

**פרשנות מספר 18 של הוועדה לפרשנויות
של דיווח כספי בינלאומי**

העברות של נכסים מלקוחות

IFRIC Interpretation 18

**Transfers of Assets from
Customers**

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר פורסמו עד 31 במאי 2016 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר 2017.

תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2017

פרשנות מספר 18 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי והמסמכים הנלווים אליה בוטלו על ידי:

- תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות (פורסם במאי 2014) (מועד תחילה 1 בינואר 2018)

מועד התחילה של תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הוא לאחר 1 בינואר 2017 ולכן במהדורה זו נכללה פרשנות מספר 18 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי.

תוכן עניינים

החל
מסעיף

**פרשנות מספר 18 של הוועדה לפרשנויות של
דיווח כספי בינלאומי
העברות של נכסים מלקוחות**

	הפניות
1	רקע
4	תחולה
8	סוגיות
9	עמדה מוסכמת
9	האם מתקיימת ההגדרה של נכס?
	כיצד יש למדוד את פריט הרכוש הקבוע המועבר בהכרה
11	לראשונה?
12	כיצד יש לטפל ביתרת הזכות?
14	זיהוי השירותים הניתנים לזיהוי בנפרד
18	הכרה בהכנסות
21	כיצד על הישות לטפל בהעברת מזומן מהלקוח שלה?
22	מועד תחילה והוראות מעבר
	נספח
	תיקון לתקן דיווח כספי בינלאומי 1 אימוץ לראשונה של תקני
	דיווח כספי בינלאומיים (כפי שעודכן בשנת 2008) [†]
	דוגמאות להמחשה*
	בסיס למסקנות*
	* לא תורגם לעברית

[†] בספר זה שולבו התיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 1 הנובעים מנספח זה בתקן דיווח כספי בינלאומי 1.

פרשנות מספר 18 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי העברות של נכסים מלקוחות

פרשנות מספר 18 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי, העברות של נכסים מלקוחות (IFRIC 18), מפורטת בסעיפים 1-22 ובנספח. פרשנות מספר 18 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי מלווה על ידי דוגמאות להמחשה ובסיס למסקנות. התחולה והמעמד המחייב של הפרשנויות נקבעו בסעיף 2 ובסעיפים 7-16 בהקדמה לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

הפניות

- מסגרת מושגית להכנת דוחות כספיים ולהצגתם¹
- תקן דיווח כספי בינלאומי 1 אימוץ לראשונה של תקני דיווח כספי בינלאומיים (כפי שעודכן בשנת 2008)
- תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות
- תקן חשבונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע
- תקן חשבונאות בינלאומי 18 הכנסות
- תקן חשבונאות בינלאומי 20 הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי
- פרשנות מספר 12 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC 12) הסדרי זיכיון למתן שירות

רקע

1. בתעשיית התשתיות, ישות עשויה לקבל מלקוחותיה פריטי רכוש קבוע שיש להשתמש בהם כדי לחבר לקוחות אלה לרשת ולספק להם גישה מתמשכת להספקה של סחורות יסוד כגון חשמל, גז או מים. לחלופין, ישות עשויה לקבל מזומן מלקוחות לרכישה או להקמה של פריטי רכוש קבוע כאלה. באופן רגיל, לקוחות נדרשים לשלם סכומים נוספים לרכישת סחורות או שירותים על בסיס שימוש.

¹ בספטמבר 2010 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) החליפה את המסגרת המושגית במסגרת מושגית לדיווח כספי.

2. העברות של נכסים מלקוחות עשויות להתרחש גם בתעשיות אחרות, מלבד תעשיית התשתיות. לדוגמה, ישות המוציאה למיקור חוץ את פעילויות (functions) טכנולוגיית המידע שלה עשויה להעביר את פריטי הרכוש הקבוע הקיימים שלה לספק מיקור החוץ.
3. במקרים מסוימים, ייתכן כי המעביר של הנכס הוא אינו הישות שיש לה, בסופו של דבר, גישה מתמשכת להספקת הסחורות או השירותים ואינו הישות המקבלת את הסחורות או השירותים האלה. אולם, מטעמי נוחות, פרשנות זו מתייחסת לישות המעבירה את הנכס כלקוח.

