



סיכום פרשנות מספר 12 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי הסדרי זיכיון למתן שירות (IFRIC 12)

בחודש נובמבר 2006 פורסמה על ידי הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי פרשנות מספר 12, הדנה בהסדרי זיכיון למתן שירות. להלן תמצית פרשנות זו.

רקע

במדינות מסוימות, חלק מהתשתית לשירותים ציבוריים - כגון כבישים, גשרים ומנהרות - אינה מוקמת ומופעלת על ידי המגזר הציבורי, אלא על ידי המגזר הפרטי. הממשלה מציעה למגזר הפרטי הסדרי שירות חוזיים כדי לעודד השתתפות שלו בהקמה (או בשדרוג), במימון, בתפעול ובתחזוקה של תשתית כזו. בהתאם להסדר, ישות מהמגזר הפרטי (מפעיל) מקימה את התשתית, שמשמשת לצורך הספקת השירות הציבורי (או לצורך שידרוג) ומתפעלת ומתחזקת את התשתית הזו במשך תקופת זמן שהוגדרה.

המגזר הציבורי מעניק למפעיל זיכיון להפעלת התשתית, ומאפשר לו לגבות אגרות שימוש לכיסוי הוצאות ההקמה והתפעול (להלן - המעניק). במקרים מסוימים המעניק משלם ישירות עבור השימוש, ובמקרים אחרים הוא מעניק ערבות מלאה או חלקית לכיסוי עלויות ההקמה והתפעול כאשר הגביה מהמשתמשים אינה מכסה עלויות אלה.

הצורך בפרשנות זו נבע מהעובדה ששימוש בכללי החשבונאות הקיימים והכרה בתשתית כרכוש קבוע היו גורמים להכרה בהפסדים בתקופות הראשונות של הפעלת התשתית (עקב הוצאות מימון גדולות והוצאות פחת) ולרווחים רק בתקופות מאוחרות יותר (עקב הירידה בהוצאות המימון בעקבות הפירעון החלקי של החוב).

תחולת הפרשנות

פרשנות זו מתייחסת לטיפול החשבונאי בספרי המפעיל בהסדרים שבהם למעניק זכות:

(א) לקבוע אילו שירותים המפעיל חייב לספק באמצעות התשתית, למי הוא חייב לספק אותם, ובאיזה מחיר; וכן

(ב) לבעלות על שייר משמעותי כלשהו בתשתית בסיום תקופת ההסדר.

הפרשנות חלה על תשתית שהמפעיל מקים או רוכש מצד שלישי לצורך הסדר השירות וכן על תשתית קיימת שהמעניק נותן למפעיל גישה אליה לצורך הסדר השירות.

הטיפול החשבונאי

למפעיל אין שליטה על אופן השימוש בתשתית השירות הציבורי ועל תעריף הגביה מהמשתמשים ולכן המפעיל אינו מכיר בתשתית כרכוש קבוע. המפעיל פועל כספק שירותים של הממשלה ומקים ומפעיל את התשתית לתקופת זמן מוגדרת. במידה והסדר השירות כולל יותר מסוג אחד של שירותים, על המפעיל לפצל את התמורה שהתקבלה לכל שירות בנפרד על בסיס השווי ההוגן היחסי של השירותים.

שירותי הקמה או שדרוג

ההכנסות והעלויות הקשורות להקמת הנכס או שדרוגו יוכרו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 11, כלומר לפי שיטת התקדמות העבודות. התמורה עבור ההקמה או השדרוג, דהיינו עלות ההקמה בתוספת הרווח הקבלני אשר שיעורו מהעלות מוסכם מראש היא נכס פיננסי או נכס בלתי מוחשי. אם למפעיל יש זכות לקבל מהמעניק סכומים מוגדרים (או ניתנים לקביעה) או את ההפרש, אם קיים, בין סכומים שהתקבלו ממשתמשים בשירות הציבורי לבין סכומים מוגדרים (או ניתנים לקביעה), הרי שלמפעיל יש נכס פיננסי. אולם, אם למפעיל יש רק זכות (רישיון) לחייב משתמשים בשירות הציבורי, הרי שלמפעיל יש נכס בלתי מוחשי. זאת מאחר שזכות לחייב משתמשים בשירות הציבורי אינה זכות בלתי מותנית לקבל מזומן והסכומים שהמפעיל יקבל תלויים במידה שבה הציבור ישתמש בשירות.

נכס פיננסי

תקני חשבונאות בינלאומיים 32 ו-39 ותקן דיווח כספי בינלאומי 7 חלים על נכס פיננסי.

בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 39, המפעיל נדרש לסווג את הנכס הפיננסי לאחת משלוש הקבוצות הבאות בעת ההכרה לראשונה:

- (א) הלוואות וחייבים, אשר נמדדים בעלות מופחתת לפי שיטת ריבית אפקטיבית;
- (ב) מכשיר פיננסי זמין למכירה, אשר נמדד בשווי הוגן כאשר הכנסות הריבית לפי שיטת הריבית האפקטיבית נזקפות לדוח רווח והפסד והשינויים בשווי ההוגן מעבר להכנסות הריבית נזקפים לרווח כולל אחר; או
- (ג) מכשיר פיננסי בשווי הוגן דרך רווח או הפסד, אם התנאים לסיווג זה מתקיימים.

נכס בלתי מוחשי

תקן חשבונאות בינלאומי 38 חל על הנכס הבלתי מוחשי. הנכס הבלתי מוחשי התקבל כתמורה עבור שירותי ההקמה שסופקו, לפיכך מדובר בהחלפה של נכס לא כספי בנכס לא כספי אחר. הנכס הבלתי מוחשי ימדד על פי שווי ההוגן, אלא אם כן לישות אין אפשרות למדוד את השווי ההוגן של שירותי ההקמה שסופקו ושל הזכות לשימוש בתשתית שהתקבלה.

שירותי תפעול

ההכנסות והעלויות הקשורות לשירותי התפעול של התשתית יוכרו בהתאם לתקן חשבוונאות בינלאומי 18.

עלויות אשראי

עלויות אשראי נזקפות לדוח רווח והפסד, אלא אם כן המפעיל מכיר בנכס בלתי מוחשי. במקרה כזה, עלויות אשראי שנתהוו בתקופת ההקמה יהוונו לנכס הבלתי מוחשי ואילו עלויות האשראי שהתהוו בתקופת ההפעלה יזקפו לדוח רווח והפסד.

תחילה

הפרשנות חלה על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2008 או לאחריו.