

IFRIC 12

**פרשנות מספר 12 של הוועדה לפרשנויות
של דיווח כספי בינלאומי**

הסדרי זיכיון למתן שירות

IFRIC Interpretation 12

Service Concession

Arrangements

*גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר
פורסמו עד 31 במאי 2023 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר
.2024*

תוכן עניינים

החל
מסעיף

	פרשנות מספר 12 של הוועדה לפרשנויות של
	דיווח כספי בינלאומי
	הסדרי זיכיון למתן שירות
	הפניות
1	רקע
4	תחולה
10	סוגיות
11	עמדה מוסכמת
11	טיפול בזכויות המפעיל בתשתית
12	הכרה בתמורת ההסדר ומדידתה
14	שירותי הקמה או שדרוג
20	שירותי תפעול
22	עלויות אשראי שהתהוו למפעיל
23	נכס פיננסי
26	נכס בלתי מוחשי
27	פריטים שסופקו למפעיל על ידי המעניק
28	מועד תחילה
29	הוראות מעבר

נספחים:

נספח א - הנחיות יישום

נספח ב - תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 1 ולפרשנויות
אחרות[†]

ביאורי מידע*

דוגמאות להמחשה*

בסיס למסקנות*

* לא תורגם לעברית

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

פרשנות מספר 12 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי הסדרי זיכיון למתן שירות

פרשנות מספר 12 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי הסדרי זיכיון למתן שירות (IFRIC 12) מפורטת בסעיפים 1-30 ובנספחים א ו-ב. פרשנות מספר 12 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי מלווה על ידי ביאורי מידע, דוגמאות להמחשה ובסיס למסקנות. התחולה והמעמד המחייב של הפרשנויות נקבעו בהקדמה לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

הפניות

- מסגרת להכנת דוחות כספיים ולהצגתם¹
- תקן דיווח כספי בינלאומי 1 אימוץ לראשונה של תקני דיווח כספי בינלאומיים
- תקן דיווח כספי בינלאומי 7 מכשירים פיננסיים : גילויים
- תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים
- תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות
- תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות
- תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות
- תקן חשבונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע
- תקן חשבונאות בינלאומי 20 הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי
- תקן חשבונאות בינלאומי 23 עלויות אשראי
- תקן חשבונאות בינלאומי 32 מכשירים פיננסיים : הצגה

¹ ההפניה היא למסגרת להכנת דוחות כספיים ולהצגתם של הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) שאומצה על ידי הוועדה בשנת 2001, שהייתה בתוקף במועד הכנת הפרשנות.

- תקן חשבונאות בינלאומי 36 ירידת ערך נכסים
- תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים
- תקן חשבונאות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים
- פרשנות מספר 29 של הוועדה המתמדת לפרשנויות הסדרי זיכיון למתן שירות: גילויים (SIC 29)²

רקע

1. במדינות רבות, התשתית לשירותים ציבוריים - כגון כבישים, גשרים, מנהרות, בתי-כלא, בתי-חולים, נמלי תעופה, מתקנים לחלוקת מים, רשתות הספקת אנרגיה וטלקומוניקציה - הוקמה, הופעלה ותוחזקה באופן מסורתי על ידי המגזר הציבורי ומומנה באמצעות הקצאת התקציב הציבורי.
2. במדינות מסוימות, ממשלות הציעו הסדרי שירות חוזיים כדי לעודד השתתפות של המגזר הפרטי בהקמה, במימון, בתפעול ובתחזוקה של תשתית כזו. במקרים מסוימים התשתית כבר קיימת, ובמקרים אחרים התשתית מוקמת במהלך תקופת הסדר השירות. בהסדר שנמצא בתחולת פרשנות זו מעורבת בדרך כלל ישות מהמגזר הפרטי (מפעיל) אשר מקימה את התשתית שמשמשת לצורך הספקת השירות הציבורי, או לצורך שדרוגה (לדוגמה, על ידי הגדלת הקיבולת שלה), ומתפעלת ומתחזקת את התשתית הזו במשך תקופת זמן שהוגדרה. המפעיל מקבל תשלום עבור שירותיו על פני תקופת ההסדר. ההסדר מוסדר באמצעות חוזה שקובע תקני ביצוע, מנגנונים להתאמת מחירים והסדרים ליישוב מחלוקות. לעתים קרובות, הסדר מסוג זה מכונה הסדר זיכיון למתן שירות מסוג "בנה-הפעל-העבר", "שקם-הפעל-העבר", או "ציבורי - לפרטי".
3. מאפיין של הסדרי שירות אלה הוא שלמחויבות שניטלה על ידי המפעיל יש אופי של שירות ציבורי. המדיניות הציבורית היא לדאוג שהשירותים המתייחסים לתשתית יסופקו לציבור, ללא קשר לזהות הצד שמפעיל את השירותים. הסדר השירות מחייב חוזה את המפעיל לספק את השירותים לציבור בעבור הישות מהמגזר הציבורי. מאפיינים שכיחים נוספים כוללים:

