

# תקן דיווח כספי בינלאומי 15

## הכנסות מחוזים עם לקוחות

### International Financial Reporting Standard 15

## Revenue from Contracts with Customers

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר פורסמו עד 31 במאי 2016 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 בינואר 2017. אולם, מועד תחילה של תקן דיווח כספי בינלאומי 15 שפורסם בספטמבר 2015, אשר דחה את מועד התחילה של תקן דיווח כספי בינלאומי 15 ליום 1 בינואר 2018 והבהרות לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 שפורסם באפריל 2016 ומועד תחילתו הוא במועד תחילתו של תקן דיווח כספי בינלאומי 15 שולבו בתקן זה.

#### תיקונים אחרים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2017

תקן דיווח כספי בינלאומי 15 והמסמכים הנלווים אליו תוקנו על ידי:

- תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות (פורסם בינואר 2016) (מועד תחילה 1 בינואר 2019)

מועד התחילה של התיקונים הוא לאחר 1 בינואר 2017 ולכן במהדורה זו הם לא שולבו אלא נכללו בנפרד, במסגרת נספח ד לתקן דיווח כספי בינלאומי 16.

## תוכן עניינים

החל מסעיף

	<b>מבוא*</b>
	<b>תקן דיווח כספי בינלאומי 15</b>
	<b>הכנסות מחוזים עם לקוחות</b>
1	מטרת התקן
2	קיום מטרת התקן
5	תחולה
9	הכרה
9	זיהוי החוזה
17	שילוב של חוזים
18	תיקוני חוזה
22	זיהוי מחויבויות ביצוע
24	הבטחות בחוזים עם לקוחות
26	סחורות או שירותים מובחנים
31	קיום מחויבויות ביצוע
35	מחויבויות ביצוע שמקוימות לאורך זמן
38	מחויבויות ביצוע שמקוימות בנקודת זמן
	מדידת התקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות
39	ביצוע
46	<b>מדידה</b>
47	<b>קביעת מחיר העסקה</b>
50	תמורה משתנה
60	קיומו של רכיב מימון משמעותי בחוזה
66	תמורה שאינה במזומן
70	תמורה לשלם ללקוח
73	<b>הקצאת מחיר העסקה למחויבויות ביצוע</b>
76	הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים
81	הקצאת הנחה
84	הקצאת תמורה משתנה
87	<b>שינויים במחיר העסקה</b>
91	<b>עלויות חוזה</b>
91	עלויות תוספתיות של השגת חוזה
95	עלויות לקיום חוזה
99	הפחתה וירידת ערך
105	<b>הצגה</b>
110	<b>גילוי</b>

\* לא תורגם לעברית

## תוכן עניינים (המשך)

113	<b>חוזים עם לקוחות</b>
114	פיצול של הכנסות
116	יתרות חוזיות
119	מחויבויות ביצוע
120	מחיר העסקה שהוקצה ליתרת מחויבויות הביצוע
123	<b>שיקולי דעת משמעותיים ביישום תקן זה</b>
124	קביעת העיתוי של קיום מחויבויות ביצוע
124	קביעת מחיר העסקה והסכומים שהוקצו
126	למחויבויות הביצוע
	<b>נכסים שהוכרו מהעלויות להשגת חוזה עם לקוח או</b>
127	<b>לקימו</b>
129	<b>הקלות מעשיות</b>
	<b>נספחים</b>
	<b>נספח א מונחים מוגדרים</b>
	<b>נספח ב הנחיות יישום</b>
	<b>נספח ג מועד תחילה והוראות מעבר</b>
	<b>נספח ד תיקונים לתקנים אחרים</b>
	<b>אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תקן</b>
	<b>דיווח כספי בינלאומי 15 שפורסם במאי 2014*</b>
	<b>בסיס למסקנות*</b>
	<b>נספחים</b>
	<b>נספח א - השוואה של תקן דיווח כספי בינלאומי 15</b>
	<b>לנושא 606*</b>
	<b>נספח ב - תיקונים לבסיס למסקנות של תקנים</b>
	<b>אחרים*</b>
	<b>דוגמאות להמחשה*</b>
	<b>נספח</b>
	<b>תיקונים להנחיות של תקנים אחרים*</b>

\* לא תורגם לעברית

## תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות

תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות (IFRS 15) מפורט בסעיפים 1-129 ובנספחים א-ד. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. מונחים המוגדרים בנספח א מופיעים באותיות מוטות בפעם הראשונה בה הם מופיעים בתקן. הגדרות של מונחים אחרים מובאות במילון המונחים לתקני דיווח כספי בינלאומיים. יש לקרוא את תקן דיווח כספי בינלאומי 15 בהקשר למטרת התקן ולבסיס למסקנות, להקדמה לתקני דיווח כספי בינלאומיים ולמסגרת המושגית לדיווח כספי. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, מספק בסיס לבחירה ויישום של מדיניות חשבונאית בהעדר הנחיות מפורשות.

### מטרת התקן

1. מטרת תקן זה היא לקבוע את העקרונות שישות 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. בכדי לקיים את המטרה שבסעיף 1, עקרון הליבה של תקן זה הוא שישות תכיר בהכנסות על מנת לתאר את ההעברה של סחורות או שירותים שהובטחו ללקוחות בסכום שמשקף את התמורה שישות מצפה להיות זכאית לה עבור סחורות או שירותים אלה.

3. ישות תביא בחשבון את התנאים של החוזה ואת כל העובדות והנסיבות הרלוונטיות בעת יישום תקן זה. ישות 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 שישות תיישם תקן זה לתיק של חוזים (או מחויבויות ביצוע) עם מאפיינים דומים אם הישות מצפה באופן סביר שההשפעה על הדוחות הכספיים של יישום תקן זה לתיק לא תהיה שונה באופן מהותי מיישום תקן זה לחוזים היחידים (או מחויבויות הביצוע) הכלולים בתיק זה. בעת הטיפול החשבונאי בתיק, ישות תשתמש באומדנים והנחות אשר משקפים את הגודל והרכב של התיק.

## תחולה

5. ישות תיישם תקן זה לכל החוזים עם לקוחות, למעט כלהלן:
- (א) חוזי חכירה אשר בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 17 *חכירות*.
- (ב) חוזי ביטוח אשר בתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 4 *חוזי ביטוח*.
- (ג) מכשירים פיננסיים וזכויות או מחויבויות חוזיות אחרות אשר בתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 9 *מכשירים פיננסיים*, תקן דיווח כספי בינלאומי 10 *דוחות כספיים מאוחדים*, תקן דיווח כספי בינלאומי 11 *הסדרים משותפים*, תקן חשבונאות בינלאומי 27 *דוחות כספיים נפרדים* ותקן חשבונאות בינלאומי 28 *השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות*; וכן
- (ד) החלפות לא כספיות בין ישויות באותו קו עסקים 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. ישות תיישם תקן זה לחוזה (מלבד חוזה המפורט בסעיף 5) רק אם הצד שכנגד לחוזה הוא לקוח. לקוח הוא צד שהתקשר בחוזה עם ישות על מנת להשיג סחורות או שירותים שהם תוצר של הפעילויות הרגילות של הישות עבור תמורה. צד שכנגד לחוזה לא יהיה לקוח אם, לדוגמה, הצד שכנגד התקשר בחוזה עם הישות כדי להשתתף בפעילות או בתהליך בהם 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 הישות.
7. חוזה עם לקוח עשוי להיות באופן חלקי בתחולת תקן זה ובאופן חלקי בתחולתם של תקנים אחרים המפורטים בסעיף 5.
- (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 73-86 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 91-104). ישות תיישם סעיפים אלה רק לעלויות שהתהוו אשר מתייחסות לחוזה עם לקוח (או לחלק מחוזה זה) אשר בתחולת תקן זה.

