

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 32

הסדרי זיכיון למתן שירות: המעניק

דצמבר, 2014

The Israel Government Accounting Standards issued by the Israel Government Accounting Standards Board are often based on and may include translated parts of the text of the International Public Sector Accounting Standards (Copyright 12/2005) published by the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) of the International Federation of Accountants (IFAC).

International Public Sector Accounting Standards, Exposure Drafts, and other IPSASB publications are copyright of the International Federation of Accountants, 545 Fifth Avenue, 14th Floor New York 10017, USA, Telephone: +1 (212) 286-9344, FAX: +1 (212) 286-9570, E-mail: PublicSectorPubs@ifac.org website: <http://www.ifac.org>.

All rights reserved. No part of the text of IPSASB's publications may be translated, reprinted or reproduced or utilized in any form either in whole or in part by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the International Federation of Accountants.

The International Public Sector Accounting Standards have been translated to Hebrew and are published by Israel Government Accounting Standards Board with the permission of IFAC.

The approved text of the International Public Sector Accounting Standards is that published by the IPSASB in the English language and copies may be obtained direct from IFAC.

תקני חשבונאות ממשלתיים ישראליים המתפרסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית מתבססים לעיתים על נוסח תקני חשבונאות בינלאומיים או עשויים לכלול חלקים מנוסח תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי (זכויות יוצרים 12/2005), המתפרסמים על ידי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי (IPSASB) של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC).

לפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון זכויות יוצרים בתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי, הצעות לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי, וחומר אחר המתפרסם על ידי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי. כתובתה של הפדרציה: 545 Fifth Avenue, 14th Floor New York 10017, USA, טלפון: +1 (212) 286-9344, פקס: +1 (212) 286-9570, דואר אלקטרוני: publications@iasc.org.uk, אתר האינטרנט: <http://www.ifac.org>.

כל הזכויות שמורות. אין לתרגם, להעתיק, לשכפל, או לעשות שימוש בחלק כלשהו של פרסומי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי, אם באמצעים אלקטרוניים או מכניים או בכל אמצעי אחר, הקיים היום, או שיהיה קיים בעתיד, לרבות צילום, הקלטה או שימוש בכל שיטת אחסון ואחזור מידע, ללא הסכמה מוקדמת בכתב מהפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון.

תרגום תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי ופרסומם בשפה העברית בידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית נעשה בהסכמת הפדרציה הבינלאומית של רואי חשבון (IFAC).

אין ללמוד מתקני החשבונאות הממשלתיים לגבי ישויות, שאינן בתחולת תקנים ממשלתיים אלו.

תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 32 -

הסדרי זיכיון למתן שירות: המעניק

2014 דצמבר

תוכן עניינים

סעיף

1	מטרת התקן
2-7	תחולה
8	הגדרות
9-13	הכרה ומדידה של נכס זיכיון למתן שירות
14-28	הכרה ומדידה של התחייבויות
18-23	מודל התחייבות פיננסית
24-26	מודל הענקת זכות למפעיל
27-28	פיצול ההסדר
29	כל יתר ההתחייבויות, המחויבויות, ההתחייבויות תלויות אחרות והנכסים התלויים
30	הכנסות אחרות
31-33	הצגה וגילוי
34-35	הוראות מעבר
36-37	מועד תחילה
1-73	נספח 1 - הנחיות יישום
	נספח 2 - תיקונים שבוצעו בתקני חשבוונאות ממשלתיים אחרים
	נספח 3 - הנחיות ביצוע
	נספח 4 - דוגמאות להמחשה
	דוגמה 1 - המעניק מבצע סידרה של תשלומים קבועים מראש למפעיל.
	דוגמה 2 - המעניק נותן למפעיל את הזכות לגבות ממשתמשים אגרה בגין השימוש בכביש.
	דוגמה 3 - המעניק מבצע סידרת תשלומים קבועים מראש למפעיל וכן מעניק למפעיל את הזכות לגבות ממשתמשים אגרה בגין השימוש בכביש.
	נספח 5 – בסיס למסקנות
	נספח 6 - עיקרי ההבדלים בין תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 32, הסדרי זיכיון למתן שירות: המעניק, לבין תקן חשבוונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 32, הסדרי זיכיון למתן שירות: המעניק.
	נספח 7 - עיקרי ההבדלים בין תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 32, הסדרי זיכיון למתן שירות: המעניק, לבין פרשנות מספר 12, הסדרי זיכיון למטרת שירות ופרשנות מספר 29, הסדרי זיכיון למתן שירות: גילויים.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 32 - הסדרי זיכיון למתן שירות: המעניק

דצמבר 2014

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית. 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 חשבונאית ממשלתית.

תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי או חלקים מהם תורגמו לעברית ונכללו במסגרת תקני חשבונאות ממשלתיים בישראל באישור הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון. הנוסח המחייב של תקני חשבונאות ממשלתיים בישראל הוא זה המפורסם על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית בשפה העברית.

כל התייחסות לתקינה הבינלאומית למגזר הציבורי המובאת בתקן, או בהערות השוליים לתקן, או בנספחים, אין בה כשלעצמה כדי קביעה כי אותו תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי או חלקים ממנו אומצו על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית ככלל חשבונאי בישראל.

תקן זה מובא בסעיפים 1 - 37. 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 הממשלתיים המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

מטרת התקן

1. מטרת תקן זה הינה לקבוע את הטיפול החשבונאי של המעניק, שהינו ישות מהמגזר הממשלתי, בהסדרי זיכיון למתן שירות.

תחולה (סעיפים א.1 - א.2 בהנחיות היישום)

2. ישות (למטרות תקן זה - "המעניק") העורכת ומציגה דוחות כספיים על בסיס מצטבר, תיישם תקן זה על הטיפול החשבונאי בהסדרי זיכיון למתן שירות.
3. תקן זה חל על כל הישויות הממשלתיות, למעט ישויות ממשלתיות עסקיות.
4. המבוא לתקינה חשבונאית בינלאומית למגזר הציבורי, מסביר כי ישויות ממשלתיות עסקיות מיישמות תקני דיווח כספי בינלאומיים אשר מפורסמים על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים או תקני חשבונאות ישראלים. ישויות ממשלתיות עסקיות מוגדרות בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, הצגת דוחות כספיים (מעודכן 2010).
5. הסדרים בתחולת תקן זה הם הסדרים שבהם מפעיל מספק, מטעמו של המעניק, שירותים ציבוריים הקשורים לנכס זיכיון למתן שירות.

6. הסדרים שאינם כוללים מתן שירותים ציבוריים והסדרים הכוללים רכיבי שירות וניהול כאשר הנכס אינו בשליטת המעניק (לדוגמה, מיקור חוץ, חוזי שירות או הפרטה), אינם בתחולת תקן זה.

7. תקן זה אינו קובע את הטיפול החשבונאי על ידי מפעילים (הטיפול החשבונאי בהסדרי זיכיון למתן שירות על ידי המפעיל נקבע בתקן החשבונאות הבינלאומי או המקומי הרלוונטי העוסק בהסדרי זיכיון למתן שירות).

הגדרות (סעיפים א.3 - א.4 בהנחיות היישום)

8. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:

הסדר זיכיון למתן שירות (Service concession arrangement) הינו הסדר מחייב בין מעניק לבין מפעיל, שבו:

א. המפעיל משתמש בנכס זיכיון למתן שירות על מנת לספק שירות ציבורי מטעמו של המעניק לתקופת זמן מוגדרת; וכן

ב. המפעיל מתוגמל (Compensated) בגין שירותיו לאורך תקופת הסדר זיכיון למתן שירות.

הסדר מחייב (Binding arrangement) למטרות תקן זה, מתאר חוזים והסדרים אחרים המעניקים זכויות ומחויבויות דומות לצדדים להסדר.

מעניק (Grantor), למטרות תקן זה, הוא הישות המעניקה למפעיל את הזכות להשתמש בנכס זיכיון למתן שירות.

מפעיל (Operator), למטרות תקן זה, הוא הישות המשתמשת בנכס זיכיון למתן שירות על מנת לספק שירותים ציבוריים, בכפוף לשליטתו של המעניק בנכס.

נכס זיכיון למתן שירות (Service concession asset) הוא נכס המשמש לצורך אספקת שירותים ציבוריים בהסדר זיכיון למתן שירות:

א. שמסופק על ידי המפעיל, אשר:

(1) המפעיל מקים, מפתח או רוכש מצד שלישי; או

(2) מהווה נכס קיים של המפעיל; או

ב. שמסופק על ידי המעניק, אשר:

(1) מהווה נכס קיים של המעניק; או

(2) מהווה שדרוג של נכס קיים של המעניק.

מונחים שמוגדרים בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים משמעותם בתקן זה, זהה למשמעות שנקבעה באותם תקנים.

הכרה ומדידה של נכס זיכיון למתן שירות (סעיפים 5.א - 35.א בהנחיות היישום)

9. המעניק יכיר בנכס המסופק על ידי המפעיל ובשדרוג של נכס קיים של המעניק כנכס זיכיון למתן שירות אם:

א. המעניק שולט או מסדיר אילו שירותים המפעיל חייב לספק באמצעות הנכס, למי הוא חייב לספק אותם ובאיזה מחיר; וכן

ב. המעניק שולט בזכות שייר משמעותית כלשהי בנכס בתום תקופת ההסדר - באמצעות בעלות, זכות מוטב (beneficial entitlement) או בדרך אחרת.

10. תקן זה חל על נכס המשמש לצורך הסדר זיכיון למתן שירות למשך מלוא אורך החיים השימושיים שלו (נכס למלוא אורך החיים) אם מתקיימים התנאים שבסעיף 9(א).

11. המעניק ימדוד לראשונה את נכס זיכיון למתן שירות שהוכר בהתאם לסעיף 9 (או בהתאם לסעיף 10 לגבי נכס למלוא אורך החיים) בשווי ההוגן, למעט כמצוין בסעיף 12.

12. כאשר נכס קיים של המעניק מקיים את התנאים המפורטים בסעיף 9(א) ו-9(ב) (או בסעיף 10 לגבי נכס למלוא אורך החיים), המעניק יסווג מחדש את הנכס הקיים כנכס זיכיון למתן שירות. נכס זיכיון למתן שירות שסווג מחדש יטופל חשבונאית בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, *רכוש קבוע (מעודכן 2013)*, או בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 31, *נכסים בלתי מוחשיים*, לפי העניין.

13. לאחר ההכרה לראשונה או הסיווג מחדש, נכסי זיכיון למתן שירות יטופלו חשבונאית כקבוצת נכסים נפרדת בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 או בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 31, לפי העניין.

הכרה ומדידה של התחייבויות (סעיפים 36.א - 50.א בהנחיות היישום)

14. כאשר המעניק מכיר בנכס זיכיון למתן שירות בהתאם לסעיף 9 (או בהתאם לסעיף 10 לגבי נכס למלוא אורך החיים), המעניק יכיר גם בהתחייבות. המעניק לא יכיר בהתחייבות כאשר נכס קיים של המעניק מסווג מחדש כנכס זיכיון למתן שירות בהתאם לאמור בסעיף 12, למעט בנסיבות בהן תמורה נוספת מסופקת על ידי המפעיל, כמצוין בסעיף 15.

15. ההתחייבות שהוכרה בהתאם לסעיף 14, תימדד לראשונה באותו סכום שבו נמדד נכס זיכיון למתן שירות בהתאם לסעיף 11, תוך התאמה לסכום של תמורה אחרת כלשהי מהמעניק למפעיל, או מהמפעיל למעניק.

16. מהות ההתחייבות שהוכרה מבוססת על מהות התמורה המוחלפת בין המעניק לבין המפעיל. מהות התמורה הניתנת על ידי המעניק למפעיל נקבעת בהתייחס לתנאי ההסדר המחייב וכן, כאשר הדבר רלוונטי, בהתייחס לדיני חוזים.

17. בתמורה לנכס זיכיון למתן שירות, המעניק עשוי לתגמל את המפעיל בגין הנכס זיכיון למתן שירות באמצעות שילוב כלשהו של:

א. ביצוע תשלומים למפעיל (מודל ה"התחייבות הפיננסית");

ב. תגמול המפעיל באמצעים אחרים (מודל "הענקת זכות למפעיל"), כגון:

(1) הענקת זכות למפעיל להפיק הכנסות ממשתמשים בנכס זיכיון למתן שירות שהינם צדדים שלישיים; או

(2) הענקת גישה למפעיל לנכס מניב הכנסות אחר לצורך שימוש המפעיל בו (לדוגמה, גישה לאגף פרטי של בית חולים כאשר המעניק משתמש ביתר מתקני בית החולים כדי לטפל בחולים במסגרת הרפואה הציבורית או גישה למתחם חניון פרטי בסמוך למתחם ציבורי).

מודל התחייבות פיננסית (סעיפים א.37 - א.46 בהנחיות היישום)

18. כאשר למעניק ישנה מחויבות בלתי מותנית לשלם למפעיל מזומן או נכס פיננסי אחר לצורך ההקמה, הפיתוח, הרכישה או השדרוג של נכס זיכיון למתן שירות, המעניק יטפל חשבונאית בהתחייבות שהוכרה בהתאם לסעיף 14 בהתחייבות פיננסית.

19. למעניק ישנה מחויבות בלתי מותנית לשלם מזומן אם התחייב (guaranteed) לשלם למפעיל:

א. סכומים מוגדרים או ניתנים לקביעה; או

ב. ההפרש השלילי (shortfall), אם קיים, בין סכומים שהתקבלו על ידי המפעיל ממשתמשים בשירות הציבורי לבין סכומים מוגדרים או ניתנים לקביעה כלשהם כאמור בסעיף 19(א), גם אם התשלום מותנה בהבטחת (ensuring) המפעיל כי הנכס זיכיון למתן שירות עומד בדרישות איכות או בדרישות יעילות מוגדרות.

20. תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 28, מכשירים פיננסיים: הצגה, דרישות הגרעיה בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 29, מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה, וכן תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 30, מכשירים פיננסיים: גילויים, חלים על ההתחייבות הפיננסית שהוכרה בהתאם לסעיף 14, למעט כאשר תקן זה מספק דרישות והנחיות.

21. המעניק יקצה את התשלומים למפעיל ויטפל בהם חשבונאית בהתאם למהותם כהקטנה של ההתחייבות שהוכרה בהתאם לסעיף 14, כחיוב מימון וכחיובים עבור שירותים שסופקו על ידי המפעיל.

22. חיוב המימון והחיובים עבור שירותים שסופקו על ידי המפעיל בהסדר זיכיון למתן שירות שנקבעו כאמור בסעיף 21, יטופלו חשבונאית כהוצאות.

23. כאשר רכיבי הנכס ורכיבי השירות של הסדר זיכיון למתן שירות ניתנים לזיהוי בנפרד, רכיבי השירות הנכללים בתשלומים מהמעניק למפעיל יוקצו בהתייחס לשווים ההוגן היחסי של הנכס זיכיון למתן שירות והשירותים. כאשר רכיבי הנכס ורכיבי השירות אינם ניתנים לזיהוי בנפרד, רכיבי השירות הנכלל בתשלומים מהמעניק למפעיל נקבע תוך שימוש בטכניקות אומדן.

מודל הענקת זכות למפעיל (סעיפים א.47 - א.49 בהנחיות היישום)

24. המעניק יטפל חשבונאית בהתחייבות שהוכרה בהתאם לסעיף 14 כחלק שלא הוכר מההכנסות הנובע מהחלפת נכסים בין המעניק והמפעיל כאשר:

- א. אין למעניק מחויבות בלתי מותנית לשלם במזומן או בנכס פיננסי אחר למפעיל לצורך ההקמה, הפיתוח, הרכישה או השדרוג של נכס זיכיון למתן שירות, וכן
- ב. המעניק מקנה למפעיל את הזכות להפיק הכנסות ממשתמשים שהינם צדדים שלישיים או מנכס מניב הכנסות אחר.

25. המעניק יכיר בהכנסות ויקטין את ההתחייבות שהוכרה בהתאם לסעיף 24 לפי מהותו הכלכלית של הסדר זיכיון למתן שירות.

26. כאשר המעניק מתגמל את המפעיל בגין נכס זיכיון למתן שירות ובגין מתן השירותים בכך שהוא מקנה למפעיל את הזכות להפיק הכנסות ממשתמשים בנכס זיכיון למתן שירות שהינם צדדים שלישיים או מנכס מניב הכנסות אחר, עסקת חליפין זו נחשבת כעסקה המניבה הכנסות. מכיוון שהזכות שניתנה למפעיל תקפה לתקופת הסדר זיכיון למתן שירות, המעניק אינו מכיר בהכנסות מהחליפין באופן מיידי. במקום זאת, מוכרת התחייבות בגין חלק כלשהו של ההכנסות שטרם הוכרו. ההכנסות מוכרות בהתאם למהות הכלכלית של הסדר זיכיון למתן שירות, וההתחייבות מוקטנת במועד ההכרה בהכנסות.

פיצול ההסדר (סעיף א.50 בהנחיות היישום)

27. אם המעניק משלם עבור ההקמה, הפיתוח, הרכישה או השדרוג של נכס זיכיון למתן שירות, חלק על ידי נטילת התחייבות פיננסית וחלק על ידי הענקת הזכות למפעיל, הכרחי לטפל חשבונאית בנפרד בכל חלק מסך ההתחייבות שהוכרה בהתאם לסעיף 14. הסכום שהוכר לראשונה בגין סך ההתחייבות יהיה אותו סכום כאמור בסעיף 15.
28. המעניק יטפל חשבונאית בכל אחד מחלקי ההתחייבות כאמור בסעיף 27 בהתאם לסעיפים 18 עד 26.

כל יתר ההתחייבויות, המחויבויות, ההתחייבויות תלויות והנכסים התלויים (סעיפים א.51 - א.54 בהנחיות היישום)

29. המעניק יטפל חשבונאית בכל יתר ההתחייבויות, המחויבויות, ההתחייבויות תלויות והנכסים התלויים הנובעים מהסדר זיכיון למתן שירות בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 28, תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 29 ותקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 30.

הכנסות אחרות (סעיפים א.55 - א.64 בהנחיות היישום)

30. המעניק יטפל חשבונאית בהכנסות מהסדר זיכיון למתן שירות, למעט אלה המפורטות בסעיפים 24 - 26, בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 9, הכנסות מעסקאות חליפין.

הצגה וגילוי (סעיפים א.65 - א.67 בהנחיות היישום)

31. המעניק יציג מידע בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1.
32. כל ההיבטים של הסדר זיכיון למתן שירות ילקחו בחשבון בקביעת הגילויים המתאימים בביאורים. בכל תקופת דיווח, מעניק ייתן גילוי למידע שלהלן בגין הסדרי זיכיון למתן שירות:

א. תיאור של ההסדר;

ב. תנאים מהותיים של ההסדר העשויים להשפיע על הסכום, העיתוי והוודאות של תזרימי מזומנים עתידיים (לדוגמה: תקופת הזיכיון, מועדי התמחור מחדש והבסיס לפיו נקבעו התמחור מחדש או המשא ומתן מחדש);

ג. המהות וההיקף (לדוגמה: כמות, תקופת זמן או סכום, לפי העניין) של:

(1) זכויות לשימוש בנכסים שהוגדרו;

(2) זכויות לדרוש מהמפעיל לספק שירותים שהוגדרו בהתייחס להסדר זיכיון למתן שירות;

(3) נכסי זיכיון למתן שירות שהוכרו כנכסים במהלך תקופת הדיווח, לרבות נכסים קיימים של המעניק שסווגו מחדש כנכסי זיכיון למתן שירות;

(4) זכויות לקבלת נכסים שהוגדרו בתום הסדר הזיכיון למתן שירות;

(5) אופציות חידוש וסיום (termination);

(6) זכויות ומחויבויות אחרות (לדוגמה: שיפוץ משמעותי של נכסי זיכיון למתן שירות); וכן

(7) מחויבויות לספק למפעיל גישה לנכסי זיכיון למתן שירות או לנכסים מניבי-הכנסות אחרים; וכן

ד. שינויים שחלו בהסדר במהלך תקופת הדיווח.

