

# IFRIC's Agenda Decision

## זכויות תת קרקעיות

### (תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות)

יוני 2019

הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC) קיבלה פנייה לגבי חוזה מסוים לזכויות תת קרקעיות. בחוזה המתואר בפנייה, מפעיל צינור (לקוח) משיג את הזכות למקם צינור נפט בחלל תת קרקעי לתקופה של 20 שנה עבור תמורה. החוזה קובע את המיקום המדויק ואת המידות (נתיב, רוחב ועומק) של החלל התת-קרקעי שבו ימוקם צינור הנפט. בעל הקרקע שומר את הזכות להשתמש בפני השטח של הקרקע מעל הצינור, אך אין לא את הזכות לגשת או לשנות בדרך אחרת את השימוש בחלל התת הקרקעי המוגדר במהלך 20 השנה של שימוש. ללקוח יש את הזכות לבצע בדיקה, תיקונים ועבודות תחזוקה (כולל החלפת חלקים פגומים של הצינור כאשר נחוץ).

בפנייה נשאלה הוועדה (IFRIC) אם תקן דיווח כספי בינלאומי 16, תקן חשבונאות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים או תקן דיווח כספי בינלאומי אחר חלים על הטיפול החשבונאי בחוזה.

#### איזה תקן דיווח כספי בינלאומי הישות שוקלת תחילה?

סעיף 3 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 דורש מישות ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 16 לכל החכירות, עם מספר מצומצם של חריגים. סעיף 9 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 קובע: "בעת ההתקשרות בחוזה, ישות תעריך אם החוזה הוא חכירה או אם הוא כולל חכירה."

הוועדה (IFRIC) העירה שבחוזה המתואר בפנייה, אף אחד מהחריגים בסעיפים 3 ו-4 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 אינו חל – בפרט, הוועדה (IFRIC) ציינה שהחלל התת קרקעי הוא מוחשי. בהתאם לכך, אם החוזה כולל חכירה, תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חל על חכירה זו. אם החוזה אינו כולל חכירה, הישות תשקול אז איזה תקן דיווח כספי בינלאומי אחר חל.

הוועדה (IFRIC) לכן הגיעה למסקנה שהישות תחילה שוקלת אם החוזה כולל חכירה כהגדרתה בתקן דיווח כספי בינלאומי 16.

#### ההגדרה של חכירה

סעיף 9 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 קובע: "חוזה הוא חכירה או כולל חכירה אם החוזה מעביר את הזכות לשלוט בשימוש בנכס מזוהה לתקופת זמן עבור תמורה." ביישום סעיף 9 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16, על מנת לקיים את ההגדרה של חכירה ללקוח חייבות להיות שתי הזכויות הבאות:

- א. הזכות להשיג למעשה את כל ההטבות הכלכליות משימוש בנכס המזוהה לאורך תקופת השימוש; וכן
- ב. הזכות לכוון את השימוש בנכס המזוהה לאורך תקופת השימוש.

#### נכס מזוהה

סעיפים 13-20 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 מספקים הנחיות יישום לגבי נכס מזוהה. סעיף 20 קובע "חלק מקיבולת (a capacity portion) של נכס הוא נכס מזוהה אם הוא מובחן (distinct) באופן פיזי." אך "ללקוח אין את הזכות להשתמש בנכס מזוהה אם לספק יש את הזכות הממשית להחליף את הנכס לאורך תקופת השימוש" (סעיף 14).

הוועדה (IFRIC) העירה שבחזרה המתואר בפנייה החלל התת קרקעי המוגדר הוא מובחן פיזית מיתר הקרקע. המפרט בחזרה כולל את הנתיב, הרוחב והעומק של הצינור, ועל ידי כך מגדיר חלל תת קרקעי מובחן פיזית. העובדה שהחלל הוא תת קרקעי אינה משפיעה כשלעצמה אם הנכס הוא נכס מזהה – החלל התת קרקעי המוגדר הוא מובחן פיזית באותה דרך שבה שטח מוגדר על פני השטח יהיה מובחן פיזית.