² השם של פרשנות מספר 29 של הוועדה המתמדת לפרשנויות, לשעבר גילוי - הסדרי זיכיון למתן שירות, תוקן על ידי פרשנות מספר 12 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי.

- (א) הצד שמעניק את הסדר השירות (המעניק) הוא ישות מהמגזר הציבורי, לרבות גוף ממשלתי, או ישות מהמגזר הפרטי שאליה הואצלה האחריות על השירות.
- (ב) המפעיל אחראי לפחות על חלק מהניהול של התשתית ושל השירותים הקשורים ואינו פועל רק כסוכן בעבור המעניק.
- (ג) החוזה קובע את המחירים הראשוניים שיגבו על ידי המפעיל ומסדיר את השינויים במחיר במהלך תקופת הסדר השירות.
- (ד) המפעיל מחויב למסור למעניק את התשתית במצב מוגדר בסוף תקופת ההסדר, עבור תמורה שולית מזערית (little), או ללא תמורה שולית. זאת, ללא קשר לזהות הצד שמימן את התשתית בהתחלה.

תחולה

4. פרשנות זו נותנת הנחיות לגבי הטיפול החשבונאי של מפעילים בהסדרי זיכיון למתן שירות ציבורי - לפרטי.
5. פרשנות זו חלה על הסדרי זיכיון למתן שירות ציבורי - לפרטי אם:
- (א) המעניק שולט או מסדיר אילו שירותים המפעיל חייב לספק באמצעות התשתית, למי הוא חייב לספק אותם, ובאיזה מחיר; וכן
- (ב) המעניק שולט - באמצעות בעלות, זכות מוטב (beneficial entitlement) או בדרך אחרת - בזכות שייר משמעותית כלשהי בתשתית בסיום תקופת ההסדר.
6. תשתית שמשמשת לצורך הסדר זיכיון למתן שירות ציבורי - לפרטי למשך מלוא אורך החיים השימושיים שלה (נכסים למלוא אורך החיים) נמצאת בתחולת פרשנות זו אם התנאים שנקבעו בסעיף 5(א) מתקיימים. סעיפים א1-8 מספקים הנחיות לצורך קביעה האם, ובאיזו מידה, הסדרי זיכיון למתן שירות ציבורי - לפרטי נמצאים בתחולת פרשנות זו.
7. פרשנות זו חלה על:
- (א) תשתית שהמפעיל מקים או רוכש מצד שלישי לצורך הסדר השירות; וגם על

(ב) תשתית קיימת שהמעניק נותן למפעיל גישה אליה לצורך הסדר השירות.

8. פרשנות זו אינה מתייחסת לטיפול החשבונאי בתשתית שהוחזקה והוכרה על ידי המפעיל כרכוש קבוע לפני שהוא התקשר בהסדר השירות. דרישות הגריעה שנקבעו בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (המפורטות בתקן חשבונאות בינלאומי 16) חלות על תשתית כזו.

9. פרשנות זו אינה מתייחסת לטיפול החשבונאי על ידי מעניקים.