תחולה

4. פרשנות זו חלה על הטיפול החשבונאי בהעברות של פריטי רכוש קבוע על ידי ישויות המקבלות העברות שכאלה מלקוחותיהן.
5. הסכמים שבתחולת פרשנות זו הם הסכמים לפיהם ישות מקבלת מלקוח פריט רכוש קבוע שעל הישות לעשות בו שימוש לאחר מכן על מנת לחבר את הלקוח לרשת או על מנת לספק ללקוח גישה מתמשכת להספקה של סחורות או שירותים, או לשניהם.
6. פרשנות זו חלה גם על הסכמים שבהם ישות מקבלת מזומן מלקוח כאשר השימוש בסכום מזומן זה יהיה אך ורק לבנייה או לרכישה של פריט רכוש קבוע ועל הישות להשתמש לאחר מכן באותו פריט רכוש קבוע על מנת לחבר את הלקוח לרשת או על מנת לספק ללקוח גישה מתמשכת להספקה של סחורות או שירותים, או לשניהם.
7. פרשנות זו אינה חלה על הסכמים שבהם ההעברה היא מענק ממשלתי כפי שמוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי 20 או תשתית המשמשת בהסדרי זיכיון למתן שירות שבתחולת פרשנות מספר 12 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC 12).

סוגיות

8. הפרשנות מתייחסת לסוגיות הבאות:
- (א) האם מתקיימת ההגדרה של נכס?
- (ב) אם מתקיימת ההגדרה של נכס, כיצד יש למדוד את פריט הרכוש הקבוע המועבר בהכרה לראשונה?

(ג) אם פריט הרכוש הקבוע נמדד בשווי הוגן בהכרה לראשונה, כיצד יש לטפל ביתרת הזכות הנובעת מכך?

(ד) כיצד תטפל הישות בהעברת מזומן מהלקוח שלה?

עמדה מוסכמת

האם מתקיימת ההגדרה של נכס?

9. כאשר ישות מקבלת מלקוח העברה של פריט רכוש קבוע, עליה להעריך אם הפריט המועבר מקיים את ההגדרה של נכס המפורטת במסגרת המושגית². סעיף 49(א) של המסגרת המושגית קובע שינכס הוא משאב הנשלט על ידי הישות כתוצאה מאירועי עבר אשר ממנו חוזה הישות להפיק הטבות כלכליות עתידיות. במרבית הנסיבות, הישות משיגה את זכות הבעלות על פריט הרכוש הקבוע המועבר. אולם, בקביעה אם קיים נכס, זכות הבעלות אינה הכרחית. לפיכך, אם הלקוח ממשיך לשלם בפריט המועבר, הגדרת הנכס לא תתקיים למרות העברת הבעלות.

10. ישות השולטת בנכס יכולה, באופן כללי, לעשות בנכס כרצונה. לדוגמה, הישות יכולה להחליף את הנכס בתמורה לנכסים אחרים, להשתמש בו להפקת סחורות או שירותים, לגבות מחיר מאחרים תמורת השימוש בו, להשתמש בו לסילוק התחייבויות, להחזיק בו או לחלק אותו לבעליה. הישות המקבלת מלקוח העברה של פריט רכוש קבוע תשקול את כל העובדות והנסיבות הרלוונטיות כאשר היא מעריכה שליטה על הנכס המועבר. לדוגמה, למרות שעל הישות להשתמש בפריט הרכוש הקבוע המועבר כדי לספק ללקוח שירות אחד, או יותר, ייתכן כי תהיה לה היכולת להחליט כיצד פריט הרכוש הקבוע המועבר מופעל ומתוחזק ומתי יש להחליפו. במקרה זה, הישות תגיע באופן רגיל, למסקנה שהיא שולטת בפריט הרכוש הקבוע המועבר.

כיצד יש למדוד את פריט הרכוש הקבוע המועבר בהכרה לראשונה?

11. אם הישות מגיעה למסקנה שמתקיימת ההגדרה של נכס, היא תכיר בנכס המועבר כפריט רכוש קבוע בהתאם לסעיף 7 לתקן חשבונאות בינלאומי 16 ותמדוד את עלותו בהכרה לראשונה לפי שווי ההוגן בהתאם לסעיף 24 של תקן זה.

² כעת סעיף 4.4(א) למסגרת המושגית

כיצד יש לטפל ביתרת הזכות?

12. הדיון שלהלן מניח כי הישות המקבלת פריט רכוש קבוע הגיעה למסקנה שיש להכיר בפריט המועבר ולמדוד אותו בהתאם לסעיפים 9-11.
13. סעיף 12 לתקן חשבונאות בינלאומי 18 קובע ש'כאשר סחורות נמכרות או שירותים סופקו כנגד החלפת סחורות או שירותים שאינם דומים, ההחלפה נחשבת כעסקה המניבה הכנסות'. בהתאם לתנאי ההסכמים שבתחולת פרשנות זו, העברת פריט רכוש קבוע תהיה החלפה בתמורה לסחורות או שירותים שאינם דומים. כתוצאה מכך, הישות תכיר בהכנסות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 18.