## הכרה

### זיהוי החוזה

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 52).

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. 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 השירותים שהובטחו). ישות תביא בחשבון פרקטיקות ותהליכים אלה בקביעה אם ומתי הסכם עם לקוח יוצר זכויות ומחויבויות הניתנות לאכיפה.
11. 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.
12. 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.
13. אם חוזה עם לקוח עונה על הקריטריונים בסעיף 9 במועד ההתקשרות בחוזה, ישות לא תעריך מחדש קריטריונים אלה אלא אם כן יש סימן לשינוי משמעותי בעובדות ובנסיבות. לדוגמה, אם יכולת הלקוח לשלם את התמורה מתדרדרת באופן משמעותי, ישות תעריך מחדש אם צפוי שהישות תגבה את התמורה לה תהיה זכאית עבור יתרת הסחורות או השירותים אשר יועברו ללקוח.
14. אם חוזה עם לקוח אינו עונה על הקריטריונים בסעיף 9, ישות תמשיך להעריך את החוזה כדי לקבוע אם הקריטריונים בסעיף 9 מתקיימים לאחר מכן.
15. כאשר חוזה עם לקוח אינו מקיים את הקריטריונים בסעיף 9 והישות מקבלת תמורה מהלקוח, הישות תכיר בתמורה שהתקבלה כהכנסות רק כאשר אחד מהאירועים הבאים התרחש:

- (א) לישות לא נותרו מחויבויות להעביר סחורות או שירותים ללקוח וכל, או למעשה כל, התמורה שהובטחה על ידי הלקוח התקבלה על ידי הישות והיא לא ניתנת להחזרה; או
- (ב) החוזה בוטל והתמורה שהתקבלה מהלקוח אינה ניתנת להחזרה.

16. ישות תכיר בתמורה שהתקבלה מלקוח כהתחייבות עד שאחד מהאירועים בסעיף 15 מתרחש או עד אשר הקריטריונים בסעיף 9 מתקיימים לאחר מכן (ראה סעיף 14). 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

17. ישות תשלב שני חוזים או יותר שההתקשרות בהם הייתה באותו מועד או במועד סמוך עם אותו לקוח (או צדדים קשורים של הלקוח) ותטפל בחוזים כחוזה 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 22-30.

### תיקוני חוזה

18. 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.



19. ייתכן שתיקון 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 54-55 לגבי אמידת תמורה משתנה ולסעיפים 56-58 לגבי הגבלת אומדנים של תמורה משתנה.

20. ישות תטפל בתיקון חוזה כחוזה נפרד אם קיימים שני התנאים הבאים:

(א) היקף החוזה גדל בשל תוספת של סחורות או שירותים שהובטחו שהם מובחנים (distinct) (בהתאם לסעיפים 26-30); וכן

(ב) מחיר החוזה גדל בסכום תמורה אשר משקף את מחירי המכירה העומדים בפני עצמם (להלן - מחירי מכירה נפרדים) של הישות של הסחורות והשירותים 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 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.

21. אם תיקון חוזה אינו מטופל כחוזה נפרד בהתאם לסעיף 20, 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 השירותים שהועברו במועד תיקון החוזה או לפניו. סכום התמורה שיוקצה ליתרת מחויבויות הביצוע (או ליתרת הסחורות או השירותים המובחנים במחויבות ביצוע יחידה שזוהתה בהתאם לסעיף 22(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 כקטון 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**

22. במועד ההתקשרות בחוזה, ישות תעריך 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 שירותים) שהם מובחנים; או

(ב) סדרה של סחורות או שירותים מובחנים שהם למעשה זהים ויש להם אותו דפוס העברה ללקוח (ראה סעיף 23).

23. לסדרה של סחורות או 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 35 להיות מחויבות ביצוע המקוימת לאורך זמן; וכן

(ב) בהתאם לסעיפים 39-40, 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

24. 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.

25. 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 יידרש 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

26. 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) מכירה של זכויות לסחורות או שירותים שנרכשו על ידי ישות (לדוגמה, כרטיס שנמכר על ידי ישות הפועלת כספק עיקרי, כמתואר בסעיפים 34ב-38);

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

(ה) 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;

(ו) מתן שירות של תיווך שצד אחר יעביר סחורות או שירותים ללקוח (לדוגמה, פעולה כסוכן של צד אחר, כמתואר בסעיפים 34ב-38);

(ז) 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);

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

(ט) הענקת רישיונות (ראה סעיפים 52-53ב6); וכן

(י) הענקת אופציות לרכישת סחורות או שירותים נוספים (כאשר אופציות אלה מספקות ללקוח זכות מהותית, כמתואר בסעיפים 39-43ב).

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

(א) הלקוח יכול להפיק תועלת מהסחורה או השירות 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).

28. לקוח יכול להפיק תועלת מסחורה או משירות בהתאם לסעיף 27(א) אם ניתן להשתמש, לצרוך, 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 שירות בעצמם. עבור סחורות או שירותים אחרים, לקוח יוכל להפיק תועלת מהסחורה או השירות 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 מהסחורה או מהשירות 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 שירות בעצמם או ביחד עם משאבים אחרים הניתנים להשגה בנקל.

29. בהערכה אם ההבטחות של ישות להעביר סחורות או שירותים ללקוח ניתנות לזיהוי בנפרד בהתאם לסעיף 27(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 שירותים אשר מייצגת את התוצר המשולב או התוצרים המשולבים עבורם הלקוח התקשר בחוזה. במילים אחרות, הישות משתמשת בסחורות או בשירותים כתשומות על מנת ליצר 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 על ידי אחד או יותר מהסחורות או מהשירותים האחרים בחוזה. לדוגמה, במקרים אחדים, שניים או יותר מהסחורות או מהשירותים מושפעים באופן משמעותי זה מזה מאחר שהישות לא הייתה מסוגלת לקיים את הבטחתה על ידי העברת כל אחד מהסחורות או מהשירותים בנפרד.

30. 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 שירותים שהיא מובחנת. במקרים אחדים, התוצאה עשויה להיות שהישות תטפל בכל הסחורות או השירותים שהובטחו בחוזה כמחויבות ביצוע יחידה.

## קיום מחויבויות ביצוע

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

32. לכל מחויבות ביצוע שזוהתה בהתאם לסעיפים 22-30, ישות תקבע במועד ההתקשרות בחוזה אם היא מקיימת את מחויבות הביצוע לאורך זמן (בהתאם לסעיפים 35-37) או מקיימת את מחויבות הביצוע בנקודת זמן (בהתאם לסעיף 38). אם ישות אינה מספקת מחויבות ביצוע לאורך זמן, מחויבות הביצוע מסופקת בנקודת זמן.

