

## עדכוני תקינה חשבונאית ישראלית (Israeli GAAP) - מזכר לדיון בדבר הכרה בהכנסה של קבלן בונה

### מחלקה מקצועית - יולי 2020

בחודש יולי 2020 פרסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות (להלן - "המוסד לתקינה") את "מזכר לדיון בדבר הכרה בהכנסה של קבלן בונה" (להלן - "מזכר לדיון" או "המזכר").

המזכר פורסם על מנת לקבל תגובות והערות טרם גיבוש הצעה לתקן בנושא הכרה בהכנסה אשר עתידה להיות מבוססת על עקרונות תקן דיווח כספי בינלאומי 15, הכנסות מחוזים עם לקוחות (IFRS 15). ניתן להעביר הערות ותגובות הציבור בנוגע למזכר לדיון, למוסד לתקינה, בכתב או באמצעות דואר אלקטרוני בכתובת [iasb@iasb.org.il](mailto:iasb@iasb.org.il) עד ליום 20 באוקטובר 2020.

בעקבות הכוונה של הוועדה המקצועית של המוסד לתקינה לאמץ את עקרונות IFRS 15 הוקם צוות מקצועי ('צוות הכנסות') שעליו הוטל לבחון ולגבש מסמך חשבונאי המבוסס על IFRS 15, תוך התאמה למציאות הכלכלית החשבונאית בישראל, שיהווה תשתית לפרסום תקן שיסדיר את הטיפול החשבונאי בהכרה בהכנסות מחוזים על לקוחות (להלן - "התקן החדש").

המזכר לדיון עוסק בתחולתו של התקן החדש ובפרט בסוגיה האם יש להחיל את התקן החדש על הכנסות של קבלנים יזמים חלף תקן חשבונאות מספר 2, *הקמת בניינים למכירה* (להלן - "תקן 2"). המזכר כולל סקירה של החלופות העומדות על הפרק, טיעונים התומכים בשימור תקן 2 וטיעונים התומכים בהחלפתו. כמו כן, במסגרת המזכר מפורטים עיקרי ההבדלים בין IFRS 15 לבין תקן 2 בנושא קבלנים יזמים.

### רקע

**בתקינה הישראלית** במתכונתה הנוכחית קיימים שלושה תקנים ושתי הבהרות העוסקים בהכרה בהכנסה:

- תקן חשבונאות מספר 2 אשר דן בהכרה בהכנסות מהקמת בניינים למכירה (קבלן יזם).
- תקן חשבונאות מספר 4 אשר דן בהכנסות מעבודות על פי חוזי ביצוע (קבלן מבצע).
- תקן חשבונאות מספר 25 אשר דן בכל יתר ההכנסות.
- הבהרה מספר 8 אשר דנה בדיווח של הכנסות על בסיס ברוטו או על בסיס נטו.
- הבהרה מספר 9 אשר עוסקת בהכרה בהכנסות מעסקאות תוכנה.

**בתקינה הבינלאומית** תקן דיווח כספי בינלאומי 15, הכנסות מחוזים עם לקוחות (IFRS 15), קובע את הטיפול החשבונאי בהכנסה (תקן זה החליף בשנת 2018 את תקן חשבונאות בינלאומי 18, הכנסות (IAS 18)).

IFRS 15 קובע כי הכרה בהכנסות תבוצע על פני זמן אם **אחד** מהקריטריונים הבאים מתקיים:

- הלקוח מקבל וצורך בו-זמנית את ההטבות המסופקות על ידי ביצועי הישות ככל שהישות מבצעת,
- ביצועי הישות יוצרים או משפרים נכס (לדוגמה, עבודה בתהליך) אשר נשלט על ידי הלקוח תוך כדי יצירתו או שיפורו,
- ביצועי הישות אינם יוצרים נכס עם שימוש אלטרנטיבי לישות ולישות יש זכות לתשלום הניתנת לאכיפה עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד.