33. הגילויים הנדרשים בהתאם לסעיף 32 ניתנים בנפרד בגין כל הסדר למתן שירות מהותי או באופן מצרפי בגין כל קבוצה של הסדרי זיכיון למתן שירות. קבוצה מהווה קיבוץ של הסדרי זיכיון למתן שירות הכוללים שירותים בעלי מהות דומה (לדוגמה: גביות אגרה, שירותי תקשורת או שירותי התפלת מים). גילוי זה על פי קבוצה של נכסי זיכיון למתן שירות ניתן בנוסף לאמור בסעיף 13 לפי קבוצת נכסים.

הוראות מעבר (א.68 - א.73 בהנחיות היישום)

34. מעניק שהכיר קודם ליישום תקן זה לראשונה בנכסי זיכיון למתן שירות ובהתחייבויות, בהכנסות ובהוצאות קשורות, יישם תקן זה למפרע בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3, מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות (מעודכן 2010).

35. מעניק שלא הכיר קודם ליישום תקן זה לראשונה בנכסי זיכיון למתן שירות ובהתחייבויות, בהכנסות ובהוצאות קשורות:

א. יישם תקן זה למפרע בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3; או

ב. יבחר להכיר בנכסי זיכיון למתן שירות ובהתחייבויות קשורות ולמדוד אותם בתחילת התקופה המוקדמת ביותר שבגינה מוצג מידע השוואתי בדוחות הכספיים.

כאשר המעניק מבצע בחירה זו, הוא ייתן גילוי לעובדה זו, יחד עם גילויים הקשורים למדידה של אותם נכסים והתחייבויות.

מועד תחילה

36. ישות תיישם תקן זה בדוחות כספיים שנתיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2014, או לאחריו. הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית מעודדת יישום מוקדם של התקן. אם ישות מיישמת תקן זה לתקופה המתחילה לפני ה-1 בינואר 2014, היא תיתן גילוי לעובדה זו ותיישם באותה עת את תקן חשבונאות ממשלתי מספר 5, עלויות אשדאי, את תקן חשבונאות ממשלתי מספר 13, חכירות, את תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, את תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 29 ואת תקן חשבונאות ממשלתי מספר 31.

37. כאשר ישות מאמצת, לצרכי דיווח כספי, חשבונאות על בסיס מצטבר, כהגדרתה בתקני חשבונאות ממשלתיים, לאחר מועד התחילה, תקן זה ייושם בדוחותיה הכספיים השנתיים המתאימים לתקופות המתחילות במועד האימוץ או אחריו.

נספח 1 - הנחיות יישום

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד מתקן חשבונאות ממשלתי מספר 32.

תחולה (סעיפים 2 - 7)

א. תקן זה מיועד להוות "תמונת ראי" לפרשנות מספר 12 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי, הסדרי זיכיון למתן שירות (IFRIC 12) (להלן - "פרשנות מספר 12"), הקובעת את הדרישות החשבונאיות החלות על מפעיל¹ במגזר הפרטי בהסדר זיכיון למתן שירות. לצורך כך, התחולה, העקרונות להכרה בנכס והמינוח הינם עקביים עם ההנחיות המתאימות בפרשנות מספר 12. אולם, כיוון שתקן זה עוסק בסוגיות החשבונאיות של המעניק, תקן זה מתייחס לסוגיות שזוהו בפרשנות מספר 12 מנקודת מבטו של המעניק, כדלהלן:

א. המעניק מכיר בהתחייבות פיננסית כאשר הוא מחויב לבצע סדרות של תשלומים למפעיל בגין אספקה של נכס זיכיון למתן שירות (כלומר, לאחר שהנכס הוקם, פותח, נרכש או שודרג). המפעיל מכיר בהכנסות בגין ההקמה, הפיתוח, הרכישה, השדרוג ובגין שירותי הטיפול שהוא מספק תוך שימוש בדרישות המדידה כאמור בסעיפים 12, 14 ו-20 בפרשנות מספר 12. בהתאם לסעיף 8 בפרשנות מספר 12, המפעיל גורע נכס שהחזיק והכיר בו כרכוש קבוע לפני כניסתו להסדר זיכיון למתן שירות.

ב. המעניק מכיר בהתחייבות כאשר הוא מקנה למפעיל את הזכות להפיק הכנסות ממשתמשים בנכס זיכיון למתן שירות שהינם צדדים שלישיים או מנכס מניב הכנסות אחר. בהתאם לסעיף 26 בפרשנות מספר 12, המפעיל מכיר בנכס בלתי מוחשי.

ג. המעניק גורע נכס שהוא מעניק למפעיל ושעליו כבר אין לו שליטה. בהתאם לסעיף 27 בפרשנות מספר 12, המפעיל מכיר בנכס ובהתחייבות בהתייחס למחויבויות כלשהן אשר הוא נטל בתמורה לנכס.

א. 2. סעיף 9 בתקן זה מגדיר את תחולת התקן על נכס, למעט נכס למלוא אורך החיים. סעיף 10 בתקן זה מגדיר את תחולת התקן על נכסים למלוא אורך החיים.

הגדרות (סעיף 8)

א. 3. סעיף 8 מגדיר הסדר זיכיון למתן שירות. מאפיינים שכיחים של הסדר זיכיון למתן שירות הינם:

¹ מפעיל המדווח בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS). מפעיל אחר שדרישות IFRS אינן חלות עליו, מיישם את התקינה הרלבנטית החלה עליו.

א. המעניק הינו ישות ממשלתית ;

ב. המפעיל אחראי לפחות על חלק מהניהול של הנכס זיכיון למתן שירות והשירותים הקשורים ואינו פועל רק כסוכן של המעניק ;

ג. ההסדר קובע את המחירים ההתחלתיים אשר ייגבו על ידי המפעיל וכן מסדיר שינויים במחירים במהלך תקופת הסדר הזיכיון למתן שירות ;

ד. המפעיל מחויב למסור את הנכס זיכיון למתן שירות לידי המעניק במצב מוגדר בתום תקופת ההסדר, בתמורה תוספתית שולית או ללא תמורה נוספת, בהתעלם מזהות הצד אשר מימן אותו בתחילה ; וכן

ה. ההסדר כפוף להסדר מחייב אשר קובע תקני ביצוע, מנגנונים להתאמת מחירים והסדרי בורות במקרה של מחלוקות.

4.א. סעיף 8 מגדיר נכס זיכיון למתן שירות. להלן דוגמאות לנכסי זיכיון למתן שירות : כבישים, גשרים, מנהרות, בתי כלא, בתי חולים, שדות תעופה, מתקני התפלת מים, רשתות לאספקת אנרגיה ורשתות תקשורת, מתקנים צבאיים קבועים ופעילויות אחרות, וכן נכסים לא שוטפים אחרים, מוחשיים או בלתי מוחשיים, המשמשים למטרות מנהליות לצורך מתן שירותים ציבוריים.

הכרה ומדידה לראשונה של נכס זיכיון למתן שירות (סעיפים 9 - 13)

הכרה בנכס זיכיון למתן שירות

5.א. ההערכה באם יש להכיר בנכס זיכיון למתן שירות בהתאם לסעיף 9 (או בהתאם לסעיף 10 כשמדובר בנכס למלוא אורך החיים), מתבצעת על בסיס כל העובדות והנסיבות של ההסדר.

6.א. השליטה או ההסדרה כאמור בסעיף 9(א) יכולות להיות באמצעות הסדר מחייב, או בדרך אחרת (כגון באמצעות רגולטור שהינו צד שלישי המסדיר ישויות אחרות הפועלות באותו ענף או באותו מגזר כמו המעניק), וכוללות נסיבות שבהן המעניק רוכש את כל התפוקה כמו גם נסיבות שבהן חלק מהתפוקה או כולה נרכשת על ידי משתמשים אחרים. היכולת למנוע או להסדיר את הגישה של אחרים להטבות מנכס מהווה מרכיב חיוני של שליטה המבחין בין נכסי הישות לבין מוצרים ציבוריים (public goods) שלכלל הישויות ישנה גישה ויכולות להפיק מהם הטבות. ההסדר המחייב קובע את המחירים ההתחלתיים שייגבו על ידי המפעיל וכן מסדיר שינויים במחירים במהלך תקופת הסדר הזיכיון למתן שירות. כאשר ההסדר המחייב מעביר למעניק את הזכות לשלוט בשימוש בנכס זיכיון למתן שירות, הנכס עומד בתנאי שהוגדר בסעיף 9(א) לעניין שליטה בהקשר לאלה שלהם המפעיל חייב לספק שירותים.

- 7.א. למטרת סעיף 9(א), לא נדרש שלמעניק תהיה שליטה מוחלטת על המחיר: מספיק שהמחיר יוסדר על ידי המעניק, הסדר מחייב, או רגולטור שהינו צד שלישי המסדיר ישויות אחרות הפועלות באותו ענף או באותו מגזר (לדוגמה, בתי חולים, בתי ספר או אוניברסיטאות) כמו המעניק (לדוגמה, באמצעות מנגנון תקרה (capping mechanism)). אולם, התנאי מיושם בהתאם למהות ההסכם. יש להתעלם ממאפיינים לא מהותיים, כגון תקרה שתחול רק בנסיבות נדירות (remote). לעומת זאת, אם, לדוגמה, הסדר כביכול נותן למפעיל חופש בקביעת מחירים, אך רווח עודף כלשהו מוחזר למעניק, אזי חלה תקרה על התשואה למפעיל ורכיב המחיר של מבחן השליטה מתקיים.
- 8.א. לממשלות רבות יש את הכוח להסדיר את התנהלותן של ישויות הפועלות במגזרים כלכליים מסוימים, בין אם במישרין, או באמצעות סוכנויות שהוקמו במיוחד לשם כך. למטרת סעיף 9(א), הכוחות הרגולטוריים הנרחבים המתוארים לעיל אינם מהווים שליטה. בתקן זה, המונח "להסדיר" (regulate) מיועד להיות מיושם רק בהקשר של תנאים ספציפיים בהסדר זיכיון למתן שירות. לדוגמה, רגולטור האחראי על שירותי רכבות עשוי לקבוע תעריפים החלים על ענף הרכבות בכללותו. בתלות במסגרת המשפטית בתחום השיפוט, תעריפים כאלה בדבר אספקת תעבורת רכבות עשויים להיות משתמעים בהסדר המחייב שאליו כפוף הסדר זיכיון למתן שירות, או להיות מצוינים בו במפורש. אולם בשני המקרים, השליטה בנכס זיכיון למתן שירות נגזרת או מהחוזה, או מהסדר מחייב דומה, או מתקנות ספציפיות החלות על שירותי רכבות ולא מהעובדה שהמעניק הינו ישות ממשלתית הקשורה לרגולטור האחראי על שירותי רכבות.
- 9.א. לצורך סעיף 9(ב), שליטת המעניק על זכות שייר משמעותית כלשהי צריכה הן להגביל את יכולתו המעשית של המפעיל למכור או לשעבד את הנכס והן לתת למעניק זכות שימוש מתמשכת במהלך תקופת הסדר זיכיון למתן שירות. זכות השייר בנכס היא אומדן הערך השוטף של הנכס אילו היה כבר בגיל ובמצב שבהם הוא חזוי להיות בתום תקופת הסדר הזיכיון למתן שירות.
- 10.א. יש להבחין בין שליטה לבין ניהול. אם המעניק שומר הן את רמת השליטה המתוארת בסעיף 9(א) והן זכות שייר משמעותית כלשהי בנכס, אזי המפעיל רק מנהל את הנכס מטעמו של המעניק - גם אם, במקרים רבים, יתכן שיהיה לו שיקול דעת ניהולי נרחב.
- 11.א. התנאים בסעיפים 9(א) ו-9(ב) יחדיו מזהים מתי הנכס, לרבות חלקים כלשהם ממנו שנדרש להחליפם, נשלט על ידי המעניק לכל אורך חייו הכלכליים. לדוגמה, אם המפעיל צריך להחליף חלק מנכס במהלך תקופת ההסדר (לדוגמה, את השכבה העליונה של כביש או את גג הבניין), הנכס ייבחן כמכלול. לכן מתקיים התנאי שבסעיף 9(ב) עבור הנכס בכללותו, לרבות החלק שמחלף, אם בהתייחס לחלק המוחלף המעניק שולט בזכות שייר משמעותית כלשהי בהחלפה הסופית של אותו חלק.
- 12.א. לעתים, השימוש בנכס זיכיון למתן שירות מוסדר בחלקו באופן המתואר בסעיף 9(א) ובחלקו אינו מוסדר. אולם, הסדרים אלה מתבצעים במגוון של צורות:

א. יש לנתח בנפרד כל נכס שהינו בר הפרדה פיזית ושניתן להפעילו באופן בלתי תלוי ואשר עומד בהגדרה של יחידה מניבת מזומנים בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 26, *ירידת ערך של נכסים מניבים- מזומנים*, על מנת לקבוע אם התנאי שנקבע בסעיף 9(א) מתקיים, כלומר אם הנכס משמש כולו למטרות לא מוסדרות (לדוגמה, כלל זה עשוי לחול על אגף פרטי של בית חולים, כאשר המעניק משתמש ביתר מתקני בית החולים כדי לטפל בחולים במסגרת הרפואה הציבורית); וכן

ב. כאשר פעילויות שהינן לחלוטין נילוות (לדוגמה, חנות בבית חולים) אינן מוסדרות, מבחני השליטה ייושמו כאילו ששירותים אלה אינם קיימים, מכיוון שבמקרים שבהם המעניק שולט בשירותים באופן המתואר בסעיף 9(א), קיומן של פעילויות נילוות אינו גורע משליטתו של המעניק בנכס זיכיון למתן שירות.

א.13 למפעיל עשויה להיות זכות להשתמש בנכס בר הפרדה המתואר בסעיף א.12(א) בהנחיות היישום, או במתקנים המשמשים לאספקת שירותים נילוויים שאינם מוסדרים כמתואר בסעיף א.12(ב) להנחיות היישום. בכל אחד מהמקרים האלה, ייתכן שקיימת במהות חכירה מהמעניק למפעיל; אם כך הדבר, החכירה מטופלת חשבונאית בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 13.

נכס קיים של המעניק

א.14 ההסדר עשוי לכלול נכס קיים של המעניק:

א. אשר המעניק מקנה למפעיל גישה אליו למטרת הסדר הזיכיון למתן שירות;

ב. אשר המעניק מקנה למפעיל גישה אליו למטרת הנבת הכנסות כתגמול בגין נכס זיכיון למתן שירות.

א.15 הדרישה בסעיף 11 היא למדוד לראשונה נכסים שהוכרו בהתאם לסעיף 9 (או בהתאם לסעיף 10 לגבי נכס למלוא אורך החיים) בשוויים ההוגן. נכסים קיימים של המעניק המשמשים בהסדר זיכיון למתן שירות מסווגים מחדש ואינם מוכרים בהתאם לתקן זה. לגבי נכס קיים של המעניק, רק שדרוג שלו (לדוגמה, המגדיל את הקיבולת שלו) מוכר כנכס זיכיון למתן שירות בהתאם לסעיף 9 (או בהתאם לסעיף 10 לגבי נכס למלוא אורך החיים).

א.16 המעניק אינו לוקח בחשבון בהכרח את הענקת הזיכיון למתן שירות למפעיל כנסיבות הגורמות לירידת ערך בעת יישום המבחנים לירידת ערך בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 או בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 31, לפי העניין, אלא אם כן התרחש שינוי בשימוש בנכס המשפיע על ההטבות הכלכליות העתידיות ממנו או על פוטנציאל השירות שלו. המעניק מיישם את תקן חשבונאות ממשלתי מספר 21, *ירידת ערך נכסים שאינם מניבים מזומנים* או את תקן חשבונאות ממשלתי מספר 26, לפי העניין, על מנת לקבוע אם מתקיימים סימנים כלשהם לירידת ערך בנסיבות כגון אלה.

א.17 אם הנכס כבר אינו עומד בתנאי ההכרה בסעיף 9 (או בסעיף 10 לגבי נכס למלוא אורך החיים), המעניק נוהג לפי כללי הגריעה בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 או בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 31, לפי העניין. לדוגמה, אם נכס מועבר למפעיל באופן קבוע, הוא נגרע. אם נכס מועבר באופן זמני, המעניק שוקל את מהות העברה זו בהסדר זיכיון למתן שירות בקביעה אם הנכס ייגרע. במקרים אלה, המעניק שוקל גם אם ההסדר הינו עיסקת חכירה או עיסקת מכירה וחכירה בחזרה שיטפלו חשבונאית בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 13.

א.18 כאשר הסדר זיכיון למתן שירות כולל שדרוג של נכס קיים של המעניק באופן שההטבות הכלכליות העתידיות או פוטנציאל השירות שהנכס יספק יעלו, יש להעריך את השדרוג על מנת לקבוע האם הוא עומד בתנאים להכרה שבסעיף 9 (או בסעיף 10 לגבי נכס למלוא אורך החיים). אם תנאים אלה מתקיימים, השדרוג יוכר וימדד בהתאם לתקן זה.

נכס קיים של המפעיל

א.19 המפעיל עשוי לספק, לשימוש בהסדר זיכיון למתן שירות, נכס שהוא לא הקים, פיתח או רכש. אם ההסדר כולל נכס קיים של המפעיל, שהמפעיל משתמש בו למטרת הסדר זיכיון למתן שירות, המעניק קובע אם הנכס עומד בתנאים שבסעיף 9 (או בסעיף 10 לגבי נכס למלוא אורך החיים). אם מתקיימים התנאים להכרה, המעניק מכיר בנכס כנכס זיכיון למתן שירות ומטפל בו חשבונאית בהתאם לתקן זה.

נכס שהוקם או שפותח

א.20 כאשר נכס שהוקם או שפותח עומד בתנאים בסעיף 9 (או בסעיף 10 לגבי נכס למלוא אורך החיים), המעניק מכיר בנכס ומודד אותו בהתאם לתקן זה. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 ותקן חשבונאות ממשלתי מספר 31, לפי העניין, קובעים קריטריונים למועד שבו יש להכיר בנכס זיכיון למתן שירות. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 ותקן חשבונאות ממשלתי מספר 31 דורשים שנכס יוכר אם, ורק אם:

א. צפוי שהטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות הקשורים לפריט יזרמו אל הישות; וכן,

ב. עלות הפריט או שווי ההוגן ניתנים למדידה באופן מהימן.