33. 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.

34. בעת הערכה אם לקוח משיג שליטה על נכס, ישות תביא בחשבון כל הסכם לרכוש מחדש את הנכס (ראה סעיפים 64b-76b).

### **מחויבויות ביצוע שמקוימות לאורך זמן**

35. ישות מעבירה שליטה על סחורה או 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 3b-4b);

(ב) ביצועי הישות יוצרים או משפרים נכס (לדוגמה, עבודה בתהליך) אשר נשלט על ידי הלקוח תוך כדי יצירתו או שיפורו (ראה סעיף 5b); או

(ג) ביצועי הישות אינם יוצרים נכס עם שימוש אלטרנטיבי לישות (ראה סעיף 36) ולישות יש זכות לתשלום הניתנת לאכיפה עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד (ראה סעיף 37).

36. 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. ההערכה אם לנכס יש שימוש אלטרנטיבי לישות נערכת במועד ההתקשרות בחוזה. לאחר מועד ההתקשרות בחוזה, ישות לא תעדכן את הערכתה לשימוש אלטרנטיבי של נכס אלא אם כן הצדדים לחוזה מאשרים תיקון חוזה אשר משנה באופן ממשי את מחויבות הביצוע. סעיפים 66-82 מספקים הנחיות להערכה אם לנכס יש שימוש אלטרנטיבי לישות.

37. 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 35(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 9-13 מספקים הנחיות להערכת קיומה של זכות לתשלום ויכולת אכיפתה ואם זכות זו של הישות לתשלום הייתה מזכה את הישות לקבלת תשלום עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד.

### מחויבויות ביצוע שמקוימות בנקודת זמן

38. אם מחויבות ביצוע אינה מקוימת לאורך זמן בהתאם לסעיפים 37-35, 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 31-34. 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 בתמורה.

(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 64ב-76, 77-78 ו- 79ב-82 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 83ב-86.



### מדידת התקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות ביצוע

39. לכל מחויבות ביצוע שמקוימת לאורך זמן בהתאם לסעיפים 35-37, 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 שירותים שהובטחו ללקוח (כלומר הקיום של מחויבות הביצוע של הישות).

40. 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

41. שיטות מתאימות למדידת התקדמות כוללות שיטות המבוססות על תפוקות ושיטות המבוססות על תשומות. סעיפים 14ב-19 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 השירות שהישות הבטיחה להעביר ללקוח.

42. 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.

43. 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 בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות.

### מידות סבירות להתקדמות

44. ישות תכיר בהכנסות ממחויבות ביצוע שקוימה לאורך זמן רק אם הישות יכולה למדוד באופן סביר את התקדמותה לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע. 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.

45. בנסיבות אחדות (לדוגמה, בשלבים המוקדמים של חוזה), ייתכן שישות לא תוכל 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.

## מדידה

46. 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 56-58) אשר מוקצה למחויבות ביצוע זו.

### קביעת מחיר העסקה

47. ישות תביא בחשבון את התנאים של החוזה ואת הפרקטיקות העסקיות הנהוגות שלה לקביעת מחיר העסקה. מחיר העסקה הוא סכום התמורה לו הישות מצפה 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.

48. 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 50-55 ו-59);

(ב) הגבלת אומדנים של תמורה משתנה (ראה סעיפים 56-58);

(ג) קיומו של רכיב מימון משמעותי בחוזה (ראה סעיפים 60-65);

(ד) תמורה שלא במזומן (ראה סעיפים 66-69); וכך

(ה) תמורה שיש לשלם ללקוח (ראה סעיפים 70-72).

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

## תמורה משתנה

50. אם התמורה שהובטחה בחוזה כוללת סכום משתנה, ישות תאמוד את סכום התמורה לו הישות תהיה זכאית בתמורה להעברת הסחורות או השירותים שהובטחו ללקוח.
51. 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.
52. ההשתנות המתייחסת 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, החזר או זיכוי.
- (ב) עובדות ונסיבות אחרות מצביעות על כך שכוונת הישות, בעת ההתקשרות בחוזה עם הלקוח, היא להציע ויתור על מחיר ללקוח.
53. 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 בתחום 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 בתחום 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 בונוס על ביצועים או שלא).

54. 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 בו הישות משתמשת לאמוד את הסכום של תמורה משתנה יהיה בדרך כלל דומה למידע בו הנהלת הישות משתמשת במהלך תהליך הצעת מחיר (bid and proposal process) ובקביעת המחירים לסחורות או השירותים שהובטחו.

### התחייבויות להחזר כספי

55. 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, בהתחייבות בגין חוזה) תעודכן בסוף כל תקופת דיווח בגין שינויים בנסיבות. ישות תיישם את ההנחיות בסעיפים 20-27 על מנת לטפל בהתחייבות להחזר כספי המתייחסת למכירה עם זכות החזרה.

### הגבלת אומדנים של תמורה משתנה

56. ישות תכלול במחיר העסקה את כל הסכום של תמורה משתנה, או את חלקו, שנאמד בהתאם לסעיף 53 רק במידה שצפוי ברמה גבוהה שביטול משמעותי בסכום ההכנסות המצטברות שהוכרו לא יתרחש כאשר אי הוודאות הקשורה לתמורה המשתנה תתברר לאחר מכן.

57. בהערכה 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 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.

58. ישות תיישם את סעיף 63 על מנת לטפל בתמורה שהיא בצורה של תמלוגים מבוססי מכירות או מבוססי שימוש שהובטחו בתמורה לרישיון של קניין רוחני.

### *הערכה מחדש של תמורה משתנה*

59. בסוף כל תקופת דיווח, ישות תעדכן את מחיר העסקה שנאמד (כולל עדכון הערכתה 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 87-90.

### **קיומו של רכיב מימון משמעותי בחוזה**

60. 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.

61. 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 בהערכה 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 השירותים שהובטחו; וכן

(ב) ההשפעה המשולבת של שני הבאים:

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

(ii) שערי ריבית השוררים בשוק הרלוונטי.

62. על אף ההערכה בסעיף 61, 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 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 השירות (כמתואר בסעיף 61) 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.

63. כהקלה מעשית, ישות אינה צריכה להתאים את סכום התמורה שהובטחה בגין השפעות של רכיב מימון משמעותי אם הישות מצפה, במועד ההתקשרות בחוזה, שהתקופה בין המועד בו הישות מעבירה סחורה או שירות שהובטחו ללקוח לבין המועד בו הלקוח משלם עבור סחורה או שירות אלה תהיה שנה אחת או תקופה קצרה משנה אחת.

64. על מנת לקיים את המטרה בסעיף 61, 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 בהערכת סיכון האשראי של הלקוח).

65. 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

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

67. 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 השירותים שהובטחו ללקוח (או לקבוצת לקוחות) עבור תמורה.

68. 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 56-58.

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

## תמורה לשלם ללקוח

70. 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 26-30) שהלקוח מעביר לישות. אם התמורה לשלם ללקוח כוללת סכום משתנה, ישות תאמוד את מחיר העסקה (כולל הערכה אם האומדן של התמורה המשתנה הוא מוגבל) בהתאם לסעיפים 58-50.