בהינתן הפסיקה, או היעדר הפסיקה, הקיימות כיום בדין הישראלי ובהתאם לפרשנות המשפטית הקיימת כיום, במרבית המקרים נקבע כי חוזה עם לקוח של קבלן בונה מקיים את התנאי בסעיף (ג) לעיל ולפיכך ההכרה בהכנסות מבוצעת לאורך זמן.

### השאלה המנחה הנדונה במסגרת המזכר לדיון

**הוועדה המקצועית של המוסד לתקינה מזמינה את תגובת הציבור לשאלה האם יש להחיל את התקן החדש (שיתבסס על IFRS 15) גם על הכנסות מחוזים עם לקוחות של קבלנים יזמים (קבלן בונה) בתוספת נימוקים.**

### טיעונים התומכים בחלופת שימור תקן 2 לעניין הטיפול החשבונאי בהכנסות מהקמת בניינים למכירה

- **טיפול חשבונאי דומה** - הגישה הננקטת בתקן 2 לפיה ההכרה בהכנסות הינה לאורך זמן ובהתאם להתקדמות העבודה הינה דומה בעיקרה לזו הננקטת ב- IFRS 15. כתוצאה מהאמור, במרבית המקרים התוצאות המדווחות יהיו אף הן דומות.
- **גישה שמרנית ויישום עקבי יותר של חברות בענף** - תקן 2 קובע ספים כמותיים לתחילת ההכרה בהכנסה (סך של שיעור השלמה של 25% וסך של תמורת מכירות שנצברו בשיעור כספי של 50%), זאת בנוסף לדרישות להתקיימות יכולת אמידה מהימנה של ההכנסות וההוצאות מהפרויקט ולכך שלא קיימת אי ודאות מהותית באשר ליכולת להשלים את הפרויקט ולעמוד בתנאים החוזיים עם הרוכשים. לעומת זאת, IFRS 15 אינו קובע ספים כמותיים לתחילת ההכרה בהכנסה, אך דורש יכולת מדידה באופן סביר של ההתקדמות. לפיכך, IFRS 15 מאפשר הפעלה של שיקול דעת סובייקטיבי לגבי עיתוי התחלת ההכרה בהכנסות ובכך פוגם ביכולת ההשוואה בין חברות.
- **השפעת פסיקה על יישום התקן** - הטיפול החשבונאי אשר נקבע במסגרת תקן 2 לא ישתנה כתוצאה מפסיקה היות ואינו תלוי בפסיקה בנושא יכולת האכיפה של הזכות לתשלום של הקבלן היזם עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד. לעומת זאת, הטיפול החשבונאי אשר מיושם במסגרת IFRS 15, ישתנה במידה ותהיה פסיקה חדשה לפיה לא ניתן לאכוף על הלקוח תשלום לקבלן היזם עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד. במקרה האמור, ככל הנראה לא ניתן יהיה להכיר בהכנסות לאורך זמן, אלא תידרש הכרה בהכנסות רק בעת המסירה.
- **הטמעת התקן החדש** - תקן 2 מושרש בפרקטיקה החשבונאית הנוכחית של החברות הקבלניות בישראל והחלפתו בשלב זה, תיצור בלבול (עלות מול תועלת). הטמעת תקן חדש המבוסס כאמור על עקרונות IFRS 15 בקרב החברות הישראליות תהיה קלה יותר במידה ותקן 2 לא יוחלף ולכן יהיה זה נכון לשקול את החלפת תקן 2 בשלב מאוחר יותר לאחר הטמעת התקן החדש.
- **טיפול חשבונאי בצד העלויות** - תקן 2 מרכז את הטיפול החשבונאי הן בעלויות הפרויקט והן בהכנסות הפרויקט. לעומת זאת, IFRS 15 מתייחס לצד ההכנסות בלבד ומפנה לתקנים אחרים לצורך הטיפול החשבונאי במרבית העלויות. כתוצאה מכך קיימת שונות בין מדווחים בטיפול בעלויות.