לבעל הקרקע אין את הזכות להחליף את החלל התת קרקעי לאורך תקופת השימוש. כתוצאה מכך, הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שהחלל התת קרקעי המוגדר הוא נכס מזהה כמתואר בסעיפים 13ב-20.

### **זכות להשיג למעשה את כל ההטבות הכלכליות משימוש**

סעיפים 21-23 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 מספקים הנחיות יישום לגבי הזכות להשיג למעשה את כל ההטבות הכלכליות משימוש בנכס מזהה לאורך תקופת השימוש. סעיף 21 קובע שללקוח יכולה להיות זכות, לדוגמה, בכך שיש לו שימוש בלעדי בנכס מזהה לאורך תקופת השימוש.

הוועדה (IFRIC) העירה שבחזרה המתואר בפנייה, ללקוח יש את הזכות להשיג למעשה את כל ההטבות הכלכליות משימוש בחלל התת קרקעי המוגדר לאורך תקופת השימוש של 20 שנה. ללקוח יש שימוש בלעדי בחלל התת קרקעי המוגדר לאורך אותה תקופת שימוש.

### **זכות לכוון את השימוש**

סעיפים 24-30 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 מספקים הנחיות יישום לגבי הזכות לכוון את השימוש בנכס מזהה לאורך תקופת השימוש. סעיף 24 קובע שללקוח יש את הזכות הזו רק אם אחד מהבאים מתקיים:

- א. ללקוח יש את הזכות לכוון כיצד ולא יזו מטרה הנכס ישמש לאורך תקופת השימוש; או
- ב. ההחלטות הרלוונטיות לגבי כיצד ולא יזו מטרה הנכס ישמש נקבעות מראש וכן (i) ללקוח יש את הזכות להפעיל את הנכס במהלך תקופת השימוש, מבלי שלספק יש את הזכות לשנות את אותן הוראות הפעלה; או (ii) הלקוח תכנן את הנכס באופן שקובע מראש כיצד ולא יזו מטרה הנכס ישמש במהלך תקופת השימוש.

הוועדה (IFRIC) העירה שבחזרה המתואר בפנייה, ללקוח יש את הזכות לכוון את השימוש בחלל התת קרקעי לאורך תקופת השימוש של 20 שנה מאחר שהתנאים בסעיף 24(i) קיימים. האופן שבו יעשה שימוש בחלל התת קרקעי והמטרה שלשמה יעשה שימוש בו (כלומר, מיקום הצינור במידות מוגדרות שדרכו יועבר הנפט) נקבעו מראש בחזרה. ללקוח יש את הזכות להפעיל את החלל התת קרקעי המוגדר על ידי כך שיש לו הזכות לבצע בדיקות, תיקונים ותחזוקה. הלקוח מבצע את כל ההחלטות לגבי השימוש בחלל התת קרקעי המוגדר אשר ניתן לקבל במהלך תקופת השימוש של 20 שנה.

הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שהחזרה המתואר בפנייה כולל חכירה כהגדרתה בתקן דיווח כספי בינלאומי 16. הלקוח לפיכך יישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 16 לטיפול החשבונאי בחכירה זו.

הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שהעקרונות והדרישות בתקני דיווח כספי בינלאומיים מספקים בסיס מתאים לישות על מנת לקבוע את הטיפול החשבונאי שלו בחזרה המתואר בפנייה. כתוצאה מכך, הוועדה (IFRIC) החליטה לא להוסיף נושא זה לסדר היום לתקינה שלה.

תרגום ה-Agenda Decision של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי לעברית מובא לנוחות המדווחים ורואי החשבון. הנוסח המקורי באנגלית הוא הנוסח המחייב וניתן לקרוא אותו באתר האינטרנט של המוסד לתקני דיווח כספי בינלאומיים בכתובת:

<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/agenda-decisions/ifrs-16-subsurface-rights-june-2019.pdf>