71. אם תמורה לשלם ללקוח היא תשלום עבור סחורה או שירות מובחנים מהלקוח, ישות תטפל ברכישה של הסחורה או השירות באותה הדרך בה היא מטפלת ברכישות אחרות מספקים. אם הסכום של התמורה לשלם ללקוח עולה על השווי ההוגן של הסחורה או 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 השירות שמתקבלים מהלקוח, עליה לטפל בכל התמורה לשלם ללקוח כהקטנה של מחיר העסקה.

72. בהתאם לכך, 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 השירותים המתייחסים ללקוח; וכן

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

## הקצאת מחיר העסקה למחויבויות ביצוע

73. 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 מצפה להיות זכאית עבור העברת סחורות או שירותים שהובטחו ללקוח.



74. על מנת לקיים את מטרת ההקצאה, ישות תקצה את מחיר העסקה לכל מחויבות ביצוע שזוהתה בחוזה על בסיס יחסי של מחיר המכירה הנפרד בהתאם לסעיפים 76-80, למעט כמפורט בסעיפים 81-83 (להקצאת הנחות) ובסעיפים 84-86 (להקצאת תמורה הכוללת סכומים משתנים).

75. סעיפים 76-86 אינם חלים אם לחוזה יש רק מחויבות ביצוע אחת. עם זאת, סעיפים 84-86 עשויים לחול אם ישות מבטיחה להעביר סדרה של סחורות או שירותים מובחנים המזוהים כמחויבות ביצוע יחידה בהתאם לסעיף 22(ב) והתמורה שהובטחה כוללת סכומים משתנים.

### הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים

76. 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 השירות המובחנים בבסיס כל מחויבות ביצוע בחוזה ותקצה את מחיר העסקה באופן יחסי למחירי מכירה נפרדים אלה.

77. 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 שירות כאשר הישות מוכרת סחורה או שירות אלה בנפרד בנסיבות דומות וללקוחות דומים. מחיר שנקבע בחוזה או מחיר מחירון לסחורה או שירות עשויים להיות (אך לא בהכרח) מחיר המכירה הנפרד של סחורה או שירות אלה.

78. 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 73. 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.

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

(א) גישת הערכת שוק מתואמת - ישות יכולה להעריך את השוק בו 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 שירותים 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 רשאית לאמוד את מחיר המכירה הנפרד על ידי התייחסות למחיר העסקה הכולל בניכוי סך מחירי המכירה הנפרדים הניתנים לצפייה של סחורות או שירותים אחרים שהובטחו בחוזה. עם זאת, ישות רשאית להשתמש בגישת השארית על מנת לאמוד, בהתאם לסעיף 78, את מחיר המכירה הנפרד של סחורה או שירות רק אם אחד מהקריטריונים הבאים מתקיים:

(i) הישות מוכרת את אותה הסחורה או 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 שירות אלה והסחורה או השירות לא נמכרו בעבר על בסיס נפרד (כלומר מחיר המכירה הוא אינו וודאי).

80. ייתכן שיהיה צורך להשתמש בשילוב של שיטות כדי לאמוד את מחירי המכירה הנפרדים של הסחורות או השירותים שהובטחו בחוזה אם לשניים מסחורות או שירותים 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 שירותים שהובטחו שלהם מחירי מכירה נפרדים משתנים מאוד או לא וודאיים ולאחר מכן להשתמש בשיטה אחרת כדי לאמוד את מחירי המכירה הנפרדים של סחורות או 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 תעריך אם הקצאת מחיר העסקה לפי אומדן מחירי מכירה נפרדים אלה תהיה עקבית עם מטרת ההקצאה בסעיף 73 והדרישות לאמידת מחירי מכירה נפרדים בסעיף 78.

## הקצאת הנחה

81. לקוח מקבל הנחה על רכישת חבילה של סחורות או שירותים אם סך מחירי המכירה הנפרדים של סחורות או שירותים אלה שהובטחו בחוזה עולה על התמורה שהובטחה בחוזה. למעט מקרים בהם לישות יש ראייה ניתנת לצפייה בהתאם לסעיף 82 שכל ההנחה מתייחסת למחויבות ביצוע אחת, או יותר, אך לא לכל מחויבות הביצוע בחוזה, הישות תקצה הנחה באופן יחסי לכל מחויבות 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 השירותים המובחנים הכלולים בעסקה.

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

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

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

(ג) ההנחה הניתנת לייחוס לכל אחת מהחבילות של הסחורות או השירותים המתוארות בסעיף 82(ב) היא למעשה זהה להנחה בחוזה וניתוח של הסחורות או השירותים בכל חבילה מספק ראייה ניתנת לצפייה של מחויבות הביצוע (או מחויבות הביצוע) אליה שייכת כל ההנחה בחוזה.

83. אם הנחה מוקצית בשלמותה למחויבות ביצוע אחת, או יותר, בחוזה בהתאם לסעיף 82, ישות תקצה את ההנחה לפני השימוש בגישה השארית כדי לאמוד את מחיר המכירה הנפרד של סחורה או שירות בהתאם לסעיף 79(ג).

## הקצאת תמורה משתנה

84. 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 מחויבות הביצוע בחוזה (לדוגמה, בנוסע עשוי להיות מותנה בכך 1865

שהישות תעביר סחורה או שירות שהובטחו בתוך תקופת זמן מוגדרת); או

(ב) לסחורה או שירות מובחנים יחידים, או יותר, אך לא לכל הסחורות או השירותים המובחנים שהובטחו בסדרה של סחורות או שירותים מובחנים המהווים חלק ממחויבות ביצוע יחידה בהתאם לסעיף 22(ב) (לדוגמה, התמורה שהובטחה לשנה השנייה של חוזה שירותי ניקוי לשנתיים תגדל על בסיס השינוי במדד אינפלציה מוגדר).

85. ישות תקצה סכום משתנה (ושינויים עוקבים לסכום זה) בשלמותו למחויבות ביצוע או לסחורה או שירות מובחנים המהווים חלק ממחויבות ביצוע יחידה בהתאם לסעיף 22(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 השירות המובחנים היא עקבית עם מטרת ההקצאה בסעיף 73 בעת הבאה בחשבון של כל מחויבויות הביצוע ותנאי התשלום בחוזה.

86. דרישות ההקצאה בסעיפים 73-83 ייושמו על מנת להקצות את יתרת הסכום של מחיר העסקה שאינו מקיים את הקריטריונים בסעיף 85.

## שינויים במחיר העסקה

87. 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 מצפה להיות זכאית בתמורה לסחורות או לשירותים שהובטחו.

88. 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 בה מחיר העסקה משתנה.

89. ישות תקצה שינוי במחיר העסקה בשלמותו למחויבות ביצוע אחת, או יותר, אך לא לכל מחויבויות הביצוע בחוזה או לסחורה או שירות מובחנים יחידים, או יותר, אך לא לכל הסחורות או השירותים המובחנים שהובטחו בסדרה המהווה חלק ממחויבות ביצוע יחידה בהתאם לסעיף 22(ב) אלא אם הקריטריונים בסעיף 85 להקצאת תמורה משתנה מתקיימים.