## טיעונים התומכים בחלופה של החלת תקן דיווח כספי בינלאומי 15 על הטיפול החשבונאי בהכנסות מהקמת בניינים למכירה

- מדיניות המוסד לתקינה** - מדיניות המוסד לתקינה היא לאמץ את התקינה הבינלאומית. הוועדה המקצועית מקדמת את תהליך האימוץ על מנת לצמצם, ככל הניתן, את פערי המדידה בין חברות המיישמות את התקינה הישראלית לבין חברות המיישמות את התקינה הבינלאומית. מאחר שבכוונת הוועדה המקצועית לאמץ תקן חדש שיתבסס על IFRS 15, יש להחיל את התקן החדש גם על הכנסות מהקמת בניינים למכירה.
- כללי הכרה בהכנסה אחידים בכל המגזרים** - חשיבותם של עקרונות הכרה בהכנסה והשאיפה לכללי הכרה אחידים ומשופרים הביאו את הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) לפרסם תקן אחד להכרה בהכנסה שיחול על כל המגזרים (גישה זהה ננקטה גם על ידי הוועדה האמריקנית לתקינה בחשבונאות (FASB)). במקביל, קיימת חשיבות גם בישראל לקביעת תקן אחד להכרה בהכנסה לכלל המגזרים ולא לשמור תקן נפרד להכרה בהכנסות מהקמת בניינים למכירה המבוסס על מודל דומה, אך שאינו זהה.
- יכולת השוואה בין חברות פרטיות לבין חברות ציבוריות בענף הבנייה היזמי** - החלת IFRS 15 על הכנסות מהקמת בניינים למכירה תיצור כללי מדידה אחידים לחברות הפרטיות ולחברות הציבוריות בענף הבנייה היזמי. אחידות הכללים תתרום לתחרותיות על סמך דוחות כספיים בני-השוואה.
- ממשק עם תקני חשבונאות אחרים** - IFRS 15 כולל מושגים והגדרות שעשויים לעמוד בניגוד לאלו הנכללים במסגרת תקן 2. שימור תקן 2 עשוי לגרום לבלבול בעקבות הבדלים אלה.

### להלן ריכוז עיקרי ההבדלים בין התקינה הבינלאומית לבין התקינה הישראלית:

נושא	הטיפול החשבונאי במסגרת התקינה הישראלית (תקן 2)	הטיפול החשבונאי במסגרת התקינה הבינלאומית (IFRS 15)
תנאים וספים כמותיים להכרה בהכנסה	<p>ההכרה בהכנסה מפרויקט תחל בתקופת הדיווח שבה מתקיימים כל התנאים הבאים:</p> <p>א. שיעור ההשלמה של הפרויקט בתום תקופת הדיווח הנו 25% או יותר.</p> <p>ב. תמורת המכירות שנצברו מתחילת הפרויקט ועד תום תקופת הדיווח הנה 50% או יותר מסך הכנסות הפרויקט.</p> <p>ג. סך הכנסות הפרויקט וסך עלויות הפרויקט ידועים או ניתנים לאומדן מהימן.</p> <p>ד. לא קיימת אי ודאות מהותית באשר ליכולת הגוף המדווח להשלים את בניית הפרויקט ולעמוד בתנאים החוזיים עם הרוכשים.</p>	<p>IFRS 15 אינו כולל ספים כמותיים להכרה בהכנסה ולכאורה ניתן להכיר בהכנסה כבר בשלבים מוקדמים של החוזה.</p> <p>עם זאת, IFRS 15 דורש יכולת מדידה באופן סביר וקובע כי כאשר לא ניתן למדוד באופן סביר את התוצאה של מחויבות ביצוע, אך הישות מצפה 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.</p>

