

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي "IFRIC" 12 ترتيبات امتياز الخدمة العامة

المراجع

- "إطار إعداد وعرض القوائم المالية"¹
- المعيار الدولي للتقرير المالي 1 "تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة"
- المعيار الدولي للتقرير المالي 7 "الأدوات المالية: الإفصاحات"
- المعيار الدولي للتقرير المالي 9 "الأدوات المالية"
- المعيار الدولي للتقرير المالي 15 "الإيرادات من العقود مع العملاء"
- المعيار الدولي للتقرير المالي 16 "عقود الإيجار"
- معيار المحاسبة الدولي 8 "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- معيار المحاسبة الدولي 16 "العقارات، والآلات والمعدات"
- معيار المحاسبة الدولي 20 "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية"
- معيار المحاسبة الدولي 23 "تكاليف الاقتراض"
- معيار المحاسبة الدولي 32 "الأدوات المالية: العرض"
- معيار المحاسبة الدولي 36 "الهبوط في قيمة الأصول"
- معيار المحاسبة الدولي 37 "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"
- معيار المحاسبة الدولي 38 "الأصول غير الملموسة"
- تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC" – 29 "ترتيبات امتياز الخدمة العامة: الإفصاحات"²

الخلفية

- 1 تقليدياً، جرت الأمور في العديد من الدول على أن يتم تشييد وتشغيل وصيانة البنية التحتية للخدمات العامة مثل الطرق، والجسور، والأنفاق، والسجون، والمستشفيات، والمطارات، ومرافق توزيع المياه، وإمدادات الطاقة وشبكات الاتصالات – من قبل القطاع العام وتمويلها من خلال اعتمادات الموازنة العامة.
- 2 في بعض الدول، أدخلت الحكومات ترتيبات الخدمة التعاقدية لجذب مشاركة القطاع الخاص في تطوير، وتمويل، وتشغيل وصيانة تلك البنية التحتية. وقد تكون البنية التحتية موجودة بالفعل، أو قد يتم تشييدها خلال فترة ترتيب الخدمة. ينطوي الترتيب الذي يقع ضمن نطاق هذا التفسير - عادة - على منشأة قطاع خاص (مشغل) تقوم بتشيد البنية التحتية المستخدمة لتقديم الخدمة العامة أو ترقيتها (على سبيل المثال، من خلال زيادة سعتها) وتشغيل وصيانة تلك البنية التحتية لفترة محددة من الوقت. يدفع للمشغل مقابل خدماته على مدى فترة الترتيب. يحكم الترتيب عقد يحدد معايير الأداء، والآليات لتعديل الأسعار، والترتيبات لتسوية الخلافات. ويوصف مثل هذا الترتيب - غالباً - بأنه ترتيب امتياز الخدمة العامة 'بناء- تشغيل-تحويل'، أو 'إعادة تأهيل- تشغيل- تحويل' أو 'من العام-إلى-الخاص'.

1 في سبتمبر 2010 استبدل مجلس معايير المحاسبة الدولية "الإطار" بـ "إطار مفاهيم التقرير المالي".

2 عدل تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي 12 عنوان تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC" 29، الذي كان في السابق "الإفصاح – ترتيبات امتياز الخدمة العامة".