א.21 יש לקחת בחשבון קריטריונים אלה, יחד עם התנאים הספציפיים של החוזה המחייב, בקביעה אם להכיר בנכס זיכיון למתן שירות במהלך תקופת ההקמה או הפיתוח של הנכס. לגבי רכוש קבוע ונכסים בלתי מוחשיים, הקריטריונים להכרה עשויים להתקיים במהלך תקופת ההקמה או הפיתוח, ואם כך, המעניק יכיר בדרך כלל בנכס זיכיון למתן שירות במהלך תקופה זו.

22.א הקריטריון הראשון להכרה דורש זרימה של הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות למעניק. מנקודת מבטו של המעניק, המטרה הראשונית של נכס זיכיון למתן שירות היא לספק פוטנציאל שירות מטעמו של מעניק מהמגזר הממשלתי. בדומה לנכס שהמעניק מקים או מפתח לשימוש, המעניק יעריך, בעת התהוות עלויות ההקמה או הפיתוח, את תנאי ההסדר המחייב על מנת לקבוע באותה עת אם פוטנציאל השירות של נכס זיכיון למתן שירות יזרום למעניק.

23.א הקריטריון השני להכרה דורש שהעלות הראשונית או השווי ההוגן של הנכס יהיו ניתנים למדידה באופן מהימן. בהתאם לכך, על מנת לעמוד בקריטריונים להכרה שבתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 או בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 31, לפי העניין, המעניק חייב שיהיה לו מידע מהימן לגבי העלות או השווי ההוגן של הנכס במהלך הקמתו או פיתוחו. לדוגמה, אם הסדר זיכיון למתן שירות דורש מהמפעיל לספק למעניק דוחות התקדמות במהלך ההקמה או הפיתוח של הנכס, העלויות שהתהוו עשויות להיות ניתנות למדידה, ולכן יעמדו בקריטריון ההכרה בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 עבור נכסים בהקמה או בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 31 עבור נכסים שפותחו. כמו כן, כאשר למעניק יש יכולת מועטה להימנע מלקבל נכס שהוקם או פותח כך שיעמוד במפרכי החוזה, או בהסדר מחייב דומה, העלויות מוכרות בעת שמתבצעת התקדמות לקראת השלמת הנכס. לפיכך, המעניק מכיר בנכס זיכיון למתן שירות ובהתחייבות קשורה.

מדידה של נכסי זיכיון למתן שירות

24.א סעיף 11 דורש שנכסי זיכיון למתן שירות שהוכרו בהתאם לסעיף 9 (או בהתאם לסעיף 10 לגבי נכס למלוא אורך החיים) יימדדו לראשונה בשוויים ההוגן. משתמשים בייחוד בשווי הוגן לקבוע את העלות של נכס זיכיון למתן שירות שהוקם או פותח או את העלות של שדרוגים כלשהם לנכסים קיימים, בעת ההכרה לראשונה. הדרישה בסעיף 11 אינה חלה על נכסים קיימים של המעניק אשר מסווגים מחדש כנכסי זיכיון למתן שירות בהתאם לסעיף 12 בתקן זה. השימוש בשווי הוגן עם ההכרה לראשונה אינו מהווה הערכה מחדש בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 או לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 31.

25.א סוג התגמול שהוחלף בין המעניק למפעיל משפיע על האופן בו נקבע השווי ההוגן של הנכס זיכיון למתן שירות בעת ההכרה לראשונה. הסעיפים שלהלן מפרטים כיצד לקבוע את השווי ההוגן של נכס בעת ההכרה לראשונה, בהתבסס על סוג התגמול המוחלף.

א. כאשר תשלומים מבוצעים על ידי המעניק למפעיל, השווי ההוגן של הנכס עם ההכרה לראשונה בו מייצג את החלק של התשלומים ששולם למפעיל בגין הנכס.

ב. כאשר המעניק אינו מבצע תשלומים למפעיל בגין הנכס, הנכס מטופל חשבונאית באותו אופן כמו חליפין של נכסים לא כספיים בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 ובתקן חשבונאות ממשלתי מספר 31.

סוגי תגמול

א.26 הסדרי זיכיון למתן שירות הינם לעתים נדירות אם בכלל, זהים זה לזה; דרישות טכניות משתנות לפי מגזר ולפי תחום שיפוט. כמו כן, תנאי ההסדר עשויים להיות תלויים גם במאפיינים הספציפיים של המסגרת המשפטית הכוללת של תחומי שיפוט מסוימים. דיני חוזים, עשויים לכלול תנאים שאין צורך לחזור עליהם בכל חוזה וחוזה.

א.27 בהתאם לתנאים של הסדר הזיכיון למתן שירות, המעניק עשוי לתגמל את המפעיל עבור הנכס זיכיון למתן שירות ועבור אספקת השירות באמצעות שילוב כלשהו של אחד מאלה:

א. ביצוע תשלומים (לדוגמה, במזומן) למפעיל;

ב. תגמול המפעיל באמצעים אחרים, כגון:

(1) הענקת זכות למפעיל להפיק הכנסות ממשתמשים בנכס זיכיון למתן שירות שהינם צדדים שלישיים; או

(2) הענקת גישה למפעיל לנכס מניב הכנסות אחר לצורך שימוש המפעיל בו.

א.28 כאשר המעניק מתגמל את המפעיל בגין נכס זיכיון למתן שירות באמצעות ביצוע תשלומים למפעיל, יתכן שרכיבי הנכס והשירות של התשלומים יהיו ניתנים להפרדה (לדוגמה, ההסדר המחייב מפרט את הסכום של סידרת התשלומים הקבועים מראש אשר תוקצה לנכס זיכיון למתן שירות) או יתכן שלא יהיו ניתנים להפרדה.

תשלומים ניתנים להפרדה

א.29 הסדר זיכיון למתן שירות עשוי להיות בר הפרדה במגוון של נסיבות, כולל, אך לא מוגבל, לנסיבות הבאות:

א. חלק מזרם תשלומים המשתנה בהתאם לזמינותו של הנכס זיכיון למתן שירות עצמו וחלק אחר המשתנה בהתאם לשימוש או לביצוע של שירותים מסוימים, ניתנים לזיהוי;

ב. רכיבים שונים של הסדר זיכיון למתן שירות תקפים בגין תקופות שונות או שניתן לסיימם בנפרד. לדוגמה, ניתן לסיים רכיב שירות בודד מבלי להשפיע על ההמשך של שאר ההסדר; או

ג. ניתן להכנס למשא ומתן נפרד מחדש על רכיבים שונים של הסדר הזיכיון למתן שירות. לדוגמה, עלות רכיב שירות נבחנת מול מחירי שוק וחלק או כל הגידול או ההקטנה בעלות מועברים למעניק, כך שניתן לזהות את אותו החלק של התשלום מהמעניק אשר קשור ספציפית לשירות זה.

א.30. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 ותקן חשבונאות ממשלתי מספר 31 דורשים, כי נכס שנרכש בעסקת חליפין יימדד לראשונה בהתאם לעלותו, שהיא שווה ערך למחיר במזומן של הנכס. לגבי עסקאות חליפין, מחיר העסקה נחשב לשווי הוגן, אלא אם כן קיימת אינדיקציה אחרת. כאשר רכיבי הנכס והשירות של תשלומים ניתנים להפרדה, מחיר שווה ערך למזומן של נכס זיכיון למתן שירות הוא הערך הנוכחי של התשלומים בגין רכיב הנכס הזיכיון למתן שירות. אולם, אם הערך הנוכחי של חלק התשלומים בגין רכיב הנכס גבוה מהשווי ההוגן, נכס הזיכיון למתן שירות יימדד לראשונה בשווי ההוגן.

תשלומים שאינם ניתנים להפרדה

א.31. כאשר רכיב הנכס והשירות של תשלומי המעניק למפעיל אינם ניתנים להפרדה, השווי ההוגן בסעיף 11 נקבע תוך שימוש בטכניקות הערכה.

א.32. למטרות יישום הדרישות בתקן זה, תשלומים ותמורה אחרת הנדרשים בהסדר מוקצים בתחילת ההסדר או בעת הבחינה מחדש של ההסדר לנכס זיכיון למתן שירות ולרכיבים אחרים של הסדר הזיכיון למתן שירות (לדוגמה, שירותי אחזקה ותפעול) על בסיס השווי ההוגן היחסי שלהם. השווי ההוגן של הנכס זיכיון למתן שירות כולל רק סכומים הקשורים לנכס ואינו כולל סכומים בגין רכיבים אחרים של הסדר הזיכיון למתן שירות. במקרים מסוימים, הקצאה של התשלומים בגין הנכס מתוך תשלומים בגין רכיבים אחרים של הסדר הזיכיון למתן שירות תדרוש מהמעניק להשתמש בטכניקות הערכה. לדוגמה, מעניק עשוי לאמוד את התשלומים הקשורים לנכס בהתייחס לשווי ההוגן של נכס בר השוואה בהסכם אחר שאינו כולל רכיבים אחרים, או באמצעות אומדן התשלומים בגין רכיבים אחרים בהסדר זיכיון למתן שירות בהתייחס להסדרים בני השוואה אחרים ולאחר מכן לנכות תשלומים אלה מסך התשלומים בהסדר.

המפעיל מקבל צורות אחרות של תגמול

א.33. סוגי העסקאות האמורות בסעיף 17(ב) הן עסקאות חליפין לא כספיות. הנחיות לגבי הטיפול החשבונאי בנסיבות אלה כלולות בסעיף 38 בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 ובסעיף 44 בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 31, לפי העניין.

א.34. כאשר מוענקת זכות למפעיל להפיק הכנסות ממשתמשים בנכס זיכיון למתן שירות שהינם צדדים שלישיים, או מנכס מניב הכנסות אחר, או כשהמפעיל מקבל תגמול שלא במזומן מהמעניק, אזי למעניק לא מתהווה במישרין עלות בגין רכישת הנכס זיכיון למתן שירות. צורות תגמול אלה למפעיל מיועדות לתגמל את המפעיל הן בגין העלות של הנכס הזיכיון למתן שירות והן בגין הפעלתו במהלך התקופה של הסדר הזיכיון למתן שירות. לפיכך, המעניק צריך למדוד לראשונה את רכיב הנכס באופן עקבי עם סעיף 11.

מדדה עוקבת

א.35. לאחר הכרה לראשונה, מעניק מיישם את תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 ואת תקן חשבונאות ממשלתי מספר 31 באשר למדידה העוקבת ולגריעה של נכס זיכיון למתן שירות.

למטרות יישום תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 ותקן חשבונאות ממשלתי מספר 31, נכסי זיכיון למתן שירות יטופלו חשבונאית כקבוצת נכסים נפרדת. כאשר שוקלים אם קיים סימן כלשהו המעיד כי חלה ירידת ערך בנכס זיכיון למתן שירות, מיישמים בנוסף את תקן חשבונאות ממשלתי מספר 21 וגם את תקן חשבונאות ממשלתי מספר 26. דרישות אלה בתקנים האמורים חלות על כל הנכסים שהוכרו או שסווגו כנכסי זיכיון למתן שירות בהתאם לתקן זה.

הכרה ומדידה של התחייבויות (סעיפים 14 - 28)

א.36 המעניק מכיר בהתחייבות בהתאם לסעיף 14 רק כאשר נכס זיכיון למתן שירות מוכר בהתאם לסעיף 9 (או בהתאם לסעיף 10 לגבי נכס למלוא אורך החיים). אופי (nature) ההתחייבות שהוכרה בהתאם לסעיף 14 שונה בכל אחת מהנסיבות המתוארות בסעיף א.25 בהנחיות היישום, בהתאם למהותה.

מודל ההתחייבות הפיננסית (סעיפים 18 - 23)

א.37 כאשר למעניק קיימת מחויבות בלתי מותנית לבצע סידרת תשלומים קבועים מראש למפעיל, ההתחייבות הינה התחייבות פיננסית כהגדרתה בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 29. למעניק קיימת מחויבות בלתי מותנית אם יש לו שיקול דעת מועט, אם בכלל, להימנע מעמידה במחויבות, בדרך כלל מכיוון שההסדר המחייב עם המפעיל ניתן לאכיפה חוקית.

א.38 כשהמעניק מספק למפעיל תגמול בצורה של סידרת תשלומים קבועים מראש בגין העלות של הנכס זיכיון למתן שירות ובגין אספקת שירות, הסכום המשקף את החלק של סידרת התשלומים הקבועים מראש המתייחס לנכס מוכר כהתחייבות בהתאם לסעיף 14. התחייבות זו אינה כוללת את חיוב המימון ואת רכיבי השירות של התשלומים המצויינים בסעיף 21.

א.39 כאשר המעניק משלם למפעיל תשלומים כלשהם מראש, לפני שהוכר הנכס זיכיון למתן שירות, המעניק מטפל חשבונאית באותם תשלומים כבתשלומים מראש.

א.40 חיוב המימון שצויין בסעיף 21 בתקן נקבע בהתבסס על עלות ההון הספציפית לנכס זיכיון למתן שירות של המפעיל, אם ניתן לקבוע אותה באופן מעשי.

א.41 אם עלות ההון של המפעיל הספציפית לנכס זיכיון למתן שירות אינה ניתנת לקביעה באופן מעשי, משתמשים בשיעור הגלום בהסדר ספציפית לנכס זיכיון למתן שירות, בשיעור הריבית השולי בגין האשראי של המעניק, או בשיעור אחר המתאים לתנאי ההסדר.

א.42 כאשר מידע מספק אינו זמין, ניתן לאמוד את השיעור המשמש לקביעת חיוב המימון בהתאם לשיעור שהיה צפוי ברכישה של נכס דומה (לדוגמה, חכירה של נכס דומה, במיקום דומה ולתקופה דומה). האומדן של השיעור יבחן יחד עם:

א. הערך הנוכחי של התשלומים ;

ב. הנחה בדבר השווי ההוגן של הנכס ; וכן

ג. הנחה בדבר ערך השייר ;

כל זאת כדי לוודא שכל הנתונים סבירים ועקביים באופן הדדי.

43.א במקרים בהם המעניק נוטל חלק במימון (לדוגמה, על ידי מתן הלוואה למפעיל לצורך הקמה, פיתוח, רכישה או שדרוג של נכס זיכיון למתן שירות, או באמצעות ערבויות), יהיה זה נאות להשתמש בשיעור הריבית השולי של המעניק על מנת לקבוע את חיוב המימון.

44.א שיעור הריבית המשמש לקביעת חיוב המימון עשוי לא להשתנות לאחר קביעתו, אלא אם כן נכנסים למשא ומתן מחדש בגין רכיב הנכס או בגין ההסדר כולו.

45.א חיוב המימון הקשור להתחייבות בהסדר זיכיון למתן שירות מוצג באופן עקבי עם חיובי מימון אחרים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 28, תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 29 ותקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 30.

46.א רכיב השירות של תשלומים שנקבע בהתאם לסעיף 21 נפרס בדרך כלל באופן שווה על פני תקופת הסדר הזיכיון למתן שירות, מכיוון שדפוס הכרה זה תואם באופן הטוב ביותר את אספקת השירות. במקרים בהם נדרש לתגמל בנפרד הוצאות ספציפיות, והעיתוי שלהן ידוע, הוצאות כאלה מוכרות עם התהוותן.

מודל הענקת זכות למפעיל (סעיפים 24 - 26)

47.א כאשר המעניק מתגמל את המפעיל בגין נכס הזיכיון למתן שירות ובגין מתן השירותים בכך שהוא מקנה למפעיל את הזכות להפיק הכנסות ממשתמשים בנכס זיכיון למתן שירות שהינם צדדים שלישיים, אזי מוקנית למפעיל הזכות להפיק הכנסות במהלך תקופת הסדר הזיכיון למתן שירות. בדומה לכך, המעניק מרוויח את ההטבה המיוחדת לנכסים שהתקבלו בהסדר הזיכיון למתן שירות בתמורה לזכות שניתנה למפעיל במהלך תקופת ההסדר. בהתאם לכך, ההכנסות אינן מוכרות מיידית, במקום זאת מוכרת התחייבות בגין חלק כלשהו של ההכנסות שטרם הוכרו. כאמור בסעיף 25, ההכנסות מוכרות וההתחייבות מוקטנת בהתבסס על מהותו הכלכלית של הסדר הזיכיון למתן שירות, כיוון שבדרך כלל ניתנת למפעיל גישה לנכס זיכיון למתן שירות במהלך תקופת הסדר הזיכיון למתן שירות. כמתואר בסעיף א. 27 להנחיות היישום, המעניק עשוי לתגמל את המפעיל באמצעות שילוב של תשלומים והענקת זכות להפיק הכנסות ישירות ממשתמשים שהינם צדדים שלישיים. במקרים אלה, אם זכותו של המפעיל להפיק הכנסות מעין אלה מצדדים שלישיים מקטינה באופן משמעותי או מבטלת את סידרת התשלומים הקבועים מראש של המעניק למפעיל,

עשוי להיות בסיס אחר, מתאים יותר, להקטנת ההתחייבות (לדוגמה, התקופה שבמהלכה סידרת התשלומים העתידיים קבועים מראש מהמעניק הוקטנה או בוטלה).

48.א. כאשר המעניק מתגמל את המפעיל בגין הנכס זיכיון למתן שירות ובגין מתן השירותים באמצעות מתן גישה לנכס מניב הכנסות, פרט לנכס זיכיון למתן שירות, ההכנסות מוכרות והתחייבות שהוכרה בהתאם לסעיף 24 מוקטנת באופן דומה לזה המתואר בסעיף 47.א. להנחיות היישום. במקרים אלה, המעניק שוקל גם את כללי הגריעה שנקבעו בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 או בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 31, לפי העניין.

49.א. במקרים מסוימים, במודל הענקת זכות למפעיל, יכולה להיות "אגרת צל" (shadow toll). אגרות צל מסוימות משולמות תמורת ההקמה, הפיתוח, הרכישה או השדרוג של נכס זיכיון למתן שירות, והפעלתו על ידי המפעיל. במקרים בהם המעניק משלם למפעיל אך ורק עבור השימוש של משתמשים שהינם צדדים שלישיים בנכס זיכיון למתן שירות, תשלום זה הינו תגמול תמורת השימוש ואינו מהווה תמורה בגין הרכישה של הנכס זיכיון למתן שירות. בהתאם לכך, תשלומים אלה אינם מיוחסים להתחייבות המתוארת בסעיף 48.א. להנחיות היישום. המעניק מתגמל את המפעיל רק לפי היקף השימוש בנכס זיכיון למתן שירות, ומטפל חשבונאית בתשלומים אלה כהוצאות בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1.

פיצול ההסדר (סעיפים 27 - 28)

50.א. אם המפעיל מתגמל בגין הנכס זיכיון למתן שירות, חלק על ידי סידרת תשלומים קבועים מראש וחלק על ידי קבלת הזכות להפיק הכנסות ממשתמשים בנכס זיכיון למתן שירות שהינם צדדים שלישיים או מנכס מניב הכנסות אחר, הכרחי לטפל חשבונאית בנפרד בכל חלק מההתחייבות המתייחס לתמורה שמשלם המעניק. בנסיבות אלה, התמורה למפעיל מפוצלת לחלק של התחייבות פיננסית בגין סידרת התשלומים הקבועים מראש ולחלק של ההתחייבות בגין הזכות שניתנה למפעיל להפיק הכנסות ממשתמשים בנכס זיכיון למתן שירות שהינם צדדים שלישיים או מנכס מניב הכנסות אחר. כל חלק מההתחייבות מוכר לראשונה בשווי ההוגן של התמורה ששולמה או עומדת לתשלום.