נושא	הטיפול החשבונאי במסגרת התקינה הישראלית (תקן 2)	הטיפול החשבונאי במסגרת התקינה הבינלאומית (IFRS 15)
<p><b>יחידת המדידה</b></p>	<p>יחידת המדידה הינה <b>הפרויקט</b>. פרויקט הינו מבנה, קבוצת מבנים או מתחם בנייה שלם הנבנים לשם מכירתם או מכירת חלקים מתוכם. לעניין זה תיחשב קבוצת מבנים (או מתחם בנייה) כפרויקט אחד אם כל המבנים בקבוצה (או במתחם) נמצאים באתר אחד, נבנים על פי אותה תכנית בנייה והיתר בנייה והצעתם למכירה של אותם חלקים שנועדו למכירה נעשית בעת ובעונה אחת. כאשר הפרויקט הוא יחידת המדידה, הרווח המצטבר מהפרויקט מחושב על בסיס המכירות שהצטברו מהפרויקט, שיעור ההשלמה שלו ושיעור הרווח הגולמי החזוי ממנו. קרי, שיעור הרווח הנובע ממכירת חלקים שונים של אותו פרויקט הינו זהה.</p>	<p>יחידת המדידה הינה <b>יחידת המכירה</b>. כאשר יחידת המכירה היא יחידת המדידה, הרווח המצטבר ממכירת יחידות בפרויקט מחושב כהפרש שבין סכומי המכירות של אותן יחידות שנמכרו לעלותן התחשיבית, כשהוא מוכפל בשיעור ההשלמה של הפרויקט. העלות התחשיבית לכל יחידה נמכרת תורכב מעלות המזוהה ישירות עם היחידה ומעלות המיוחסת לה מתוך סך העלויות המשותפות לה וליחידות אחרות בפרויקט.</p> <p>בפרקטיקה המקובלת בישראל אחוז הביצוע נקבע לפי אחוז הביצוע של הבניין ולא לפי אחוז הביצוע של יחידת המכירה הספציפית מתוך ראייה כי אין אפשרות להשלים הקמת דירה מבלי שהבניין יהיה מושלם במלואו.</p>
<p><b>עסקאות קומבינציה בתמורה למתן שירותי בניה (קומבינציה 'רגילה')</b></p>	<p>עלות קרקע שנרכשה בעסקת קומבינציה בתמורה למתן שירותי בניה למוכר המקרקעין נרשמת בסכום <b>העלות החזויה של שירותי הבנייה</b>. ההתחייבות למתן שירותי בנייה תסולק בקצב ההשלמה של הפרויקט או בקצב ההשלמה של שירותי הבנייה, אם קצב זה שונה מהותית מקצב השלמת הפרויקט וניתן לקביעה נפרדת ומהימנה. סילוק ההתחייבות למתן שירותי בנייה תהווה חלק מעלויות הפרויקט.</p>	<p>עלות הקרקע שנרכשה בעסקת קומבינציה בתמורה למתן שירותי בניה למוכר המקרקעין מוכרת כאומדן <b>השווי ההוגן</b> של הקרקע. אם לא ניתן לאמוד באופן סביר את השווי ההוגן של הקרקע, התמורה נמדדת בעקיפין בהתייחס למחיר המכירה הנפרד של שירותי הבנייה (כגון לפי העלות החזויה <b>בתוספת</b> רווח יזמי מקובל), היינו, לפי <b>אומדן השווי ההוגן של שירותי הבנייה</b>. ההתחייבות תסולק בהתאם להכרה בהכנסה (לפי קצב ההשלמה) וסילוקה יהווה חלק מההכנסות.</p>

