהשנים 2011-2013.
  - (ב) בגין שירותי תפעול ותחזוק - 20 אלפי ש"ח בכל אחת מהשנים 2014-2020.
  - (ג) בגין שירותי ציפוי הכביש מחדש - 80 אלפי ש"ח בשנת 2016 ו-80 אלפי ש"ח בשנת 2020.
4. הקמת הכביש הושלמה ב-31.12.2013.
5. לשם הדוגמה הונח כי:
  - (א) המפעיל מממן את ההסדר כולו על ידי חוב הנושא ריבית בשיעור 7% ומעודפים.
  - (ב) תזרימי המזומנים מתרחשים בסוף התקופה.
6. הטיפול החשבונאי מוצג בדוגמה בהתאם לשתי הנחות חלופיות:
  - (א) כל התשלומים והתקבולים בוצעו במועד ולא היו סטיות מהאומדנים.
  - (ב) בשנת 2012 העלות בגין שירותי הקמה לא תאמה לעלות החזויה. בפועל עלות ההקמה הייתה 325 אלפי ש"ח והצפי לשנת 2013 השתנה ל-325 אלפי ש"ח. כמו כן, בשנת 2020 בעקבות גידול במשתמשים המפעיל גבה אגרה בגובה 260 אלפי ש"ח. מלבד שינויים אלה לא היו סטיות נוספות באומדנים.

## טיפול חשבונאי - הנחה א'

(לא היו סטיות מהאומדנים)

### סיווג כנכס פיננסי או כנכס בלתי מוחשי

בדוגמה זו המפעיל מכיר הן כנכס פיננסי מאחר ויש לו זכות חוזית בלתי מותנית לקבל עבור שירותי ההקמה סכום מינימאלי של 750 אלפי ש"ח (בתוספת ריבית בשיעור של 6.45% על החוב), והן כנכס בלתי מוחשי מאחר ויש לו את הזכות לחייב משתמשים בשרות הציבור.

### פיצול התמורה

בהתאם לסעיף 14 לתקן אם התשלום שהמפעיל מקבל עבור שירותי ההקמה מורכב בחלקו מנכס פיננסי ובחלקו מנכס בלתי מוחשי, יש לטפל בנפרד בכל רכיב של התמורה למפעיל ולהכיר בכל רכיב לפי השווי ההוגן של התמורה שהמפעיל זכאי לקבל עבור שירותי ההקמה שסופקו (עלויות ההקמה בתוספת 10% רווח). התמורה תפוצל לשני רכיבים: לרכיב הפיננסי תוקצה התמורה שקיימת בגינה הבטחה של הממשלה (750 אלפי ש"ח+ריבית על החוב), ולרכיב הבלתי מוחשי תוקצה יתרת התמורה שהמפעיל זכאי לה בגין שירותי ההקמה.

#### מדידה לראשונה של הנכס הפיננסי

סכום התמורה שקיימת בגינה הבטחה של הממשלה יפוצל על פני תקופת ההקמה (3 שנים) ותיצבר בגינו ריבית לפי השיעור המובטח של 6.45% (ראה טבלת התנועה כנכס הפיננסי להלן).

#### מדידה לראשונה של הנכס הבלתי מוחשי

יתרת התמורה שהמפעיל זכאי לה בגין שירותי ההקמה תוכר כנכס בלתי מוחשי. מאחר שמדובר כנכס כשיר, מבוצע היוון של חלק יחסי מעלויות האשראי שניתן ליחסן להסדר במהלך תקופת ההקמה (2011-2013) בהתאם לכללים שנקבעו בתקן חשבונאות מספר 3, היוון עלויות אשראי.

#### פיצול התמורה בגין שירותי הקמה (באלפי ש"ח):

שנה	נכס פיננסי	נכס בלתי מוחשי (P.N)	שווי הוגן של השירות שבוצע
2011	250	80	330 (1.1*300)
2012	250	80	330
2013	250	80	330
תמורה בגין שירותי הקמה	750 (76%)	240 (24%)	990 (100%)
הכנסות מימון	49*		
סה"כ שווי הוגן של תמורת המפעיל	799		

$$250 * 0.0645 + (250 + 250 * 1.0645) * 0.0645 = 49 *$$

**התנועה בנכס הפיננסי 1.1.2011-31.12.2020 (באלפי ש"ח):**

שנה	יתרת פתיחה	ריבית 6.45%	תמורה	סכום שהוקצה לפירעון הנכס הפיננסי	יתרת סגירה
			שמפעיל זכאי לקבל		
2011	0	0	250	0	250
2012	250	16	250	0	516
2013	516	33	250	0	799
2014	799	51	0	(145)*	705
2015	706	45	0	(145)	605
2016	606	39	0	(145)	499
2017	499	32	0	(145)	386
2018	386	24	0	(145)	265
2019	266	17	0	(145)	137
2020	137	8	0	(145)	0
<b>סה"כ</b>		<b>265</b>	<b>750</b>	<b>1,015</b>	