כל יתר ההתחייבויות, המחויבויות, ההתחייבויות תלויות והנכסים התלויים (סעיף 29)

51.א. הסדרי זיכיון למתן שירות עשויים לכלול צורות שונות של ערבויות פיננסיות (לדוגמה, ערבות, בטוחה, או שיפוי המיוחסים לחוב של המפעיל שהתהווה בגין מימון ההקמה, הפיתוח, הרכישה או השדרוג של נכס זיכיון למתן שירות), או ערבויות ביצוע (לדוגמה, ערבות למינימום תזרימי הכנסות, לרבות פיצוי בגין הפרשים שליליים [short-falls]).²

52.א. ערבויות מסוימות הניתנות על ידי המעניק עשויות לעמוד בהגדרה של חוזה ערבות פיננסית. המעניק קובע באם הערבויות שניתנו על ידו כחלק מהסדר זיכיון למתן שירות עומדות בהגדרה של חוזה ערבות פיננסית ומיישם את הטיפול החשבונאי בגין ערבויות אלה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 28, לתקן חשבונאות בינלאומי

² ראה גם סעיף 19(ב).

למגזר הציבורי מספר 29 ולתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 30. כאשר הערבות היא חוזה ביטוח, המעניק יכול לבחור ליישם את תקן החשבונאות הבינלאומי או המקומי הרלוונטי הדין בחוזי ביטוח. לצורך הנחיות נוספות, ראה סעיפים א.3- א.9. בהנחיות היישום בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 28.

53. א. ערבויות ומחויבויות, שאינן עומדות בדרישות שבתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 28 ובתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 29 בהתייחס לחוזי ערבות פיננסית או שאינן חוזי ביטוח, מטופלות חשבונאית בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 19.

54. א. נכסים תלויים או התחייבויות תלויות עשויים לנבוע ממחלוקות באשר לתנאים של הסדר הזיכיון למתן שירות. התחייבויות תלויות כגון אלה מטופלות חשבונאית בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 19.

הכנסות אחרות (סעיף 30)

55. א. המפעיל עשוי לתגמל את המעניק בגין גישה לנכס זיכיון למתן שירות על ידי כך שהוא נותן למעניק סידרה של תזרימים חיוביים קבועים מראש של משאבים, לרבות:

א. תשלום מראש או זרם של תשלומים;

ב. שיתוף בהכנסות;

ג. הקטנה של סידרת תשלומים קבועים מראש שהמעניק מחויב לשלם למפעיל; וכן

ד. דמי שכירות בגין הגישה לנכס מניב הכנסות שניתנה למפעיל.

56. א. כאשר המפעיל משלם למעניק תשלום מראש, זרם של תשלומים או תמורה אחרת בגין הזכות להשתמש בנכס זיכיון למתן שירות במהלך תקופת הסדר הזיכיון למתן שירות, המעניק מטפל חשבונאית בתשלומים אלה בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 9. עיתוי ההכרה בהכנסות נקבע על פי התנאים של הסדר הזיכיון למתן שירות המגדירים את מחויבותו של המעניק לתת למפעיל גישה לנכס זיכיון למתן שירות.

57. א. כאשר המפעיל משלם למעניק תשלום מראש, זרם של תשלומים או תמורה אחרת בנוסף לנכס זיכיון למתן שירות, בגין הזכות להפיק את ההכנסות ממשתמשים בנכס זיכיון למתן שירות שהינם צדדים שלישיים, או בנכס מניב הכנסות אחר, חלק כלשהו מהתשלומים שהתקבלו מהמפעיל שטרם הופק בתקופה החשבונאית מוכר כהתחייבות עד שמתקיימים התנאים להכרה בהכנסות.

58. א. כשמתקיימים התנאים להכרה בהכנסות, ההתחייבות מוקטנת בעת ההכרה בהכנסות בהתאם לסעיף 30.

59.א. אולם, בהתחשב במהותם השונה של סוגי הנכסים העשויים לשמש בהסדרי זיכיון למתן שירות, ומספר השנים שבמהלכן ההסדרים פועלים, עשויות להיות שיטות חלופיות מתאימות יותר להכרה בהכנסות המיוחסות לתזרימים החיוביים המוגדרים בהסדר המחייב, אשר משקפות טוב יותר את הצריכה הכלכלית על ידי המפעיל של הגישה שלו לנכס זיכיון למתן שירות ו/או את ערך הזמן של הכסף. לדוגמה, שיטת אנונה המיישמת ריבית דריבית המכירה באופן שווה יותר (more evenly) בהכנסות על בסיס מהוון, בניגוד לבסיס נומינלי, עשויה להיות מתאימה יותר להסדר זיכיון למתן שירות לתקופה הנמשכת עשורים אחדים.

60.א. כשמתקבל תשלום מראש מהמפעיל, ההכנסות מוכרות באופן המשקף טוב יותר את הצריכה הכלכלית על ידי המפעיל של הגישה שלו לנכס זיכיון למתן שירות ו/או לערך הזמן של הכסף. לדוגמה, כאשר המפעיל נדרש לשלם תשלומים שנתיים במהלך הסדר הזיכיון למתן שירות, או סכומים קבועים מראש למספר שנים מוגדר, ההכנסות מוכרות במהלך אותה תקופה מוגדרת.

61.א. לגבי הסדרי זיכיון למתן שירות המקנים למפעיל את הזכות להפיק הכנסות ממשתמשים בנכס זיכיון למתן שירות שהינם צדדים שלישיים, ההכנסות קשורות לתזרימים החיוביים של הטבות כלכליות המתקבל בעת מתן השירותים ולפיכך מוכרות לפי אותו בסיס שעל פיו מקטינים את ההתחייבות. במקרים אלה, לעתים קרובות המעניק ינהל משא ומתן על מנת לכלול בהסדר עם המפעיל הסדר לשיתוף בהכנסות. שיתוף בהכנסות כחלק מהסדר זיכיון למתן שירות עשוי להיות מבוסס על כל ההכנסות שהופקו על ידי המפעיל, או על הכנסות מעל לסף מסוים, או על הכנסות הגבוהות מאלה הדרושות למפעיל על מנת לקבל שיעור מוגדר של תשואה.

62.א. המעניק מכיר בהכנסות הנובעות מההסדר לשיתוף בהכנסות שנכלל בהסדרי זיכיון למתן שירות כאשר הן מופקות, בהתאם למהות ההסכם הרלוונטי, לאחר שאירוע כלשהו שנחשב תלוי (לדוגמה, השגת סף ההכנסות), התרחש. המעניק מיישם את תקן חשבונאות ממשלתי מספר 19 על מנת לקבוע מתי התרחש אותו אירוע.

63.א. הקטנה בסידרות עתידיות של תשלומים קבועים מראש שאחרת המעניק היה נדרש לשלמן למפעיל, מהווה עבור המעניק תמורה בצורת מקדמה שלא במזומן. הכנסות אלה מוכרות בעת שההתחייבות מוקטנת.

64.א. במקרים בהם המפעיל משלם דמי שכירות סמליים תמורת גישה לנכס מניב הכנסות, ההכנסות מדמי השכירות מוכרות בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 23, *הכנסות מעסקאות שאינן חליפין (מסים והעברות)*.

הצגה וגילוי (סעיפים 31 - 33)

א. 65. תקנים קיימים עשויים להתייחס לגילויים הקשורים להיבטים שונים של הסדרי זיכיון למתן שירות. תקן זה מתייחס רק לגילויים נוספים הקשורים להסדרי זיכיון למתן שירות. כאשר תקן אחר מתייחס לטיפול החשבונאי בהיבט מסוים של הסדר זיכיון למתן שירות, המעניק מיישם את דרישות הגילוי של אותו תקן, בנוסף לאלה הקבועות בסעיף 32.

א. 66. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1 דורש שעלויות מימון יוצגו בנפרד בדוח על הביצוע הכספי. חיוב המימון שנקבע בהתאם לסעיף 21 נכלל בפריט זה.

א. 67. בנוסף לגילויים המפורטים בסעיפים 31 - 33, המעניק מיישם גם את דרישות ההצגה והגילוי הרלוונטיות בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים המתייחסות לנכסים, התחייבויות, הכנסות והוצאות המוכרים בהתאם לתקן זה.

הוראות מעבר (סעיפים 34 - 35)

א. 68. כאשר המעניק לא הכיר קודם לכן בנכסי זיכיון למתן שירות, הוא עשוי לבחור, בהתאם לסעיף 35(ב), להכיר בנכסי זיכיון למתן שירות ובהתחייבויות קשורות ולמדוד אותם מכאן ולהבא, תוך שימוש בעלות נחשבת. עלות נחשבת נקבעת לתחילת התקופה המוקדמת ביותר שבגינה מוצג מידע השוואתי בדוחות הכספיים.

א. 69. עלות נחשבת בגין נכסי זיכיון למתן שירות תיקבע תוך שימוש בבסיסי המדידה שלהלן:

א. לגבי רכוש קבוע - שווי הוגן, או עלות שחלוף מופחתת כאמצעי לאומדן שווי הוגן כאשר אין שוק, תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 מאפשר לבצע הערכה מחדש תוך שימוש בשווי הוגן או בעלות שחלוף מופחתת (ראו תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, סעיפים 46 - 48); וכן

ב. לגבי נכסים בלתי מוחשיים - שווי הוגן. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 31 מתיר להשתמש רק בשווי הוגן לצורך הערכה מחדש, ולכן העלות הנחשבת מוגבלת לשווי הוגן.

א. 70. ההתחייבות הקשורה תיקבע תוך שימוש בגישות שלהלן:

א. לגבי התחייבות בהתאם למודל ההתחייבות הפיננסית, יתרת תזרימי המזומנים החוזיים המוגדרים בהסדר המחייב וכן השיעור המתואר בסעיפים א. 41 - א. 46 להנחיות היישום.

ב. לגבי ההתחייבות בהתאם למודל הענקת זכות למפעיל, השווי ההוגן של הנכס בניכוי התחייבויות פיננסיות כלשהן, כשהוא מותאם על מנת לשקף את התקופה הנותנת של הסדר זיכיון למתן שירות.

א.71 פחת או הפחתה מבוססים על העלות הנחשבת, וחישובם מתחיל החל מהמועד בו הישות קבעה את העלות הנחשבת.

שימוש בעלות נחשבת בהתאם למודל ההתחייבות הפיננסית

א.72 כאשר מעניק משתמש בעלות נחשבת בהתאם למודל ההתחייבות הפיננסית, הוא מודד:

- א. את הנכס זיכיון למתן שירות בשווי הוגן (ראה סעיף 11); וכן
 - ב. את ההתחייבות הפיננסית תוך שימוש ביתרת תזרימי המזומנים החוזיים הקבועים בהסדר המחייב ובשיעור המתואר בסעיפים א.41 - א.46 להנחיות היישום לתחילת התקופה המוקדמת ביותר שבגינה מוצג מידע השוואתי בדוחות הכספיים.
- הפרש כלשהו בין השווי של הנכס לבין ההתחייבות הפיננסית מוכר ישירות בנכסים נטו/הון. אם הישות בוחרת כמדיניותה החשבונאית את מודל ההערכה מחדש שבתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 או בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 31, הפרש זה נכלל ביתרת קרן הערכה מחדש כלשהי.

שימוש בעלות נחשבת בהתאם למודל הענקת זכות למפעיל

א.73 כאשר המעניק משתמש בעלות נחשבת בהתאם למודל הענקת זכות למפעיל, הוא מודד:

- א. את נכס הזיכיון למתן שירות בשווי הוגן (ראה סעיף 11); וכן
- ב. את ההתחייבות המייצגת את החלק שלא הוכר של הכנסות כלשהן הנובעות מקבלת הנכס זיכיון למתן שירות. סכום זה צריך להיקבע כשווי ההוגן של הנכס בניכוי התחייבויות פיננסיות כלשהן, המותאם על מנת לשקף את יתרת התקופה של הסדר הזיכיון למתן שירות.

נספח 2 - תיקונים שבוצעו בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 5, עלויות אשראי

סעיף 6 תוקן כדלהלן:

עלויות אשראי

6. עלויות אשראי עשויות לכלול:

- (א) ריבית בגין משיכות יתר בבנקים ובגין אשראי לזמן קצר ולזמן ארוך;
- (ב) הקטנה של ניכיון או פרמיה המיוחסים לאשראי;
- (ג) הפחתת עלויות נלוות אשר התהוו בגין הסדרי אשראי;
- (ד) עלויות מימון בגין חכירה מימונית והסדרי זיכיון למתן שירות; וכן
- (ה) הפרשי שער הנובעים מאשראי במטבע חוץ, עד לסכום בו הם נחשבים כהתאמות לעלויות ריבית.

מועד תחילה

סעיף חדש הוכנס לאחר סעיף 42, כדלהלן:

42. סעיף 6 תוקן באמצעות תקן חשבונאות ממשלתי מספר 32, הסדרי זיכיון למתן שירות: המעניק, שפורסם ביולי 2014. ישות תיישם תקן זה בדוחות כספיים שנתיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר, 2014, או לאחריו.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 13, חכירות

סעיפים 25 עד 27 תוקנו כדלהלן:

חכירות וחוזים אחרים

25. חוזה עשוי להיות מורכב רק מהסכם לחכור נכס. עם זאת, חכירה עשויה אף להוות מרכיב אחד בסדרה רחבה יותר של הסכמים עם ישויות מהמגזר הפרטי לבנייה, בעלות, תפעול ו/או העברה של נכסים. ישויות ממשלתיות לעתים מתקשרות בהסכמים כאלה, בפרט לגבי נכסים מוחשיים לזמן ארוך ונכסי תשתית. לדוגמה, ~~ישות ממשלתית עשויה לסלול כביש אגרה. לאחר מכן היא עשויה להחכיר אותו לישות מהמגזר הפרטי כחלק מהסדר, לפיו הישות מהמגזר הפרטי מסכימה.~~

(א) —לחכור את כביש האגרה לתקופת זמן ממושכת (עם או בלי הזכות לרכוש אותו);

(ב) —להפעיל את כביש האגרה, וכן;

(ג) —למלא דרישות תחזוקה מקיפות, כולל שדרוג קבוע הן של שטח הכביש והן של הטכנולוגיה לבקרת התנועה.

הסכמים אחרים עשויים לכלול חכירה של תשתית מהמגזר הפרטי על ידי ישות ממשלתית. הישות קובעת באם ההסדר הוא הסדר זיכיון למתן שירות, כהגדרתו בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 32, הסדר זיכיון למתן שירות: המעניק.

26. כאשר הסדר אינו מקיים את התנאים להכרה בנכס זיכיון למתן שירות בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 32 וההסדר כולל חכירה מימונית או תפעולית הניתנת לזיהוי, כמוגדר בתקן זה, הוראות התקן מיושמות לצורך הטיפול החשבונאי במרכיב החכירה של ההסדר.

27. ישויות ממשלתיות אף עשויות להתקשר במגוון הסכמים להספקת סחורות ו/או שירותים, אשר בהכרח כרוכים בשימוש בנכסים מיועדים. בחלק מהסכמים אלה, ייתכן ולא יהיה זה ברור, האם גלום בהם הסדר זיכיון למתן שירות כהגדרתו בתקן חשבונאות למגזר הממשלתי 32 או חכירה כהגדרתה בתקן זה. במקרים אלה, נדרש להפעיל שיקול דעת מקצועי, ואם גלומה חכירה כאמור, תקן זה ייושם; אם לא גלומה חכירה כאמור ישויות ידווחו על הסכמים אלה תוך יישום ההוראות שנקבעו בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים מתאימים, או בהיעדר כאלה, בהתאם לתקינה חשבונאית בינלאומית ו/או מקומית רלוונטית אחרת.

מועד תחילה

לאחר סעיף 85א הוכנס סעיף חדש, כדלהלן:

85ב. סעיפים 25, 26 ו-27 תוקנו על ידי תקן חשבונאות ממשלתי מספר 32, הסדר זיכיון למתן שירות: המעניק, שפורסם ביולי 2014. ישות תיישם תיקונים אלה בדוחות כספיים שנתיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר, 2014, או לאחריו.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע (מעודכן 2013)

סעיף 5 תוקן כדלהלן:

תחולה

5. תקן זה חל על רכוש קבוע, לרבות:

(א) ציוד צבאי ; וָפֶן

(ב) נכסי תשתית ; וְכֵן

(ג) נכסי הסדרי זיכיון למתן שירות לאחר הכרה לראשונה ומדידה בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 32, הסדר זיכיון למתן שירות : המעניק.

סעיף 7 תוקן כדלהלן:

7. תקני חשבונאות ממשלתיים אחרים עשויים לדרוש מהישות להכיר בפריט רכוש קבוע בהתבסס על גישה השונה מן הגישה שבתקן זה. לדוגמה, תקן חשבונאות ממשלתי מספר 13, חכירות, דורש מישות כי ההכרה של פריט רכוש קבוע שהוחקר תתבסס על המידה שבה הועברו הסיכונים והתשואות לחוכר. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 32 דורש מישות לבחון את ההכרה בפריט רכוש קבוע המשמש בהסדר זיכיון למתן שירות על בסיס השליטה בנכס. אולם, במקרים אלה, נקבעים בתקן זה היבטים אחרים של הטיפול החשבונאי בנכסים, לרבות פחת.

מועד תחילה

לאחר סעיף 95א. הוכנס סעיף חדש, כדלהלן:

95ב. סעיפים 5 ו-7 תוקנו על ידי תקן חשבונאות ממשלתי מספר 32, הסדר זיכיון למתן שירות : המעניק, שפורסם ביולי 2014. ישות תיישם תיקונים אלה בדוחות כספיים שנתיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר, 2014, או לאחריו.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 31, נכסים בלתי מוחשיים

סעיף 6 תוקן כדלהלן:

תחולה

6. אם תקן חשבונאות ממשלתי אחר קובע את הטיפול החשבונאי לגבי סוג מסוים של נכס בלתי מוחשי, ישות תיישם את אותו התקן במקום תקן זה. לדוגמה, תקן זה אינו חל על:

(א) נכסים בלתי מוחשיים המוחזקים למכירה על ידי ישות במהלך הפעילות הרגיל (ראה תקן חשבונאות ממשלתי מספר 11, חוזי הקמה, וכן תקן חשבונאות ממשלתי מספר 12, מלאי);

(ב) חכירות המצויות בתחולת תקן חשבונאות ממשלתי מספר 13, חכירות.

(ג) נכסים הנובעים מהטבות עובד (ראה תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 25, הטבות עובד); וָפֶן

(ד) נכסים פיננסיים כהגדרתם בתקן חשבוונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 28. הטיפול בהכרה ומדידה של נכסים פיננסיים מסוימים נכלל בתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 6, דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים (מעודכן 2010), בתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 7, השקעות בישויות כלולות (מעודכן 2010), וכן בתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 8, זכויות בעסקאות משותפות; וכן

(ה) הכרה ומדידה לראשונה של נכסי זיכיון למתן שירות שהינם בתחולת תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 32, נכסי זיכיון למתן שירות: המעניק. עם זאת, תקן זה חל על המדידה העוקבת של נכסים כגון אלה והגילויים הקשורים אליהם.

מועד תחילה

סעיף חדש הוכנס לאחר סעיף 132, כדלהלן:

132. סעיף 6 תוקן על ידי תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 32, הסדרי זיכיון למתן שירות: המעניק, שפורסם ביולי 2014. ישות תיישם תקן זה בדוחות כספיים שנתיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר, 2014, או לאחריו.