נושא	הטיפול החשבונאי במסגרת התקינה הישראלית (תקן 2)	הטיפול החשבונאי במסגרת התקינה הבינלאומית (IFRS 15)
<p><b>עסקאות קומביניציה תמורות</b></p>	<p>אין התייחסות בתקן.</p>	<p>בהתאם ל- IFRS 15 בעסקאות מסוג זה מדובר בתמורה משתנה. אומדן התמורה המשתנה נקבע בדרך כלל לפי הערך החזוי (תוחלת). מחיר העסקה יכול את כל הסכום של תמורה משתנה, או את חלקו, רק במידה שצפוי ברמה גבוהה שביטול משמעותי בסכום ההכנסות המצטברות שהוכרו לא יתרחש כאשר אי הוודאות הקשורה לתמורה המשתנה תתברר לאחר מכן.</p> <p>בהתאם לעיקרון המתואר לעיל, עלות הקרקע שנרכשה בעסקת קומביניציה במסגרתה התחייבה למסירת סכומי מזומנים בגובה המחיר שבו ימכרו הדירות, מוכרת בהתאם לערך הנוכחי של תזרימי המזומנים העתידיים הצפויים להיות משולמים ובמקביל מוכרת התחייבות פיננסית בסכום זהה. בתקופות עוקבות, ההתחייבות הפיננסית נמדדת מחדש בהתאם לאומדן תזרימי המזומנים העתידיים להיות משולמים, כאשר הם מהוונים לפי שיעור הריבית האפקטיבית המקורי של ההתחייבות מדי תקופה.</p>
<p><b>רכיב מימון משמעותי</b></p>	<p>אין התייחסות בתקן.</p>	<p>בקביעת מחיר העסקה, יש להתאים את סכום התמורה שהובטחה בגין השפעות של <b>ערך הזמן</b> 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. כהקלה מעשית, לא נדרשת התאמה בגין רכיב מימון משמעותי אם הישות צופה, במועד ההתקשרות בחוזה, שהתקופה בין המועד שבו הישות מעבירה סחורה או שירות לבין המועד שבו הלקוח משלם עבורם תהיה עד שנה אחת.</p>

נושא	הטיפול החשבונאי במסגרת התקינה הישראלית (תקן 2)	הטיפול החשבונאי במסגרת התקינה הבינלאומית (IFRS 15)
<p><b>היוון עלויות אשראי</b></p> <p>תקן חשבונאות מספר 3, <i>היוון עלויות אשראי</i>, דורש להוון עלויות אשראי לנכס כשיר החל ממועד בקשת היתר הבנייה או ממועד תחילת עבודות הבנייה, כמוקדם מבניהם ועד למועד ההכרה לראשונה ברווח מהפרויקט.</p>	<p>בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 23, עלויות אשראי (IAS 23), להחלטת ה-IFRIC ולנייר העמדה של רשות ניירות ערך (עמדת סגל חשבונאית מספר 1-22 בנושא היוון עלויות אשראי לדירות למגורים), יתרה בגין מלאי מקרקעין בתהליך ומבנים בהקמה שטרם נמכרו בדוחות על המצב הכספי <b>אינה מהווה נכס כשיר</b> החל במועד בו הושלמו באופן מהותי הפעולות הדרושות לשם הכנת הנכס למכירה.</p> <p>קרי, יתרת מלאי המתייחסת לדירות מכורות (קרי, החלק שטרם נזקף לעלות המכר) והדירות שטרם נמכרו (לרבות הקרקע אשר העלויות בגינה מיוחסות באופן פרופורציונלי לכל אחת מהדירות) כמו גם נכס חייבים ונכס חוזה אינם מהווים נכס כשיר כהגדרתו ב-IAS 23 ומשכך לא ניתן להוון עלויות אשראי כחלק מעלותם וזאת החל מהמועד שבו הנכס נשוא העסקה "מוכן למכירה".</p> <p>עם זאת, לעמדת סגל רשות ניירות ערך, תיתכנה נסיבות שבהן קרקע, עליה מתכוונת חברה להקים בניין למגורים, תעמוד בהגדרה של נכס כשיר בהתאם להוראות IAS 23 - וזאת בנסיבות שבהן חברה החלה בפעולות פיתוח של קרקע (ועל כן עומדת בהוראות IAS 23 לעניין תחילת היוון עלויות אשראי לנכס כשיר), ואולם אין ביכולתה למכור את הדירות אותן היא מתכננת להקים על הקרקע כגון כאשר טרם התקבל היתר בנייה.</p>	<p><b>עלויות מכירה</b></p>
<p>עלויות מכירה קשורות באופן ישיר ומובהק לפרויקט ספציפי (כגון עמלות לסוכני מכירות בגין מכירות הפרויקט, השקעות בהכשרתה ובתחזוקתה של דירה לדוגמה, אחזקת משרד המכירות באתר ושכר עובדי המכירה שבו וכן עלויות פרסום של הפרויקט הספציפי (כגון שלטי חוצות או פרסום בעיתונות שהוא בלעדי לפרויקט וכד') יהוונו כחלק מעלות הפרויקט.</p> <p>עלויות מכירה שאינן קשורות באופן ישיר ומובהק לפרויקט ספציפי (כגון עלויות פרסום העסק בכללותו) לא יוקצו לפרויקטים השונים, אלא יוכרו כהוצאות.</p>	<p>עלויות מכירה קשורות באופן ישיר ומובהק לפרויקט ספציפי (כגון עמלות לסוכני מכירות בגין מכירות הפרויקט, השקעות בהכשרתה ובתחזוקתה של דירה לדוגמה, אחזקת משרד המכירות באתר ושכר עובדי המכירה שבו וכן עלויות פרסום של הפרויקט הספציפי (כגון שלטי חוצות או פרסום בעיתונות שהוא בלעדי לפרויקט וכד') יהוונו כחלק מעלות הפרויקט.</p> <p>עלויות מכירה שאינן קשורות באופן ישיר ומובהק לפרויקט ספציפי (כגון עלויות פרסום העסק בכללותו) לא יוקצו לפרויקטים השונים, אלא יוכרו כהוצאות.</p>	<p><b>עלויות מכירה</b></p>