- 3 إن سمة ترتيبات الخدمة هذه هي طابع الخدمة العامة للالتزام الذي يتعهد به المشغل. والسياسة العامة هي أن الخدمات المتعلقة بالبنية التحتية يتم تقديمها للعموم، بغض النظر عن هوية الطرف الذي يقوم بتشغيل الخدمات. ويُلزم ترتيب الخدمة المشغل تعاقدياً بتقديم الخدمات إلى العموم نيابة عن منشأة القطاع العام. والسمات المشتركة الأخرى هي:
- (أ) أن الطرف الذي يمنح ترتيب الخدمة (المانح) هو منشأة قطاع عام، بما في ذلك هيئة حكومية، أو منشأة قطاع خاص آلت إليها المسؤولية عن الخدمة.
- (ب) أن المشغل مسؤول -على الأقل- عن بعض من إدارة البنية التحتية والخدمات ذات الصلة ولا يتصرف فقط - على أنه مجرد وكيل نيابة عن المانح.
- (ج) أن العقد يحدد الأسعار الأولية التي يقوم المشغل بجبايتها وينظم تعديلات الأسعار على مدى فترة ترتيب الخدمة.
- (د) أن المشغل ملزم بتسليم البنية التحتية إلى المانح في نهاية فترة الترتيب بالحالة المحددة لها في مقابل عوض قليل أو بدون عوض إضافي، بغض النظر عن الطرف الذي مولها -بشكل أولي-

النطاق

- 4 يقدم هذا التفسير إرشادات بشأن المحاسبة من قبل المشغلين لترتيبات امتياز الخدمة العامة من العام-إلى-الخاص.
- 5 ينطبق هذا التفسير على ترتيبات امتياز الخدمة العامة من العام-إلى-الخاص إذا:
- (أ) كان المانح يتحكم في، أو ينظم، الخدمات التي يجب على المشغل تقديمها بواسطة البنية التحتية، وإلى من يجب عليه تقديمها لهم، وبأي الأسعار؛
- (ب) كان المانح يتحكم- من خلال الملكية، أو حق الانتفاع أو خلاف ذلك- في أي حصة متبقية مهمة في البنية التحتية بنهاية أجل الترتيب.
- 6 تقع البنية التحتية المستخدمة، طوال مجمل عمرها الإنتاجي (أصول لمدى الحياة)، في ترتيب امتياز الخدمة العامة من العام-إلى-الخاص ضمن نطاق هذا التفسير إذا تم استيفاء الشروط الواردة في الفقرة 5(أ). تقدم فقرات إرشادات التطبيق 1- 8 إرشادات بشأن تحديد ما إذا كانت، وإلى أي حد، تقع ترتيبات امتياز الخدمة العامة من العام-إلى-الخاص ضمن نطاق هذا التفسير.
- 7 ينطبق هذا التفسير على كل من:
- (أ) البنية التحتية التي يقوم المشغل بتشبيدها أو اقتنائها من طرف ثالث لغرض ترتيب الخدمة.
- (ب) البنية التحتية القائمة التي يمنح المانح المشغل حق الوصول إليها لغرض ترتيب الخدمة.
- 8 لا يحدد هذا التفسير كيفية المحاسبة عن البنية التحتية التي كان محتفظاً بها ومثبتة على أنها عقارات وآلات ومعدات من قبل المشغل قبل دخوله في ترتيب الخدمة. تنطبق متطلبات إلغاء الإثبات للمعايير الدولية للتقرير المالي (الواردة في معيار المحاسبة الدولي 16) على مثل هذه البنية التحتية.
- 9 لا يحدد هذا التفسير كيفية المحاسبة من قبل المانحين.

الإشكالات

- 10 يبين هذا التفسير المبادئ العامة بشأن إثبات وقياس الالتزامات والحقوق المتعلقة بها في ترتيبات امتياز الخدمة العامة. وقد وردت متطلبات الإفصاح عن معلومات بشأن ترتيبات امتياز الخدمة العامة في تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC" 29. أما الإشكالات التي يتناولها هذا التفسير فهي:
- (أ) معالجة حقوق المشغل في البنية التحتية.
- (ب) إثبات وقياس عوض الترتيب.
- (ج) خدمات التشبيد أو الترقية.

- (د) خدمات التشغيل.
(هـ) تكاليف الاقتراض.
(و) المعالجة المحاسبية اللاحقة للأصل المالي والأصل غير الملموس.
(ز) البنود المقدمة من قبل المانح إلى المشغل.