**התנועה בנכס הבלתי מוחשי 1.1.2011-31.12.2013 (באלפי ש"ח):**

שנה	2011	2012	2013
יתרת פתיחה	0	80	165
שווי הוגן שירותי ההקמה	80	80	80
עלויות אשראי	0	5	10
<b>נכס בלתי מוחשי ליום 31.12</b>	<b>80</b>	<b>165</b>	<b>255</b>

\*השווי ההוגן של התמורה בגין שירותי ההקמה הינו 990 אלפי ש"ח. בהתאם לתנאי ההסדר המעניק מבטיח למפעיל סכום מינימאלי בגין שירותי הקמה בסך 750 אלפי ש"ח ולכן יש לייחס סכום זה לנכס הפיננסי. יתרת השווי ההוגן בסך 240 אלפי ש"ח מיוחסת לנכס הבלתי מוחשי שמהווים 24% מסך שווי ההוגן של שירותי ההקמה ולכן בעת היוון עלויות האשראי לנכס הבלתי מוחשי יש להוון רק 24% מעלויות האשראי בשנים 2011-2013 כדלקמן:

שנת 2011- אין היוון עלויות אשראי מכיוון שהונח כי תזרימי המזומנים מתרחשים בסוף השנה.

שנת 2012 -  $21 \cdot 0.24 = 5$

שנת 2013 -  $43 \cdot 0.24 = 10$

**הכרה בעלויות ובהכנסות**

הטיפול החשבונאי על ידי המפעיל בהכנסות ובעלויות הקשורות לשירותי הקמה יהיה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 4 מוזי ביצוע, כלומר העלויות של כל פעילות הקמה מוכרות כהוצאות בהתייחס לשלב ההשלמה של אותה פעילות.

הכנסות ועלויות שקשורות לשירותי תפעול יוכרו לפי תקן חשבונאות מספר 25 הכנסות. בכל שנה יוכרו עלויות תפעול הכביש ומנגד יוכר החלק מההכנסות שנגבו מהמשתמשים שלא הוקצה לפירעון הנכס הפיננסי.

### הכנסות מהמשתמשים

תזרימי המזומנים מוקצים לנכס הפיננסי ולנכס הבלתי מוחשי באופן יחסי כדלקמן (באלפי ש"ח):

145	סכום אגרה שהוקצה לפירעון הנכס הפיננסי (PMT)
<u>90</u>	סכום אגרה שיוכר כהכנסות מהמשתמשים (P.N.)
<u>235</u>	סה"כ סכום אגרה צפוי

### הטיפול החשבונאי במחויבות לציפוי

מחויבות המפעיל לציפוי נובעת כתוצאה מהבלאי בכביש במהלך תקופת התפעול. המחויבות נמדדת בערך הנוכחי של האומדן הטוב ביותר של היציאה שתידרש כדי לסלק את המחויבות. מאחר שההנחה היא שהבלאי של הכביש בכל שנה יהיה בהיקף דומה, הרי שהמחויבות לציפוי נוצרת בכל שנה בסכום זהה. לפיכך בשנים 2014-2016 נוצרת מחויבות בסך 27 אלפי ש"ח (27=80/3) ובשנים 2017-2020 נוצרת מחויבות בסך 20 אלפי ש"ח (20=80/4) בכל שנה. כאשר ההשפעה של ערך הזמן של הכסף היא מהותית, סכום ההפרשה צריך להיות הערך הנוכחי של היציאות החזויות שיידרשו לסילוק המחויבות כלומר, בכל שנה עד ליום 31.12.2016 יש ליצור הפרשה נוספת בגין סך של 27 אלפי ש"ח כשהוא מהוון מיום 31.12.2016 (מועד סילוק המחויבות) ובכל שנה משנת 2017 יש ליצור הפרשה נוספת בגין סך של 20 אלפי ש"ח כשהוא מהוון מיום 31.12.2020 (מועד סילוק המחויבות).