סוגיות

10. פרשנות זו מפרטת עקרונות כלליים להכרה במחויבויות ובזכויות המתייחסות בהסדרי זיכיון למתן שירות, ולמידתן. דרישות לגילוי מידע לגבי הסדרי זיכיון למתן שירות נקבעו בפרשנות מספר 29 של הוועדה המתמדת לפרשנויות. הסוגיות הנידונות בפרשנות זו הינן:

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

עמדה מוסכמת

טיפול בזכויות המפעיל בתשתית

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

הכרה בתמורת ההסדר ומדידתה

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

13. המפעיל יכיר בהכנסות בגין השירותים שהוא מבצע וימדוד אותן בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 15. מהות התמורה קובעת את הטיפול החשבונאי העוקב לגביה. הטיפול החשבונאי העוקב בתמורה שהתקבלה כנכס פיננסי וכנכס בלתי מוחשי מפורט בסעיפים 23-26 להלן.

שירותי הקמה או שדרוג

14. הטיפול החשבונאי על ידי המפעיל בשירותי הקמה או שדרוג יהיה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 15.

תמורה שניתנה למפעיל על ידי המעניק

15. אם המפעיל מספק שירותי הקמה או שדרוג יש להכיר בתמורה שהתקבלה על ידי המפעיל או שהמפעיל זכאי לקבל בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 15. התמורה עשויה להיות זכויות ל:

(א) נכס פיננסי; או

(ב) נכס בלתי מוחשי.

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

17. המפעיל יכיר בנכס בלתי מוחשי במידה שבה הוא מקבל זכות (רישיון) לחייב משתמשים בשירות הציבורי. זכות לחייב משתמשים בשירות הציבורי אינה זכות בלתי מותנית לקבל מזומן משום שהסכומים תלויים במידה שבה הציבור ישתמש בשירות.
18. אם התשלום שהמפעיל מקבל עבור שירותי ההקמה מורכב בחלקו מנכס פיננסי ובחלקו מנכס בלתי מוחשי, נדרש לטפל בנפרד בכל רכיב של התמורה למפעיל. התמורה שהתקבלה או שקיימת זכות לקבלה בגין שני הרכיבים תוכר לראשונה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 15.
19. מהות התמורה שניתנה למפעיל על ידי המעניק תיקבע בהתייחס לתנאי החוזה, ועל ידי חוק החוזים הרלוונטי, כאשר קיים. מהות התמורה קובעת את הטיפול החשבונאי העוקב כמתואר בסעיפים 23-26. עם זאת, שני סוגי התמורה מסווגים כנכס בגין חוזה במהלך תקופת ההקמה או השדרוג בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 15.

שירותי תפעול

20. המפעיל יטפל בשירותי תפעול בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 15.

מחויבויות חוזיות לשקם תשתית לרמת שימושיות שהוגדרה

21. למפעיל עשויות להיות מחויבויות חוזיות שאותן הוא חייב לקיים כתנאי ברישיון שלו, לפיהן הוא נדרש (א) לתחזק את התשתית ברמת שימושיות שהוגדרה, או (ב) לשקם את התשתית למצב שהוגדר לפני שהיא תימסר למעניק בסיום הסדר השירות. מחויבויות חוזיות אלה לתחזק או לשקם תשתית, למעט מרכיב כלשהו של שדרוג (ראה סעיף 14), יוכרו וימדדו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37, דהיינו לפי האומדן הטוב ביותר של היציאה שתידרש לסלק את המחויבות בהווה בסוף תקופת הדיווח.

עלויות אשראי שהתהוו למפעיל

22. בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 23, עלויות אשראי שניתן ליחסן להסדר יוכרו כהוצאה בתקופה שבה הן מתהוות, אלא אם יש למפעיל זכות חוזית לקבל נכס בלתי מוחשי (זכות לחייב משתמשים בשירות הציבורי). במקרה זה יש להוון, במהלך שלב ההקמה של ההסדר, את עלויות האשראי שניתן ליחסן להסדר, בהתאם לאותו תקן.

