



תקן חשבונאות מספר 43

הכנסות מחוזים עם לקוחות

אוקטובר 2022



תוכן עניינים

החל מסעיף

**תקן חשבונאות מספר 43
הכנסות מחוזים עם לקוחות**

א	מבוא
1	מטרת התקן
2	קיום מטרת התקן
5	תחולה
9	הכרה
9	זיהוי החוזה
15	שילוב של חוזים
16	תיקוני חוזה
20	זיהוי מחויבויות ביצוע
22	הבטחות בחוזים עם לקוחות
24	סחורות או שירותים מובחנים
27	קיום מחויבויות ביצוע
30	מחויבויות ביצוע שמקוימות לאורך זמן
31	מחויבויות ביצוע שמקוימות בנקודת זמן
32	מדידת התקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות ביצוע
37	מדידה
38	קביעת מחיר העסקה
41	תמורה משתנה
47	קיומו של רכיב מימון משמעותי בחוזה
52	תמורה שאינה במזומן
54	תמורה לשלם ללקוח
56	הקצאת מחיר העסקה למחויבויות ביצוע
59	שינויים במחיר העסקה
61	עלויות חוזה
61	עלויות תוספתיות להשגת חוזה
65	עלויות לקיום חוזה
69	הפחתה וירידת ערך עלויות לקיום חוזה ועלויות תוספתיות להשגת חוזה
71	ירידת ערך נכס בגין חוזה
72	הצגה
77	גילוי
80	חוזים עם לקוחות
80	הכנסות ופיצולן
81	הפסדים מירידת ערך
82	יתרות חוזיות
84	מחויבויות ביצוע
85	שיקולי דעת משמעותיים ביישום תקן זה
85	קביעת העיתוי של קיום מחויבויות ביצוע
86	קביעת מחיר העסקה והסכומים שהוקצו למחויבויות הביצוע
87	הקלות מעשיות
88	מועד תחילה
89	הוראות מעבר
97	ביטול של תקנים אחרים
98	שינויים בתקני חשבונאות אחרים



תוכן עניינים - המשך

החל מסעיף

	נספחים
	נספח א - מונחים מוגדרים
	נספח ב - הנחיות יישום
	הכרה
	זיהוי החוזה
	זיהוי מחויבויות ביצוע
	הבטחות בחוזים עם לקוחות
	סחורות או שירותים מובחנים
	עמלות מראש שאינן ניתנות להחזר (ועלויות מתייחסות אחדות)
	אופציות של לקוח לסחורות או לשירותים נוספים
	קיום מחויבויות ביצוע
	מחויבות ביצוע שמקוימות לאורך זמן
	קבלה וצריכה בו זמנית של ההטבות מביצועי הישות
	הלקוח שולט על הנכס תוך כדי יצירתו או שיפורו
	ביצועי הישות אינם יוצרים נכס עם שימוש אלטרנטיבי
	זכות לתשלום עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד
	שיטות למדידת התקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע
	מדידה
	קביעת מחיר העסקה
	תמורה משתנה
	מכירה עם זכות החזרה
	אחריות
	קיומו של רכיב מימון משמעותי בחוזה
	תמורה שאינה במזומן
	תמורה לשלם ללקוח
	הקצאת מחיר העסקה למחויבויות ביצוע
	הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים
	הקצאת הנחה
	הקצאת תמורה משתנה
	שינויים במחיר העסקה
	עלויות חוזה
	הפחתה וירידת ערך עלויות לקיום חוזה ועלויות תוספתיות להשגת חוזה
	הצגה
	נספח ג - סוגיות נבחרות
	שיקולי ספק עיקרי או סוכן
	הענקת רישיון
	הסכמי רכישה חזרה
	הסדרי משגור
	הסדרי "חייב והחזק" (bill-and-hold)
	קיבול על ידי הלקוח
	הקמת בניינים למכירה
	עסקאות קומבינציה
	נספח ד – דוגמאות להמחשה
	נספח ה – השוואה בין שתי חלופות של הוראות מעבר
	נספח ו – טבלת השוואה

תקן חשבונאות מספר 43

הכנסות מחוזים עם לקוחות

אוקטובר 2022

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. 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 בחשבונאות.

תקן זה מובא בסעיפים 1-109 ובנספחים א'-ו'. 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 וההבהרות המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

מבוא

א. בחודש פברואר 2006 פרסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות את תקן חשבונאות מספר 25 *הכנסות*, המבוסס על תקן חשבונאות בינלאומי 18. בחודש מאי 2014 פרסם תקן דיווח כספי בינלאומי 15 *הכנסות מחוזים עם לקוחות* (אשר החליף את תקן חשבונאות בינלאומי 18) אשר חל על תקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2018 או לאחריו. בחודש אפריל 2016 פרסם *הבהרות לתקן דיווח כספי בינלאומי 15*. כתוצאה מכך, הוקמה ועדת משנה לדון ולבחון את אימוץ תקן דיווח כספי בינלאומי 15 ואת ההתאמות הנדרשות לו.

ב. תקן זה מחליף את תקן חשבונאות מספר 25, תקן חשבונאות מספר 2 *הקמת בניינים למכירה* ותקן חשבונאות מספר 4 *עבודות על פי חוזה ביצוע* ואת הבהרה 8 *דיווח הכנסות על בסיס ברוטו או על בסיס נטו* והבהרה 9 *הכנסות מעסקאות תוכנה* ומבוסס בעיקרו על תקן דיווח כספי בינלאומי 15 (להלן - התקן הבינלאומי) לרבות ההבהרות שפורסמו לתקן. עם זאת, תקן זה שונה מהתקן הבינלאומי בנקודות הבאות:

(1) בדומה לתקן דיווח כספי בינלאומי 15, תקן זה חל גם על הקמת יחידות בנייה למכירה (קבלן בונה) ועל עבודות על פי חוזה ביצוע. אולם, תקן זה כולל הוראות והנחיות יישום שהן ייחודיות לישויות המקימות יחידות בנייה למכירה (קבלנים). הוראות והנחיות יישום אלה נכללו במסגרת נספח ג' לתקן זה. כמו כן, נספח ד' לתקן זה כולל דוגמה הממחישה את יישום התקן על ידי קבלן מבצע (דוגמה 35-מחויבות ביצוע המקוימת לאורך זמן), דוגמה הממחישה את יישום התקן על ידי קבלן בונה (דוגמה 36-הקמת יחידות בנייה למכירה) וכן דוגמה הממחישה את יישום התקן לעסקת קומבינציה (דוגמה 37).

(2) התנאים להכרה בהכנסות מחוזה עם לקוח שאינו מקיים את הקריטריונים בסעיף 9 לתקן כאשר הישות מקבלת תמורה מהלקוח שונו בהתאם לתקינה האמריקאית.

(3) סעיפים אחדים מהתקן הבינלאומי (בעיקר דרישות גילוי) הושטו מתקן זה מאחר שנקבע כי הם אינם רלוונטיים לחברות הפרטיות עליהן חל התקן.

(4) לתקן זה נוסף נספח ד' הכולל דוגמאות ליישום התקן.

(5) לתקן זה נוסף נספח ה' המשווה בין שתי חלופות של הוראות מעבר.

(6) לתקן זה נוסף נספח ו' ובו טבלה המפרטת את מיקומו של כל סעיף בתקן זה לעומת התקן הבינלאומי.

ג. כמו כן, תקן זה נערך באופן שונה מהתקן הבינלאומי באופן הבא:

(1) נספח ג' של התקן הבינלאומי שכלל מועד תחילה והוראות מעבר הועבר לסעיפים 89-96 בתקן זה.

- (2) סעיפים אחדים מהתקן הבינלאומי, המהווים הרחבה להוראות התקן, הועברו לנספח ב', אשר מהווה חלק בלתי נפרד מהתקן.
- (3) סעיפים אחדים מנספח ב' בתקן הבינלאומי המתייחסים לסוגיות נבחרות (כגון שיקולי ספק עיקרי או סוכן, הענקת רישיון וכו') הועברו לנספח ג'.

תמצית הוראות התקן

ד. עקרון הליבה של התקן הוא שישות מכירה בהכנסות על מנת לתאר את ההעברה של סחורות או של שירותים שהובטחו ללקוחות בסכום שמשקף את התמורה שישות צופה להיות זכאית לה עבור סחורות או שירותים אלה. ישות מכירה בהכנסות בהתאם לעקרון ליבה זה על ידי יישום השלבים הבאים:

(1) **שלב 1: זיהוי החוזה (החוזים) עם לקוח** - חוזה הוא הסכם בין שני צדדים או יותר שיוצר זכויות ומחויבויות הניתנות לאכיפה. דרישות התקן חלות על כל חוזה שתנאיו הוסכמו עם לקוח ושמקיים קריטריונים מוגדרים. במקרים אחדים, התקן דורש מישות לשלב חוזים ולטפל בהם כחוזה אחד. התקן מספק גם דרישות לטיפול החשבונאי בתיקוני חוזה.

(2) **שלב 2: זיהוי מחויבויות הביצוע בחוזה** - חוזה כולל הבטחות להעביר סחורות או שירותים ללקוח. אם סחורות או שירותים אלה הם מובחנים, ההבטחות הן מחויבויות ביצוע והן מטופלות בנפרד. סחורה או שירות הם מובחנים אם הלקוח יכול להפיק תועלת מהסחורה או מהשירות בעצמם או ביחד עם משאבים אחרים אשר ניתנים להשגה בנקל ללקוח וההבטחה של הישות להעביר את הסחורה או השירות ללקוח ניתנת לזיהוי בנפרד מהבטחות אחרות בחוזה.

(3) **שלב 3: קביעת מחיר העסקה** - מחיר העסקה הוא סכום התמורה לו הישות צופה להיות זכאית בתמורה להעברת סחורות או שירותים שהובטחו ללקוח. מחיר העסקה יכול להיות סכום קבוע אך לעיתים הוא יכול לכלול תמורה משתנה או תמורה בצורה אחרת מאשר במזומן. מחיר העסקה מותאם בגין השפעות של ערך הזמן של הכסף אם אם החוזה כולל רכיב מימון משמעותי ובגין תמורה כלשהי שיש לשלם ללקוח. אם התמורה היא משתנה, ישות אומדת את סכום התמורה לו הישות תהיה זכאית בתמורה להעברת הסחורות או השירותים שהובטחו ללקוח. אומדן הסכום של תמורה משתנה ייכלל במחיר העסקה רק במידה שצפוי ברמה גבוהה שביטול משמעותי בסכום ההכנסות המצטברות שהוכרו לא יתרחש כאשר אי הוודאות הקשורה לתמורה המשתנה תתברר לאחר מכן.

(4) **שלב 4: הקצאת מחיר העסקה למחויבויות הביצוע בחוזה** - ישות מקצה באופן רגיל את מחיר העסקה לכל מחויבות ביצוע על בסיס יחסי של מחירי המכירה הנפרדים של כל סחורה או שירות מובחנים שהובטחו בחוזה. אם מחיר מכירה נפרד אינו ניתן לצפייה במישרין, ישות אומדת אותו. לעיתים, מחיר העסקה כולל הנחה או סכום משתנה של תמורה המתייחסים בשלמותם לחלק מהחוזה. דרישות התקן קובעות מתי ישות מקצה את ההנחה או התמורה המשתנה למחויבות ביצוע אחת, או יותר, אך לא לכל מחויבויות הביצוע (או סחורות או שירותים מובחנים) בחוזה.

(5) **שלב 5: הכרה בהכנסות כאשר (או ככל ש) הישות מקיימת מחויבות ביצוע** - ישות מכירה בהכנסות כאשר (או ככל ש) היא מקיימת מחויבות ביצוע על ידי העברה של סחורה או של שירות שהובטחו (כלומר כאשר הלקוח משיג שליטה על סחורה או שירות אלה). הסכום של הכנסות שמוכר הוא הסכום שהוקצה למחויבות הביצוע שקוימה. ניתן לקיים מחויבות ביצוע בנקודת זמן (בדרך כלל הבטחות להעביר סחורות ללקוח) או לאורך זמן (בדרך כלל הבטחות להעביר שירותים ללקוח). ישות מכירה בהכנסות לאורך זמן עבור מחויבויות ביצוע המקוימות לאורך זמן, על ידי בחירה של שיטה מתאימה למדידת ההתקדמות של הישות לקראת קיום מלא של מחויבות ביצוע זו.

ה. התקן כולל דרישות גילוי שמטרתן שישות תספק למשתמשים בדוחות הכספיים מידע מקיף לגבי המהות, הסכום, העיתוי וחוסר הוודאות של הכנסות ותזרימי מזומנים הנובעים מחוזים עם לקוחות. במיוחד, התקן דורש מישות לספק מידע לגבי:

- (1) הכנסות שהוכרו מחוזים עם לקוחות, כולל הפיצול של הכנסות לקבוצות מתאימות,
- (2) הפסדים מירידת ערך,
- (3) יתרות של חייבים, נכסים בגין חוזה והתחייבויות בגין חוזה,
- (4) מחויבויות ביצוע, כולל העיתוי שבו הישות באופן טיפוסי מקיימת את מחויבויות הביצוע שלה
- (5) שיקולי הדעת המשמעותיים, ושינויים בשיקולי הדעת, שנעשו בקביעת העיתוי של קיום מחויבויות ביצוע וקביעת מחיר העסקה והסכומים שהוקצו למחויבויות הביצוע.

ו. התקן יחול על דוחות כספיים לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2024. יישום מוקדם יותר מותר. יישום התקן יהיה תוך שימוש באחת משתי הדרכים הבאות:

- (1) יישום למפרע לכל תקופת דיווח קודמת מוצגת בהתאם לתקן חשבונאות מספר 35, בכפוף להקלות המפורטות בסעיפים 92 ו-93 לתקן, או
- (2) יישום למפרע כאשר ההשפעה המצטברת של יישום לראשונה של תקן זה מוכרת במועד היישום לראשונה בהתאם לסעיפים 95-96 לתקן ובכפוף להקלה בסעיף 92.

הוראות המעבר המלאות מפורטות בסעיפים 89-96.

ז. עד למועד היישום לראשונה של התקן, ישות נדרשת ליישם את דרישות הגילוי בסעיף 31 לתקן חשבונאות מספר 35 אם חזויה להיות לתקן השפעה מהותית על הדוחות הכספיים של הישות. הגילוי יכלול ציון העובדה שהישות טרם יישמה את התקן, אשר פורסם, אך טרם נכנס לתוקף, וכן מידע ידוע או מידע ניתן לאמידה באופן סביר, הרלוונטי להערכת ההשפעה האפשרית, שתהיה ליישום התקן על הדוחות הכספיים של הישות בתקופה של היישום לראשונה. סעיף 32 לתקן חשבונאות מספר 35 כולל פריטי מידע שעל הישות לשקול את גילויים לצורך ציות לסעיף 31 לתקן חשבונאות מספר 35. כך למשל במקרים הרלוונטיים, ישות תכלול תיאור מפורט לגבי שינויים במודל ההכרה בהכנסה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 43 ביחס למדיניות ההכרה בהכנסה אשר יושמה על ידי הישות עד למועד היישום לראשונה של התקן (דוגמת גילוי בדבר סכומי הכנסה שהוכרו בעבר ואשר יבוטלו עם יישומו של התקן או לחילופין, סכומים שלא הוכרו כהכנסה בעבר, אולם צפויים להיות מוכרים כהכנסה לאחר יישומו). תיאור כאמור יכול שיתייחס להיבטים כגון זיהוי מהן מחויבויות הביצוע שזוהו בדפוסי החוזים בהם מתקשרת הישות, קביעת מחיר העסקה והקצאתו ועיתוי קיום מחויבויות הביצוע (בין אם לאורך זמן או בנקודת זמן). בנוסף בנסיבות מסוימות יש לבחון הכללת גילוי אודות השפעות מהותיות אפשריות על היבטים עסקיים שונים, לרבות עמידת החברה באמות מידה פיננסיות, שינויים במתווי חוזים עם לקוחות, התקשרויות עם ספקים וכיו"ב. על כל ישות לשקול את היקף הגילוי בנסיבות העניין.

תקן חשבונאות מספר 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות

מטרת התקן

1. מטרת תקן זה היא לקבוע את העקרונות שישוּת תיישם על מנת לדווח מידע שימושי למשתמשים בדוחות הכספיים לגבי המהות, הסכום, העיתוי וחוסר הוודאות של הכנסות ותזרימי מזומנים הנובעים מחוזה עם לקוח.

קיום מטרת התקן

2. כדי לקיים את המטרה שבסעיף 1, עקרון הליבה של תקן זה הוא שישוּת תכיר בהכנסות על מנת לתאר את ההעברה של סחורות או של שירותים שהובטחו ללקוחות בסכום שמשקף את התמורה שישוּת צופה להיות זכאית לה עבור סחורות או שירותים אלה.
3. ישוּת תביא בחשבון את התנאים של החוזה ואת כל העובדות והנסיבות הרלוונטיות בעת יישום תקן זה. ישוּת תיישם תקן זה, כולל שימוש בהקלות מעשיות כלשהן, באופן עקבי לחוזים עם מאפיינים דומים ובנסיבות דומות.
4. תקן זה מפרט את הטיפול החשבונאי בחוזה יחיד עם לקוח. אולם, כהקלה מעשית (practical expedient), ייתכן שישוּת תיישם תקן זה לתיק של חוזים (או מחויבויות ביצוע) עם מאפיינים דומים אם הישוּת צופה באופן סביר שההשפעה על הדוחות הכספיים של יישום תקן זה לתיק לא תהיה שונה באופן מהותי מיישום תקן זה לחוזים היחידים (או מחויבויות הביצוע) הכוללים בתיק זה. בעת הטיפול החשבונאי בתיק, ישוּת תשתמש באומדנים והנחות אשר משקפים את הגודל והרכב של התיק.

תחולה

5. ישוּת תיישם תקן זה לכל החוזים עם לקוחות, למעט כלהלן:
 - (א) חוזי חכירה;
 - (ב) חוזי ביטוח;
 - (ג) מכשירים פיננסיים וזכויות או מחויבויות חוזיות אחרות כולל אלה שבתחולת תקן חשבונאות מספר 22 (מעודכן 2017) מכשירים פיננסיים: גילוי והצגה, גילוי דעת 33 הטיפול החשבונאי וכללי הדיווח לגבי ניירות ערך הרשומים למסחר בבורסה לניירות ערך ותעודות השתתפות בקרנות השקעה בנאמנות, גילוי דעת 57 דוחות כספיים מאוחדים גילוי דעת מספר 68 שיטת השווי המאזני ותקן חשבונאות מספר 37 ישוּת השקעה; וכן
 - (ד) החלפות לא כספיות בין ישוּת באותו תחום פעילות עסקית כדי לאפשר מכירות ללקוחות או לקוחות פוטנציאליים. לדוגמה, תקן זה לא יחול על חוזה בין שתי חברות נפט אשר מסכימות ביניהן על החלפת נפט על מנת לענות על ביקוש של לקוחותיהן במקומות שונים מוגדרים ובעיתוי מתאים.
6. ישוּת תיישם תקן זה לחוזה (מלבד חוזה המפורט בסעיף 5) רק אם הצד שכנגד לחוזה הוא לקוח. לקוח הוא צד שהתקשר בחוזה עם ישוּת על מנת להשיג סחורות או שירותים שהם תוצר של הפעילויות הרגילות של הישוּת עבור תמורה. צד שכנגד לחוזה לא יהיה לקוח אם, לדוגמה, הצד שכנגד התקשר בחוזה עם הישוּת כדי להשתתף בפעילות או בתהליך שבהם הצדדים לחוזה חולקים את הסיכונים וההטבות הנובעים מהפעילות או מהתהליך (כמו פיתוח נכס בהסדר שיתוף פעולה) ולא על מנת להשיג את התוצר מהפעילויות הרגילות של הישוּת.
7. חוזה עם לקוח עשוי להיות באופן חלקי בתחולת תקן זה ובאופן חלקי בתחולתם של תקנים אחרים שפורטו בסעיף 5 או במסגרת המדיניות החשבונאית שיושמה לפריטים אחרים שפורטו בסעיף 5 (להלן ביחד - תקנים אחרים).

(א) אם התקנים האחרים קובעים את האופן שבו יש להפריד ו/או למדוד לראשונה חלק אחד, או יותר, של החוזה, אז ישות תיישם תחילה את דרישות ההפרדה ו/או המדידה באותם תקנים. ישות לא תכלול במחיר העסקה את הסכום של חלק (או חלקים) של החוזה אשר נמדדו לראשונה בהתאם לתקנים אחרים ותיישם סעיפים 56-58 על מנת להקצות את הסכום של מחיר העסקה שנשאר (אם בכלל) לכל מחויבות ביצוע בתחולת תקן זה ולחלקים אחרים כלשהם של החוזה שזוהו בסעיף 7(ב).

(ב) אם התקנים האחרים אינם קובעים את האופן שבו יש להפריד ו/או למדוד לראשונה חלק אחד, או יותר, של החוזה, אזי הישות תיישם תקן זה כדי להפריד ו/או למדוד לראשונה את החלק (או חלקים) של החוזה.

8. תקן זה קובע את הטיפול החשבונאי בעלויות התוספתיות להשגת חוזה עם לקוח ולעלויות שהתהוו כדי לקיים חוזה עם לקוח אם עלויות אלה אינן בתחולת תקן אחר (ראה סעיפים 61-71). ישות תיישם סעיפים אלה רק לעלויות שהתהוו אשר מתייחסות לחוזה עם לקוח (או לחלק מחוזה זה) אשר בתחולת תקן זה.

הכרה

זיהוי החוזה (ראה גם סעיפים 11-31 ו-42)

9. ישות תטפל בחוזה עם לקוח אשר בתחולת תקן זה רק כאשר כל הקריטריונים הבאים מתקיימים:

(א) הצדדים לחוזה אישרו את החוזה (בכתב, בעל פה או בהתאם לפרקטיקות עסקיות נהוגות אחרות) והם מחויבים לקיים את המחויבויות המיוחסות להם.

(ב) הישות יכולה לזהות את הזכויות של כל צד לגבי המוצרים או השירותים אשר יועברו.

(ג) הישות יכולה לזהות את תנאי התשלום עבור הסחורות או השירותים אשר יועברו.

(ד) לחוזה יש מהות מסחרית (כלומר הסיכון, העיתוי והסכום של תזרימי המזומנים העתידיים של הישות חזויים להשתנות כתוצאה מהחוזה); וכן

(ה) צפוי שהישות תגבה את התמורה לה היא זכאית עבור הסחורות או השירותים אשר יועברו ללקוח. בהערכה אם יכולת הגבייה של סכום התמורה היא צפויה, ישות תביא בחשבון רק את יכולת הלקוח וכוונתו לשלם סכום זה של תמורה כאשר חל מועד פירעונו. סכום התמורה אשר הישות תהיה זכאית לו עשוי להיות נמוך מהמחיר הנקוב בחוזה אם התמורה היא משתנה מאחר שהישות עשויה להציע ללקוח ויתור על מחיר (ראה סעיף 42).

10. חוזה הוא הסכם בין שני צדדים או יותר שיוצר זכויות ומחויבויות הניתנות לאכיפה. יכולת אכיפה של הזכויות והמחויבויות בחוזה היא עניין של חוק. חוזים יכול שיהיו בכתב, בעל פה או להשתמע מהפרקטיקות העסקיות הנהוגות של הישות.

11. אם חוזה עם לקוח עונה על הקריטריונים בסעיף 9 במועד ההתקשרות בחוזה, ישות לא תבחן מחדש קריטריונים אלה אלא אם כן יש סימן לשינוי משמעותי בעובדות ובנסיבות. לדוגמה, אם יכולת הלקוח לשלם את התמורה מתדרדרת באופן משמעותי, ישות תבחן מחדש אם צפוי שהישות תגבה את התמורה לה תהיה זכאית עבור יתרת הסחורות או השירותים אשר יועברו ללקוח.

12. אם חוזה עם לקוח אינו עונה על הקריטריונים בסעיף 9, ישות תמשיך לבחון את החוזה כדי לקבוע אם הקריטריונים בסעיף 9 מתקיימים לאחר מכן.

13. כאשר חוזה עם לקוח אינו מקיים את הקריטריונים בסעיף 9 לתקן והישות מקבלת תמורה מהלקוח, הישות תכיר בתמורה שהתקבלה כהכנסות רק כאשר אחד מהתנאים הבאים מתקיימים:

(א) לישות לא נותרו מחויבויות להעביר סחורות או שירותים ללקוח בגין התמורה שהתקבלה וכל, או למעשה כל, התמורה שהובטחה על ידי הלקוח התקבלה על ידי הישות והיא אינה ניתנת להחזר;

(ב) החוזה בוטל והתמורה שהתקבלה מהלקוח אינה ניתנת להחזר; או

(ג) הישות העבירה שליטה על הסחורות או השירותים בגינן מתייחסת התמורה שהתקבלה, הישות הפסיקה להעביר ללקוח סחורות או שירותים ואין לה מחויבות לפי החוזה להעביר סחורות או שירותים נוספים, והתמורה שהתקבלה מהלקוח אינה ניתנת להחזר.

14. ישות תכיר בתמורה שהתקבלה מלקוח כהתחייבות עד שהתנאים בסעיף 13 מתקיימים או עד אשר הקריטריונים בסעיף 9 לתקן מתקיימים לאחר מכן (ראה סעיף 12). בהתאם לעובדות והנסיבות המתייחסות לחוזה, ההתחייבות שהוכרה מייצגת את מחויבות הישות להעברת סחורות או שירותים בעתיד או להחזרת התמורה שהתקבלה. בכל אחד מהמקרים, ההתחייבות תימדד בסכום התמורה שהתקבלה מהלקוח.

שילוב של חוזים

15. ישות תשלב שני חוזים או יותר שההתקשרות בהם הייתה באותו מועד או במועד סמוך עם אותו לקוח (או צדדים קשורים של הלקוח) ותטפל בחוזים כחווה יחיד אם אחד או יותר מהקריטריונים הבאים מתקיימים:

(א) נערך משא ומתן על החוזים כחבילה אשר לה מטרה מסחרית יחידה.

(ב) סכום התמורה שישולם בחוזה אחד תלוי במחיר או בביצוע של החוזה האחר; או

(ג) הסחורות או השירותים שהובטחו בחוזים (או סחורות או שירותים אחדים שהובטחו בכל אחד מהחוזים) הם מחויבות ביצוע יחידה בהתאם לסעיפים 20-26.

תיקוני חוזה

16. תיקון חוזה הוא שינוי בתחולה או במחיר (או שניהם) של חוזה שאושר על ידי הצדדים לחוזה. בתעשיות אחדות ובתחומי שיפוט אחדים, ניתן לתאר תיקון חוזה כהוראת שינוי (change order), שינוי (variation) או תיקון. תיקון חוזה קיים כאשר הצדדים לחוזה מאשרים את התיקון אשר יוצר זכויות ומחויבויות ניתנות לאכיפה חדשות של הצדדים לחוזה או משנה זכויות ומחויבויות ניתנות לאכיפה קיימות. תיקון חוזה יכול להיות מאושר בכתב, בהסכם בעל פה או להשתמע מפרקטיקות עסקיות נהוגות. אם הצדדים לחוזה לא אישרו תיקון חוזה, ישות תמשיך ליישם תקן זה לחוזה הקיים עד שיאושר תיקון החוזה.

17. ייתכן שתיתקן חוזה קיים למרות שלצדדים לחוזה יש מחלוקת לגבי התחולה או המחיר (או שניהם) של התיקון או שהצדדים אישרו את השינוי בתחולה של החוזה אך טרם קבעו את השינוי המקביל במחיר. בקביעה אם הזכויות והמחויבויות אשר נוצרות או משתנות בשל תיקון החוזה ניתנות לאכיפה, ישות תביא בחשבון את כל העובדות והנסיבות הרלוונטיות כולל התנאים של החוזה וראיות אחרות. אם הצדדים לחוזה אישרו את השינוי בתחולה של החוזה אבל טרם קבעו את השינוי המקביל במחיר, ישות תאמוד את השינוי למחיר העסקה הנובע מהתיקון בהתאם לסעיפים 41-42 לגבי אמידת תמורה משתנה ולסעיפים 44-45 לגבי הגבלת אומדנים של תמורה משתנה.

18. ישות תטפל בתיקון חוזה כחווה נפרד אם קיימים שני התנאים הבאים:

(א) היקף החוזה גדל בשל תוספת של סחורות או של שירותים שהובטחו שהם מובחנים (distinct) (בהתאם לסעיפים 24-26); וכן

(ב) מחיר החוזה גדל בסכום תמורה אשר משקף את מחירי המכירה העומדים בפני עצמם (להלן – מחירי מכירה נפרדים) של הישות של הסחורות ושל השירותים הנוספים שהובטחו ותיאומים כלשהם למחיר זה על מנת לשקף את הנסיבות של החוזה המסוים. לדוגמה, ישות עשויה לתאם את מחיר המכירה הנפרד של סחורה או של שירות נוסף בגין הנחה שהלקוח מקבל, מאחר שהישות אינה נדרשת ליטול על עצמה עלויות הקשורות למכירה שהיו מתהוות לה בעת מכירת סחורה או שירות דומים ללקוח חדש.

19. אם תיקון חוזה אינו מטופל כחווה נפרד בהתאם לסעיף 18, ישות תטפל בסחורות או בשירותים שהובטחו וטרם הועברו במועד תיקון החוזה (כלומר יתרת הסחורות או השירותים שהובטחו) בדרך כלשהי מהדרכים הבאות שהיא ישימה:

(א) ישות תטפל בתיקון החוזה כאילו הוא מהווה ביטול של החוזה הקיים ויצירה של חוזה חדש, אם יתרת הסחורות והשירותים מובחנים מהסחורות או מהשירותים שהועברו במועד תיקון החוזה או לפניו. סכום התמורה שיוקצה ליתרת מחויבויות הביצוע (או ליתרת הסחורות או השירותים המובחנים במחויבות ביצוע יחידה שזוהתה בהתאם לסעיף 20(ב)) הוא הסך של:

(i) התמורה שהובטחה על ידי הלקוח (כולל סכומים שכבר התקבלו מהלקוח) אשר נכללה באומדן מחיר העסקה ואשר לא הוכרה כהכנסות; וכן

(ii) התמורה שהובטחה כחלק מתיקון החוזה.

(ב) ישות תטפל בתיקון החוזה כאילו הוא מהווה חלק מהחוזה הקיים אם יתרת הסחורות או השירותים אינם מובחנים, ולכן, מהווים חלק ממחויבות ביצוע יחידה אשר מקוימת באופן חלקי במועד תיקון החוזה. ההשפעה שיש לתיקון החוזה על מחיר העסקה, ועל מידת (measure) ההתקדמות של הישות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע, מוכרת כתיאום להכנסות (כגידול בהכנסות או כקיטון בהכנסות) במועד תיקון החוזה (כלומר התיאום להכנסות מבוצע על בסיס עדכון מצטבר (catch-up basis)).

(ג) אם יתרת הסחורות או השירותים הם שילוב של פריטים (א) ו-(ב), אז הישות תטפל בהשפעות של התיקון במחויבויות ביצוע שטרם קוימו (כולל אלה שטרם קוימו באופן חלקי) בחוזה המתוקן באופן שיהיה עקבי עם מטרות סעיף זה.

זיהוי מחויבויות ביצוע (ראה גם סעיפים 4ב-16)

20. במועד ההתקשרות בחוזה, ישות תבחן את הסחורות או השירותים שהובטחו בחוזה עם לקוח ותזהה כמחויבות ביצוע כל הבטחה להעביר ללקוח אחד מהשניים הבאים:

(א) סחורה או שירות (או חבילה של סחורות או של שירותים) שהם מובחנים; או

(ב) סדרה של סחורות או של שירותים מובחנים שהם למעשה זהים ויש להם אותו דפוס העברה ללקוח (ראה סעיף 21).

21. לסדרה של סחורות או של שירותים מובחנים יש אותו דפוס של העברה ללקוח אם שני הקריטריונים הבאים מתקיימים:

(א) כל סחורה או שירות מובחנים בסדרה שהישות מבטיחה להעביר ללקוח היו מקיימים את הקריטריונים בסעיף 30 להיות מחויבות ביצוע המקוימת לאורך זמן; וכן

(ב) בהתאם לסעיפים 32-33, אותה השיטה תשמש למדוד את התקדמות הישות לקראת התקיימות מלאה של מחויבות הביצוע להעביר כל סחורה או שירות מובחנים בסדרה ללקוח.

הבטחות בחוזים עם לקוחות (ראה גם סעיפים 4ב-5 ו-8ב-11)

22. חוזה עם לקוח קובע בדרך כלל באופן מפורש את הסחורות או השירותים שישות מבטיחה להעביר ללקוח. עם זאת, חוזה עם לקוח עשוי לכלול גם הבטחות משתמעות.

23. בחוזים אחדים, ישות גובה מלקוח במועד ההתקשרות בחוזה או בסמוך למועד זה עמלה מראש שאינה ניתנת להחזר. על מנת לזהות מחויבויות ביצוע בחוזים כאלה, ישות תבחן אם העמלה מתייחסת להעברה של סחורה או של שירות שהובטחו (ראה סעיפים 8ב-11).

סחורות או שירותים מובחנים (ראה גם סעיפים 6ב-7, 12ב-16 ו-1ג-20)

24. בהתאם לחוזה, סחורות או שירותים שהובטחו יכולים לכלול את הדברים הבאים, אך אינם מוגבלים להם:

(א) מכירה של סחורות שיוצרו על ידי ישות (לדוגמה, מלאי של יצרן);

(ב) מכירה של סחורות שנרכשו על ידי ישות (לדוגמה, סחורה של קמעונאי);

(ג) הענקת זכויות לסחורות או לשירותים שיסופקו בעתיד שהלקוח יכול למכור או לספק ללקוחותיו (לדוגמה, ישות שמוכרת מוצר לקמעונאי מבטיחה להעביר סחורה או שירות נוספים ליחיד אשר רוכש את המוצר מהקמעונאי);

(ד) ביצוע משימה (או משימות) עבור לקוח שהוסכם עליה (עליהן) בחוזה;

(ה) בנייה, ייצור או פיתוח נכס עבור לקוח;

(ו) מתן שירות של מוכנות לספק סחורות או שירותים (לדוגמה, עדכוני תוכנה בלתי מוגדרים המסופקים על בסיס "אם וכאשר זמין" (when-and-if-available)) או להפוך סחורות או שירותים זמינים לשימוש הלקוח כאשר הלקוח מחליט;

(ז) הענקת אופציות לרכישת סחורות או שירותים נוספים (כאשר אופציות אלה מספקות ללקוח זכות מהותית, כמתואר בסעיפים 12ב-16);

(ח) מכירה של זכויות לסחורות או לשירותים שנרכשו על ידי ישות (לדוגמה, כרטיס שנמכר על ידי ישות הפועלת כספק עיקרי, כמתואר בסעיפים 1ג-9ג);

(ט) מתן שירות של תיווך שצד אחר יעביר סחורות או שירותים ללקוח (לדוגמה, פעולה כסוכן של צד אחר, כמתואר בסעיפים 1ג-9ג); וכן

(י) הענקת רישיונות (ראה סעיפים 10ג-23ג).

25. סחורה או שירות שהובטחו ללקוח הם מובחנים אם שני הקריטריונים הבאים מתקיימים:

(א) הלקוח יכול להפיק תועלת מהסחורה או מהשירות בעצמם או ביחד עם משאבים אחרים אשר ניתנים להשגה בנקל ללקוח (כלומר הסחורה או השירות מסוגלים להיות מובחנים); וכן

(ב) ההבטחה של הישות להעביר את הסחורה או השירות ללקוח ניתנת לזיהוי בנפרד מהבטחות אחרות בחוזה (כלומר ההבטחה להעביר את הסחורה או השירות היא מובחנת בהקשר של החוזה).

26. אם סחורה או שירות שהובטחו אינם מובחנים, ישות תשלב סחורה או שירות אלה עם סחורות או שירותים אחרים שהובטחו עד שהיא מזהה חבילה של סחורות או של שירותים שהיא מובחנת. במקרים אחדים, התוצאה עשויה להיות שהישות תטפל בכל הסחורות או השירותים שהובטחו בחוזה כמחויבות ביצוע יחידה.

קיום מחויבויות ביצוע (ראה גם סעיפים 17-40ב ו-24ג-36ג)

27. ישות תכיר בהכנסות כאשר (או ככל ש) הישות מקיימת מחויבות ביצוע על ידי העברה של סחורה או של שירות שהובטחו (כלומר נכס) ללקוח. נכס מועבר כאשר (או ככל ש) הלקוח משיג שליטה על נכס זה.

28. לכל מחויבות ביצוע שזוהתה בהתאם לסעיפים 20-26, ישות תקבע במועד ההתקשרות בחוזה אם היא מקיימת את מחויבות הביצוע לאורך זמן (בהתאם לסעיף 30) או מקיימת את מחויבות הביצוע בנקודת זמן (בהתאם לסעיף 31). אם ישות אינה מספקת מחויבות ביצוע לאורך זמן, מחויבות הביצוע מסופקת בנקודת זמן.

29. בעת הערכה אם לקוח משיג שליטה על נכס, ישות תביא בחשבון כל הסכם לרכוש מחדש את הנכס (ראה סעיפים 24ג-36ג).

מחויבויות ביצוע שמקוימות לאורך זמן (ראה גם סעיפים 18ב-31ב)

30. ישות מעבירה שליטה על סחורה או על שירות לאורך זמן, ולפיכך, מקיימת מחויבות ביצוע ומכירה בהכנסות לאורך זמן, אם אחד מהקריטריונים הבאים מתקיים:

(א) הלקוח מקבל וצורך בו זמנית את ההטבות המסופקות על ידי ביצועי הישות ככל שהישות מבצעת (ראה סעיפים 19ב-20ב);

(ב) ביצועי הישות יוצרים או משפרים נכס (לדוגמה, עבודה בתהליך) אשר נשלט על ידי הלקוח תוך כדי יצירתו או שיפורו (ראה סעיף 21ב); או

(ג) ביצועי הישות אינם יוצרים נכס עם שימוש אלטרנטיבי לישות (ראה סעיפים 22ב-25ב) ולישות יש זכות לתשלום הניתנת לאכיפה עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד (ראה סעיף 26ב-31ב).

מחויבויות ביצוע שמקוימות בנקודת זמן (ראה גם סעיף 17ב וסעיפים 24ג-46ג)

31. אם מחויבות ביצוע אינה מקוימת לאורך זמן בהתאם לסעיף 30, ישות מקיימת את מחויבות הביצוע בנקודת זמן. על מנת לקבוע את נקודת הזמן שבה הלקוח משיג שליטה על נכס שהובטח והישות מקיימת מחויבות ביצוע, הישות תביא בחשבון את הדרישות לשליטה בסעיפים 27-29. בנוסף, ישות תביא בחשבון סימנים להעברת שליטה, אשר כוללים את הסימנים הבאים, אך אינם מוגבלים להם:

(א) לישות יש זכות לתשלום בהווה עבור הנכס – אם לקוח מחויב בהווה לשלם עבור נכס, אזי הדבר יכול להצביע על כך שהלקוח השיג את היכולת לכוון את השימוש בנכס ולהשיג למעשה את כל ההטבות הנותרות מהנכס.

(ב) ללקוח יש בעלות משפטית על הנכס – בעלות משפטית עשויה להצביע לאיזה צד לחוזה יש את היכולת לכוון את השימוש בנכס ולהשיג למעשה את כל ההטבות הנותרות מהנכס או להגביל את הגישה של ישויות אחרות להטבות אלה. לפיכך, ההעברה של בעלות משפטית על נכס עשויה להצביע על כך שהלקוח השיג שליטה על הנכס. אם ישות שומרת על בעלות משפטית אך ורק כהגנה מפני כשל אשראי של הלקוח, זכויות אלה של הישות לא ימנעו מהלקוח השגת שליטה על הנכס.

(ג) הישות העבירה חזקה פיזית על הנכס – החזקה הפיזית של הלקוח על נכס עשויה להצביע שיש ללקוח את היכולת לכוון את השימוש בנכס ולהשיג למעשה את כל ההטבות הנותרות מהנכס או להגביל את הגישה של ישויות אחרות להטבות אלה. עם זאת, ייתכן שחזקה פיזית לא תעלה בקנה אחד עם שליטה על נכס. לדוגמה, בהסכמי רכישה חזרה אחדים ובהסדרי משגור אחדים, ללקוח או לנשגר יכולה להיות חזקה פיזית על נכס שהישות שולטת עליו. ולהיפך, בהסדרי "חייב והחזק" (bill-and-hold) אחדים, לישות יכולה להיות חזקה פיזית על נכס שללקוח יש שליטה עליו. סעיפים 24ג-36ג, 37ג-38ג ו-39ג-42ג מספקים הנחיות לטיפול החשבונאי בהסכמי רכישה חזרה, הסדרי משגור והסדרי "חייב והחזק" (bill-and-hold), בהתאמה.

(ד) ללקוח יש את הסיכונים וההטבות המשמעותיים מהבעלות על הנכס – ההעברה של הסיכונים וההטבות המשמעותיים מהבעלות על נכס ללקוח עשויה להצביע שהלקוח השיג את היכולת לכוון את השימוש בנכס ולהשיג למעשה את כל ההטבות הנותרות מהנכס. עם זאת, בעת הערכת הסיכונים וההטבות מהבעלות של נכס שהובטח, ישות לא תכלול סיכונים כלשהם אשר יוצרים מחויבות ביצוע נפרדת בנוסף למחויבות הביצוע להעביר את הנכס. לדוגמה, ייתכן שישות העבירה שליטה על נכס ללקוח אך טרם קיימה מחויבות ביצוע נוספת לספק שירותי תחזוקה נלווים לנכס שהועבר.

(ה) הלקוח אישר את קבלת הנכס – קיבול הנכס על ידי הלקוח עשוי להצביע על כך שהלקוח השיג את היכולת לכוון את השימוש בנכס ולהשיג למעשה את כל ההטבות הנותרות מהנכס. על מנת להעריך את ההשפעה של הוראת קיבול חוזית על ידי לקוח על עיתוי העברת שליטה על נכס, ישות תביא בחשבון את ההנחיות שבסעיפים 43ג-46ג.

מדידת התקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות ביצוע (ראה גם סעיפים 32ב-40ב)

32. לכל מחויבות ביצוע שמקוימת לאורך זמן בהתאם לסעיף 30, ישות תכיר בהכנסות לאורך זמן על ידי מדידת ההתקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות ביצוע זו. המטרה בעת מדידת התקדמות היא לתאר את ביצועי הישות בהעברת שליטה על סחורות או על שירותים שהובטחו ללקוח (כלומר הקיום של מחויבות הביצוע של הישות).

33. ישות תיישם שיטה אחת למדידת התקדמות לכל מחויבות ביצוע שמקוימת לאורך זמן והישות תיישם שיטה זו באופן עקבי למחויבויות ביצוע דומות ובנסיבות דומות. בסוף כל תקופת

דיווח, ישות תמדוד מחדש את התקדמותה לקראת קיום מלא של מחויבות ביצוע שמקוימת לאורך זמן.

שיטות למדידת התקדמות (ראה גם סעיפים 32-40ב)

34. שיטות מתאימות למדידת התקדמות כוללות שיטות המבוססות על תפוקות ושיטות המבוססות על תשומות. בקביעת השיטה המתאימה למדידת התקדמות, ישות תביא בחשבון את טבעם של הסחורה או של השירות שהישות הבטיחה להעביר ללקוח. סעיפים 32-40ב מספקים הנחיות לשימוש בשיטות למדידת התקדמות.

מידות סבירות להתקדמות

35. ישות תכיר בהכנסות ממחויבות ביצוע שקוימה לאורך זמן רק אם הישות יכולה למדוד באופן סביר את התקדמותה לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע, בכפוף לסעיף ג' 48. ישות לא תהיה מסוגלת למדוד באופן סביר את התקדמותה לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע אם חסר לה מידע מהימן שיידרש על מנת ליישם שיטה מתאימה למדידת התקדמות.

36. בנסיבות אחדות (לדוגמה, בשלבים המוקדמים של חוזה), ייתכן שישות לא תוכל למדוד באופן סביר את התוצאה של מחויבות ביצוע, אך הישות צופה להשיב את העלויות שהתהוו בקיום מחויבות הביצוע. בנסיבות אלה, הישות תכיר בהכנסות רק עד להיקף של העלויות שהתהוו עד לאותו מועד שבו תוכל למדוד באופן סביר את התוצאה של מחויבות הביצוע.

מדידה (ראה גם סעיפים 41-79ב)

37. כאשר (או ככל ש) מחויבות ביצוע מקוימת, ישות תכיר כהכנסות את הסכום של מחיר העסקה (אשר אינו כולל אומדנים של תמורה משתנה המוגבלים בהתאם לסעיפים 44-45) אשר מוקצה למחויבות ביצוע זו.

קביעת מחיר העסקה (ראה גם סעיפים 41-62ב)

38. ישות תביא בחשבון את התנאים של החוזה ואת הפרקטיקות העסקיות הנהוגות שלה לקביעת מחיר העסקה. מחיר העסקה הוא סכום התמורה לו הישות צופה להיות זכאית בתמורה להעברת סחורות או שירותים שהובטחו ללקוח, מלבד סכומים שנגבו לטובת צדדים שלישיים (לדוגמה, מיסי מכירות אחדים). התמורה שהובטחה בחוזה עם לקוח יכולה לכלול סכומים קבועים, סכומים משתנים, או את שניהם.

39. המהות, העיתוי והסכום של תמורה שהובטחה על ידי הלקוח משפיעים על האומדן של מחיר העסקה. בעת קביעת מחיר העסקה, ישות תביא בחשבון את ההשפעות של כל הבאים:

(א) תמורה משתנה (ראה סעיפים 41-43 ו-46);

(ב) הגבלת אומדנים של תמורה משתנה (ראה סעיפים 44-45);

(ג) קיומו של רכיב מימון משמעותי בחוזה (ראה סעיפים 47-51);

(ד) תמורה שאינה במזומן (ראה סעיפים 52-53); וכן

(ה) תמורה שיש לשלם ללקוח (ראה סעיפים 54-55).

40. לצורך קביעת מחיר העסקה, ישות תניח שהסחורות או שהשירותים יועברו ללקוח כפי שהובטח בהתאם לחוזה הקיים ושהחוזה לא יבוטל, יחודש או יתוקן.

תמורה משתנה (ראה גם סעיפים 41-44 וסעיפים 21-23ג)

41. אם התמורה שהובטחה בחוזה כוללת סכום משתנה, ישות תאמוד את סכום התמורה לו הישות תהיה זכאית בתמורה להעברת הסחורות או השירותים שהובטחו ללקוח.

42. ההשתנות המתמייחסת לתמורה שהובטחה על ידי לקוח יכולה להיקבע באופן מפורש בחוזה. בנוסף לתנאים של החוזה, התמורה שהובטחה היא משתנה אם קיימות נסיבות כלשהן מהנסיבות הבאות:

(א) ללקוח יש ציפייה תקפה הנובעת מהפרקטיקות העסקיות הנהוגות של הישות, מדיניות שפורסמה או הצהרות ספציפיות שהישות תקבל סכום של תמורה הנמוך מהסכום שנקבע בחוזה. כלומר, חזוי שהישות תציע ויתור על מחיר. בהתאם לתחום השיפוט, התעשייה או הלקוח הצעה זו יכולה להיות מכונה הנחה, הוזלה, חוזר או זיכוי.

(ב) עובדות ונסיבות אחרות מצביעות על כך שכוונת הישות, בעת ההתקשרות בחוזה עם הלקוח, היא להציע ויתור על מחיר ללקוח.

התחייבויות להחזר כספי (ראה גם סעיפים 45-52)

43. ישות תכיר בהתחייבות להחזר כספי אם הישות מקבלת תמורה מלקוח וצופה להחזיר חלק מתמורה זו, או את כולה, ללקוח. התחייבות להחזר כספי נמדדת בסכום התמורה שהתקבל (או שהישות זכאית לקבל) שהישות אינה צופה להיות זכאית לו (כלומר סכומים שאינם כלולים במחיר העסקה). ההתחייבות להחזר כספי (ושינוי מקביל במחיר העסקה, ולפיכך, מהתחייבות בגין חוזה) תעודכן בסוף כל תקופת דיווח בגין שינויים בנסיבות. ישות תיישם את ההנחיות בסעיפים 45-52 על מנת לטפל בהתחייבות להחזר כספי המתייחסת למכירה עם זכות החזרה.

הגבלת אומדנים של תמורה משתנה (ראה גם סעיף 42 ו-21)

44. ישות תכלול במחיר העסקה את כל הסכום של תמורה משתנה, או את חלקו, שנאמד בהתאם לסעיף 42 רק במידה שצפוי ברמה גבוהה שביטול משמעותי בסכום ההכנסות המצטברות שהוכרו לא יתרחש כאשר אי הוודאות הקשורה לתמורה המשתנה תתברר לאחר מכן.

45. ישות תיישם את סעיף 21 על מנת לטפל בתמורה שהיא בצורה של תמלוגים מבוססי מכירות או מבוססי שימוש שהובטחו בתמורה לרישיון של קניין רוחני.

בחינה מחדש של תמורה משתנה

46. בסוף כל תקופת דיווח, ישות תעדכן את מחיר העסקה שנאמד (כולל עדכון בחינתה אם אומדן של תמורה משתנה הוא כפוף להגבלה) על מנת לייצג באופן נאות את הנסיבות הקיימות בסוף תקופת הדיווח והשינויים בנסיבות במהלך תקופת הדיווח. ישות תטפל בשינויים במחיר העסקה בהתאם לסעיפים 59-60.

קיומו של רכיב מימון משמעותי בחוזה (ראה גם סעיף 59)

47. בקביעת מחיר העסקה, ישות תתאים את סכום התמורה שהובטחה בגין השפעות של ערך הזמן של הכסף אם עיתוי התשלומים שהוסכם בין הצדדים לחוזה (בין אם באופן מפורש או באופן משתמע) מספק ללקוח או לישות הטבה משמעותית של מימון של העברת הסחורות או השירותים ללקוח. בנסיבות אלה, החוזה מכיל רכיב מימון משמעותי. רכיב מימון משמעותי יכול להתקיים ללא קשר לשאלה אם ההבטחה למימון מצוינת באופן מפורש בחוזה או משתמעת מתנאי התשלום שהוסכמו בין הצדדים לחוזה.

48. המטרה בעת התאמת סכום התמורה שהובטחה בגין רכיב מימון משמעותי היא שישות תכיר בהכנסות בסכום שמשקף את המחיר שהיה על לקוח לשלם עבור סחורות או שירותים שהובטחו אם הלקוח היה משלם במזומן עבור סחורות או שירותים אלה כאשר (או ככל ש) הם מועברים ללקוח (כלומר מחיר המכירה במזומן). ישות תביא בחשבון את כל העובדות והנסיבות הרלוונטיות בבחינה אם חוזה מכיל רכיב מימון ואם רכיב מימון זה הוא משמעותי לחוזה, כולל את השתיים הבאות:

(א) ההפרש, אם קיים, בין הסכום של התמורה שהובטחה לבין מחיר המכירה במזומן של הסחורות או של השירותים שהובטחו; וכן

(ב) ההשפעה המשולבת של שני הבאים:

(i) אורך הזמן החזוי בין המועד שבו הישות מעבירה את הסחורות או השירותים שהובטחו ללקוח לבין המועד שבו הלקוח משלם עבור סחורות או שירותים אלה; וכן

(ii) שערי ריבית השוררים בשוק הרלוונטי.