90. ישות תטפל בשינוי במחיר העסקה הנובע כתוצאה מתיקון חוזה בהתאם לסעיפים 18-21. עם זאת, לשינוי במחיר העסקה שמתרחש לאחר תיקון חוזה, ישות תיישם סעיפים 87-89 על מנת להקצות את השינוי במחיר העסקה בכל אחת מהדרכים הבאות שהיא רלוונטית:

(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 21(א).

(ב) בכל המקרים האחרים בהם התיקון לא טופל כחוזה נפרד בהתאם לסעיף 20, 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

### עלויות תוספתיות של השגת חוזה

91. ישות תכיר כנכס את העלויות התוספתיות של השגת חוזה עם לקוח אם הישות מצפה להשיב עלויות אלה.

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

93. 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.

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

## עלויות לקיום חוזה

95. אם העלויות שהתהוו בקיום חוזה עם לקוח אינן בתחולה של תקן אחר (לדוגמה, תקן חשבונאות בינלאומי 2 מלאי, תקן חשבונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע או תקן חשבונאות בינלאומי 38 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.

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

97. 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 המשמשים לקיום החוזה);

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

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

98. 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 97);
- (ב) עלויות שבזבזו של חומרים, עבודה או משאבים אחרים לקיום החוזה שלא באו לידי ביטוי במחיר החוזה;
- (ג) עלויות המתייחסות למחויבויות ביצוע שקוימו (או למחויבויות ביצוע שקוימו באופן חלקי) בחוזה (כלומר עלויות המתייחסות לביצועי עבר); וכן
- (ד) עלויות שהישות אינה יכולה להבדיל אם העלויות מתייחסות למחויבויות ביצוע שלא קוימו או למחויבויות ביצוע שקוימו (או למחויבויות ביצוע שקוימו באופן חלקי).

### הפחתה וירידת ערך

99. נכס שהוכר בהתאם לסעיף 91 או 95 יופחת על בסיס שיטתי שהוא עקבי עם ההעברה ללקוח של הסחורות או השירותים אליהם מתייחס הנכס. הנכס יכול להיות קשור לסחורות או שירותים שיועברו במסגרת חוזה ספציפי צפוי (כמתואר בסעיף 95(א)).
100. ישות תעדכן את ההפחתה על מנת לשקף שינוי משמעותי בעיתוי החזוי של הישות להעברה ללקוח של הסחורות או השירותים אליהם מתייחס הנכס. שינוי כזה יטופל כשינוי באומדן חשבונאי בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8.
101. ישות תכיר בהפסד מירידת ערך ברווח או הפסד במידה שהערך בספרים של נכס שהוכר בהתאם לסעיף 91 או 95 עולה על:
- (א) יתרת הסכום של תמורה שהישות מצפה לקבל בתמורה לסחורות או השירותים אליהם מתייחס הנכס; בניכוי
- (ב) העלויות המתייחסות במישרין להספקת סחורות או שירותים אלה אשר לא הוכרו כהוצאות (ראה סעיף 97).
102. לצורך יישום סעיף 101 על מנת לקבוע את הסכום של התמורה שישות מצפה לקבל, ישות תשתמש בעקרונות לקביעת מחיר העסקה (פרט לדרישות בסעיפים 56-58 על הגבלת אומדנים של תמורה משתנה) ותתאים סכום זה על מנת לשקף את ההשפעות של סיכון האשראי של הלקוח.

103. לפני שישות מכירה בהפסד מירידת ערך לנכס שהוכר בהתאם לסעיף 91 או 95, הישות תכיר בהפסד מירידת ערך כלשהו לנכסים המתייחסים לחוזה שהוכרו בהתאם לתקנים אחרים (לדוגמה, תקן חשבונאות בינלאומי 2, תקן חשבונאות בינלאומי 16 ותקן חשבונאות בינלאומי 38). לאחר יישום מבחן ירידת הערך בסעיף 101, ישות תכלול את הערך בספרים הנובע מכך של הנכס שהוכר בהתאם לסעיף 91 או 95 בערך בספרים של היחידה מניבת-מזומנים אליה הוא שייך לצורך יישום תקן חשבונאות בינלאומי 36 ירידת ערך נכסים ליחידה מניבת-מזומנים זו.

104. ישות תכיר ברווח או הפסד ביטול של חלק מהפסד מירידת ערך, או של כולו, שהוכר קודם לכן בהתאם לסעיף 101 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

105. 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.

106. 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.

107. אם הישות מבצעת העברה של סחורות או 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. ישות תבחן ירידת ערך של נכס בגין חוזה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9. ירידת ערך של נכס בגין חוזה תימדד, תוצג וייתן בגינה גילוי לפי אותו בסיס כמו נכס פיננסי שהוא בתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 9 (ראה גם סעיף 113(ב)).



108. 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. ישות תטפל בחייבים בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9. בעת הכרה לראשונה בחייבים מחוזה עם לקוח, הפרש כלשהו בין המדידה של החייבים בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 לבין הסכום המקביל של ההכנסות שהוכרו יוצג כהוצאה (לדוגמה, כהפסד מירידת ערך).

109. 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

110. 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 כל הפריטים הבאים:

(א) החוזים שלה עם לקוחות (ראה סעיפים 113-122);

(ב) שיקולי הדעת המשמעותיים, ושינויים בשיקולי הדעת, שנעשו ביישום תקן זה לחוזים אלה (ראה סעיפים 126-123); וכן

(ג) נכסים כלשהם שהוכרו מהעלויות להשיג או לקיים חוזה עם לקוח בהתאם לסעיפים 91 או 95 (ראה סעיפים 127-128).

111. ישות תביא בחשבון את רמת הפירוט הנדרשת כדי לספק את מטרת הגילוי וכמה דגש יש 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 הצירוף של פריטים שיש להם למעשה מאפיינים שונים.

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

## חוזים עם לקוחות

113. ישות תיתן גילוי לכל הסכומים הבאים לתקופת הדיווח אלא אם כן סכומים אלה מוצגים בנפרד בדוח על הרווח הכולל בהתאם לתקנים אחרים:

- (א) הכנסות שהוכרו מחוזים עם לקוחות, אשר הישות תיתן גילוי בנפרד מהכנסותיה ממקורות אחרים; וכן
- (ב) הפסדים מירידת ערך כלשהם שהוכרו (בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9) על חייבים או על נכסים בגין חוזה הנובעים מחוזים של הישות עם לקוחות, אשר הישות תיתן גילוי בנפרד מהפסדים מירידת ערך מחוזים אחרים.

## פיצול של הכנסות

114. ישות תפצל הכנסות שהוכרו מחוזים עם לקוחות לקבוצות המתארות את האופן שבו המהות, הסכום, העיתוי וחוסר הוודאות של הכנסות ותזרימי מזומנים מושפעים מגורמים כלכליים. ישות תיישם את ההנחיות בסעיפים 87-89 בעת בחירת הקבוצות שישמשו לפיצול הכנסות.