الإجماع

معالجة حقوق المشغل في البنية التحتية

11 لا يجوز إثبات البنية التحتية، التي تقع ضمن نطاق هذا التفسير، على أنها عقارات وآلات ومعدات للمشغل نظراً لأن ترتيب الخدمة التعاقدية لا ينقل الحق في التحكم في استخدام البنية التحتية العامة إلى المشغل. للمشغل حق الوصول إلى البنية التحتية لتقديم الخدمة العامة نيابة عن المانح وفقاً للشروط المحددة الواردة في العقد.

إثبات وقياس عوض الترتيب

12 بموجب شروط الترتيبات التعاقدية التي تقع ضمن نطاق هذا التفسير، فإن المشغل يتصرف على أنه مزود خدمة. يقوم المشغل بتشديد أو ترقيّة البنية التحتية (خدمات التشييد أو الترقية) المستخدمة لتقديم خدمة عامة ويقوم بتشغيل وصيانة تلك البنية التحتية (خدمات التشغيل) لفترة محددة من الزمن.

13 يجب على المشغل إثبات وقياس الإيراد، وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 15، مقابل الخدمات التي يؤديها. تحدد طبيعة العوض المعالجة المحاسبية اللاحقة عنه. في الفقرات 23-26 أدناه، تم تفصيل المحاسبة اللاحقة عن العوض المُستلم على أنه أصل مالي وعلى أنه أصل غير ملموس.

خدمات التشييد أو الترقية

14 يجب على المشغل المحاسبة عن خدمات التشييد أو الترقية وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 15.

العوض المقدم من قبل المانح إلى المشغل

15 إذا قدم المشغل خدمات تشييد أو ترقيّة، فإنه يجب إثبات العوض المُستلم أو مستحق تحصيل من قبل المشغل وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 15. وقد يكون العوض حقوقاً في:

(أ) أصل مالي؛ أو

(ب) أصل غير ملموس.

16 يجب على المشغل إثبات أصل مالي يقدر ما يكون له حق تعاقدية غير مشروط في استلام نقد أو أصل مالي آخر من المانح أو بتوجيه منه مقابل خدمات التشييد؛ وللمانح القليل من حرية التصرف، إن وجدت، لتجنب دفعه، لأن الاتفاقية - عادة تكون واجبة النفاذ بموجب القانون. وللمشغل حق غير مشروط في استلام نقد إذا ضمن المانح - بشكل تعاقدية - أن يدفع إلى المشغل (أ) مبالغ محددة أو يمكن تحديدها أو (ب) العجز، إن وجد، بين المبالغ المستلمة من مستخدمي الخدمة العامة والمبالغ المحددة أو التي يمكن تحديدها، حتى ولو كان الدفع مشروطاً بأن يضمن المشغل أن البنية التحتية تستوفي متطلبات محددة للجودة والكفاءة.

17 يجب على المشغل إثبات أصل غير ملموس يقدر ما يحصل عليه من حق (ترخيص) في فرض رسوم على مستخدمي الخدمة العامة. لا يُعد الحق في فرض رسوم على مستخدمي الخدمة العامة حقاً غير مشروط في استلام نقد نظراً لأن المبالغ مشروطة بمدى استخدام الجمهور للخدمة.

18 إذا تم الدفع للمشغل مقابل خدمات التشييد - جزئياً - بواسطة أصل مالي وجزئياً - بواسطة أصل غير ملموس، فإنه من الضروري المحاسبة - بشكل منفصل - عن كل مكون لعوض المشغل. يجب - بشكل أولي - إثبات العوض المُستلم أو مستحق التحصيل مقابل كلا المكونين وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 15.

19 يجب أن يتم تحديد طبيعة العوض المقدم من قبل المانح إلى المشغل بالرجوع إلى شروط العقد، والقانون وثيق الصلة بموضوع العقد، في حال وجوده. وتحدد طبيعة العوض المحاسبية اللاحقة كما تم وصفها في الفقرات 23-26. وبالرغم من ذلك، فوفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 15، يتم تصنيف كلا النوعين من العوض على أنهما أصل عقد خلال فترة التشييد أو الترقية.