49. על אף הבחינה בסעיף 48, חוזה עם לקוח לא יכיל רכיב מימון משמעותי אם גורם כלשהו מהגורמים הבאים קיים:

(א) הלקוח שילם עבור הסחורות או השירותים מראש ועיתוי ההעברה של סחורות או של שירותים אלה נתון לשיקול דעתו של הלקוח.

(ב) סכום משמעותי של התמורה שהובטחה על ידי הלקוח הוא משתנה והסכום או העיתוי של תמורה זו משתנה על בסיס ההתרחשות או אי ההתרחשות של אירוע עתידי שהוא למעשה אינו בשליטת הלקוח או הישות (לדוגמה, אם התמורה היא תמלוגים המבוססים על מכירות).

(ג) ההפרש בין התמורה שהובטחה לבין מחיר המכירה במזומן של הסחורה או של השירות (כמתואר בסעיף 48) נובע מסיבות שאינן מתן המימון ללקוח או לישות, וההפרש בין סכומים אלה הוא פרופורציונאלי לסיבה להפרש. לדוגמה, תנאי התשלום עשויים לספק לישות או ללקוח הגנה מפני כשל של הצד האחר להשלים במידה מספקת חלק מהמחויבויות שלו על פי החוזה, או את כולן.

50. כהקלה מעשית, ישות אינה צריכה להתאים את סכום התמורה שהובטחה בגין השפעות של רכיב מימון משמעותי אם הישות צופה, במועד ההתקשרות בחוזה, שהתקופה בין המועד שבו הישות מעבירה סחורה או שירות שהובטחו ללקוח לבין המועד שבו הלקוח משלם עבור סחורה או שירות אלה תהיה שנה אחת או תקופה קצרה משנה אחת. הקלה מעשית נוספת לגבי חוזים שבהם ישות מעבירה שליטה על יחידת בנייה לאורך זמן כלולה בסעיף 50.

51. ישות תציג את השפעות המימון (הכנסות ריבית או הוצאות ריבית) בנפרד מהכנסות מחוזים עם לקוחות בדוח על הרווח הכולל. הכנסות ריבית או הוצאות ריבית מוכרות רק במידה שבה נכס בגין חוזה (או חייבים) או התחייבות בגין חוזה מוכרים בטיפול החשבונאי בחוזה עם לקוח.

תמורה שאינה במזומן (ראה גם סעיפים 60-61ב)

52. כדי לקבוע את מחיר העסקה עבור חוזים שבהם הלקוח מבטיח תמורה בצורה אחרת מאשר במזומן, ישות תמדוד את התמורה שאינה במזומן (או את ההבטחה לתמורה שאינה במזומן) בשווי הוגן.

53. אם ישות אינה מסוגלת לאמוד באופן סביר את השווי ההוגן של התמורה שאינה במזומן, הישות תמדוד את התמורה בעקיפין בהתייחס למחיר המכירה הנפרד של הסחורות או של השירותים שהובטחו ללקוח (או לקבוצת לקוחות) עבור תמורה.

תמורה לשלם ללקוח (ראה גם סעיף 62)

54. תמורה לשלם ללקוח כוללת סכומי מזומנים שישות משלמת, או צופה לשלם, ללקוח (או לצדדים אחרים שרוכשים את הסחורות או השירותים של הישות מהלקוח). תמורה לשלם ללקוח כוללת גם זיכוי או פריטים אחרים (לדוגמה, קופון או שובר) שניתנים לקיזוז כנגד סכומים שחייבים לישות (או לצדדים אחרים שרוכשים את הסחורות או השירותים של הישות מהלקוח). ישות תטפל בתמורה לשלם ללקוח כהקטנה של מחיר העסקה, ולפיכך, של הכנסות אלא אם התשלום ללקוח הוא עבור סחורה או שירות מובחנים (כמתואר בסעיפים 24-26) שהלקוח מעביר לישות. אם התמורה לשלם ללקוח כוללת סכום משתנה, ישות תאמוד את מחיר העסקה (כולל בחינה אם האומדן של התמורה המשתנה הוא מוגבל) בהתאם לסעיפים 41-45.

55. אם תמורה לשלם ללקוח היא תשלום עבור סחורה או שירות מובחנים מהלקוח, ישות תטפל ברכישה של הסחורה או של השירות באותה הדרך שבה היא מטפלת ברכישות אחרות מספקים. אם הסכום של התמורה לשלם ללקוח עולה על השווי ההוגן של הסחורה או של השירות המובחנים שהישות מקבלת מהלקוח, אזי הישות תטפל בעודף שכזה כהקטנה של מחיר העסקה. אם הישות אינה יכולה לאמוד באופן סביר את השווי ההוגן של הסחורה או של השירות שמתקבלים מהלקוח, עליה לטפל בכל התמורה לשלם ללקוח כהקטנה של מחיר העסקה.

הקצאת מחיר העסקה למחויבויות ביצוע (ראה גם סעיפים 63ב-73ב)

56. המטרה בעת הקצאת מחיר העסקה היא שהישות תקצה את מחיר העסקה לכל מחויבות ביצוע (או סחורה או שירות מובחנים) בסכום שמתאר את הסכום של התמורה לו הישות צופה להיות זכאית עבור העברת סחורות או שירותים שהובטחו ללקוח.

57. על מנת לקיים את מטרת ההקצאה, ישות תקצה את מחיר העסקה לכל מחויבות ביצוע שזוהתה בחוזה על בסיס יחסי של מחיר המכירה הנפרד. סעיפים 63ב-67ב כוללים הנחיות לגבי הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים, סעיפים 68ב-70ב כוללים הנחיות לגבי אופן הקצאת הנחה לכל מחויבויות הביצוע בחוזה או רק לחלקן וסעיפים 71ב-73ב כוללים הנחיות לגבי אופן ההקצאה של תמורה משתנה.

58. סעיפים 63ב-73ב אינם חלים אם לחוזה יש רק מחויבות ביצוע אחת. עם זאת, סעיפים 71ב-73ב עשויים לחול אם ישות מבטיחה להעביר סדרה של סחורות או של שירותים מובחנים המזוהים כמחויבות ביצוע יחידה בהתאם לסעיף 20(ב) והתמורה שהובטחה כוללת סכומים משתנים.

שינויים במחיר העסקה (ראה גם סעיפים 74ב-75ב)

59. לאחר מועד ההתקשרות בחוזה, מחיר העסקה יכול להשתנות מסיבות שונות, כולל התבררותם של אירועים לא וודאיים או שינויים אחרים בנסיבות אשר משנים את סכום התמורה לו הישות צופה להיות זכאית בתמורה לסחורות או לשירותים שהובטחו.

60. ישות תקצה למחויבויות הביצוע בחוזה שינויים עוקבים כלשהם במחיר העסקה על אותו בסיס כמו במועד ההתקשרות בחוזה. כתוצאה מכך, ישות לא תקצה מחדש את מחיר העסקה על מנת לשקף שינויים במחירי המכירה הנפרדים לאחר מועד ההתקשרות בחוזה. סכומים שהוקצו למחויבות ביצוע שקוימה יוכרו כהכנסות, או כהקטנה של הכנסות, בתקופה שבה מחיר העסקה משתנה. סעיף 74ב כולל הנחיות לגבי הקצאה של שינוי במחיר העסקה לא לכל מחויבויות הביצוע בחוזה או לא לכל הסחורות או השירותים המובחנים שהובטחו בסדרה המהווה חלק ממחויבות ביצוע יחידה. סעיף 75ב כולל הנחיות לטיפול בשינוי במחיר העסקה המתרחש לאחר תיקון חוזה.

עלויות חוזה

עלויות תוספתיות להשגת חוזה

61. ישות תכיר כנכס את העלויות התוספתיות להשגת חוזה עם לקוח אם הישות צופה להשיב עלויות אלה.

62. העלויות התוספתיות להשגת חוזה הן אותן עלויות שמתהוות לישות על מנת להשיג חוזה עם לקוח ושלא היו מתהוות לה אם החוזה לא היה מושג (לדוגמה, עמלת מכירה).

63. עלויות להשגת חוזה שהיו מתהוות ללא קשר אם החוזה הושג יוכרו כהוצאה בעת התהוותן, אלא אם כן ניתן לחייב את הלקוח בגין עלויות אלה באופן מפורש ללא קשר אם החוזה הושג.

64. כהקלה מעשית, ישות יכולה להכיר בעלויות התוספתיות להשגת חוזה כהוצאה בעת התהוותה אם תקופת ההפחתה של הנכס שהישות הייתה מכירה אילולא כן, היא שנה אחת או תקופה קצרה יותר.

עלויות לקיום חוזה

65. אם העלויות שהתהוו בקיום חוזה עם לקוח אינן בתחולה של תקן אחר (לדוגמה, תקן חשבונאות מספר 26 מלאי, תקן חשבונאות מספר 27 רכוש קבוע או תקן חשבונאות מספר 30 נכסים בלתי מוחשיים), ישות תכיר נכס מהעלויות שהתהוו לקיום חוזה רק אם עלויות אלה מקיימות את כל הקריטריונים הבאים:

(א) העלויות מתייחסות במישרין לחוזה, או לחוזה צפוי, שהישות יכולה לזהות באופן ספציפי (לדוגמה, עלויות המתייחסות לשירותים שיסופקו בהתאם לחידוש חוזה קיים או עלויות של עיצוב נכס שיועבר בהתאם לחוזה ספציפי שטרם אושר);

(ב) העלויות מייצרות או משפרות את המשאבים של הישות שימשו לקיום (או להמשך קיום) מחויבויות ביצוע בעתיד; וכן

(ג) חזוי (expected) שהעלויות יושבו.

66. עבור עלויות שהתהוו על מנת לקיים חוזה עם לקוח שהן בתחולת תקן אחר, ישות תטפל בעלויות אלה בהתאם לתקנים אחרים אלה.

67. עלויות המתייחסות במישרין לחוזה (או לחוזה צפוי ספציפי) כוללות את כל אחת מהעלויות הבאות:

(א) עבודה ישירה (לדוגמה, משכורות ושכר של עובדים המספקים את השירותים שהובטחו במישרין ללקוח);

(ב) חומרים ישירים (לדוגמה, חומרי עזר המשמשים במתן השירותים שהובטחו ללקוח);

(ג) הקצאות של עלויות המתייחסות במישרין לחוזה או לפעילויות חוזה (לדוגמה, עלויות של ניהול חוזה ופיקוח, ביטוח ופחת של כלים וציוד);

(ד) עלויות שבהן ניתן באופן מפורש לחייב את הלקוח בהתאם לחוזה; וכן

(ה) עלויות אחרות המתהוות רק מאחר שישות התקשרה בחוזה (לדוגמה, תשלומים לקבלני משנה).

68. ישות תכיר בעלויות הבאות כהוצאות בעת התהוותן:

(א) עלויות כלליות ומנהלתיות (אלא אם כן ניתן באופן מפורש לחייב את הלקוח בעלויות אלה בהתאם לחוזה, ובמקרה כזה ישות תעריך עלויות אלה בהתאם לסעיף 67);

(ב) עלויות שבזבוז של חומרים, עבודה או משאבים אחרים לקיום החוזה שלא באו לידי ביטוי במחיר החוזה;

(ג) עלויות המתייחסות למחויבויות ביצוע שקוימו בחוזה (כלומר עלויות המתייחסות לביצועי עבר); וכן

(ד) עלויות שהישות אינה יכולה להבדיל אם העלויות מתייחסות למחויבויות ביצוע שלא קוימו או למחויבויות ביצוע שקוימו.

הפחתה וירידת ערך עלויות לקיום חוזה ועלויות תוספתיות להשגת חוזה (ראה גם סעיפים 76-79)

69. נכס שהוכר בהתאם לסעיפים 61 או 65 יופחת על בסיס שיטתי שהוא עקבי עם ההעברה ללקוח של הסחורות או של השירותים אליהם מתייחס הנכס. הנכס יכול להיות קשור לסחורות או לשירותים שיועברו במסגרת חוזה ספציפי צפוי (כמתואר בסעיף 65(א)). ישות נדרשת לבחון ירידת ערך של נכס שהוכר בהתאם לסעיפים 61 או 65.

70. ישות תכיר בהפסד מירידת ערך ברווח או הפסד במידה שהערך בספרים של נכס שהוכר בהתאם לסעיפים 61 או 65 עולה על:

(א) יתרת הסכום של תמורה שהישות צופה לקבל עבור הסחורות או השירותים אליהם מתייחס הנכס; בניכוי

(ב) העלויות המתייחסות במישרין להספקת סחורות או שירותים אלה אשר לא הוכרו כהוצאות (ראה סעיף 67).

ירידת ערך נכס בגין חוזה

71. ישות תבחן ירידת ערך של נכס בגין חוזה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים. ירידת ערך של נכס בגין חוזה תימדד, תוצג וינתן בגינה גילוי לפי אותו בסיס כמו נכס חייבים (ראה גם סעיף 81).

הצגה (ראה גם סעיפים 80-83)

72. כאשר כל אחד מהצדדים לחוזה ביצע את מחויבויותיו, ישות תציג את החוזה בדוח על המצב הכספי כנכס בגין חוזה או כהתחייבות בגין חוזה, בהתאם ליחסים בין הביצועים של הישות לבין התשלום של הלקוח. ישות תציג את כל הזכויות הבלתי מותנות לקבלת תמורה בנפרד כחייבים.
73. אם לקוח משלם תמורה, או לישות יש זכות לסכום של תמורה שהיא אינה מותנית (כלומר חייבים), לפני שהישות מעבירה סחורה או שירות ללקוח, הישות תציג את החוזה כהתחייבות בגין חוזה כאשר התשלום מתבצע או כאשר חל מועד פירעונו של התשלום (המוקדם מביניהם). התחייבות בגין חוזה היא מחויבות של הישות להעביר סחורות או שירותים ללקוח שבגינם הישות קיבלה תמורה (או סכום של תמורה שחל מועד פירעונה) מהלקוח.
74. אם הישות מבצעת העברה של סחורות או של שירותים ללקוח לפני שהלקוח משלם תמורה או לפני שחל מועד פירעונו של תשלום, הישות תציג את החוזה כנכס בגין חוזה, למעט סכומים כלשהם המוצגים כחייבים. נכס בגין חוזה הוא זכות הישות לתמורה עבור סחורות או שירותים שהישות העבירה ללקוח.
75. חייבים הם זכות הישות לתמורה שאינה מותנית. זכות לתמורה אינה מותנית אם נדרש רק חלוף זמן לפני שיגיע מועד פירעונה של תמורה זו. לדוגמה, ישות תכיר בחייבים אם יש לה זכות בהווה לתשלום למרות שסכום זה עשוי להיות כפוף להחזר בעתיד.
76. תקן זה משתמש במונחים "נכס בגין חוזה" ו-"התחייבות בגין חוזה" אך אינו אוסר על ישות להשתמש בתיאורים חלופיים בדוח על המצב הכספי לפריטים אלה. אם ישות משתמשת בתיאור חלופי לנכס בגין חוזה, הישות תספק מידע מספיק למשתמש בדוחות הכספיים על מנת להבדיל בין חייבים לבין נכסים בגין חוזה.

גילוי

77. המטרה של דרישות הגילוי היא שישות תיתן גילוי למידע מספיק על מנת לאפשר למשתמשים בדוחות הכספיים להבין את המהות, הסכום, העיתוי וחוסר הוודאות של הכנסות ותזרימי מזומנים הנובעים מחוזים עם לקוחות. כדי להשיג מטרה זו, ישות תיתן גילוי מידע איכותי וכמותי לגבי

(א) החוזים שלה עם לקוחות (ראה סעיפים 80-84); וכן

- (ב) שיקולי הדעת המשמעותיים, ושינויים בשיקולי הדעת, שנעשו בקביעת העיתוי של קיום מחויבויות ביצוע וקביעת מחיר העסקה והסכומים שהוקצו למחויבויות הביצוע (ראה סעיפים 85-87).

78. ישות תשקול את רמת הפירוט הנחוצה כדי למלא את מטרת הגילוי ואת מידת הדגש שיש לתת לכל אחת מהדרישות השונות. ישות תקבץ או תפצל גילויים כך שמידע שימושי לא יסווה על ידי הכללה של כמות גדולה של פירוטים חסרי משמעות או על ידי הקיבוץ של פריטים בעלי מאפיינים שונים באופן משמעותי.

79. ישות אינה צריכה לתת גילוי למידע בהתאם לתקן זה אם היא סיפקה את המידע בהתאם לתקן אחר.

חוזים עם לקוחות

הכנסות ופיצולן

80. ישות תיתן גילוי להכנסות שהיא הכירה מחוזים עם לקוחות כשהן מפוצלות לקבוצות המתארות את האופן שבו המהות, הסכום, העיתוי וחוסר הוודאות של הכנסות ותזרימי מזומנים מושפעים מגורמים כלכליים (לדוגמה, הכנסות המוכרות לאורך זמן והכנסות המוכרות בנקודת זמן וכן הכנסות המוכרות בגובה העלויות שהתהוו והכנסות שבגינן מוכר רווח). הישות תיתן גילוי להכנסות ממקורות אחרים בנפרד.

הפסדים מירידת ערך

81. ישות תיתן גילוי לסכום של הפסדים מירידת ערך שהוכרו לתקופת הדיווח על חייבים או על נכסים בגין חוזה הנובעים מחוזים של הישות עם לקוחות, אלא אם כן הסכומים מוצגים בנפרד בדוח על הרווח הכולל. הישות תיתן גילוי לסכום זה בנפרד מהפסדים מירידת ערך מחוזים אחרים.

יתרות חוזיות

82. ישות תיתן גילוי ליתרות הפתיחה והסגירה של חייבים, נכסים בגין חוזה והתחייבויות בגין חוזה, הנובעים מחוזים עם לקוחות, אם יתרות אלה לא הוצגו בנפרד ולא ניתן להם גילוי נפרד בדרך אחרת.

83. ישות תספק הסבר על השינויים המשמעותיים ביתרות נכס בגין חוזה והתחייבות בגין חוזה במהלך תקופת הדיווח. ההסבר יכלול מידע כמותי ואיכותי. דוגמאות של שינויים ביתרות נכסים בגין חוזה והתחייבויות בגין חוזה של הישות כוללות את השינויים הבאים:

(א) שינויים בשל צירופי עסקים¹;

(ב) תיאומים מצטברים מעודכנים (catch-up) להכנסות שמשפיעים על הנכס בגין חוזה או ההתחייבות בגין חוזה המקבילים, כולל תיאומים הנובעים משינוי במידת ההתקדמות, שינוי באומדן של מחיר העסקה (כולל שינויים כלשהם בבחינה אם אומדן של תמורה משתנה הוא מוגבל) או תיקון חוזה;

(ג) ירידת ערך של נכס בגין חוזה;

(ד) שינויים רלוונטיים אחרים.

מחויבויות ביצוע

84. ישות תיתן גילוי למידע לגבי מחויבויות הביצוע שלה בחוזים עם לקוחות, כולל תיאור של כל הפרטים הבאים:

(א) העיתוי שבו הישות באופן טיפוסי מקיימת את מחויבויות הביצוע שלה (לדוגמה, בעת משלוח, בעת מסירה, ככל שהשירותים מסופקים או בעת השלמת השירות), כולל העיתוי שבו ישות מקיימת את מחויבויות הביצוע בהסדר "חייב והחזק" (bill-and-hold);

(ב) תנאי התשלום המשמעותיים (לדוגמה, העיתוי שבו באופן טיפוסי חל מועד התשלום, אם לחוזה יש רכיב מימון משמעותי, אם סכום התמורה הוא משתנה ואם האומדן של תמורה משתנה הוא באופן טיפוסי מוגבל בהתאם לסעיפים 44-45);

(ג) המהות של הסחורות או של השירותים שהישות הבטיחה להעביר, בדגש על מחויבויות ביצוע כלשהן להסדרה שצד אחר יעביר סחורות או שירותים (כלומר אם הישות פועלת כסוכנת);

(ד) מחויבויות להחזרות, החזרים ומחויבויות דומות אחרות; וכן

(ה) סוגים של אחריות ומחויבויות מתייחסות.

שיקולי דעת משמעותיים ביישום תקן זה

קביעת העיתוי של קיום מחויבויות ביצוע

85. למחויבויות ביצוע שישות מקיימת לאורך זמן, ישות תיתן גילוי לשיטות המשמשות להכרה בהכנסות (לדוגמה, תיאור של שיטות התפוקה או שיטות התשומה שנעשה בהם שימוש והאופן שבו שיטות אלה מיושמות).

¹ צירוף עסקים (Business combination) – עסקה או אירוע אחר בהם רוכש מקבל שליטה בעסק אחד או יותר, למעט צירוף עסקים תחת אותה שליטה.

קביעת מחיר העסקה והסכומים שהוקצו למחויבויות ביצוע

86. ישות תיתן גילוי למידע על השיטות, הנתונים וההנחות ששימשו בכל המקרים הבאים:

(א) קביעת מחיר העסקה, אשר כולל אמידת תמורה משתנה משמעותית, התאמת התמורה בגין ההשפעות של ערך הזמן של כסף ומדידת תמורה שאינה במזומן, אך אינו מוגבל לכך;

(ב) בחינה אם אומדן של תמורה משתנה הוא מוגבל;

(ג) הקצאת מחיר העסקה, כולל אמידת מחירי מכירה נפרדים של סחורות או של שירותים שהובטחו והקצאת הנחות ותמורה משתנה לחלק ספציפי של החוזה (אם מתאים); וכן

(ד) מדידת מחויבויות להחזרות, החזרים ומחויבויות דומות אחרות.

הקלות מעשיות

87. אם ישות בוחרת להשתמש בהקלה המעשית שבסעיף 50 או בסעיף 50ג (לגבי קיומו של רכיב מימון משמעותי) או בסעיף 64 (לגבי העלויות התוספתיות להשגת חוזה), הישות תיתן גילוי לעובדה זו.

מועד תחילה

88. ישות תיישם תקן זה לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2024 או לאחריה. יישום מוקדם של התקן מותר. אם ישות מיישמת תקן זה מוקדם יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

הוראות מעבר

89. לצורך דרישות המעבר בסעיפים 90-96:

(א) מועד היישום לראשונה הוא תחילת תקופת הדיווח שבה ישות מיישמת לראשונה תקן זה; וכן

(ב) חוזה שהושלם הוא חוזה שבגינו הסתיימה למעשה ההכרה בהכנסות בהתאם לתקן חשבונאות מספר 2, הקמת בניינים למכירה, לתקן חשבונאות מספר 4 חוזי ביצוע, לתקן חשבונאות מספר 25 הכנסות, להבהרה מספר 8 דיווח על הכנסות על בסיס ברוטו או על בסיס נטו ולהבהרה מספר 9 הכנסות מעסקאות תוכנה.

90. ישות תיישם תקן זה תוך שימוש באחת משתי הדרכים הבאות:

(א) למפרע לכל תקופת דיווח קודמת מוצגת בהתאם לתקן חשבונאות מספר 35 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, בכפוף להקלות בסעיפים 92 ו-93;

(ב) למפרע כאשר ההשפעה המצטברת של יישום לראשונה של תקן זה מוכרת במועד היישום לראשונה בהתאם לסעיפים 95-96, בכפוף להקלה בסעיף 92.

91. ישות תיישם את דרישות הגילוי בתקן חשבונאות מספר 35 (מעודכן 2018) החלות במקרה של יישום תקן חשבונאות חדש. למרות הדרישות של סעיף 29 לתקן חשבונאות מספר 35 (מעודכן 2018), כאשר תקן זה מיושם לראשונה, ישות צריכה להציג רק את המידע הכמותי הנדרש לפי סעיף 29(ה) לתקן חשבונאות מספר 35 (מעודכן 2018) לתקופה השנתית הקודמת הסמוכה לתקופה השנתית הראשונה שלגביה תקן זה מיושם (התקופה הקודמת הסמוכה) ורק אם הישות מיישמת תקן זה למפרע בהתאם לסעיף 90(א). ישות יכולה להציג מידע זה גם לתקופה הנוכחית או לתקופות השוואה מוקדמות יותר, אך אינה נדרשת לעשות זאת.

92. כהקלה מעשית, בעת יישום התקן, על אף האמור בסעיף 90, ישות יכולה לא ליישם תקן זה לחוזים שההתקשרות בהם היתה לפני תחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת ושההכרה בהכנסה מהם היא לאורך זמן. אם ישות בוחרת ליישם את ההקלה המעשית, עליה ליישמה באופן עקבי לכל החוזים שההתקשרות בהם היתה לפני תחילת התקופה המוקדמת ביותר

המוצגת ושההכרה בהכנסה מהם היא לאורך זמן. בנוסף, הישות תיתן גילוי לכך שנעשה שימוש בהקלה זו. כמו כן, הישות תיתן גילוי בכל תקופה להכנסות שהוכרו בהתאם להקלה מעשית זו לפי תקני חשבונאות אחרים.

93. ישות עשויה להשתמש באחת או יותר מההקלות המעשיות הבאות בעת יישום תקן זה למפרע בהתאם לסעיף 90(א):

(א) עבור חוזים שהושלמו, ישות אינה צריכה להציג מחדש חוזים אשר:

(i) מתחילים ומסתיימים באותה תקופת דיווח שנתית; או

(ii) הם חוזים שהושלמו בתחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת.

(ב) עבור חוזים שהושלמו שיש בהם תמורה משתנה, ישות יכולה להשתמש במחיר העסקה במועד שבו החוזה הושלם במקום לאמוד את סכומי תמורה משתנה בתקופות הדיווח להשוואה.

(ג) עבור חוזים שתוקנו לפני תחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת, ישות אינה צריכה להציג מחדש למפרע את החוזה לגבי תיקוני חוזה אלה בהתאם לסעיפים 18-19. במקום זאת, ישות תשקף את ההשפעה המצרפית של כל התיקונים המתרחשים לפני תחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת תוך:

(i) זיהוי מחויבויות הביצוע שקוימו ושלא קוימו;

(ii) קביעת מחיר העסקה; וכן

(iii) הקצאת מחיר העסקה למחויבויות הביצוע שקוימו ושלא קוימו.

94. לכל אחת מההקלות המעשיות בסעיף 93 ישות משתמשת בה, הישות תיישם את ההקלה באופן עקבי לכל החוזים בכל תקופות הדיווח המוצגות. בנוסף, הישות תיתן גילוי להקלות שנעשה בהן שימוש.

95. אם ישות בוחרת ליישם תקן זה למפרע בהתאם לסעיף 90(ב), הישות תכיר בהשפעה המצטברת של יישום לראשונה של תקן זה כתיאום ליתרת הפתיחה של העודפים (או רכיב אחר של הון, כפי שמתאים) של תקופת הדיווח השנתית שכוללת את מועד היישום לראשונה. בהתאם לשיטת מעבר זו, ישות יכולה לבחור ליישם תקן זה למפרע רק לחוזים שהם חוזים שלא הושלמו במועד היישום לראשונה (לדוגמה, 1 בינואר 2024 לישות ששנת הדיווח שלה מסתיימת ב- 31 בדצמבר).

96. ישות המיישמת תקן זה למפרע בהתאם לסעיף 90(ב) יכולה גם להשתמש בהקלה המעשית המתוארת בסעיף 93(ג):

(א) עבור כל תיקוני החוזה שהתרחשו לפני תחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת; או

(ב) עבור כל תיקוני החוזה שהתרחשו לפני מועד היישום לראשונה.

אם ישות משתמשת בהקלה מעשית זו, הישות תיישם את ההקלה באופן עקבי לכל החוזים ותיתן גילוי למידע הנדרש בסעיף 94.

ביטול של תקנים אחרים

97. תקן זה מחליף את התקנים הבאים:

(א) תקן חשבונאות מספר 2 הקמת בניינים למכירה;

(ב) תקן חשבונאות מספר 4 עבודות על פי חוזה ביצוע;

(ג) תקן חשבונאות מספר 25 הכנסות;

(ד) הבהרה מספר 8 דיווח על הכנסות על בסיס ברוטו או על בסיס נטו;

(ה) הבהרה מספר 9 הכנסות מעסקאות תוכנה ;

שינויים בתקני חשבונאות אחרים

98. בתקן חשבונאות מספר 10 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים יבוצעו השינויים הבאים :

(א) סעיף 5 יתוקן כלהלן :

5. כאשר תקן חשבונאות אחר עוסק בסוג ספציפי של הפרשה, התחייבות תלויה או נכס תלוי, על ישות ליישם את אותו תקן במקום תקן זה, לדוגמה, סוגי הפרשות מסוימים נידונים בתקנים אחרים :

(א) תקן חשבונאות מספר 2 הקמת בניינים למכירה, [בוטל]

(ב) תקן חשבונאות מספר 4 עבודות על פי חוזה ביצוע, [בוטל]

(ג) תקן חשבונאות מספר 19 מסים על הכנסה ;

(ד) תקן חשבונאות מספר 39 הטבות עובד ;

(ה) גילוי דעת מספר 68, שיטת השווי המאזני (לעניין ערבות שנתנה חברה מחזיקה לחברה כלולה שלה) ; וכן

(ו) גילוי דעת מספר 57, דינים וחשבונות כספיים מאוחדים (לעניין טיפול עוקב בהתחייבויות תלויות של חברה בת בדוחות הכספיים המאוחדים).

(ז) הכנסות מחוזים עם לקוחות (ראה תקן חשבונאות מספר 43). עם זאת, מאחר שתקן חשבונאות מספר 43 אינו מכיל דרישות ספציפיות לטיפול בחוזים עם לקוחות שהם מכבידים, או שהפכו למכבידים, תקן זה מיושם במקרים כאלה.

(ב) סעיף 6 יתוקן כלהלן :

6. יתרת זכות (כגון עמלה) בגין ערבות פיננסית שהוכרה לראשונה כהתחייבות תמדד בכל מועד דיווח עוקב לפי הסכום הגבוה מבין :

(א) הסכום שהיה מוכר בהתאם לתקן זה ; לבין

(ב) הסכום שהוכר לראשונה, בניכוי, הפחתה נצברת המוכרת בהתאם לתקן חשבונאות מספר 2543, הכנסות מחוזים עם לקוחות, לאורך תקופת הערבות.

(ג) יוסף סעיף 95א כלהלן :

95א. תקן חשבונאות מספר 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות, תיקן את סעיפים 5 ו- 6. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן חשבונאות מספר 43.

99. בתקן חשבונאות מספר 14 דיווח כספי לתקופות ביניים יבוצעו השינויים הבאים :

(א) סעיף 17 יתוקן כלהלן :

17. להלן דוגמאות לסוגי הגילויים הנדרשים בסעיף 16. כללי חשבונאות מקובלים אחרים כוללים הנחיות בדבר גילויים, המתייחסים לחלק גדול מפריטים אלה :

(א) הפחתת ערך מלאי, או ביטול של הפחתת ערך כזו,

(ב) הכרה בהפסד מירידת ערך רכוש קבוע, רכוש בלתי מוחשי, נכסים הנובעים מחוזים עם לקוחות או נכסים אחרים, וכן ביטול של הפסד מירידת ערך כזה,

(ג) ...

(ב) יוסף סעיף 46ג כלהלן :

ג.46. תקן חשבונאות מספר 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות, תיקן את סעיף 17. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן חשבונאות מספר 43.

100. בתקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009) ירידת ערך נכסים יבוצעו השינויים הבאים :

(א) סעיף 2 יתוקן כלהלן :

2. תקן זה ייושם לטיפול החשבונאי בירידת ערך של כל הנכסים, למעט :

(א) מלאי (ראה תקן חשבונאות מספר 26 מלאי) ;
(ב) נכסים הנובעים מחוזי הקמה (ראה תקן חשבונאות מספר 4, עבודות על פי חוזי ביצוע); [בוטל]

(בא) נכסים בגין חוזה ונכסים הנובעים מעלויות להשגת חוזה או לקיומו שהוכרו בהתאם לתקן חשבונאות מספר 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות;

...

(ב) יוסף סעיף 138ג כלהלן :

ג.138. תקן חשבונאות מספר 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות, תיקן את סעיף 2. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן חשבונאות מספר 43.

101. בתקן חשבונאות מספר 16 נדל"ן להשקעה יבוצעו השינויים הבאים :

(א) סעיף 3 יתוקן כלהלן :

3. תקן זה דן, בין היתר, במדידה בדוחות הכספיים של חוכר של זכויות בנדל"ן להשקעה, המוחזק בחכירה אשר מטופלת כחכירה מימונית, ובמדידה בדוחות הכספיים של מחכיר של נדל"ן להשקעה, אשר הוחכר בחכירה תפעולית. תקן זה אינו עוסק בנושאים, אשר הטיפול בהם נקבע בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 17, חכירות, כולל :

(א) סיווג חכירות כחכירות מימוניות או כחכירות תפעוליות ;

(ב) הכרה בהכנסה מחכירה של נדל"ן להשקעה (ראה גם תקן חשבונאות מספר 25, הכנסות);

(ג) ...

(ב) סעיף 9 יתוקן כלהלן :

9. להלן דוגמאות לפריטים, שאינם נדל"ן להשקעה, ולפיכך אינם בתחולת תקן זה :

(א) נדל"ן, המוחזק לשם מכירה במהלך העסקים הרגיל או הנמצא בתהליך הקמה או פיתוח לשם מכירה כזו (ראה תקן חשבונאות מספר 26, מלאי), לדוגמה, נדל"ן שנרכש רק מתוך כוונה לממשו בעתיד הקרוב או לפיתוחו לשם מכירתו מחדש,

(ב) נדל"ן, המוקם או מפותח עבור צדדים שלישיים (ראה תקן חשבונאות מספר 4, עבודות על פי חוזי ביצוע); [בוטל]

(ג) סעיף 67 יתוקן כלהלן :

67. מימוש נדל"ן להשקעה עשוי להתרחש באמצעות מכירה או באמצעות עסקת חכירה מימונית. בעת קביעת מועד המימוש של נדל"ן להשקעה הוא המועד שבו המקבל משיג שליטה על הנדל"ן להשקעה בהתאם לדרישות לקביעת עיתוי קיומה של מחויבות ביצוע בתקן חשבונאות מספר 43, ישות מיישמת את הקריטריונים בתקן חשבונאות מספר 25 להכרה בהכנסות ממכירת סחורות ומביאה בחשבון את ההנחיות הקשורות בנספח לתקן חשבונאות מספר 25. תקן חשבונאות בינלאומי מספר 17 מיושם למימוש באמצעות עסקת חכירה מימונית ולמכירה וחכירה חזרה (Sale and Leaseback).

(ד) סעיף 70 יתוקן כלהלן :

70. סכום התמורה שהישות זכאית לקבל בעת מימוש שייכלל ברווח או בהפסד הנובע מגריעה של נדל"ן להשקעה נקבע בהתאם לדרישות לקביעת מחיר העסקה בסעיפים 38-55 לתקן חשבונאות מספר 43. שינויים עוקבים לסכום הנאמד של התמורה שנכלל ברווח או בהפסד יטופלו בהתאם לדרישות לשינויים במחיר העסקה בתקן חשבונאות מספר 43. מוכרת לראשונה בשווייה ההוגן. בייחוד, אם תקבול עבור נדל"ן להשקעה נידחה, התמורה שהתקבלה מוכרת לראשונה בשווה הערך למחיר במזומן. ההפרש בין סכום התמורה הנומינלי לבין שווה הערך למחיר במזומן מוכר כהכנסות ריבית, בהתאם לתקן חשבונאות מספר 25, המשקפות את התשואה האפקטיבית בגין יתרת החובה לקבל.

(ה) יוסף סעיף 84 תכלהלן :

84. תקן חשבונאות מספר 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות, תיקן את סעיפים 3, 67 ו-70. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן חשבונאות מספר 43. הישות תיישם תיקונים אלה בהתאם להוראות המעבר שנקבעו בתקן חשבונאות מספר 43.

102. בתקן חשבונאות מספר 22 (מעודכן 2017) מכשירים פיננסיים: גילוי והצגה יבוצעו השינויים הבאים :

(א) יוסף סעיף 96 תכלהלן :

96. תקן חשבונאות מספר 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות, תיקן את סעיף 21א. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן חשבונאות מספר 43.

(ב) סעיף 21א יתוקן כלהלן :

21א. פרט לנדרש על ידי תקן חשבונאות מספר 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות, חוזה הכרוך בקבלה או במסירה של נכסים מוחשיים אינו יוצר נכס פיננסי של צד אחד והתחייבות פיננסית של צד אחר, אלא אם התשלום המקביל נדחה מעבר למועד בו מועברים הנכסים המוחשיים. כך הוא המקרה ברכישה או במכירה של סחורות באשראי מסחרי.

103. הפסקה השלישית בדוגמה 14א בתקן חשבונאות מספר 24 תשלום מבוסס מניות תתוקן כלהלן :

הכנסות הכנסה מוגדרות בתקן חשבונאות מספר 25 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות כתזרים חיובי ברוטו של הטבות כלכליות במהלך התקופה, הנובע מהפעולות הרגילות של הישות כשתזרימים אלו גורמים לגידול בהון העצמי, למעט גידול בהון העצמי הנובע מהשקעות בעלים-גידול בהטבות הכלכליות במהלך התקופה החשבונאית בדרך של תזרים חיובי או גידול בנכסים או קיטון בהתחייבויות, שתוצאתם גידול בהון, למעט גידול בהון הנובע מהשקעות בעלים. הכנסות מוגדרות בתקן חשבונאות מספר 43 כהכנסה הנובעת מהפעילויות הרגילות של הישות.

104. בתקן חשבונאות מספר 26 מלאי יבוצעו השינויים הבאים :

(א) סעיף 2 יתוקן כלהלן :

2. תקן זה חל על כל סוגי המלאי, למעט :

(א) עבודה בתהליך הנובעת מחוזי ביצוע, כולל חוזי שירות הקשורים במישרין (ראה תקן חשבונאות מספר 4, עבודות על פי חוזה ביצוע); [בוטל]

(ב) מלאי בניינים למכירה, (ראה תקן חשבונאות מספר 2, הקמת בניינים למכירה); [בוטל]

...

(ב) סעיף 8 יתוקן כלהלן :

8. מלאי כולל סחורות הנרכשות ומיועדות למכירה חוזרת כולל, לדוגמה, מרכולת (merchandise) שנרכשה על ידי קמעונאי ומיועדת למכירה חוזרת, או נכסי דלא נידי אחרים המיועדים למכירה חוזרת. מלאי כולל גם מוצרים גמורים או עבודה בתהליך וכולל חומרים שימשו בתהליך הייצור. במקרה של ספק שירות, מלאי כולל את עלויות השירות, כאמור בסעיף 19, שלגביו הישות עדיין לא הכירה בהכנסות הקשורות (ראה תקן חשבונאות מספר 25, הכנסות). עלויות שהתהוו על מנת לקיים חוזה עם לקוח שאינו יוצרות מלאי (או נכסים בתחולה של תקן אחר) יטופלו בהתאם לתקן חשבונאות מספר 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות.

(ג) סעיף 19 יבוטל :

19. כאשר לספקי שירותים יש מלאי, הם מודדים אותו בעלויות ייצור. עלויות אלה כוללות בעיקר עבודה ועלויות אחרות של עובדים, המעורבים במישרין בהספקת השירות, לרבות עובדים מפקחים, ועלויות תקורה שניתנות לייחוס. עלויות עבודה ועלויות אחרות הקשורות למכירות ולעובדי הנהלה כללית אינן נכללות, אלא מוכרות כהוצאות בתקופה בה הן התהוו. עלות המלאי של ספק שירותים אינה כוללת מרווחי רווח או עלויות תקורה שלא ניתנות לייחוס, שלעיתים קרובות, משולבות במחירים המחויבים על ידי ספקי שירותים. [בוטל]

(ד) סעיף 29 יתוקן כלהלן :

29. ירידת ערך של מלאי נעשית, בדרך כלל, לגבי כל פריט בפני עצמו. אולם, בנסיבות מסוימות יכול להיות ראוי לקבץ פריטים דומים או קשורים. זה יכול להיות המצב כאשר פריטי מלאי המתייחסים לאותו קו ייצור שמשמשים למטרות דומות או לאותם משתמשים סופיים, מיוצרים ומשווקים באותו אזור גיאוגרפי, ולא ניתן באופן מעשי להעריכם בנפרד מפריטים אחרים באותו קו ייצור. לא ראוי להפחית מלאי על בסיס של סוגי מלאי, לדוגמה, מוצרים גמורים, או כל סוגי המלאי בענף מסוים או במגזר גיאוגרפי. ספקי שירותים, בדרך כלל, צוברים עלויות בהתייחס לכל שירות שלגביו מחויב מחיר מכירה נפרד. לכן, כל שירות כזה מטופל כפריט נפרד.

(ה) סעיף 37 יתוקן כלהלן :

37. מידע לגבי הערכים בספרים של סוגי מלאי שונים והיקף השינויים בנכסים אלה שימושי למשתמשים בדוחות הכספיים. סוגי מלאי מקובלים הם מרכולת (merchandise), חומרים, עבודה בתהליך ומוצרים גמורים. ניתן לתאר את המלאי של ספק שירות כעבודה בתהליך.

(ו) יוסף סעיף 41 כלהלן :

41. תקן חשבונאות מספר 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות, תיקן את סעיפים 2, 8, 29 ו-37 וביטל את סעיף 19. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן חשבונאות מספר 43.

105. בתקן חשבונאות מספר 27 רכוש קבוע יבוצעו השינויים הבאים :

(א) סעיף 69 יתוקן כלהלן :

69. המימוש של פריט רכוש קבוע עשוי להתרחש במגוון של דרכים (למשל, על ידי מכירה, על ידי התקשרות בחוזה חכירה מימונית, או על ידי תרומה). בקביעת מועד המימוש של פריט רכוש קבוע, ישות מיישמת את הקריטריונים שבתקן חשבונאות מספר 25, הכנסות להכרה בהכנסות ממכירת סחורות הוא המועד שבו המקבל משיג שליטה על פריט זה בהתאם לדרישות לקביעת עיתוי קיומה של מחויבות ביצוע בתקן חשבונאות מספר 43. תקן חשבונאות בינלאומי מספר 17 מיושם לגבי מימוש באמצעות מכירה וחכירה חוזרת.

(ב) סעיף 72 יתוקן כלהלן :

72. סכום התמורה שהישות זכאית לקבל בעת מימוש שייכלל ברווח או בהפסד הנובע מהגריעה של פריט רכוש קבוע נקבע בהתאם לדרישות לקביעת מחיר העסקה בסעיפים 38-55 לתקן חשבונאות מספר 43. שינויים עוקבים לסכום הנאמד של התמורה שנכלל ברווח או בהפסד יטופלו בהתאם לדרישות לשינויים במחיר העסקה בתקן חשבונאות מספר 43. מוכרת לראשונה בשווייה ההוגן. אם תקבול עבור הפריט נדחה, התמורה שהתקבלה מוכרת לראשונה בשווה הערך למחיר במזומן (cash price equivalent). ההפרש בין סכום התמורה הנומינלי לבין שווה הערך למחיר במזומן מוכר כהכנסות ריבית, בהתאם לתקן חשבונאות מספר 25, המשקפות את התשוואה האפקטיבית בגין יתרת החובה לקבל.

(ג) סעיף 72א יתוקן כלהלן :

72א. למרות האמור בסעיפים 68-72 לעיל, ישות אשר במהלך הפעילויות הרגילות מוכרת באופן שגרתי, פריטי רכוש קבוע אשר הוחזקו למטרת השכרה לאחרים, מעבירה נכסים אלה למלאי לפי ערכם בספרים במועד בו הופסקה השכרתם והם מיועדים למכירה. התמורה ממכירת נכסים אלה תיכלל בהכנסות בהתאם לתקן חשבונאות מספר 25 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות. תקן חשבונאות מספר 38 אינו חל כאשר נכסים המוחזקים למכירה במהלך העסקים הרגיל מועברים למלאי.

(ד) יוסף סעיף 86 כלהלן :

86. תקן חשבונאות מספר 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות, תיקן את סעיפים 69, 72 ו-72א. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן חשבונאות מספר 43. הישות תיישם תיקונים אלה בהתאם להוראות המעבר שנקבעו בתקן חשבונאות מספר 43.

106. בתקן חשבונאות מספר 30 נכסים בלתי מוחשיים יבוצעו השינויים הבאים :

(א) סעיף 3 יתוקן כלהלן :

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

(א)

(ט) נכסים הנובעים מחוזים עם לקוחות שהוכרו בהתאם לתקן חשבונאות מספר 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות.

(ב) סעיף 114 יתוקן כלהלן :

114. המימוש של נכס בלתי מוחשי עשוי להתרחש במגוון של דרכים (למשל, על ידי מכירה, על ידי התקשרות בחוזה חכירה מימונית, או על ידי מתן תרומה). בקביעת מועד המימוש של נכס כזה, ישות מיישמת את הקריטריונים להכרה בהכנסות ממכירת סחורות בהתאם לתקן חשבונאות מספר 25, הכנסות נכס בלתי מוחשי

הוא המועד שבו המקבל משיג שליטה על נכס זה בהתאם לדרישות לקביעת עיתוי קיומה של מחויבות ביצוע בתקן חשבונאות מספר 43.

(ג) סעיף 116 יתוקן כלהלן :

116. סכום התמורה שהישגת זכאית לקבל בעת מימוש שייכלל ברווח או בהפסד הנובע מהגריעה של נכס בלתי מוחשי נקבע בהתאם לדרישות לקביעת מחיר העסקה בסעיפים 38-55 לתקן חשבונאות מספר 43. שינויים עוקבים לסכום הנאמד של התמורה שנכלל ברווח או בהפסד יטופלו בהתאם לדרישות לשינויים במחיר העסקה בתקן חשבונאות מספר 43. מוכרת לראשונה בשווייה ההוגן. אם נדחה תקבול בגין הנכס הבלתי מוחשי, התמורה שהתקבלה מוכרת לראשונה בשווה הערך למחיר במזומן. ההפרש בין הערך הנקוב של התמורה לבין שווה הערך למחיר במזומן מוכר כהכנסות ריבית בהתאם לתקן חשבונאות מספר 25, המשקפות את התשואה האפקטיבית בגין יתרת החובה לקבל.

(ד) סעיף 134 יוסף כלהלן :

134. תקן חשבונאות מספר 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות, תיקן את סעיפים 3, 114 ו-116. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן חשבונאות מספר 43. הישות תיישם תיקונים אלה בהתאם להוראות המעבר שנקבעו בתקן חשבונאות מספר 43.

107. בתקן חשבונאות מספר 33 הסדרי זיכיון למתן שירות יבוצעו השינויים הבאים :

(א) סעיף 9 יתוקן כלהלן :

9. המפעיל יכיר בהכנסות בגין השירותים שהוא מבצע וימדוד אותן בהתאם לתקן חשבונאות מספר 4 עבודות על פי חוזה ביצוע ולתקן חשבונאות מספר 25 הכנסות 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות. אם המפעיל מבצע יותר משירות אחד (דהיינו שירותי הקמה או שדרוג וגם שירותי תפעול) בהתאם לחוזה או הסדר יחידים, התמורה שהתקבלה או שקיימת זכות לקבלה תוקצה על סמך ערכי השווי ההוגן היחסיים של השירותים שיופקו, אם הסכומים ניתנים לזיהוי בנפרד. מהות התמורה קובעת את הטיפול החשבונאי העוקב לגביה. הטיפול החשבונאי העוקב בתמורה שהתקבלה כנכס פיננסי וכנכס בלתי מוחשי מפורט בסעיפים 19-20 להלן.

(ב) סעיף 10 יתוקן כלהלן :

10. הטיפול החשבונאי על ידי המפעיל בהכנסות ובעלויות הקשורות למשירותי הקמה או שדרוג יהיה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 4 לתקן חשבונאות מספר 43.

(ג) סעיף 11 יתוקן כלהלן :

11. אם המפעיל מספק שירותי הקמה או שדרוג יש להכיר בתמורה שהתקבלה על ידי המפעיל או שיש למפעיל זכות לקבלה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 43. התמורה עשויה להיות זכויות ל :

(א) נכס פיננסי ; או

(ב) נכס בלתי מוחשי.

(ד) סעיף 14 יתוקן כלהלן :

14. 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 בשווי ההוגן של התמורה שהתקבלה או שקיימת זכות לקבלה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 43.

(ה) סעיף 15 יתוקן כלהלן :

15. מהות התמורה שניתנה למפעיל על ידי המעניק תיקבע בהתייחס לתנאי החוזה, והוראות כל דין. מהות התמורה קובעת את הטיפול החשבונאי העוקב כמתואר בסעיפים 19-20. אולם, שני סוגי התמורה מסווגים ככנס בגין חוזה במהלך ההקמה או השדרוג בהתאם לתקן חשבונאות מספר 43.

(ו) סעיף 16 יתוקן כלהלן :

16. המפעיל יטפל בהכנסות ובעלויות הקשורות למשירותי תפעול לפי תקן חשבונאות מספר 25 תקן חשבונאות מספר 43.

(ז) סעיף 21 יתוקן כלהלן :

21. בהתאם לסעיף 7, 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 מעניקים ממשלתיים. הם מוכרים כנכסים של המפעיל, הנמדדים בשווי הוגן בעת ההכרה לראשונה. המפעיל יכיר בהתחייבות בגין מחויבויות שטרם קוימו אשר הוא נטל בתמורה לנכסים במקום זאת, הם מטופלים כחלק ממחיר העסקה כהגדרתו בתקן חשבונאות מספר 43.

(ח) סעיף 25א יוסף כלהלן :

25א. תקן חשבונאות מספר 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות, תיקן את סעיפים 9, 10, 11, 14, 15, 16 ו-21. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן חשבונאות מספר 43. הישות תיישם תיקונים אלה בהתאם להוראות המעבר שנקבעו בתקן חשבונאות מספר 43.

(ט) דוגמה 1 תתוקן כלהלן :

(1) במסגרת הנתונים יוספו סעיפים (4) ו-(5) כלהלן וסעיפים (4) עד (6) ימוסרו מחדש כסעיפים (6) עד (8) :

(4) לשם הדוגמה הונח כי המפעיל מזהה מחויבות ביצוע אחת עבור שירותי ההקמה.

(5) במהלך העסקים הרגיל המפעיל מספק שירותי הקמה, שירותי תפעול ושירותי ציפוי בעלותם בתוספת 10%, 30% ו-20%, בהתאמה.

(2) במסגרת "טיפול חשבונאי - הנחה א"י" יבוצעו התיקונים הבאים :

פיצול התמורה קביעת מחיר העסקה והקצאתו למחויבויות הביצוע (כולל וקביעת שיעור הריבית האפקטיבי)

אומדן מחירי המכירה הנפרדים של המפעיל השווי הוגן של לכל שירות הוא כדלקמן :

<u>שווי הוגן אומדן מחיר המכירה הנפרד</u>				
שירותי הקמה	עלות חזויה	+	10%	990
שירותי תפעול	עלות חזויה	+	30%	182
ציפוי כביש	עלות חזויה	+	20%	192
סה"כ				<u>1,364</u>

בקביעת מחיר העסקה המפעיל נדרש בהתאם לתקן חשבונאות מספר 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות להתאים את סכום התמורה שהובטחה בגין השפעות של ערך הזמן של הכסף אם עיתוי התשלומים שהוסכם בין הצדדים לחוזה (בין אם באופן מפורש או באופן משתמע) מספק לממשלה או למפעיל הטבה משמעותית של מימון של העברת הסחורות או השירותים לממשלה. בעסקה האמורה, סכום התמורה שהובטחה הוא 1,645 אלפי ש"ח (7*235) ומחיר העסקה הוא 1,364 אלפי ש"ח ולכן רכיב המימון המשמעותי הוא 281 אלפי ש"ח (=1,645-1,364).