115. בנוסף, ישות תיתן גילוי למידע מספיק על מנת לאפשר למשתמשים בדוחות הכספיים להבין את היחסים בין הגילוי של הכנסות מפוצלות (בהתאם לסעיף 114) לבין המידע על הכנסות שניתן לו גילוי לכל מגזר בר דיווח, אם הישות מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 8 מגזרי פעילות.

## יתרות חוזיות

116. ישות תיתן גילוי לכל הפרטים הבאים:

- (א) יתרות 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;
- (ב) הכנסות שהוכרו בתקופת הדיווח שנכללו ביתרת התחייבות בגין חוזה בתחילת התקופה; וכן
- (ג) הכנסות שהוכרו בתקופת הדיווח ממחויבויות ביצוע שקוימו (או שקוימו באופן חלקי) בתקופות קודמות (לדוגמה, שינויים במחיר העסקה).

117. ישות תסביר את האופן שבו העיתוי של קיום מחויבויות הביצוע שלה (ראה סעיף 119(א)) מתייחס לעיתוי הטיפוסי של התשלום

(ראה סעיף 119(ב)) וההשפעה שיש לגורמים אלה על יתרות נכס בגין חוזה והתחייבות בגין חוזה. ההסבר המסופק עשוי לכלול מידע איכותי.

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

- (א) שינויים בשל צירופי עסקים;
- (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 בהערכה אם אומדן של תמורה משתנה הוא מוגבל) או תיקון חוזה;
- (ג) ירידת ערך של נכס בגין חוזה;
- (ד) שינוי בפרק הזמן שזכות לתמורה תהפוך להיות בלתי מותנית (כלומר שנכס בגין חוזה יסווג מחדש לחייבים); וכן
- (ה) שינוי בפרק הזמן שמחויבות ביצוע תקוים (כלומר להכרה בהכנסות הנובעות מהתחייבות בגין חוזה).

### מחויבויות ביצוע

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

- (א) העיתוי בו הישות באופן טיפוסי מקיימת את מחויבויות הביצוע שלה (לדוגמה, בעת משלוח, בעת מסירה, ככל שהשירותים מסופקים או בעת השלמת השירות), כולל העיתוי בו 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 58-56);

(ג) המהות של הסחורות או 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.

### **מחיר העסקה שהוקצה ליתרת מחויבויות הביצוע**

120. ישות תיתן גילוי למידע הבא לגבי יתרת מחויבויות הביצוע שלה:

(א) הסכום המצרפי של מחיר העסקה שהוקצה למחויבויות הביצוע שלא קוימו (או שלא קוימו באופן חלקי) נכון לסוף תקופת הדיווח; וכן

(ב) הסבר לגבי העיתוי בו הישות מצפה להכיר כהכנסות את הסכום שניתן לו גילוי בהתאם לסעיף 120(א). הגילוי יינתן על ידי הישות באחת מהדרכים הבאות:

(i) על בסיס כמותי תוך שימוש ברצועות הזמן שיהיו המתאימות ביותר למשך יתרת מחויבויות הביצוע; או

(ii) על ידי שימוש במידע איכותי.

121. כהקלה מעשית, ישות אינה צריכה לתת גילוי למידע בסעיף 120 בגין מחויבות ביצוע אם אחד מהתנאים הבאים מתקיים:

(א) מחויבות הביצוע היא חלק מחוזה שמשכו המקורי החזוי הוא שנה אחת או תקופה קצרה יותר; או

(ב) הישות מכירה בהכנסות מקיום מחויבות הביצוע בהתאם לסעיף 16.

122. ישות תסביר באופן איכותי אם היא מיישמת את ההקלה המעשית בסעיף 121 ואם תמורה כלשהי מחוזים עם לקוחות אינה כלולה במחיר העסקה ולפיכך, לא נכללה במידע שניתן בגינו גילוי בהתאם לסעיף 120. לדוגמה, אומדן מחיר העסקה לא יכלול סכומים כלשהם של תמורה משתנה שנאמדו והם מוגבלים (ראה סעיפים 56-58).

## **שיקולי דעת משמעותיים ביישום תקן זה**

123. ישות תיתן גילוי לשיקולי הדעת, ולשינויים בשיקולי הדעת, שנעשו ביישום תקן זה אשר משפיעים באופן משמעותי על קביעת הסכום והעיתוי של הכנסות מחוזים עם לקוחות. בפרט, ישות תסביר את שיקולי הדעת, ואת השינויים בשיקולי הדעת, ששימשו בקביעת שני הפרטים הבאים:

(א) העיתוי של קיום מחויבויות ביצוע (ראה סעיפים 124-125);  
וכן

(ב) מחיר העסקה והסכומים המוקצים למחויבויות ביצוע (ראה סעיף 126).

## **קביעת העיתוי של קיום מחויבויות ביצוע**

124. למחויבויות ביצוע שישות מקיימת לאורך זמן, ישות תיתן גילוי לשני הפרטים הבאים:

(א) השיטות המשמשות להכרה בהכנסות (לדוגמה, תיאור של שיטות התפוקה או שיטות התשומה שנעשה בהם שימוש והאופן בו שיטות אלה מיושמות); וכן

(ב) הסבר מדוע השיטות ששימשו מספקות תיאור נאמן של ההעברה של סחורות או שירותים.

125. עבור מחויבויות ביצוע שקוימו בנקודת זמן, ישות תיתן גילוי לשיקולי הדעת המשמעותיים שנעשו בעת הערכת העיתוי שבו לקוח משיג שליטה על סחורות או שירותים שהובטחו.

## **קביעת מחיר העסקה והסכומים שהוקצו למחויבויות ביצוע**

126. ישות תיתן גילוי למידע על השיטות, התשומות וההנחות ששימשו בכל המקרים הבאים:

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

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

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

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

### **נכסים שהוכרו מהעלויות להשגת חוזה עם לקוח או לקיומו**

127. ישות תתאר את שני הפרטים הבאים:

(א) שיקולי הדעת שנעשו בקביעת הסכום של העלויות שהתהוו על מנת להשיג או לקיים חוזה עם לקוח (בהתאם לסעיף 91 או 95); וכן

(ב) השיטה בה היא משתמשת לקביעת ההפחתה לכל תקופת דיווח.

128. ישות תיתן גילוי לכל הפרטים הבאים:

(א) יתרות הסגירה של נכסים שהוכרו מהעלויות שהתהוו על מנת להשיג או לקיים חוזה עם לקוח (בהתאם לסעיפים 91 או 95), לפי קבוצות עיקריות של נכסים (לדוגמה, עלויות להשגת חוזים עם לקוחות, עלויות טרום חוזה ועלויות ארגון חוזים); וכן

(ב) סכום ההפחתה והפסדים מירידת ערך כלשהם שהוכרו בתקופת הדיווח.

### **הקלות מעשיות**

129. אם ישות בוחרת להשתמש בהקלה המעשית שבסעיף 63 (לגבי קיומו של רכיב מימון משמעותי) או בסעיף 94 (לגבי העלויות התוספתיות של השגת חוזה), הישות תיתן גילוי לעובדה זו.

## 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 כאשר זכות זו מותנית בגורם אחר מאשר חלוף הזמן (לדוגמה, בביצועים העתידיים של הישות).