### התנועה במחויבות לציפוי הכביש 1.1.2014-31.12.2020 (באלפי ש"ח):

שנה	יתרת פתיחה	ריבית 6.5%	תוספת (מהוון לפי 6.5%)	סילוק המחויבות	יתרת סגירה
2014	0	0	24	-	24
2015	24	1	25	-	50
2016	50	3	27	(80)	-
2017	0	0	17	-	17
2018	17	1	17	-	35
2019	35	2	19	-	56
2020	56	4	20	(80)	-

### טיפול חשבונאי עוקב

הנכס הפיננסי יימדד בתקופות הדיווח העוקבות בעלות מופחתת בהתאם לשיטת הריבית האפקטיבית לפי תקן חשבונאות מספר 22 מכשירים פיננסיים: גילוי והצגה.

בהתאם לתקן חשבונאות מספר 30 סכום בר הפחתה של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים מוגדר יוקצה באופן שיטתי על פני אורך החיים השימושיים שלו. ההפחתה תחל כאשר הנכס זמין לשימוש כלומר כאשר הוא במיקום ובמצב הנדרשים לו על מנת שיוכל לפעול באופן שהתכוון המפעיל (החל משנת 2014). הנכס הבלתי מוחשי מוקצה תוך שימוש בשיטת הקו הישר מאחר שההטבות הכלכליות העתידיות שגלומות בנכס נפרסות באופן שווה על פני אורך החיים השימושיים של הנכס כלומר המפעיל צופה מספר כלי רכב קבוע במהלך תקופת החוזה וצופה לגבות אגרה מהמשתמשים בסך 235 אלפי ש"ח כל שנה החל משנת 2014 ועד לשנת 2020.

### נתונים מתוך הדוחות הכספיים - הנחה א' פירוט של דוח על הרווח הכולל (באלפי ש"ח)

סה"כ	2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	
990								330	330	330	הכנסות בגין הקמה
<u>(900)</u>								<u>(300)</u>	<u>(300)</u>	<u>(300)</u>	עלויות הקמה
											<b>רווח בגין הקמה</b>
90								30	30	30	הכנסות בגין נכס בלתי מוחשי
630	90	90	90	90	90	90	90				הוצאות פחת
(255)	(36)	(37)	(36)	(37)	(36)	(37)	(36)				עלויות תפעול
(140)	(20)	(20)	(20)	(20)	(20)	(20)	(20)				הוצאות בגין ציפוי הכביש
(149)	(20)	(19)	(17)	(17)	(27)	(25)	(24)				הכנסות מימון
265	8	17	24	32	39	45	51	33	16	-	עלויות אשראי
(304)	(1)	(15)	(28)	(40)	(46)	(57)	(68)	(33)	(16)	-	עלויות מימון כתוצאה מחלוף הזמן
<u>(11)</u>	<u>(4)</u>	<u>(2)</u>	<u>(1)</u>	<u>0</u>	<u>(3)</u>	<u>(1)</u>	<u>0</u>	-	-	-	<b>הכנסות (הוצאות)</b>
(50)	3	0	(5)	(8)	(10)	(13)	(17)	0	0	-	<b>מימון נטו</b>
<u>126</u>	<u>17</u>	<u>14</u>	<u>12</u>	<u>8</u>	<u>(3)</u>	<u>(5)</u>	<u>(7)</u>	<u>30</u>	<u>30</u>	<u>30</u>	<b>רווח (הפסד) נטו</b>

\* בשנת 2012 ובשנת 2013 עלויות האשראי מוצגות בסכום נטו לאחר היוון לנכס בלתי מוחשי

דוח על המצב הכספי (באלפי ש"ח)

2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	שנה
126	-	-	-	-	-	-	-	-	-	מזומן
-	137	265	386	499	605	705	799	516	250	חוב
-										נכס בלתי
	36	73	109	146	182	219	255	165	80	מוחשי
	(8)	(208)	(395)	(570)	(659)	(817)	(964)	(621)	(300)	אשראי
-	<u>(56)</u>	<u>(35)</u>	<u>(17)</u>	-	<u>(50)</u>	<u>(24)</u>	-	-	-	מחויבות לציפוי
<u>126</u>	<u>109</u>	<u>95</u>	<u>83</u>	<u>75</u>	<u>78</u>	<u>83</u>	<u>90</u>	<u>60</u>	<u>30</u>	הון