הטיפול החשבונאי במסגרת התקינה הבינלאומית (IFRS 15)	הטיפול החשבונאי במסגרת התקינה הישראלית (תקן 2)	נושא
<p>שינויים עוקבים כלשהם במחיר העסקה יוקצו למחויבויות הביצוע בחוזה, על פי אותו בסיס כמו במועד ההתקשרות בחוזה (כלומר מבלי 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. סכומים שהוקצו למחויבות ביצוע שטרם קוימה במלואה ואשר מקוימת לאורך זמן יוכרו כהכנסות או כהקטנה של הכנסות בתקופה שבה מחיר העסקה משתנה ובתקופות עתידיות. בהתאם לתקינה הבינלאומית שינויים באומדן העלויות להשלמה עשויים להשפיע על שיעור ההתקדמות. שינויים כאלה המתייחסים למחויבות ביצוע שקוימה באופן חלקי יוכרו כהכנסות, או כהקטנה של הכנסות, בתקופה שבה חל שינוי באומדן.</p>	<p>השפעת שינויים באומדני ההכנסות והעלויות החזויות תקבל ביטוי על ידי תיקון <b>מכאן ולהבא</b> של שיעור הרווח הגולמי מהפרויקט לפיו מוכרות העלויות בכל תקופת דיווח. שינויים באומדן העלויות להשלמה ישפיעו על שיעור ההשלמה.</p>	<p><b>שינוי אומדן</b></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ אם יתרת הסחורות או השירותים שיועברו <b>מובחנים</b> מאלו שהועברו טרם תיקון החוזה יש לבטל את החוזה הקיים ולטפל בתיקון החוזה יחד עם החוזה המקורי כחוזה חדש. כלומר, תיקון החוזה מטופל בדרך של מכאן ולהבא. החלק ממחיר העסקה המקורי שלא הוכר כהכנסות עד למועד התיקון והתוספת למחיר העסקה כתוצאה מתיקון החוזה יהוו את מחיר העסקה של החוזה החדש. מחיר עסקה זה יוקצה למחויבויות הביצוע שטרם קוימו, או שטרם קוימו במלואן עד למועד תיקון החוזה.</li> <li>▪ אם יתרת הסחורות או השירותים שיועברו <b>אינם מובחנים</b> מאלו שהועברו טרם תיקון החוזה יש לטפל בתיקון החוזה כאילו היה חלק מהחוזה המקורי. ההשפעה של תיקון החוזה על מחיר העסקה ועל שיעור ההתקדמות מוכרת כהכנסות, או כהקטנה של הכנסות במועד תיקון החוזה.</li> </ul>	<p>תיקון חוזה מטופל כשינוי אומדן.</p> <p>השפעת שינויים באומדני ההכנסות והעלויות החזויות תקבל ביטוי על ידי תיקון מכאן ולהבא של שיעור הרווח הגולמי מהפרויקט לפיו מוכרות העלויות בכל תקופת דיווח. שינויים באומדן העלויות להשלמה ישפיעו על שיעור ההשלמה.</p>	<p><b>תיקון חוזה</b></p>