בהתאם לסעיף 9-לתקן חשבונאות מספר 43 אם המפעיל מבצע יותר משירות אחד (דהיינו שירותי הקמה או שדרוג וגם שירותי תפעול) בהתאם לחוזה או הסדר יחידים, התמורה שהתקבלה או שקיימת זכות לקבלה מחיר העסקה תיוקצה לכל מחויבות ביצוע (או שירות מובחן) על בסיס יחסי של מחירי המכירה הנפרדים שמך ערכי השווי ההוגן היחסיים של השירותים שיוספקו, אם מחירי המכירה הנפרדים ניתנים לצפייה במישרין הסכומים ניתנים לזיהוי בנפרד. אם מחירי המכירה הנפרדים אינם ניתנים לצפייה במישרין, המפעיל נדרש לאמוד את מחירי המכירה הנפרדים בהתאם לתקן חשבונאות מספר 43. מאחר שבדוגמה זו קיים אומדן למחירי המכירה הנפרדים של שווי הוגן לכל אחד מהשירותים שיוספקו, ומחיר העסקה התמורה תיוקצה לכל שירות לפי מחירים אלה, כלומר 990 אלפי ש"ח לשירותי ההקמה, 182 אלפי ש"ח לשירותי התפעול ו-192 אלפי ש"ח לשירותי הציפוי.

לאחר הקצאת מחיר העסקה התמורה, מפעיל נדרש לקבוע את שיעור הריבית האפקטיבי של הנכס הפיננסי. המפעיל מניח כי התשלום עבור שירותי התפעול ושירותי הציפוי מתבצע בתקופה שבה מסופקים השירותים ולפיכך נכס פיננסי נוצר בגין שירותי ההקמה בלבד. מפעיל קובע את שיעור הריבית האפקטיבי במועד תחילת ההסדר על ידי זיהוי השיעור שמנכה את הסכום הנומינלי של התמורה שהובטחה עבור שירותי ההקמה על ידי הממשלה בהתאם להסדר למחיר שהממשלה היתה משלמת במזומן עבור שירותי ההקמה כאשר (או ככל ש) הם מועברים לממשלה. שיעור הריבית האפקטיבי מחושב כשיעור הריבית שמהוון במדויק את השווי ההוגן של התמורה שהמפעיל זכאי לקבל עבור השירות שביצע ושל התשלומים על ידי הממשלה בהתאם להסדר לערך בספרים של הנכס הפיננסי במועד תחילת ההסדר. מאחר וביום 1.1.2011 המפעיל עדיין לא זכאי לתמורה כלשהי (לא ביצע עדיין שירות כלשהו) והממשלה לא שילמה כל תמורה למפעיל, הערך בספרים של הנכס הפיננסי הוא 0. אם תזרימי המזומנים גסכומי השווי ההוגן נותרים כפי שנחזו, שיעור הריבית האפקטיבי המתקבל הינו 5.38% לשנה.

הכרה בעלויות ובהכנסות

הטיפול החשבונאי על ידי המפעיל מכיר בהכנסות ובעלויות הקשורות לשירותי הקמה יחד בהתאם לתקן חשבונאות מספר 4 חוזי ביצוע 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות. הכנסות – סכום התמורה לו המפעיל צופה להיות זכאי מהמעניק בתמורה להספקת שירותים – מוכרות כאשר (או ככל ש) מחויבויות הביצוע מקוימות. העלויות של כל פעילויות ההקמה והציפוי מוכרות כהוצאות בהתייחס לשלב השלמה של אותה פעילות. כמו כן, המפעיל מכיר בעלויות ההקמה ברווח או הפסד בעת התהוותן.

הכרה בעלויות ובהכנסות בגין שירותי תפעול

הכנסות ועלויות שקשורות לשירותי תפעול ייכרד מוכרות בהתאם לפי תקן חשבונאות מספר 25 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות כאשר (או ככל ש) מחויבויות הביצוע מקוימות. כמו כן, יוכרו עלויות תפעול הכביש בעת התהוותן.

(י) דוגמה 2 תתוקן כלהלן :

(1) במסגרת הנתונים יוספו סעיפים (4) ו-(5) כלהלן וסעיפים (4) עד (6) ימוספרו מחדש כסעיפים (6) עד (8) :

(4) לשם הדוגמה הונח כי המפעיל מזהה מחויבות ביצוע אחת עבור שירותי ההקמה.

(5) במהלך העסקים הרגיל המפעיל מספק שירותי הקמה, שירותי תפעול ושירותי ציפוי בעלותם בתוספת 10%, 30%-ו-20%, בהתאמה.

(2) במסגרת "הטיפול החשבונאי – הנחה א"י" יבוצעו התיקונים הבאים:

הטיפול בשירותי הקמה וקביעת מחיר העסקה

בהתאם לתקן חשבונאות מספר 30-נכסים בלתי מוחשיים-43 הכנסות מחוזים עם לקוחות המפעיל מודד את התמורה שאינה במזומן (הזכות לחייב משתמשים בשירות הציבורי) מכיר בנכס בלתי מוחשי לפי עלות, שהיא השווי ההוגן. במקרה זה, המפעיל קובע את השווי ההוגן בעקיפין בהתייחס למחיר המכירה הנפרד של שירותי ההקמה שיסופקו של התמורה שהמפעיל זכאי לקבל עבור שירותי ההקמה שסופקו (עלויות ההקמה בתוספת 10% רווח). במהלך תקופת ההקמה של ההסדר, הנכס בגין חוזה של המפעיל (המייצג את זכותו המצטברת לקבל תשלום עבור הספקת שירותי ההקמה) מוצג כנכס בלתי מוחשי (רישיון לחייב משתמשים של התשתית).

מאחר שמדובר בנכס כשיר מבוצע היוון עלויות אשראי (שניתן ליחסן להסדר) במהלך תקופת ההקמה (2011-2013) בהתאם לכללים שנקבעו בתקן חשבונאות מספר 3 היוון עלויות אשראי.

פיצול התמורה

בהתאם לסעיף 9 לתקן אם המפעיל מבצע יותר משירות אחד (דהיינו שירותי הקמה וגם שירותי תפעול) בהתאם לחוזה או הסדר יחידים, התמורה שהתקבלה או שקיימת זכות לקבלה תוקצה על סמך ערכי השווי ההוגן היחסיים של השירותים שיסופקו, אם הסכומים ניתנים לזיהוי בנפרד. מאחר שההכנסות והעלויות הקשורות לשירותי התפעול מוכרות לפי תקן חשבונאות מספר 25, יש לזהות רק את חלק התמורה המתייחס לשירותי ההקמה. חלק זה בלבד יוכר כנכס בלתי מוחשי.

הנכס הבלתי מוחשי

חישוב התנועה בנכס הבלתי מוחשי עד ליום 31.12.2013 (באלפי ש"ח):

2013	2012	2011	
681	330	0	יתרת פתיחה
330	330	330	שווי הוגן שירותי ההקמה
43	21	0	עלויות אשראי
<u>1,054</u>	<u>681</u>	<u>330</u>	נכס בלתי מוחשי ליום 31.12

הכרה בעלויות ובהכנסות בגין שירותי הקמה

המפעיל מטפל בשירותי ההקמה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות. הכנסות – סכום התמורה לו המפעיל צופה להיות זכאי מהמעניק בתמורה להספקת שירותים – מוכרות כאשר (או ככל ש) מחויבויות הביצוע מקוימות. המפעיל מודד הכנסות בשווי ההוגן של התמורה שאינה במזומן שהתקבלה או שהמפעיל זכאי לקבלה. כמו כן, המפעיל מכיר בעלויות ההקמה ברווח או הפסד בעת התהוותן.

הטיפול החשבונאי על ידי המפעיל בהכנסות ובעלויות הקשורות לשירותי הקמה יהיה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 4 חוזי ביצוע.

הכרה בעלויות ובהכנסות בגין שירותי תפעול

הכנסות שקשורות לשירותי תפעול מוכרות בהתאם לתקן חשבונאות מספר 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות כאשר (או ככל ש) מחויבויות הביצוע מקוימות. מאחר שהמשתמשים בכביש משלמים עבור השירותים הציבוריים באותו זמן שבו הם מקבלים אותם, כלומר כאשר הם משתמשים בכביש, המפעיל מכיר בהכנסות כאשר הוא גובה את האגרה.

הכנסות ועלויות שקשורות לשירותי תפעול יוכרו לפי תקן חשבונאות מספר 25 ~~הכנסות~~. כמו כן, בכל שנה יוכרו עלויות תפעול הכביש בעת התהוותן ומנגד יוכרו הכנסות שנגבו מהמשתמשים עבור השימוש בכביש.

(יא) דוגמה 3 תתוקן כלהלן :

(1) במסגרת הנתונים יוספו סעיפים (4) ו-(5) כלהלן וסעיפים (4) עד (6) ימוספרו מחדש כסעיפים (6) עד (8) :

(4) לשם הדוגמה הונח כי המפעיל מזהה מחויבות ביצוע אחת עבור שירותי ההקמה.

(5) במהלך העסקים הרגיל המפעיל מספק שירותי הקמה, שירותי תפעול ושירותי ציפוי בעלותם בתוספת 10%, 30% ו-20%, בהתאמה.

(2) במסגרת "הטיפול החשבונאי – הנחה א"י" יבוצעו התיקונים הבאים :

פיצול התמורה ההסדר

בהתאם לסעיף 14 לתקן אם התשלום שהמפעיל מקבל עבור שירותי ההקמה מורכב בחלקו מנכס פיננסי ובחלקו מנכס בלתי מוחשי, יש לטפל בנפרד בכל רכיב של התמורה למפעיל ולהכיר בכל רכיב לפי תקן חשבונאות מספר 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות. השינוי ההוגן של המפעיל אומד את התמורה שהמפעיל זכאי לקבל עבור שירותי ההקמה שסופקו בהתייחס למחיר המכירה הנפרד של שירותים אלה (עלויות ההקמה בתוספת 10% רווח). המפעיל מפצל את הנכס בגין חוזה במהלך תקופת ההקמה התמורה תפוצל לשני רכיבים : לרכיב נכס פיננסי תוקצה התמורה שקיימת בגינה בהתבסס על הסכום שהובטח על ידי הבטחה של הממשלה (750 אלפי ש"ח+ריבית על החוב), ולרכיב הבלתי מוחשי בגין היתר תוקצה יתרת התמורה שהמפעיל זכאי לה בגין שירותי ההקמה. כאשר יושלמו שירותי ההקמה, שני הרכיבים של הנכס בגין חוזה יסווגו וימדדו כנכס פיננסי וכנכס בלתי מוחשי, בהתאמה.

מדידה לראשונה של רכיב הנכס הפיננסי

במהלך שלוש השנים הראשונות, המפעיל מכיר בנכס בגין חוזה ומטפל ברכיב המימון המשמעותי בהסדר בהתאם לתקן חשבונאות מספר 43. סכום התמורה שקיימת בגינה הבטחה של הממשלה יפוצל על פני תקופת ההקמה (3 שנים) ותיצבר בגינו ריבית לפי השיעור המובטח של 6.45% (ראה טבלת התנועה בנכס הפיננסי להלן). מהמועד שבו ההקמה הושלמה, רכיב זה יטופל כחייבים.

מדידה לראשונה של רכיב הנכס הבלתי מוחשי

במהלך תקופת ההקמה של ההסדר החלק של הנכס בגין חוזה של המפעיל שמייצג את זכותו המצטברת לתשלום מעבר לסכום שהובטח על ידי הממשלה עבור שירותי ההקמה מוצג כזכות לקבל רישיון לחייב משתמשים בכביש. יתרת התמורה שהמפעיל זכאי לה בגין שירותי ההקמה תוכר כנכס בלתי מוחשי. מאחר שמדובר בנכס כשיר, מבוצע היוון של חלק יחסי מעלויות האשראי שניתן ליחסן להסדר במהלך תקופת ההקמה (2011-2013) בהתאם לכללים שנקבעו בתקן חשבונאות מספר 3, היוון עלויות אשראי.

פיצול התמורה ההסדר בגין שירותי הקמה (באלפי ש"ח) :

שנה	נכס פיננסי	נכס בלתי מוחשי (P.N)	שווי הוגן מחיר מכירה של נפרד שירות שבוצע
2011	250	80	330 (1.1*300)
2012	250	80	330
2013	250	80	330
תמורה בגין שירותי הקמה הכנסות מימון	750 (76%)	240 (24%)	990 (100%)
סה"כ שווי הוגן של תמורת המפעיל	<u>799</u>		

$$250 * 0.0645 + (250 + 250 * 1.0645) * 0.0645 = 49 *$$

התנועה ברכיב הנכס הפיננסי ובנכס הפיננסי 31.12.2020-1.1.2011 (באלפי ש"ח):

שנה	יתרת פתיחה	ריבית 6.45%	תמורה שמפעיל זכאי לקבל	סכום שהוקצה לפירעון הנכס הפיננסי	יתרת סגירה
2011	0	0	250	0	250
2012	250	16	250	0	516
2013	516	33	250	0	799
2014	799	51	0	*(145)	705
2015	706	45	0	(145)	605
2016	606	39	0	(145)	499
2017	499	32	0	(145)	386
2018	386	24	0	(145)	265
2019	266	17	0	(145)	137
2020	137	8	0	(145)	0
סה"כ		265	750	1,015	

התנועה ברכיב הנכס הבלתי מוחשי 31.12.2013-1.1.2011 (באלפי ש"ח):

שנה	20	2012	2013
יתרת פתיחה	0	80	165
שווי הוגן שירותי ההקמה	80	80	80
עלויות אשראי	0	5	10
נכס בלתי מוחשי ליום 31.12	80	165	255

*השווי ההוגן של התמורה בגין שירותי ההקמה הינו 990 אלפי ש"ח. בהתאם לתנאי ההסדר המעניק מבטיח למפעיל סכום מינימאלי בגין שירותי הקמה בסך 750 אלפי ש"ח ולכן יש לייחס סכום זה לנכס הפיננסי. יתרת השווי ההוגן בסך 240 אלפי ש"ח מיוחסת לנכס הבלתי מוחשי שמהווים 24% מסך שווי ההוגן של שירותי ההקמה ולכן בעת היוון עלויות האשראי לנכס הבלתי מוחשי יש להוון רק 24% מעלויות האשראי בשנים 2011-2013 כדלקמן:
שנת 2011- אין היוון עלויות אשראי מכיוון שהונח כי תזרימי המזומנים מתרחשים בסוף השנה.
שנת 2012 - $5 = 0.24 * 21$
שנת 2013 - $10 = 0.24 * 43$

הכרה בעלויות ובהכנסות בגין שירותי הקמה

המפעיל מטפל בשירותי ההקמה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות. הכנסות – סכום התמורה לו המפעיל צופה להיות זכאי בתמורה להספקת שירותים – מוכרות כאשר (או ככל ש) מחויבויות הביצוע מקוימות. המפעיל מודד הכנסות בשווי ההוגן של התמורה שאינה במזומן שהתקבלה או שהמפעיל זכאי לקבלה. כמו כן, המפעיל מכיר בעלויות ההקמה ברווח או הפסד בעת התהוותן. הטיפול החשבונאי על ידי המפעיל בהכנסות ובעלויות הקשורות לשירותי הקמה יהיה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 4 חוזי ביצוע, כלומר העלויות של כל פעילות הקמה מוכרות כהוצאות בהתייחס לשלב ההשלמה של אותה פעילות.

הכרה בעלויות ובהכנסות בגין שירותי תפעול

הכנסות ועלויות שקשורות לשירותי תפעול יוכרו לפי תקן חשבונאות מספר 25 הכנסות 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות כאשר (או ככל ש) מחויבויות הביצוע מקוימות. מאחר שהמשתמשים בכביש משלמים עבור השירותים הציבוריים באותו זמן שבו הם מקבלים אותם, כלומר כאשר הם משתמשים בכביש, המפעיל מכיר בכל שנה יוצרו עלויות תפעול הכביש דמננד יוצר הבחלק מההכנסות שנגבו מהמשתמשים שלא הוקצה לפירעון הנכס הפיננסי בכל שנה. כמו כן, יוכרו עלויות תפעול הכביש בעת התהוותן.

108. בתקן חשבונאות מספר 34 הצגת דוחות כספיים יבוצעו השינויים הבאים :

(א) סעיף 23 יתוקן כלהלן :

23. תקן חשבונאות מספר 25 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות מגדיר הכנסות ודורש מישות למדוד אותן הכנסות מחוזים עם לקוחות בסכום לפי השווי ההוגן של התמורה לו הישות צופה להיות זכאית עבור העברת סחורות או שירותים שהובטחו. לדוגמה, סכום ההכנסות שהוכרו משקף שהתקבלה /או התמורה שהישות זכאית לקבל, בהתחשב בסכומי הנחות מסחריות (trade discounts) ו/או הנחות כמות (volume rebates) שהישות מעניקה. ישות נוטלת על עצמה, במהלך הפעילויות הרגילות שלה, עסקאות אחרות שאינן מפיקות הכנסות (revenue). ישות מציגה את התוצאות של עסקאות כאלה, כאשר הצגה זו משקפת את המהות של העסקה או של האירוע האחר, על ידי קיזוז בין הכנסה כלשהי לבין הוצאות קשורות שנובעות מאותה עסקה. לדוגמה :

(א) ישות מציגה רווחים והפסדים בגין מימוש של נכסים לא שוטפים, לרבות השקעות ונכסים תפעוליים, על ידי ניכוי של הערך בספרים של הנכס ושל הוצאות המכירה הקשורות מהתקבולים מסכום התמורה בגין המימוש ; וכן

(ב) ישות רשאית לקזז בין הוצאות בגין הפרשה שהוכרה לבין סכומי שיפוי המתייחסים לאותו עניין, ככל שניתן להכיר בהם.

(ב) יוסף סעיף 107ג כלהלן :

107ג. תקן חשבונאות מספר 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות, תיקן את סעיף 23. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן חשבונאות מספר 43.

109. סעיף 73 לנספח הנחיות היישום בתקן חשבונאות מספר 18 בתי חולים ציבוריים וקופות חולים יתוקן כלהלן :

73. תקן חשבונאות מספר 25 הכנסות חל על בתי החולים וקופות החולים. סעיפים 74-99 להנחיות היישום מספקים הנחיות יישום לתקן חשבונאות מספר 25 בבתי החולים ובקופות החולים. סעיפים 74-99 להנחיות היישום מספקים הנחיות להכרה בהכנסות הייחודיות לבתי החולים ולקופות החולים. תקן חשבונאות מספר 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות יחול על יתר ההכנסות.

נספח א מונחים מוגדרים

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן.

חוזה (contract)
הסכם בין שני צדדים או יותר שיוצר זכויות ומחויבויות הניתנות לאכיפה.

נכס בגין חוזה (contract asset)
זכות הישות לתמורה עבור סחורות או שירותים שהישות העבירה ללקוח, למעט נכס המקיים את הגדרת חייבים.

התחייבות בגין חוזה (contract liability)
מחויבות הישות להעביר סחורות או שירותים ללקוח שבגינם הישות קיבלה תמורה מהלקוח.

לקוח (customer)
צד שהתקשר בחוזה עם ישות על מנת להשיג סחורות או שירותים שהם תפוקה של הפעילויות הרגילות של הישות עבור תמורה.

הכנסה (income)
גידול בהטבות הכלכליות במהלך התקופה החשבונאית בדרך של תזרים חיובי או גידול בנכסים או קיטון בהתחייבויות, שתוצאתם גידול בהון, למעט גידול בהון הנובע מהשקעות בעלים.

שווי הוגן (fair value)
הסכום שבו ניתן להחליף נכס, או לסלק התחייבות, בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון שאינם קשורים, הפועלים בצורה מושכלת.

מחויבות ביצוע (performance obligation)
הבטחה בחוזה עם לקוח להעביר ללקוח:
(א) סחורה או שירות (או חבילה של סחורות או של שירותים) שהם מובחנים; או
(ב) סדרה של סחורות או של שירותים מובחנים שהם למעשה זהים ושיש להם אותו דפוס העברה ללקוח.

הכנסות (revenue)
הכנסה הנובעת מהפעילויות הרגילות של הישות.

מחיר מכירה העומד בפני עצמו (מחיר מכירה נפרד) (stand-alone selling price) (של סחורה או של שירות)
המחיר שבו ישות הייתה מוכרת סחורה או שירות שהובטחו בנפרד ללקוח.

מחיר העסקה (transaction price) (עבור חוזה עם לקוח)
סכום התמורה לו הישות צופה להיות זכאית בתמורה להעברת סחורות או שירותים שהובטחו ללקוח, מלבד סכומים שנגבו לטובת צדדים שלישיים.

נספח ב

הנחיות יישום

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן. הוא מתאר את היישום של סעיפים 1-109 ויש לו את אותה סמכות כמו לחלקים אחרים של התקן.

תוכן עניינים

סעיפים

40ב-11	הכרה
3ב-11	זיהוי החוזה
16ב-41	זיהוי מחויבויות ביצוע
5ב-41	הבטחות בחוזים עם לקוחות
7ב-61	סחורות או שירותים מובחנים
11ב-81	עמלות מראש שאינן ניתנות להחזר (ועלויות מתייחסות אחדות)
16ב-121	אופציות של לקוח לסחורות או לשירותים נוספים
31ב-171	קיום מחויבויות ביצוע
31ב-181	מחויבות ביצוע שמקוימות לאורך זמן
20ב-191	קבלה וצריכה בו זמנית של ההטבות מביצועי הישות
21	הלקוח שולט על הנכס תוך כדי יצירתו או שיפורו
25ב-221	ביצועי הישות אינם יוצרים נכס עם שימוש אלטרנטיבי
31ב-261	זכות לתשלום עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד
40ב-321	שיטות למדידת התקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע
79ב-411	מדידה
62ב-411	קביעת מחיר העסקה
44ב-411	תמורה משתנה
52ב-451	מכירה עם זכות החזרה
58ב-531	אחריות
59	קיומו של רכיב מימון משמעותי בחוזה
61ב-601	תמורה שאינה במזומן
62	תמורה לשלם ללקוח
73ב-631	הקצאת מחיר העסקה למחויבויות ביצוע
67ב-631	הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים
70ב-681	הקצאת הנחה
73ב-711	הקצאת תמורה משתנה
75ב-741	שינויים במחיר העסקה
79ב-761	עלויות חוזה
79ב-761	הפחתה וירידת ערך עלויות לקיום חוזה ועלויות תוספתיות להשגת חוזה
83ב-801	הצגה

הכרה

זיהוי החוזה (סעיפים 9-14)

11. חוזה יוצר זכויות ומחויבויות הניתנות לאכיפה. יכולת אכיפה של הזכויות והמחויבויות בחוזה היא עניין של חוק (כולל פסיקה של בית המשפט). חוזים יכול שיהיו בכתב, בעל פה או להשתמע מהפרקטיקות העסקיות הנהוגות של הישות או של הענף בו היא פועלת. הפרקטיקות והתהליכים ליצירת חוזים עם לקוחות הינם שונים בתחומי שיפוט חוקיים שונים, בתעשיות שונות ובישויות שונות. בנוסף, הם עשויים להיות שונים בתוך ישות (לדוגמה, הם עשויים להיות תלויים בסוג הלקוח או במהות של הסחורות או של השירותים שהובטחו). ישות תביא בחשבון פרקטיקות ותהליכים אלה בקביעה אם ומתי הסכם עם לקוח יוצר זכויות ומחויבויות הניתנות לאכיפה.

12. ייתכן שלחוזים אחדים עם לקוחות לא יהיה משך זמן קבוע וכל אחד מהצדדים יכול לבטל או לתקן אותם בכל עת. חוזים אחרים עשויים להתחדש באופן אוטומטי על בסיס תקופתי שנקבע בחוזה. ישות תיישם תקן זה למשך הזמן של החוזה (כלומר התקופה החוזית) שבו לצדדים לחוזה יש בהווה זכויות ומחויבויות הניתנות לאכיפה.

13. לצורך יישום תקן זה, חוזה אינו קיים אם לכל אחד מהצדדים לחוזה יש זכות חד צדדית ניתנת לאכיפה לבטל חוזה שלחלוטין לא בוצע ללא פיצוי לצד האחר (או לצדדים האחרים). חוזה לחלוטין לא בוצע אם שני הקריטריונים הבאים מתקיימים:

(א) הישות טרם העבירה סחורות או שירותים כלשהם שהובטחו ללקוח; וכן

(ב) הישות טרם קיבלה, וטרם זכאית לקבל, תמורה כלשהי עבור סחורות או שירותים שהובטחו.

זיהוי מחויבות ביצוע (סעיפים 20-26)

הבטחות בחוזים עם לקוחות (סעיפים 22-23)

14. חוזה עם לקוח קובע בדרך כלל באופן מפורש את הסחורות או השירותים שישות מבטיחה להעביר ללקוח. אולם, אין להגביל את מחויבויות הביצוע המזוהות בחוזה עם לקוח לסחורות או לשירותים שנקבעו באופן מפורש בחוזה זה. זאת מאחר שחוזה עם לקוח יכול לכלול גם הבטחות המשתמעות מהפרקטיקות העסקיות הנהוגות של ישות, מדיניות שפורסמה או הצהרות ספציפיות אם, במועד ההתקשרות בחוזה, הבטחות אלה יוצרות ציפייה תקפה של הלקוח שהישות תעביר סחורה או שירות ללקוח.

15. מחויבויות ביצוע אינן כוללות פעילויות שישות חייבת לקחת על עצמה כדי לקיים חוזה אלא אם פעילויות אלה מעבירות סחורה או שירות ללקוח. לדוגמה, ייתכן שספק שירותים יצטרך לבצע משימות מנהלתיות שונות על מנת להקים חוזה. בביצוע משימות אלה לא מועבר שירות ללקוח במהלך ביצוע המשימות. לפיכך, פעילויות הקמה אלה אינן מהוות מחויבות ביצוע.

סחורות או שירותים מובחנים (סעיפים 24-26)

16. לקוח יכול להפיק תועלת מסחורה או משירות בהתאם לסעיף 25(א) אם ניתן להשתמש, לצורך, למכור עבור סכום שעולה על ערך השייר או להחזיק את הסחורה או השירות בדרך אחרת שמפיקה הטבות כלכליות. מסחורות או משירותים אחדים, לקוח יכול להפיק תועלת מסחורה או משירות בעצמם. עבור סחורות או שירותים אחרים, לקוח יכול להפיק תועלת מהסחורה או מהשירות רק יחד עם משאבים אחרים הניתנים להשגה בנקל. משאב הניתן להשגה בנקל הוא סחורה או שירות שנמכרים בנפרד (על ידי הישות או על ידי ישות אחרת) או משאב שהלקוח כבר השיג מהישות (כולל סחורות או שירותים שהישות כבר העבירה ללקוח בהתאם לחוזה) או מעסקאות אחרות או מאירועים אחרים. גורמים שונים עשויים לספק ראיה שהלקוח יכול להפיק תועלת מסחורה או משירות בעצמם או ביחד עם משאבים אחרים הניתנים להשגה בנקל. לדוגמה, העובדה שהישות מוכרת באופן סדיר סחורה או שירות בנפרד מצביעה על כך שהלקוח יכול להפיק תועלת מסחורה או משירות בעצמם או ביחד עם משאבים אחרים הניתנים להשגה בנקל.

17. בבחינה אם ההבטחות של ישות להעביר סחורות או שירותים ללקוח ניתנות לזיהוי בנפרד בהתאם לסעיף 25(ב), המטרה היא לקבוע אם המהות של ההבטחה, בהקשר של החוזה, היא להעביר כל אחד מהסחורות או מהשירותים בנפרד או, במקום זאת, להעביר פריט משולב או

פריטים משולבים שלגביהם הסחורות או השירותים המובטחים הם תשומות. גורמים שמצביעים על כך ששתי הבטחות או יותר להעביר סחורות או שירותים ללקוח אינן ניתנות לזיהוי בנפרד כוללים את הדברים הבאים, אך אינם מוגבלים להם:

(א) הישות מספקת שירות משמעותי של שילוב הסחורות או השירותים עם סחורות או שירותים אחרים שהובטחו בחוזה לחבילה של סחורות או של שירותים אשר מייצגת את התוצר המשולב או התוצרים המשולבים עבורם הלקוח התקשר בחוזה. במילים אחרות, הישות משתמשת בסחורות או בשירותים כתשומות על מנת לייצר או להעביר את התוצר המשולב או התוצרים המשולבים שהוגדרו על ידי הלקוח. תוצר משולב או תוצרים משולבים עשויים לכלול יותר משלב אחד, אלמנט אחד או יחידה אחת.

(ב) אחד או יותר מהסחורות או מהשירותים מתקנים או מתאימים באופן משמעותי את אחד או יותר מהסחורות או מהשירותים האחרים שהובטחו בחוזה או שהם מתוקנים או מותאמים באופן משמעותי על ידם.

(ג) הסחורות או השירותים תלויים זה בזה במידה רבה או קשורים זה בזה במידה רבה. במילים אחרות, כל אחד מהסחורות או מהשירותים מושפע באופן משמעותי מאחד או יותר מהסחורות או מהשירותים האחרים בחוזה. לדוגמה, במקרים אחדים, שניים או יותר מהסחורות או מהשירותים מושפעים באופן משמעותי זה מזה מאחר שהישות לא תוכל לקיים את הבטחתה על ידי העברת כל אחד מהסחורות או מהשירותים בנפרד.

עמלות מראש שאינן ניתנות להחזר (ועלויות מתייחסות אחדות)

8. בחוזים אחדים, ישות גובה מלקוח במועד ההתקשרות בחוזה או בסמוך למועד זה עמלה מראש שאינה ניתנת להחזר. דוגמאות כוללות דמי הצטרפות בחוזי חברות במועדוני בריאות, דמי הפעלה בחוזי תקשורת, דמי התקנה בחוזי שירותים אחדים ועמלות ראשוניות בחוזי אספקה אחדים.

9. על מנת לזהות מחויבויות ביצוע בחוזים כאלה, ישות תבחן אם העמלה מתייחסת להעברה של סחורה או של שירות שהובטחו. במקרים רבים, למרות שעמלה מראש שאינה ניתנת להחזר מתייחסת לפעילות שהישות נדרשת לקחת על עצמה במועד ההתקשרות בחוזה או בסמוך לו על מנת לקיים את החוזה, התוצאה של פעילות זו אינה העברה של הסחורה או של השירות שהובטחו ללקוח (ראה סעיף 5). במקום זאת, העמלה מראש היא תשלום מקדמה עבור סחורות או שירותים עתידיים, ולפיכך, תוכר כהכנסות כאשר סחורות או שירותים עתידיים אלה יסופקו. תקופת ההכרה בהכנסה תמשך מעבר לתקופה החוזית הראשונית אם הישות מעניקה ללקוח את האופציה לחדש את החוזה ואופציה זו מספקת ללקוח זכות מהותית כפי שמתואר בסעיף 13.

10. אם העמלה מראש שאינה ניתנת להחזר מתייחסת לסחורה או לשירות, הישות תעריך אם לטפל בסחורה או בשירות כמחויבות ביצוע נפרדת בהתאם לסעיפים 21-27.

11. ישות עשויה לגבות עמלה שאינה ניתנת להחזר בחלקה כפיצוי עבור עלויות שהתהוו בהקמת חוזה (או משימות מנהלתיות אחרות כמתואר בסעיף 5). אם פעילויות הקמה אלה אינן מקיימות מחויבות ביצוע, הישות תתעלם מפעילויות אלה (ומהעלויות המתייחסות אליהן) בעת מדידת התקדמות בהתאם לסעיף 40. זאת מאחר שהעלויות של פעילויות הקמה אינן מתארות את ההעברה של השירותים ללקוח. הישות תבחן אם כתוצאה מעלויות שהתהוו בהקמת חוזה נוצר נכס שיוכר בהתאם לסעיף 65.

אופציות של לקוח לסחורות או לשירותים נוספים

12. אופציות של לקוח לרכישת סחורות או שירותים נוספים בחינם או בהנחה מתבטאות בצורות רבות, כולל תמריצי מכירות, זיכויי מענק ללקוח (או נקודות), אופציות לחידוש חוזה או הנחות אחרות על סחורות או על שירותים עתידיים.

13. אם ישות מעניקה ללקוח את האופציה לרכוש סחורות או שירותים נוספים בחוזה, אופציה זו יוצרת מחויבות ביצוע בחוזה רק אם האופציה מספקת זכות מהותית ללקוח שהוא לא היה מקבל אלמלא התקשר בחוזה זה (לדוגמה, הנחה שהיא תוספתית למגוון של הנחות הניתנות בדרך כלל עבור סחורות או שירותים אלה לסוג לקוחות זה באותו אזור גיאוגרפי או שוק). אם האופציה מספקת זכות מהותית ללקוח, הלקוח למעשה משלם לישות מראש עבור

סחורות או שירותים עתידיים והישות מכירה בהכנסות כאשר סחורות או שירותים עתידיים אלה מועברים או כאשר האופציה פוקעת.

14ב. אם ללקוח יש את האופציה לרכוש סחורה או שירות נוספים במחיר שישקף את מחיר המכירה הנפרד לסחורה או לשירות אלה, אופציה זו אינה מספקת ללקוח זכות מהותית גם אם האופציה ניתנת למימוש רק על ידי התקשרות בחוזה קודם. במקרים אלה, הישות ביצעה הצעת שיווק שעליה לטפל בה בהתאם לתקן זה רק כאשר הלקוח מממש את האופציה לרכוש את הסחורות או השירותים הנוספים.

15ב. סעיף 57 דורש מישות להקצות את מחיר העסקה למחויבויות ביצוע על בסיס יחסי של מחירי המכירה הנפרדים. אם מחיר המכירה הנפרד לאופציה של לקוח לרכוש סחורות או שירותים נוספים אינו ניתן לצפייה במישרין, ישות תאמוד אותו. אומדן זה ישקף את ההנחה שהלקוח היה משיג בעת מימוש האופציה, מותאם בגין שני הפרטים הבאים:

(א) הנחה כלשהי שהלקוח יכול היה לקבל מבלי לממש את האופציה; וכן

(ב) הסבירות שהאופציה תמומש.

16ב. אם ללקוח יש זכות מהותית לרכוש סחורות או שירותים עתידיים וסחורות או שירותים אלה דומים לסחורות או לשירותים המקוריים בחוזה והם מסופקים בהתאם לתנאים של החוזה המקורי, אזי ישות יכולה, כחלופה מעשית לאמידת מחיר המכירה הנפרד של האופציה, להקצות את מחיר העסקה לסחורות או לשירותים האופציונאליים על ידי התייחסות לסחורות או לשירותים שחזוי שיסופקו ולתמורה המקבילה החזויה. בדרך כלל, סוגים אלה של אופציות הם לחידושי חוזים.

קיום מחויבויות ביצוע (סעיפים 27-36)

17ב. סחורות ושירותים הם נכסים, גם אם רק לרגע, כאשר הם מתקבלים ונעשה בהם שימוש (כמו במקרה של שירותים רבים). שליטה על נכס מתייחסת ליכולת לכוון את השימוש בנכס ולהשיג למעשה את כל ההטבות הנותרות מהנכס. שליטה כוללת את היכולת למנוע מישויות אחרות לכוון את השימוש בנכס ולהשיג את ההטבות ממנו. ההטבות מנכס הן תזרימי המזומנים הפוטנציאליים (תזרימי מזומנים חיוביים או חיסכון בתזרימי מזומנים שליליים) שיכולים להיות מושגים באופן ישיר או באופן עקיף בדרכים רבות, כגון על ידי:

(א) שימוש בנכס כדי לייצר סחורות או לספק שירותים (כולל שירותים ציבוריים);

(ב) שימוש בנכס כדי לשפר את הערך של נכסים אחרים;

(ג) שימוש בנכס כדי לסלק התחייבויות או להפחית הוצאות;

(ד) מכירת הנכס או החלפתו;

(ה) משכון הנכס להבטחת הלוואה; וכן

(ו) החזקת הנכס.

מחויבויות ביצוע שמקוימות לאורך זמן (סעיף 30)

18ב. בהתאם לסעיף 30, מחויבות ביצוע מקוימות לאורך זמן אם אחד מהקריטריונים הבאים מתקיים:

(א) הלקוח מקבל וצורך בו זמנית את ההטבות המסופקות על ידי ביצועי הישות ככל שהישות מבצעת (ראה סעיפים 19-20ב);

(ב) ביצועי הישות יוצרים או משפרים נכס (לדוגמה, עבודה בתהליך) אשר נשלט על ידי הלקוח תוך כדי יצירתו או שיפורו (ראה סעיף 21ב);

(ג) ביצועי הישות אינם יוצרים נכס עם שימוש אלטרנטיבי לישות (ראה סעיפים 22ב-25ב) ולישות יש זכות לתשלום הניתנת לאכיפה עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד (ראה סעיפים 26ב-31ב).

קבלה וצריכה בו זמנית של ההטבות מביצועי הישות (סעיף 30(א))

19ב. עבור סוגים אחדים של מחויבויות ביצוע, הבחינה אם לקוח מקבל את ההטבות מביצועי הישות כאשר הישות מבצעת ובו זמנית צורך הטבות אלה כאשר הן מתקבלות תהיה פשוטה. דוגמאות כוללות שירותים שגרתיים או חוזרים (כמו שירותי ניקיון) שבהם הקבלה והצריכה בו זמנית על ידי הלקוח של ההטבות מביצועי הישות ניתנים לזיהוי בנקל.

20ב. עבור סוגים אחרים של מחויבויות ביצוע, ייתכן שהישות לא תוכל לזהות בנקל אם לקוח מקבל וצורך בו זמנית את ההטבות מביצועי הישות כאשר הישות מבצעת. בנסיבות אלה, מחויבות ביצוע מקוימת לאורך זמן אם ישות קובעת שישות אחרת לא תצטרך למעשה לבצע מחדש את העבודה שהישות השלימה עד כה אם ישות אחרת זו הייתה נדרשת לקיים את יתרת מחויבות הביצוע ללקוח. בקביעה אם ישות אחרת לא תצטרך למעשה לבצע מחדש את העבודה שהישות השלימה עד כה, ישות תשתמש בשתי ההנחות הבאות:

(א) תתעלם מהגבלות חוזיות פוטנציאליות או מגבלות מעשיות שייתכן שימנעו מהישות להעביר את יתרת מחויבות הביצוע לישות אחרת; וכן

(ב) תניח כי ישות אחרת אשר מקיימת את יתרת מחויבות הביצוע לא תקבל את ההטבה של נכס כלשהו הנשלט כיום על ידי הישות ואשר יישאר בשליטת הישות אם מחויבות הביצוע אמורה לעבור לישות אחרת.

הלקוח שולט על הנכס תוך כדי יצירתו או שיפורו (סעיף 30(ב))

21ב. בקביעה אם לקוח שולט על נכס תוך כדי יצירתו או שיפורו בהתאם לסעיף 30(ב), ישות תיישם את דרישות השליטה שבסעיפים 27-29 ו-31. הנכס אשר נוצר או משופר (לדוגמה, נכס עבודה בתהליך) יכול להיות מוחשי או לא מוחשי.

ביצועי הישות אינם יוצרים נכס עם שימוש אלטרנטיבי (סעיף 30(ג))

22ב. ביצועי הישות אינם יוצרים נכס עם שימוש אלטרנטיבי (סעיף 30(ג)) לנכס אשר נוצר על ידי ביצועי ישות אין שימוש אלטרנטיבי לישות אם הישות מוגבלת מבחינה חוזית מלכוון בנקל את הנכס לשימוש אחר במהלך היצירה או השיפור של נכס זה או שהישות מוגבלת מבחינה מעשית מלכוון בנקל את הנכס במצבו לאחר השלמתו לשימוש אחר. הבחינה אם לנכס יש שימוש אלטרנטיבי לישות נערכת במועד ההתקשרות בחוזה. לאחר מועד ההתקשרות בחוזה, ישות לא תעדכן את הבחינה שלה לשימוש אלטרנטיבי של נכס אלא אם כן הצדדים לחוזה מאשרים תיקון חוזה אשר משנה באופן ממשי את מחויבות הביצוע. סעיפים 23-25 מספקים הנחיות לבחינה אם לנכס יש שימוש אלטרנטיבי לישות.

23ב. בעת בחינה אם לנכס יש שימוש אלטרנטיבי לישות, ישות תביא בחשבון את ההשפעות של הגבלות חוזיות ומגבלות מעשיות על יכולת הישות לכוון בנקל נכס זה לשימוש אחר, כמו למכור אותו ללקוח אחר. האפשרות שהחווזה עם הלקוח יבוטל אינה שיקול רלוונטי בבחינה אם הישות תוכל לכוון בנקל את הנכס לשימוש אחר.

24ב. הגבלה חוזית על יכולת הישות לכוון נכס לשימוש אחר חייבת להיות ממשית כדי שלנכס לא יהיה שימוש אלטרנטיבי לישות. הגבלה חוזית היא ממשית אם לקוח יכול לאכוף את זכויותיו לנכס המובטח אם הישות ביקשה לכוון את הנכס לשימוש אחר. מנגד, הגבלה חוזית אינה ממשית אם, לדוגמה, נכס הוא במידה רבה בר-החלפה עם נכסים אחרים שהישות הייתה יכולה להעביר ללקוח אחר מבלי להפר את החוזה ומבלי שיתהוו לה עלויות משמעותיות שאחרת לא היו מתהוות בהתייחס לחוזה זה.

25ב. מגבלה מעשית על יכולת הישות לכוון נכס לשימוש אחר קיימת אם לישות יתהוו הפסדים כלכליים משמעותיים בהכונת הנכס לשימוש אחר. הפסד כלכלי משמעותי יכול לנבוע מאחר שלישות יתהוו עלויות משמעותיות לעבד מחדש את הנכס (to rework the asset) או שהיא תוכל למכור את הנכס רק בהפסד משמעותי. לדוגמה, ישות יכולה להיות מוגבלת באופן מעשי מלכוון מחדש נכסים שיש להם מפרטי עיצוב שהם ייחודיים ללקוח או שהם ממוקמים באזורים מרוחקים.

זכות לתשלום עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד (סעיף 30(ג))

26ב. ישות תביא בחשבון את התנאים של החוזה, כמו גם חוקים כלשהם החלים על החוזה, בעת הערכה אם לישות יש זכות לתשלום ניתנת לאכיפה עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד

בהתאם לסעיף 30(ג). הזכות לתשלום עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד אינה צריכה להיות תמורת סכום קבוע. עם זאת, בכל נקודת זמן לאורך מהלך החוזה, הישות חייבת להיות זכאית לסכום אשר לפחות מפצה את הישות עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד אם החוזה מבוטל על ידי הלקוח או על ידי צד אחר מסיבות שאינן כשל הישות לביצוע כפי שהובטח. סעיפים 27-31 מספקים הנחיות לבחינת קיומה של זכות לתשלום ויכולת אכיפתה ואם זכות זו של הישות לתשלום הייתה מזכה את הישות לקבלת תשלום עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד.

27ב. בהתאם לאמור לעיל, לישות יש זכות לתשלום עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד אם הישות תהיה זכאית לסכום שלפחות יפצה את הישות עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד במקרה שהלקוח או צד אחר מבטלים את החוזה מסיבות שאינן כשל הישות לביצוע כפי שהובטח. סכום שיפצה ישות עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד יהיה סכום המהווה קירוב למחיר המכירה של הסחורות או של השירותים שהועברו עד לאותו מועד (לדוגמה, השבה של העלויות שהתהוו על ידי ישות בעת קיום מחויבות הביצוע בתוספת מרווח רווח סביר) ולא פיצוי רק עבור הפסד המרווח האפשרי של הישות אם החוזה היה מבוטל. פיצוי על מרווח רווח סביר לא צריך להיות שווה למרווח הרווח החזוי אם החוזה היה מתקיים כפי שהובטח, אך ישות צריכה להיות זכאית לפיצוי עבור אחד מהסכומים הבאים:

(א) חלק יחסי של מרווח הרווח החזוי בחוזה אשר משקף באופן סביר את מידת הביצועים של הישות על פי החוזה לפני סיומו על ידי הלקוח (או צד אחר); או

(ב) תשואה סבירה על עלות ההון של הישות לחוזים דומים (או המרווח התפעולי האופייני של הישות לחוזים דומים) אם מרווח החוזה הספציפי הוא גבוה יותר מהתשואה שהישות בדרך כלל מפיקה מחוזים דומים.

28ב. זכות הישות לתשלום עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד לא צריכה להיות זכות בלתי מותנית בהווה לתשלום. במקרים רבים, לישות תהיה זכות בלתי מותנית לתשלום רק באופן דרך מוסכמת מראש או בעת קיום מלא של מחויבות הביצוע. בבחינה אם יש לה זכות לתשלום עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד, ישות תביא בחשבון אם הייתה לה זכות ניתנת לאכיפה לדרוש או לשמור על תשלום עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד אם החוזה היה מבוטל לפני השלמתו מסיבות שאינן כשל הישות לביצוע כפי שהובטח.

29ב. בחוזים אחדים, ייתכן שתהיה ללקוח זכות לבטל את החוזה רק במועדים מוגדרים במהלך חיי החוזה או שללקוח לא תהיה כל זכות לבטל את החוזה. אם לקוח פועל על מנת לבטל חוזה מבלי שתהיה לו הזכות לבטל את החוזה באותו מועד (כולל בעת שלקוח נכשל בביצוע מחויבויותיו כפי שהובטח), ייתכן שהחוזה (או חוקים אחרים) יזכה את הישות להמשיך להעביר ללקוח את הסחורות או השירותים שהובטחו בחוזה ולדרוש מהלקוח לשלם את התמורה שהובטחה עבור סחורות או שירותים אלה. בנסיבות אלה, לישות יש זכות לתשלום עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד מאחר שלישות יש זכות להמשיך לבצע את מחויבויותיה בהתאם לחוזה ולדרוש מהלקוח לבצע את מחויבויותיו (הכוללות תשלום התמורה שהובטחה).

30ב. בבחינה של הקיום ויכולת האכיפה של זכות לתשלום עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד, ישות תביא בחשבון את התנאים החוזיים כמו גם חקיקה כלשהי או תקדים משפטי כלשהו שיכולים להשלים או לגבור על תנאים חוזיים אלה. זה יכול להיות בחינה אם:

(א) חקיקה, פרקטיקה של אכיפה מנהלתית או תקדים משפטי מקנה לישות זכות לתשלום עבור ביצועים עד לאותו מועד למרות שזכות זו אינה מפורטת בחוזה עם הלקוח;

(ב) תקדים משפטי רלוונטי מצביע על כך שזכויות דומות לתשלום עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד בחוזים דומים אינן בעלות מעמד חוקי מחייב; או

(ג) הפרקטיקות העסקיות הנהוגות של הישות של בחירה שלא לאכוף זכות לתשלום הביאו לכך שהזכות הפכה ללא ניתנת לאכיפה בסביבה משפטית זו. עם זאת, למרות שישות יכולה לבחור לוותר על זכותה לתשלום בחוזים דומים, לישות תמשיך להיות זכות לתשלום עד לאותו מועד אם, בחוזה עם הלקוח, הזכות שלה לתשלום עבור ביצועים עד לאותו מועד נשארת ניתנת לאכיפה.

31ב. לוח הזמנים של התשלומים שמפורט בחוזה אינו מצביע בהכרח אם לישות יש זכות לתשלום ניתנת לאכיפה עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד. למרות שלוח הזמנים של התשלומים בחוזה מפרט את העיתוי והסכום של תמורה העומדת לתשלום על ידי לקוח, לוח הזמנים של התשלומים עשוי שלא לספק בהכרח ראייה של זכות הישות לתשלום עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד. זאת מאחר, לדוגמה, שהחוזה יכול לציין שהתמורה שהתקבלה מהלקוח ניתנת להחזר מסיבות שאינן כשל הישות לביצוע כפי שהובטח בחוזה.

שיטות למדידת התקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות ביצוע (סעיף 32)

32ב. שיטות מתאימות למדידת התקדמות כוללות שיטות המבוססות על תפוקות ושיטות המבוססות על תשומות. סעיפים 35-40 מספקים הנחיות לשימוש בשיטות המבוססות על תפוקות ובשיטות המבוססות על תשומות על מנת למדוד את התקדמות הישות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע. בקביעת השיטה המתאימה למדידת התקדמות, ישות תביא בחשבון את טבעם של הסחורה או של השירות שהישות הבטיחה להעביר ללקוח.

33ב. בעת יישום שיטה למדידת התקדמות, ישות לא תכלול במידת (measure) ההתקדמות סחורות או שירותים כלשהם שהישות אינה מעבירה שליטה עליהם ללקוח. ולהיפך, ישות תכלול במידת ההתקדמות סחורות או שירותים כלשהם שהישות מעבירה שליטה עליהם ללקוח בעת קיום מחויבות ביצוע זו.

34ב. ככל שהנסיבות משתנות לאורך זמן, ישות תעדכן את מידת (measure) ההתקדמות שלה על מנת לשקף שינויים כלשהם בתוצאה של מחויבות הביצוע. שינויים כאלה למידת ההתקדמות של הישות יטופלו כשינוי באומדן חשבונאי בהתאם לתקן חשבונאות מספר 35 (מעודכן 2018) *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*.

35ב. שיטות שניתן להשתמש בהן למדידת התקדמות הישות לקראת קיום מלא של מחויבות ביצוע המקוימת לאורך זמן בהתאם לסעיף 30 כוללות:

(א) שיטות המבוססות על תפוקות (ראה סעיפים 36-38); וכן

(ב) שיטות המבוססות על תשומות (ראה סעיפים 39-40).

שיטות המבוססות על תפוקות

36ב. שיטות המבוססות על תפוקות מכירות בהכנסות על בסיס מדידות ישירות של הערך ללקוח של הסחורות או של השירותים שהועברו עד לאותו מועד ביחס ליתרת הסחורות או השירותים שהובטחו על פי החוזה. שיטות המבוססות על תפוקות כוללות שיטות כמו סקירות (surveys) של ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד, הערכות של תוצאות שהושגו, אבני דרך שהושגו, זמן שחלף ויחידות שיוצרו או יחידות שנמסרו. כאשר ישות מעריכה אם ליישם שיטה המבוססת על תפוקות למדידת ההתקדמות שלה, הישות תביא בחשבון אם התפוקה שנבחרה תתאר באופן נאמן את ביצועי הישות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע. שיטה המבוססת על תפוקות לא תספק תיאור נאמן של ביצועי הישות אם התפוקה שנבחרה תיכשל במדידה של סחורות או של שירותים אחדים עליהם השליטה הועברה ללקוח. לדוגמה, שיטות המבוססות על תפוקות של יחידות שיוצרו או יחידות שנמסרו לא יתארו באופן נאמן ביצועי ישות בקיום מחויבות ביצוע אם, בסוף תקופת הדיווח, ביצועי הישות יצרו עבודה בתהליך או מוצרים מוגמרים הנשלטים על ידי הלקוח אשר אינם כלולים במדידה של התפוקה.