נכס פיננסי

23. תקן חשבונאות בינלאומי 32 ותקני דיווח כספי בינלאומיים 7 ו-9 חלים על הנכס הפיננסי שהוכר בהתאם לסעיפים 16 ו-18.
24. הסכום המגיע (due) מהמעניק, או לפי הוראת המעניק, מטופל בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 כנמדד ב:
- (א) עלות מופחתת;
- (ב) שווי הוגן דרך רווח כולל אחר; או
- (ג) שווי הוגן דרך רווח או הפסד.
25. אם הסכום המגיע מהמעניק נמדד בעלות מופחתת או בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר, תקן דיווח כספי בינלאומי 9 דורש להכיר ברווח או הפסד בריבית המחושבת לפי שיטת הריבית האפקטיבית.

נכס בלתי מוחשי

26. תקן חשבונאות בינלאומי 38 חל על נכס בלתי מוחשי שמוכר בהתאם לסעיפים 17 ו-18. סעיפים 45 עד 47 לתקן חשבונאות בינלאומי 38 מספקים הנחיות למדידת נכסים בלתי מוחשיים שנרכשו תמורת נכס לא-כספי או נכסים לא-כספיים או שילוב של נכסים כספיים ושל נכסים לא-כספיים.

פריטים שסופקו למפעיל על ידי המעניק

27. בהתאם לסעיף 11, פריטי תשתית שהמפעיל קיבל אליהם גישה מהמעניק לצורך הסדר השירות אינם מוכרים כרכוש קבוע של המפעיל. בנוסף, המעניק עשוי לספק פריטים אחרים למפעיל אשר המפעיל יכול, לפי רצונו, להשאירם ברשותו או לסחור בהם. אם נכסים כאלה מהווים חלק מהתמורה שנדרש שתשולם למפעיל עבור השירותים, אזי הם אינם מענקים ממשלתיים כפי שהוגדרו בתקן חשבונאות בינלאומי 20. במקום זאת, הם מטופלים כחלק ממחיר העסקה כהגדרתו בתקן דיווח כספי בינלאומי 15.

מועד תחילה

28. ישות תיישם פרשנות זו לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2008 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת פרשנות זו לתקופה המתחילה לפני 1 בינואר 2008, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

[בוטל] א-28ג.

28ד. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות, שפורסם במאי 2014, תיקן את החלק של ה"הפניות" ואת סעיפים 13-15, 18-20 ו-27. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

28ה. תקן דיווח כספי בינלאומי 9, כפי שפורסם ביולי 2014, תיקן את סעיפים 23-25 וביטל את סעיפים א-28ג. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 9.

28ו. תקן דיווח כספי בינלאומי 16, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיף 8א. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

הוראות מעבר

29. בכפוף לאמור בסעיף 30, שינויים במדיניות חשבונאית יטופלו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8, דהיינו למפרע.

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

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

(ב) להשתמש בערכים בספרים הקודמים של אותם נכסים פיננסיים ובלתי מוחשיים (מבלי להתחשב בסיווגם הקודם) כערכים בספרים שלהם לאותו תאריך; וכן

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

נספח א

הנחיות יישום

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של הפרשנות

תחולה (סעיף 5)

1א. סעיף 5 לפרשנות זו קובע שתשתית נמצאת בתחולת הפרשנות כאשר התנאים המפורטים להלן מתקיימים:

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

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

2א. השליטה או ההסדר שצוינו בתנאי (א) יכולות להיות באמצעות חוזה או בדרך אחרת (כגון באמצעות מפקח - regulator), וכוללות נסיבות שבהן המעניק קונה את כל התפוקה וגם נסיבות שבהן חלק או כל התפוקה נקנית על ידי משתמשים אחרים. ביישום תנאי זה, המעניק וצדדים קשורים כלשהם יבחנו ביחד. אם המעניק הוא ישות מהמגזר הציבורי, אזי המגזר הציבורי כמכלול, ביחד עם מפקחים כלשהם הפועלים לטובת הציבור, ייחשב כקשור למעניק לצורך פרשנות זו.