خدمات التشغيل

20 يجب على المشغل المحاسبة عن خدمات التشغيل وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 15.

الالتزامات التعاقدية بإعادة البنية التحتية إلى مستوى محدد من الصلاحية للاستخدام

21 قد يكون على المشغل التزامات تعاقدية، يجب عليه الوفاء بها على أنها شرط لترخيصه (أ) بصيانة البنية التحتية إلى مستوى محدد من الصلاحية للاستخدام أو (ب) بإعادة البنية التحتية إلى حالة محددة قبل أن يتم تسليمها إلى المانح بنهاية ترتيب الخدمة. يجب إثبات وقياس هذه الالتزامات التعاقدية بصيانة البنية التحتية أو بإعادتها إلى الحالة المحددة، باستثناء أي عنصر ترقية (أنظر الفقرة 14)، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 37، أي بأفضل تقدير للإنفاق الذي قد يكون مطلوباً لتسوية الالتزام الحالي في نهاية فترة التقرير.

تكاليف الاقتراض التي يتكبدها المشغل

22 وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 23، يجب أن يتم إثبات تكاليف الاقتراض التي تعود إلى الترتيب على أنها مصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها ما لم يكن للمشغل حق تعاقدي في استلام أصل غير ملموس (حق في فرض رسوم على مستخدمي الخدمة العامة). في هذه الحالة، يجب أن تتم رسملة تكاليف الاقتراض التي تعود إلى الترتيب خلال مرحلة التشييد من الترتيب وفقاً لذلك المعيار.

الأصل المالي

23 يطبق معيار المحاسبة الدولي 32 والمعايير الدولية للتقرير المالي 7 و9 على الأصل المالي الذي يتم إثباته بموجب الفقرتين 16 و18.

24 تتم المحاسبة عن المبلغ المستحق على المانح أو بتوجيه منه وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 9 بحسب ما يتم قياسه بـ:

(أ) التكلفة المستنفدة؛ أو

(ب) القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر؛ أو

(ج) القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

25 إذا تم قياس المبلغ المستحق على المانح بالتكلفة المستنفدة أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، فإن المعيار الدولي للتقرير المالي 9 يتطلب إثبات الفائدة المحسوبة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية في الربح أو الخسارة.

الأصل غير الملموس

26 ينطبق معيار المحاسبة الدولي 38 على الأصل غير الملموس الذي يتم إثباته وفقاً للفقرتين 17 و18. وتقدم الفقرات 45-47 من معيار المحاسبة الدولي 38 إرشادات بشأن قياس الأصول غير الملموسة التي يتم اقتناؤها مقابل أصل أو أصول غير نقدية أو توليفة من الأصول النقدية وغير النقدية.

البنود المقدمة من قبل المانح إلى المشغل

27 وفقاً للفقرة 11، لا يتم إثبات بنود البنية التحتية، التي يمنح المانح المشغل حق الوصول إليها لأغراض ترتيب الخدمة، على أنها عقارات وآلات ومعدات للمشغل. وقد يقدم المانح - أيضاً - بنوداً أخرى إلى المشغل والتي يستطيع المشغل أن يحتفظ بها أو يعاملها حسبما يرغب. إذا كانت مثل هذه الأصول تشكل جزءاً من العوض المستحق السداد من قبل المانح مقابل الخدمات، فإنها لا تُعد منحة حكومية كما تم تعريفها في معيار المحاسبة الدولي 20. وبدلاً من ذلك، تتم المحاسبة عنها على أنها جزء من سعر المعاملة كما تم تعريفه في المعيار الدولي للتقرير المالي 15.