**התחייבות בגין חוזה (contract liability)** מחויבות הישות להעביר סחורות או שירותים ללקוח שבגינם הישות קיבלה תמורה (או שחל מועד פירעונו של הסכום) 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.

## מונחים מוגדרים (המשך)

הבטחה בחוזה עם לקוח להעביר ללקוח:	<b>מחויבות ביצוע</b> <b>(performance obligation)</b>
(א) סחורה או שירות (או חבילה של סחורות או שירותים) שהם מובחנים; או	
(ב) סדרה של סחורות או שירותים מובחנים שהם למעשה זהים ושיש להם אותו דפוס העברה ללקוח.	
הכנסה הנובעת מהפעילויות הרגילות של הישות.	<b>הכנסות (revenue)</b>
המחיר שבו ישות הייתה מוכרת סחורה או שירות שהובטחו בנפרד ללקוח.	<b>מחיר מכירה העומד בפני עצמו (מחיר מכירה נפרד) (stand-alone selling price) (של סחורה או שירות)</b>
סכום התמורה לו הישות מצפה להיות זכאית בתמורה להעברת סחורות או שירותים שהובטחו ללקוח, מלבד סכומים שנגבו לטובת צדדים שלישיים.	<b>מחיר העסקה (transaction price) (עבור חוזה עם לקוח)</b>



## נספח ב

### הנחיות יישום

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן. הוא מתאר את היישום של סעיפים 129-1 ויש לו את אותה סמכות כמו לחלקים אחרים של התקן.

1. הנחיות יישום אלה מאורגנות בקבוצות הבאות:

- (א) מחויבויות ביצוע שמקוימות לאורך זמן (סעיפים 2-13ב);
- (ב) שיטות למדידת התקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות ביצוע (סעיפים 14-19ב);
- (ג) מכירה עם זכות החזרה (סעיפים 20-27ב);
- (ד) אחריות (סעיפים 28-33ב);
- (ה) שיקולי ספק עיקרי או סוכן (סעיפים 34-38ב);
- (ו) אופציות הלקוח לסחורות או שירותים נוספים (סעיפים 39-43ב);
- (ז) זכויות של לקוחות שלא מומשו (סעיפים 44-47ב);
- (ח) תשלום מראש שאינו ניתן להחזרה (ועלויות מתייחסות אחדות) (סעיפים 48-51ב);
- (ט) הענקת רישיון (סעיפים 52-63ב);
- (י) הסכמי רכישה חזרה (סעיפים 64-76ב);
- (יא) הסדרי משגור (סעיפים 77-78ב);
- (יב) הסדרי "חייב והחזק" (bill-and-hold) (סעיפים 79-82ב);
- (יג) קיבול על ידי הלקוח (סעיפים 83-86ב); וכן
- (יד) גילוי של הכנסות מפוצלות (סעיפים 87-89ב).

## מחויבויות ביצוע שמקוימות לאורך זמן

2. בהתאם לסעיף 35, 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 3ב-4);
- (ב) ביצועי הישות יוצרים או משפרים נכס (לדוגמה, עבודה בתהליך) אשר נשלט על ידי הלקוח תוך כדי יצירתו או שיפורו (ראה סעיף 5);
- (ג) ביצועי הישות אינם יוצרים נכס עם שימוש אלטרנטיבי לישות (ראה סעיפים 6ב-8) ולישות יש זכות לתשלום הניתנת לאכיפה עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד (ראה סעיפים 9-13).

### קבלה וצריכה בו זמנית של ההטבות מביצועי הישות (סעיף 35(א))

3. עבור סוגים אחדים של מחויבויות ביצוע, ההערכה 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) בהם הקבלה והצריכה בו זמנית על ידי הלקוח של ההטבות מביצועי הישות ניתנים לזיהוי בנקל.

4. 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 35(ב))**

51. בקביעה אם לקוח שולט על נכס תוך כדי יצירתו או שיפורו בהתאם לסעיף 35(ב), ישות תיישם את דרישות השליטה שבסעיפים 31-34 ו-38. הנכס אשר נוצר או משופר (לדוגמה, נכס עבודה בתהליך) יכול להיות מוחשי או לא מוחשי.

### **ביצועי הישות אינם יוצרים נכס עם שימוש אלטרנטיבי (סעיף 35(ג))**

61. בהערכה אם לנכס יש שימוש אלטרנטיבי לישות בהתאם לסעיף 36, 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 שהחוזה עם הלקוח יבוטל אינה שיקול רלוונטי בהערכה אם הישות תוכל לכוון בנקל את הנכס לשימוש אחר.

71. 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.

81. מגבלה מעשית על יכולת הישות לכוון נכס לשימוש אחר קיימת אם לישות יתהוו הפסדים כלכליים משמעותיים בהכוונת 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 35(ג))**

91. בהתאם לסעיף 37, 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 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 הרווח 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.

10ב. 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 באבן דרך מוסכמת מראש או בעת קיום מלא של מחויבות הביצוע. בהערכה 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.

11ב. 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).

12ב. בהערכה 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 יכלול הערכה 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.

13ב. 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 ראיה של זכות הישות לתשלום עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד. זאת מאחר, לדוגמה, שהחוזה יכול לציין שהתמורה שהתקבלה מהלקוח ניתנת להחזרה מסיבות שאינן כשל הישות לביצוע כפי שהובטח בחוזה.

## **שיטות למדידת התקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות ביצוע**

14ב. שיטות שניתן להשתמש בהן למדידת התקדמות הישות לקראת קיום מלא של מחויבות ביצוע המקוימת לאורך זמן בהתאם לסעיפים 35-37 כוללות:

- (א) שיטות המבוססות על תפוקות (ראה סעיפים 15-17ב); וכן
- (ב) שיטות המבוססות על תשומות (ראה סעיפים 18-19ב).

### **שיטות המבוססות על תפוקות**

15ב. שיטות המבוססות על תפוקות מכירות בהכנסות על בסיס מדידות ישירות של הערך ללקוח של הסחורות או 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 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.

16ב. כהקלה מעשית, אם לישות יש זכות לתמורה מלקוח בסכום שמקביל במישרין לערך ללקוח של ביצועי הישות שהושלמו עד לאותו מועד (לדוגמה, חוזה שירות בו ישות מחייבת בסכום קבוע עבור כל שעה של שירות שסופק), הישות עשויה להכיר בהכנסות בסכום שלגביו לישות יש זכות להגיש חשבונית.

17ב. 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

18ב. 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.

19ב. חיסרון של שיטות המבוססות על תשומות הוא שייתכן שלא יהיה קשר ישיר בין תשומות הישות לבין העברת שליטה על סחורות או שירותים ללקוח. לכן, ישות לא תכלול בשיטה המבוססת על תשומות את ההשפעות של תשומות כלשהן אשר, בהתאם למטרה של מדידת ההתקדמות בסעיף 39, אינן מתארות את ביצועי הישות בהעברת שליטה על סחורות או 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 מצפה 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 34-38).

## מכירה עם זכות החזרה

20. 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.

21ב. 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 מצפה 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.