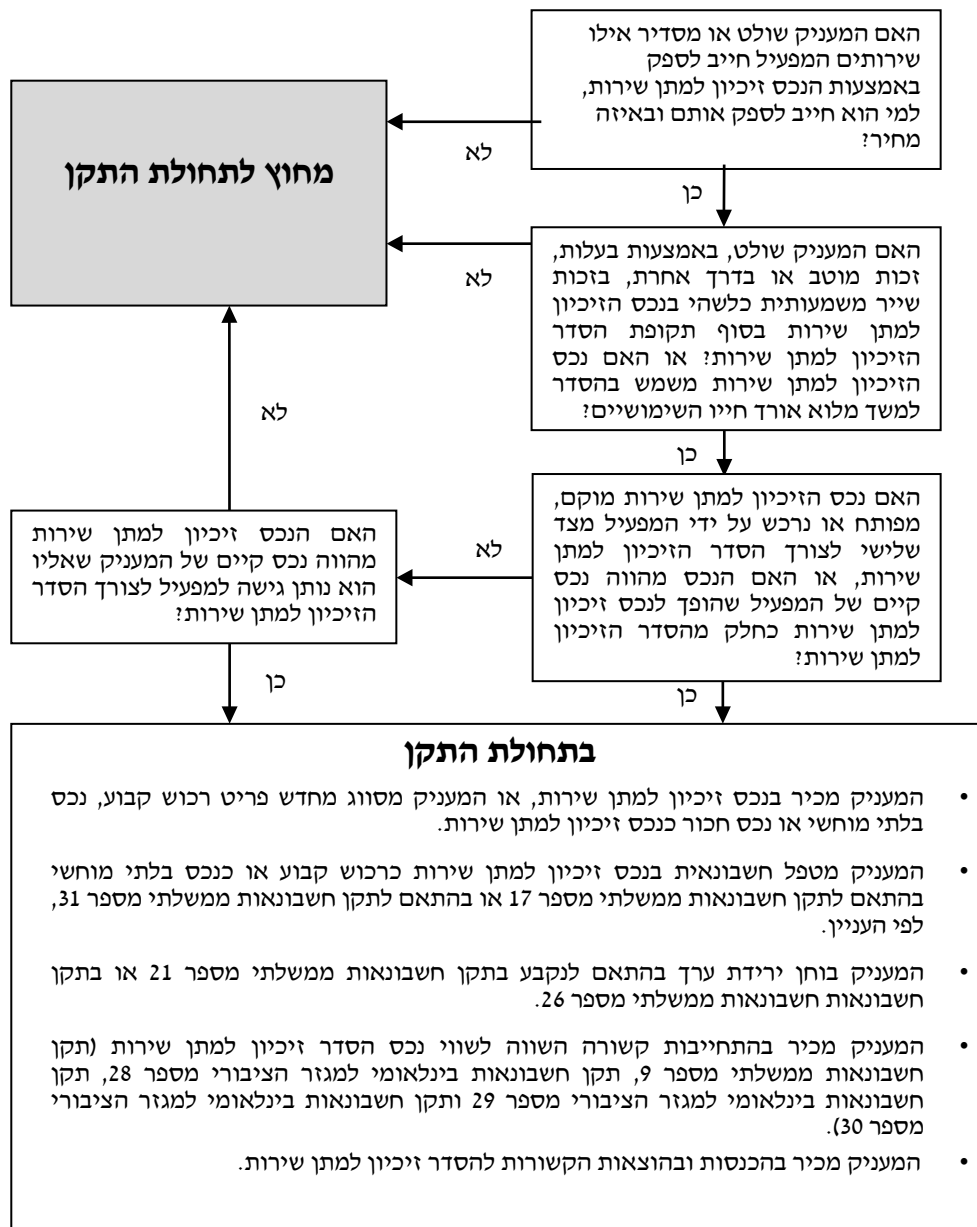
נספח 3 - הנחיות ביצוע

ההנחיות שלהלן נלוות לתקן חשבוניות ממשלתי מספר 32, אך אינן מהוות חלק ממנו.

1. מטרתן של הנחיות ביצוע אלה היא להמחיש היבטים מסוימים של דרישות תקן חשבוניות ממשלתי מספר 32.

מסגרת הטיפול החשבונאי בהסדרי זיכיון למתן שירות

2. התרשים שלהלן מתמצת את הטיפול החשבונאי בהסדרי זיכיון למתן שירות שנקבע על ידי תקן חשבוניות ממשלתי מספר 32.



הפניות לתקני חשבוונאות ממשלתיים אחרים החלים על סוגי הסדרים אופייניים הכוללים נכס המשולב במתן שירות

3. הטבלה שלהלן מפרטת את סוגי ההסדרים האופייניים בהם המגזר הפרטי משתתף במתן שירותי מגזר ממשלתי ומספקת הפניות לתקני חשבוונאות ממשלתיים החלים על הסדרים אלה. רשימת סוגי ההסדרים אינה ממצה. מטרת טבלה זו היא להדגיש את מגוון ההסדרים, ולא לתת את הרושם שקיימים קווים ברורים עבור הדרישות החשבונאיות של סוגי ההסדרים השונים.

4. טקסט מוצלל מציג הסדרים שהינם בתחולתו של תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 32.

בעלים		ספק שירות		חוכר	קטגוריה
100% פיצול / הפרטה / תיאגוד	בנה- הייה בעלים-הפעל	בנה- הפעל- העבר	שקם- הפעל- העבר	חוזה שירות ו/ או חוזה תחזוקה (מטלות ספציפיות לדוגמה גביית חובות, ניהול מתקן)	סוגי הסדר אופייניים
מפעיל		מעניק		מעניק	בעלות על הנכס
מפעיל		מפעיל		מעניק	השקעה הונית
מפעיל		מפעיל ו/או מעניק		מעניק	משותף
לא מוגבל (או עשוי להיות מוגבל על ידי הסדר מחייב או רישיון)		25-30 שנים		1-5 שנים	8-20 שנים
מפעיל		מעניק		מעניק	זכויות שייר
תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 17 / תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 31 (גריעה), תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 9 (הכרה בהכנסות)		תקן חשבוונאות ממשלתי זה / תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 17 / תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 31		תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 1	תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 13
				תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 1	תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 13

נספח 4 - דוגמאות להמחשה

הדוגמאות שלהלן נלוות לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 32, אך אינן מהוות חלק ממנו.

1. הדוגמאות שלהלן עוסקות רק בשלושה מתוך סוגים אפשריים רבים של הסדרי זיכיון למתן שירות. מטרתן היא להמחיש את הטיפול החשבונאי במאפיינים מסוימים הנפוצים בפרקטיקה. על מנת להפוך את הדוגמאות לברורות ככל האפשר, ההנחה היא כי תקופת הסדר הזיכיון למתן שירות הינה עשר שנים בלבד וכי התקבולים השנתיים של המפעיל הינם קבועים לאורך אותה תקופה. בפועל, התקופות עשויות להיות ארוכות הרבה יותר וההכנסות השנתיות עשויות לגדול עם הזמן.

תנאי ההסדר (משותפים לכל שלוש הדוגמאות)

2. בדוגמאות שלהלן, סכומים כספיים נקובים בשקלים חדשים (ש"ח).
3. הנסיבות המפורטות להלן משותפות לכל שלוש הדוגמאות:
4. תנאי ההסדר דורשים ממפעיל לסלול כביש - ולהשלים את סלילתו בתוך שנתיים - וכן לתחזק ולהפעיל את הכביש בסטנדרד מוגדר במשך שמונה שנים (כלומר, שנים 3 עד 10). ההסדר הינו בתחולתו של תקן זה, והכביש עומד בתנאים להכרה כנכס זיכיון למתן שירות שבסעיף 9 (או בסעיף 10 לגבי נכס למלוא אורך החיים).
5. תנאי ההסדר גם דורשים שהמפעיל יצפה מחדש את הכביש כשמצבו של הציפוי המקורי יתדרדר מתחת למצב ספציפי. המפעיל מעריך שהוא ייאלץ לצפות מחדש את הכביש בסוף שנה 8 בשווי הוגן של 110 ש"ח. התגמול למפעיל בגין שירות זה נכלל בסידרת התשלומים הקבועים מראש ו/או בהכנסות שלמפעיל יש זכות להפיק מנכס זיכיון למתן שירות או מנכס מניב הכנסות אחר שהוענק למפעיל על ידי המעניק.
6. ההנחה היא כי הציפוי המקורי של הכביש מהווה רכיב נפרד של נכס זיכיון למתן שירות ועומד בקריטריונים להכרה המפורטים בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, כאשר נכס הזיכיון למתן שירות מוכר לראשונה. כמו כן, ההנחה היא כי יש ודאות מספקת בנוגע לעיתוי ולסכום עבודת הציפוי מחדש כדי להכיר בה כרכיב נפרד עם התרחשותו של הציפוי מחדש. מניחים כי העלות הצפויה של הציפוי מחדש עשויה לשמש לצורך אומדן העלות הראשונית של שכבות הציפוי שהוכרו כרכיב נפרד של נכס זיכיון למתן שירות. לפיכך, מכירים בציפוי של הכביש כרכיב נפרד של השווי ההוגן הראשוני של נכס זיכיון למתן שירות ומודדים אותו באומדן השווי ההוגן של הציפוי מחדש, המופחת במהלך השנים 3 עד 8. תקופת פחת זו קצרה מזו של בסיס הכביש, ולוקחת בחשבון שציפוי מחדש של הכביש עשוי להתרחש בדרך כלל כל שש שנים, במקום כל 25 שנה. במהלך שלב ההקמה, מניחים שרק בסיס הכביש מוקם בשנה 1, ושהכביש יהיה מוכן לשימוש רק בסוף שנה 2.
7. הכרה ברכיב השחלוף של ציפוי הכביש כרכיב נפרד של הנכס זיכיון למתן שירות בשנה 8

מגדילה במקביל גם את ההתחייבות המוכרת על ידי המעניק. כאשר ההתחייבות מתייחסת למודל הענקת זכות למפעיל, הכנסות נוספות בגין הגדלה זו מוכרות באופן שווה לאורך תקופת ההסדר.

אולם, אם היציאה ייצגה שיפור בפרוטנציאל השירות, כמו למשל נתיב תחבורה חדש במקום שיקום של יכולת שירות מקורית (original service capability), יהיה זה נאות להכיר במקום זאת בהכנסות הרלוונטיות לאותו שיפור רק עם התרחשותו.

8. בתחילת שנה 3, סך השווי ההוגן של הכביש הוא 1,050 ש"ח, המורכב מ-940 ש"ח בגין סלילת שכבות הבסיס ו-110 ש"ח בגין שכבות הציפוי. השווי ההוגן של שכבות הציפוי משמש לאמוד את השווי ההוגן של הציפוי מחדש (המטופל כרכיב שחלוף בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17). אומדן אורך החיים של שכבות הציפוי (כלומר, שש שנים) משמש גם לאמידת תקופת הפחת של רכיב השחלוף בשנים 9 ו-10. סך השווי ההוגן הראשוני של הכביש נמוך מהערך הנוכחי של סידרת התשלומים הקבועים מראש הקשורים לנכס, היכן שיש.

9. אורך החיים הכלכליים של בסיס הכביש הינו 25 שנה. הפחת השנתי מחושב על ידי המעניק על בסיס קו ישר. לכן, חישוב הפחת השנתי בגין שכבות הבסיס הינו 38 ש"ח (940 לחלק ל-25). שכבות הציפוי מופחתות במהלך שש שנים, (שנים 3 עד 8 בגין הרכיב המקורי, והחל משנה 9 בגין רכיב השחלוף). חישוב הפחת השנתי בגין שכבות הציפוי הינו 18 ש"ח (110 לחלק ל-6). אין ירידת ערך בשווי הכביש לאורך תקופת הסדר זיכיון למתן שירות.

10. קביעת עלות ההון של המפעיל אינה מעשית. השיעור הגלום בהסדר זיכיון למתן שירות הספציפי לנכס הוא 6.18%.

11. ההנחה היא כי כל תזרימי המזומנים מתרחשים בסוף השנה.

12. ההנחה היא כי ערך הזמן של הכסף אינו משמעותי. סעיף 59 בהנחיות היישום מספק הנחיות לגבי שיטות שעשויות להתאים כאשר ערך הזמן של הכסף משמעותי.

13. בסוף שנה 10, ההסדר יסתיים. בסוף ההסדר, המפעיל יעביר את הפעלת הכביש למעניק.

14. סך התגמול למעניק, בהתאם לכל אחת משלוש הדוגמאות, כולל את כל אחד משלושת רכיבי הסדר הזיכיון למתן שירות ומשקף את השווי ההוגן בגין כל אחד מהשירותים, המפורטים בטבלה מספר 1.

15. המדיניות החשבונאית של המעניק לגבי רכוש קבוע היא להכיר בנכסים מעין אלה תוך שימוש במודל העלות כפי שנקבע בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17.

טבלה מספר 1: שווי הוגן של רכיבי ההסדר

(בש"ח)

רכיבי החוזה	שווי הוגן
כביש - שכבות בסיס	940
כביש - שכבות ציפוי מקורי	110
סך השווי ההוגן של הכביש	1,050
רכיב השירות השנתי	12
שיעור ריבית אפקטיבי	6.18%

דוגמה 1: המעניק מבצע סידרה של תשלומים קבועים מראש למפעיל

תנאים נוספים

16. תנאי ההסדר דורשים מהמעניק לשלם למפעיל 200 ש"ח לשנה בשנים 3 עד 10 כדי שהכביש יהיה זמין לציבור. סך התמורה (תשלום של 200 ש"ח בכל אחת מהשנים 3 עד 10) משקפת את השווי ההוגן של כל אחד מהשירותים המפורטים בטבלה מספר 1. תשלומים אלה מיועדים לכסות את עלות סלילת הכביש, עלויות תפעול שנתיות בסך 12 ש"ח והחזר למפעיל בגין עלות הציפוי מחדש של הכביש בשנה 8 בסך 110 ש"ח.

השפעה בדוחות הכספיים

17. המעניק מכיר לראשונה בנכס זיכיון למתן שירות כרכוש קבוע בשווי ההוגן (סך של 1,050 ש"ח, המורכבים מ-940 ש"ח בגין סלילת שכבות הבסיס ו-110 ש"ח בגין שכבות הציפוי המקורי). הנכס מוכר בתקופת הקמתו (525 ש"ח בשנה 1 ו-525 ש"ח בשנה 2). החל משנה 3 מחושב פחת שנתי (56 ש"ח, המורכבים מ-38 ש"ח בגין סלילת שכבות הבסיס ו-18 ש"ח בגין שכבות הציפוי).

18. המעניק מכיר לראשונה בהתחייבות פיננסית בשוויה ההוגן השווה לשווי ההוגן של הנכס בהקמה בסוף שנה 1 (525 ש"ח). ההתחייבות גדלה בסוף שנה 2 כך שתשקף הן את שוויה ההוגן של המשך ההקמה (525 ש"ח) והן את חיוב המימון בגין ההתחייבות הפיננסית. מכיוון שסכום התשלום הקבוע מראש בגין רכיב השירות של הסדר הזיכיון למתן שירות ידוע, המעניק מסוגל לקבוע את סכום התשלום המקטין את ההתחייבות. מוכר חיוב מימון שנתי בשיעור גלום של 6.18%. לאחר מכן, נמדדת ההתחייבות בעלות מופחתת, כלומר, הסכום שהוכר לראשונה בתוספת חיוב המימון בגין סכום זה, המחושב תוך שימוש בשיטת הריבית האפקטיבית בניכוי פירעונות.

19. התגמול בגין ציפוי מחדש של הכביש נכלל בסידרת התשלומים הקבועים מראש. אין השפעה ישירה על תזרים המזומנים בגין ציפוי מחדש של הכביש; אולם, המעניק מכיר

בציפוי מחדש כנכס במועד ביצוע העבודה ומכיר החל משנה 9 בהוצאת פחת של 18 ש"ח)
110 ש"ח לחלק ל-6).

20. התגמול בגין התחזוקה והפעלת הכביש (12 ש"ח) נכלל בסידרת התשלומים הקבועים מראש. אין השפעה ישירה בתזרים המזומנים בגין הוצאת שירות זו ; אולם, המעניק מכיר בהוצאה אחת לשנה.

21. הטיפול החשבונאי בעלויות השירותים הינו בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1.

הדגמה של תזרימי מזומנים, דוח על הביצוע הכספי ודוח על המצב הכספי

22. תזרימי המזומנים של המעניק, דוח על הביצוע הכספי ודוח על המצב הכספי במהלך ההסדר מודגמים בטבלאות 1.1 עד 1.3. בנוסף, טבלה 1.4 מציגה את השינויים בהתחייבות הפיננסית.

טבלה 1.1 תזרימי מזומנים (ש"ח)

שנה	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	סך הכל
סידרת תשלומים קבועים מראש	—	—	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1,600)
תזרימי מזומנים חיוביים (שליליים) נטו	—	—	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1,600)

טבלה 1.2 דוח על הביצוע הכספי (ש"ח)

שנה	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	סך הכל
הוצאת שירות	—	—	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(96)
חיוב מימון	—	(32)	(67)	(59)	(51)	(43)	(34)	(25)	(22)	(11)	(344)
פחת - שכבות בסיס	—	—	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
פחת - שכבת ציפוי מקורי	—	—	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	—	—	(110)
פחת - שכבת ציפוי משוחלפת	—	—	—	—	—	—	—	—	(18)	(19)	(37)
סה"כ פחת	—	—	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
עודף / (גירעון) שנתי	—	(32)	(135)	(128)	(119)	(111)	(103)	(93)	(90)	(80)	(891)
הערות 1. פחת בשנים 3 עד 8 משקף את הפחת על ציפוי הכביש שנשלל לראשונה. הוא מופחת במלואו במהלך תקופה זו. פחת בשנים 9 עד 10 משקף את הפחת על הרכיב החדש של נכס זיכיון למתן שירות (ציפוי) המוכר בשנה 8. 2. על אף שדוגמאות להמחשה אלה עושות שימוש בשיטת פחת על בסיס קו ישר, אין הכוונה שיש להשתמש בשיטה זו בכל המקרים. סעיף 76 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 דורש ש"שיטת הפחת תשקף את התבנית לפיה הישות חזויה לצרוך את ההטבות הכלכליות העתידיות של הנכס או את פוטנציאל השירות שלו". בדומה לכך, לגבי נכסים בלתי מוחשיים, סעיף 96 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 31 דורש ש"יש להקצות את סכום בר פחת של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים מוגבל על בסיס שיטתי על פני אורך החיים השימושיים שלו".											