تاريخ السريان

- 28 يجب على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2008 أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبعد. وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة تبدأ قبل 1 يناير 2008، فإنه يجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.
- 28أ- [حُذفت]
- 28ج
- 28د عدل المعيار الدولي للتقرير المالي 15 "الإيرادات من العقود مع العملاء"، المُصدر في مايو 2014، قسم 'المراجع' والفترات 13-15، و8-20، و27. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 15.
- 28هـ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي 9، المُصدر في يوليو 2014، الفقرات 23-25 وحذف الفقرات 28أ-28ج. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 9.
- 28و عدل المعيار الدولي للتقرير المالي 16 المُصدر في يناير 2016م فقرة إرشادات التطبيق 8، والملحق ب. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي 16.

التحول

- 29 مع مراعاة الفقرة 30، تتم المحاسبة عن التغييرات في السياسة المحاسبية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 8، أي بأثر رجعي.
- 30 لأي ترتيب خدمة معين، إذا كان من غير العملي للمشغل تطبيق هذا التفسير -بأثر رجعي- في بداية أ بكر فترة معروضة، فإنه يجب عليه:
- (أ) إثبات الأصول المالية والأصول غير الملموسة التي كانت موجودة في بداية أ بكر فترة معروضة.
- (ب) استخدام المبالغ الدفترية السابقة لتلك الأصول المالية والأصول غير الملموسة (مهما يكن تصنيفها -سابقاً- على أنها مبالغها الدفترية كما في ذلك التاريخ.
- (ج) اختبار الأصول المالية والأصول غير الملموسة التي تم إثباتها في ذلك التاريخ للهبوط، ما لم يكن ذلك من غير العملي، وفي هذه الحالة يجب اختبار المبالغ للهبوط كما في بداية الفترة الحالية.

الملحق أ إرشادات التطبيق

يُعد هذا المحق جزءاً لا يتجزأ من التفسير.

النطاق (الفقرة 5)