3א. לעניין תנאי (א), לא נדרש שלמעניק תהיה שליטה מוחלטת על המחיר; מספיק שהמחיר יפוקח על ידי המעניק, על ידי חוזה או על ידי מפקח, לדוגמה באמצעות מנגנון תקרה (capping). אולם, נדרש ליישם את התנאי לפי מהות ההסדר. יש להתעלם ממאפיינים לא מהותיים, כגון תקרה שתחול רק בנסיבות שהסתברות התרחשותן קלושה. לעומת זאת, אם לדוגמה, חוזה מתיימר להעניק למפעיל חופש לקבוע מחירים, אבל כל רווח עודף מוחזר למעניק, אזי קיימת תקרה על התשואה למפעיל ורכיב המחיר של מבחן השליטה מתקיים.

4א. לעניין תנאי (ב), שליטת המעניק על זכות שייר משמעותית כלשהי צריכה הן להגביל את היכולת המעשית של המפעיל למכור או לשעבד את התשתית והן לתת למעניק זכות שימוש נמשכת לאורך תקופת ההסדר. זכות השייר בתשתית היא אומדן הערך השוטף של

התשתית כאילו שהיא כבר כעת נמצאת בגיל ובמצב שחזוי שהיא תהיה בהם בסוף תקופת ההסדר.

5א. יש להבדיל בין שליטה לבין ניהול. אם המעניק משאיר בידיו גם את מידת השליטה המתוארת בסעיף 5(א) וגם זכות שייר משמעותית כלשהי בתשתית, אזי המפעיל רק מנהל את התשתית בעבור המעניק - גם אם, במקרים רבים, יתכן שיהיה לו שיקול דעת ניהולי רחב.

6א. תנאים (א) ו-(ב) יחדיו מזהים מקרים שבהם התשתית, לרבות תחליפים כלשהם שנדרשים (ראה סעיף 21), נשלטת על ידי המעניק במשך מלוא אורך החיים הכלכליים שלה. לדוגמה, אם המפעיל צריך להחליף חלק מפריט תשתית במהלך תקופת ההסדר (לדוגמה את השכבה העליונה של כביש או את הגג של בניין), יש לבחון את פריט התשתית כמכלול. לפיכך תנאי (ב) מתקיים לגבי המכלול של התשתית, כולל החלק שמוחלף, אם המעניק שולט בזכות שייר משמעותית כלשהי בהחלפה הסופית של חלק זה.

7א. לעתים השימוש בתשתית מוסדר בחלקו בצורה שתוארה בסעיף 5(א), ובחלקו אינו מוסדר. אולם, הסדרים אלה מתבצעים במגוון של צורות:

(א) יש לנתח בנפרד כל תשתית שניתנת להפרדה פיזית, ניתנת להפעלה באופן בלתי תלוי ועומדת בהגדרה של יחידה מניבת מזומנים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36, אם היא משמשת במלואה למטרות שאינן מוסדרות. לדוגמה, כלל זה עשוי לחול על אגף פרטי של בית חולים, כאשר שאר החלקים של בית החולים משמשים את המעניק כדי לטפל בחולים במסגרת הרפואה הציבורית.

(ב) כאשר פעילויות שהינן לחלוטין נלוות (כגון חנות בבית חולים) אינן מוסדרות, מבחני השליטה ייושמו כאילו ששירותים אלה לא קיימים, משום שבמצבים שבהם המעניק שולט בשירותים בדרך המתוארת בסעיף 5, הקיום של פעילויות נלוות אינו גורע מהשליטה של המעניק על התשתית.

8א. למפעיל עשויה להיות זכות להשתמש בתשתית הניתנת להפרדה המתוארת בסעיף 7(א), או במתקנים המשמשים להספקת שירותים נלווים לא מוסדרים שתוארו בסעיף 7(ב). בכל אחד מהמקרים האלה, יתכן שקיימת במהות חכירה מהמעניק למפעיל; במצב זה, החכירה תטופל בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16.