טבלה 1.3 דוח על המצב הכספי (ש"ח)

שנה	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
נכס זיכיון למתן שירות - שכבות בסיס	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
נכס זיכיון למתן שירות - שכבת ציפוי מקורי	—	110	92	73	55	37	18	—	—	—
נכס זיכיון למתן שירות - שכבת ציפוי משוחלפת	—	—	—	—	—	—	—	110	92	73
סך נכס זיכיון למתן שירות	525	1,050	994	937	881	825	768	822	766	709
מזומן	—	—	(200)	(400)	(600)	(800)	(1,000)	(1,200)	(1,400)	(1,600)
התחייבות פיננסית	(525)	(1,082)	(961)	(832)	(695)	(550)	(396)	(343)	(177)	—
גירעון מצטבר	—	(32)	(167)	(295)	(414)	(525)	(628)	(721)	(811)	(891)
הערות 1. בדוגמה זו, הציפוי מחדש מתרחש, כצפוי, בשנה 8, כאשר ציפוי הכביש שנשלל לראשונה הופחת במלואו. אם הציפוי מחדש התרחש מוקדם יותר, ציפוי הכביש שנשלל לראשונה לא הופחת במלואו, ויהיה צורך לגרעו בהתאם לנקבע בתקן חשבוניות ממשלתי מספר 17 לפני שמכירים ברכיב החדש של נכס זיכיון למתן שירות בגין הציפוי מחדש. 2. הרכיב החדש של נכס זיכיון למתן שירות בגין הציפוי מחדש מוכר בשנה 8. שנים 9 עד 10 משקפות פחת בגין רכיב נוסף זה (טבלה 1.2). 3. ההתחייבות הפיננסית גדלה בשנה 8 בגין ההכרה ברכיב החדש של נכס זיכיון למתן שירות.										

טבלה 1.4 שינויים בהתחייבות פיננסית (ש"ח)

שנה	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
יתרת פתיחה	—	525	1,082	961	832	695	550	396	343	177
התחייבות שהוכרה לראשונה עם נכס זיכיון למתן שירות	525	525	—	—	—	—	—	—	—	—
חיוב מימון שנוסף להתחייבות לפני ביצוע התשלומים	—	32	—	—	—	—	—	—	—	—
חלק מסידרת תשלומים קבועים מראש המקטין את ההתחייבות	—	—	(121)	(129)	(137)	(145)	(154)	(163)	(166)	(177)
ההתחייבות מוכרת ביחד עם שכבות הציפוי המשולפות	—	—	—	—	—	—	—	110	—	—
יתרה סגירה	525	1,082	961	832	695	550	396	343	177	—

דוגמה 2: המעניק נותן למפעיל את הזכות לגבות ממשתמשים אגרה בגין השימוש בכביש

תנאי הסדר נוספים

23. תנאי ההסדר מאפשרים למפעיל לגבות אגרות מנהגים המשתמשים בכביש. המפעיל צופה שמספר כלי הרכב יישאר קבוע במהלך ההסדר ושהוא יקבל אגרות בסך 200 ש"ח בכל אחת מהשנים 3 עד 10. סך התמורה (אגרות בסך 200 ש"ח בכל אחת מהשנים 3 עד 10) משקפת את השווי ההוגן של כל אחד מהשירותים המצוינים בטבלה מספר 1, ומיועד לכסות את עלות ההקמה של הכביש, עלויות תפעול שנתיות בסך 12 ש"ח והחזר למפעיל בגין עלות הציפוי מחדש של הכביש בשנה 8 בסך 110 ש"ח.

השפעה בדוחות הכספיים

24. המעניק מכיר לראשונה בנכס זיכיון למתן שירות כרכוש קבוע בשווי ההוגן (סך של 1,050 ש"ח, המורכבים מ-940 ש"ח בגין סלילת שכבות הבסיס ו-110 ש"ח בגין שכבות הציפוי המקורי). הנכס מוכר בתקופת הקמתו (525 ש"ח בשנה 1 ו-525 ש"ח בשנה 2). החל משנה 3 מחושב פחת שנתי (56 ש"ח, המורכבים מ-38 ש"ח בגין סלילת שכבות הבסיס ו-18 ש"ח בגין שכבות הציפוי).

25. בתמורה לנכס זיכיון למתן שירות, המעניק מכיר בהתחייבות בהתאם למודל הענקת זכות למפעיל בגין הענקת הזכות למפעיל לגבות אגרות בסך 200 ש"ח בשנים 3 עד 10. ההתחייבות מוכרת בעת ההכרה בנכס.

26. ההתחייבות מוקטנת במהלך השנים 3 עד 10, והמעניק מכיר בהכנסות באופן שווה על פני אותה תקופה, מכיוון שצפוי שתינתן גישה לנכס הזיכיון למתן שירות במהלך תקופת הסדר זיכיון למתן שירות באופן שווה מהמועד שבו הנכס מסוגל לספק הטבות כלכליות.

27. התגמול בגין הציפוי מחדש של הכביש נכלל באגרות שהמפעיל מצפה להפיק במהלך תקופת הסדר הזיכיון למתן שירות. אין השפעה ישירה בתזרים המזומנים הקשורה לציפוי מחדש של הכביש; אולם, המעניק מכיר בציפוי מחדש כנכס במועד ביצוע העבודה ומכיר החל משנה 9 בהוצאת פחת של 18 ש"ח (110 ש"ח לחלק ל-6).

28. התגמול בגין התחזוקה והתפעול של הכביש (12 ש"ח) נכלל באגרות שהמפעיל מצפה להפיק במהלך תקופת הסדר הזיכיון למתן שירות. אין כל השפעה בדוחות הכספיים הקשורה להוצאה זו בגין שירות. אין השפעה בתזרים המזומנים מכיוון שלמעניק אין תזרימי מזומנים שליליים כלשהם. אין זה מוכר כהוצאה תפעולית מכיוון שהשווי ההוגן של הנכס וההתחייבות שהוכרו לראשונה אינו כולל עלויות שירות כלשהן העשויות להתהוות למפעיל.

הדגמה של תזרימי מזומנים, דוח על הביצוע הכספי ודוח על המצב הכספי

29. תזרימי המזומנים של המעניק, דוח על הביצוע הכספי ודוח על המצב הכספי במהלך ההסדר מודגמים בטבלאות 2.1 עד 2.3. בנוסף, טבלה 2.4 מציגה את השינויים בהתחייבות.

טבלה 2.1 תזרימי מזומנים (ש"ח)

30. מכיוון שלא מתבצעים תשלומים למפעיל, אין השפעות על תזרימי המזומנים בדוגמה זו.

טבלה 2.2 דוח על הביצוע הכספי (ש"ח)

שנה	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	סך הכל
הכנסות (הקטנת התחייבות)	—	—	145	145	145	145	145	145	145	145	1160
פחת - שכבות בסיס	—	—	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
פחת - שכבת ציפוי מקורי	—	—	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	—	—	(110)
פחת - שכבת ציפוי משוחלפת	—	—	—	—	—	—	—	—	(18)	(19)	(37)
סה"כ פחת	—	—	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
עודף שנתי	—	—	89	88	89	89	88	89	89	88	709
הערות 1. פחת בשנים 3 עד 8 משקף את הפחת על ציפוי הכביש שנשלל לראשונה. הוא מופחת במלואו במהלך תקופה זו. 2. פחת בשנים 9 עד 10 משקף את הפחת על הרכיב החדש של נכס זיכיון למתן שירות (ציפוי) המוכר בשנה 8. 3. ההכנסות (הקטנת ההתחייבות) כוללות הכנסות מההתחייבות הנוספת (טבלה 2.3). 4. כל ההכנסות מוכרות באופן שווה במהלך תקופת ההסדר.											

טבלה 2.3 דוח על המצב הכספי (ש"ח)

שנה	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
נכס זיכיון למתן שירות - שכבות בסיס	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
נכס זיכיון למתן שירות - שכבת ציפוי מקורי	—	110	92	73	55	37	18	—	—	—
נכס זיכיון למתן שירות - שכבת ציפוי משוחלפת	—	—	—	—	—	—	—	110	92	73
סך נכס זיכיון למתן שירות	525	1,050	994	937	881	825	768	822	766	709
מזומן	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
התחייבות	(525)	(1,050)	(905)	(760)	(615)	(470)	(325)	(290)	(145)	—
עודף מצטבר	—	—	89	177	266	355	443	532	621	709
הערות 1. בדוגמה זו, הציפוי מחדש מתרחש כצפוי בשנה 8, כאשר ציפוי הכביש שנשלל לראשונה הופחת במלואו. אם הציפוי מחדש מתרחש מוקדם יותר, ציפוי הכביש שנשלל לראשונה לא הופחת במלואו, ויהיה צורך לגרוע אותו בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 לפני ההכרה ברכיב החדש של נכס זיכיון למתן שירות הקשור לציפוי מחדש. 2. הרכיב החדש של נכס זיכיון למתן שירות הקשור לציפוי מחדש מוכר בשנה 8. שנים 9 עד 10 משקפות פחת בגין רכיב נוסף זה (טבלה 2.2). 3. ההתחייבות גדלה בשנה 8 בגין ההכרה ברכיב החדש של נכס זיכיון למתן שירות.										

טבלה 2.4 שינויים בהתחייבות (ש"ח)

שנה	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
יתרה מוצגת	—	525	1,050	905	760	615	470	325	290	145
התחייבות שהוכרה יחד עם נכס הזיכיון למתן שירות הראשוני	525	525	—	—	—	—	—	—	—	—
הכנסות (הקטנת התחייבות)	—	—	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)
ההתחייבות מוכרת יחד עם שכבות הציפוי המשולפות	—	—	—	—	—	—	—	110	—	—
יתרה להעברה	525	1,050	905	760	615	470	325	290	145	—

דוגמה 3: המעניק מבצע סידרת תשלומים קבועים מראש למפעיל וכן מעניק למפעיל את הזכות לגבות ממשתמשים אגרה בגין השימוש בכביש

תנאים נוספים בהסדר

31. תנאי ההסדר מאפשרים למפעיל לגבות אגרות מנהגים המשתמשים בכביש. המפעיל צופה שמספר כלי הרכב יישאר קבוע במהלך ההסדר ושהוא יקבל אגרות בסך 100 ש"ח בכל אחת מהשנים 3 עד 10. ההסדר גם דורש מהמעניק לבצע סידרת תשלומים קבועים מראש למפעיל בסך 100 ש"ח בשנה. השווי ההוגן של הזכות לגבות אגרות וסידרת התשלומים הקבועים מראש נחשבים כתגמול למפעיל באופן שווה (כלומר, 50% מכל סוג של תגמול למפעיל).

השפעה בדוחות הכספיים

32. המעניק מכיר לראשונה בנכס זיכיון למתן שירות כרכוש קבוע בשווי ההוגן (סך של 1,050 ש"ח, כולל 940 ש"ח בגין סלילת שכבות הבסיס ו-110 ש"ח בגין שכבות הציפוי המקורי). הנכס מוכר בתקופת הקמתו (525 ש"ח בשנה 1 ו-525 ש"ח בשנה 2). מחושב פחת שנתי (56 ש"ח, המורכבים 38 ש"ח בגין סלילת שכבות הבסיס ו-18 ש"ח בגין שכבות הציפוי).

33. בתמורה לנכס זיכיון למתן שירות, המעניק מכיר הן בהתחייבות בהתאם למודל הענקת זכות למפעיל על ידי הענקת הזכות למפעיל לגבות אגרות בסך 100 ש"ח בשנים 3 עד 10, וכן בהתחייבות פיננסית לבצע תשלומים בסך 100 ש"ח בשנים 3 עד 10. התחייבות והתחייבות פיננסית מוכרות כפי שמוכר הנכס בסוף שנה 1 (525 ש"ח). בסוף שנה 2 מגדילים את ההתחייבות ואת ההתחייבות הפיננסית על מנת לשקף הן את השווי ההוגן של הסלילה הנוספת (525 ש"ח) והן את חיוב המימון בגין ההתחייבות הפיננסית שטרם נפרעה.

34. המחויבות של המעניק הקשורה לזכות המוענקת למפעיל לגבות אגרות והתשלומים הקבועים מראש נחשבים לשני פריטים נפרדים. לפיכך, בהסדר זה, הכרחי לחלק את התמורה של המעניק שניתנת למפעיל לשני חלקים - התחייבות והתחייבות פיננסית.
35. ההתחייבות בסך 525 ש"ח (שהוכרה באופן שווה בסוף השנים 1 ו-2) מוקטנת במהלך השנים 3 עד 10, והמעניק מכיר בהכנסות על אותו בסיס מכיוון שצפוי כי האגרות יוכרו באופן שווה במהלך תקופת הסדר זיכיון למתן שירות מהנקודה בה הנכס מסוגל לספק הטבות שירות.
36. בתחילה, המעניק מכיר בהתחייבות פיננסית בשווי הוגן השווה למחצית השווי ההוגן של הנכס (525 ש"ח), המוכר באופן שווה בסוף השנים 1 ו-2; התחייבות בהתאם למודל הענקת זכות למפעיל מוכרת בסכום השווה למחצית השנייה של שווי ההוגן של הנכס. בסוף שנה 2, ההתחייבות הפיננסית גדלה בגין חיוב מימון על ההתחייבות הפיננסית שטרם נפרעה. מכיוון שסכום התשלומים הקבועים מראש הקשור לרכיב השירות של הסדר זיכיון למתן שירות ידוע, המעניק יכול לקבוע את סכום התשלומים המקטין את ההתחייבות. חיוב מימון בשיעור גלום של 6.18% מוכר אחת לשנה. לאחר מכן, ההתחייבות נמדדת בעלות מופחתת, כלומר, הסכום שהוכר לראשונה בתוספת חיוב מימון על הסכום שחושב תוך שימוש בשיטת הריבית האפקטיבית בניכוי פירעונות.
37. המפעיל מתוגמל בגין הציפוי מחדש של הכביש (110 ש"ח) באופן שווה באמצעות אגרות שהמפעיל מצפה לקבל במהלך תקופת הסדר זיכיון למתן שירות וסידרה של תשלומים קבועים מראש (כלומר, 50% מכל אחד). אין השפעה ישירה כלשהי בתזרים המזומנים הקשור לציפוי מחדש של הכביש; אולם, המעניק מכיר בציפוי מחדש כנכס במועד ביצוע העבודה ומכיר החל משנה 9 בהוצאת פחת של 18 ש"ח (110 ש"ח לחלק ל-6).
38. המפעיל מתוגמל בגין תחזוקה והפעלת הכביש (12 ש"ח) באופן שווה באמצעות אגרות שהמפעיל מצפה לקבל במהלך תקופת הסדר זיכיון למתן שירות והתשלום הקבוע מראש (כלומר, 50% מכל אחד). אין השפעה ישירה בתזרים המזומנים הקשור להוצאה זו בגין שירות, מכיוון שלמעניק אין תזרים מזומנים שלילי. אולם, המעניק מכיר בהוצאה אחת לשנה בגין החלק של התגמול הקשור לסדרת תשלומים קבועים מראש (6 ש"ח). אין השפעה בדוחות הכספיים בגין 6 הש"ח הנותרים של הוצאה זו בגין שירות. היא אינה מוכרת כהוצאת הפעלה מכיוון שהשווי ההוגן של הנכס וההתחייבות שהוכרו לראשונה אינם כוללים עלויות שירות כלשהן העשויות להתהוות למפעיל.
39. תזרימי המזומנים, דוח על הביצוע הכספי ודוח על המצב הכספי של המעניק במהלך ההסדר מודגמים בטבלאות 3.1 עד 3.3. בנוסף, טבלה 3.4 מציגה את השינויים בהתחייבות וטבלה 3.5 מציגה את השינויים בהתחייבות הפיננסית.

הדגמה של תזרימי מזומנים, דוח על הביצוע הכספי ודוח על המצב הכספי

טבלה 3.1 תזרימי מזומנים (ש"ח)

שנה	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	סך הכל
סידרת תשלומים קבועים מראש	—	—	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(800)
תזרימים חיוניים / (תזרימים שליליים) נטו	—	—	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(800)

טבלה 3.2 דוח על הביצוע הכספי (ש"ח)

שנה	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	סך הכל
הכנסות (הקטנת התחייבות)	—	—	73	72	73	72	73	72	73	72	580
הוצאה בגין שירות	—	—	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(48)
חיוב מימון	—	(16)	(33)	(30)	(26)	(22)	(17)	(12)	(11)	(5)	(172)
פחת - שכבות בסיס	—	—	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
פחת - שכבת ציפוי מקורי	—	—	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	—	—	(110)
פחת - שכבת ציפוי משולפת	—	—	—	—	—	—	—	—	(18)	(19)	(37)
סה"כ פחת	—	—	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
עודף / (גירעון) שנתי	—	(16)	(22)	(21)	(15)	(12)	(7)	(2)	—	4	(91)
הערות 1. פחת בשנים 3 עד 8 משקף את הפחת על ציפוי הכביש שנסלל לראשונה. הוא מופחת במלואו במהלך תקופה זו. 2. פחת בשנים 9 עד 10 משקף את הפחת על הרכיב החדש של נכס זיכיון למתן שירות (ציפוי) המוכר בשנה 8. 3. ההכנסות (הקטנת ההתחייבות) כוללות הכנסות מההתחייבות הנוספת (טבלה 3.3). 4. כל ההכנסות מוכרות באופן שווה במהלך תקופת ההסדר.											

טבלה 3.3 דוח על המצב הכספי (ש"ח)

שנה	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
נכס זיכיון למתן שירות - שכבות בסיס	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
נכס זיכיון למתן שירות - שכבת ציפוי מקורי	—	110	92	73	55	37	18	—	—	—
נכס זיכיון למתן שירות - שכבת ציפוי משוחלפת	—	—	—	—	—	—	—	110	92	73
סך נכס זיכיון למתן שירות	525	1,050	994	937	881	825	768	822	766	709
מזומן	—	—	(100)	(200)	(300)	(400)	(500)	(600)	(700)	(800)
התחייבות	(262)	(525)	(452)	(380)	(307)	(235)	(162)	(145)	(72)	—
התחייבות פיננסית	(263)	(541)	(480)	(416)	(348)	(276)	(199)	(172)	(89)	—
עודף מצטבר	—	16	38	59	74	86	93	95	95	91
הערות 1. בדוגמה זו, הציפוי מחדש מתרחש כצפוי בשנה 8, כאשר ציפוי הכביש שנסלל לראשונה הופחת במלואו. אם הציפוי מחדש התרחש מוקדם יותר, ציפוי הכביש שנסלל לראשונה לא הופחת במלואו, ויהיה צורך לגרוע אותו בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 לפני שמכירים ברכיב החדש של נכס זיכיון למתן שירות. 2. הרכיב החדש של נכס זיכיון למתן שירות הקשור לציפוי מחדש מוכר בשנה 8. 3. השנים 9 עד 10 משקפות פחת על רכיב נוסף זה (טבלה 3.2). 4. ההתחייבות גדלה בשנה 8 בגין ההכרה ב-50% מהרכיב החדש של נכס זיכיון למתן שירות. 5. ההתחייבות הפיננסית גדלה בשנה 8 בגין ההכרה ב-50% מהרכיב החדש של נכס זיכיון למתן שירות.										

טבלה 3.4 שינויים בהתחייבות (ש"ח)

שנה	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
יתרה מוצגת	—	262	525	452	380	307	235	162	145	72
התחייבות שהוכרה יחד עם נכס זיכיון למתן שירות הראשוני	262	263	—	—	—	—	—	—	—	—
הכנסות (הקטנת התחייבות)	—	—	(73)	(72)	(73)	(72)	(73)	(72)	(73)	(72)
ההתחייבות מוכרת יחד עם שכבות הציפוי המשולפות	—	—	—	—	—	—	—	55	—	—
יתרה להעברה	262	525	452	380	307	235	162	145	72	—

טבלה 3.5 שינויים בהתחייבות פיננסית (ש"ח)

שנה	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
יתרה מוצגת	—	263	541	480	416	348	276	199	172	89
התחייבות שהוכרה יחד עם נכס זיכיון למתן שירות הראשוני	263	262	—	—	—	—	—	—	—	—
חוב מימון שנוסף להתחייבות לפני ביצוע התשלומים	—	16	—	—	—	—	—	—	—	—
חלק מסידרת תשלומים הקבועים מראש המקטין את ההתחייבות	—	—	(61)	(64)	(68)	(72)	(77)	(82)	(83)	(89)
ההתחייבות מוכרת יחד עם שכבות הציפוי המשולפות	—	—	—	—	—	—	—	55	—	—
יתרה להעברה	263	541	480	416	348	276	199	172	89	—

נספח 5 – בסיס למסקנות

בסיס למסקנות נלווה לתקן, אך אינו מהווה חלק ממנו.