- إرشادات التطبيق 1 تبين الفقرة 5 من هذا التفسير أن البنية التحتية تقع ضمن نطاق التفسير عندما تنطبق الشروط التالية:
- (أ) كان المانح يتحكم في، أو ينظم، الخدمات التي يجب على المشغل تقديمها بواسطة البنية التحتية، وإلى من يجب عليه تقديمها لهم، وبأي الأسعار.
- (ب) كان المانح يتحكم- من خلال الملكية، أو حق الانتفاع أو خلاف ذلك- بأي حصة متبقية مهمة في البنية التحتية بنهاية أجل الترتيب.
- إرشادات التطبيق 2 يمكن أن يكون التحكم أو التنظيم المشار إليهما في الشرط (أ) بموجب عقد أو خلافه (مثلاً من خلال جهة تنظيمية)، وتشمل الحالات التي يشترى فيها المانح جميع المخرجات وتلك التي يشترى فيها مستخدمون آخرون بعض أو جميع المخرجات. وعند تطبيق هذا الشرط، يجب الأخذ في الحسبان المانح وأي أطراف ذي علاقة معاً. وإذا كان المانح منشأة قطاع عام، فإن القطاع العام ككل، بالإضافة إلى أي جهات تنظيمية تعمل للمصلحة العامة، يجب اعتبارها طرفاً ذا علاقة بالمانح لأغراض هذا التفسير.
- إرشادات التطبيق 3 لغرض الشرط (أ)، لا يلزم المانح أن يكون لديه تحكم كامل في السعر: يكفي أن السعر يتم تنظيمه من قبل المانح، أو العقد أو جهة تنظيمية، على سبيل المثال، بألية حد أعلى للأسعار. وبالرغم من ذلك، يجب تطبيق الشرط على جوهر الاتفاقية. ويجب تجاهل السمات غير الأساسية، مثل الحد الأعلى الذي سوف يطبق فقط - في الحالات التي يستبعد حدوثها. وفي المقابل، إذا كان عقد، على سبيل المثال، يفيد بمنح المشغل حرية تحديد الأسعار، ولكن أي زيادة في الربح ترد إلى المانح، فإنه يتم تحديد حد أعلى لعائد المشغل ويكون قد تم استيفاء عنصر السعر في اختبار التحكم.
- إرشادات التطبيق 4 لغرض الشرط (ب)، يجب أن يفيد تحكم المانح في أي حصة متبقية مهمة من القدرة العملية للمشغل على بيع أو رهن البنية التحتية وأن تعطي المانح حقاً مستمراً في الاستخدام طوال فترة الترتيب. الحصة المتبقية في البنية التحتية هي القيمة الجارية المقدرة للبنية التحتية إذا كانت -بالفعل - بالعمر وفي الحالة المتوقعة في نهاية فترة الترتيب.
- إرشادات التطبيق 5 يجب تمييز التحكم عن الإدارة. فإذا كان المانح يبق على كل من درجة التحكم الموضحة في الفقرة 5(أ) وأي حصة متبقية مهمة في البنية التحتية، فإن المشغل يدير فقط - البنية التحتية نيابة عن المانح، حتى ولو أنه يكون له في العديد من الحالات حرية واسعة في التصرف الإداري.
- إرشادات التطبيق 6 يحدد الشرطان (أ) و(ب) - معاً - متى يتم التحكم في البنية التحتية، بما في ذلك أي استبدالات مطلوبة (أنظر الفقرة 21)، من قبل المانح لمدى عمرها الاقتصادي. فعلى سبيل المثال، إذا كان يتعين على المشغل استبدال جزء من بند للبنية التحتية خلال فترة الترتيب (مثل الطبقة العليا من الطريق أو سطح مبنى)، فإنه يجب الأخذ في الحسبان بند البنية التحتية ككل. وعليه، فإنه يتم استيفاء الشرط (ب) لكامل البنية التحتية، بما في ذلك الجزء الذي يتم استبداله، إذا كان المانح يتحكم في أي حصة متبقية مهمة في البند النهائي لذلك الجزء.
- إرشادات التطبيق 7 في بعض الأحيان يتم -جزئياً - تنظيم استخدام البنية التحتية بالطريقة الموضحة في الفقرة 5(أ) ولا يتم - تنظيم جزء آخر. وبالرغم من ذلك، تأخذ هذه الترتيبات مجموعة متنوعة من الأشكال:
- (أ) أي بنية تحتية يمكن فصلها مادياً - ويكون بالإمكان تشغيلها - بشكل مستقل - وتستوفي تعريف وحدة توليد نقد كما تم تعريفها في معيار المحاسبة الدولي 36، فإنه يجب أن يتم تحليلها - بشكل منفصل - إذا كان يتم استخدامها - بشكل كامل - لأغراض غير منظمة. فعلى سبيل المثال، قد ينطبق هذا على جناح خاص في مستشفى، حيث يتم استخدام بقية المستشفى من قبل المانح لعلاج المرضى العموميين.
- (ب) عندما لا يتم تنظيم أنشطة ثانوية بحتة (مثل متجر مستشفى)، فإنه يجب تطبيق اختبارات التحكم كما لو كانت تلك الخدمات غير موجودة، لأنه في الحالات التي يتحكم فيها المانح في الخدمات بالطريقة الموضحة في الفقرة 5، فإن وجود أنشطة ثانوية لا ينتقص من تحكم المانح في البنية التحتية.
- إرشادات التطبيق 8 قد يكون للمشغل الحق في استخدام البنية التحتية التي يمكن فصلها الموضحة في فقرة 7(أ) التطبيق 7(أ)، أو المرافق المستخدمة لتقديم الخدمات الثانوية غير المنظمة الموضحة في فقرة 7(ب) التطبيق 7(ب). وفي أي من الحالتين قد يكون هناك - من حيث الجوهر - عقد إيجار من المانح إلى المشغل، وإذا كان كذلك، فيجب المحاسبة عنه وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 16.