37ב. כהקלה מעשית, אם לישות יש זכות לתמורה מלקוח בסכום שמקביל במישורין לערך ללקוח של ביצועי הישות שהושלמו עד לאותו מועד (לדוגמה, חוזה שירות שבו ישות מחייבת בסכום קבוע עבור כל שעה של שירות שסופק), הישות עשויה להכיר בהכנסות בסכום שלגביו לישות יש זכות להגיש חשבונית.

38ב. החסרונות של שיטות המבוססות על תפוקות הם שהתפוקות המשמשות למדידת התקדמות עשויות שלא להיות ניתנות לצפייה ישירה והמידע הנדרש על מנת ליישם אותם עשוי שלא להיות ניתן להשגה על ידי ישות ללא עלות מופרזת. לפיכך, שיטה המבוססת על תשומות עשויה להיות נחוצה.

שיטות המבוססות על תשומות

39ב. שיטות המבוססות על תשומות מכירות בהכנסות על בסיס מאמצי הישות או על בסיס תשומות לקיום של מחויבות ביצוע (לדוגמה, משאבים שנצרכו, שעות עבודה שהושקעו, עלויות שהתהוו, זמן שחלף או שעות שימוש במכונה) ביחס לסך התשומות החזויות לקיום של מחויבות ביצוע זו. אם מאמצי הישות או התשומות מושקעים במידה שווה לאורך כל תקופת הביצוע, זה עשוי להיות מתאים שהישות תכיר בהכנסות על בסיס קו ישר.

40ב. חיסרון של שיטות המבוססות על תשומות הוא שיייתכן שלא יהיה קשר ישיר בין תשומות הישות לבין העברת שליטה על סחורות או על שירותים ללקוח. לכן, ישות לא תכלול בשיטה המבוססת על תשומות את ההשפעות של תשומות כלשהן אשר, בהתאם למטרה של מדידת ההתקדמות בסעיף 32, אינן מתארות את ביצועי הישות בהעברת שליטה על סחורות או על שירותים ללקוח. למשל, בעת שימוש בשיטה המבוססת על תשומות לפי עלות, תיאום למידת ההתקדמות עשוי להידרש בנסיבות הבאות:

(א) כאשר עלות שהתהוותה אינה תורמת להתקדמות ישות בקיום מחויבות הביצוע. לדוגמה, ישות לא תכיר בהכנסות על בסיס העלויות שהתהוו הניתנות לייחוס לחוסר יעילות משמעותי בביצועי הישות אשר לא השתקפו במחיר של החוזה (לדוגמה, העלויות של סכומים בלתי חזויים שבזבזו של חומרים, עבודה או משאבים אחרים שהתהוו על מנת לקיים את מחויבות הביצוע).

(ב) כאשר עלות שהתהוותה אינה פרופורציונאלית להתקדמות הישות בקיום מחויבות הביצוע. בנסיבות אלה, התיאור הטוב ביותר של ביצועי הישות עשוי להיות התאמה של שיטה המבוססת על תשומות על מנת להכיר בהכנסות רק במידה שבה התהוו עלויות אלה. לדוגמה, תיאור נאמן של ביצועי הישות עשוי להיות הכרה בהכנסות בסכום השווה לעלות של סחורה ששימשה לקיום מחויבות ביצוע אם הישות צופה במועד ההתקשרות בחוזה שכל התנאים הבאים יתקיימו:

(i) הסחורה אינה מובחנת;

(ii) חזוי שהלקוח ישיג שליטה על הסחורה זמן משמעותי לפני קבלת השירותים המתייחסים לסחורה;

(iii) העלות של הסחורה שהועברה היא משמעותית ביחס לסך העלויות החזויות לקיום מלא של מחויבות הביצוע; וכן

(iv) הישות רוכשת את הסחורה מצד שלישי ואינה מעורבת באופן משמעותי בעיצוב וייצור הסחורה (אבל הישות פועלת כספק עיקרי בהתאם לסעיפים 11-12).

מדידה (סעיפים 37-71)

קביעת מחיר העסקה (סעיפים 38-55)

תמורה משתנה (סעיפים 41-46)

41ב. סכום התמורה יכול להשתנות כתוצאה מהנחות, הוזלות (rebates), החזרים, זיכויים, ויתורים על מחיר, תמריצים, בונוסים בגין ביצועים, קנסות או פריטים דומים אחרים. התמורה שהובטחה יכולה אף להשתנות אם הזכאות של הישות לתמורה מותנית בהתרחשות או אי התרחשות של אירוע עתידי. לדוגמה, סכום של תמורה יהיה משתנה אם מוצר יימכר עם זכות החזרה או סכום קבוע מובטח כבונוס ביצוע בעת השגת אבן דרך שהוגדרה.

42ב. ישות תאמוד סכום של תמורה משתנה על ידי שימוש באחת מהשיטות הבאות, בהתאם לציפייה של הישות לגבי השיטה שתתאר בצורה טובה יותר את סכום התמורה שהיא תהיה זכאית לו:

(א) התוחלת – התוחלת היא סך הסכומים המשוקללים לפי הסתברות בטווח של סכומי תמורה אפשריים. תוחלת יכולה להיות אומדן מתאים של הסכום של תמורה משתנה אם לישות יש מספר רב של חוזים עם מאפיינים דומים.

(ב) הסכום הסביר ביותר – הסכום הסביר ביותר הוא הסכום היחיד שהוא הסביר ביותר בטווח של סכומי תמורה אפשריים (כלומר התוצאה היחידה הסבירה ביותר של החוזה). הסכום הסביר ביותר יכול להיות אומדן מתאים של הסכום של תמורה משתנה אם לחוזה יש רק שתי תוצאות אפשריות (לדוגמה, הישות משיגה בנוסע על ביצועים או שלא).

43ב. ישות תיישם שיטה אחת באופן עקבי לאורך כל החוזה בעת אמידת ההשפעה של חוסר הוודאות על סכום של תמורה משתנה לה הישות תהיה זכאית. בנוסף, ישות תביא בחשבון את כל המידע (היסטורי, נוכחי וחזוי) אשר ניתן להשגה על ידי הישות באופן סביר ותזהה מספר סביר של סכומי תמורה אפשריים. המידע שבו הישות משתמשת לאמוד את הסכום של תמורה משתנה יהיה בדרך כלל דומה למידע שבו הנהלת הישות משתמשת במהלך תהליך הצעת מחיר (bid and proposal process) ובקביעת המחירים לסחורות או לשירותים שהובטחו.

44ב. בעת בחינה אם זה צפוי ברמה גבוהה שביטול משמעותי בסכום ההכנסות המצטברות שהוכרו לא יתרחש כאשר אי הוודאות הקשורה לתמורה המשתנה תתברר לאחר מכן, ישות תביא בחשבון הן את הסבירות והן את הגודל של ביטול ההכנסות. גורמים שעשויים להגדיל את הסבירות או הגודל של ביטול הכנסות כוללים את כל אחד מהבאים, אך אינם מוגבלים להם:

(א) סכום התמורה הוא רגיש ברמה גבוהה לגורמים שהם מחוץ לתחום ההשפעה של הישות. גורמים אלה יכולים לכלול תנודתיות בשוק, שיקולי הדעת או פעולות של צדדים שלישיים, תנאי מזג אוויר וסיכון גבוה להתיישנות של סחורה או של שירות שהובטחו.

(ב) לא חזוי שחוסר הוודאות לגבי סכום התמורה יתברר במשך תקופת זמן ארוכה.

(ג) הניסיון של הישות (או ראיות אחרות) עם סוגים דומים של חוזים מוגבל, או שלניסיון זה (או ראיות אחרות) יש ערך חיזוי מוגבל.

(ד) לישות יש פרקטיקה של הצעת טווח רחב של ויתורים על מחיר או של שינוי תנאי התשלום של חוזים דומים בנסיבות דומות.

(ה) לחוזה יש מספר רב וטווח רחב של סכומי תמורה אפשריים.

מכירה עם זכות החזרה

45ב. בחוזים אחדים, ישות מעבירה שליטה על מוצר ללקוח ובנוסף מעניקה ללקוח את הזכות להחזיר את המוצר מסיבות שונות (כגון חוסר שביעות רצון מהמוצר) ולקבל שילוב כלשהו של:

(א) החזר מלא או חלקי של תמורה כלשהי ששולמה;

(ב) זיכוי שניתן להשתמש בו כנגד סכומים שחייבים, או שיהיו חייבים, לישות; וכן

(ג) מוצר אחר בתמורה.

46ב. על מנת לטפל בהעברת מוצרים עם זכות החזרה (ובשירותים אחדים המסופקים בכפוף להחזר) ישות תכיר בכל הבאים:

(א) הכנסות מהמוצרים שהועברו בסכום התמורה לו הישות צופה להיות זכאית (ולכן, הכנסות לא יוכרו עבור מוצרים שחזוי שיוחזרו);

(ב) התחייבות להחזר;

(ג) נכס (ותיאום מקביל לעלות המכר) עבור זכותה להשבת מוצרים מלקוחות בעת סילוק ההתחייבות להחזר.

47ב. הבטחה של ישות להיות מוכנה לקבל מוצר שהוחזר במהלך תקופת החזרה לא תטופל כמחויבות ביצוע בנוסף למחויבות לספק החזר.

- 48ב. ישות תיישם את הדרישות בסעיפים 38-55 (כולל הדרישות להגבלת אומדנים של תמורה משתנה בסעיפים 44-45) על מנת לקבוע את סכום התמורה לו הישות צופה להיות זכאית (כלומר לא כולל את המוצרים שחזוי כי יוחזרו). לגבי סכומים כלשהם שהתקבלו (או שהישות זכאית לקבל) להם ישות אינה צופה להיות זכאית, הישות לא תכיר בהכנסות כאשר היא מעבירה מוצרים ללקוחות, אך תכיר בסכומים אלה שהתקבלו (או שהישות זכאית לקבל) כהתחייבות להחזר. לאחר מכן, בסוף כל תקופת דיווח, הישות תעדכן את הבחינה שלה לגבי הסכומים להם היא צופה להיות זכאית בתמורה למוצרים שהועברו ותבצע שינוי מקביל במחיר העסקה, ולפיכך בסכום ההכנסות שהוכרו.
- 49ב. ישות תעדכן את המדידה של ההתחייבות להחזר בסוף כל תקופת דיווח בגין שינויים בציפיות לגבי סכום ההחזרים. ישות תכיר בתיאומים מקבילים כהכנסות (או כקיטון של הכנסות).
- 50ב. נכס שהוכר בגין זכות של ישות להשבת מוצרים מלקוח בעת סילוק התחייבות להחזר יימדד לראשונה על ידי התייחסות לערך בספרים הקודם של המוצר (לדוגמה, מלאי) בניכוי עלויות חזויות כלשהן להשבת מוצרים אלה (כולל ירידות פוטנציאליות בשווי לישות של מוצרים שהוחזרו). בסוף כל תקופת דיווח, ישות תעדכן את המדידה של הנכס הנובע משינויים בציפיות לגבי מוצרים שיוחזרו. ישות תציג את הנכס בנפרד מההתחייבות להחזר.
- 51ב. החלפות על ידי לקוחות של מוצר אחד במוצר אחר מאותו סוג, איכות, מצב ומחיר (לדוגמה, החלפת צבע אחד בצבע אחר או מידה אחת במידה אחרת) אינם נחשבים כהחזרות לצורך יישום תקן זה.
- 52ב. חוזים שבהם לקוח יכול להחזיר מוצר פגום בתמורה למוצר תקין יוערכו בהתאם להנחיות לגבי אחריות בסעיפים 53-58ב.

אחריות

- 53ב. מקובל שישות מספקת (בהתאם לחוזה, לחוק או לפרקטיקות העסקיות הנהוגות של הישות) אחריות יחד עם המכירה של המוצר (בין אם סחורה או שירות). המהות של אחריות יכולה להשתנות באופן משמעותי בין תעשיות וחוזים. סוגי אחריות אחדים מספקים ללקוח ביטחון שהמוצר המתייחס יתפקד כפי שהצדדים התכוונו מאחר שהמוצר עונה על המפרטים שהוסכם עליהם. סוגי אחריות אחרים מספקים ללקוח שירות בנוסף לביטחון שהמוצר עונה על המפרטים שהוסכם עליהם.
- 54ב. אם ללקוח יש את האפשרות לרכוש אחריות בנפרד (לדוגמה, מאחר שהאחריות מתומחרת בנפרד או שמתקיים בגינה משא ומתן בנפרד), האחריות היא שירות מובחן מאחר שהישות מבטיחה לספק את השירות ללקוח בנוסף למוצר שיש לו את הפונקציונאליות המתוארת בחוזה. בנסיבות אלה, ישות תטפל באחריות שהובטחה כמחויבות ביצוע בהתאם לסעיפים 20-26 ותקצה חלק ממחיר העסקה למחויבות ביצוע זו בהתאם לסעיפים 56-58.
- 55ב. אם ללקוח אין את האפשרות לרכוש אחריות בנפרד, ישות תטפל באחריות בהתאם לתקן חשבונאות מספר 10 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים אלא אם כן האחריות שהובטחה, או חלק מהאחריות שהובטחה, מספקת ללקוח שירות בנוסף לביטחון שהמוצר עונה על המפרטים שהוסכם עליהם.
- 56ב. בעת בחינה אם אחריות מספקת ללקוח שירות בנוסף לביטחון שהמוצר עונה על המפרטים שהוסכם עליהם, ישות תביא בחשבון גורמים כמו:
- (א) אם האחריות נדרשת על פי חוק – אם הישות נדרשת על פי חוק לספק אחריות, קיומו של חוק זה מצביע על כך שהאחריות שהובטחה אינה מחויבות ביצוע מאחר שדרישות כאלה קיימות בדרך כלל על מנת להגן על לקוחות מהסיכון של רכישת מוצרים פגומים.
- (ב) אורכה של תקופת כיסוי האחריות – ככל שתקופת הכיסוי ארוכה יותר, כך סביר יותר שהאחריות שהובטחה מהווה מחויבות ביצוע מאחר שסביר יותר לספק שירות בנוסף לביטחון שהמוצר עונה על המפרטים שהוסכם עליהם.
- (ג) המהות של המשימות שהישות מבטיחה לבצע – אם זה נחוץ שישות תבצע משימות מוגדרות על מנת לספק את הביטחון שמוצר עונה על המפרטים שהוסכם עליהם (לדוגמה, שירות משלוח חזרה למוצר פגום), אזי סביר שמשימות אלה לא יצרו מחויבות ביצוע.

57ב. אם אחריות, או חלק מאחריות, מספקת ללקוח שירות בנוסף לביטחון שהמוצר עונה על המפרטים שהוסכם עליהם, השירות שהובטח הוא מחויבות ביצוע. לפיכך, ישות תקצה את מחיר העסקה למוצר ולשירות. אם ישות מבטיחה הן אחריות מסוג ביטחון והן אחריות מסוג שירות אך אינה יכולה לטפל בהם באופן סביר בנפרד, הישות תטפל בשני סוגי האחריות יחד כמחויבות ביצוע יחידה.

58ב. חוק שדורש מישות לשלם פיצוי אם המוצרים שלה גורמים לפגיעה או לנזק אינו יוצר מחויבות ביצוע. לדוגמה, יצרן עשוי למכור מוצרים בתחום שיפוט שבו החוק רואה ביצרן אחראי לנזקים כלשהם (לדוגמה, לרכוש פרטי) שעשויים להיגרם על ידי צרכן המשתמש במוצר למטרה שלה הוא נועד. באופן דומה, ההבטחה של ישות לשפות את הלקוח בגין התחייבויות ונזקים הנובעים מתביעות של פטנט, זכויות יוצרים, סימנים מסחריים או הפרה אחרת על ידי המוצרים של הישות אינה יוצרת מחויבות ביצוע. הישות תטפל במחויבויות כאלה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 10.

קיומו של רכיב מימון משמעותי בחוזה (סעיפים 47-51)

59ב. על מנת לקיים את המטרה בסעיף 48, בעת התאמת סכום התמורה שהובטחה בגין רכיב מימון משמעותי, ישות תשתמש בשיעור ההיוון שישתקף בעסקת מימון נפרדת בין הישות ללקוח שלה במועד ההתקשרות בחוזה. שיעור זה ישקף את מאפייני האשראי של הצד שמקבל מימון בחוזה, וכן ביטחונות וערבויות כלשהם המסופקים על ידי הלקוח או הישות, כולל נכסים שהועברו בחוזה. ישות עשויה להיות מסוגלת לקבוע שיעור זה על ידי זיהוי השיעור שמנכה את הסכום הנומינלי של התמורה שהובטחה למחיר שהלקוח היה משלם במזומן עבור הסחורות או השירותים כאשר (או ככל ש) הם מועברים ללקוח. לאחר מועד ההתקשרות בחוזה, ישות לא תעדכן את שיעור ההיוון בגין שינויים בשיעורי הריבית או נסיבות אחרות (כגון שינוי בבחינת סיכון האשראי של הלקוח).

תמורה שאינה במזומן (סעיף 52)

60ב. השווי ההוגן של התמורה שאינה במזומן עשוי להשתנות עקב הצורה של התמורה (לדוגמה, שינוי במחיר של מניה שישות זכאית לקבל מלקוח). אם השווי ההוגן של התמורה שאינה במזומן שהובטחה על ידי הלקוח משתנה מסיבות שאינן רק הצורה של התמורה (לדוגמה, השווי ההוגן יכול להשתנות עקב ביצועי הישות), ישות תיישם את הדרישות בסעיפים 44-45.

61ב. אם לקוח משקיע סחורות או שירותים (לדוגמה, חומרים, ציוד או עבודה) כדי לאפשר קיום החוזה על ידי הישות, הישות תבחן אם היא משיגה שליטה על סחורות או על שירותים אלה שהושקעו. אם הישות השיגה שליטה, הישות תטפל בסחורות או בשירותים שהושקעו כתמורה שאינה במזומן שהתקבלה מהלקוח.

תמורה לשלם ללקוח (סעיפים 54-55)

62ב. בהתאם לסעיפים 54-55, אם תמורה לשלם ללקוח מטופלת כהקטנה של מחיר העסקה, ישות תכיר בהקטנה זו של הכנסות כאשר (או ככל ש) מתרחש האירוע המאוחר יותר מבין האירועים הבאים:

(א) הישות מכירה בהכנסות בגין העברה של הסחורות או של השירותים המתייחסים ללקוח; וכן

(ב) הישות משלמת או מבטיחה לשלם את התמורה (אפילו אם התשלום מותנה באירוע עתיד). הבטחה זו עשויה להשתמע מהפרקטיקות העסקיות הנהוגות של הישות.

הקצאת מחיר העסקה למחויבויות הביצוע (סעיפים 56-58)

הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים

63ב. על מנת להקצות את מחיר העסקה לכל מחויבות ביצוע על בסיס יחסי של מחיר המכירה הנפרד, ישות תקבע את מחיר המכירה הנפרד במועד ההתקשרות בחוזה של הסחורה או של השירות המובחנים בבסיס כל מחויבות ביצוע בחוזה ותקצה את מחיר העסקה באופן יחסי למחירי מכירה נפרדים אלה.

64ב. מחיר המכירה הנפרד הוא המחיר שבו ישות הייתה מוכרת בנפרד סחורה או שירות שהובטחו ללקוח. הראיה הטובה ביותר למחיר מכירה נפרד הוא המחיר הניתן לצפייה של סחורה או של שירות כאשר הישות מוכרת סחורה או שירות אלה בנפרד בנסיבות דומות וללקוחות דומים. מחיר שנקבע בחוזה או מחיר מחירון לסחורה או לשירות עשויים להיות (אך לא בהכרח) מחיר המכירה הנפרד של סחורה או של שירות אלה.

65ב. אם מחיר מכירה נפרד אינו ניתן לצפייה במישרין, ישות תאמוד את מחיר המכירה הנפרד בסכום שיביא להקצאה של מחיר העסקה באופן שיקיים את מטרת ההקצאה בסעיף 56. בעת אמידת מחיר מכירה נפרד, ישות תביא בחשבון את כל המידע (כולל תנאי שוק, גורמים ספציפיים לישות ומידע על הלקוח או קבוצת לקוחות) שהוא ניתן להשגה על ידי הישות באופן סביר. בעשותה כך, ישות תמקסם את השימוש בנתונים ניתנים לצפייה ותיישם שיטות אמידה באופן עקבי בנסיבות דומות.

66ב. שיטות מתאימות לאמידת מחיר המכירה הנפרד של סחורה או של שירות כוללות את השיטות הבאות, אך אינן מוגבלות להן:

(א) גישת הערכת שוק מתואמת – ישות יכולה להעריך את השוק שבו היא מוכרת סחורות או שירותים ולאמוד את המחיר שלקוח בשוק זה יהיה מוכן לשלם עבור סחורות או שירותים אלה. גישה זו יכולה לכלול גם התייחסות למחירים ממתחרים של הישות לסחורות או לשירותים דומים ותיאום של מחירים אלה במידת הצורך על מנת לשקף את העלויות והמרווחים של הישות.

(ב) גישת עלות חזויה בתוספת מרווח – ישות יכולה לחזות את העלויות החזויות שלה לקיום מחויבות ביצוע ולאחר מכן להוסיף מרווח מתאים עבור סחורה או שירות אלה.

(ג) גישת השארית – ישות יכולה לאמוד את מחיר המכירה הנפרד על ידי התייחסות למחיר העסקה הכולל בניכוי סך מחירי המכירה הנפרדים הניתנים לצפייה של סחורות או של שירותים אחרים שהובטחו בחוזה. עם זאת, ישות יכולה להשתמש בגישת השארית על מנת לאמוד, בהתאם לסעיף 65, את מחיר המכירה הנפרד של סחורה או של שירות רק אם אחד מהקריטריונים הבאים מתקיים:

(i) הישות מוכרת את אותה הסחורה או אותו השירות ללקוחות שונים (באותו הזמן או בסמוך) בטווח רחב של סכומים (כלומר מחיר המכירה משתנה מאוד מאחר שמחיר מכירה נפרד מייצג אינו מובחן (discernible) מעסקאות קודמות או ראיות ניתנות לצפייה אחרות); או

(ii) הישות עדיין לא קבעה מחיר לסחורה או לשירות אלה והסחורה או השירות לא נמכרו בעבר על בסיס נפרד (כלומר מחיר המכירה הוא אינו וודאי).

67ב. ייתכן שיהיה צורך להשתמש בשילוב של שיטות כדי לאמוד את מחירי המכירה הנפרדים של הסחורות או של השירותים שהובטחו בחוזה אם לשניים מסחורות או משירותים אלה, או יותר, יש מחירי מכירה נפרדים משתנים מאוד או לא וודאיים. לדוגמה, ישות יכולה להשתמש בגישת השארית לאמוד את סך מחירי המכירה הנפרדים לסחורות או לשירותים שהובטחו שלהם מחירי מכירה נפרדים משתנים מאוד או לא וודאיים ולאחר מכן להשתמש בשיטה אחרת כדי לאמוד את מחירי המכירה הנפרדים של סחורות או של שירותים יחידים ביחס לאומדן הסך הכולל של מחירי המכירה הנפרדים שנקבע לפי גישת השארית. כאשר ישות משתמשת בשילוב של שיטות לאמוד את מחיר המכירה הנפרד של כל סחורה או שירות שהובטחו בחוזה, הישות תבחן אם הקצאת מחיר העסקה לפי אומדן מחירי מכירה נפרדים אלה תהיה עקבית עם מטרת ההקצאה בסעיף 56 והדרישות לאמידת מחירי מכירה נפרדים בסעיף 65ב.

הקצאת הנחה

68ב. לקוח מקבל הנחה על רכישת חבילה של סחורות או של שירותים אם סך מחירי המכירה הנפרדים של סחורות או של שירותים אלה שהובטחו בחוזה עולה על התמורה שהובטחה בחוזה. למעט מקרים שבהם לישות יש ראייה ניתנת לצפייה בהתאם לסעיף 69 שכל ההנחה מתייחסת למחויבות ביצוע אחת, או יותר, אך לא לכל מחויבויות הביצוע בחוזה, הישות תקצה הנחה באופן יחסי לכל מחויבויות הביצוע בחוזה. ההקצאה היחסית של ההנחה בנסיבות אלה היא כתוצאה מכך שהישות מקצה את מחיר העסקה לכל מחויבות ביצוע על

בסיס מחירי המכירה הנפרדים היחסיים של הסחורות או של השירותים המובחנים הכלולים בעסקה.

69ב. ישות תקצה הנחה בשלמותה למחויבות ביצוע אחת, או יותר, אך לא לכל מחויבויות הביצוע בחוזה אם כל הקריטריונים הבאים מתקיימים:

(א) הישות מוכרת באופן סדיר כל סחורה או שירות מובחנים (או כל חבילה של סחורות או של שירותים מובחנים) בחוזה על בסיס נפרד;

(ב) הישות גם מוכרת באופן סדיר על בסיס נפרד חבילה (או חבילות) של חלק מסחורות או משירותים מובחנים אלה בהנחה לעומת מחירי המכירה הנפרדים של הסחורות או של השירותים בכל חבילה; וכן

(ג) ההנחה הניתנת לייחוס לכל אחת מהחבילות של הסחורות או של השירותים המתוארות בסעיף (ב) היא למעשה זהה להנחה בחוזה וניתוח של הסחורות או של השירותים בכל חבילה מספק ראיה ניתנת לצפייה של מחויבות הביצוע (או מחויבויות הביצוע) אליה שייכת כל ההנחה בחוזה.

70ב. אם הנחה מוקצית בשלמותה למחויבות ביצוע אחת, או יותר, בחוזה בהתאם לסעיף 69ב, ישות תקצה את ההנחה לפני השימוש בגישה השארית כדי לאמוד את מחיר המכירה הנפרד של סחורה או של שירות בהתאם לסעיף 66ב(ג).

הקצאת תמורה משתנה

71ב. תמורה משתנה שהובטחה בחוזה עשויה להיות ניתנת לייחוס לכל החוזה או לחלק ספציפי של החוזה, כמו כל אחד מהחלקים הבאים:

(א) למחויבות ביצוע אחת, או יותר, אך לא לכל מחויבויות הביצוע בחוזה (לדוגמה, בונים עשוי להיות מותנה בכך שהישות תעביר סחורה או שירות שהובטחו בתוך תקופת זמן מוגדרת); או

(ב) לסחורה או לשירות מובחנים יחידים, או יותר, אך לא לכל הסחורות או השירותים המובחנים שהובטחו בסדרה של סחורות או של שירותים מובחנים המהווים חלק ממחויבות ביצוע יחידה בהתאם לסעיף 20(ב) (לדוגמה, התמורה שהובטחה לשנה השנייה של חוזה שירותי ניקוי לשנתיים תגדל על בסיס השינוי במדד אינפלציה מוגדר).

72ב. ישות תקצה סכום משתנה (ושינויים עוקבים לסכום זה) בשלמותו למחויבות ביצוע או לסחורה או לשירות מובחנים המהווים חלק ממחויבות ביצוע יחידה בהתאם לסעיף 20(ב) אם שני הקריטריונים הבאים מתקיימים:

(א) התנאים של תשלום משתנה מתייחסים באופן ספציפי למאמצי הישות לקיים את מחויבות הביצוע או להעביר סחורה או שירות מובחנים (או לתוצאה ספציפית מקיום מחויבות הביצוע או מהעברת הסחורה או השירות המובחנים); וכן

(ב) הקצאת הסכום המשתנה של התמורה בשלמותו למחויבות הביצוע או לסחורה או לשירות המובחנים היא עקבית עם מטרת ההקצאה בסעיף 56 בעת הבאה בחשבון של כל מחויבויות הביצוע ותנאי התשלום בחוזה.

73ב. דרישות ההקצאה בסעיפים 56-58 ייושמו על מנת להקצות את יתרת הסכום של מחיר העסקה שאינו מקיים את הקריטריונים בסעיף 72ב.

שינויים במחיר העסקה (סעיפים 59-60)

74ב. ישות תקצה שינוי במחיר העסקה בשלמותו למחויבות ביצוע אחת, או יותר, אך לא לכל מחויבויות הביצוע בחוזה או לסחורה או לשירות מובחנים יחידים, או יותר, אך לא לכל הסחורות או השירותים המובחנים שהובטחו בסדרה המהווה חלק ממחויבות ביצוע יחידה בהתאם לסעיף 20(ב) רק אם הקריטריונים בסעיף 72ב להקצאת תמורה משתנה מתקיימים.

75ב. ישות תטפל בשינוי במחיר העסקה הנובע כתוצאה מתיקון חוזה בהתאם לסעיפים 16-19. עם זאת, לשינוי במחיר העסקה שמתרחש לאחר תיקון חוזה, ישות תיישם סעיפים 59-60 ו-74ב על מנת להקצות את השינוי במחיר העסקה בדרך כלשהי מהדרכים הבאות שהיא מתאימה:

(א) ישות תקצה את השינוי במחיר העסקה למחויבויות הביצוע שזוהו בחוזה לפני התיקון אם, ובמידה שבה, השינוי במחיר העסקה ניתן לייחוס לסכום של תמורה משתנה שהובטחה לפני התיקון והתיקון מטופל בהתאם לסעיף 19(א).

(ב) בכל המקרים האחרים שבהם התיקון לא טופל כחוזה נפרד בהתאם לסעיף 18, ישות תקצה את השינוי במחיר העסקה למחויבויות הביצוע בחוזה לאחר תיקונו (כלומר מחויבויות הביצוע שלא קוימו, או שלא קוימו באופן חלקי, מיד לאחר התיקון).

עלויות חוזה (סעיפים 61-70)

הפחתה וירידת ערך עלויות לקיום חוזה ועלויות תוספתיות להשגת חוזה (סעיפים 69-70)

76ב. ישות תעדכן את ההפחתה על מנת לשקף שינוי משמעותי בעיתוי החזוי של הישות להעברה ללקוח של הסחורות או של השירותים אליהם מתייחס הנכס. שינוי כזה יטופל כשינוי באומדן חשבונאי בהתאם לתקן חשבונאות מספר 35 (מעודכן 2018).

77ב. לצורך יישום סעיף 70 על מנת לקבוע את הסכום של התמורה שישות צופה לקבל, ישות תשתמש בעקרונות לקביעת מחיר העסקה (פרט לדרישות בסעיפים 44-45 על הגבלת אומדנים של תמורה משתנה) ותתאים סכום זה על מנת לשקף את ההשפעות של סיכון האשראי של הלקוח.

78ב. לפני שישות מכירה בהפסד מירידת ערך לנכס שהוכר בהתאם לסעיפים 61 או 65, הישות תכיר בהפסד מירידת ערך כלשהו לנכסים המתייחסים לחוזה שהוכרו בהתאם לתקנים אחרים (לדוגמה, תקן חשבונאות מספר 26, תקן חשבונאות מספר 27 ותקן חשבונאות מספר 30). לאחר יישום מבחן ירידת הערך בסעיף 70, ישות תכלול את הערך בספרים הנובע מכך של הנכס שהוכר בהתאם לסעיפים 61 או 65 בערך בספרים של היחידה מניבת-מזומנים אליה הוא שייך לצורך יישום תקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009) *ירידת ערך נכסים ליחידה מניבת-מזומנים זו*.

79ב. ישות תכיר ברווח או הפסד ביטול של חלק מהפסד מירידת ערך, או של כולו, שהוכר קודם לכן בהתאם לסעיף 70 כאשר המצב של ירידת הערך אינו מתקיים עוד או השתפר. הערך בספרים של הנכס לאחר הגדלתו לא יעלה על הסכום שהיה נקבע (בניכוי הפחתה) אם לא היה מוכר הפסד מירידת ערך קודם לכן.

הצגה (סעיפים 72-76)

זכויות של לקוחות שלא מומשו

80ב. בהתאם לסעיף 73, עם קבלת מקדמה מלקוח, ישות תכיר בהתחייבות בגין חוזה בסכום המקדמה עבור מחויבות הביצוע שלה להעביר, או להיות מוכנה להעביר, סחורות או שירותים בעתיד. ישות תגרע את ההתחייבות בגין חוזה כאמור (ותכיר בהכנסות) כאשר היא מעבירה סחורות או שירותים אלה, ולכן, מקיימת את מחויבות הביצוע שלה.

81ב. מקדמה של לקוח לישות שאינה ניתנת להחזר מעניקה ללקוח זכות לקבל סחורה או שירות בעתיד (ומחייבת את הישות להיות מוכנה להעביר סחורה או שירות). עם זאת, לקוחות עשויים שלא לממש את כל הזכויות החוזיות שלהם. זכויות אלה שלא מומשו מכוננות לעיתים קרובות breakage.

82ב. אם ישות צופה להיות זכאית לסכום breakage בהתחייבות בגין חוזה, הישות תכיר בסכום ה-breakage החזוי כהכנסות באופן יחסי לדפוס של הזכויות שמומשו על ידי הלקוח. אם ישות אינה צופה להיות זכאית לסכום breakage, הישות תכיר בסכום ה-breakage החזוי כהכנסות כאשר הסבירות שהלקוח יממש את יתרת זכויותיו הופכת לקלושה. על מנת לקבוע אם ישות צופה להיות זכאית לסכום breakage, הישות תביא בחשבון את הדרישות בסעיפים 44-45 לגבי הגבלת אומדנים של תמורה משתנה.

83ב. ישות תכיר בהתחייבות (ולא בהכנסות) בגין תמורה כלשהי שהתקבלה אשר ניתן ליחסה לזכויות של לקוח שלא מומשו אותם הישות נדרשת לפרוע לצד אחר, לדוגמה, ישות ממשלתית בהתאם לחוקים מתאימים לגבי רכוש שלא נדרש.

נספח ג סוגיות נבחרות

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן. הוא מתאר את היישום של סעיפים 109-1 ויש לו את אותה סמכות כמו לחלקים אחרים של התקן.

תוכן עניינים

סעיפים

9ג-1ג	שיקולי ספק עיקרי או סוכן
23ג-10ג	הענקת רישיון
36ג-24ג	הסכמי רכישה חזרה
38ג-37ג	הסדרי משגור
42ג-39ג	הסדרי "חייב והחזק" (bill-and-hold)
46ג-43ג	קיבול על ידי הלקוח
51ג-47ג	הקמת בניינים למכירה
59ג-52ג	עסקאות קומבינציה

שיקולי ספק עיקרי או סוכן

- 1ג. כאשר צד אחר מעורב בהספקת סחורות או שירותים ללקוח, הישות תקבע אם מהות ההבטחה שלה היא מחויבות ביצוע לספק את הסחורות או השירותים המוגדרים בעצמה (כלומר הישות היא ספק עיקרי) או לארגן שאותם סחורות או שירותים יסופקו על ידי הצד האחר (כלומר הישות היא סוכנת). ישות קובעת אם היא ספק עיקרי או סוכן עבור כל סחורה או שירות מוגדרים שהובטחו ללקוח. סחורה או שירות מוגדרים הם סחורה או שירות מובחנים (או חבילה מובחנת של סחורות או של שירותים) שיסופקו ללקוח (ראה סעיפים 25-26). אם חוזה עם לקוח כולל יותר מסחורה או משירות מוגדר אחד, ישות יכולה להיות ספק עיקרי עבור סחורות או שירותים מוגדרים אחדים וסוכנת עבור אחרים.
- 2ג. על מנת לקבוע את המהות של הבטחתה (כמתואר בסעיף 1ג), הישות:
- (א) תזהה את הסחורות או השירותים המוגדרים שיסופקו ללקוח (אשר, לדוגמה, יכולים להיות זכות לסחורה או לשירות שיסופקו על ידי צד אחר (ראה סעיף 24)); וכן
- (ב) תעריך אם היא שולטת (כמתואר בסעיף 17) בכל סחורה או שירות מוגדרים לפני שאותה סחורה או אותו שירות מועברים ללקוח.
- 3ג. ישות היא ספק עיקרי אם היא שולטת על הסחורה או על השירות המוגדרים לפני שאותה סחורה או שאותו שירות מועברים ללקוח. עם זאת, ישות אינה בהכרח שולטת על סחורה מוגדרת אם הישות משיגה זכות קניין משפטית לאותה סחורה רק באופן רגעי לפני שזכות הקניין המשפטית מועברת ללקוח. ישות שהיא ספק עיקרי עשויה לקיים את מחויבות הביצוע שלה לספק את הסחורה או השירות המוגדרים בעצמה או שהיא עשויה להעסיק צד אחר (לדוגמה, קבלן משנה) לקיים חלק או את כל מחויבות הביצוע מטעמה.
- 4ג. כאשר צד אחר מעורב בהספקת סחורות או שירותים ללקוח, ישות שהיא ספק עיקרי משיגה שליטה על אחד מהבאים:
- (א) סחורה או נכס אחר מהצד האחר שהיא מעבירה לאחר מכן ללקוח.
- (ב) זכות לשירות שיבוצע על ידי הצד האחר, אשר מעניק לישות את היכולת להורות לאותו צד לספק את השירות ללקוח מטעם הישות.
- (ג) סחורה או שירות מהצד האחר שלאחר מכן משולבים עם סחורות או שירותים אחרים בהספקת הסחורה או השירות המוגדרים ללקוח. לדוגמה, אם ישות מספקת שירות משמעותי של שילוב סחורות או שירותים (ראה סעיף 7א) המסופקים על ידי צד אחר לסחורה או לשירות המוגדרים עבורם הלקוח התקשר בחוזה, הישות שולטת בסחורה או בשירות המוגדרים לפני שאותה סחורה או אותו שירות מועברים ללקוח. זאת מאחר שהישות תחילה משיגה שליטה על התשומות של הסחורה או של השירות המוגדרים (אשר כוללות סחורות או שירותים מצדדים אחרים) ומכוונת את השימוש בהן על מנת ליצור את התוצר המשולב שהוא הסחורה או השירות המוגדרים.
- 5ג. כאשר (או ככל ש) ישות שהיא ספק עיקרי מקיימת מחויבות ביצוע, הישות מכירה בהכנסות בסכום ברוטו של התמורה לו היא צופה להיות זכאית עבור הסחורות או השירותים המוגדרים שהועברו.
- 6ג. ישות היא סוכנת אם מחויבות הביצוע של הישות היא לארגן הספקת הסחורה או השירות המוגדרים על ידי צד אחר. ישות שהיא סוכנת אינה שולטת בסחורה או בשירות המוגדרים המסופקים על ידי צד אחר לפני שאותה סחורה או אותו שירות מועברים ללקוח. כאשר (או ככל ש) ישות שהיא סוכנת מקיימת מחויבות ביצוע, הישות מכירה בהכנסות בסכום של שכר טרחה או עמלה כלשהם (fee or commission) לו היא צופה להיות זכאית עבור ארגון הספקת הסחורות או השירותים המוגדרים על ידי הצד האחר. שכר טרחה או עמלה של ישות עשויים להיות הסכום נטו של תמורה שנותרת לישות לאחר תשלום לצד האחר מהתמורה שהתקבלה עבור הסחורות או השירותים שיסופקו על ידו.
- 7ג. סימנים המצביעים על כך שישות שולטת על הסחורה או על השירות המוגדרים לפני שהם מועברים ללקוח (ולכן היא ספק עיקרי (ראה סעיף 3ג)) כוללים את הסימנים הבאים, אך אינם מוגבלים להם:

(א) הישות היא האחראית העיקרית לקיום ההבטחה לספק את הסחורה או השירות המוגדרים. זה בדרך כלל כולל אחריות לקבילות (acceptability) הסחורה או השירות המוגדרים (לדוגמה, אחריות עיקרית לכך שהסחורה או השירות יקיימו את מפרטי הלקוח). אם הישות היא האחראית העיקרית לקיום ההבטחה לספק את הסחורה או השירות המוגדרים, הדבר עשוי להצביע על כך שהצד האחר המעורב בהספקת הסחורה או השירות המוגדרים פועל מטעם הישות.

(ב) לישות יש סיכון מלאי לפני שהסחורה או שהשירות המוגדרים הועברו ללקוח או לאחר העברת שליטה ללקוח (לדוגמה, אם ללקוח יש זכות החזרה). לדוגמה, אם הישות משיגה, או מתחייבת להשיג, את הסחורה או את השירות המוגדרים לפני השגת חוזה עם לקוח, הדבר עשוי להצביע על כך שלישות יש את היכולת לכוון את השימוש בסחורה או בשירות ולהשיג למעשה את כל ההטבות הנותרות מהם לפני שהם מועברים ללקוח.

(ג) לישות יש שיקול דעת בקביעת המחיר עבור הסחורה או השירות המוגדרים. קביעת המחיר שהלקוח משלם עבור הסחורה או השירות המוגדרים עשויה להצביע על כך שלישות יש את היכולת לכוון את השימוש באותה סחורה או באותו שירות ולהשיג למעשה את כל ההטבות הנותרות. אולם, לסוכן יכול להיות שיקול דעת בקביעת מחירים במקרים אחדים. לדוגמה, לסוכן יכולה להיות גמישות מסוימת בקביעת מחירים על מנת להפיק הכנסות נוספות עבור השירות שלו של ארגון הספקת סחורות או שירותים על ידי צדדים אחרים ללקוחות.

8ג. הסימנים בסעיף 7 עשויים להיות יותר רלוונטיים או פחות רלוונטיים לבחינת שליטה בהתאם למהות של הסחורה או של השירות המוגדרים ולתנאי החוזה. בנוסף, סימנים שונים עשויים לספק ראיות משכנעות יותר בחוזים שונים.

9ג. אם ישות אחרת לוקחת על עצמה את מחויבויות הביצוע והזכויות החוזיות של הישות בחוזה כך שהישות אינה מחויבת עוד לקיים את מחויבות הביצוע להעביר את הסחורה או את השירות המוגדרים ללקוח (כלומר הישות אינה פועלת עוד כספק עיקרי), הישות לא תכיר בהכנסות בגין מחויבות ביצוע זו. במקום זאת, הישות תעריך אם להכיר בהכנסות עבור קיום מחויבות ביצוע להשיג חוזה עבור הצד האחר (כלומר אם הישות פועלת כסוכנת).

הענקת רישיון

10ג. רישיון מבסס את זכויות הלקוח לקניין הרוחני של ישות. רישיונות של קניין רוחני יכולים לכלול רישיונות של כל אחד מהדברים הבאים, אך אינם מוגבלים להם:

(א) תוכנה וטכנולוגיה;

(ב) סרטי קולנוע, מוסיקה וצורות אחרות של מדיה ובידור;

(ג) זיכיונות; וכן

(ד) פטנטים, סימנים מסחריים וזכויות יוצרים.

11ג. בנוסף להבטחה להעניק רישיון (או רישיונות) ללקוח, ישות עשויה גם להבטיח להעביר סחורות או שירותים אחרים ללקוח. הבטחות אלה עשויות להיות מצוינות באופן מפורש בחוזה או להשתמע מהפרקטיקות העסקיות הנהוגות של הישות, מדיניות שפורסמה או הצהרות ספציפיות (ראה סעיף 4). כמו בסוגים אחרים של חוזים, כאשר חוזה עם לקוח כולל הבטחה להעניק רישיון (או רישיונות) בנוסף לסחורות או לשירותים אחרים שהובטחו, ישות מיישמת את סעיפים 20-26 על מנת לזהות כל אחת ממחויבויות הביצוע בחוזה.

12ג. אם ההבטחה להעניק רישיון אינה מובחנת מסחורות או משירותים אחרים שהובטחו בחוזה בהתאם לסעיפים 24-26, ישות תטפל בהבטחה להעניק רישיון ובסחורות או בשירותים האחרים האלה שהובטחו יחד כמחויבות ביצוע יחידה. דוגמאות לרישיונות שאינם מובחנים מסחורות או משירותים אחרים שהובטחו בחוזה כוללות:

(א) רישיון שמהווה רכיב של סחורה מוחשית ושהוא חלק בלתי נפרד מהפונקציונליות של הסחורה; וכן

(ב) רישיון שהלקוח יכול להפיק תועלת ממנו רק יחד עם שירות מתייחס (כגון שירות מקוון המסופק על ידי הישות אשר מאפשר ללקוח, על ידי הענקת רישיון, גישה לתוכן).

13ג. אם הרישיון אינו מובחן, ישות תיישם את סעיפים 27-31 על מנת לקבוע אם מחויבות הביצוע (אשר כוללת את הרישיון שהובטח) היא מחויבות ביצוע אשר מקוימת לאורך זמן או שהיא מקוימת בנקודת זמן.

14ג. אם ההבטחה להעניק את הרישיון היא מובחנת מהסחורות או מהשירותים האחרים שהובטחו בחוזה, ולפיכך ההבטחה להעניק את הרישיון היא מחויבות ביצוע נפרדת, ישות תקבע אם הרישיון מועבר ללקוח בנקודת זמן או לאורך זמן. בקביעה זו, ישות תביא בחשבון אם המהות של הבטחת הישות בהענקת הרישיון ללקוח היא לספק ללקוח:

(א) זכות גישה לקניין הרוחני של הישות כפי שהוא קיים לאורך כל תקופת הרישיון; או

(ב) זכות שימוש בקניין הרוחני של הישות כפי שהוא קיים בנקודת הזמן שבה הרישיון מוענק.

קביעת המהות של הבטחת הישות

15ג. המהות של הבטחת הישות בהענקת רישיון היא הבטחה לספק זכות גישה לקניין הרוחני של הישות אם כל הקריטריונים הבאים מתקיימים:

(א) החוזה דורש, או שהלקוח צופה באופן סביר, שהישות תיקח על עצמה פעילויות אשר משפיעות באופן משמעותי על הקניין הרוחני, שלגביו ללקוח יש זכויות (ראה סעיפים 16ג ו-17ג);

(ב) הזכויות שהוענקו על ידי הרישיון חושפות במישרין את הלקוח לכל ההשפעות החיוביות או השליליות של פעילויות הישות שזוהו בסעיף (א); וכן

(ג) התוצאה של פעילויות אלה אינה העברה של סחורה או של שירות ללקוח כאשר פעילויות אלה מתרחשות (ראה סעיף 5ב).

16ג. גורמים שעשויים להצביע על כך שלקוח יכול לצפות באופן סביר שישות תיקח על עצמה פעילויות משמעותיות באופן משמעותי על הקניין הרוחני כוללים את הפרקטיקות העסקיות הנהוגות של הישות, מדיניות שפורסמה או הצהרות ספציפיות. קיומו של אינטרס כלכלי משותף (לדוגמה, תמלוגים מבוססי מכירות) בין הישות לבין הלקוח המתייחס לקניין הרוחני, שלגביו ללקוח יש זכויות עשוי גם להצביע על כך שהלקוח יכול לצפות באופן סביר שהישות תיקח על עצמה פעילויות שכאלה, אך אין זה גורם מכריע.

17ג. הפעילויות של ישות משפיעות באופן משמעותי על הקניין הרוחני, שלגביו ללקוח יש זכויות כאשר:

(א) פעילויות אלה צפויות לשנות באופן משמעותי את הצורה (לדוגמה, העיצוב או התוכן) או את הפונקציונליות (לדוגמה, היכולת לבצע תפקיד או משימה) של הקניין הרוחני; או

(ב) היכולת של הלקוח להשיג תועלת מהקניין הרוחני נובעת באופן משמעותי מפעילויות אלה, או תלויה בהן. לדוגמה, התועלת ממותג לעיתים קרובות נובעת מהפעילויות השוטפות של הישות אשר תומכות או שומרות על הערך של הקניין הרוחני, או תלויה בהן.

בהתאם לכך, אם לקניין הרוחני שלגביו ללקוח יש זכויות, יש פונקציונליות משמעותית העומדת בפני עצמה, חלק משמעותי של התועלת מאותו קניין רוחני נובע מאותה פונקציונליות. כתוצאה מכך, היכולת של הלקוח להשיג תועלת מאותו קניין רוחני לא תושפע משמעותית מפעילויות הישות, אלא אם כן פעילויות אלה משנות באופן משמעותי את הצורה שלו או הפונקציונליות שלו. סוגים של קניין רוחני שיש להם לעיתים קרובות פונקציונליות משמעותית העומדת בפני עצמה כוללים תוכנה, תרכובות ביולוגיות או נוסחאות של תרופות ותכני מדיה מוגמרים (לדוגמה, סרטים, תוכניות טלוויזיה והקלטות מוזיקליות).

18ג. אם הקריטריונים שבסעיף 15 מתקיימים, ישות תטפל בהבטחה להעניק רישיון כמחויבות ביצוע שמקוימת לאורך זמן מאחר שהלקוח יקבל ויצרוך בו זמנית את ההטבה מהביצועים של הישות של הספקת גישה לקניין הרוחני שלה כאשר הביצועים מתרחשים (ראה סעיף 30(א)). ישות תיישם את סעיפים 32-36 כדי לבחור שיטה מתאימה למדידת ההתקדמות שלה לקראת קיום מלא של מחויבות ביצוע זו לספק גישה.

19ג. אם הקריטריונים שבסעיף 15 אינם מתקיימים, המהות של הבטחת הישות היא לספק זכות שימוש בקניין הרוחני של הישות כפי שקניין רוחני זה קיים (במונחים של צורה ופונקציונליות) בנקודת הזמן שבה הרישיון מוענק ללקוח. המשמעות היא שהלקוח יכול לכוון את השימוש ברישיון ולהשיג למעשה את כל ההטבות הנותרות מהרישיון בנקודת הזמן שבה הרישיון מועבר. ישות תטפל בהבטחה לספק זכות שימוש בקניין הרוחני של הישות כמחויבות ביצוע המקוימת בנקודת זמן. ישות תיישם את סעיף 31 כדי לקבוע את נקודת הזמן שבה הרישיון מועבר ללקוח. עם זאת, לא ניתן להכיר בהכנסות עבור רישיון אשר מספק זכות שימוש בקניין הרוחני של הישות לפני תחילת התקופה שבמהלכה הלקוח יכול להשתמש ולהפיק הטבות מהרישיון. לדוגמה, אם תקופת רישיון תוכנה מתחילה לפני שישות מספקת ללקוח (או מעמידה לרשות הלקוח בדרך אחרת) קוד אשר מאפשר ללקוח להשתמש בתוכנה באופן מידי, הישות לא תכיר בהכנסות לפני שקוד זה סופק (או הועמד לרשות הלקוח בדרך אחרת).

20ג. ישות תתעלם מהגורמים הבאים בעת קביעה אם רישיון מספק זכות גישה לקניין הרוחני של הישות או זכות שימוש בקניין הרוחני של הישות:

(א) הגבלות של זמן, של אזור גאוגרפי או של שימוש - הגבלות אלה מגדירות את התכונות של הרישיון שהובטח, ולא מגדירות אם הישות מקיימת את מחויבות הביצוע שלה בנקודת זמן או לאורך זמן.

(ב) ערבויות המסופקות על ידי הישות לכך שיש לה פטנט בתוקף לקניין הרוחני ושהיא תגן על פטנט זה מפני שימוש לא מורשה - הבטחה להגן על זכות פטנט אינה מחויבות ביצוע מאחר שהמעשה של הגנת הפטנט מגן על הערך של נכסי הקניין הרוחני של הישות ומספק ביטחון ללקוח שהרישיון שהועבר עונה על המפרטים של הרישיון שהובטח בחוזה.