בסיס למסקנות זה אומץ כלשונו מתוך פרק בסיס למסקנות הנלווה לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 32, הסדרי זיכיון למתן שירות: המעניק (בנספח זה – התקן). מטרת אימוץ הפרק הינה להבהיר לקוראי התקן את הנסיבות אשר הובילו את הוועדה הבינלאומית לתקינה בחשבונאות למגזר הציבורי לצורך בפיתוח התקן ואת השיקולים שהובאו בחשבון על ידי חברי הוועדה בעת פיתוחו.

מטרה

במ 1. בהעדר תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי העוסק בהסדרי זיכיון למתן שירות, תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 1, *הצגת דוחות כספיים* מנחה ישויות במגזר הציבורי לבחון תקני חשבונאות בינלאומיים או תקנים מקומיים אחרים. בהסדרים הכוללים השתתפות של המגזר הפרטי, הישויות ינסו ליישם את הכללים שבפרשנות מספר 12 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי, *הסדרי זיכיון למתן שירותים* (להלן: IFRIC12). עם זאת, IFRIC12 עוסק בטיפול החשבונאי על ידי המפעיל ולפיכך אינו מספק הנחיות למעניק. הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי (להלן: הוועדה) מאמינה שתקן זה יקדם עקביות והשוואתיות לגבי אופן הדיווח של הסדרי זיכיון למתן שירות על ידי ישויות מהמגזר הציבורי.

תחולה

במ 2. לאחר בחינת הסוגים השונים של הסדרים בהם מעורבות ישויות מהמגזר הציבורי ומהמגזר הפרטי אשר זוהו בעת גיבוש בחודש מרץ 2008 של נייר עמדה בנושא הטיפול החשבונאי ודיווח כספי של הסדרי זיכיון למתן שירות, הוועדה הגיעה למסקנה כי על תחולת התקן להוות תמונת ראי לזאת של IFRIC12, ובפרט לגבי הקריטריונים על פיהם המעניק מכיר בנכס זיכיון למתן שירות (ראה סעיפים 11-16 להלן). ההיגיון בהחלטה זו הוא בכך, שגישה זו תדרוש משני הצדדים לאותו הסדר ליישם את אותם עקרונות בקביעת הצד שצריך להכיר בנכס המשמש במסגרת הסדר הזיכיון למתן שירות. לפיכך, הסדרים בהם הקריטריונים להכרה בנכס זיכיון למתן שירות שבסעיף 9 לתקן (או סעיף 10 לגבי נכס למלוא אורך החיים) אינם מתקיימים, לא נמצאים בתחולת התקן. הוועדה סבורה שגישה זו ממזערת את הסיכוי לכך ששני הצדדים ידווחו על נכס, או לכך שאף לא אחד מהצדדים ידווח עליו.

במ 3. הוועדה מכירה בכך שהתקן צריך לספק הנחיות יישום לגבי תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי הרלוונטיים המתייחסים להסדרים הנמצאים מחוץ לתחולת התקן. הנחיות היישום כוללות תרשים זרימה המדגים את אופן יישום תקן זה, כמו גם טבלת התייחסויות לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי הרלוונטיים לסוגים אחרים של הסדרים הנמצאים מחוץ לתחולת תקן זה.

במ 4. הוועדה הגיעה למסקנה כי חשוב לספק הנחיות לטיפול החשבונאי בתמורה שניתנה על ידי המעניק למפעיל בתמורה לנכס הזיכיון למתן שירות. התמורה עשויה לתת למפעיל זכויות לסדרה של תשלומים קבועים מראש במזומן או שווי מזומן, או זכות להפיק הכנסות ממשתמשים בנכס הזיכיון למתן שירות שהינם צדדים שלישיים, או נכס מניב הכנסות אחר לשימוש, או שילוב של שני סוגים של תמורה. כל סוג של תמורה קיימות סוגיות חשבונאיות מיוחדות לגביהן הוועדה ספקה הנחיות המסייעות ביישום עקבי של התקן.

במ 5. כמו כן, הוועדה הגיעה למסקנה כי הכרחי לספק הנחיות לגבי אופן היישום של עקרונות כלליים להכרה בהכנסה של תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 9, *הכנסות מעסקאות חליפין*, על הסדרי זיכיון למתן שירות, וזאת בשל המאפיינים הייחודיים של הסדרי זיכיון למתן שירות מסוימים (לדוגמה, שיתוף בהכנסות).

במ 6. תקן זה אינו מפרט את הטיפול החשבונאי על ידי המפעיל, מפני שנושא זה מטופל במסגרת IFRIC12. במקרים רבים המפעיל הוא ישות מהמגזר הפרטי ותקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי לא נועדו לחול על ישויות מהמגזר הפרטי. המפעיל או המעניק יכולים גם להיות ישות ממשלתית עסקית. תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי לא נועדו לחול על ישויות ממשלתיות עסקיות. תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) חלים על ישויות מהמגזר הפרטי וישויות ממשלתיות עסקיות³.

במ 7. מגיבים מסוימים לטיטוט התקן, הציעו להרחיב את תחולת התקן כדי לכלול הסדרי זיכיון למתן שירות בין שתי ישויות ציבוריות. הוועדה ציינה כי מטרתו העיקרית של הפרויקט לא הייתה התייחסות לטיפול חשבונאי בהסדרים מסוג זה, אלא מקרים בהם המעניק הוא ישות מהמגזר הציבורי המיישמת תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי על בסיס מצטבר. הוועדה ציינה, כי בהתאם לסעיפים 12-15 לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 3, *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות* יהיה זה נאות למעניק מהמגזר הציבורי בהסדרים אלה ליישם תקן זה בהקבלה, וכי המפעיל מהמגזר הציבורי יכול ליישם תקן חשבונאות בינלאומי או מקומי רלוונטי העוסק בהסדרי זיכיון למתן שירות.

תחולה

במ 8. טיוטת התקן לא כללה הגדרות מפני שגם IFRIC12 לא כלל הגדרות. לפיכך הטיוטת קבעה הנחיות לגבי מונחים מסוימים. מגיבים לטיטוט התקן הציעו, שכיוון שמדובר בתקן ולא בפרשנות, חשוב לכלול הגדרות לצורך עקביות ביישום התקן. הוועדה הסכימה כי על התקן לכלול הגדרות.

במ 9. הוועדה הסכימה לא להשתמש במונח "תשתית" בהתייחס לנכס המשמש בהסדר זיכיון למתן שירות, למרות שב- IFRIC12 נעשה שימוש במונח זה. הוועדה ציינה כי המונח משמש

³ מוצע לציין בהערות שוליים, כי בישראל ישויות ממשלתיות עסקיות מיישמות תקינה חשבונאית רלוונטית אליהן, בהתאם לרגולציה החלה עליהן, ולא בהכרח תקני דיווח כספי בינלאומיים.

בתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי בצורה שעשויה לא להתאים באופן מלא לתקן זה. בנוסף, למונח יש משמעות קבועה באזורי שיפוט מסוימים, השונה מהמשמעות ב- IFRIC12. על מנת להבטיח בהירות בקשר לכך שהנכס המתייחס הוא זה שהוכר על בסיס התנאים להכרה בסעיף 9 לתקן (או סעיף 10 לגבי נכס למלוא אורך החיים), התקן מתייחס לנכס כאל "נכס זיכיון למתן שירות". מונח זה נועד לכלול את אותם סוגי הנכסים כמו IFRIC12.

במ 10. המונח "הסדר מחייב" לא הוגדר בעבר, אך נעשה בו שימוש בתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי אחרים על מנת לתאר הסדרים המקנים זכויות ומחויבויות דומות לצדדים להסדר, כאילו הם היו בצורה של חוזה. הוועדה הגיעה למסקנה שלמטרות תקן זה, יש להגדיר מונח זה על מנת להבטיח יישום אחיד של התקן.

הכרה בנכס זיכיון למתן שירות

במ 11. הסוגיה החשבונאית העיקרית בהסדרי זיכיון למתן שירות היא האם המעניק צריך להכיר בנכס זיכיון למתן שירות (להלן: נכס זיכיון).

במ 12. הוועדה בחנה את היתרונות של גישת הסיכונים ותמורות ושל גישה מבוססת שליטה בהערכה האם המעניק צריך להכיר בנכס. גישת הסיכונים והתמורות מתמקדת בהיבטים הכלכליים של המונחים והתנאים בהסדר. הוועדה לא האמינה שהתמקדות כאמור מתאימה להסדרי זיכיון למתן שירות מפני שמנקודת מבטו של המעניק, המטרה העיקרית של נכס זיכיון למתן שירות היא לספק שירותים מסוימים לציבור מטעמו של המעניק תוך שימוש בנכס הזיכיון למתן שירות, ולא לספק הטבות כלכליות כגון הפקת הכנסות מנכסים אלה (לדוגמא, מדמי שימוש). כך, גדל פוטנציאל השירות של הנכס למעניק. סביר כי הטבות כלכליות מהסדר זיכיון למתן שירות ינבעו בנסיבות בהן הוענקה למפעיל הזכות להפיק הכנסות מנכס הזיכיון למתן שירות או מנכס מניב הכנסות אחר, ממשתמשים שהם צדדים שלישיים. גישת מבוססת שליטה מתמקדת בשליטה על ההטבות הכלכליות ופוטנציאל השירות של נכס הזיכיון למתן שירות.

במ 13. היות שלעיתים קרובות ההתקשרות בהסדרי זיכיון למתן שירות נעשית לצורך חלוקת סיכונים בין המעניק לבין המפעיל, הוועדה גם בחנה האם ניתן לקבוע קריטריונים מספיק אובייקטיביים לצורך הערכה של סיכונים ותמורות על מנת לאפשר קביעת תוצאות עקביות. בנוסף, שקלול של מגוון סיכונים ותמורות נתפס כבעייתי. לפיכך, הוועדה הגיעה למסקנה שגישת הסיכונים והתמורות אינה מתאימה.

במ 14. הוועדה גם בחנה האם מתאימה גישת הזכויות והמחויבויות. למרות שלגישה כזו יכול שיהיה יתרון קונספטואלי, הוועדה סבורה שהיא תשקף שינוי משמעותי בטיפול החשבונאי ובדיווח הכספי של נכסים והתחייבויות של ישויות במגזר הציבורי שעשויות להיות לו השלכות מעבר להסדרי זיכיון למתן שירות. בהתחשב בהחלטת הוועדה לקבל

את הגישה מבוססת שליטה שננקטה ב-IFRIC12, הוועדה מסכימה שגישת זכויות ומחויבויות אינה מתאימה לתקן זה.

במ 15. הוועדה הגיעה למסקנה שגישה מבוססת שליטה הייתה האמצעי היעיל ביותר לקבוע האם המעניק צריך להכיר בנכס. הוועדה הגיעה למסקנה שאם נוקטים בגישה מבוססת שליטה, עליה להיות עקבית עם IFRIC12 מאותן סיבות שצוינו בסעיף 2 לעיל. לפיכך, תקן זה מתייחס רק להסדרים בהם המעניק (א) שולט או מסדיר אילו שירותים יסופקו על ידי המפעיל, ו- (ב) שולט בכל זכות שייר משמעותית בנכס הזיכיון בתום תקופת ההסדר. בעקבות עם IFRIC12, במקרה של נכס שנעשה בו שימוש במשך מלוא אורך חייו, רק התנאי הראשון צריך להתקיים לצורך הכרה בנכס זיכיון למתן שירות. הוועדה הגיעה למסקנה שהיה זה חשוב להדגיש שהסדר זיכיון למתן שירות הוא הסדר מחייב. לפיכך, ההערכה אם יש להכיר בנכס זיכיון למתן שירות נעשית על בסיס כל העובדות והנסיבות של ההסדר.

במ 16. סעיף 9(א) בתקן זה עקבי עם סעיף 5 ב-IFRIC12. הוא נועד לחול רק על הסדרה ספציפית להסדר זיכיון למתן שירות, ולא במובן הרחב של סמכויות פיקוח במגזר הציבורי מנקודת מבטו של המעניק. הסדרה אליה מתייחס סעיף 9(א) לתקן נעשית באמצעות חוזה או באמצעות רגולטור. בסעיף 6 לנספח הנחיות היישום ניתנה הנחיה לגבי יישום המונח "מסדיר" בסעיף 9(א), בכדי לקבוע האם המעניק צריך להכיר בנכס זיכיון למתן שירות. מגיבים מסוימים לטיוטת התקן טענו, שמתן הנחיה נוספת כאמור יוצרת חוסר סימטריה עם IFRIC12 היות שאינו כולל הנחיה נוספת לגבי משמעות מונח זה. לדעת הוועדה, ההנחיה הנוספת שניתנה בסעיף 6 לפרק הנחיות היישום נחוצה על מנת להבטיח קיומה של סימטריה בין מעניק מהמגזר הציבורי לבין המפעיל מהמגזר הפרטי בשימוש בקריטריון של "מסדיר" בעת קביעה האם להכיר בנכס הזיכיון, היות שהמגזר הציבורי עשוי לבחון את המונח בהקשר של כוחות רגולטורים נרחבים של ממשלות.

הכרה בהתחייבות

במ 17. טיוטת התקן תיארה שתי נסיבות שעשויות ליצור התחייבות בעת ההכרה בנכס הזיכיון על ידי המעניק, בהתבסס על מהות התמורה המגיעה למפעיל עבור נכס הזיכיון.

במ 18. בטיוטא הוצע כי כאשר המעניק מכיר בנכס זיכיון, תוכר גם התחייבות. בטיוטא צוין כי התחייבות זו עשויה להיות שילוב של התחייבות פיננסית ומחויבות ביצוע. בטיוטא הוצע כי התחייבות פיננסית תיווצר כאשר המעניק צריך לשלם למפעיל סדרת תשלומים קבועים מראש של מזומנים או שווי מזומנים, ומחויבות ביצוע נוצרת כאשר המעניק מפצה את המפעיל באמצעות הענקת זכות להפקת הכנסות ממשתמשים בנכס הזיכיון, או על ידי הענקת זכות גישה לנכס מניב הכנסות אחר לשימוש. בטיוטא הוצע שהמעניק יטפל חשבונאית במחויבות ביצוע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים.

במ 19. מגיבים לטיוטת התקן בקשו הבהרה בנושא זה, ובפרט לגבי "מחויבות ביצוע" שצוינה בטייטא. להלן בקצרה התייחסויות המגיבים:

א. הזכות שניתנה למפעיל לחייב משתמשים בנכס הזיכיון או זכות הגישה לנכס מניב הכנסותאחר נראית בעיני מגיבים מסוימים כבלתי תלויה בפיצוי עבור הנכס. אותם מגיבים הדגישו, כי הדרישה לספק זכות גישה מהווה מאפיין ברוב הסדרי זיכיון למתן שירות ואם עליה להיות מוכרת, הכרה זאת לא צריכה להיות תלויה באי התרחשות של זרם תשלומים מהמעניק למפעיל.

ב. אף על פי שתוארה כמחויבות ביצוע, לא קיימת מחויבות לתזרים החוצה של משאבים כלכליים מהמעניק בתקופות עתידיות. לפיכך, מגיבים אלה שאלו האם אכן ניתן להציג התחייבות כהגדרתה בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 1, או הפרשה כהגדרתה בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 19.

במ 20. בנוסף, מספר מגיבים אחרים, סביר שלאור ההתייחסויות הנ"ל, בקשו הבהרה לגבי המשמעות של "מחויבות ביצוע" בטייטת התקן. חלק מאותם מגיבים שאלו האם פריט מאזן זה מהווה במהותו הכנסה נדחית.

במ 21. הוועדה הסכימה לכך שנדרשת הבהרה בסוגיה זו. הוועדה ציינה, שהשימוש במונח "מחויבות ביצוע" עשוי לגרום לבלבול מפני שהוא משמש בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספק 23, *הכנסות מעסקאות שאינן חליפין (מסים והעברות)* בהקשר לעסקאות שאינן חליפין. הוועדה ציינה שהסדר זיכיון למתן שירות הוא יותר עסקת חליפין מאשר עסקה שאינה חליפין, ולפיכך עדיף לא להשתמש במונח מחויבות ביצוע בהקשר לעסקאות חליפין.

במ 22. במסגרת IFRIC12, כאשר המפעיל אינו שולט בנכס הזיכיון למתן שירות, המפעיל מכיר בנכס פיננסי או בנכס בלתי מוחשי, תלוי בצד לעסקה הנושא בסיכון לנזק. הוועדה הסכימה שכדי לשמור על אחידות עם IFRIC12 יש לאמץ גישה זוהה לגבי המעניק. כך, שני מודלים מזוהים לצורך הטיפול החשבונאי בצד הזכות כאשר המעניק מכיר בנכס זיכיון למתן שירות בהתאם לתקן זה: מודל ההתחייבות הפיננסית, ומודל הענקת זכות למפעיל (המחליף את "מחויבות ביצוע").

במ 23. החלטת הוועדה לשנות את המינוח ששימש בטייטת התקן מ"מחויבות ביצוע" למונח "התחייבות" שבתקן, אינה משנה את הטיפול החשבונאי על ידי המעניק בהסדר זיכיון למתן שירות מהטיפול שהוצע בטייטא.

מודל ההתחייבות הפיננסית

במ 24. IFRIC12 מסווג הסדרים בהם המעניק מפצה את המפעיל באמצעות מתן מזומן או נכס פיננסי אחר בתמורה לשליטתו של המעניק בנכס הזיכיון כ"מודל נכס פיננסי", משום

שהמפעיל מקבל נכס פיננסי. תקן זה מתייחס לסוג זה של הסדר כ"מודל התחייבות פיננסית" מפני שלמעניק יש התחייבות פיננסית.

במ 25. התחייבות פיננסית נוצרת במקרים בהם המעניק מחויב לבצע למפעיל סדרה של תשלומים קבועים מראש, מפני שלמעניק יש מחויבות הנובעת מהסדר מחייב לספק מזומן או נכס פיננסי אחר לישות אחרת (המפעיל). כמו כן, הוועדה הגיעה למסקנה שכאשר יש סדרת תשלומים קבועים מראש של מזומנים או שווי מזומנים, יש להקצות את התשלומים כהקטנה של ההתחייבות, כחיוב מימון, וכחיובים בגין שירותים שסופקו על ידי המפעיל בהתאם להסדר הזיכיון למתן שירות.

במ 26. הסכמות במסגרת הסדרי זיכיון למתן שירות נעשות באמצעות הסדר מחייב אשר עשוי לכלול חוזים או הסדרים דומים המעניקים לצדדים זכויות ומחויבויות זהים כאילו הם היו בצורה של חוזה. הוועדה הגיעה למסקנה, שאם קיימים הסדרים דומים המעניקים זכויות ומחויבויות זהים על הצדדים כאילו היו בצורה של חוזה, יש ליישם לגביהם את תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 28, מכשירים פיננסיים: הצגה, תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 29, מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה, ותקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 30, מכשירים פיננסיים: גילוי.