## טיפול חשבונאי - הנחה ב'

(היו סטיות מהאומדנים)

### עלויות ההקמה

בשנת 2012 העלות בגין שירותי הקמה לא תאמה לעלות החזויה. בפועל עלות ההקמה הייתה 325 אלפי ש"ח והצפי לשנת 2013 השתנה ל- 325 אלפי ש"ח. שינוי אומדן זה אינו מצריך שינוי של תקופות קודמות ואינו מהווה תיקון טעות. ההשפעה של שינוי האומדן תוכר ברווח או הפסד מאחר שבעקבותיה לא בוצע תיקון של ההסדר עם הממשלה.

### הכנסות ממשתמשים

כמו כן, בשנת 2020 בעקבות גידול במשתמשים המפעיל גבה אגרה בגובה 260 אלפי ש"ח. שינוי זה אינו משפיע על הסכום שהוקצה לפירעון הנכס הפיננסי ולכן ההשפעה של שינוי אומדן זה תוכר ברווח או הפסד של אותה שנה.

### התנועה בנכס הבלתי מוחשי 1.1.2011-31.12.2013 (באלפי ש"ח):

שנה	2011	2012	2013
יתרת פתיחה	0	80	165
שווי הוגן שירותי ההקמה	80	80	80
עלויות אשראי	<u>0</u>	<u>5</u>	<u>11</u>
נכס בלתי מוחשי ליום 31.12	<u>80</u>	<u>165</u>	<u>256</u>

\*השווי ההוגן של התמורה בגין שירותי ההקמה הינו 990 אלפי ש"ח. בהתאם לתנאי ההסדר המעניק מבטיח למפעיל סכום מינימאלי בגין שירותי הקמה בסך 750 אלפי ש"ח ולכן יש לייחס סכום זה לנכס הפיננסי. יתרת השווי ההוגן בסך 240 אלפי ש"ח מיוחסת לנכס הבלתי מוחשי שמהווים 24% מסך שווי ההוגן של שירותי ההקמה ולכן בעת היוון עלויות האשראי לנכס הבלתי מוחשי יש להוון רק 24% מעלויות האשראי בשנים 2011-2013 כדלקמן:

שנת 2011- אין היוון עלויות אשראי מכיוון שהונח כי תזרימי המזומנים מתרחשים בסוף השנה.

שנת 2012 -  $0.24 * 5 = 1.2$

שנת 2013 -  $0.24 * 11 = 2.64$



## הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

### חברי הוועדה

#### רו"ח דב ספיר - יו"ר הוועדה

רו"ח חיים אסיאג  
פרופסור אריה גנס, רו"ח  
רו"ח אבי זיגלמן  
רו"ח רונן מנשס  
רו"ח משה פרץ  
פרופסור אפרים צדקה

### צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון צדיק

### יועץ מקצועי לוועדה

רו"ח שאול טבח

### משתתפים קבועים

רו"ח דוד גולדברג  
רו"ח אודי גרינברג  
רו"ח אבי דויטשמן  
רו"ח דני ויטאן  
רו"ח עומר זיו  
רו"ח עדי טל  
רו"ח אדיר ענבר  
רו"ח אשר פליסינג  
רו"ח יזהר קנה

## המועצה של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

פרופסור שמואל האוזר, יו"ר רשות ני"ע - סגן יו"ר המועצה  
רו"ח דורון קופמן, נשיא לשכת רו"ח - סגן יו"ר המועצה  
רו"ח ידן ענתבי  
מר שאול ברונפלד, יו"ר דירקטוריון הבורסה לניירות ערך  
עו"ד שיראל גוטמן-עמירה - מנהלת מחלקת תאגידיים - רשות ניירות ערך  
רו"ח אלכס הילמן, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר  
מר רון לובש  
רו"ח עופר מנירב, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר  
מר עמוס מר חיים, נציג איגוד החברות הציבוריות הרשומות בבורסה  
עו"ד (רו"ח) מיכל עבאדי-בויאנג'ו  
רו"ח פנחס קימלמן, לשכת התיאום של הארגונים הכלכליים  
רו"ח יהודה נסרדישי, מנהל רשות המסים בישראל  
רו"ח יוסי שחק, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר  
רו"ח ישראל שטראוס, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר  
רו"ח ראובן שיף, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר  
מר רוני חזקיהו