תמלוגים מבוססי מכירות או מבוססי שימוש

21ג. על אף הדרישות בסעיפים 44-46, ישות תכיר בהכנסות מתמלוגים מבוססי מכירות או מבוססי שימוש שהובטחו בתמורה לרישיון של קניין רוחני רק כאשר (או ככל ש) המאוחר מבין האירועים הבאים מתרחש:

(א) המכירה או השימוש העוקבים מתרחשים; וכן

(ב) מחויבות הביצוע שאליה הוקצו חלק מהתמלוגים מבוססי המכירות או מבוססי השימוש, או כולם, קוימה (או קוימה באופן חלקי).

22ג. הדרישה לגבי תמלוגים מבוססי מכירות או תמלוגים מבוססי שימוש בסעיף 21 חלה כאשר התמלוגים מתייחסים רק לרישיון של קניין רוחני או כאשר רישיון של קניין רוחני הוא הפריט העיקרי שאליו התמלוגים מתייחסים (לדוגמה, הרישיון של קניין רוחני עשוי להיות הפריט העיקרי שאליו התמלוגים מתייחסים כאשר לישות יש ציפייה סבירה שהלקוח ייחס ערך גבוה יותר באופן משמעותי לרישיון מאשר לסחורות או לשירותים האחרים שאליהם התמלוגים מתייחסים).

23ג. כאשר הדרישה בסעיף 22 מתקיימת, הכנסות מתמלוגים מבוססי מכירות או מתמלוגים מבוססי שימוש יוכרו במלואן בהתאם לסעיף 21. כאשר הדרישה בסעיף 22 אינה מתקיימת, הדרישות בנוגע לתמורה משתנה בסעיפים 41-46 חלות על תמלוגים מבוססי מכירות או תמלוגים מבוססי שימוש.

הסכמי רכישה חזרה

24ג. הסכם רכישה חזרה הוא חוזה שבו ישות מוכרת נכס וגם מבטיחה לרכוש חזרה את הנכס או שיש לה את האפשרות (במסגרת אותו חוזה או בחוזה אחר) לרכוש חזרה את הנכס. הנכס שנרכש חזרה עשוי להיות הנכס המקורי שנמכר ללקוח, נכס שהוא זהה למעשה לנכס זה, או נכס אחר אשר הנכס המקורי שנמכר מהווה רכיב שלו.

25ג. הסכמי רכישה חזרה הם בדרך כלל בשלוש צורות :

- (א) מחויבות של הישות לרכוש חזרה את הנכס (חוזה אקדמה);
- (ב) זכות של הישות לרכוש חזרה את הנכס (אופציית רכש); וכן
- (ג) מחויבות של הישות לרכוש חזרה את הנכס לבקשת הלקוח (אופציית מכר).

חוזה אקדמה או אופציית רכש

26ג. אם לישות יש מחויבות או זכות לרכוש חזרה את הנכס (חוזה אקדמה או אופציית רכש), לקוח אינו משיג שליטה על הנכס מאחר שהלקוח מוגבל ביכולתו לכוון את השימוש בנכס ולהשיג למעשה את כל ההטבות הנותרות מהנכס, למרות שללקוח עשויה להיות חזקה פיזית על הנכס. כתוצאה מכך, הישות תטפל בחוזה באחת מהאפשרויות הבאות :

(א) כחכירה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים אם הישות יכולה או חייבת לרכוש חזרה את הנכס בסכום שהוא נמוך ממחיר המכירה המקורי של הנכס, אלא אם כן החוזה הוא חלק מעסקת מכירה וחכירה בחזרה. אם החוזה הוא חלק מעסקת מכירה וחכירה בחזרה, הישות תמשיך להכיר בנכס ותכיר בהתחייבות פיננסית בגין תמורה כלשהי שהתקבלה מהלקוח. הישות תטפל בהתחייבות הפיננסית בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים; או

(ב) כהסדר מימון בהתאם לסעיף 28ג אם הישות יכולה או חייבת לרכוש חזרה את הנכס בסכום שהוא שווה למחיר המכירה המקורי של הנכס או גבוה ממנו.

27ג. בעת השוואת מחיר הרכישה חזרה למחיר המכירה, ישות תביא בחשבון את ערך הזמן של הכסף.

28ג. אם הסכם הרכישה חזרה הוא הסדר מימון, הישות תמשיך להכיר בנכס ותכיר גם בהתחייבות פיננסית בגין תמורה כלשהי שהתקבלה מהלקוח. הישות תכיר בהפרש בין סכום התמורה שהתקבל מהלקוח לבין סכום התמורה שישולם ללקוח כריבית, ואם מתאים, כעלויות עיבוד או החזקה (לדוגמה, ביטוח).

29ג. אם האופציה פוקעת ללא מימוש, ישות תגרע את ההתחייבות ותכיר בהכנסות.

אופציית מכר

30ג. אם לישות יש מחויבות לרכוש חזרה את הנכס לבקשת הלקוח (אופציית מכר) במחיר שהוא נמוך ממחיר המכירה המקורי של הנכס, הישות תביא בחשבון במועד ההתקשרות בחוזה אם ללקוח יש תמריץ כלכלי משמעותי לממש זכות זו. כתוצאה ממימוש זכות זו על ידי הלקוח, הלקוח למעשה משלם לישות תמורה עבור הזכות להשתמש בנכס מוגדר לתקופת זמן. לפיכך, אם ללקוח יש תמריץ כלכלי משמעותי לממש זכות זו, הישות תטפל בהסכם כחכירה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, אלא אם כן החוזה הוא חלק מעסקת מכירה וחכירה בחזרה. אם החוזה הוא חלק מעסקת מכירה וחכירה בחזרה, הישות תמשיך להכיר בנכס ותכיר בהתחייבות פיננסית בגין תמורה כלשהי שהתקבלה מהלקוח. הישות תטפל בהתחייבות הפיננסית בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

31ג. על מנת לקבוע אם ללקוח יש תמריץ כלכלי משמעותי לממש את זכותו, ישות תביא בחשבון גורמים שונים, כולל את היחס בין מחיר הרכישה חזרה לבין שווי השוק החזוי של הנכס במועד הרכישה חזרה ומשך הזמן עד שהזכות פוקעת. לדוגמה, אם מחיר הרכישה חזרה חזוי לעלות באופן משמעותי על שווי השוק של הנכס, זה עשוי להצביע על כך שללקוח יש תמריץ כלכלי משמעותי לממש את אופציית המכר.

32ג. אם ללקוח אין תמריץ כלכלי משמעותי לממש את זכותו במחיר שהוא נמוך ממחיר המכירה המקורי של הנכס, הישות תטפל בהסכם כאילו היה מכירה של מוצר עם זכות החזרה כמתואר בסעיפים 45-52.

33ג. אם מחיר הרכישה חזרה של הנכס שווה למחיר המכירה המקורי או גבוה ממנו וגם גבוה משווי השוק החזוי של הנכס, החוזה הוא למעשה הסדר מימון, ולפיכך, יטופל כמתואר בסעיף 28ג.

34ג. אם מחיר הרכישה חזרה של הנכס הוא שווה למחיר המכירה המקורי או גבוה ממנו וגם נמוך משווי השוק החזוי של הנכס או שווה לו, וללקוח אין תמריץ כלכלי משמעותי לממש את זכותו, אז הישות תטפל בהסכם כאילו היה מכירה של מוצר עם זכות החזרה כמתואר בסעיפים 45-52ב.

35ג. בעת השוואת מחיר הרכישה חזרה למחיר המכירה, ישות תביא בחשבון את ערך הזמן של הכסף.

36ג. אם האופציה פוקעת ללא מימוש, ישות תגרע את ההתחייבות ותכיר בהכנסות.

הסדרי משגור

37ג. כאשר ישות מוסרת מוצר לצד אחר (כגון סוחר או מפיץ) למכירה ללקוחות סופיים, הישות תעריך אם צד אחר זה השיג שליטה על המוצר בנקודת זמן זו. מוצר שנמסר לצד אחר עשוי להיות מוחזק בהסדר משגור אם צד אחר זה לא השיג שליטה על המוצר. בהתאם לכך, ישות לא תכיר בהכנסות בעת מסירת מוצר לצד אחר אם המוצר שנמסר מוחזק במשגור.

38ג. סימנים לכך שהסדר הוא הסדר משגור כוללים את הסימנים הבאים, אך אינם מוגבלים להם:

(א) המוצר נשלט על ידי הישות עד שאירוע מוגדר מתרחש, כגון המכירה של המוצר ללקוח של הסוחר או עד שחולפת תקופה מוגדרת;

(ב) הישות יכולה לדרוש את החזרת המוצר או להעביר את המוצר לצד שלישי (כגון סוחר אחר); וכן

(ג) לסוחר אין מחויבות בלתי מותנית לשלם עבור המוצר (למרות שהוא עשוי להידרש לשלם פיקדון).

הסדרי "חייב והחזק" (bill-and-hold)

39ג. הסדר "חייב והחזק" (bill-and-hold) הוא חוזה לפיו ישות מחייבת לקוח עבור מוצר אך הישות שומרת חזקה פיזית על המוצר עד שהוא מועבר ללקוח בנקודת זמן בעתיד. לדוגמה, לקוח עשוי לבקש מישות להתקשר בחוזה כזה בשל חוסר בשטח פנוי אצל הלקוח עבור המוצר או בשל עיכובים בלוחות הזמנים של הייצור של הלקוח.

40ג. ישות תקבע את העיתוי שבו היא קיימה את מחויבות הביצוע שלה להעביר מוצר על ידי הערכת העיתוי שבו לקוח משיג שליטה על מוצר זה (ראה סעיף 31). עבור חוזים אחדים, שליטה מועברת כאשר המוצר נמסר לאתר הלקוח או כאשר המוצר נשלח, תלוי בתנאים של החוזה (כולל תנאי מסירה ומשלוח). עם זאת, עבור חוזים אחדים, לקוח עשוי להשיג שליטה על מוצר למרות שהחזקה הפיזית על מוצר זה נותרת בידי ישות. במקרה כזה, ללקוח יש את היכולת לכוון את השימוש במוצר ולהשיג למעשה את כל ההטבות הנותרות מהמוצר, למרות שהוא החליט שלא לממש את הזכות שלו לקחת חזקה פיזית על מוצר זה. כתוצאה מכך, הישות אינה שולטת במוצר. במקום זאת, הישות מספקת שירותי משמורת ללקוח על הנכס של הלקוח.

41ג. בנוסף ליישום הדרישות בסעיף 31, כדי שלקוח ישיג שליטה על מוצר בהסדר "חייב והחזק" (bill-and-hold), כל הקריטריונים הבאים חייבים להתקיים:

(א) הסיבה להסדר "חייב והחזק" (bill-and-hold) חייבת להיות ממשית (לדוגמה, הלקוח ביקש את ההסדר);

(ב) המוצר חייב להיות מזוהה באופן נפרד כשייך ללקוח;

(ג) המוצר חייב להיות זמין להעברה פיזית ללקוח; וכן

(ד) לישות לא יכולה להיות היכולת להשתמש במוצר או לכוון אותו ללקוח אחר.

42ג. אם ישות מכירה בהכנסות בגין מכירה של מוצר על בסיס "חייב והחזק", הישות תביא בחשבון אם נותרו לה מחויבויות ביצוע (לדוגמה, לשירותי משמורת) בהתאם לסעיפים 20-26 שאליהם הישות תקצה חלק ממחיר העסקה בהתאם לסעיפים 56-58.

קיבול על ידי הלקוח

43ג. בהתאם לסעיף 31(ה), קיבול הנכס על ידי הלקוח עשוי להצביע על כך שהלקוח השיג שליטה על הנכס. הוראת קיבול על ידי לקוח מאפשרת ללקוח לבטל חוזה או לדרוש מישות לנקוט בפעולה מתקנת אם סחורה או שירות אינם עונים על מפרטים שהוסכם עליהם. ישות תביא בחשבון הוראות כאלה בעת הערכת העיתוי שבו לקוח משיג שליטה על סחורה או על שירות.

44ג. אם ישות יכולה לקבוע באופן אובייקטיבי ששליטה על סחורה או על שירות הועברה ללקוח בהתאם למפרטים שהוסכם עליהם בחוזה, אזי קיבול על ידי הלקוח הוא עניין פורמלי שלא ישפיע על קביעת הישות לגבי העיתוי שבו הלקוח השיג שליטה על הסחורה או על השירות. לדוגמה, אם הוראת הקיבול על ידי הלקוח מבוססת על קיום מאפייני גודל ומשקל מוגדרים, ישות תוכל לקבוע אם קריטריונים אלה התקיימו לפני קבלת אישור על קיבול על ידי הלקוח. הניסיון של הישות בחוזים לסחורות או לשירותים דומים עשוי לספק ראיה שסחורה או שירות שסופקו ללקוח הם בהתאם למפרטים שהוסכם עליהם בחוזה. אם הכנסות מוכרות לפני קיבול על ידי הלקוח, הישות עדיין חייבת להביא בחשבון אם נותרו מחויבויות ביצוע כלשהן (לדוגמה, התקנה של ציוד) ולהעריך אם לטפל בהן באופן נפרד.

45ג. עם זאת, אם ישות לא יכולה לקבוע באופן אובייקטיבי שהסחורה או שהשירות שסופקו ללקוח הם בהתאם למפרטים שהוסכם עליהם בחוזה, אזי הישות לא תוכל להגיע למסקנה שהלקוח השיג שליטה עד שהישות תקבל את הקיבול על ידי הלקוח. זאת מאחר שבנסיבות אלה הישות לא יכולה לקבוע שללקוח יש את היכולת לכוון את השימוש בסחורה או בשירות ולהשיג למעשה את כל ההטבות הנותרות מהסחורה או מהשירות.

46ג. אם ישות מוסרת מוצרים ללקוח למטרות ניסיון או הערכה והלקוח אינו מחויב לשלם תמורה כלשהי עד שתקופת הניסיון פוקעת, שליטה על המוצר אינה מועברת ללקוח עד שהלקוח מקבל (accept) את המוצר או עד שתקופת הניסיון פוקעת.

הקמת יחידות בנייה למכירה

47ג. הוראות התקן חלות גם על ישויות המקימות יחידות בנייה למכירה (קבלנים). סעיפים 48ג-51ג כוללים הוראות נוספות שהן ייחודיות לישויות המקימות יחידות בנייה למכירה וכן הנחיות יישום המבהירות את אופן יישום הוראות התקן ותקנים אחרים על ידי ישויות המקימות יחידות בנייה למכירה (קבלנים). סעיפים 52ג-58ג כוללים הנחיות יישום לטיפול בעסקאות קומבינציה.

ספים כמותיים

48ג. בהתאם לסעיף 36, בשלבים המוקדמים של חוזים למכירת יחידות בנייה המקיימים את התנאים בסעיף 30(ג) שבהם מחויבות הביצוע מקוימת לאורך זמן, מדידה באופן סביר של ההתקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע (ולפיכך של תוצאות מחויבות הביצוע) לא תתאפשר אם שיעור ההתקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע לא הגיע ל-25 אחוז.

49ג. לצורך יישום תקן זה, התנאים בסעיף 9 לקיום חוזה אינם מתקיימים אם הישות לא גבתה מהלקוח 15% מהתמורה לה היא זכאית על פי החוזה.

קימו של רכיב מימון משמעותי

50ג. כהקלה מעשית, במקרים שבהם ישות מעבירה שליטה על יחידת בנייה לאורך זמן, ישות אינה צריכה להתאים את סכום התמורה שהובטחה בגין השפעות של רכיב מימון משמעותי אם הישות צופה, במועד ההתקשרות בחוזה, שהלקוח ישלם עבור יחידת הבנייה את מלוא התמורה שהובטחה במהלך תקופת ההקמה ועד שנה אחת לאחר המועד שבו הישות תמסור את יחידת הבנייה שהובטחה ללקוח.

היוון עלויות אשראי

51ג. ישות המקימה יחידות בנייה למכירה נדרשת להוון עלויות אשראי בהתאם לתקן חשבונאות מספר 44, היוון עלויות אשראי. מאחר שישות המקימה יחידות בנייה למכירה רשאית למכור יחידות בנייה (הכוללות קרקע ומבנה) ממועד קבלת היתר הבנייה, היוון עלויות אשראי יסתיים במועד זה, שכן הנכס הכשיר (יחידות הבנייה) מוכן למכירה.

עסקאות קומבינציה

52ג. עסקת קומבינציה (משלבת), הינה עסקת חליפין בנדל"ן הנעשית בין היזם לבין בעל הקרקע. בעסקה זו בעל הקרקע מעביר ליזם חלק מזכויותיו בקרקע שבבעלותו בתמורה לבניית יחידות בנייה (דירות, משרדים וכו') על חלקו בקרקע (מתן שירותי בנייה) (להלן: עסקת קומבינציה בעין) או בתמורה לשיעור מוגדר מהתמורה שתקבל ממכירת יחידות בנייה שיבנו על הקרקע (להלן: עסקת קומבינציה תמורות).

עסקאות קומבינציה בעין

53ג. המאפיינים העיקריים של עסקאות קומבינציה בעין כוללים את המאפיינים הבאים אך אינם מוגבלים להם:

(א) היזם מקבל את הזכות לבנות יחידות בנייה על הקרקע שבבעלות בעל הקרקע והוא מחויב לבניית יחידות בנייה עבור בעל הקרקע.

(ב) בעל הקרקע מעביר ליזם את הזכויות לערוך תוכניות בנייה, להגיש בקשות להיתרים בגין הקרקע ואת זכות הגישה לקרקע והזכות לבנות על הקרקע. הענקת זכויות אלה אינה ניתנת לביטול או לשינוי וכל הפרה של בעל הקרקע בהענקת זכויות אלה תהווה הפרה של החוזה.

(ג) חלק מוגדר של יחידות הבנייה יימסר לבעל הקרקע והחלק האחר יישאר ברשות היזם למכירה או לשימוש עצמי בתנאים שהוא יקבע.

(ד) במרבית המקרים היזם מקבל את הזכות לבנות על הקרקע, אך הבעלות המשפטית על הקרקע מועברת ישירות לרוכשי יחידות הבנייה במועד השלמת ההקמה ומסירת יחידות הבנייה. בחלק מהמקרים הבעלות המשפטית על חלק הקרקע שיועבר לרוכשי יחידות הבנייה מועברת ליזם בתחילת ההקמה.

(ה) כביטחון לזכויותיו של בעל הקרקע, על פי רוב בעל הקרקע מקבל מהיזם ערבויות חוק מכר בגובה שווי יחידות הבנייה להן הוא זכאי.

(ו) בכל מקרה של אי השלמת הבנייה, בעל הקרקע זכאי לממש את הערבויות שקיבל. בהתאם לחוזה, בעל הקרקע לא יקבל חזרה בעלות על הקרקע במקרה של אי השלמת הבנייה. מעבר לכך, הקרקע בדרך כלל משועבדת על ידי היזם לטובת מימון הבנייה.

(ז) בכל עסקאות קומבינציה אלה, היזם מחויב לספק שירותי בנייה לבעל הקרקע. עם זאת, אין הכרח ששירותי הבנייה יינתנו על ידי היזם עצמו.

(ח) בחלק מהעסקאות, היזם מתקשר עם צד ג' שיבנה את יחידות הבנייה (ובכלל זה יספק את שירותי הבנייה לבעל הקרקע).

54ג. בעסקת קומבינציה בעין היזם מתחייב לספק שירותי בנייה לבעל הקרקע בתמורה לחלק מהקרקע (להלן: הקרקע הנרכשת). בהתאם לכך, יש להכיר בקרקע שנרכשה ובהתחייבות למתן שירותי בנייה. על מנת לקבוע את מחיר העסקה עבור חוזים שבהם הלקוח מבטיח תמורה שאינה במזומן, על הישות למדוד בשווי הוגן את התמורה שאינה במזומן, דהיינו את הקרקע. אם ניתן לאמוד את השווי ההוגן של הקרקע באופן סביר, התמורה בגין מתן שירותי הבנייה תימדד לפי שווי ההוגן של הקרקע. במקרים שבהם הישות אינה מסוגלת לאמוד באופן סביר את השווי ההוגן של התמורה שאינה במזומן (הקרקע), עליה למדוד את התמורה בעקיפין בהתייחס למחיר המכירה הנפרד של שירותי הבנייה² שהובטחו ללקוח. שתי השיטות אמורות להביא לאותה תוצאה.

55ג. שינויים בעלויות הבנייה לאחר מועד ההכרה במלאי הקרקע (אשר יש בהם כדי להשפיע על מחיר המכירה הנפרד של שירותי הבנייה) יזקפו לרווח או הפסד ולא למלאי הקרקע.

56ג. במועד ההתקשרות בעסקת הקומבינציה, על הישות לבחון את השירותים שהובטחו ולזהות כמחויבות ביצוע כל הבטחה להעביר ללקוח סחורה או שירות שהם מובחנים.

² מחיר המכירה הנפרד של שירותי הבנייה יביא, בדרך כלל, בחשבון את ערך הזמן של הכסף.

ג57. ההקלה המעשית בסעיף ג50 אינה חלה על מרכיב מתן שירותי הבנייה בעסקאות קומבינציה, מאחר שמרכיב זה במהותו מהווה עסקת מימון.

עסקאות קומבינציית תמורות

ג58. בעסקת קומבינציית תמורות היזם מתחייב להעביר שיעור מוגדר מהתמורה שתתקבל ממכירת יחידות בנייה שיבנו על הקרקע בתמורה לקרקע. בהתאם לכך, יש להכיר בקרקע שנרכשה ובהתחייבות פיננסית, לפי השווי ההוגן של ההתחייבות הפיננסית שנוצרה בגין התשלומים העתידיים הצפויים.

נספח ד דוגמאות להמחשה

תוכן עניינים

זיהוי החוזה

דוגמה 1 - בחינה מחדש של הקריטריונים לזיהוי חוזה

תיקוני חוזה

דוגמה 2 - תיקון של חוזה שירותים שתוצאתו ביטול חוזה מקורי ויצירת חוזה

חדש

דוגמה 3 - תיקון של חוזה שירותים שתוצאתו חוזה נפרד

דוגמה 4 - תיקון של חוזה שירותים שתוצאתו חוזה נפרד

דוגמה 5 - תיקון חוזה שתוצאתו תיאום על בסיס עדכון מצטבר (catch up) להכנסות

זיהוי מחויבויות ביצוע

דוגמה 6 - קביעה אם הסחורות או השירותים מובחנים

דוגמה 7 - קביעה אם הסחורות או השירותים מובחנים

דוגמה 8 - קביעה אם הסחורות או השירותים מובחנים

דוגמה 9 - קביעה אם הסחורות או השירותים מובחנים

דוגמה 10 - קביעה אם הסחורות או השירותים מובחנים

מחויבויות ביצוע המקוימות לאורך זמן

דוגמה 11 - מחויבות ביצוע המקוימת לאורך זמן - לקוח מקבל וצורך את

ההטבות בו זמנית

דוגמה 12 - מחויבות ביצוע המקוימת לאורך זמן - בחינת שימוש אלטרנטיבי

וזכות לתשלום

דוגמה 13 - מחויבות ביצוע המקוימת לאורך זמן - מדידת התקדמות בעת

הפיכת סחורות או שירותים זמינים

תמורה משתנה

דוגמה 14 - שיטות לאמידת תמורה משתנה

הגבלת אומדנים של תמורה משתנה

דוגמה 15 - אמידת תמורה משתנה - זכות החזרה

דוגמה 16 - אמידת תמורה משתנה - הנחות

דוגמה 17 - אמידת תמורה משתנה - הנחות

קיומו של רכיב מימון משמעותי בחוזה

דוגמה 18 - רכיב מימון משמעותי וזכות החזרה

דוגמה 19 - רכיב מימון משמעותי - תשלום מראש ובחינת שיעור ההיוון

תוכן עניינים (המשך)

תמורה לשלם ללקוח

דוגמה 20 - תמורה לשלם ללקוח

הקצאת מחיר העסקה למחויבויות ביצוע

דוגמה 21 - מתודולוגיית הקצאת מחיר העסקה למחויבויות ביצוע

דוגמה 22 - הקצאת תמורה משתנה

עלויות חוזה

דוגמה 23 - עלויות תוספתיות להשגת חוזה

הצגה

דוגמה 24 - התחייבות בגין חוזה

דוגמה 25 - חייבים שהוכרו עבור ביצועי הישות

אחריות

דוגמה 26 - אחריות

שיקולי ספק עיקרי-סוכן

דוגמה 27 - הבטחה לספק סחורות או שירותים (הישות היא ספק עיקרי)

דוגמה 28 - ארגון הספקה של סחורות או שירותים (הישות היא סוכן)

דוגמה 29 - ישות היא ספק עיקרי וסוכן באותו חוזה

אופציות של הלקוח לסחורות או שירותים נוספים

דוגמה 30 - אופציה המספקת ללקוח זכות מהותית (שובר הנחה)

דוגמה 31 - אופציה שאינה מספקת ללקוח זכות מהותית (סחורות או

שירותים נוספים)

דוגמה 32 - אופציה המספקת ללקוח זכות מהותית (אפשרות חידוש)

דוגמה 33 - תוכנית נאמנות לקוחות

דוגמה 34 - עמלה מראש שאינה ניתנת להחזר

דוגמאות מקיפות לטיפול החשבונאי

דוגמה 35 - מחויבות ביצוע המקוימת לאורך זמן

דוגמה 36 - הקמת יחידות בנייה למכירה

דוגמה 37 - עסקת קומבינציה

הוראות מעבר

דוגמה 38 - המחשת שתי החלופות של הוראות המעבר

דוגמה מספר 1 - בחינה מחדש של הקריטריונים לזיהוי חוזה

ישות א' מתקשרת בחוזה עם ישות ב' (להלן: הלקוח) לפיו הישות תעמיד לרשות הלקוח רישיון לפטנט לתקופה של שלוש שנים תמורת תשלומים הנקבעים בהתאם למידת השימוש בפטנט (להלן - תמלוגים מבוססי שימוש). בהתאם להסכם, מידי רבעון הלקוח יספק דוח על השימוש בפטנט וישלם תוך 15 יום מסיום הרבעון.

נתונים נוספים:

1. במועד ההתקשרות החוזה מקיים את כל הקריטריונים לזיהוי חוזה.
2. במהלך השנה הראשונה של החוזה, הלקוח מספק דוחות רבעוניים של שימוש ומשלם את התמורה במועד שנקבע בחוזה.
3. במהלך השנה השנייה של החוזה, הלקוח ממשיך להשתמש בפטנט של הישות והוא משלם במועד את התמלוגים של הרבעון הראשון אך מפגר בתשלומים בגין השימוש בפטנט ברבעונים 2-4.
4. במהלך השנה השלישית של החוזה, הלקוח ממשיך להשתמש בפטנט של הישות. אולם, הישות לומדת כי יכולתו של הלקוח לשלם מתדרדרת באופן משמעותי.

יישום דרישות התקן:

1. במהלך השנה הראשונה - הישות מכירה בהכנסות בעת שהשימוש העוקב של הלקוח מתרחש בהתאם לסעיף ג' 21 לנספח ג.
2. במהלך השנה השנייה – סביר להניח שהישות תמשיך להכיר בהכנסות על בסיס השימוש של הלקוח, היות שהישות עדיין בדעה כי צפוי שיעמוד בתשלומים. יחד עם זאת, הישות בוחנת את הצורך בירידת ערך כלשהי בגין יתרת הלקוחות הקיימת בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.
3. במהלך השנה השלישית - לאור ההרעה המשמעותית במצבו הפיננסי של הלקוח, הישות מעריכה כי סביר להניח שהלקוח לא יוכל לבצע תשלומי תמלוגים נוספים כלשהם עבור שימוש שוטף בפטנט של הישות. כתוצאה משינוי משמעותי זה בעובדות ובנסיבות, הישות קובעת כי קריטריון הצפי אינו מתקיים מפני שאין זה צפוי עוד כי הישות תגבה את התמורה שהיא תהיה זכאית לה. בהתאם לכך, בשנה השלישית, הישות אינה מכירה בהכנסות נוספות כלשהן הקשורות לשימוש העתידי של הלקוח בפטנט שלה. כמו כן, הישות בוחנת את הצורך בעדכון ירידת ערך בגין יתרת הלקוחות הקיימת בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

דוגמה מספר 2 - תיקון של חוזה שירותים שתוצאתו ביטול חוזה מקורי ויצירת חוזה חדש

ישות א' מתקשרת בחוזה לשלוש שנים למתן שירותי ניקיון על בסיס שבועי של משרדי ישות ב' (להלן: הלקוח) בתמורה לסך של 100,000 ש"ח לשנה (התמורה מייצגת את מחיר המכירה הנפרד של השירותים במועד ההתקשרות בחוזה).

נתונים נוספים:

- בתחילת השנה השלישית מבוצע תיקון של חוזה ההתקשרות כדלהלן:
 - החוזה מתוקן והתעריף (fee) עבור השנה השלישית מופחת ל-80,000 ש"ח.
 - החוזה מוארך לשלוש שנים נוספות בתמורה לסך של 250,000 ש"ח אשר יושלם בשלושה תשלומים שווים של 83,333 ש"ח בשנים 4, 5 ו-6.
- בתחילת השנה השלישית, מחיר המכירה הנפרד של השירותים לשנה בחוזה רב-שנתי הינו 80,000 ש"ח והוא מהווה אומדן הולם למחיר המכירה הנפרד של החוזה הרב-שנתי.
- לצורך הדוגמה, יש להתעלם מערך הזמן של הכסף.

יישום דרישות התקן:

- במועד ההתקשרות, הישות מעריכה כי כל שבוע של שירותי ניקיון הוא מובחן. יחד עם זאת, לאור העובדה ששירותי הניקיון הקבועים הם סדרה של שירותים מובחנים שהם למעשה זהים ויש להם אותו דפוס העברה ללקוח (השירותים מועברים ללקוח לאורך זמן ונעשה שימוש באותה שיטה למדידת התקדמות - שהיא, מדידה מבוססת זמן של התקדמות), הישות מטפלת בחוזה כמחויבות ביצוע יחידה. בהתאם לכך, בשנתיים הראשונות הישות מכירה בהכנסות של 100,000 ש"ח לשנה.
- במועד התיקון, הישות בוחנת:
 - אם השירותים הנוספים שיסופקו הם מובחנים,
 - אם תוספת התמורה משקפת מחיר מכירה נפרד של השירותים הנוספים.
- הישות מגיעה למסקנה כי השירותים הנוספים הם מובחנים, בהתאם לניתוח בסעיף 1 לעיל.
- בתיקון החוזה, נוספו שלוש שנים לחוזה ותוספת התמורה היא בסך של 230,000 ש"ח (250,000 ש"ח לשלוש שנים נוספות בניכוי ההנחה בסך 20,000 ש"ח על השנה השלישית בחוזה המקורי). כמו כן, ידוע כי מחיר המכירה הנפרד של השירותים בתחילת השנה השלישית הוא 80,000 ש"ח לשנה והוא מהווה אומדן הולם למחיר המכירה הנפרד של החוזה הרב-שנתי (כלומר, מחיר המכירה הנפרד הוא 3 שנים \times 80,000 ש"ח לשנה = 240,000 ש"ח). אולם, תוספת התמורה (230,000 ש"ח) אינה משקפת את מחיר המכירה הנפרד של השירותים הנוספים שיסופקו (240,000 ש"ח). משמעות הדבר היא שקיים סבסוד צולב בין החוזה המקורי לבין החוזה החדש.
- כאשר השירותים הנוספים הם מובחנים, אך התמורה הנוספת אינה משקפת את מחיר המכירה הנפרד של השירותים בחוזה הרב-שנתי, הישות אינה מטפלת בתיקון כחוזה נפרד, אלא כביטול של החוזה המקורי ויצירה של חוזה חדש בתמורה ל-330,000 ש"ח (250,000 ש"ח לשלוש שנים נוספות בתוספת התמורה שנקבעה לשנה השלישית בסך 80,000 ש"ח) עבור ארבע שנים של שירותי ניקיון. הישות מכירה בהכנסות בסך 82,500 ש"ח לשנה (4 שנים/330,000 ש"ח), מאחר שהשירותים מסופקים במהלך ארבע השנים הנותרות.

דוגמה מספר 3 - תיקון של חוזה שירותים שתוצאתו חוזה נפרד

ישות אי' מתקשרת בחוזה לשלוש שנים למתן שירותי ניקיון על בסיס שבועי של משרדי ישות ב' (להלן: הלקוח) בתמורה לסך של 100,000 ש"ח לשנה (התמורה מייצגת את מחיר המכירה הנפרד של השירותים במועד ההתקשרות בחוזה).

נתונים נוספים:

- בתחילת השנה השלישית מבוצע תיקון של חוזה ההתקשרות כדלהלן:
 - החוזה מתוקן והתעריף (fee) עבור השנה השלישית מופחת ל-90,000 ש"ח.
 - החוזה מוארך לשלוש שנים נוספות בתמורה לסך של 250,000 ש"ח אשר יושלם בשלושה תשלומים שווים של 83,333 ש"ח בשנים 4, 5 ו-6.
- בתחילת השנה השלישית, מחיר המכירה הנפרד של השירותים לשנה בחוזה רב-שנתי הינו 80,000 ש"ח והוא מהווה אומדן הולם למחיר המכירה הנפרד של החוזה הרב-שנתי.
- לצורך הדוגמה, יש להתעלם מערך הזמן של הכסף.

יישום דרישות התקן:

- במועד ההתקשרות, הישות מעריכה כי כל שבוע של שירותי ניקיון הוא מובחן. יחד עם זאת, לאור העובדה ששירותי הניקיון הקבועים הם סדרה של שירותים מובחנים שהם למעשה זהים ויש להם אותו דפוס העברה ללקוח (השירותים מועברים ללקוח לאורך זמן ונעשה שימוש באותה שיטה למדידת התקדמות - שהיא, מדידה מבוססת זמן של התקדמות), הישות מטפלת בחוזה כמחויבות ביצוע יחידה. בהתאם לכך, בשנתיים הראשונות הישות מכירה בהכנסות של 100,000 ש"ח לשנה.
- במועד התיקון, הישות בוחנת:
 - אם השירותים הנוספים שיסופקו הם מובחנים,
 - אם תוספת התמורה משקפת מחיר מכירה נפרד של השירותים הנוספים.
- הישות מגיעה למסקנה כי השירותים הנוספים הם מובחנים, בהתאם לניתוח בסעיף 1 לעיל.
- בתיקון החוזה, נוספו שלוש שנים לחוזה ותוספת התמורה היא בסך של 240,000 ש"ח (250,000 ש"ח לשלוש שנים נוספות בניכוי ההנחה בסך 10,000 ש"ח על השנה השלישית בחוזה המקורי). כמו כן, ידוע כי מחיר המכירה הנפרד של השירותים בתחילת השנה השלישית הוא 80,000 ש"ח לשנה והוא מהווה אומדן הולם למחיר המכירה הנפרד של החוזה הרב-שנתי (כלומר, מחיר המכירה הנפרד הוא 3 שנים \times 80,000 ש"ח לשנה = 240,000 ש"ח). מאחר שתוספת התמורה (240,000 ש"ח) משקפת את מחיר המכירה הנפרד של השירותים שיסופקו (240,000 ש"ח) אין סבסוד צולב בין החוזה המקורי לבין החוזה החדש.
- כאשר השירותים הנוספים הם מובחנים, והתמורה הנוספת משקפת את מחיר המכירה הנפרד של השירותים בחוזה הרב-שנתי, הישות מטפלת בתיקון כחוזה נפרד. הישות מכירה בהכנסות בסך 90,000 ש"ח בשנה השלישית ומכירה בהכנסות בסך 83,333 ש"ח לשנה בשנים 4, 5 ו-6 (3 שנים/250,000 ש"ח).

דוגמה מספר 4 - תיקון של חוזה שירותים שתוצאתו חוזה נפרד

ישות א' מתקשרת בחוזה לשלוש שנים למתן שירותי ניקיון על בסיס שבועי של משרדי ישות ב' (להלן: הלקוח) בתמורה לסך של 100,000 ש"ח לשנה (התמורה מייצגת את מחיר המכירה הנפרד של השירותים במועד ההתקשרות בחוזה).

נתונים נוספים:

1. בתחילת השנה השלישית מבוצע תיקון של חוזה ההתקשרות והחוזה מוארך לשלוש שנים נוספות בתמורה לסך של 240,000 ש"ח אשר יושלם בשלושה תשלומים שווים של 80,000 ש"ח בשנים 4, 5 ו-6.
2. בתחילת השנה השלישית, מחיר המכירה הנפרד של השירותים לשנה בחוזה רב-שנתי הינו 80,000 ש"ח והוא מהווה אומדן הולם למחיר המכירה הנפרד של החוזה הרב-שנתי.
3. לצורך הדוגמה, יש להתעלם מערך הזמן של הכסף.

יישום דרישות התקן:

1. במועד ההתקשרות, הישות מעריכה כי כל שבוע של שירותי ניקיון הוא מובחן. יחד עם זאת, לאור העובדה ששירותי הניקיון הקבועים הם סדרה של שירותים מובחנים שהם למעשה זהים ויש להם אותו דפוס העברה ללקוח (השירותים מועברים ללקוח לאורך זמן ונעשה שימוש באותה שיטה למדידת התקדמות - שהיא, מדידה מבוססת זמן של התקדמות), הישות מטפלת בחוזה כמחויבות ביצוע יחידה. בהתאם לכך, בשנתיים הראשונות הישות מכירה בהכנסות של 100,000 ש"ח לשנה.
2. במועד התיקון, הישות בוחנת:
 - (א) אם השירותים הנוספים שיסופקו הם מובחנים,
 - (ב) אם תוספת התמורה משקפת מחיר מכירה נפרד של השירותים הנוספים.
3. הישות מגיעה למסקנה כי השירותים הנוספים הם מובחנים, בהתאם לניתוח בסעיף 1 לעיל.
4. בתיקון החוזה, נוספו שלוש שנים לחוזה ותוספת התמורה היא בסך של 240,000 ש"ח. כמו כן, ידוע כי מחיר המכירה הנפרד של השירותים בתחילת השנה השלישית הוא 80,000 ש"ח לשנה והוא מהווה אומדן הולם למחיר המכירה הנפרד של החוזה הרב-שנתי (כלומר, מחיר המכירה הנפרד הוא 3 שנים $80,000 \times$ ש"ח לשנה = 240,000 ש"ח). מאחר שתוספת התמורה (240,000 ש"ח) משקפת את מחיר המכירה הנפרד של השירותים שיסופקו (240,000 ש"ח) אין סבסוד צולב בין החוזה המקורי לבין החוזה החדש.
5. כאשר השירותים הנוספים הם מובחנים, והתמורה הנוספת משקפת את מחיר המכירה הנפרד של השירותים בחוזה הרב-שנתי, הישות מטפלת בתיקון כחוזה נפרד. הישות מכירה בהכנסות בסך 100,000 ש"ח בשנה השלישית ומכירה בהכנסות בסך 80,000 ש"ח לשנה בשנים 4, 5 ו-6.

דוגמה מספר 5 - תיקון חוזה שתוצאתו תיאום על בסיס עדכון מצטבר (catch up) להכנסות

ישות א', חברת בניה, מתקשרת בחוזה להקמת מבנה מסחרי עבור ישות ב' (להלן – הלקוח) על קרקע בבעלות הלקוח בתמורה מובטחת בסך של 10,000 אלפי ש"ח ובנוסף בסך 2,000 אלפי ש"ח אם הבניין יושלם בתוך 24 חודש.

נתונים נוספים:

1. במועד ההתקשרות בחוזה, הישות צופה שסך עלויות הקמת המבנה יסתכמו ל- 7,000 אלפי ש"ח.
2. עד לתום השנה הראשונה, העלויות שהצטברו הסתכמו ל- 4,200 אלפי ש"ח.
3. ברבעון הראשון של השנה השנייה, הצדדים לחוזה מסכימים לתקן את החוזה על ידי שינוי תוכנית המבנה (floor plan). כתוצאה מכך:
 - (א) התמורה הקבועה תגדל ב- 1,500 אלפי ש"ח.
 - (ב) תקופת הזמן האפשרית להשגת הבונוס תוארך ב-6 חודשים (דהיינו 30 חודשים ממועד ההתקשרות בחוזה המקורי).
4. במועד התיקון, הישות צופה שסך העלויות הצפויות תגדלנה ב- 1,200 אלפי ש"ח.
5. השלמת הקמת מעטפת המבנה רגישה ברמה גבוהה לגורמים מחוץ לתחום ההשפעה של הישות, לרבות מזג אוויר ואישורים פיקוחיים. בנוסף, לישות יש ניסיון מוגבל עם סוגים דומים של חוזים.
6. בתחילת השנה השנייה הישות מצויה בשלבי סיום של הקמת המעטפת ועיקר העבודה שנותרה לביצוע היא בתוך המבנה, פעילות שלישות ניסיון רב בה.

יישום דרישות התקן:

1. במועד ההתקשרות, הישות קובעת כי הקמת המבנה המסחרי היא מחויבות ביצוע אחת המקוימת לאורך זמן משום שהלקוח שולט במבנה במהלך ההקמה.
2. הישות קובעת כי המידה של תשומות, על בסיס עלויות שהתהוו, מספקת מידה (measure) הולמת להתקדמות הישות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע.
3. במועד ההתקשרות בחוזה, הישות אינה כוללת את הבונוס במחיר העסקה מאחר שהיא אינה יכולה להגיע למסקנה כי צפוי ברמה גבוהה שביטול משמעותי בסכום ההכנסות המצטברות שהוכרו לא יתרחש (עקב הרגישות ברמה גבוהה של השלמת הקמת מעטפת המבנה לגורמים מחוץ לתחום ההשפעה של הישות, לרבות מזג אוויר ואישורים פיקוחיים ועקב הניסיון המוגבל של הישות עם סוגים דומים של חוזים).
4. בתום השנה הראשונה, הישות בוחנת מחדש את התמורה המשתנה ומגיעה למסקנה כי הסכום עדיין מוגבל. כתוצאה מכך, ההכנסות והעלויות המצטברות שיוכרו בשנה הראשונה הן כדלקמן:

אלפי ש"ח	הכנסות
$6,000 = 10,000 * 60\%$	
<u>4,200</u>	עלויות
<u>1,800</u>	רווח גולמי

שיעור ההתקדמות נקבע על בסיס העלויות. בשנה הראשונה הישות קיימה 60% מהמחויבות $(4,200/7,000=60\%)$.

5. במועד התיקון, הישות מגיעה למסקנה כי יתרת הסחורות והשירותים שיסופקו על פי החוזה המתוקן אינם מובחנים מהשירותים שהועברו במועד תיקון החוזה או קודם לכן; כלומר, החוזה נשאר מחויבות ביצוע אחת.

6. על בסיס ניסיונה והעבודה שנותרה לביצוע, אשר הינה בעיקר בתוך המבנה ואינה כפופה לתנאי מזג אוויר, ולאור הארכת תקופת הזמן בשישה חודשים הישות מגיעה למסקנה במועד התיקון כי צפוי ברמה גבוהה כי הכללת הבונוס במחיר העסקה לא תביא לביטול משמעותי בהיקף ההכנסות המצטברות שהוכרו וכוללת את הסך של 2,000 אלפי ש"ח במחיר העסקה³.

7. כתוצאה מהאמור לעיל, במועד התיקון הישות מטפלת בתיקון החוזה כאילו הוא היה חלק מהחוזה המקורי ומעדכנת את מידת ההתקדמות שלה ואת האומדנים שהיא קיימה ל- 51.2% ממחויבות הביצוע שלה (4,200 ש"ח עלויות שהתהוו בפועל/ 8,200 ש"ח סך עלויות צפויות). הישות מכירה בהכנסות נוספת בסך 912 אלפי ש"ח [51.2% שהושלמו \times 13,500 ש"ח מחיר עסקה מתוקן] – 6,000 ש"ח הכנסות שהוכרו עד לאותו מועד] במועד התיקון כתיאום על בסיס עדכון מצטבר (catch up).

³ גם בהעדר התיקון לחוזה, השינוי בצפי קבלת הבונוס היה מטופל בדרך של תיאום מצטבר.

דוגמה מספר 6 - קביעה אם הסחורות או השירותים מובחנים

ישות א' מתקשרת בחוזה עם ישות ב' (להלן – לקוח) למכירת 10 יחידות של מכשיר מיוחד ומורכב מאוד.

נתונים נוספים:

1. הישות מחויבת לבנות תהליך ייצור על מנת לייצר את 10 היחידות שנקבעו בחוזה.
2. המפרטים הם ייחודיים ומבוססי עיצוב מותאם ללקוח, (אשר פותחו על פי חוזה נפרד שאינו קשור לעסקת המכירה הנוכחית).
3. הישות אחראית על הניהול הכולל של החוזה, אשר דורש ביצוע ושילוב של פעילויות כגון השגת חומרים, זיהוי וניהול של קבלני משנה, וביצוע ייצור, הרכבה ובדיקה.

יישום דרישות התקן:

1. בתקן נקבעו שני קריטריונים מצטברים לקביעה אם הסחורות או השירותים הם נפרדים (מובחנים):
 - (א) הלקוח יכול להפיק תועלת מהסחורה או מהשירות בעצמו או ביחד עם משאבים אחרים אשר ניתנים להשגה בנקל ללקוח; וכן
 - (ב) ההבטחה של הישות להעביר את הסחורה או השירות ללקוח ניתנת לזיהוי בנפרד מהבטחות אחרות בחוזה.
2. במקרה הנדון נראה כי הקריטריון הראשון מתקיים - הלקוח יכול להפיק תועלת מכל מכשיר בעצמו. לאמור, כל אחד מהמכשירים שהובטחו יכול להיות מובחן שהרי כל יחידה יכולה לתפקד באופן עצמאי מהיחידות אחרות.
3. במקרה הנדון נראה כי הקריטריון השני אינו מתקיים. מהות הבטחתה של הישות היא להקים ולספק שירות לכל 10 המכשירים אשר עבורם הלקוח התקשר בחוזה בהתאם למפרטים של הלקוח. מעובדות המקרה עולה כי הישות אחראית לניהול הכולל של החוזה ולהספקת שירות משמעותי של שילוב סחורות ושירותים שונים (התשומות) בשירות הכולל שלה ובמכשירים הנובעים ממנו (התוצר המשולב) ולפיכך, המכשירים והסחורות והשירותים השונים שהובטחו הטבעיים בייצור מכשירים אלה אינם ניתנים לזיהוי בנפרד. במקרה זה, תהליך הייצור שסופק על ידי הישות הוא ייחודי לחוזה שלה עם הלקוח. בנוסף, נראה כי המהות של ביצועי הישות, ובמיוחד, שירות השילוב המשמעותי של הפעילויות השונות, משמעותו כי לשינוי באחת מפעילויות הישות לייצור המכשירים יש השפעה משמעותית על הפעילויות האחרות הדרושות לייצור המכשירים המיוחדים והמורכבים מאוד, כך שפעילויות הישות תלויות זו בזו במידה רבה וקשורות זו בזו במידה רבה.
4. מאחר שהקריטריון השני אינו מתקיים, המכשירים שיופקו על ידי הישות אינם ניתנים לזיהוי בנפרד ולפיכך אינם מובחנים. הישות מטפלת בכל המכשירים שהובטחו בחוזה כמחויבות ביצוע אחת.

דוגמה מספר 7 - קביעה אם הסחורות או השירותים מובחנים

ישות א', העוסקת בפיתוח תוכנה, מתקשרת בחוזה עם ישות ב' (להלן – לקוח) לפיו יועבר ללקוח רישיון תוכנה, לרבות ביצוע שירות התקנה. שירות ההתקנה כולל שינוי מסך הרשת עבור כל סוג של משתמש (לדוגמה, שיווק, ניהול מלאי וטכנולוגיית מידע). כמו כן, ישות א' מחויבת לספק ללקוח עדכוני תוכנה (בלתי מוגדרים) ותמיכה טכנית לתקופה של שנתיים.

ניתונים נוספים:

1. שירות ההתקנה מבוצע באופן שגרתי על ידי ישויות אחרות ואינו משנה באופן משמעותי את התוכנה.
2. התוכנה ניתנת לשימוש ללא העדכוני והתמיכה הטכנית.

יישום דרישות התקן:

1. בתקן נקבעו שני קריטריונים מצטברים לקביעה אם הסחורות או השירותים הם נפרדים (מובחנים):

(א) הלקוח יכול להפיק תועלת מהסחורה או מהשירות בעצמו או ביחד עם משאבים אחרים אשר ניתנים להשגה בנקל ללקוח; וכן

(ב) ההבטחה של הישות להעביר את הסחורה או השירות ללקוח ניתנת לזיהוי בנפרד מהבטחות אחרות בחוזה.

2. במקרה הנדון נראה כי הקריטריון הראשון מתקיים לגבי כל אחד מהסחורות והשירותים שהובטחו בחוזה (רישיון תוכנה, שירותי התקנה, עדכוני תוכנה ותמיכה טכנית). קביעה זו מתבססת על העובדה שהתוכנה נמסרת לפני הסחורות והשירותים האחרים וניתנת לשימוש ללא העדכוני והתמיכה הטכנית, כמו גם ששירותי ההתקנה ניתנים להשגה בנקל. הלקוח יכול להפיק תועלת מהעדכוני יחד עם רישיון התוכנה שהועבר בתחילת החוזה.

3. במקרה הנדון נראה כי הקריטריון השני מתקיים לגבי כל אחד מהסחורות והשירותים שהובטחו בחוזה. קביעה זו מבוססת על ההנמקות הבאות:

(א) שירותי ההתקנה אינם משפיעים באופן משמעותי על יכולת הלקוח להשתמש ולהפיק תועלת מרישיון התוכנה מפני ששירותי ההתקנה הם שגרתיים וניתן להשיגם מספקים חלופיים.

(ב) עדכוני התוכנה אינם משפיעים באופן משמעותי על יכולתו של הלקוח להשתמש ולהפיק תועלת מרישיון התוכנה במהלך תקופת הרישיון.

(ג) אף לא אחד מהסחורות או השירותים שהובטחו מתקן או מתאים באופן משמעותי את האחר, וכן הישות אינה מספקת שירות משמעותי של שילוב התוכנה והשירותים בתוצר משולב.

(ד) הישות מסיקה כי התוכנה והשירותים אינם משפיעים באופן משמעותי זה על זה ולכן הם אינם תלויים זה בזה במידה רבה או קשורים זה בזה במידה רבה, מפני שהישות תוכל למלא את הבטחתה להעביר את רישיון התוכנה הראשוני ללא תלות בהבטחתה לספק לאחר מכן את שירות ההתקנה, את עדכוני התוכנה או את התמיכה הטכנית.

4. על בסיס בחינה זו, הישות מזהה ארבע מחויבויות ביצוע בחוזה עבור הסחורות או השירותים הבאים:

(א) רישיון התוכנה;

(ב) שירות התקנה;

(ג) עדכוני תוכנה; וכן

(ד) תמיכה טכנית.

5. הישות מיישמת את סעיפים 27-31 לתקן ואת סעיפים 17-31 לנספח ב על מנת לקבוע אם כל אחת ממחויבויות הביצוע עבור שירות ההתקנה, עבור עדכוני התוכנה ועבור התמיכה הטכנית מקוימים בנקודת זמן או לאורך זמן. כמו כן, הישות בוחנת את מהות ההבטחה של הישות להעביר את רישיון התוכנה בהתאם לסעיף ג15 לנספח ג.