נושא	הטיפול החשבונאי במסגרת התקינה הישראלית (תקן 2)	הטיפול החשבונאי במסגרת התקינה הבינלאומית (IFRS 15)
<p><b>סף כמותי להגדרת מכירה</b></p>	<p>תקן 2 קובע סף כמותי להגדרת מכירה לפיו נדרשת גבייה של לפחות 15% מתמורת המכירה החוזית.</p>	<p>IFRS 15 אינו קובע סף כמותי להגדרת מכירה. לעומת זאת, על מנת להכיר בהכנסה לאורך זמן IFRS 15 דורש שתהיה <b>זכות לתשלום הניתנת לאכיפה משפטית</b> עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד.</p>
<p><b>הכרה בעלות הפרויקט</b></p>	<p>תקן 2 עוסק בהכרה ברווח מהקמת בניינים למכירה ולכן מתייחס הן לאופן ההכרה בעלויות הפרויקט והן לאופן ההכרה בהכנסות הפרויקט.</p>	<p>IFRS 15 עוסק בהיבטי הכרה בהכנסה בלבד ולכן מתייחס לאופן ההכרה בהכנסה מבלי להתייחס לאופן ההכרה בעלויות (למעט עלויות להשגת חוזה ועלויות לקיום חוזה. לצורך הטיפול החשבונאי בעלויות, IFRS 15 מפנה לתקנים אחרים (כגון תקן חשבונאות בינלאומי 2, מלאי (IAS 2), תקן חשבונאות בינלאומי 16, רכוש קבוע (IAS 16) ותקן חשבונאות בינלאומי 38, נכסים בלתי מוחשיים (IAS 38)).</p> <p>בנוסף, IFRS 15 דורש מישות להכיר בעלויות המתייחסות למחויבויות ביצוע שקוימו באופן חלקי כהוצאה בעת התהוותן.</p>
<p><b>שיעור ההתקדמות</b></p>	<p>תקן 2 קובע כי שיעור ההשלמה של הפרויקט לתום תקופת הדיווח יחושב כיחס שבין עלויות ההשלמה שנצברו עד תום תקופת הדיווח לבין סך עלויות אלו ועלויות ההשלמה הנוספות החזויות עד לסיום הפרויקט.</p>	<p>IFRS 15 דורש לקבוע שיטה למדידת התקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע וליישמה בעקביות. שיטות מתאימות למדידת התקדמות כוללות שיטות המבוססות על תפוקות (כגון סקירת ביצועים שהושלמו) ושיטות המבוססות על תשומות (כגון עלויות שהתהוו).</p>

אנו ממליצים לחברות אשר המזכר לדיון רלוונטי לגביהם להעיר הערות ולהשתתף בהליך ההתקנה והשימוע הציבורי.

יובהר כי האמור לעיל אינו בגדר ייעוץ מקצועי ואינו מהווה תחליף לקריאה מעמיקה ומלאה של המזכר לדיון.

לקישור למזכר לדיון באתר המוסד לתקינה [לחץ/י כאן](#).

בברכה,

המחלקה המקצועית