זיהוי השירותים הניתנים לזיהוי בנפרד

14. ישות עשויה להסכים למסור שירות אחד, או יותר, בתמורה לפריט הרכוש הקבוע המועבר, כגון חיבור הלקוח לרשת, הספקת גישה מתמשכת להספקת סחורות או שירותים ללקוח, או שניהם. בהתאם לסעיף 13 של תקן חשבונאות בינלאומי 18, הישות תזהה את השירותים הניתנים לזיהוי בנפרד הנכללים בהסכם.
15. מאפיינים המצביעים על כך שחיבור לקוח לרשת הוא שירות הניתן לזיהוי בנפרד כוללים:
- (א) שירות חיבור מסופק ללקוח ומייצג ערך העומד בפני עצמו (stand alone) עבור הלקוח.
- (ב) ניתן למדוד באופן מהימן את השווי ההוגן של שירות החיבור.
16. מאפיין המצביע על כך שהספקת גישה מתמשכת להספקת של סחורות או שירותים ללקוח היא שירות הניתן לזיהוי בנפרד הוא שבעתיד, הלקוח המבצע את ההעברה מקבל את הגישה המתמשכת, את הסחורות או את השירותים, או את שניהם, במחיר הנמוך מזה שהיה נגבה ממנו ללא ההעברה של פריט הרכוש הקבוע.
17. לעומת זאת, מאפיין המצביע על כך שמחויבות לספק ללקוח גישה מתמשכת להספקת של סחורות או שירותים נובעת מתנאי רשיון התפעול של החברה או מתקנה אחרת ולא מהסכם המתייחס להעברת פריט הרכוש הקבוע, הוא שלקוחות המבצעים את ההעברה משלמים את אותו מחיר שמשלמים אלה שאינם מבצעים

העברה בתמורה לגישה המתמשכת או בתמורה לסחורות או לשירותים, או בתמורה לשניהם.

הכרה בהכנסות

18. אם מזוהה רק שירות אחד, הישות תכיר בהכנסות כאשר השירות מבוצע בהתאם לסעיף 20 לתקן חשבונאות בינלאומי 18.

19. אם מזוהה יותר משירות ניתן לזיהוי אחד, סעיף 13 לתקן חשבונאות בינלאומי 18 דורש שהשווי ההוגן של התמורה הכוללת שהתקבלה או שהישות זכאית לקבל בגין ההסכם תוקצה לכל אחד מהשירותים והקריטריונים להכרה שבתקן חשבונאות בינלאומי 18 חלים אז על כל שירות.

20. אם שירות מתמשך מזוהה כחלק מההסכם, התקופה שלאורכה יוכרו הכנסות בגין שירות זה נקבעת באופן כללי על פי תנאי ההסכם עם הלקוח. אם ההסכם אינו קובע תקופה, ההכנסות יוכרו לאורך תקופה שאינה ארוכה מאורך החיים השימושיים של הנכס המועבר המשמש להספקת השירות המתמשך.

כיצד על הישות לטפל בהעברת מזומן מהלקוח שלה?

21. כאשר ישות מקבלת העברת מזומן מלקוח, עליה לבחון אם ההסכם הוא בתחולתה של פרשנות זו בהתאם לסעיף 6. אם ההסכם בתחולת הפרשנות, הישות תעריך אם פריט הרכוש הקבוע המוקדם או הנרכש מקיים את ההגדרה של נכס בהתאם לסעיפים 9 ו-10. אם מתקיימת ההגדרה של נכס, הישות תכיר בפריט הרכוש הקבוע בעלותו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 ותכיר בהכנסות בהתאם לסעיפים 13-20 בסכום המזומן שהתקבל מהלקוח.

מועד תחילה והוראות מעבר

22. ישות תיישם פרשנות זו מכאן ולהבא על העברות של נכסים מלקוחות שנתקבלו ביום 1 ביולי 2009 או לאחריו. יישום מוקדם מותר בתנאי שההערכות ומידע אחר הנדרשים ליישום הפרשנות על העברות בעבר הושגו בעת שהתרחשו העברות אלה. ישות תיתן גילוי למועד שממנו יושמה הפרשנות.