דוגמה מספר 8 - קביעה אם הסחורות או השירותים מובחנים

ישות א', העוסקת בפיתוח תוכנה, מתקשרת בחוזה עם ישות ב' (להלן – לקוח) לפיו יועבר ללקוח רישיון תוכנה, לרבות ביצוע שירות התקנה. שירות ההתקנה כולל שינוי מסך הרשת עבור כל סוג של משתמש (לדוגמה, שיווק, ניהול מלאי וטכנולוגיית מידע). כמו כן, ישות א' מחויבת לספק ללקוח עדכוני תוכנה (בלתי מוגדרים) ותמיכה טכנית לתקופה של שנתיים. שירות ההתקנה המותאם לצורכי הלקוח יכול להיות מסופק על ידי ישויות אחרות.

נתונים נוספים:

1. כחלק משירות ההתקנה, התוכנה צריכה להיות מותאמת באופן משמעותי לצרכי הלקוח כדי להוסיף פונקציונליות משמעותית חדשה שתאפשר לתוכנה ממשק עם אפליקציות תוכנה מותאמות לצורכי הלקוח אחרות המשמשות את הלקוח.
2. התוכנה ניתנת לשימוש ללא העדכונים והתמיכה הטכנית.

יישום דרישות התקן:

1. בתקן נקבעו שני קריטריונים מצטברים לקביעה אם הסחורות או השירותים הם נפרדים (מובחנים):
 - (א) הלקוח יכול להפיק תועלת מהסחורה או מהשירות בעצמם או ביחד עם משאבים אחרים אשר ניתנים להשגה בנקל ללקוח; וכן
 - (ב) ההבטחה של הישות להעביר את הסחורה או השירות ללקוח ניתנת לזיהוי בנפרד מהבטחות אחרות בחוזה.
2. על בסיס ניתוח זהה לדוגמה הקודמת, הישות קובעת כי רישיון התוכנה, ההתקנה, עדכוני התוכנה והתמיכה הטכנית עומדים כל אחד בקריטריון שבסעיף (א).
3. במקרה הנדון נראה כי הקריטריון השני אינו מתקיים לגבי רישיון התוכנה ושירות ההתקנה. זאת מאחר שעל פי תנאי החוזה הישות מבטיחה לספק שירות משמעותי של שילוב רישיון התוכנה למערכת התוכנה הקיימת של הלקוח על ידי ביצוע שירות התקנה מותאם לצורכי הלקוח כמפורט בחוזה. במילים אחרות, הישות משתמשת ברישיון ובשירות ההתקנה המותאם לצורכי הלקוח כתשומות על מנת לייצר את התוצר המשולב (כלומר, מערכת תוכנה משולבת ופונקציונלית) המפורט בחוזה. התוכנה מתוקנת ומותאמת באופן משמעותי על ידי הישות. כתוצאה מכך, הישות קובעת כי ההבטחה להעביר את הרישיון אינה ניתנת לזיהוי בנפרד משירות ההתקנה המותאם לצורכי הלקוח ורישיון התוכנה ושירות ההתקנה המותאם לצורכי הלקוח אינם מובחנים.
4. על בסיס ניתוח זהה לדוגמה הקודמת, נראה כי שני הקריטריונים מתקיימים לגבי עדכוני התוכנה והתמיכה הטכנית ולפיכך הם מובחנים מההבטחות האחרות בחוזה.
5. על בסיס בחינה זו, ישות א' מזהה שלוש מחויבויות ביצוע בחוזה עבור הסחורות או השירותים הבאים:
 - (א) התאמת התוכנה לצורכי הלקוח (הכוללת את הרישיון לתוכנה ואת שירות ההתקנה המותאם לצורכי הלקוח);
 - (ב) עדכוני תוכנה; וכן
 - (ג) תמיכה טכנית.
6. הישות מיישמת את סעיפים 27-31 לתקן ואת סעיפים 17-31 לנספח ב על מנת לקבוע עבור כל מחויבות ביצוע אם היא מתקיימת בנקודת זמן או לאורך זמן.

דוגמה מספר 9 - קביעה אם הסחורות או השירותים מובחנים

ישות א', העוסקת בפיתוח תוכנה, מתקשרת בחוזה עם ישות ב' (להלן – לקוח) לפיו יועבר ללקוח רישיון לתוכנת אנטי וירוס לשלוש שנים ויסופקו ללקוח עדכוני תוכנה אם וכאשר יהיו זמינים (when and if available) במהלך תקופת הרישיון.

נתונים נוספים :

1. הישות מספקת לעיתים תכופות עדכוני תוכנה שהם קריטיים לתועלת הנמשכת מהתוכנה.
2. ללא עדכוני התוכנה, היכולת של הלקוח להפיק תועלת מהתוכנה תפחת במידה משמעותית במהלך תקופת הרישיון של שלוש שנים.

יישום דרישות התקן:

1. בתקן נקבעו שני קריטריונים מצטברים לקביעה אם הסחורות או השירותים הם נפרדים (מובחנים):

(א) הלקוח יכול להפיק תועלת מהסחורה או מהשירות בעצמו או ביחד עם משאבים אחרים אשר ניתנים להשגה בנקל ללקוח; וכן

(ב) ההבטחה של הישות להעביר את הסחורה או השירות ללקוח ניתנת לזיהוי בנפרד מהבטחות אחרות בחוזה.

2. במקרה הנדון נראה כי הקריטריון הראשון מתקיים לגבי כל אחד מהסחורות והשירותים שהובטחו בחוזה (רישיון תוכנה ועדכוני תוכנה). קביעה זו מתבססת על העובדה שהתוכנה נמסרת לפני הסחורות והשירותים האחרים וניתן להפיק ממנה תועלת כלכלית בעצמה במהלך תקופת הרישיון (כלומר, ללא העדכונים התוכנה עדיין תספק את הפונקציונליות המקורית שלה ללקוח), בעוד שהלקוח יכול להפיק תועלת מעדכוני התוכנה יחד עם רישיון התוכנה שהועבר בתחילת החוזה.

3. במקרה הנדון נראה כי הקריטריון השני אינו מתקיים לגבי כל אחד מהסחורות והשירותים שהובטחו בחוזה. קביעה זו מבוססת על ההנמקות הבאות:

(א) רישיון התוכנה ועדכוני התוכנה הם למעשה תשומות לפריט משולב (הגנת אנטי וירוס) בחוזה.

(ב) עדכוני התוכנה משפיעים באופן משמעותי על התועלת מהתוכנה (כלומר, הם מאפשרים לתוכנה להגן על הלקוח מפני מספר משמעותי של וירוסים נוספים שהתוכנה לא הגנה כנגדם קודם לכן) והם חלק בלתי נפרד משמירת התועלת של רישיון התוכנה ללקוח.

4. כתוצאה מכך, התוכנה ועדכוני התוכנה מקיימים הבטחה אחת ללקוח בחוזה (הבטחה לספק הגנה מפני וירוסים לשלוש שנים). לכן, הישות מזהה מחויבות ביצוע אחת בחוזה עבור רישיון התוכנה ועדכוני התוכנה.

5. הישות מגיעה למסקנה כי מהות הסחורה או השירות המשולבים שהיא הבטיחה להעביר ללקוח היא הגנה מפני וירוסים למשך שלוש שנים. הישות שוקלת את המהות של הסחורה או השירות המשולבים (כלומר, לספק הגנה מפני וירוסים למשך שלוש שנים) בקביעה אם מחויבות הביצוע מקוימת לאורך זמן או בנקודת זמן ובקביעה מהי השיטה המתאימה למדידת התקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות ביצוע.

דוגמה מספר 10 - קביעה אם הסחורות או השירותים מובחנים

ישות א' מתקשרת בחוזה עם ישות ב' (להלן – לקוח) כדי לספק מכונת קפה ולספק קפסולות קפה לשימוש במכונת הקפה במרווחי זמן קבועים מראש על פני שלוש השנים הבאות.

נתון נוסף:

קפסולות הקפה מיוצרות רק על ידי הישות, אך נמכרות בנפרד על ידי הישות.

יישום דרישות התקן:

1. בתקן נקבעו שני קריטריונים מצטברים לקביעה אם הסחורות או השירותים הם נפרדים (מובחנים):

(א) הלקוח יכול להפיק תועלת מהסחורה או מהשירות בעצמם או ביחד עם משאבים אחרים אשר ניתנים להשגה בנקל ללקוח; וכן

(ב) ההבטחה של הישות להעביר את הסחורה או השירות ללקוח ניתנת לזיהוי בנפרד מהבטחות אחרות בחוזה.

2. בהתאם לסעיף 61, לקוח יכול להפיק תועלת מסחורה או משירות אם ניתן להשתמש, לצורך, למכור עבור סכום שעולה על ערך השייר או להחזיק את הסחורה או השירות בדרך אחרת שמפיקה הטבות כלכליות. מסחורות או שירותים אחדים, לקוח יוכל להפיק תועלת מסחורה או משירות בעצמם. עבור סחורות או שירותים אחרים, לקוח יוכל להפיק תועלת מהסחורה או מהשירות רק יחד עם משאבים אחרים הניתנים להשגה בנקל. משאב הניתן להשגה בנקל הוא סחורה או שירות שנמכרים בנפרד (על ידי הישות או על ידי ישות אחרת) או משאב שהלקוח כבר השיג מהישות (כולל סחורות או שירותים שהישות כבר העבירה ללקוח בהתאם לחוזה) או מעסקאות אחרות או מאירועים אחרים. העובדה שהישות מוכרת באופן סדיר סחורה או שירות בנפרד מצביעה על כך שהלקוח יכול להפיק תועלת מסחורה או משירות בעצמם או ביחד עם משאבים אחרים הניתנים להשגה בנקל. לפיכך, מנתוני הדוגמה עולה כי הלקוח יכול להפיק תועלת ממכונת הקפה יחד עם קפסולות הקפה, אשר ניתנות להשגה בנקל, שכן הן נמכרות בנפרד באופן סדיר על ידי הישות (כלומר, באמצעות הזמנות ללקוחות שרכשו בעבר את מכונת הקפה). הלקוח יכול להפיק תועלת מקפסולות הקפה שיועברו בהתאם לחוזה יחד עם מכונת הקפה שנמסרה המועברת ללקוח לראשונה בהתאם לחוזה. לפיכך, מכונת הקפה וקפסולות הקפה, כל אחד בפני עצמו, יכולים להיות מובחנים בהתאם לקריטריון (א).

3. מנתוני הדוגמה עולה כי הבטחותיה של הישות להעביר את מכונת הקפה ולספק את קפסולות הקפה על פני תקופה של שלוש שנים הינן הבטחות המופרדות בחוזה וניתנות לזיהוי בנפרד. קביעה זו מבוססת על ההנמקות הבאות:

(א) מכונת הקפה וקפסולות הקפה המתכלים אינן תשומות לפריט משולב בחוזה זה, לאמור הישות אינה מספקת שירות שילוב משמעותי אשר הופך את מכונת הקפה ואת קפסולות הקפה לתפוקה משולבת.

(ב) מכונת הקפה וקפסולות הקפה אינן מותאמות לצורכי הלקוח באופן משמעותי או מתוקנות באופן משמעותי זו על ידי זו.

(ג) מכונת הקפה וקפסולות הקפה אינן תלויות זו בזו במידה רבה או קשורות זו בזו במידה רבה משום שהן אינן משפיעות באופן משמעותי זו על זו. ראוי לציין כי למרות שהלקוח יכול להפיק תועלת מקפסולות הקפה בחוזה זה רק לאחר שהוא השיג שליטה על מכונת הקפה (כלומר, לקפסולות הקפה לא יהיה שימוש ללא מכונת הקפה) וקפסולות הקפה דרושות על מנת שמכונת הקפה תתפקד, מכונת הקפה וקפסולות הקפה אינן משפיעות באופן משמעותי זו על זו, שהרי בהתאם לחוזה הישות תוכל לקיים כל אחת מהבטחותיה, באופן נפרד מהאחרת. כלומר, הישות תוכל לקיים את הבטחתה להעביר את מכונת הקפה גם אם הלקוח לא רכש קפסולות קפה כלשהן, ותוכל לקיים את הבטחתה לספק את קפסולות הקפה, גם אם הלקוח רכש את מכונת הקפה בנפרד.

4. על בסיס בחינה זו, הישות מזהה שתי מחויבויות ביצוע בחוזה עבור הסחורות או השירותים הבאים:

(א) מכונת הקפה; וכך

(ב) קפסולות הקפה.

5. הישות מיישמת את סעיפים 27-31 לתקן ואת סעיפים 17-31 לנספח בעל מנת לקבוע עבור כל מחויבות ביצוע אם היא מתקיימת בנקודת זמן או לאורך זמן.

דוגמה מספר 11 - מחויבות ביצוע המקוימת לאורך זמן - לקוח מקבל וצורך את ההטבות בו זמנית

ישות א' מתקשרת בחוזה עם ישות ב' (להלן – הלקוח) כדי לספק שירותי עיבוד שכר חודשיים ללקוח למשך שנה אחת.

יישום דרישות התקן:

1. שירותי עיבוד השכר שהובטחו ללקוח מטופלים כמחויבות ביצוע אחת.
2. בתקן נקבעו שלושה קריטריונים, אשר התקיימותו של כל אחד מהם משמעה שישות מעבירה שליטה על סחורה או על שירות לאורך זמן, ולפיכך, מקיימת מחויבות ביצוע ומכירה בהכנסות לאורך זמן:
 - (א) הלקוח מקבל וצורך בו זמנית את ההטבות המסופקות על ידי ביצועי הישות ככל שהישות מבצעת;
 - (ב) ביצועי הישות יוצרים או משפרים נכס (לדוגמה, עבודה בתהליך) אשר נשלט על ידי הלקוח תוך כדי יצירתו או שיפורו; או
 - (ג) ביצועי הישות אינם יוצרים נכס עם שימוש אלטרנטיבי לישות ולישות יש זכות לתשלום הניתנת לאכיפה עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד.
3. במקרה הנדון נראה כי הקריטריון הראשון מתקיים מאחר שהלקוח מקבל וצורך בו זמנית את ההטבות מביצועי הישות בעיבוד כל עסקת שכר כאשר וככל שכל עסקה מעובדת. העובדה שישות אחרת לא תצטרך לבצע מחדש שירותי עיבוד שכר עבור השירות שהישות סיפקה עד לאותו מועד מוכיחה גם כי הלקוח מקבל וצורך בו זמנית את ההטבות מביצועי הישות ככל שהישות מבצעת. (הישות מתעלמת ממגבלות מעשיות כלשהן על העברת יתרת מחויבות הביצוע, כולל פעילויות הקמה שיש לבצען על ידי ישות אחרת).
4. הישות מכירה בהכנסה לאורך זמן על ידי מדידת ההתקדמות שלה לקראת קיום מלא של מחויבות ביצוע זו בהתאם לסעיפים 32-36 לתקן ולסעיפים 32-40.

דוגמה מספר 12 - מחויבות ביצוע המקוימת לאורך זמן - בחינת שימוש אלטרנטיבי וזכות לתשלום

ישות א' מתקשרת בחוזה עם ישות ב' (להלן – הלקוח) לספק שירות ייעוץ שתוצאתו שישות א' מספקת חוות דעת מקצועית ללקוח.

נתונים נוספים:

1. חוות הדעת המקצועית מתייחסת לעובדות ולנסיבות הספציפיות ללקוח.
2. במקרה שבו הלקוח מבטל את חוזה הייעוץ מסיבות אחרות מלבד אי יכולת ישות א' לבצע כפי שהובטח, החוזה מחייב את הלקוח לפצות את הישות בגין העלויות שהתהוו בתוספת מרווח של 15%. המרווח של 15% מהווה קירוב לשולי הרווח שהישות מרוויחה מחוזים דומים.

יישום דרישות התקן:

1. בתקן נקבעו שלושה קריטריונים, אשר התקיימותו של כל אחד מהם משמעה שישות מעבירה שליטה על סחורה או על שירות לאורך זמן, ולפיכך, מקיימת מחויבות ביצוע ומכירה בהכנסות לאורך זמן:

(א) הלקוח מקבל וצורך בו זמנית את ההטבות המסופקות על ידי ביצועי הישות ככל שהישות מבצעת;

(ב) ביצועי הישות יוצרים או משפרים נכס (לדוגמה, עבודה בתהליך) אשר נשלט על ידי הלקוח תוך כדי יצירתו או שיפורו; או

(ג) ביצועי הישות אינם יוצרים נכס עם שימוש אלטרנטיבי לישות ולישות יש זכות לתשלום הניתנת לאכיפה עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד.

2. במקרה הנדון הקריטריון הראשון אינו מתקיים דהיינו הלקוח אינו מקבל וצורך בו זמנית את ההטבות מביצועי הישות. זאת מאחר שאם הישות לא תוכל למלא את מחויבותה והלקוח ישכור פירמת ייעוץ אחרת כדי לספק את חוות הדעת, חברת הייעוץ האחרת תצטרך, קרוב לוודאי, לבצע מחדש את העבודה שהישות השלימה עד כה, משום שחברת הייעוץ האחרת לא תפיק תועלת מכל עבודה בתהליך שבוצעה על ידי הישות. לשון אחר, מהות חוות הדעת המקצועית היא שהלקוח יקבל את ההטבות מביצועי הישות רק כאשר הלקוח מקבל את חוות הדעת המקצועית.

3. במקרה הנדון נראה כי הקריטריון השלישי מתקיים היות והפיתוח של חוות הדעת המקצועית אינה יוצרת נכס עם שימוש אלטרנטיבי לישות מפני שחוות הדעת המקצועית מתייחסת לעובדות ולנסיבות שהן ספציפיות ללקוח. לפיכך, קיימת מגבלה מעשית על יכולתה של הישות לכוון בנקל את הנכס ללקוח אחר, וכן לישות קיימת זכות לתשלום ניתנת לאכיפה בגין ביצועיה עד לאותו מועד על העלויות שלה בתוספת מרווח סביר, אשר מהווה קירוב לשולי הרווח בחוזים אחרים.

4. כתוצאה מכך, הישות מכירה בהכנסה לאורך זמן על ידי מדידת ההתקדמות שלה לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע בהתאם לסעיפים 32-36 לתקן ולסעיפים 32-40 לנספח ב.

דוגמה מספר 13 - מחויבות ביצוע המקוימת לאורך זמן - מדידת התקדמות בעת הפיכת סחורות או שירותים זמינים

ישות, בעלת מועדוני בריאות, מתקשרת בחוזה עם לקוח עבור גישה לשנה אחת לכל מועדוני הבריאות שלה. ללקוח קיימת זכות לשימוש בלתי מוגבל במועדוני הבריאות בתמורה ל-100 ש"ח לחודש.

יישום דרישות התקן:

1. בתקן נקבעו שלושה קריטריונים, אשר התקיימותו של כל אחד מהם משמעה שישות מעבירה שליטה על סחורה או על שירות לאורך זמן, ולפיכך, מקיימת מחויבות ביצוע ומכירה בהכנסות לאורך זמן:
 - (א) הלקוח מקבל וצורך בו זמנית את ההטבות המסופקות על ידי ביצועי הישות ככל שהישות מבצעת;
 - (ב) ביצועי הישות יוצרים או משפרים נכס (לדוגמה, עבודה בתהליך) אשר נשלט על ידי הלקוח תוך כדי יצירתו או שיפורו; או
 - (ג) ביצועי הישות אינם יוצרים נכס עם שימוש אלטרנטיבי לישות ולישות יש זכות לתשלום הניתנת לאכיפה עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד.
2. במקרה הנדון נראה כי הקריטריון הראשון מתקיים מאחר שהלקוח מקבל וצורך בו זמנית את ההטבות מביצועי הישות ככל שהיא מבצעת על ידי הפיכת מועדוני הבריאות לזמינים. כתוצאה מכך, מחויבות הביצוע של הישות מתקיימת לאורך זמן.
3. הישות קובעת כי ההבטחה שלה ללקוח היא לספק שירות של הפיכת מועדוני הבריאות לזמינים לשימוש הלקוח כאשר וככל שהלקוח רוצה. זאת משום שהמידה שבה הלקוח משתמש במועדוני הבריאות אינה משפיעה על הסכום של יתרת הסחורות והשירותים להם זכאי הלקוח.
4. הישות קובעת גם כי הלקוח מפיק תועלת מהשירות של הישות של הפיכת מועדוני הבריאות לזמינים באופן שווה לאורך השנה. (כלומר, הלקוח מפיק תועלת מזמינות מועדוני הבריאות, בין אם הלקוח משתמש בהם ובין אם לאו). כתוצאה מכך, הישות מגיעה למסקנה כי המידה הטובה ביותר למדידת התקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע לאורך זמן היא מידה מבוססת זמן והיא מכירה בהכנסות על בסיס קו ישר לאורך כל השנה בסך 100 ש"ח לחודש.

דוגמה מספר 14 – שיטות לאמידת תמורה משתנה

ביום 1 בינואר 20X6 ישות א' מתקשרת בחוזה עם ישות ב' (להלן – הלקוח) כדי לבנות נכס המותאם לצורכי הלקוח.

נתונים נוספים:

1. ההבטחה להעביר את הנכס היא מחויבות ביצוע אחת המקוימת לאורך זמן.
2. מועד השלמת הנכס שנקבע בחוזה הינו 31 במרס 20X7 (להלן-המועד החוזי).
3. התמורה בחוזה הינה 2.5 מיליון ש"ח. התמורה שהובטחה תפחת או תגדל בהתאם לעיתוי השלמת הנכס ודירוגו כלהלן:
 - (א) בגין כל יום עיכוב לאחר המועד החוזי, התמורה שהובטחה תופחת ב-10,000 ש"ח. ולהיפך, בגין כל יום הקדמה לפני המועד החוזי, התמורה שהובטחה תגדל ב-10,000 ש"ח.
 - (ב) עם השלמת הנכס, צד שלישי יבדוק את הנכס ויקצה דירוג המבוסס על מדדים המוגדרים בחוזה. אם הנכס יקבל דירוג מוגדר, הישות תהיה זכאית לבונוס בסך 150,000 ש"ח.

יישום דרישות התקן:

1. בקביעת מחיר העסקה, הישות אומדת בנפרד כל רכיב של תמורה משתנה אשר לו הישות תהיה זכאית תוך שימוש בשיטת התוחלת או בשיטת הסכום הסביר ביותר, לפי השיטה שתשקף בצורה הטובה ביותר את סכום התמורה שהישות זכאית לו.
2. במקרה הנדון, הישות מחליטה:
 - (א) להשתמש בשיטת התוחלת כדי לאמוד את התמורה המשתנה הקשורה לקנס או לתמריץ היומיים (כלומר 2.5 מיליון ש"ח, בתוספת או בניכוי של 10,000 ש"ח ליום). זאת מאחר שזו השיטה לפיה הישות צופה לחזות טוב יותר את סכום התמורה אשר לה היא תהיה זכאית.
 - (ב) להשתמש בסכום הסביר ביותר כדי לאמוד את התמורה המשתנה הקשורה לבונוס. זאת מאחר שקיימות רק שתי תוצאות אפשריות (150,000 ש"ח או 0 ש"ח) וזו השיטה לפיה הישות צופה לחזות טוב יותר את סכום התמורה אשר לה היא תהיה זכאית.
3. הישות מביאה בחשבון את הדרישות בסעיפים 44-45 לתקן ובסעיף 44 לנספח ב בדבר הגבלת אומדנים של תמורה משתנה, על מנת לקבוע אם על הישות לכלול את האומדן שלה לתמורה המשתנה, או את חלקו, במחיר העסקה.

דוגמה מספר 15 - אמידת תמורה משתנה - זכות החזרה

ישות מתקשרת ב- 100 חוזים עם לקוחות.

נתונים נוספים:

1. כל חוזה כולל מכירה של מוצר אחד עבור 100 ש"ח (סה"כ 100 מוצרים \times 100 ש"ח = 10,000 ש"ח סה"כ תמורה).
2. התמורה מתקבלת בעת העברת שליטה על מוצר ללקוח.
3. הפרקטיקה העסקית הנהוגה של הישות היא לאפשר ללקוח להחזיר כל מוצר שלא נעשה בו שימוש תוך 30 יום ולקבל החזר מלא.
4. הישות אומדת כי העלויות להשבת מוצרים שיוחזרו יהיו שוליות וצופה שניתן יהיה למכור מחדש את המוצרים המוחזרים ברווח.
5. העלות של הישות לכל מוצר היא 60 ש"ח.

יישום דרישות התקן:

1. מאחר והחוזה מאפשר ללקוח להחזיר את המוצרים, התמורה המתקבלת מהלקוח היא תמורה משתנה. לפיכך, על הישות לאמוד את רכיב התמורה המשתנה בשיטת התוחלת או בשיטת הסכום הסביר ביותר וכן לקבוע אם ניתן לכלול במחיר העסקה את האומדן של התמורה המשתנה, דהיינו אם צפוי ברמה גבוהה שביטול משמעותי בסכום ההכנסות שהוכרו לא יתרחש.
2. הישות בוחנת את החוזים וצופה באופן סביר כי ההשפעות על הדוחות הכספיים של יישום דרישות אלה לתיק לא יהיו שונות באופן מהותי מיישום הדרישות לחוזים היחידים הכלולים בתיק זה. לפיכך, הישות מיישמת את הדרישות שבתקן לתיק של 100 חוזים.
3. על מנת לאמוד את התמורה המשתנה לה הישות תהיה זכאית, הישות מחליטה להשתמש בשיטת התוחלת (ראה סעיף ב42) (א) לנספח ב) זאת מאחר שזו השיטה לפיה הישות צופה לחזות טוב יותר את סכום התמורה אשר לה היא תהיה זכאית.
4. בעת שימוש בשיטת התוחלת, הישות אומדת כי 97 מוצרים לא יוחזרו.
5. הישות מביאה גם בחשבון את הדרישות בדבר הגבלת אומדנים של תמורה משתנה על מנת לקבוע אם ניתן לכלול במחיר העסקה את הסכום הנאמד של התמורה המשתנה בסך של 9,700 ש"ח (100 ש"ח \times 97 מוצרים שלא צפוי כי יוחזרו). הישות מביאה בחשבון את הגורמים בסעיף ב42 לנספח ב וקובעת כי למרות שהחזרות הן מחוץ לתחום ההשפעה של הישות, יש לה ניסיון משמעותי באמידת החזרות למוצר זה ולסוג הלקוחות. בנוסף, אי הוודאות תתברר בתוך פרק זמן קצר (כלומר, בתקופת החזרה של 30 יום). לפיכך, הישות מגיעה למסקנה כי צפוי במידה גבוהה שביטול משמעותי בסכום ההכנסות המצטברות שהוכרו (כלומר 9,700 ש"ח) לא יתרחש כאשר אי הוודאות תתברר (דהיינו, על פני תקופת החזרה).
6. עם העברת השליטה על 100 המוצרים, הישות אינה מכירה בהכנסה עבור שלושת המוצרים שהיא צופה שיוחזרו. רישומי היומן הבאים ממחישים כיצד הישות מטפלת בחוזים:

9,700	(א) ח' מזומן
9,700	ז' הכנסות

הכנסות בסך 9,700 ש"ח (100 ש"ח \times 97 מוצרים שלא צפוי כי יוחזרו)

300	(ב) ח' מזומן
300	ז' התחייבות בגין חוזה

התחייבות בגין החזר בסך 300 ש"ח (100 ש"ח החזר \times 3 מוצרים שצפוי כי יוחזרו)

180	(ג) ח' נכס עבור זכות להשיב מוצרים שיוחזרו
180	ז' מלאי

נכס בסך 180 ש"ח (60 ש"ח \times 3 מוצרים עבור זכותה להשבת מוצרים מלקוחות בעת סילוק ההתחייבות להחזר).

דוגמה מספר 16 - אמידת תמורה משתנה - הנחות

ישות מתקשרת בחוזה עם מפיץ (להלן - הלקוח) ביום 1 בדצמבר 20X7. ההתקשרות היא להעברת 1,000 מוצרים במועד ההתקשרות בחוזה במחיר 100 ש"ח לכל מוצר (סה"כ התמורה היא 100,000 ש"ח).

נתונים נוספים:

1. הלקוח של הישות מוכר בדרך כלל את המוצרים בתוך 90 יום ממועד קבלתם.
2. מועד פירעון התשלום מהלקוח הוא כאשר הלקוח מוכר את המוצרים ללקוחות סופיים.
3. השליטה על המוצרים הועברה ללקוח ביום 1 בדצמבר 20X7.
4. על בסיס פרקטיקות העבר שלה ועל מנת לשמור על יחסיה עם הלקוח, הישות חוזה שתינתן הנחה ללקוח שלה, משום שהדבר יאפשר ללקוח לתת הנחה על המוצר ובכך לקדם את הפצת המוצר.
5. הישות בעלת ניסיון משמעותי במכירת מוצרים אלה ומוצרים דומים. הישות העניקה בעבר הנחה של כ-20 אחוז ממחיר המכירה של מוצרים אלה.
6. מידע שוק שוטף מצביע כי ירידה של 20 אחוז במחיר תספיק כדי לקדם את הפצת המוצרים. הישות לא העניקה הנחה, העולה על 20 אחוז במשך שנים רבות.

יישום דרישות התקן:

1. מאחר שחזוי (על בסיס פרקטיקות העבר) שהישות תיתן הנחה ללקוח שלה, סכום התמורה שהובטחה בחוזה כולל סכום משתנה כתוצאה מההנחה הצפויה. דהיינו, במקרה הנדון התמורה בחוזה היא תמורה משתנה. לפיכך, על הישות לאמוד את רכיב התמורה המשתנה בשיטת התוחלת או בשיטת הסכום הסביר ביותר וכן לקבוע אם ניתן לכלול במחיר העסקה את האומדן של התמורה המשתנה, דהיינו אם צפוי ברמה גבוהה שביטול משמעותי בסכום ההכנסות שהוכרו לא יתרחש.
2. כדי לאמוד את התמורה המשתנה אשר לה הישות תהיה זכאית, הישות מחליטה להשתמש בשיטת התוחלת משום שזו השיטה לפיה הישות צופה לחזות טוב יותר את סכום התמורה אשר לה היא תהיה זכאית. בעת שימוש בשיטת התוחלת, הישות אומדת כי מחיר העסקה יהיה נמוך ב- 20%, דהיינו 80,000 ש"ח (80 ש"ח × 1,000 מוצרים).
3. הישות מביאה בחשבון גם את הדרישות בדבר הגבלת אומדנים של תמורה משתנה על מנת לקבוע אם ניתן לכלול במחיר העסקה את הסכום הנאמד של התמורה המשתנה בסך 80,000 ש"ח.
4. הישות מגיעה למסקנה כי צפוי ברמה גבוהה כי ביטול משמעותי בסכום ההכנסות המצטברות שהוכרו (כלומר 80,000 ש"ח) לא יתרחש כאשר אי הוודאות תתברר (כלומר, כאשר הסכום הכולל של ההנחה יקבע). זאת מאחר שלישות יש ניסיון קודם משמעותי עם מוצר זה וכן מידע שוק שוטף התומך באומדן שלה. בנוסף, למרות אי ודאות מסוימת הנובעת מגורמים מחוץ לתחום השפעתה, בהתבסס על אומדני השוק השוטפים שלה, הישות צופה כי המחיר יתברר תוך פרק זמן קצר. כתוצאה מכך, הישות מכירה בסך 80,000 ש"ח כהכנסות כאשר המוצרים מועברים ב-1 לדצמבר 20X7.

דוגמה מספר 17 - אמידת תמורה משתנה - הנחות

ישות מתקשרת בחוזה עם מפיץ (להלן-הלקוח) ביום 1 בדצמבר 20X7. ההתקשרות היא להעברת 1,000 מוצרים במועד ההתקשרות בחוזה במחיר 100 ש"ח לכל מוצר (סך התמורה-100,000 ש"ח).

נתונים נוספים:

1. הלקוח של הישות מוכר בדרך כלל את המוצרים בתוך 90 יום ממועד קבלתם.
2. מועד פירעון התשלום מהלקוח הוא כאשר הלקוח מוכר את המוצרים ללקוחות סופיים. אם הלקוח לא הצליח למכור את המוצרים עד 6 חודשים ממועד ההתקשרות, הלקוח מחויב לשלם לישות 80 אחוז מהתשלום.
3. השליטה על המוצרים הועברה ללקוח ביום 1 בדצמבר 20X7.
4. על בסיס פרקטיקות העבר שלה ועל מנת לשמור על יחסיה עם הלקוח, הישות חוזה שתינתן הנחה ללקוח שלה, משום שהדבר יאפשר ללקוח לתת הנחה על המוצר ובכך לקדם את הפצת המוצר.
5. לישות יש ניסיון במכירת מוצרים דומים. אולם, למוצרי הישות יש סיכון גבוה להתיישנות והישות חווה תנודתיות גבוהה בתמחור מוצריה. מניסיון העבר עולה כי הישות העניקה הנחות בטווח רחב שנע בין 20 אחוז לבין 60 אחוז ממחיר המכירה עבור מוצרים דומים.
6. מידע שוק שוטף מצביע כי ירידה של 15 אחוז עד 50 אחוז מהמחיר עשויה להיות נחוצה כדי לקדם את הפצת המוצרים.

יישום דרישות התקן:

1. מאחר שחזוי (על בסיס פרקטיקות העבר) שהישות תיתן הנחה ללקוח שלה, סכום התמורה שהובטחה בחוזה כולל סכום משתנה כתוצאה מההנחה הצפויה. דהיינו, במקרה הנדון התמורה בחוזה היא תמורה משתנה. לפיכך, על הישות לאמוד את רכיב התמורה המשתנה בשיטת התוחלת או בשיטת הסכום הסביר ביותר וכן לקבוע אם ניתן לכלול במחיר העסקה את האומדן של התמורה המשתנה, דהיינו אם צפוי ברמה גבוהה שביטול משמעותי בסכום ההכנסות שהוכרו לא יתרחש.
2. כדי לאמוד את התמורה המשתנה אשר לה הישות תהיה זכאית, הישות מחליטה להשתמש בשיטת התוחלת משום שזו השיטה לפיה הישות צופה לחזות טוב יותר את סכום התמורה לה היא תהיה זכאית. בעת שימוש בשיטת התוחלת, הישות מעריכה כי הנחה של 40 אחוז תוענק, ולפיכך, האומדן של מחיר העסקה (התמורה המשתנה) הוא 60,000 ש"ח (60 ש"ח \times 1,000 מוצרים).
3. הישות מביאה גם בחשבון את הדרישות בדבר הגבלת אומדנים של תמורה משתנה על מנת לקבוע אם ניתן לכלול במחיר העסקה את הסכום הנאמד של התמורה המשתנה בסך 60,000 ש"ח, כולו או חלקו.
4. הישות מבחינה כי סכום התמורה רגיש ברמה גבוהה לגורמים שהם מחוץ לתחום ההשפעה של הישות (כלומר, סיכון של התיישנות) וכן סביר כי הישות עשויה להידרש לספק טווח רחב של הנחה כדי לקדם את הפצת המוצרים. כמו כן, אם לדוגמה, הישות מעריכה כי הלקוח יצליח למכור רק 90 אחוז מהמוצרים במהלך ששת החודשים ממועד ההתקשרות, הישות לא תוכל להסיק לגבי 10 אחוז מהמוצרים כי צפוי ברמה גבוהה כי ביטול משמעותי בסכום ההכנסות לא יתרחש. לפיכך, הישות אינה יכולה להסיק כי צפוי ברמה גבוהה כי ביטול משמעותי בסכום ההכנסות המצטברות שהוכרו לא יתרחש. כתוצאה מהאמור לעיל, הישות אינה יכולה לכלול את אומדנה בסך 60,000 ש"ח (כלומר, הנחה של 40 אחוז) במחיר העסקה.
5. למרות שבעבר הישות העניקה הנחה של בין 20-60 אחוז, מידע שוק כעת מרמז כי יהיה צורך בהנחה של 15-50 אחוז. התוצאות בפועל של הישות היו עקביות עם מידע שוק שוטף-דאז, בעסקאות דומות קודמות. כתוצאה מכך, הישות מגיעה למסקנה כי צפוי ברמה גבוהה כי ביטול משמעותי בסכום ההכנסות המצטברות שהוכרו לא יתרחש אם הישות כוללת סך של 50,000 ש"ח במחיר העסקה (מחיר מכירה של 100 ש"ח ו-50 אחוז הנחה) ולכן, מכירה בהכנסות בסכום זה. לפיכך, הישות מכירה בהכנסות של 50,000 ש"ח כאשר המוצרים מועברים ומעריכה מחדש את האומדנים של מחיר העסקה בכל מועד דיווח עד אשר אי הוודאות מתבררת.

דוגמה מספר 18 - רכיב מימון משמעותי וזכות החזרה

ישות מוכרת מוצר לישות ב' (להלן-הלקוח) תמורת 121 ש"ח שישולמו כעבור 24 חודשים לאחר המסירה.

נתונים נוספים :

1. הלקוח משיג שליטה על המוצר במועד ההתקשרות בחוזה.
2. החוזה מאפשר ללקוח להחזיר את המוצר תוך 90 יום.
3. המוצר חדש ולישות אין ראיות היסטוריות רלוונטיות של החזרות מוצרים או ראיות שוק זמינות אחרות.
4. מחיר המכירה במזומן של המוצר הוא 100 ש"ח, המייצג את הסכום שהלקוח היה משלם בעת מסירת אותו מוצר הנמכר בתנאים ובנסיבות זהות במועד ההתקשרות בחוזה, מלבד עיתוי התשלום.
5. עלות המוצר לישות היא 80 ש"ח.

יישום דרישות התקן:

1. מאחר והחוזה מאפשר ללקוח להחזיר את המוצרים, התמורה המתקבלת מהלקוח היא תמורה משתנה. לפיכך, על הישות לאמוד את רכיב התמורה המשתנה בשיטת התחלת או בשיטת הסכום הסביר ביותר. על הישות לקבוע אם ניתן לכלול במחיר העסקה את האומדן של התמורה המשתנה, דהיינו אם צפוי ברמה גבוהה שביטול משמעותי בסכום ההכנסות שהוכרו לא יתרחש, וכן לקבוע ולהתאים את מחיר העסקה שנקבע בחוזה, ככל שהוא כולל רכיב מימון משמעותי.
2. בכל שיטת אמידה, הישות אינה מכירה בהכנסות כאשר השליטה על המוצר מועברת ללקוח. זאת מאחר שקיומה של זכות החזרה והעדר ראיות היסטוריות רלוונטיות משמעותם כי הישות אינה יכולה להגיע למסקנה שצפוי ברמה גבוהה כי ביטול משמעותי בסכום ההכנסות המצטברות שהוכרו לא יתרחש. כתוצאה מכך, ההכנסות מוכרות לאחר שלושה חודשים עם פקיעת זכות החזרה.
3. ההפרש הניכר שבין סכום התמורה שהובטחה בסך 121 ש"ח לבין מחיר המכירה במזומן בסך 100 ש"ח במועד שבו הסחורות מועברות ללקוח מעיד על כך שהחוזה כולל רכיב מימון משמעותי.
4. הישות בוחנת את שיעור הריבית הגלום בחוזה (10 אחוז) ומגיעה למסקנה שהוא תואם את השיעור שהיה משתקף בעסקת מימון נפרדת בין הישות לבין הלקוח שלה במועד ההתקשרות בחוזה.
5. רישומי היומן הבאים ממחישים כיצד הישות מטפלת בחוזה זה :

(א) כאשר המוצר מועבר ללקוח :

ח' נכס עבור זכות להשיב מוצרים שיוחזרו	80 ש"ח ⁴
ז' מלאי	80 ש"ח

(ב) במהלך תקופת החזרה של שלושה חודשים, לא מוכרת ריבית מאחר ולא הוכרו נכס בגין חוזה או חייבים.

(ג) כאשר פוקעת זכות החזרה (המוצר אינו מוחזר) :

ח' חייבים	100 ש"ח
ז' הכנסות	100 ש"ח
ח' עלות המכר	80 ש"ח
ז' נכס עבור הזכות להשיב מוצר שיוחזר	80 ש"ח

6. עד שהישות מקבלת את התשלום במזומן מהלקוח, הכנסות ריבית יוכרו. בעת קביעת שיעור הריבית האפקטיבי הישות תשקול את יתרת התקופה החוזית.

⁴ דוגמה זו אינה מביאה בחשבון עלויות צפויות להשבת הנכס.

דוגמה מספר 19 - רכיב מימון משמעותי - תשלום מראש ובחינת שיעור ההיוון

ישות א' מתקשרת בחוזה עם ישות ב' (להלן – הלקוח) למכירת נכס. השליטה על הנכס תועבר ללקוח בעוד שנתיים (כלומר, מחויבות הביצוע תקיים בנקודת זמן).

נתונים נוספים:

1. החוזה כולל שתי אפשרויות תשלום חלופיות: תשלום של 5,000 ש"ח בעוד שנתיים כאשר הלקוח משיג שליטה על הנכס או תשלום של 4,000 ש"ח בעת חתימת החוזה.
2. הלקוח בוחר לשלם 4,000 ש"ח בעת חתימת החוזה.
3. שיעור הריבית התוספתי של הישות הוא 6%.

יישום דרישות התקן:

1. בקביעת מחיר העסקה, ישות תתאים את סכום התמורה שהובטחה ככל שהחוזה מכיל רכיב מימון משמעותי.
2. הישות תכיר בהכנסות רק במועד העברת השליטה, דהיינו בעוד שנתיים.
3. שיעור הריבית הגלום בעסקה הוא 11.8 אחוז, המהווה את שיעור הריבית הנחוץ על מנת ששתי אפשרויות התשלום החלופיות יהיו שקולות מבחינה כלכלית. אולם, הישות קובעת כי השיעור שיש להשתמש בו לתיאום התמורה המובטחת הוא שישה אחוזים, שהוא שיעור הריבית התוספתי של הישות.
4. רישומי היומן הבאים ממחישים כיצד הישות תטפל ברכיב המימון המשמעותי:

(א) הישות תכיר בהתחייבות בגין חוזה עבור התשלום של 4,000 ש"ח שהתקבל בתחילת החוזה:

ח' מזומן	4,000 ש"ח
ז' התחייבות בגין חוזה	4,000 ש"ח

(ב) במהלך השנתיים ממועד ההתקשרות בחוזה ועד להעברת הנכס, הישות מתאימה את סכום התמורה המובטחת ומגדילה את ההתחייבות בגין חוזה על ידי הכרה בריבית בשיעור 6 אחוזים למשך שנתיים:

ח' הוצאות ריבית	494 ש"ח ⁵
ז' התחייבות בגין חוזה	494 ש"ח

(ג) במועד העברת הנכס הישות תכיר בהכנסות:

ח' התחייבות בגין חוזה	4,494 ש"ח
ז' הכנסות	4,494 ש"ח

⁵ 494 ש"ח = 4,000 ש"ח התחייבות בגין חוזה × (6 אחוזים ריבית לשנה במשך שנתיים)

דוגמה מספר 20 - תמורה לשלם ללקוח

ישות המייצרת מוצרי צריכה מתקשרת בחוזה לשנה אחת עם ישות ב' (להלן – הלקוח) שהיא רשת עולמית גדולה של חנויות קמעונאיות למכירת סחורות.

נתונים נוספים:

1. הלקוח מתחייב לרכוש מוצרים ב-15 מיליון ש"ח לפחות במהלך השנה.
2. החוזה מחייב את הישות לבצע תשלום שאינו ניתן להחזרה בסך 1.5 מיליון ש"ח ללקוח במועד ההתקשרות בחוזה. התשלום בסך 1.5 מיליון ש"ח יפצה את הלקוח על השינויים שהוא צריך לעשות במדפים שלו כדי להתאימם למוצרי הישות.
3. במהלך החודש הראשון הלקוח רוכש מוצרים ב-2 מיליון ש"ח.

יישום דרישות התקן:

1. בהתאם לתקן, הישות תקטין את מחיר העסקה בחוזה בגין תמורה המשולמת ללקוח, למעט אם התמורה לשלם ללקוח היא בגין סחורות או שירותים מובחנים שהלקוח מעביר לישות.
2. הישות מגיעה למסקנה כי התשלום ללקוח אינו בתמורה לסחורה או לשירות מובחנים המועברים לישות. זאת מאחר שהישות אינה משיגה שליטה בזכויות כלשהן על מדפי הלקוח. כתוצאה מכך, הישות קובעת כי התשלום בסך 1.5 מיליון ש"ח מהווה הפחתה למחיר העסקה.
3. הישות מגיעה למסקנה כי התמורה לשלם ללקוח מטופלת כהפחתה במחיר העסקה כאשר הישות מכירה בהכנסות בגין העברת הסחורות. כתוצאה מכך, כאשר הישות מעבירה את הסחורות ללקוח, הישות מפחיתה את מחיר העסקה עבור כל סחורה ב-10 אחוז (1.5 מיליון ש"ח ÷ 15 מיליון ש"ח).
4. רישומי היומן הבאים ממחישים כיצד הישות תטפל בתמורה לשלם ללקוח:

(א) הישות תכיר במועד ההתקשרות בחוזה בנכס עבור התשלום של 1.5 מיליון ש"ח ששולם ללקוח:

ח' נכס	1.5 מיליון ש"ח
ז' מזומן	1.5 מיליון ש"ח

(ב) בעת העברת הסחורות ללקוח בחודש הראשון, הישות מכירה בהכנסות של 1.8 מיליון ש"ח (2.0 מיליון ש"ח סכום שחויב בניכוי 0.2 מיליון ש"ח תמורה לשלם ללקוח):

ח' מזומן/לקוח	2 מיליון ש"ח
ז' הכנסות	1.8 מיליון ש"ח
ז' נכס	0.2 מיליון ש"ח

דוגמה מספר 21 - מתודולוגית הקצאת מחיר העסקה למחויבויות ביצוע

ישות א' מתקשרת בחוזה עם ישות ב' (להלן – הלקוח) למכירת מוצרים א, ב ו-ג בתמורה ל- 100 ש"ח.

נתונים נוספים :

1. לישות שלוש מחויבויות ביצוע מובחנות (עבור כל אחד מהמוצרים) המקוימות בנקודות זמן שונות.
2. הישות מוכרת באופן רגיל את מוצר א בנפרד ולכן מחיר המכירה הנפרד ניתן לצפייה במישרין.
3. מחירי המכירה הנפרדים של מוצרים ב ו-ג אינם ניתנים לצפייה במישרין. יחד עם זאת, ידוע כי:

(א) מחיר המכירה של מוצר ב' אצל מתחרים הינו 25 ש"ח.

(ב) העלות החזויה לישות למוצר ג' הינה 37.5 ש"ח והרווח הגולמי המתאים הינו 50% (מרווח מהעלות – 100%).

יישום דרישות התקן:

1. בהתאם לתקן, הישות תקצה את מחיר העסקה לכל מחויבות ביצוע על בסיס יחסי של מחירי המכירה הנפרדים. אם מחיר המכירה הנפרד אינו ניתן לצפייה במישרין, הישות תיישם שיטות אמידה כגון גישת הערכת שוק מותאמת, גישת עלות חזויה בתוספת מרווח ובנסיבות מסוימות אף את גישת השארית.
2. מכיוון שמחירי המכירה הנפרדים למוצרים ב ו-ג אינם ניתנים לצפייה במישרין, על הישות לאמוד אותם. כדי לאמוד את מחירי המכירה הנפרדים, הישות משתמשת בגישת הערכת השוק מתואמת למוצר ב ובגישת העלות החזויה בתוספת מרווח למוצר ג'. בעת עריכת אומדנים אלה, הישות תמקסם את השימוש בנתונים ניתנים לצפייה. הישות אומדת את מחירי המכירה הנפרדים כדלהלן:

מוצר	מחיר מכירה נפרד ש"ח	שיטה
מוצר א	50	ניתן לצפייה במישרין
מוצר ב	25	גישת הערכת שוק מתואמת
מוצר ג	<u>75</u>	גישת העלות החזויה בתוספת מרווח
סך הכל	<u>150</u>	

3. מאחר שאומדן סכום מחירי המכירה הנפרדים (150 ש"ח) עולה על התמורה המובטחת (100 ש"ח), הלקוח למעשה מקבל הנחה עבור רכישת חבילת הסחורות. מאחר שלישות אין ראייה ניתנת לצפייה שכל ההנחה שייכת למחויבות ביצוע ספציפית, ההנחה מוקצית באופן יחסי בין מוצרים א, ב ו-ג. ההנחה, ולפיכך מחיר העסקה, מוקצים כדלקמן:

מוצר	מחיר העסקה של המוצר שהוקצה ש"ח	חישוב
מוצר א	33	$(50 \div 150 \times 100)$ ש"ח
מוצר ב	17	$(25 \div 150 \times 100)$ ש"ח
מוצר ג	<u>50</u>	$(75 \div 150 \times 100)$ ש"ח
סך הכל	<u>100</u>	

דוגמה מספר 22 - הקצאת תמורה משתנה

ישות א' מתקשרת בחוזה עם ישות ב' (להלן – הלקוח) עבור שני רישיונות קניין רוחני (רישיונות X ו-Y), אשר הישות קובעת כי הם מייצגים שתי מחויבות ביצוע אשר כל אחת מהן מקוימת בנקודת זמן.

נתונים נוספים:

1. מחירי המכירה הנפרדים של רישיונות X ו-Y הם 800 ש"ח ו-1,000 ש"ח, בהתאמה.
2. המחיר המצוין בחוזה עבור רישיון X הוא סכום קבוע של 800 ש"ח ועבור רישיון Y התמורה היא 3 אחוזים מהמכירות העתידיות של מוצרים אשר עושים שימוש ברישיון Y.
3. הישות מעבירה את רישיון Y במועד ההתקשרות בחוזה ומעבירה את רישיון X כעבור חודש.

יישום דרישות התקן:

1. בהתאם לתקן, על הישות לאמוד את סכום התמורה המשתנה. כמו כן, על הישות להקצות את הסכום המשתנה בשלמותו לסחורה או שירות מובחנים המהווים חלק ממחויבות ביצוע אחת בהתקיים שני התנאים הבאים:
 - (א) התנאים של תשלום משתנה מתייחסים באופן ספציפי למאמצי הישות לקיים את מחויבות הביצוע או להעביר סחורה או שירות מובחנים (או לתוצאה ספציפית מקיום מחויבות הביצוע או מהעברת הסחורה או השירות המובחנים); וכן
 - (ב) הקצאת הסכום המשתנה של התמורה בשלמותו למחויבות הביצוע או לסחורה או לשירות המובחנים היא עקבית עם מטרת ההקצאה בעת הבאה בחשבון של כל מחויבויות הביצוע ותנאי התשלום בחוזה.
2. לצורך ההקצאה, הישות מעריכה כי התמלוגים מבוססי המכירות (כלומר, התמורה המשתנה) יהיו 1,000 ש"ח.
3. הישות מגיעה למסקנה שיש להקצות את כל התמורה המשתנה (כלומר, התמלוגים מבוססי המכירות) לרישיון Y מההנמקות הבאות:
 - (א) התשלום המשתנה קשור באופן ספציפי לתוצאה הנובעת ממחויבות הביצוע להעביר את רישיון Y (כלומר, מכירות הלקוח העוקבות של מוצרים אשר עושים שימוש ברישיון Y).
 - (ב) הקצאת סכומי התמלוגים הצפויים בסך 1,000 ש"ח בשלמותם לרישיון Y היא עקבית עם מטרת ההקצאה. זאת מאחר שהאומדן של הישות לגבי סכום התמלוגים מבוססי המכירות (1,000 ש"ח) יהווה קירוב למחיר המכירה הנפרד של רישיון Y והסכום הקבוע של 800 ש"ח מהווה קירוב למחיר המכירה הנפרד של רישיון X. הישות מקצה 800 ש"ח לרישיון X. זאת מאחר ובהתבסס על בחינת העובדות והנסיבות המתייחסות לשני הרישיונות, הקצאה לרישיון Y של חלק מהתמורה הקבועה בנוסף לכל התמורה המשתנה לא תקיים את מטרת ההקצאה.
4. בעת העברת רישיון Y, הישות אינה מכירה בהכנסות משום שהתמורה שהוקצתה לרישיון Y היא בצורת תמלוגים מבוססי מכירות. לפיכך, הישות מכירה בהכנסות בגין תמלוגים מבוססי מכירות בעת התרחשות המכירות העוקבות.
5. הישות מכירה בהכנסות ב-800 ש"ח שהוקצו לרישיון X, כאשר רישיון X מועבר.