במ 27. כאשר הוועדה שקלה סטייה בעניין זה מהוראות IFRIC12, היא ציינה שהנושאים העיקריים שהיו בבחינת "תמונת ראי" ל- IFRIC12 בעת פיתוח תקן זה, היו מוגבלים לתחולה של ההסדרים שיכללו בתקן ודרישות ההכרה והגילוי.

במ 28. IFRIC12 דרש שהנכס הפיננסי יטופל חשבונאית בהתאם לתקני דיווח חשבונאי בינלאומיים בנושא מכשירים פיננסיים. תקן זה מספק הנחיות לקביעת שיעור הריבית שישמש בקביעת חיוב המימון בהתאם למודל ההתחייבות הפיננסית. הוועדה לקחה בחשבון שלמעניק לא יהיה בדרך כלל מספיק מידע לקביעת שיעור השוק. לפיכך, ההנחיות דורשות שייעשה שימוש במחיר ההון של המפעיל, אם מעשי לקבוע אותו. כמו כן, התקן מתיר שימוש בשיעורים אחרים בהתאם לתנאים של הסדר זיכיון למתן שירות.

מודל הענקת זכות למפעיל

במ 29. בתגובה לנושאים שהועלו על ידי מגיבים לטיוטת התקן, הוועדה בחנה מחדש את מהות התמורה הניתנת על ידי המעניק עבור נכס הזיכיון, כאשר המפעיל מפוצה בגין מחיר הנכס על ידי הפקת הכנסה ממשתמשים בנכס הזיכיון שהם צדדים שלישיים או בנכס מניב הכנסות אחר. הוועדה ציינה שבמצב זה, התמורה במזומן בגין נכס הזיכיון אינה מתקבלת מהמעניק אלא ממשתמשים בנכס הזיכיון או נכס מניב הכנסות אחר. המהות הכלכלית של הסדר זה משקפת גידול בנכסים נטו למעניק ולפיכך מתהווה הכנסה שיש להכיר בה. היות שהסדר הזיכיון למתן שירות הוא עסקת חליפין, בבחינת מהות ההכנסה והעיתוי להכרה בהכנסה הוועדה התייחסה לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 9.

במ 30. כאשר המפעיל נושא בסיכון התפעול, המעניק מפצה את המפעיל באמצעות הענקה של זכות (לדוגמא, רישיון) לחייב את המשתמשים בשירות הציבורי הקשור לנכס הזיכיון או לנכס מניב הכנסות אחר. המעניק מספק למפעיל גישה לנכס על מנת שהמפעיל יפוצה בגין הבנייה, הפיתוח, הרכישה או השדרוג של נכס הזיכיון למתן שירות. IFRIC12 מסווג סוג זה של הסדר כ"מודל נכס בלתי מוחשי". תקן זה מתייחס לסוג זה של הסדר כ"מודל הענקת זכות למפעיל".

במ 31. לפיכך, הוועדה בחנה האם צד הזכות צריך להיות מטופל חשבונאית כהתחייבות, כגידול ישיר בנכסים נטו/הון, או כהכנסות.

במ 32. הוסכם, שבנסיבות אלה, אין למעניק התחייבות מפני שהסדר הזיכיון למתן שירות מהווה החלפה של נכסים, כאשר נכס הזיכיון שהושג על ידי המעניק בתמורה להעברת זכויות למפעיל להפיק הכנסות ממשתמשים בנכס שהינם צדדים שלישיים על פני תקופת הסדר הזיכיון למתן שירות.

במ 33. מגיבים מסוימים לטיוטת התקן ציינו שיתרת הזכות צריכה להיות מטופלת כנכסים נטו/הון, בעקביות לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 1, המגדיר נכסים נטו/הון כזכות שיווית בנכסי הישות לאחר ניכוי כל התחייבויותיה. תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 1 התייחס לארבעה מרכיבים של נכסים נטו/הון, הכוללים:

- א. הון שהושקע, מהווה את היתרה המצטברת למועד הדיווח של השקעות בעלים בניכוי חלוקות לבעלים;
- ב. עודפים או גירעונות נצברים;
- ג. קרנות, לרות תיאור המהות והמטרה של כל קרן הכלולה בנכסים נטו/הון;
- ד. זכויות מיעוט.

במ 34. הוועדה הגיעה למסקנה שיתרת הזכות אינה מייצגת גידול ישיר בנכסים נטו/הון של המעניק מפני שהזכות אינה מהווה את אחד המרכיבים של נכסים נטו/הון שזוהו בסעיף 33 הנ"ל, מהסיבות שלהלן:

א. השקעות בעלים מוגדרות כ"הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות שנתרמו לישות על ידי צדדים חיצוניים לה (למעט אלה היוצרים התחייבויות של הישות) הקובעות זכות פיננסית בנכסים נטו/הון של הישות, אשר:

(1) מעבירה זכות הן לחלוקות של הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות על ידי הישות לאורך חייה, כשחלוקות אלה ניתנות לשיקול דעתם של הבעלים או נציגיהם, והן לחלוקות של כל עודף של נכסים על התחייבויות במקרה שהישות תסיים את חייה; ו/או

(2) ניתנת למכירה, להחלפה, להעברה או לפדיון."

יתרת הזכות הנוצרת בעת הכרה בנכס זיכיון למתן שירות אינה מקיימת הגדרה זו, מפני שהמפעיל לא ביצע השקעה במעניק המקנה למפעיל זכות פיננסית בישות, בהתאם להגדרה בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 1.

ב. עודפים או גירעונות נצברים הינם צבירה של העודפים והגירעונות של הישות. יתרת הזכות הנוצרת בעת הכרה בנכס זיכיון למתן שירות משקפת עסקה בודדת ולא צבירה.

ג. קרנות בדרך כלל נובעות מפריטים שהוכרו ישירות בנכסים נטו/ הון על פי דרישות ספציפיות בתקנים, ועשויות לכלול, לדוגמא, רווחים והפסדים מהערכה מחדש של נכסים (לדוגמא רכוש קבוע, השקעות). יתרת הזכות הנוצרת בעת הכרה או סיווג מחדש של נכס זיכיון, אינה מייצגת רווח או הפסד שצריך להיות מוכר באופן ישיר בנכסים נטו/ הון, מפני שהיא כרוכה בעסקת חליפין ולא בהערכה מחדש של נכס קיים של המעניק. נכסים קיימים של המעניק, ששימשו בהסדר זיכיון למתן שירות וממשיכים לקיים את קריטריון השליטה שבתקן זה, מסווגים מחדש, כך שלא נעשית כל הערכה מחדש.

ד. זכויות מיעוט מוגדרות כ"אותו חלק של עודף או גירעון ונכסים נטו/ הון של ישות נשלטת המיוחסים לזכויות בנכסים נטו/ הון אשר אינו בבעלות, במישרין או בעקיפין דרך ישויות נשלטות, של הישות השולטת". זכויות מיעוט יכולות להיווצר, לדוגמא, כאשר ברמת הממשלה בכללותה, הישות הכלכלית כוללת חברה ממשלתית ציבורית שהופרטה באופן חלקי. לפיכך, יתכן שיהיו בעלי מניות פרטיים בעלי זכות פיננסית בנכסים נטו/ הון של הישות. יתרת הזכות הנוצרת בעת הכרה בנכס זיכיון אינה עומדת בהגדרה זו מפני שלמפעיל אין זכות פיננסית כגון זו במעניק.

במ 35. הוועדה הסכימה כי יתרת הזכות משקפת הכנסות. היות שהסדר זיכיון למתן שירות הוא עסקת חליפין, בבחינת מהות ההכנסה ועיתוי ההכרה באותה הכנסה הוועדה התייחסה לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 9. בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 9, כאשר סחורות נמכרות או שירותים מסופקים בתמורה למוצרים או שירותים שונים, רואים בחליפין עסקה היוצרת הכנסות מפני שהיא גורמת לגידול בנכסים נטו של המעניק. במצב זה, המעניק קיבל נכס זיכיון למתן שירות בתמורה להענקת זכות (רישיון) למפעיל לחייב משתמשים המהווים צדדים שלישיים בשירות הציבורי המסופק בשמו של המעניק. נכס הזיכיון מוכר על ידי המעניק והזכות (נכס בלתי מוחשי) המוכרת על ידי המפעיל, הם נכסים שונים. עם זאת, עד אשר מתקיימים הקריטריונים להכרה בהכנסות, יתרת הזכות מוכרת כהתחייבות.

במ 36. הוועדה ציינה, כי במצב זה, אין תזרים מזומנים פנימה השווה להכנסה שהוכרה. תוצאה זו עקבית עם תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 9, לפיו ישות מספקת סחורות או שירותים בתמורה לנכס אחר שונה שמשמש לאחר מכן להפקת הכנסות במזומן.

במ 37. ההכנסות נמדדות בשווי ההוגן של הסחורות או השירותים שהתקבלו, תוך התאמה לסכום של מזומנים או שווי מזומנים כלשהם שהועבר. כאשר לא ניתן למדוד באופן מהימן את השווי ההוגן של סחורות או שירותים שהתקבלו, ההכנסות נמדדות בשווי ההוגן של הסחורות או השירותים שנמסרו, תוך התאמה לסכום של מזומנים או שווי מזומנים כלשהם שהועבר.

במ 38. תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 9 מזהה שלושה סוגים של עסקאות היוצרות הכנסות: הספקת שירותים; מכירת סחורות (או נכסים אחרים) והכנסות הנובעות משימוש על ידי צדדים אחרים בנכסים של הישות; הפקת ריבית, תמלוגים ודיבידנדים. בעת בחינת מהות ההכנסות, הוועדה התייחסה בנפרד לסוגים אלה של עסקאות.

במ 39. הוועדה בחנה את הגישות להכרה בהכנסות שצוינו בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 9 בהקשר למודל "הענקת זכות למפעיל" והגיעה למסקנה שאף אחד מתרחישים אלה אינו מתאים באופן מלא לנסיבות של מודל זה. אף על פי כן, הוועדה ציינה שעיתוי ההכרה בהכנסות על פי כל אחד מהתרחישים מתקיים לאורך תקופת ההסדר ולא באופן מיידי. באופן דומה, הוועדה קבעה, שדפוס זה של הכרה בהכנסות מתאים גם להכרה בהכנסות הנובעות מהתחייבות הקשורה למודל זה. לפיכך, עד אשר מתקיימים הקריטריונים להכרה בהכנסות, יתרת הזכות מוכרת כהתחייבות.

במ 40. הוועדה בחנה האם המעניק צריך להכיר בהוצאות תפעול בנסיבות המתוארות בסעיף 30 לעיל בהקשר למודל הענקת זכות למפעיל. הוועדה ציינה שההתחייבות המוכרת של המעניק מתייחסת אך ורק לנכס הזיכיון שהתקבל על ידי המעניק. אילו הוצאות תפעול היו מוכרות, המעניק היה צריך להכיר גם בהכנסות המוקפות מדי שנה השוות להוצאות השנתיות. הוועדה לא מאמינה כי טיפול חשבונאי זה יספק מידע שימושי, מפני שהכנסות והוצאות יוכרו בסכומים שווים מדי שנה. הוועדה ציינה עוד, שבכל מקרה יתכן שמידע מהימן אודות הוצאות המפעיל לא יהיה זמין. לכן הוועדה הגיעה למסקנה שהמעניק לא יכיר בהוצאות תפעול הקשורות להסדר זיכיון למתן שירות בנסיבות המתוארות בסעיף 30 לעיל.

סוגיות חשבונאיות המטופלות בתקנים אחרים

במ 41. בשל המורכבות של רבים מהסדרי זיכיון למתן שירות, עשויות להיות סוגיות חשבונאיות נוספות הקשורות לתנאים מסוימים בחוזה, או בהסדר מחייב דומה (לדוגמה הכנסות, הוצאות, ערבויות והתחייבויות תלויות). הוועדה מסכימה שאין זה נחוץ לחזור על אותן הנחיות הקיימות במסגרת תקן זה. לפיכך כאשר תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי כלשהו מציין את הטיפול החשבונאי ואופן הדיווח של מרכיב בהסדר הזיכיון למתן שירות, תקן זה מפנה לאותו תקן ולא מספק הנחיה נוספת. למרות זאת, הוועדה ציינה מספר מקרים (לדוגמה הכרה בהכנסות), בהם היישום של אותם תקנים יהיה קשה בהינתן מאפיינים ייחודיים מסוימים בהסדרי זיכיון למתן שירות.

הוראות מעבר

במ 42. תקן זה דורש מישות אשר הכירה בעבר בנכסי זיכיון למתן שירות, בהתחייבויות, בהכנסות ובהוצאות קשורות, ליישם תקן זה למפרע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 3. התקן גם דורש מישות שלא הכירה בעבר בנכסי זיכיון למתן שירות, בהתחייבויות, בהכנסות ובהוצאות קשורות ומשתמשת בבסיס מצטבר, ליישם תקן זה למפרע או מכאן ואילך, תוך שימוש בעלות נחשבת נכון לתחילת התקופה המוקדמת ביותר לגביה מוצג מידע השוואתי בדוחות הכספיים.

במ 43. הדרישה הכללית בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 3 היא ששינויים יטופלו חשבונאית באמצעות יישום למפרע, פרט במידה שהיישום למפרע אינו מעשי. הוועדה ציינה שקיימים שתי סוגיות בקביעת הטיפול למפרע: סיווג מחדש ומדידה מחדש. הוועדה נקטה בגישה, שבדרך כלל יהיה זה מעשי לקבוע למפרע את הסיווג הנאות של כל הסכומים אשר בעבר נכללו בדוח על המצב הכספי של המעניק, אך יתכן שמדידה למפרע של נכסי זיכיון למתן שירות לא תמיד תהיה מעשית, במיוחד אם ישות לא הכירה בעבר בנכסי זיכיון למתן שירות, בהתחייבויות, בהכנסות ובהוצאות קשורות.

במ 44. הוועדה ציינה שכאשר טיפול למפרע אינו מעשי, תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 3 דורש יישום מכאן ואילך מהמועד המעשי המוקדם ביותר, אשר יכול להיות תחילת תקופת הדיווח השוטפת.

במ 45. הוראות המעבר בתקן זה לגבי ישויות אשר בעבר לא הכירו בנכסי זיכיון למתן שירות תוקנו לעומת טיוטת התקן, בעקבות שאלה של מגיבים מסוימים לטיוטא מדוע הדרישה הכללית בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 3 אינה מתאימה גם לישות אשר בעבר לא הכירה בהסדרי זיכיון למתן שירות. טיוטת התקן דרשה יישום מכאן ואילך באותם מקרים, אך התירה יישום למפרע.

במ 46. בעת גיבוש טיוטת התקן היו לוועדה חששות בהקשר למעשיות של קביעת מדידה של נכס זיכיון למתן שירות, והוועדה לקחה בחשבון שהדבר יכול להביא לחוסר אחידות בטיפול בהסדרים שהחלו בעבר. סוגיה זו דומה לזו שנבעה בעת גיבוש תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 31, *נכסים בלתי מוחשיים*. בהתבסס על כך, הוועדה חשבה לנכון להציע הוראות מעבר בטיטת התקן אשר עקביות לאלו שבתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 31.

במ 47. עם זאת, הוועדה ציינה שהנסיבות הקיימות בנכסים בלתי מוחשיים שונות מאלו של הסדרי זיכיון למתן שירות. בפרט, הסדרי זיכיון למתן שירות כוללים בדרך כלל הסדרים מחייבים ארוכי טווח אשר סביר שהמידע הדרוש לצורך קביעת השווי ההוגן והעלויות בגינם יהיה זמין יותר מאשר במקרה של נכסים בלתי מוחשיים שנרכשו או פותחו בעבר, אף במקרים בהם ישות לא הכירה בעבר בנכסי זיכיון למתן שירות.

במ 48. עם זאת, הוועדה מכירה בכך שהיות ורבים מהסדרים אלה החלו לפני זמן רב, יישום מלא למפרע עשוי להיות קשה. כתוצאה מכך, הוועדה שקלה שניתן להשתמש ב"עלות נחשבת" כדי להכיר ולמדוד נכסי זיכיון למתן שירות.

נספח 6 - עיקרי ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 32, הסדרי זיכיון למתן שירות: המעניק, לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 32, הסדרי זיכיון למתן שירות: המעניק.

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

1. ההפניות בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 32 (להלן- "IPSAS 32") לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי הוחלפו בחלקם בתקן זה בהפניות לתקני חשבונאות ממשלתיים.

נספח 7 - עיקרי ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 32, הסדרי זיכיון למתן שירות: המעניק, לבין פרשנות מספר 12, הסדרי זיכיון למטרת שירות ופרשנות מספר 29, הסדרי זיכיון למתן שירות: גילויים.

1. פרשנות מספר 12, הסדרי זיכיון למטרת שירות (להלן: פרשנות מספר 12), קובעת את הדרישות החשבונאיות החלות על מפעיל במגזר הפרטי שבהסדר זיכיון למתן שירות. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 32, הסדרי זיכיון למתן שירות: המעניק (להלן: תקן 32) מטפל בסוגיות החשבונאיות שטופלו בפרשנות מספר 12 מבחינת ראות המעניק.
2. בהתאם לפרשנות מספר 12, המפעיל מכיר בהכנסות מבניה, פיתוח, רכישה, שדרוג ושרותי הפעלה שהוא מספק למעניק. בהתאם לתקן 32, המעניק מכיר בהתחייבות פיננסית כאשר הוא מחויב לשלם סדרת תשלומים למפעיל תמורת בניה, פיתוח, רכישה או שדרוג של נכס המשמש לאספקת שירותים ציבוריים (נכס זיכיון למתן שירות).
3. בהתאם לפרשנות מספר 12, המפעיל מכיר בנכס בלתי מוחשי בגין קבלת הזכות לחייב משתמשים בשירות הציבורי. בהתאם לתקן 32, המעניק מכיר בהתחייבות כאשר הוא מעניק למפעיל את הזכות לקבל הכנסות ממשתמשים שהינם צדדים שלישיים בנכס שרות או בנכס מניב הכנסה אחר.
4. בהתאם לפרשנות מספר 12, המפעיל גורע נכס שהחזיק והכיר בו כרכוש קבוע לפני כניסתו להסדר זיכיון למתן שירות. אין דרישה דומה בתקן 32.
5. בהתאם לפרשנות מספר 12, המפעיל מכיר בנכס ובהתחייבות בהתייחס למחויבויות כלשהן שטרם קוימו אשר הוא נטל בתמורה לנכס. בהתאם לתקן 32, המעניק גורע נכס שהוא מעניק למפעיל ושעליו כבר אין לו שליטה.

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית

חברי הוועדה

רו"ח מיכאל ארד - יו"ר הוועדה

רו"ח דוד גולדברג
רו"ח דב ספיר
רו"ח עוזי שר
רו"ח יהלי רוטנברג
רו"ח יוסי איצקוביץ
רו"ח יהודה אלגריסי

משקיפות

רו"ח גילי ויצמן
רו"ח שרון צדיק מימון

צוות מקצועי

רו"ח יוליה רבוי

צוות מקצועי אד-הוק

רו"ח איריס אלדר
רו"ח ארנון שחר
רו"ח מואניס עבד
רו"ח עדה רונן
רו"ח תמים סעד