דוגמה מספר 23 - עלויות תוספתיות להשגת חוזה

ישות, ספקית שירותי ייעוץ, זוכה במכרז למתן שירותי ייעוץ ללקוח חדש.

נתונים נוספים:

1. לישות התהוו העלויות הבאות על מנת להשיג את החוזה:

ש"ח	
5,000	עלות השתתפות במכרז
15,000	שכר טרחה ליועצים משפטיים חיצוניים בגין בדיקת נאותות
25,000	עלויות נסיעה למסירת ההצעה
<u>10,000</u>	עמלות לעובדי מכירות
<u>55,000</u>	סה"כ עלויות שהתהוו

2. הישות גם משלמת בונוסים שנתיים למפקחי מכירות בהתאם לשיקול דעתה על בסיס יעדי מכירות שנתיים, רווחיות כוללת של הישות והערכות ביצועים אינדיבידואליות.

יישום דרישות התקן:

1. בהתאם לתקן, ישות תכיר בעלויות תוספתיות להשגת חוזה עם לקוח כנכס אם הישות צופה להשיב עלויות אלה.

2. הישות מכירה בנכס עבור 10,000 ש"ח של העלויות התוספתיות להשגת החוזה הנובעות מעמלות לעובדי מכירות מאחר שהישות צופה להשיב עלויות אלה באמצעות שכר טרחה עתידי בגין שירותי הייעוץ.

3. הישות מבחינה כי עלות ההשתתפות במכרז, שכר הטרחה ליועצים משפטיים חיצוניים ועלויות הנסיעה היו מתהווים ללא קשר אם החוזה הושג. לפיכך, עלויות אלה מוכרות כהוצאות בעת התהוותן, אלא אם הן בתחולת תקן אחר, כאשר במקרה זה יחולו ההוראות הרלוונטיות של תקן זה.

4. הישות אינה מכירה נכס בגין בונוסים ששולמו למפקחי מכירות משום שהבונוסים אינם תוספתיים להשגת חוזה. הסכומים הינם בהתאם לשיקול דעת והם מבוססים על גורמים אחרים, כולל רווחיות הישות וביצועי האינדיבידואלים. הבונוסים אינם ניתנים ליחוס במישרין לחוזים ניתנים לזיהוי.

דוגמה מספר 24 - התחייבות בגין חוזה

ביום 1 בינואר 20x9, ישות א' מתקשרת בחוזה להעביר מוצר לישות ב' (להלן – הלקוח) ביום 31 במרס 20x9.

נתונים נוספים:

1. החוזה מחייב את הלקוח לשלם תמורה של 1,000 ש"ח מראש ביום 31 בינואר 20x9.
2. הלקוח משלם את התמורה ביום 1 במרס 20x9.
3. הישות מעבירה את המוצר ביום 31 במרס 20x9.

יישום דרישות התקן:

1. בהתאם לתקן כאשר כל אחד מהצדדים לחוזה ביצע את מחויבויותיו, הישות תציג נכס בגין חוזה או התחייבות בגין חוזה, בהתאם ליחסים בין הביצועים של הישות לבין התשלום של הלקוח.
2. רישומי היומן הבאים ממחישים את אופן הטיפול החשבונאי של הישות בחוזה:
(א) בהתאם לחוזה, ביום 31 בינואר 20x9 הגיע מועד הפירעון של התשלום:

ח' חייבים	1,000 ש"ח
ז' התחייבות בגין חוזה	1,000 ש"ח

(ב) הלקוח משלם את התמורה ביום 1 במרס 20x9:

ח' מזומן	1,000 ש"ח
ז' חייבים	1,000 ש"ח

(ג) הישות מקיימת את מחויבות הביצוע ביום 31 במרס 20x9:

ח' התחייבות בגין חוזה	1,000 ש"ח
ז' הכנסות	1,000 ש"ח

דוגמה מספר 25 - חייבים שהוכרו עבור ביצועי הישות

ישות א' מתקשרת בחוזה עם ישות ב' (להלן-הלקוח) ביום 1 בינואר 20x9 להעביר מוצרים ללקוח תמורת 150 ש"ח למוצר.

נתון נוסף:

1. אם הלקוח רוכש מעל ל-1 מיליון מוצרים בשנה קלנדרית, בהתאם לתנאי החוזה המחיר ליחידה מופחת למפרע ל-125 ש"ח למוצר.

יישום דרישות התקן:

1. מועד פירעון התמורה חל כאשר השליטה על המוצרים מועברת ללקוח. לפיכך, לישות יש זכות בלתי מותנית לתמורה (כלומר, חייבים) בגין 150 ש"ח למוצר עד שהפחתת המחיר למפרע חלה (כלומר, לאחר שליחת 1 מיליון מוצרים).

2. בקביעת מחיר העסקה, הישות מגיעה למסקנה במועד ההתקשרות בחוזה כי הלקוח יקיים את הסף של 1 מיליון מוצרים, ולפיכך אומדת כי מחיר העסקה הוא 125 ש"ח לכל מוצר.

3. עם המשלוח הראשון ללקוח של 100 מוצרים הישות מבצעת את רישומי היומן הבאים:

15,000 ש"ח ^(א)	ח' חייבים
12,500 ש"ח ^(ב)	ז' הכנסות
2,500 ש"ח	ז' התחייבות להחזר כספי (התחייבות בגין חוזה)

^(א) 150 ש"ח למוצר × 100 מוצרים.

^(ב) מחיר עסקה של 125 ש"ח למוצר × 100 מוצרים.

4. ההתחייבות להחזר כספי מייצגת החזר של 25 ש"ח למוצר, אשר צפוי להיות מוענק ללקוח בשל הנחת כמות (כלומר ההפרש בין ה-150 ש"ח שהוא המחיר שנקבע בחוזה, ואשר לישות יש זכות בלתי מותנית לקבלו לבין ה-125 ש"ח שהוא מחיר העסקה המשוער).

דוגמה מספר 26 - אחריות

ישות, יצרנית, מספקת ללקוחותיה אחריות עם רכישת מוצר. האחריות מספקת ביטחון שהמוצר עונה על המפרטים שהוסכם עליהם ויפעל כפי שהובטח לשנה אחת ממועד הרכישה.

נתונים נוספים:

1. החוזה גם מספק ללקוח את הזכות לקבל עד 20 שעות של שירותי הדרכה לגבי אופן ההפעלה של המוצר ללא עלות נוספת.
2. הישות מוכרת באופן שוטף את המוצר בנפרד ללא שירותי ההדרכה.

יישום דרישות התקן:

1. במועד ההתקשרות, הישות מעריכה את הסחורות והשירותים בחוזה כדי לקבוע אם הם מובחנים ולפיכך יוצרים מחויבויות ביצוע נפרדות.
2. בתקן נקבעו שני קריטריונים מצטברים לקביעה אם הסחורות או השירותים הם נפרדים (מובחנים):
 - (א) הלקוח יכול להפיק תועלת מהסחורה או מהשירות בעצמם או ביחד עם משאבים אחרים אשר ניתנים להשגה בנקל ללקוח; וכן
 - (ב) ההבטחה של הישות להעביר את הסחורה או השירות ללקוח ניתנת לזיהוי בנפרד מהבטחות אחרות בחוזה.
3. מנתוני הדוגמה עולה כי הלקוח יכול להפיק תועלת מהמוצר עצמו ללא שירותי ההדרכה ויכול להפיק תועלת משירותי ההדרכה יחד עם המוצר שכבר הועבר על ידי הישות. כמו כן, הישות מוכרת באופן שוטף את המוצר בנפרד ללא שירותי ההדרכה.
4. הישות מגיעה למסקנה כי הבטחתה להעברת המוצר והבטחתה למתן שירותי הדרכה כל אחת מהן ניתנת לזיהוי בנפרד מהנימוקים הבאים:
 - (א) הישות אינה מספקת שירות משמעותי של שירותי ההדרכה יחד עם המוצר.
 - (ב) שירותי ההדרכה והמוצר אינם משנים או מתאימים זה את זה באופן משמעותי.
 - (ג) המוצר ושירותי ההדרכה אינם תלויים זה בזה או קשורים זה בזה במידה רבה.
 - (ד) המוצר ושירותי ההדרכה אינם מהווים תשומות לפריט משולב, כלומר הישות אינה מספקת שירות שילוב משמעותי אשר הופך את המוצר ושירותי ההדרכה לתפוקה משולבת.
 - (ה) הישות תוכל לקיים את הבטחתה להעביר את המוצר ללא תלות במאמציה לספק שירותי הדרכה לאחר מכן, ותוכל לספק שירותי הדרכה לכל לקוח שרכש בעבר את המוצר.
5. לאור האמור לעיל, המוצר ושירותי ההדרכה הם מובחנים וקיימות שתי מחויבויות ביצוע בחוזה עבור הסחורות או השירותים הבאים:
 - (א) מוצר; וכן
 - (ב) שירותי הדרכה.
6. לבסוף, הישות מעריכה את ההבטחה לספק אחריות על מנת לקבוע אם האחריות תספק ללקוח את ההבטחה שהמוצר יתפקד כפי שהצדדים התכוונו או שהאחריות מספקת ללקוח שירות בנוסף לביטחון שהמוצר עונה על המפרטים שהוסכם עליהם. הישות מגיעה למסקנה כי האחריות אינה מספקת ללקוח סחורה או שירות בנוסף לאותו בטחון, ולפיכך, הישות אינה מטפלת בה כמחויבות ביצוע. הישות מטפלת באחריות שניתנה בהתאם לדרישות בתקן חשבונאות מספר 10.
7. כתוצאה מכך, הישות מקצה את מחיר העסקה לשתי מחויבויות ביצוע (המוצר ושירותי ההדרכה) ומכירה בהכנסות כאשר (או ככל ש) מחויבויות ביצוע אלו מקוימות.

דוגמה מספר 27 - הבטחה לספק סחורות או שירותים (הישות היא ספק עיקרי)

ישות א' מתקשרת בחוזה עם ישות ב' (להלן – הלקוח) להספקת שירותי אחזקת משרד. הישות והלקוח מגדירים את היקף השירותים ומנהלים משא ומתן לגבי המחיר.

נתונים נוספים:

1. הישות אחראית לוודא שהשירותים יתבצעו בהתאם לתנאים בחוזה.
2. הישות מגישה חשבוניות ללקוח עבור המחיר שסוכם על בסיס חודשי עם תנאי תשלום של 10 ימים.
3. הישות מעסיקה באופן סדיר ספקי שירות שהם צד שלישי על מנת לספק את שירותי אחזקת המשרד ללקוחותיה.
4. כאשר הישות משיגה חוזה עם לקוח, הישות מתקשרת בחוזה עם אחד מספקי שירות אלה ומכוננת את ספק השירות לבצע את שירותי אחזקת המשרד עבור הלקוח.
5. תנאי התשלום בחוזים עם ספקי השירות מותאמים באופן רגיל לתנאי התשלום בחוזים של הישות עם הלקוחות. אולם, הישות מחויבת לשלם לספק השירות גם אם הלקוח לא שילם.

יישום דרישות התקן:

1. הישות מגיעה למסקנה כי היא ספק עיקרי בעסקה וזאת מהסיבות המפורטות להלן.
2. בהתאם לתקן, כאשר צד אחר מעורב בהספקת סחורות או שירותים ללקוח, על הישות לקבוע אם מהות ההבטחה שלה היא מחויבות ביצוע לספק את הסחורות או השירותים המוגדרים בעצמה (כלומר הישות היא ספק עיקרי) או לארגן שאותם סחורות או שירותים יסופקו על ידי הצד האחר (כלומר הישות היא סוכנת). לשם כך, הישות מזהה את הסחורה או השירות המוגדרים שיסופקו ללקוח ובוחנת אם היא שולטת בסחורה או בשירות המוגדרים לפני שסחורה או שירות אלה מועברים ללקוח.
3. הישות מבחינה כי השירותים המוגדרים שיסופקו ללקוח הם שירותי אחזקת המשרד עבורם הלקוח התקשר בחוזה, וכי לא מובטחים ללקוח סחורות או שירותים אחרים.
4. בעת שהישות משיגה זכות לשירותי אחזקת משרד מספק השירות לאחר ההתקשרות בחוזה עם הלקוח, זכות זו אינה מועברת ללקוח. כלומר, הישות שומרת לעצמה את היכולת לכוון את השימוש, ולהשיג למעשה את כל ההטבות הנותרות, מזכות זו. לדוגמה, הישות יכולה להחליט אם לכוון את ספק השירות כדי לספק את שירותי אחזקת משרד עבור אותו לקוח, או עבור לקוח אחר, או במשרדה שלה. ללקוח אין זכות לכוון את ספק השירות לבצע שירותים שהישות לא הסכימה לספק. לפיכך, הזכות לשירותי אחזקת משרד שהושגה על ידי הישות מספק השירות אינה הסחורה או השירות המוגדרים בחוזה שלה עם הלקוח.
5. הישות מגיעה למסקנה כי היא שולטת בשירותים המוגדרים לפני שהם מסופקים ללקוח. הישות משיגה שליטה על הזכות לשירותי אחזקת משרד לאחר ההתקשרות בחוזה עם הלקוח, אך לפני ששירותים אלה מסופקים ללקוח.
6. התנאים של החוזה של הישות עם ספק השירות מקנים לישות את היכולת לכוון את ספק השירות לספק את השירותים המוגדרים בשמה של הישות. בנוסף, הישות מגיעה למסקנה כי הסימנים הבאים מספקים ראיות נוספות לכך שהישות שולטת בשירותי אחזקת המשרד לפני שהם מסופקים ללקוח:
 - (א) הישות היא האחראית העיקרית לקיום הבטחה לספק את שירותי אחזקת המשרד. למרות שהישות שכרה ספק שירות כדי לבצע את השירותים שהובטחו ללקוח, הישות עצמה היא האחראית לוודא שהשירותים מבוצעים ומקובלים על הלקוח (כלומר, הישות אחראית לקיום ההבטחה בחוזה, ללא קשר לשאלה אם הישות מבצעת את השירותים בעצמה או מעסיקה ספק שירות שהוא צד שלישי לביצוע השירותים).

(ב) לישות יש שיקול דעת בקביעת המחיר עבור השירותים ללקוח.

7. הישות מבחינה כי אינה מתחייבת להשיג בעצמה את השירותים מספק השירות לפני השגת החוזה עם הלקוח. לפיכך, הישות הפחיתה את סיכון המלאי ביחס לשירותי אחזקת המשרד. יחד עם זאת, הישות מגיעה למסקנה כי היא שולטת בשירותי אחזקת המשרד לפני שהם מסופקים ללקוח.

8. לכן, הישות מכירה בהכנסות בגובה התמורה לה היא זכאית מהלקוח בתמורה לשירותי אחזקת המשרד.

דוגמה מספר 28 - ארגון הספקה של סחורות או שירותים (הישות היא סוכן)

ישות מוכרת שוברים אשר מזכים את הלקוחות בארוחות עתידיות במסעדות מוגדרות.

נתונים נוספים :

1. מחיר המכירה של השובר מספק ללקוח הנחה משמעותית בהשוואה למחירי המכירה הרגילים של הארוחות (לדוגמה, לקוח משלם 100 ש"ח עבור שובר המזכה את הלקוח בארוחה במסעדה שאחרת הייתה עולה 200 ש"ח).
2. הישות אינה רוכשת או מתחייבת לרכוש שוברים לפני מכירת השובר ללקוח; במקום זאת, היא רוכשת שוברים רק כשהם נדרשים על ידי הלקוחות.
3. הישות מוכרת את השוברים באמצעות אתר האינטרנט שלה והשוברים אינם ניתנים להחזרה.
4. הישות והמסעדות קובעות במשותף את המחירים למכירת השוברים ללקוחות. בהתאם לתנאים בחוזים שלה עם המסעדות, הישות זכאית ל-30% ממחיר השובר כאשר היא מוכרת את השובר.
5. הישות גם מסייעת ללקוחות בפיתוח תלונות לגבי הארוחות ויש לה תוכנית שביעות רצון של לקוחות. אולם, המסעדה אחראית לקיום המחויבויות שקשורות לשובר, לרבות פתרונות ללקוח על חוסר שביעות רצון מהשירות.

יישום דרישות התקן:

1. הישות מגיעה למסקנה שהיא סוכן ביחס לשוברים בהתאם לנימוקים שלהלן.
2. בהתאם לתקן, כאשר צד אחר מעורב בהספקת סחורות או שירותים ללקוח, על הישות לקבוע אם מהות ההבטחה שלה היא מחויבות ביצוע לספק את הסחורות או השירותים המוגדרים בעצמה (כלומר הישות היא ספק עיקרי) או לארגן שאותם סחורות או שירותים יסופקו על ידי הצד האחר (כלומר הישות היא סוכנת). לשם כך, הישות מזהה את הסחורה או השירות המוגדרים שיסופקו ללקוח ובוחנת אם היא שולטת בסחורה או בשירות המוגדרים לפני שסחורה או שירות אלה מועברים ללקוח.
3. לקוח משיג שובר למסעדה שאותה הוא בוחר. הישות אינה מעסיקה את המסעדות על מנת לספק ארוחות ללקוחות מטעמה. לפיכך, הישות מבחינה כי הסחורה או השירות המוגדרים שיסופקו ללקוח הם הזכות לארוחה (בצורת שובר) במסעדה או במסעדות מוגדרות, אשר הלקוח רוכש ולאחר מכן יכול להשתמש בעצמו או להעביר לאדם אחר. הישות מבחינה גם כי לא מובטחים ללקוח סחורות או שירותים אחרים (למעט השוברים).
4. הישות מגיעה למסקנה כי היא אינה שולטת בשובר (זכות לארוחה) בכל עת. בהגיעה למסקנה זו, הישות מביאה בחשבון בעיקר את הנקודות הבאות:
 - (א) השוברים נוצרים רק במועד שבו הם מועברים ללקוחות, ולכן, אינם קיימים לפני העברה זו. לפיכך, בכל עת אין לישות את היכולת לכוון את השימוש בשוברים, או להשיג למעשה את כל ההטבות הנותרות מהשוברים, לפני שהם מועברים ללקוחות.
 - (ב) הישות אינה רוכשת ואינה מתחייבת בעצמה לרכוש, שוברים לפני שהם נמכרים ללקוחות. לישות גם אין כל אחריות לקבלת שוברים מוחזרים כלשהם. לפיכך, לישות אין סיכון מלאי ביחס לשוברים.
5. לכן, הישות מכירה בהכנסות בסכום נטו של התמורה, אשר לו הישות תהא זכאית בתמורה לארגון המסעדות לספק שוברים ללקוחות עבור ארוחות של המסעדות, שהינה העמלה בסך 30% שהיא זכאית לה בעת מכירת כל שובר.

דוגמה מספר 29 - ישות היא ספק עיקרי וסוכן באותו חוזה

ישות א' מוכרת שירותים לסייע ללקוחותיה לגיוס מועמדים פוטנציאליים ביעילות רבה יותר למשרות פנויות. הישות מבצעת מספר שירותים בעצמה, כגון ראיונות למועמדים וביצוע בדיקות רקע.

נתונים נוספים :

1. במסגרת החוזה עם ישות ב' (להלן – הלקוח), הלקוח מסכים להשיג רישיון גישה למסד נתונים של מידע על מועמדים פוטנציאליים של צד שלישי. הישות מארגנת רישיון זה עם הצד השלישי, אך הלקוח מתקשר ישירות עם ספק מסד הנתונים עבור הרישיון.
2. הישות גובה את התשלום עבור ספק מסד הנתונים שהוא צד שלישי כחלק מהחשבונית הכוללת של הישות ללקוח.
3. ספק מסד הנתונים קובע את המחיר בו הלקוח יחויב עבור הרישיון, ואחראי על הספקת תמיכה טכנית וזיכויים אשר הלקוח עשוי להיות זכאי להם עבור זמן שבו השירות אינו זמין או בעיות טכניות אחרות.

יישום דרישות התקן:

1. הישות מגיעה למסקנה כי היא סוכן ביחס לשירות מסד הנתונים של צד שלישי בהתאם לנימוקים שלהלן. לעומת זאת, הישות מגיעה למסקנה כי היא ספק עיקרי ביחס לשירותי הגיוס, שכן הישות מבצעת שירותים אלה בעצמה ואין גורם אחר המעורב בהספקת שירותים אלה ללקוח.
2. בהתאם לתקן, כאשר צד אחר מעורב בהספקת סחורות או שירותים ללקוח, על הישות לקבוע אם מהות ההבטחה שלה היא מחויבות ביצוע לספק את הסחורות או השירותים המוגדרים בעצמה (כלומר הישות היא ספק עיקרי) או לארגן שאותם סחורות או שירותים יסופקו על ידי הצד האחר (כלומר הישות היא סוכנת). לשם כך הישות מזהה את הסחורות או השירותים המוגדרים אשר יסופקו ללקוח, ומעריכה אם היא שולטת באותם סחורות או שירותים לפני שהם מועברים ללקוח.
3. לצורך דוגמה זו, ההנחה היא כי הישות מגיעה למסקנה כי שירותי הגיוס שלה ורישיון הגישה למסד הנתונים הם מובחנים כל אחד בפני עצמו. בהתאם לכך, ישנם שני סחורות או שירותים מוגדרים שיסופקו ללקוח - גישה למסד הנתונים של צד שלישי ושירותי גיוס.
4. הישות מגיעה למסקנה כי אינה שולטת בגישה למסד הנתונים לפני שהיא מסופקת ללקוח. לישות אין בכל עת יכולת לכוון את השימוש ברישיון מאחר שהלקוח מתקשר ברישיון ישירות עם ספק מסד הנתונים. הישות אינה שולטת בגישה למסד הנתונים של ספק השירות - היא אינה יכולה, לדוגמה, להעניק גישה למסד הנתונים לצד אחר שאינו הלקוח, או למנוע מספק מסד הנתונים לספק גישה ללקוח.
5. הישות מגיעה למסקנה כי סימנים אלה מספקים ראיות נוספות לכך שהיא אינה שולטת בגישה למסד הנתונים לפני שגישה זו מסופקת ללקוח:
 - (א) הישות אינה אחראית לקיום ההבטחה לספק את שירות הגישה למסד הנתונים. הלקוח מתקשר ברישיון ישירות עם צד שלישי שהוא ספק מסד הנתונים וספק מסד הנתונים אחראי על קבילות הגישה למסד הנתונים (לדוגמה, על ידי הספקת תמיכה טכנית או זיכויי שירות).
 - (ב) לישות אין סיכון מלאי מאחר שהיא אינה רוכשת, או מתחייבת לרכוש, את הגישה למסד הנתונים לפני שהלקוח מתקשר בגישה למסד הנתונים ישירות עם ספק מסד הנתונים.
 - (ג) לישות אין שיקול דעת בקביעת המחיר עבור גישה למסד הנתונים עם הלקוח, משום שספק מסד הנתונים קובע את המחיר.

דוגמה מספר 30 - אופציה המספקת ללקוח זכות מהותית (שובר הנחה)

ישות מתקשרת בחוזה למכירת מוצר א' תמורת 100 ש"ח.

נתונים נוספים:

1. כחלק מהחוזה, הישות מעניקה ללקוח שובר הנחה של 40 אחוז עבור רכישות עתידיות כלשהן עד 100 ש"ח במהלך 30 הימים הבאים.
2. בכוונת הישות להציע הנחה של 10 אחוזים על כל המכירות במהלך 30 הימים הבאים כחלק מקידום מכירות עונתי. הנחת ה-10 אחוזים אינה ניתנת לשימוש בנוסף לשובר ההנחה של 40 אחוז.

יישום דרישות התקן:

1. מאחר שכל הלקוחות יקבלו הנחה של 10 אחוזים על רכישות במהלך 30 הימים הבאים, ההנחה היחידה המעניקה ללקוח זכות מהותית היא ההנחה שהיא תוספתית ל-10 אחוזים (כלומר, ההנחה הנוספת של 30 אחוז). הישות מטפלת בהבטחה לספק את ההנחה התוספתית כמחויבת ביצוע בחוזה למכירת מוצר א'.
2. על מנת לאמוד את מחיר המכירה הנפרד של שובר ההנחה, הישות אומדת כי קיימת סבירות של 80 אחוז לפיה הלקוח יפדה את השובר ושהלקוח יקנה, בממוצע, ב-50 ש"ח מוצרים נוספים.
3. כתוצאה מכך, אומדן מחיר המכירה הנפרד של הישות של שובר ההנחה הוא 12 ש"ח (50 ש"ח מחיר הרכישה הממוצע של מוצרים נוספים \times 30 אחוז הנחה תוספתית \times 80 אחוז סבירות למימוש האופציה). מחירי המכירה הנפרדים של מוצר א' ושל שובר ההנחה וההקצאה הנובעת מכך של מחיר העסקה בסך 100 ש"ח הינם כדלקמן:

מחיר מכירה נפרד ש"ח	מחיר העסקה שהוקצה	מחויבות ביצוע
100	89	מוצר א'
<u>12</u>	<u>11</u>	שובר הנחה
<u>112</u>	<u>100</u>	סה"כ
$112 \div 100 \times 100$ ש"ח		מוצר א'
$112 \div 12 \times 100$ ש"ח		שובר הנחה
		סה"כ

4. הישות מקצה 89 ש"ח למוצר א' ומכירה בהכנסות של מוצר א' כאשר השליטה מועברת. הישות מקצה 11 ש"ח לשובר ההנחה ומכירה בהכנסות מהשובר כאשר הלקוח מממש אותו לסחורות או לשירותים או בעת פקיעת תוקפו.

דוגמה מספר 31 - אופציה שאינה מספקת ללקוח זכות מהותית (סחורות או שירותים נוספים)

ישות א' העוסקת בתעשיית התקשורת מתקשרת בחוזה עם ישות ב' (להלן – הלקוח) על מנת לספק מכשיר טלפון ושירותי רשת חודשית למשך שנתיים.

נתונים נוספים :

1. שירות הרשת כוללים עד 1,000 דקות שיחה ועד 1,500 הודעות טקסט בכל חודש תמורת תשלום חודשי קבוע.
2. החוזה קובע את המחיר עבור כל דקות שיחה נוספות או כל הודעות טקסט נוספות שהלקוח עשוי לבחור לרכוש בכל חודש. המחירים עבור שירותים אלה שווים למחירי המכירה הנפרדים שלהם.

יישום דרישות התקן:

1. בתקן נקבעו שני קריטריונים מצטברים לקביעה אם הסחורות או השירותים הם נפרדים (מובחנים):
 - (א) הלקוח יכול להפיק תועלת מהסחורה או מהשירות בעצמם או ביחד עם משאבים אחרים אשר ניתנים להשגה בנקל ללקוח; וכן
 - (ב) ההבטחה של הישות להעביר את הסחורה או השירות ללקוח ניתנת לזיהוי בנפרד מהבטחות אחרות בחוזה.
2. במקרה הנדון, ישות א' קובעת שההבטחות לספק את מכשיר הטלפון ואת שירות הרשת הן כל אחת מחויבות ביצוע נפרדת. בהתאם לנתוני הדוגמה, הקריטריון הראשון מתקיים וזאת מאחר שהלקוח יכול להפיק תועלת ממכשיר הטלפון ומשירות הרשת הן בנפרד והן יחד עם משאבים אחרים הניתנים להשגה בנקל על ידי הלקוח. בנוסף, הקריטריון השני מתקיים שכן מכשיר הטלפון ושירות הרשת ניתנים לזיהוי בנפרד.
3. ישות א' קובעת כי האופציה לרכוש את דקות השיחה והודעות הטקסט הנוספות אינה מספקת זכות מהותית שהלקוח לא יקבל מבלי להתקשר בחוזה. זאת מאחר שהמחירים של דקות שיחה נוספות ושל הודעות טקסט נוספות משקפים את מחירי המכירה הנפרדים עבור שירותים אלה.
4. מאחר שהאופציה עבור דקות שיחה והודעה טקסט נוספות אינה מעניקה ללקוח זכות מהותית, ישות א' מגיעה למסקנה כי זו אינה מחויבות ביצוע בחוזה. כתוצאה מכך, ישות א' אינה מקצה חלק כלשהו ממחיר העסקה לאופציה לדקות שיחה או הודעות טקסט נוספות.
5. ישות א' תכיר בהכנסות עבור דקות השיחה או הודעות הטקסט הנוספות אם וכאשר הישות מספקת שירותים אלה.

דוגמה מספר 32 - אופציה המספקת ללקוח זכות מהותית (אפשרות חידוש)

ישות מתקשרת ב-100 חוזים נפרדים עם לקוחות על מנת לספק שנה אחת של שירותי תחזוקה בתמורה ל-1,000 ש"ח לחוזה.

נתונים נוספים:

1. תנאי החוזים קובעים כי בתום כל שנה, לכל לקוח יש אופציה לחדש את חוזה התחזוקה לשנה שנייה על ידי תשלום של 1,000 ש"ח נוספים. ללקוחות המחדשים לשנה שנייה ניתנת גם אופציה לחדש לשנה שלישית עבור 1,000 ש"ח.
2. הישות גובה מחירים גבוהים משמעותית עבור שירותי תחזוקה ללקוחות שלא התחייבו מלכתחילה על שירותי התחזוקה (כלומר, כאשר המוצרים חדשים). כלומר, הישות מחייבת 3,000 ש"ח בשנה השנייה ו-5,000 ש"ח בשנה השלישית עבור שירותי תחזוקה שנתיים אם לקוח לא רכש מלכתחילה את השירות או שאפשר לשירות לפקוע.

יישום דרישות התקן:

1. הישות מגיעה למסקנה כי אופציית החידוש מספקת ללקוח זכות מהותית שהוא לא היה מקבל ללא התקשרות בחוזה, מאחר שמחיר שירותי התחזוקה גבוה באופן משמעותי אם הלקוח בוחר לרכוש את השירותים רק בשנה השנייה או בשנה השלישית. חלק מהתשלום של כל לקוח בסך 1,000 ש"ח בשנה הראשונה הוא, למעשה, תשלום מראש שאינו ניתן להחזר של השירותים שיסופקו בשנה העוקבת. כתוצאה מכך, הישות מגיעה למסקנה כי ההבטחה לספק את האופציה היא מחויבות ביצוע.
2. אופציית החידוש היא עבור הארכת שירותי התחזוקה ושירותים אלה מסופקים בהתאם לתנאים של החוזה הקיים. במקום לקבוע את מחירי המכירה הנפרדים לאופציות החידוש במישרין, הישות מקצה את מחיר העסקה על ידי קביעת התמורה אותה היא צופה לקבל בתמורה לכל השירותים אותם היא צופה לספק.
3. הישות צופה כי 90 לקוחות יחדשו בסוף השנה הראשונה (90 אחוז מהחוזים שנמכרו) ו-81 לקוחות יחדשו בסוף השנה השנייה (90 אחוז מ-90 הלקוחות שחידשו בסוף השנה הראשונה יחדשו גם בסוף השנה השנייה, כלומר 81 אחוז מהחוזים שנמכרו).
4. במועד ההתקשרות בחוזה, הישות קובעת כי התמורה הצפויה עבור כל חוזה היא 2,710 ש"ח $[1,000 \text{ ש"ח} + (90 \text{ אחוז} \times 1,000 \text{ ש"ח}) + (81 \text{ אחוז} \times 1,000 \text{ ש"ח})]$. הישות קובעת גם כי הכרה בהכנסות על בסיס עלויות שהתהוו ביחס לסך העלויות הצפויות מתארת את העברת השירותים ללקוח. עלויות נאמדות עבור חוזה שלוש שנים הן כדלקמן:

ש"ח	שנה
600	1
750	2
1,000	3

5. בהתאם לכך, דפוס ההכרה בהכנסות הצפוי במועד ההתקשרות בחוזה עבור כל חוזה הוא כדלקמן:

הקצאת התמורה הצפויה	עלויות צפויות המותאמות לסבירות לחידוש החוזה	
	ש"ח	ש"ח
$[2,710 \times (600 \div 2,085)]$	780	600 (600 × 100%)
$[2,710 \times (675 \div 2,085)]$	877	675 (750 × 90%)
$[2,710 \times (810 \div 2,085)]$	1,053	810 (1,000 × 81%)
	<u>2,710</u>	<u>2,085</u>

6. כתוצאה מכך, במועד ההתקשרות בחוזה, הישות מקצה לאופציית החידוש בתום השנה הראשונה 22,000 ש"ח מהתמורה שהתקבלה עד לאותו מועד [מזומן של 100,000 ש"ח - הכנסות שיוכרו בשנה הראשונה בסך 78,000 ש"ח $(780 \text{ ש"ח} \times 100)$].

7. בהנחה שאין שינוי בציפיות הישות ו-90 הלקוחות יחדשו כצפוי, בתום השנה הראשונה, הישות גבתה מזומנים בסך 190,000 ש"ח $(100 \times 1,000 \text{ ש"ח}) + (90 \times 1,000 \text{ ש"ח})$, הכירה בהכנסות של 78,000 ש"ח (780×100) והכירה בהתחייבות בגין חוזה בסך 112,000 ש"ח.
8. כתוצאה מכך, עם החידוש בתום השנה הראשונה, הישות מקצה 24,300 ש"ח לאופציית החידוש בסוף השנה השנייה [מזומנים מצטברים בסך 190,000 ש"ח בניכוי הכנסות מצטברות שהוכרו בשנה הראשונה ויוכרו בשנה השנייה בסך 165,700 ש"ח $(78,000 \text{ ש"ח} + (877 \times 100))$ ש"ח].
9. אם מספר החידושים של חוזים בפועל היה שונה ממה שהישות צפתה, הישות היתה מעדכנת את מחיר העסקה ואת ההכנסות שהוכרו בהתאם.

דוגמה מספר 33 - תוכנית נאמנות לקוחות

לישות יש תוכנית נאמנות לקוחות המעניקה ללקוח נקודת נאמנות לקוח אחת עבור כל 10 ש"ח של רכישות.

נתונים נוספים :

1. כל נקודה ניתנת לפדיון תמורת הנחה של 1 ש"ח על רכישות עתידיות כלשהן של מוצרי הישות.
2. במהלך תקופת הדיווח, לקוחות רוכשים מוצרים בסך 100,000 ש"ח ומרוויחים 10,000 נקודות הניתנות לפדיון עבור רכישות עתידיות.
3. התמורה היא קבועה ומחיר המכירה הנפרד של המוצרים שנרכשו הוא 100,000 ש"ח.
4. הישות צופה כי 9,500 נקודות יפדו. הישות אומדת מחיר מכירה נפרד בסך 0.95 ש"ח לכל נקודה (סה"כ 9,500 ש"ח) על בסיס הסבירות לפדיון.
5. בתום תקופת הדיווח הראשונה, 4,500 נקודות נפדו והישות ממשיכה לצפות ש- 9,500 נקודות יפדו בסך הכל.
6. בתום תקופת הדיווח השנייה, 8,500 נקודות נפדו במצטבר. הישות מעדכנת את האומדן שלה לנקודות שייפדו וצופה כעת כי ייפדו 9,700 נקודות.

יישום דרישות התקן:

1. הנקודות מספקות זכות מהותית ללקוחות שהם לא היו מקבלים ללא התקשרות בחוזה. כתוצאה מכך, הישות מגיעה למסקנה כי ההבטחה לספק נקודות ללקוח היא מחויבות ביצוע. הישות מקצה את מחיר העסקה (100,000 ש"ח) למוצר ולנקודות על בסיס יחסי של מחירי המכירה הנפרדים שלהם כלהלן:

	ש"ח	
$[(109,500 \div 100,000) \times 100,000]$	91,324	מוצר
$[(109,500 \div 100,000) \times 9,500]$	8,676	נקודות

2. בתום תקופת הדיווח הראשונה, לא חל שינוי בציפיות של הישות ולכן הישות מכירה בהכנסות עבור נקודות הנאמנות בסך 4,110 ש"ח $(9,500 \div 4,500 \text{ נקודות}) \times 8,676 \text{ ש"ח}$ ומכירה בהתחייבות בגין חוזה בסך 4,566 ש"ח $(4,110 \text{ ש"ח} - 8,676 \text{ ש"ח})$ עבור הנקודות שלא נפדו בתום תקופת הדיווח הראשונה.

3. בתום תקופת הדיווח השנייה, הישות עדכנה את האומדן שלה לגבי הנקודות שיפדו ולכן הישות מכירה בהכנסות בגין נקודות הנאמנות בסך 3,493 ש"ח $\{[(8,500 \div 9,700) \times 8,676 \text{ ש"ח}] - 4,110 \text{ ש"ח}\}$ שהוכרו בתקופת הדיווח הראשונה. יתרת ההתחייבות בגין חוזה היא 1,073 ש"ח $(8,676 \text{ ש"ח} - 7,603 \text{ ש"ח})$ בהקצאה ראשונית – 7,603 ש"ח הכנסה מצטברת שהוכרה.

דוגמה מספר 34 - עמלה מראש שאינה ניתנת להחזר

ישות א' מתקשרת בחוזה עם ישות ב' (להלן – הלקוח) לשנה אחת עבור שירותי עיבוד עסקאות. בחוזי הישות קיימים תנאי בסיס הזהים לכל הלקוחות.

נתונים נוספים:

1. החוזה דורש מהלקוח לשלם עמלה מראש על מנת להקים (set up) את הלקוח במערכות ובתהליכים של הישות. העמלה הינה בסכום נומינלי ואינה ניתנת להחזר.
2. הלקוח יכול לחדש את החוזה בכל שנה ללא עמלה נוספת.

יישום דרישות התקן:

1. פעילויות ההקמה של הישות אינן מעבירות סחורה או שירות ללקוח ולפיכך, אינן יוצרות מחויבות ביצוע.
2. הישות מגיעה למסקנה כי אופציית החידוש אינה מעניקה ללקוח זכות מהותית שהוא לא היה מקבל ללא התקשרות בחוזה זה.
3. העמלה מראש היא, למעשה, תשלום מראש עבור שירותי עיבוד העסקה בעתיד.
4. כתוצאה מכך, הישות קובעת את מחיר העסקה, אשר כולל את העמלה מראש שאינה ניתנת להחזר, ומכירה בהכנסות בגין שירותי עיבוד העסקאות כאשר השירותים מסופקים.

דוגמה מספר 35 - מחויבות ביצוע המקוימת לאורך זמן

ישות מתקשרת ביום 1 בינואר 2022 עם לקוח בחוזה לביצוע עבודה (נגרות, מסגרות, וכו') שמשכה מוערך ב-15 חודש. לישות ניסיון רב שנים בפרויקטים דומים.

נתונים נוספים:

1. סך התמורה הכוללת בגין החוזה הינה 1 מיליון ש"ח.
2. סך העלויות החזויות הן 700 אלפי ש"ח. לא היה שינוי בתחזית העלויות במהלך העבודה.
3. בהתאם לחוזה, התמורה תשולם על ידי הלקוח במועדים הבאים:

	ש"ח
במועד החתימה על החוזה	100,000
10 שיקים על סך 50 אלפי ש"ח ל-1 בכל חודש החל מה-1.2 ועד ה-1.11	500,000
לאחר השלמת היצור והעברת המוצרים לאתר הלקוח	300,000
30 יום לאחר גמר העבודה	100,000
	<u>1,000,000</u>

הלקוח עמד בכל התשלומים במועדם.

4. להלן פירוט העלויות שהתהוו אשר כולן רלוונטיות למדידת ההתקדמות (העלויות שולמו במזומן):

תאריך	סכום ש"ח	הסבר
רבעון 1 2022	70,000	מדידות, תכנון ושרטוטים
רבעון 2 2022	280,000	עלויות יצור ועבודה על המוצרים באתר הישות
רבעון 3 2022	87,500	עלויות יצור ועבודה על המוצרים באתר הישות
רבעון 4 2022	87,500	עלויות יצור ועבודה על המוצרים באתר הישות והובלה לאתר הלקוח
רבעון 1 2023	<u>175,000</u>	התקנת המוצרים באתר הלקוח והתאמתם ללקוח
סה"כ עלויות	<u>700,000</u>	

5. הישות מבצעת את העבודה במפעל שלה ולאחר מכן מעבירה לאתר הלקוח את המוצרים לצורך התקנתם והתאמתם.
6. הישות השלימה את העבודה שהובטחה ביום 31.3.2023.

יישום דרישות התקן:

1. במועד ההתקשרות, החוזה מקיים את כל הקריטריונים לזיהוי חוזה.
2. במועד ההתקשרות, הישות מגיעה למסקנה כי העבודה שהובטחה היא מחויבות ביצוע אחת. הישות מגיעה גם למסקנה כי מחויבות הביצוע מקוימת לאורך זמן מאחר שביצועי הישות אינם יוצרים נכס עם שימוש אלטרנטיבי לישות ולישות יש זכות לתשלום הניתנת לאכיפה עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד (סעיף 30(ג) לתקן).
3. הישות קובעת כי שיטה מתאימה למדידת התקדמות הישות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע היא שיטה המבוססת על התשומות- על בסיס עלויות שהתהוו.
4. ביום 31 במרץ 2022 התקדמות הישות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע עומדת על $70,000/700,000=10\%$. מאחר שהישות מנוסה בעבודות מסוג זה, הישות יכולה למדוד באופן סביר את התקדמותה לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע ולכן הישות מכירה בהכנסות.

ש"ח	
1,000,000	הכנסות חזויות
700,000	עלויות בפועל וחזויות
<u>300,000</u>	רווח חזוי

רישומי היומן לרבעון הראשון לשנת 2022:

קבלת המקדמה (השיקים הדחויים מהווים בטוחה ואינם מקיימים את הגדרת התחייבות בגין חוזה):

100,000	ח' מזומן
100,000	ז' התחייבות בגין חוזה

פירעון 2 שיקים לגביה:

100,000	ח' מזומן
100,000	ז' התחייבות בגין חוזה

זקיפת כל העלויות שהתהוו לישות במהלך הרבעון הראשון:

70,000	ח' עלות ביצוע עבודות
70,000	ז' מזומן

הכרה בהכנסות במהלך הרבעון הראשון:

100,000	ח' התחייבות בגין חוזה
100,000	ז' הכנסות מביצוע עבודות

$1,000,000 * 10\% =$

ריכוז יתרות תוצאתיות לרבעון הראשון 2022:

ש"ח	
100,000	הכנסות מביצוע עבודות
70,000	עלות ביצוע עבודות
<u>30,000</u>	רווח גולמי

ריכוז יתרות 31.3.22:

ש"ח	
130,000	מזומן
(100,000)	התחייבות בגין חוזה
(30,000)	עודפים

5. ביום 30 ביוני 2022 התקדמות הישות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע עומדת על $.350,000/700,000=50\%$.

רישומי היומן לרבעון השני לשנת 2022:

פירעון 3 שיקים לגביה:

150,000	ח' מזומן
150,000	ז' התחייבות בגין חוזה

זקיפת כל העלויות שהתהוו לישות במהלך הרבעון השני:

280,000	ח' עלות ביצוע עבודות
280,000	ז' מזומן

הכרה בהכנסות במהלך הרבעון השני:

150,000	ח' נכס בגין חוזה
250,000	ח' התחייבות בגין חוזה

סגירת יתרת ההתחייבות בגין חוזה
 $1,000,000 * 50\% - 100,000 =$

400,000	ז' הכנסות מביצוע עבודות
---------	-------------------------

ריכוז יתרות תוצאתיות לרבעון השני 2022:

ש"ח	
400,000	הכנסות מביצוע עבודות
280,000	עלות ביצוע עבודות
<u>120,000</u>	רווח גולמי

ריכוז יתרות 30.6.22:

ש"ח	
150,000	נכס בגין חוזה
(150,000)	עודפים

6. ביום 30 בספטמבר 2022 התקדמות הישות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע עומדת על $.437,500/700,000=62.5\%$.

רישומי היומן לרבעון השלישי לשנת 2022:

פירעון 3 שיקים לגביה:

150,000	ח' מזומן
150,000	ז' נכס בגין חוזה

זקיפת כל העלויות שהתהוו לישות במהלך הרבעון השלישי:

87,500	ח' עלות ביצוע עבודות
87,500	ז' מזומן

הכרה בהכנסות במהלך הרבעון השלישי:

125,000	ח' נכס בגין חוזה
125,000	ז' הכנסות מביצוע עבודות

$1,000,000 * 62.5\% - 500,000 =$

ריכוז יתרות תוצאתיות לרבעון השלישי 2022:

ש"ח	
125,000	הכנסות מביצוע עבודות
87,500	עלות ביצוע עבודות
<u>37,500</u>	רווח גולמי

ריכוז יתרות 30.9.22:

ש"ח	
62,500	מזומן
125,000	נכס בגין חוזה
(187,500)	עודפים

7. ביום 31 בדצמבר 2022 התקדמות הישות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע עומדת על $.525,000/700,000=75\%$.

רישומי היומן לרבעון הרביעי לשנת 2022:

פירעון 2 שיקים לגביה:

100,000	ח' מזומן
100,000	ז' נכס בגין חוזה

קבלת תמורה מהלקוח לאחר העברת המוצרים לאתר הלקוח:

300,000	ח' מזומן
25,000	ז' נכס בגין חוזה
275,000	ז' התחייבות בגין חוזה

זקיפת כל העלויות שהתהוו לישות במהלך הרבעון הרביעי:

87,500	ח' עלות ביצוע עבודות
87,500	ז' מזומן

הכרה בהכנסות במהלך הרבעון הרביעי :
 ח' התחייבות בגין חוזה 125,000
 ז' הכנסות מביצוע עבודות 125,000
 $1,000,000 * 75\% - 625,000 =$

ריכוז יתרות תוצאתיות לרבעון הרביעי 2022 :

ש"ח	
125,000	הכנסות מביצוע עבודות
87,500	עלות ביצוע עבודות
<u>37,500</u>	רווח גולמי

ריכוז יתרות 31.12.22 :

ש"ח	
375,000	מזומן
(150,000)	התחייבות בגין חוזה
(225,000)	עודפים

8. ביום 31.3.2023 הישות משלימה את העבודה שהובטחה.

רישומי היומן לרבעון הראשון לשנת 2023 :

זקיפת כל העלויות שהתהוו לישות במהלך הרבעון הראשון :

175,000	ח' עלות ביצוע עבודות
175,000	ז' מזומן

הכרה בהכנסות במהלך הרבעון הראשון :
 ח' התחייבות בגין חוזה 150,000
 ח' לקוח 100,000
 ז' הכנסות מביצוע עבודות 250,000
 $1,000,000 - 750,000 =$
 סגירת יתרת התחייבות בגין חוזה

ריכוז יתרות תוצאתיות לרבעון הראשון 2023 :

ש"ח	
250,000	הכנסות מביצוע עבודות
175,000	עלות ביצוע עבודות
<u>75,000</u>	רווח גולמי

ריכוז יתרות 31.3.23 :

ש"ח	
200,000	מזומן
100,000	לקוח
(300,000)	עודפים

רישומי היומן לרבעון השני לשנת 2023 :

קבלת תמורה מהלקוח 30 יום לאחר המסירה :

100,000	ח' מזומן
100,000	ז' לקוח

ריכוז יתרות 30.6.23 :

ש"ח	
300,000	מזומן
(300,000)	עודפים

דוגמה מספר 36 - הקמת יחידות בנייה למכירה

חברה א' עוסקת בהקמה ובשיווק דירות למגורים במרכז הארץ ולה ניסיון רב שנים בפרויקטים של הקמה ושיווק דירות למגורים. לחברה היתר להקמת בניין הכולל 100 יחידות מגורים על קרקע שבעלותה (הפרויקט). 100 יחידות המגורים כוללות 70 דירות זהות בגודל 107 מ"ר וכן 30 פנטהאוזים ודופלקסים הממוקמים בשלוש הקומות העליונות בגודל 150 מ"ר. מועד תחילת הפרויקט נקבע ל- 1.1.21.

נתונים נוספים:

1. הקרקע נרכשה ביום 1.1.2021 בעלות של 90,000 אלפי ש"ח.
2. עלויות בנייה:
 - (א) ב-1.1.2021 (מועד התחלת הפרויקט) עלויות הבנייה החזויות מוערכות על ידי החברה בכ-11,250 ש"ח למ"ר (המחיר למ"ר כולל גם את העלויות של השטחים המשותפים לכלל הדירות). במועד זה החברה העריכה שכלל עלויות הבנייה הצפויות יסתכמו ל-135,000 אלפי ש"ח.
 - (ב) לאור השינויים שחלו בעלויות ובעלויות החזויות של חומרי הגלם הדרושים להקמת הפרויקט במהלך שנת 2022 עדכנה החברה את סך עלויות הבנייה החזויות ל-141,750 אלפי ש"ח. העלויות בפועל בשנת 2023 היו גבוהות מהעלויות החזויות בשנת 2022 כתוצאה משינויים נוספים בעלות חומרי הגלם.
3. להלן עלויות הבנייה ואומדן העלויות החזויות להשלמת הפרויקט בכל שנה באלפי ש"ח (ללא עלות הקרקע) אשר כולן רלוונטיות למדידת ההתקדמות:

2023	2022	2021	
148,500	85,050	27,000	עלויות בנייה שוטפות (מצטברות)
-	56,700	108,000	עלויות חזויות
148,500	141,750	135,000	סה"כ

4. החברה צופה בכל סוף שנה שהיא תסיים את הבנייה בסוף שנת 2023.
5. להלן נתונים לגבי חוזי מכירה שנחתמו עם לקוחות בכל שנה (יש להניח מטעמי נוחות שכל החוזים נחתמו ב-30.6 של כל שנה)

2023	2022	2021	
21	30	15	סה"כ יחידות 107 מ"ר שנמכרו
2,650	2,600	2,500	מחיר ליחידה ללקוח (אלפי ש"ח)
13	10	5	סה"כ יחידות 150 מ"ר שנמכרו
3,300	3,200	3,000	מחיר ליחידה ללקוח (אלפי ש"ח)

6. בהתאם לתנאי התשלום שנקבעו בחוזי המכירה עם הלקוחות, ישלמו הלקוחות במועד החתימה על החוזה 20% מהתמורה והיתרה (80%) תשולם עד למועד המסירה (ההנחה היא שבפועל התמורה שולמה במועד המסירה). מדיניות החברה היא שלא מתבצעת מסירה עד לתשלום מלוא התמורה. כמו כן, החברה מתחייבת בחוזי המכירה כי תישא בקנסות משמעותיים במידה ויחול עיכוב משמעותי במועד המסירה המיועד של כל דירה.
7. בתום שנת 2023 הושלמה בניית הפרויקט וכל הדירות שנמכרו נמסרו ללקוחות במועד.

⁶ לצורך מדידת ההתקדמות אין לכלול את עלות הקרקע, היטל השבחה, הוצאות פיתוח ו/או הוצאות אחרות המהוות למעשה חלק מעלות הקרקע.

יישום דרישות התקן:

1. החברה מזהה שבמועד חתימת כל חוזה מתקיימים התנאים של סעיף 9 לתקן לרבות התנאים של סעיף 9(ה) לעניין הגבייה, ולכן מכירה בהכנסה בגין כל חוזה להקמת דירה עם לקוח בנפרד.
2. החברה מזהה שכל חוזה למכירת דירה עם לקוח כולל מחויבות ביצוע יחידה: מכירת הדירה, זאת מאחר ולא מתקיימים התנאים שבסעיף 25(ב) לתקן ובסעיף 7 לנספח ב (לא ניתן לזהות בחוזה סחורות או שירותים אשר נפרדים מההבטחה להעביר דירה). מחויבות ביצוע זו מקוימת לאורך זמן מאחר ומתקיימים התנאים שבסעיף 30(ג) לתקן.⁷
3. תמורה משתנה (הקנס): מאחר שלחברה ניסיון רב שנים בפרויקטים דומים והחברה מעריכה בכל תקופת דיווח שצפוי ברמה גבוהה שביטול משמעותי בסכום ההכנסות המצטברות שהוכרו לא יתרחש כאשר אי הוודאות הקשורה למועד מסירת הדירות תתברר (סעיף 44 לתקן), החברה מכירה בתמורה המלאה (מבלי לנכות את הקנס או חלקו).
4. רכיב מימון משמעותי: לאור מדיניות החברה בנושא התשלומים, החברה צופה, במועד ההתקשרות בחוזה, שהלקוח ישלם עבור יחידת הבנייה במהלך הבנייה ועד שנה לאחר מועד מסירת יחידת הבנייה שהובטחה ללקוח ולכן משתמשת בהקלה המעשית בסעיף 50ג ואינה מתאימה את סכום התמורה שהובטחה בגין השפעות של רכיב מימון משמעותי.
5. לגבי כל מחויבות ביצוע שמקוימת לאורך זמן, החברה מכירה בהכנסות לאורך זמן על ידי מדידת התקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות ביצוע זו. החברה קובעת כי שיטה מתאימה למדידת התקדמותה לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע היא שיטה המבוססת על תשומות (כלומר, עלויות) (ראה סעיף 39). מדידת מידת ההתקדמות של החברה לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע בפרויקטים של הקמת בניין למכירה ובפרויקטים דומים (נדרשת עקביות – ראה סעיף 33) מבוצעת ברמת הבניין, מאחר שלא ניתן להשלים דירה ולמסור אותה ללקוח מבלי לקבל טופס 4 (טופס אכלוס) לגבי הבניין בכללותו.
6. החברה החליטה להקצות את עלויות הבנייה לכל דירה לפי מ"ר ואת עלויות הקרקע⁸ לפי יחס מחירי המכירה הצפויים של הדירות (בחלק מהמקרים הקצאת עלויות הבנייה לכל דירה לפי יחס מחירי המכירה הצפויים עשויה להיות מתאימה). יחס ההקצאה לא ישונה בתקופות דיווח עוקבות.

רישומי יומן לשנת 2021

- נכון לתום שנת 2021, התקדמות החברה לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע עומדת על 20% (27,000/135,000). במדידת ההתקדמות, אין להביא בחשבון את עלות הקרקע, שכן עלות זו אינה משקפת את התקדמות החברה לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע (ראה סעיף 40).
- בהתאם לסעיף 48ג, לאור העובדה ששיעור ההתקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע הוא נמוך מ-25%, החברה אינה יכולה לאמוד באופן סביר את התוצאה של מחויבות הביצוע, ולפיכך היא מכירה בהכנסות רק עד להיקף העלויות שהתהוו לאותו מועד.

מחויבות בגין 20 הדירות שנמכרו

יחס מחירי המכירה הצפויים של הדירות השונות:

סה"כ מחיר מכירה צפוי של יחידות 107 מ"ר	=	175,000	$70 \times 2,500$
סה"כ מחיר מכירה צפוי של יחידות 150 מ"ר	=	90,000	$30 \times 3,000$
סה"כ		<u>265,000</u>	

⁷ במרבית המקרים, בהתאם לפרשנות המשפטית ולפסיקה הקיימת בישראל כיום, מכירת יחידות בנייה בישראל תקיים את התנאים להכרה בהכנסות על פני זמן. יחד עם זאת, במקרים שבהם מדובר על מכירת יחידות בנייה בחו"ל יש לבחון אם מתקיימים התנאים להכרה בהכנסות בהתאם לתנאי החוזים הספציפיים ובהתאם לדין, לפרשנות המשפטית ולפסיקה באותה מדינה.

⁸ עלות הקרקע עשויה לכלול מרכיבי הוצאה נוספים כגון היטל השבחה, הוצאות פיתוח ו/או הוצאות אחרות המהוות למעשה חלק מעלות הקרקע.

הקצאת עלויות:

$90,000 \times \frac{175,000}{265,000} \times \frac{15}{70} \times 20\% =$	2,547	רכיב הקרקע-ייחוס ל-15 יחידות 107 מ"ר
$90,000 \times \frac{90,000}{265,000} \times \frac{5}{30} \times 20\% =$	<u>1,019</u>	רכיב הקרקע-ייחוס ל-5 יחידות 150 מ"ר
	3,566	סה"כ רכיב הקרקע
$27,000 \times \frac{70 * 107}{70 * 107 + 30 * 150} \times \frac{15}{70} =$	3,614	עלויות הבנייה-ייחוס ל-15 יחידות 107 מ"ר
$27,000 \times \frac{30 * 150}{70 * 107 + 30 * 150} \times \frac{5}{30} =$	<u>1,689</u>	עלויות הבנייה-ייחוס ל-5 יחידות 150 מ"ר
	5,303	סה"כ עלויות הבנייה
	8,869	סה"כ עלויות
$(15 \times 2,500 + 5 \times 3,000) \times 20\% =$	10,500	סך הכנסות מתייחסות

רכישת הקרקע:

90,000	ח' מלאי קרקע
90,000	ז' מזומן/ספק

זקיפת כל העלויות שהתהוו לחברה במהלך שנת 2021 למלאי דירות בהקמה:

27,000	ח' מלאי דירות בהקמה
27,000	ז' מזומן/ספק

זקיפת העלויות בגין הדירות שנמכרו לעלות המכר בשנת 2021 לפי מידת ההתקדמות:

8,869	ח' עלות מכר דירות
5,303	ז' מלאי דירות בהקמה
3,566	ז' מלאי קרקע

המקדמה שהתקבלה בתמורה למכירת 20 דירות:

$15 \times 2,500 \times 20\% + 5 \times 3,000 \times 20\% =$	10,500	ח' מזומן
	10,500	ז' התחייבות בגין חוזה

הכרה בהכנסה עד להיקף העלויות שהתהוו:

8,869	ח' התחייבות בגין חוזה
8,869	ז' הכנסות ממכירת דירות

ריכוז יתרות תוצאתיות שנת 2021:

שנת 2021	
8,869	הכנסות ממכירת דירות
<u>8,869</u>	עלות מכר דירות
<u>0</u>	רווח גולמי

ריכוז יתרות 31.12.21:

86,434	מלאי קרקע
21,697	מלאי דירות בהקמה
(106,500)	מזומן/ספק
(1,631)	התחייבות בגין חוזה

רישומי יומן לשנת 2022

- נכון לתום שנת 2022 מעדכנת החברה את אומדן סך העלויות הצפויות של הפרויקט. בהתאם לאומדן החדש שיעור ההתקדמות של הישות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע עומד על $\frac{85,050}{141,750} = 60\%$
- בשנת 2022 מכרה החברה 30 יחידות 107 מ"ר ו-10 יחידות 150 מ"ר נוספות בפרויקט, כך שלתום שנת 2022 נמכרו סך הכל 45 יחידות 107 מ"ר ו-15 יחידות 150 מ"ר.

מחויבות בגין 60 דירות שנמכרו

הקצאת עלויות:

$90,000 * 175,000 / 265,000 * 45 / 70 * 60\% - 2,547 =$	20,378	רכיב הקרקע-ייחוס ל-45 יחידות 107 מ"ר
$90,000 * 90,000 / 265,000 * 15 / 30 * 60\% - 1,019 =$	8,151	רכיב הקרקע-ייחוס ל-15 יחידות 150 מ"ר
	28,529	סה"כ רכיב הקרקע
$85,050 * [70 * 107 / (70 * 107 + 30 * 150)] * 45 / 70 - 3,614 =$	30,541	עלויות בנייה-ייחוס ל-45 יחידות 107 מ"ר
$85,050 * [30 * 150 / (70 * 107 + 30 * 150)] * 15 / 30 - 1,689 =$	14,271	עלויות בנייה-ייחוס ל-15 יחידות 150 מ"ר
	44,812	סה"כ עלויות בנייה
	73,341	סה"כ עלויות
$(15 * 2,500 + 30 * 2,600 + 5 * 3,000 + 10 * 3,200) * 60\% - 8,869 =$	88,631	הכנסות מתייחסות

זקיפת כל העלויות שהתהוו לחברה במהלך שנת 2022 למלאי דירות בהקמה:

$85,050 - 27,000 =$	58,050	ח' מלאי דירות בהקמה
	58,050	ז' מזומן/ספק

זקיפת העלויות בגין הדירות שנמכרו לעלות המכר בשנת 2022 לפי מידת ההתקדמות:

73,341	ח' עלות מכר דירות
28,529	ז' מלאי קרקע
44,812	ז' מלאי דירות בהקמה

המקדמה שהתקבלה בתמורה למכירת 40 דירות:

$(30 * 2,600 + 10 * 3,200) * 20\% =$	22,000	ח' מזומן
	22,000	ז' התחייבות בגין חוזה

הכרה בהכנסה בהתאם לשיעור התקדמות של 60%:

$22,000 + 1,631 =$	23,631	ח' התחייבות בגין חוזה
$(15 * 2,500 + 30 * 2,600 + 5 * 3,000 + 10 * 3,200) * 60\% - 22,000 - 10,500 =$	65,000	ח' נכס בגין חוזה
	88,631	ז' הכנסות ממכירת דירות

ריכוז יתרות תוצאתיות שנת 2022:

<u>מצטבר</u>	<u>שנת 2022</u>	
97,500	88,631	הכנסות מכירת דירות
<u>(82,210)</u>	<u>(73,341)</u>	סך עלות המכר
<u>15,290</u>	<u>15,290</u>	רווח גולמי

ריכוז יתרות 31.12.22:

57,905	מלאי קרקע
34,935	מלאי דירות בהקמה
סך מכירות – מקדמות 65,000	נכס בגין חוזה
(142,550)	מזומן/ספק
(15,290)	עודפים

רישומי יומן לשנת 2023

- נכון לתום שנת 2023 שיעור ההתקדמות של הישות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע עומד על 100%.
- בשנת 2023 מכרה החברה 21 יחידות 107 מ"ר ו-13 יחידות 150 מ"ר נוספות בפרויקט, כך שלתום שנת 2023 נמכרו סך הכל 66 יחידות 107 מ"ר ו-28 יחידות 150 מ"ר.
- החברה קיבלה את מלוא התמורה בעד מכירת הדירות שנמכרו.

מחויבות בגין דירות שנמכרו

הקצאת עלויות:

$90,000 \cdot 175,000 / 265,000 \cdot 66 / 70 \cdot 100\% - 20,378 - 2,547 =$	33,113	רכיב הקרקע-ייחוס ל-66 יחידות 107 מ"ר
$90,000 \cdot 90,000 / 265,000 \cdot 28 / 30 \cdot 100\% - 8,151 - 1,019 =$	19,358	רכיב הקרקע-ייחוס ל-28 יחידות 150 מ"ר
	52,471	סה"כ רכיב הקרקע
$148,500 \cdot [70 \cdot 107 / (70 \cdot 107 + 30 \cdot 150)] \cdot 66 / 70 - 3,614 - 30,541 =$	53,310	עלויות בנייה-ייחוס ל-66 יחידות 107 מ"ר
$148,500 \cdot [30 \cdot 150 / (70 \cdot 107 + 30 \cdot 150)] \cdot 28 / 30 - 1,689 - 14,271 =$	36,058	עלויות בנייה-ייחוס ל-28 יחידות 150 מ"ר
	89,368	סה"כ עלויות בנייה
	141,839	סה"כ עלויות
$(15 \cdot 2,500 + 30 \cdot 2,600 + 21 \cdot 2,650 + 5 \cdot 3,000 + 10 \cdot 3,200 + 13 \cdot 3,300) \cdot 100\% - 8,869 - 89,138 =$	163,550	הכנסות מתייחסות

זקיפת כל העלויות שהתהוו לחברה במהלך שנת 2023 למלאי דירות בהקמה:

$148,500 - 85,050 =$	63,450	ח' מלאי דירות בהקמה
	63,450	ז' מזומן/ספק

זקיפת העלויות בגין הדירות שנמכרו לעלות המכר בשנת 2023 לפי מידת ההתקדמות:

141,839	ח' עלות מכר דירות
52,471	ז' מלאי קרקע
89,368	ז' מלאי דירות בהקמה

סיווג של מלאי קרקע ומלאי דירות בהקמה למלאי דירות למכירה:

14,451	ח' מלאי דירות למכירה
5,434	ז' מלאי קרקע
9,017	ז' מלאי דירות בהקמה

$(15*2,500+30*2,600+5*3,000+10*3,200)*80\%$
 $+21*2,650+13*3,300=$
 228,550
 65,000
 163,550

התמורה שהתקבלה בשנת 2023 :

ח' מזומן

ז' נכס בגין חוזה

ז' הכנסות ממכירת דירות

ריכוז יתרות תוצאתיות שנת 2023 :

<u>מצטבר</u>	<u>שנת 2023</u>
261,050	163,550
<u>(224,049)</u>	<u>(141,839)</u>
<u>37,001</u>	<u>21,711</u>

הכנסות ממכירת דירות

עלות מכר דירות

רווח גולמי

ריכוז יתרות 31.12.23 :

14,451	מלאי דירות למכירה
-	נכס בגין חוזה
22,550	מזומן
-	התחייבות בגין חוזה
(37,001)	עודפים

דוגמה מספר 37 - עסקת קומבינציה

ישות א' עוסקת הן בהקמה ושיווק דירות למגורים במרכז הארץ והן במתן שירותי בנייה לאתרים (הטיפול החשבונאי המוצג בדוגמה זו לא היה משתנה גם אם ישות א' לא הייתה מספקת שירותי בנייה בעצמה). ישות ב' מחזיקה בבעלות מלאה בקרקע עליה קיים היתר לבניית 100 דירות זהות בנות 120 מ"ר כל אחת.

נתונים נוספים:

1. ביום 1.1.21 התקשרה ישות א' עם ישות ב' בהסכם על פיו תועמד הקרקע לרשות ישות א' בתמורה ל 40 דירות מתוך 100 הדירות שיוקמו על הקרקע (להלן: "עסקת קומבינציה").
2. כביטחון לזכויותיו של בעל הקרקע ישות א' מספקת לישות ב' ערבויות חוק מכר בגובה שווי הדירות להן הוא זכאי.
3. בהתאם להערכת שמאי, השווי ההוגן של הקרקע נכון למועד ההתקשרות עמד על 90 מיליוני ש"ח.
4. עלויות בנייה:
 - (א) במהלך העסקים הרגיל ישות א' מספקת שירותי בנייה לישויות אחרות בתמורה לעלויות הבנייה בתוספת 12.5% רווח קבלני.
 - (ב) במועד ההתקשרות עלויות הבנייה החזויות מוערכות על ידי החברה בכ-10,000 ש"ח למ"ר (המחיר למ"ר כולל גם את העלויות של השטחים המשותפים לכלל הדירות).
 - (ג) לאור השינויים שחלו בעלויות ובעלויות החזויות של חומרי הגלם הדרושים להקמת הפרויקט במהלך שנת 2022 עדכנה החברה את סך עלויות הבנייה החזויות ל-126,000 אלפי ש"ח. העלויות בפועל בשנת 2023 היו גבוהות מהעלויות החזויות בשנת 2022 כתוצאה משינויים בעלות חומרי הגלם.
5. להלן עלויות הבנייה ואומדן העלויות החזויות להשלמת הפרויקט בכל שנה באלפי ש"ח:

שנה	2023	2022	2021
עלויות בנייה שוטפות (מצטברות)	132,000	75,600	24,000
עלויות חזויות	-	50,400	96,000
סה"כ	132,000	126,000	120,000

6. מיד עם ההתקשרות החלה החברה בתהליך הבנייה והחברה צופה בכל סוף שנה שהיא תסיים את הבנייה בסוף שנת 2023.
7. להלן נתונים לגבי חוזי מכירה שנחתמו בכל שנה (יש להניח מטעמי נוחות שכל החוזים נחתמו 30.6 של כל שנה)

שנה	2023	2022	2021
מס' דירות שנמכר	34	5	15
מחיר לדירה (אלפי ש"ח)	2,650	2,600	2,500
8. בהתאם לתנאי התשלום שנקבעו בחוזי המכירה עם הלקוחות, ישלמו הלקוחות במועד החתימה על החוזה 20% מהתמורה והיתרה (80%) תשולם במועד המסירה.
9. שיעור הריבית שהיתה הישות משלמת בעסקת מימון נפרדת במועד ההתקשרות בחוזה הוא 3% לשנה.
10. בתום שנת 2023 הושלמה בניית הפרויקט וכל הדירות שנמכרו נמסרו ללקוחות.

יישום דרישות התקן:

שלב א - קביעת עלות רכישת הקרקע במועד ההתקשרות

1. בעסקת הקומבינציה תספק ישות א' לישות ב' שירותי בנייה של 40 דירות בתמורה ל- 60% מהקרקע של ישות ב'.
2. כדי לקבוע את מחיר העסקה עבור חוזים שבהם הלקוח מבטיח תמורה שאינה במזומן, על הישות למדוד בשווי הוגן את התמורה שאינה במזומן, דהיינו את הקרקע.
3. אם השווי ההוגן של הקרקע כפי שנקבע על ידי השמאי הוא אומדן סביר, התמורה בגין מתן שירותי הבנייה תימדד לפי שווי ההוגן של הקרקע.
4. במקרים בהם הישות אינה מסוגלת לאמוד באופן סביר את השווי ההוגן של התמורה שאינה במזומן (הקרקע), עליה למדוד את התמורה בעקיפין בהתייחס למחיר המכירה הנפרד של שירותי הבנייה שהובטחו ללקוח. שתי השיטות אמורות להביא לאותה תוצאה.

שלב ב - זיהוי מחויבויות הביצוע

5. במועד ההתקשרות בעסקת הקומבינציה ובחוזי המכירה עם הלקוחות, על הישות לבחון את השירותים שהובטחו ולזהות כמחויבות ביצוע כל הבטחה להעביר ללקוח סחורה או שירות שהם מובחנים.
6. הישות מגיעה למסקנה כי בעסקת הקומבינציה, לישות מחויבות ביצוע למתן שירותי בנייה של 40 דירות עבור ישות ב'.
7. הישות מגיעה למסקנה כי בחוזה מכירה עם לקוח לישות מחויבות ביצוע למסירת דירה.

שלב ג - קביעת עיתוי קיום מחויבויות הביצוע

8. במועד ההתקשרות בעסקת הקומבינציה ולאחר שהישות זיהתה את מחויבויות הביצוע שלה, על הישות לקבוע אם היא מקיימת את מחויבויות הביצוע לאורך זמן או מקיימת את מחויבות הביצוע בנקודת זמן.
9. הישות מגיעה למסקנה כי מחויבות הביצוע למתן שירותי בנייה מקוימת לאורך זמן (ראה דוגמה קבלן בונה) ומחויבות הביצוע למסירת דירות מקוימת אף היא לאורך זמן וזאת עקב הזכות של הישות לאכוף על הלקוח את קיומו המלא של החוזה.
10. לגבי כל מחויבות ביצוע שמקוימת לאורך זמן, ישות תכיר בהכנסות לאורך זמן על ידי מדידת התקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות ביצוע זו.

שלב ד - השיטה למדידת התקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע

11. לגבי כל מחויבות ביצוע שמקוימת לאורך זמן, החברה מכירה בהכנסות לאורך זמן על ידי מדידת התקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות ביצוע זו. הישות קובעת כי שיטה מתאימה למדידת התקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע (שירותי הבנייה והקמת הדירות למכירה) בעסקת הקומבינציה היא שיטה המבוססת על תשומות (כלומר, עלויות) (ראה סעיף 39ב). מדידת מידת ההתקדמות של החברה לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע בפרויקטים של הקמת בניין למכירה ובפרויקטים דומים (נדרשת עקביות - ראה סעיף 33) מבוצעת ברמת הבניין, מאחר שלא ניתן להשלים דירה ולמסור אותה ללקוח מבלי לקבל טופס 4 (טופס אכלוס) לגבי הבניין בכללותו.

שלב ה - רכיב מימון משמעותי

12. בקביעת מחיר העסקה, ישות תתאים את סכום התמורה שהובטחה בגין השפעות של ערך הזמן של הכסף אם עיתוי התשלומים שהוסכם בין הצדדים לחוזה (בין אם באופן מפורש או באופן משתמע) מספק ללקוח או לישות הטבה משמעותית של מימון של העברת הסחורות או השירותים ללקוח.
13. הישות משתמשת בהקלה המעשית בסעיף 50ג ואינה בוחנת את ההשפעות של רכיב מימון משמעותי בחוזי המכירה עם הלקוחות וזאת מאחר שמלוא התמורה עבור כל חוזה מכירה מתקבלת עד לתום תקופת ההקמה.

14. בחוזה עם ישות ב', הישות מקבלת קרקע בשווי של 54 מיליון עבור 40 הדירות שעליה לבנות עבור ישות ב'. בהתאם לסעיף 57, ההקלה המעשית בסעיף 50 אינה חלה על רכיב מתן שירותי בנייה בעסקאות קומבינציה, מאחר שרכיב זה הוא במהותו עסקת מימון וטבוע בהן רכיב מימון משמעותי. לפיכך, בקביעת מחיר העסקה הישות מתאימה את סכום התמורה (הכנסות ממתן שירותי הבנייה) בגין השפעות של רכיב המימון המשמעותי. כפועל יוצא, הישות מכירה בהוצאות מימון בכל תקופה בגין ההתחייבות למתן שירותי בנייה בהתאם לשיעור הריבית שהישות היתה משלמת בעסקת מימון נפרדת (3%).

רישומי יומן לשנת 2021

בהתאם לאמור לעיל, רישומי היומן במועד ההתקשרות בעסקת הקומבינציה (1.1.2021):

ח' מלאי קרקע	54,000	= 90,000 * 60%
ז' התחייבות למתן שירותי בנייה	54,000	

- נכון לתום שנת 2021, התקדמות הישות לקראת קיום מלא של שתי מחויבויות הביצוע עומדת על 20% (24,000/120,000). במדידת ההתקדמות, אין להביא בחשבון את עלות הקרקע, שכן עלות זו אינה משקפת את התקדמות הישות לקראת קיום מלא של מחויבויות הביצוע.
- בהתאם לסעיף 48, לאור העובדה ששיעור ההתקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע נמוך מ-25%, הישות אינה יכולה לאמוד באופן סביר את התוצאה של שתי מחויבות הביצוע, ולפיכך היא מכירה בהכנסות רק עד להיקף העלויות שהתהוו לאותו מועד.

זקיפת כל עלויות הבנייה שהתהוו בשנת 2021 למלאי דירות בהקמה:

ח' מלאי דירות בהקמה	24,000
ז' מזומן/ספק	24,000

א.	<u>מחויבות למתן שירותי בנייה</u>	
	עלויות הבנייה	9,600
	הכנסות מתייחסות	11,124
		40/100 * 24,000 =
		20% * (54,000 * 1.03) =

זקיפה לעלות המכר של שירותי בנייה לפי מידת ההתקדמות במהלך שנת 2021:

ח' עלות מכר שירותי בנייה	9,600
ז' מלאי דירות בהקמה	9,600

צבירת הוצאות מימון על ההתחייבות למתן שירותי בנייה:

ח' הוצאות מימון	1,620	= 54,000 * 3%
ז' התחייבות למתן שירותי בנייה	1,620	

הכרה בהכנסה ממתן שירותי בנייה עד להיקף העלויות שהתהוו:

ח' התחייבות למתן שירותי בנייה	9,600
ז' הכנסות ממתן שירותי בנייה	9,600

ב. מחויבות למסירת דירות

$\frac{60}{100} \times 24,000 \times \frac{15}{60} =$	3,600	עלויות הבנייה
$54,000 \times \frac{15}{60} \times 20\% =$	2,700	רכיב הקרקע
	6,300	סה"כ עלויות
$15 \times 2,500 \times 20\% =$	7,500	הכנסות מתייחסות

זקיפת העלויות בגין הדירות שנמכרו לעלות המכר בשנת 2021 לפי מידת ההתקדמות:

6,300	ח' עלות מכר דירות
3,600	ז' מלאי דירות בהקמה
2,700	ז' מלאי קרקע

המקדמה שהתקבלה בתמורה למכירת 15 דירות:

$15 \times 2,500 \times 20\% =$	7,500	ח' מזומן
	7,500	ז' התחייבות בגין חוזה

הכרה בהכנסה ממכירת דירות עד להיקף העלויות שהתהוו:

6,300	ח' התחייבות בגין חוזה
6,300	ז' הכנסות ממכירת דירות

ריכוז יתרות תוצאתיות 2021:

שנת 2021

9,600	הכנסות ממתן שירותי בנייה
<u>6,300</u>	הכנסות ממכירת דירות
<u>15,900</u>	הכנסות
(9,600)	עלות מכר שירותי בנייה
<u>(6,300)</u>	עלות מכר דירות
<u>15,900</u>	סך עלות המכר
0	רווח גולמי
<u>(1,620)</u>	הוצאות מימון
<u>(1,620)</u>	הפסד לאחר מימון

ריכוז יתרות 31.12.21:

$54,000 - 2,700 =$	51,300	מלאי קרקע
	10,800	מלאי דירות בהקמה
	(16,500)	מזומן/ספק
	(1,200)	התחייבות בגין חוזה
$54,000 + 1,620 - 9,600 =$	(46,020)	התחייבות למתן שירותי בנייה
	(1,620)	עודפים

רישומי יומן לשנת 2022

- נכון לתום שנת 2022 שיעור ההתקדמות של הישות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע עומד על 60% $\frac{75,600}{126,000} = 60\%$
- בשנת 2022 מכרה החברה 5 דירות נוספות בפרויקט, כך שלתום שנת 2022 נמכרו סך הכל 20 דירות ללקוחות.

זקיפת כל עלויות הבנייה שהתהוו בשנת 2022 למלאי דירות בהקמה:

	51,600	ח' מלאי דירות בהקמה
	51,600	ז' מזומן/ספק
א. מחויבות למתן שירותי הבנייה		
	20,640	עלויות הבנייה
$75,600 \times 40 / 100 - 9,600 =$	24,601	הכנסות מתייחסות
ראה חישוב להלן		
	46,020	י.פ. התחייבות למתן שירותי בנייה
$46,020 \times 3\% =$	1,381	הוצאות מימון
	47,401	
$(54,000 + 1,620 + 1,381) \times 60\% - 9,600 =$	(24,601)	הכרה בהכנסות
	22,800	י.ס. התחייבות למתן שירותי בנייה

זקיפה לעלות המכר של שירותי בנייה לפי מידת ההתקדמות במהלך שנת 2022:

20,640	ח' עלות מכר שירותי בנייה
20,640	ז' מלאי דירות בהקמה

צבירת הוצאות מימון על ההתחייבות למתן שירותי בנייה:

$46,020 \times 3\% =$	1,381	ח' הוצאות מימון
	1,381	ז' התחייבות למתן שירותי בנייה

הכרה בהכנסה ממתן שירותי בנייה בשנת 2022:

24,601	ח' התחייבות למתן שירותי בנייה
24,601	ז' הכנסות ממתן שירותי בנייה

ב. מחויבות למסירת דירות

$\frac{60}{100} \times 75,600 \times \frac{20}{60} - 3,600 =$	11,520	עלויות בנייה
$54,000 \times \frac{20}{60} \times 60\% - 2,700 =$	8,100	קרקע
	<u>19,620</u>	סה"כ עלויות
$(15 \times 2,500 + 5 \times 2,600) \times 60\% - 6,300 =$	24,000	הכנסות מתייחסות

זקיפת העלויות בגין הדירות שנמכרו לעלות המכר בשנת 2022 לפי מידת ההתקדמות:

19,620	ח' עלות מכר דירות
8,100	ז' מלאי קרקע
11,520	ז' מלאי דירות בהקמה

המקדמה שהתקבלה בתמורה למכירת 5 דירות:

$5 \times 2,600 \times 20\% =$	2,600	ח' מזומן
	2,600	ז' התחייבות בגין חוזה

הכרה בהכנסה ממכירת דירות:

$1,200 + 2,600 =$	3,800	ח' התחייבות בגין חוזה
	20,200	ח' נכס בגין חוזה
	24,000	ז' הכנסות ממכירת דירות

ריכוז יתרות תוצאתיות 2022:

מצטבר	שנת 2022	
34,201	24,601	הכנסות ממתן שירותי בנייה
30,300	24,000	הכנסות ממכירת דירות
<hr/>	<hr/>	סך הכנסות
64,501	48,601	
(30,240)	(20,640)	עלות מכר שירותי בנייה
(25,920)	(19,620)	עלות מכר דירות
<hr/>	<hr/>	סך עלות המכר
(56,160)	(40,260)	
<hr/>	<hr/>	רווח גולמי
8,341	8,341	
(3,001)	(1,381)	הוצאות מימון
<u>5,340</u>	<u>6,960</u>	רווח לאחר מימון
11.58%	16.10%	שיעור רווח גולמי ממתן שירותי בנייה
14.46%	18.25%	שיעור רווח גולמי ממכירת דירות

31.12.22 יתרות:

$51,300 - 8,100 =$	43,200	מלאי קרקע
$10,800 + 19,440 =$	30,240	מלאי דירות בהקמה
	20,200	נכס בגין חוזה
	(22,800)	התחייבות למתן שירותי בנייה
$75,600 - 2,600 - 7,500 =$	(65,500)	מזומן/ספק
	(5,340)	עודפים

רישומי יומן לשנת 2023

- נכון לתום שנת 2023 שיעור ההתקדמות של הישות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע עומד על 100%.
- בשנת 2023 מכרה החברה 34 דירות נוספות בפרויקט, כך שלתום שנת 2023 נמכרו סך הכל 54 דירות.

זקיפת כל עלויות הבנייה שהתהוו בשנת 2023 למלאי דירות בהקמה:

ח' מלאי דירות בהקמה	56,400
ז' מזומן/ספק	56,400

א. מחויבות למתן שירותי בנייה

עלויות בנייה	22,560	$132,000 \times 40/100 - (9,600 + 20,640) =$
הכנסות מתייחסות	23,484	ראה חישוב להלן
י.פ. התחייבות למתן שירותי בנייה	22,800	
הוצאות מימון	684	$22,800 \times 3\% =$
	23,484	
הכרה בהכנסות	(23,484)	$(54,000 + 1,620 + 1,381 + 684) \times 100\% - 24,601 - 9,600 =$
י.ס. התחייבות למתן שירותי בנייה	=	

זקיפה לעלות המכר של שירותי בנייה לפי מידת ההתקדמות במהלך שנת 2023:

ח' עלות מכר שירותי בנייה	22,560
ז' מלאי דירות בהקמה	22,560

צבירת הוצאות מימון על ההתחייבות למתן שירותי בנייה:

ח' הוצאות מימון	684	$22,800 \times 3\% =$
ז' התחייבות למתן שירותי בנייה	684	

הכרה בהכנסה ממתן שירותי בנייה בשנת 2023:

ח' התחייבות למתן שירותי בנייה	23,484
ז' הכנסות ממתן שירותי בנייה	23,484

ב. מחויבות למסירת דירות

עלויות בנייה	56,160	$\frac{60}{100} \times 132,000 \times \frac{54}{60} - (3,600 \mp 11,520) =$
קרקע	37,800	$54,000 \times \frac{54}{60} \times 100\% - (2,700 + 8,100) =$
סה"כ עלויות	93,960	
הכנסות מתייחסות	110,300	$(15 \times 2,500 + 5 \times 2,600 + 34 \times 2,650) - 6,300 - 24,000 =$

זקיפת העלויות בגין הדירות שנמכרו לעלות המכר בשנת 2023:

ח' עלות מכר דירות	93,960
ז' מלאי דירות בהקמה	56,160
ז' מלאי קרקע	37,800

מיון מלאי דירות בהקמה ומלאי קרקע למלאי דירות למכירה :

	13,320	ח' מלאי דירות למכירה
$30,240 + 33,840 - 56,160 =$	7,920	ז' מלאי דירות בהקמה
$43,200 - 37,800 =$	5,400	ז' מלאי קרקע

המקדמה שהתקבלה בתמורה למכירת 34 דירות :

$34 \times 2,650 \times 20\% =$	18,020	ח' מזומן
	18,020	ז' נכס בגין חוזה

הכרה בהכנסה ממכירת דירות :

110,300	ח' נכס בגין חוזה
110,300	ז' הכנסות ממכירת דירות

הכרה בתמורה הנוספת שהתקבלה (80%) בגין 54 דירות :

$(15 \times 2,500 + 5 \times 2,600 + 34 \times 2,650) \times 80\% =$	112,480	ח' מזומן
	112,480	ז' נכס בגין חוזה

ריכוז יתרות תוצאתיות 2023 :

<u>מצטבר</u>	<u>שנת 2023</u>	
57,685	23,484	הכנסות משירותי בנייה
140,600	110,300	הכנסות ממכירות דירות
<hr/>	<hr/>	סך הכנסות
198,285	133,784	
52,800	22,560	עלות מכר שירותי בנייה
119,880	93,960	עלות מכר דירות
<hr/>	<hr/>	סך עלות המכר
172,680	116,520	
<hr/>	<hr/>	רווח גולמי
25,605	17,264	
(3,685)	(684)	הוצאות מימון
21,920	16,580	רווח לאחר מימון
8.47%	3.93%	שיעור רווח גולמי ממתן שירותי בנייה
14.74%	14.81%	שיעור רווח גולמי ממכירת דירות

31.12.23 ריכוז יתרות :

$20,200 - 18,020 + 110,300 - 112,480 =$	-	נכס בגין חוזה
	13,320	מלאי דירות למכירה
	-	התחייבות למתן שירותי בנייה
$132,000 - 2,600 - 7,500 - 18,020 - 112,480 =$	8,600	מזומן/ספק
	(21,920)	עודפים

דוגמה מספר 38 - המחשת שתי החלופות של הוראות המעבר

ישות א' התקשרה ביום 1.1.22 בחוזה עם ישות ב' (להלן – לקוח) להספקת מכונת קפה ו- 1,080 קפסולות קפה לשימוש במכונת הקפה (בכל חודש מסופקות 30 קפסולות קפה לאורך שלוש שנים) תמורת 2,000 ש"ח.

נתונים נוספים:

1. מכונת הקפה נמכרת על ידי הישות תמורת 960 ש"ח.
2. קפסולות הקפה מיוצרות רק על ידי הישות, אך נמכרות בנפרד על ידי הישות. חבילה של 360 קפסולות קפה נמכרת תמורת 480 ש"ח (1,080 קפסולות קפה נמכרות תמורת 1,440 ש"ח).
3. עד ליום 31.12.23 יישמה ישות א' את תקן חשבוונאות מספר 25 הכנסות. בהתאם למדיניות החשבונאית של הישות, לא הוכרה הכנסה במועד העברת מכונת הקפה ללקוח. ההכנסה הוכרה בקו ישר לאורך שלוש שנים (666 ש"ח בשנת 2022 ו-666 ש"ח בשנת 2023).
4. החל מיום 1.1.24 מיישמת ישות א' את תקן חשבוונאות מספר 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות:
 - (א) הנחה א-ישות א' מיישמת את תקן חשבוונאות מספר 43 למפרע לכל תקופת דיווח קודמת מוצגת בהתאם לסעיף 90(א).
 - (ב) הנחה ב-ישות א' מיישמת את תקן חשבוונאות מספר 43 למפרע כאשר ההשפעה המצטברת של יישום לראשונה של תקן זה מוכרת במועד היישום לראשונה כתיאום ליתרת הפתיחה של העודפים (או רכיב אחר של הון, כפי שמתאים) של תקופת הדיווח השנתית שכוללת את מועד היישום לראשונה בהתאם לסעיף 90(ב).
5. במסגרת הדוגמה אין התייחסות למועדי התשלום על ידי ישות ב' ולאפשרות קיומו של רכיב מימון משמעותי.

יישום דרישות התקן:

1. במועד היישום לראשונה, ישות א' מזהה שתי מחויבויות ביצוע בחוזה (ראה ניתוח מפורט בדוגמה מספר 10) עבור הסחורות או השירותים הבאים:
 - (א) מכונת הקפה; וכן
 - (ב) קפסולות הקפה.
2. הישות מקצה את מחיר העסקה למחויבויות הביצוע על בסיס יחס מחירי המכירה הנפרדים, כדלהלן:

מוצר	מחיר מכירה נפרד ש"ח	הקצאת מחיר העסקה ש"ח
מכונת קפה	960	800
קפסולות קפה	<u>1,440</u>	<u>1,200</u>
סך הכל	<u>2,400</u>	<u>2,000</u>

3. בהתאם להוראות התקן, הישות קובעת כי הן מחויבות הביצוע בגין מכונת הקפה והן מחויבות הביצוע בגין קפסולות הקפה מקוימות בנקודת זמן. לפיכך, יישום של הוראות התקן בתקופות קודמות היה מביא להכרה בהכנסות בגין מכונת הקפה במועד מסירת מכונת הקפה (1.1.22) והכרה בהכנסות בגין קפסולות הקפה במועד מסירת קפסולות הקפה לאורך שלוש שנים. סכום ההכנסות שיוכר בשנת 2024 הוא בהתאם להוראות התקן בסך 400 ש"ח וזאת ללא קשר לאופן שבו יושמו הוראות המעבר (הנחה א' או הנחה ב').
4. בהנחה א' - ישות א' מיישמת את התקן למפרע ומציגה מחדש את מספרי ההשוואה. יישום של הוראות התקן למפרע יביא להכרה בהכנסות בשנת 2022 בסך 1,200 ש"ח (800 ש"ח בגין מכונת הקפה וכן 400 ש"ח בגין קפסולות הקפה) ובשנת 2023 בסך 400 ש"ח (בגין קפסולות הקפה).

5. בהנחה ב' - ישות א' מיישמת את התקן למפרע, אך אינה מציגה מחדש את מספרי ההשוואה. ההשפעה המצטברת של יישום לראשונה של התקן מוכרת ביום 1.1.24 כתיאום ליתרת הפתיחה של העודפים. מאחר שבשנים 2022 ו-2023 הישות יישמה את תקן חשבוונאות מספר 25, הישות הכירה בהכנסות בסך 666 ש"ח בכל אחת מהשנים. ההשפעה המצטברת ליום 1.1.24 מחושבת כלהלן:

1,600	=	1,200+400	(ראה הסבר בסעיף 4 לעיל)	הכנסות שהיו מוכרות אילו יושם תקן חשבוונאות מספר 43 בשנים 2022 ו-2023
<u>1,332</u>	=	666+666		הכנסות שהוכרו בהתאם לתקן חשבוונאות מספר 25 בשנים 2022 ו-2023
<u>268</u>				הפרש שיש לזקוף כתיאום ליתרת הפתיחה של העודפים

6. להלן טבלה המרכזת את ההכנסות בגין החוזה שיוכרו בשנת 2024 ואת מספרי ההשוואה שיוצגו תחת כל אחת מההנחות של יישום הוראות המעבר:

הכרה בהכנסות

	שנת 2024	שנת 2023	שנת 2022	
	400	400	1,200	הנחה א - יישום למפרע מלא
תיאום יתרת הפתיחה של ההון				
הכנסות בשנת 2024	400	268	666	הנחה ב - יישום למפרע עם השפעה מצטברת

נספח ה

השוואה בין שתי החלופות של הוראות המעבר

עבור החברות אשר מועד הדיווח שלהן הוא 31.12 ואשר מציגות דוח על הרווח הכולל לשנת השוואה אחת בלבד, מועד היישום לראשונה הוא 1.1.2024 ותחילת התקופה הקודמת הסמוכה ותחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת היא 1.1.2023. להלן טבלה הממפה הבדלים עיקריים העולים בקשר לאפשרויות היישום לראשונה של התקן.

אפשרות א – יישום למפרע מלא (סעיף 90א))	אפשרות ב – יישום למפרע עם השפעה מצטברת (סעיף 90ב))	
נדרש	לא נדרש	הצגה מחדש של נתוני דוחות כספיים לשנת 2023
נדרש תיאום יתרות הפתיחה ליום 1.1.2023	נדרש תיאום יתרות הפתיחה ליום 1.1.2024	תיאום יתרות הפתיחה
נדרש	לא נדרש	גילוי לסכום התיאום לכל סעיף בדוחות הכספיים לשנת 2023 בעקבות יישום התקן ⁹
<p>אם קיימים חוזים שההכרה בהכנסה מהם היא לאורך זמן ושההתקשרות בהם היתה לפני 1.1.23, (אך ההכרה בהכנסה מהם לא הסתיימה לפני 1.1.24), ניתן להמשיך ליישם את כללי החשבונאות שיושמו לפני 43 (לדוגמה, תקן חשבונאות מספר 2 ותקן חשבונאות מספר 4).</p> <ul style="list-style-type: none"> נדרש יישום עקבי לגבי כל החוזים הרלוונטיים. נדרש גילוי לגבי סכום ההכנסות שהוכר בהתאם להקלה מעשית זו לפי תקני חשבונאות אחרים בכל תקופה שבה קיימות הכנסות כאלה. 	<p>אם קיימים חוזים שההכרה בהכנסה מהם היא לאורך זמן ושההתקשרות בהם היתה לפני 1.1.23, ניתן להמשיך ליישם את כללי החשבונאות שיושמו לפני 43 (לדוגמה, תקן חשבונאות מספר 2 ותקן חשבונאות מספר 4).</p> <ul style="list-style-type: none"> נדרש יישום עקבי לגבי כל החוזים הרלוונטיים. נדרש גילוי לגבי סכום ההכנסות שהוכר בהתאם להקלה מעשית זו לפי תקני חשבונאות אחרים בכל תקופה שבה קיימות הכנסות כאלה. 	הקלה מעשית 1 (סעיף 92)
<p>לגבי חוזים שהושלמו (חוזים שההכרה בהכנסה מהם הסתיימה לפי תקן 2, תקן 4 או תקן 25 או הבהרותיו):</p> <p>(1) אין צורך בהצגה מחדש אם ההכרה בהכנסה היא בתקופת דיווח שנתית אחת (כלומר בשנת 2023), או</p> <p>(2) אין צורך בהצגה מחדש אם החוזים הושלמו עד 1.1.2023.</p> <ul style="list-style-type: none"> נדרש יישום עקבי לגבי כל החוזים הרלוונטיים 	<p>לגבי חוזים שהושלמו - ישות יכולה לבחור ליישם את התקן למפרע (בהתאם להקלה מעשית 1 לעיל) רק לחוזים שטרם הושלמו (חוזים שההכרה בהכנסה מהם לפי תקן 2, תקן 4 או תקן 25 או הבהרותיו לא הסתיימה) עד 1.1.2024</p> <ul style="list-style-type: none"> נדרש יישום עקבי לגבי כל החוזים הרלוונטיים 	הקלה מעשית 2 (סעיפים 93א), 95 ו-94)

⁹ ראה גם סעיף ז' למבוא לתקן.

אפשרות ב – יישום למפרע עם השפעה מצטברת (סעיף 90(ב))	אפשרות א – יישום למפרע מלא (סעיף 90(א))	
	<ul style="list-style-type: none"> נדרש גילוי לשימוש בהקלה מעשית זו. 	
-	<p>לגבי חוזים שהושלמו שהייתה בהם תמורה משתנה – אין צורך לאמוד את סכומי התמורה המשתנה, אלא ניתן להשתמש במחיר העסקה במועד שבו החוזה הושלם.</p> <ul style="list-style-type: none"> נדרש יישום עקבי לגבי כל החוזים הרלוונטיים נדרש גילוי לשימוש בהקלה מעשית זו. 	<p>הקלה מעשית 3 (סעיף 93(ב))</p>
<p>לגבי חוזים שתוקנו – הישות יכולה לבחור אם להשתמש באחת מההקלות הבאות:</p> <p>(1) חוזים שתוקנו עד 1.1.23 – ניתן ליישם את התקן לגבי החוזה המתוקן כפי שהוא ביום 1.1.23.</p> <p>(2) חוזים שתוקנו עד 1.1.24 – ניתן ליישם את התקן לגבי החוזה המתוקן כפי שהוא ביום 1.1.24.</p> <ul style="list-style-type: none"> נדרש יישום עקבי לגבי כל החוזים הרלוונטיים נדרש גילוי לשימוש בהקלה מעשית זו. 	<p>לגבי חוזים שתוקנו עד 1.1.23 – ניתן ליישם את התקן לגבי החוזה המתוקן כפי שהוא ביום 1.1.23.</p> <ul style="list-style-type: none"> נדרש יישום עקבי לגבי כל החוזים הרלוונטיים נדרש גילוי לשימוש בהקלה מעשית זו. 	<p>הקלה מעשית 4 (סעיפים 93(ג) ו-96)</p>

נספח ו
טבלת השוואה

סעיף בתקן זה	סעיף בתקן דיווח כספי בינלאומי 15
1	1
2	2
3	3
4	4
5	5
6	6
7	7
8	8
9	9
בחלקו 10 ובחלקו ב1	10
ב2	11
ב3	12
11	13
12	14
13-הסעיף שונה בהתאם לתקינה האמריקאית	15
14	16
15	17
16	18
17	19
18	20
19	21
20	22
21	23
4ב+22	24
ב5	25
24	26
25	27
ב6	28
ב7	29
26	30
27	31
28	32
ב17	33
29	34
30	35
ב22	36
ב26	37
31	38
32	39
33	40
32ב+34	41
ב33	42
ב34	43
35	44
36	45
37	46
38	47
39	48
40	49
41	50
ב41	51
42	52

סעיף בתקן זה	סעיף בתקן דיווח כספי בינלאומי 15
42ב	53
43ב	54
43	55
44	56
44ב	57
45	58
46	59
47	60
48	61
49	62
50	63
59ב	64
51	65
52	66
63	67
60ב	68
61ב	69
54	70
55	71
62ב	72
56	73
57	74
58	75
63ב	76
64ב	77
65ב	78
66ב	79
67ב	80
68ב	81
69ב	82
70ב	83
71ב	84
72ב	85
73ב	86
59	87
60	88
74ב	89
75ב	90
61	91
62	92
63	93
64	94
65	95
66	96
67	97
68	98
69	99
76ב	100
70	101
77ב	102
78ב	103
79ב	104
72	105
73	106
71 + 74	107
75 – הסיפא בוטל	108

סעיף בתקן זה	סעיף בתקן דיווח כספי בינלאומי 15
76	109
77-סעיף משנה (ג) בוטל	110
78	111
79	112
80+81	113
80	114
בוטל	115
82-סעיפים משנה (ב) ו-(ג) בוטלו	116
בוטל	117
83 + סעיף משנה (ה) בוטל	118
84	119
בוטל	120
בוטל	121
בוטל	122
בוטל	123
85 – סעיף משנה (ב) בוטל	124
בוטל	125
86	126
בוטל	127
בוטל	128
87	129
בוטל	ב1
18ב	ב2
19ב	ב3
20ב	ב4
21ב	ב5
23ב	ב6
24ב	ב7
25ב	ב8
27ב	ב9
28ב	ב10
29ב	ב11
30ב	ב12
31ב	ב13
35ב	ב14
36ב	ב15
37ב	ב16
38ב	ב17
39ב	ב18
40ב	ב19
45ב	ב20
46ב	ב21
47ב	ב22
48ב	ב23
49ב	ב24
50ב	ב25
51ב	ב26
52ב	ב27
53ב	ב28
54ב	ב29
55ב	ב30
56ב	ב31
57ב	ב32
58ב	ב33
1ג	ב34
2ג	ב34א

סעיף בתקן זה	סעיף בתקן דיווח כספי בינלאומי 15
ג3	ב35
ג4	ב35א
ג5	ב35ב
ג6	ב36
ג7	ב37
ג8	ב37א
ג9	ב38
ב12	ב39
ב13	ב40
ב14	ב41
ב15	ב42
ב16	ב43
ב80	ב44
ב81	ב45
ב82	ב46
ב83	ב47
ב8+23	ב48
ב9+23	ב49
ב10	ב50
ב11	ב51
ג10	ב52
ג11	ב53
ג12	ב54
ג13	ב55
ג14	ב56
בוטל	ב57
ג15	ב58
ג16	ב59
ג17	ב59א
ג18	ב60
ג19	ב61
ג20	ב62
ג21	ב63
ג22	ב63א
ג23	ב63ב
ג24	ב64
ג25	ב65
ג26	ב66
ג27	ב67
ג28	ב68
ג29	ב69
ג30	ב70
ג31	ב71
ג32	ב72
ג33	ב73
ג34	ב74
ג35	ב75
ג36	ב76
ג37	ב77
ג38	ב78
ג39	ב79
ג40	ב80
ג41	ב81
ג42	ב82
ג43	ב83
ג44	ב84

סעיף בתקן זה	סעיף בתקן דיווח כספי בינלאומי 15
45ג	85ב
46ג	86ב
בוטל	87ב
בוטל	88ב
בוטל	89ב
88	1ג
בוטל	1א
בוטל	1ב
בוטל	1ג
89	2ג
90	3ג
91	4ג
93 – סעיף משנה (ד) בוטל	5ג
94 – סעיף משנה (ב) בוטל	6ג
95	7ג
96	7א
בוטל	8ג
בוטל	8א
בוטל	9ג
לא רלוונטי	10ג

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

חברי הוועדה

רו"ח דב ספיר - יו"ר הוועדה

רו"ח לילי איילון
פרופסור חיים אסיאג, רו"ח
רו"ח אודי גרינברג
רו"ח יעל גירסי
רו"ח דני ויטאן
רו"ח רוני זוכוביצקי

צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון צדיק

משתתפים קבועים

רו"ח משה אטיאס
רו"ח שירה אייאש
רו"ח אלי גולדשטיין
רו"ח שאול טבח
רו"ח גיא טביביאן
רו"ח דוד טרגין
רו"ח רונן מנשס
רו"ח אלעד עדיני
רו"ח משה פרץ
רו"ח יוני רובינזון
רו"ח גיל רוזנשטוק
רו"ח קובי שטיינמץ
רו"ח שלומי שוב