22ב. הבטחה של ישות להיות מוכנה לקבל מוצר שהוחזר במהלך תקופת החזרה לא תטופל כמחויבות ביצוע בנוסף למחויבות לספק החזר.

23ב. ישות תיישם את הדרישות בסעיפים 47-72 (כולל הדרישות להגבלת אומדנים של תמורה משתנה בסעיפים 56-58) על מנת לקבוע את סכום התמורה לו הישות מצפה להיות זכאית (כלומר לא כולל את המוצרים שחזוי כי יוחזרו). לגבי סכומים כלשהם שהתקבלו (או שהישות זכאית לקבל) להם ישות אינה מצפה 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 הערכתה לגבי הסכומים להם היא מצפה להיות זכאית בתמורה למוצרים שהועברו ותבצע שינוי מקביל במחיר העסקה, ולפיכך בסכום ההכנסות שהוכרו.

24ב. 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).

25ב. 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.

26ב. 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.



27ב. חוזים בהם לקוח יכול להחזיר מוצר פגום בתמורה למוצר תקין יוערכו בהתאם להנחיות לגבי אחריות בסעיפים 28ב-33.

## אחריות

28ב. 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.

29ב. 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 22-30 ותקצה חלק ממחיר העסקה למחויבות ביצוע זו בהתאם לסעיפים 73-86.

30ב. אם ללקוח אין את האפשרות לרכוש אחריות בנפרד, ישות תטפל באחריות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37 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.

31ב. בעת הערכה 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.

32ב. 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.

33ב. חוק שדורש מישות לשלם פיצוי אם המוצרים שלה גורמים לפגיעה או לנזק אינו יוצר מחויבות ביצוע. לדוגמה, יצרן עשוי למכור מוצרים בתחום שיפוט בו 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 בינלאומי 37.

## שיקולי ספק עיקרי או סוכן

34ב. 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 תבילה של סחורות או שירותים מובחנת) שיסופקו ללקוח (ראה סעיפים 27-30). אם חוזה עם לקוח כולל יותר מסחורה או שירות מוגדר אחד, ישות יכולה להיות ספק עיקרי עבור סחורות או שירותים מוגדרים אחדים וסוכנת עבור אחרים.

34בא. על מנת לקבוע את המהות של הבטחתה (כמתואר בסעיף 34ב), הישות:

(א) תזכה את הסחורות או השירותים המוגדרים שיסופקו ללקוח (אשר, לדוגמה, יכולים להיות זכות לסחורה או שירות שיסופקו על ידי צד אחר (ראה סעיף 26)); וכן

(ב) תעריך אם היא שולטת (כמתואר בסעיף 33) בכל סחורה או שירות מוגדרים לפני שאותה סחורה או אותו שירות מועברים ללקוח.

35ב. ישות היא ספק עיקרי אם היא שולטת על הסחורה או השירות המוגדרים לפני שאותה סחורה או אותו 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.

35א. 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 29א)) המסופקים על ידי צד אחר לסחורה או השירות המוגדרים עבורם הלקוח התקשר בחוזה, הישות שולטת בסחורה או השירות המוגדרים לפני שאותה סחורה או אותו שירות מועברים ללקוח. זאת מאחר שהישות תחילה משיגה שליטה על התשומות של הסחורה או השירות המוגדרים (אשר כוללות סחורות או שירותים מצדדים אחרים) ומכוננת את השימוש בהן על מנת ליצור את התוצר המשולב שהוא הסחורה או השירות המוגדרים.

35ב. כאשר (או ככל ש) ישות שהיא ספק עיקרי מקיימת מחויבות ביצוע, הישות מכירה בהכנסות בסכום ברוטו של התמורה לו היא מצפה להיות זכאית עבור הסחורות או השירותים המוגדרים שהועברו.

36ב. 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 מצפה להיות זכאית עבור הארגון שהסחורות או השירותים המוגדרים יסופקו על ידי הצד האחר. שכר טרחה או עמלה של ישות עשויים להיות הסכום נטו של תמורה שנתרה לישות לאחר תשלום לצד האחר מהתמורה שהתקבלה עבור הסחורות או השירותים שסופקו על ידו.

37ב. סימנים המצביעים על כך שישות שולטת על הסחורה או השירות המוגדרים לפני שהם מועברים ללקוח (ולכן היא ספק עיקרי (ראה סעיף 35ב)) 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 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 סחורות או שירותים שסופקו על ידי צדדים אחרים ללקוחות.

37ב. הסימנים בסעיף 37 עשויים להיות יותר רלוונטיים או פחות רלוונטיים להערכת שליטה בהתאם למהות של הסחורה או השירות המוגדרים ולתנאי החוזה. בנוסף, סימנים שונים עשויים לספק ראיות משכנעות יותר בחוזים שונים.

38ב. 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 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).

### **אופציות של לקוח לסחורות או שירותים נוספים**

39ב. אופציות של לקוח לרכישת סחורות או שירותים נוספים בחינם או בהנחה מתבטאות בצורות רבות, כולל תמריצי מכירות, זיכוי מענק ללקוח (או נקודות), אופציות לחידוש חוזה או הנחות אחרות על סחורות או שירותים עתידיים.

40ב. 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.

41ב. אם ללקוח יש את האופציה לרכוש סחורה או שירות נוספים במחיר שישקף את מחיר המכירה הנפרד לסחורה או שירות 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.

42ב. סעיף 74 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.

43ב. 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 רשאית, 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.

### זכויות של לקוחות שלא מומשו

44ב. בהתאם לסעיף 106, 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.

45ב. 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 מכונות לעיתים קרובות breakage.

46ב. אם ישות מצפה 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 מצפה 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 מצפה להיות זכאית לסכום breakage, הישות תביא בחשבון את הדרישות בסעיפים 56-58 לגבי הגבלת אומדנים של תמורה משתנה.

47ב. 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 רלוונטיים לגבי רכוש שלא נדרש.

## **עמלות מראש שאינן ניתנות להחזר (ועלויות מתייחסות אחדות)**

48ב. 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.

49ב. על מנת לזהות מחויבויות ביצוע בחוזים כאלה, ישות תעריך אם העמלה מתייחסת להעברה של סחורה או 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 השירות שהובטחו ללקוח (ראה סעיף 25). 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 40ב.

50ב. אם העמלה מראש שאינה ניתנת להחזר מתייחסת לסחורה או שירות, הישות תעריך אם לטפל בסחורה או בשירות כמחויבות ביצוע נפרדת בהתאם לסעיפים 22-30.

51ב. ישות עשויה לגבות עמלה שאינה ניתנת להחזר בחלקה כפיצוי עבור עלויות שהתהוו בהקמת חוזה (או משימות מנהלתיות אחרות כמתואר בסעיף 25). אם פעילויות הקמה אלה אינן מקיימות מחויבות ביצוע, הישות תתעלם מפעילויות אלה (ומהעלויות המתייחסות אליהן) בעת מדידת התקדמות בהתאם לסעיף 19ב. זאת מאחר שהעלויות של פעילויות הקמה אינן מתארות את ההעברה של השירותים ללקוח. הישות תעריך אם כתוצאה מעלויות שהתהוו בהקמת חוזה נוצר נכס שיוכר בהתאם לסעיף 95.

## **הענקת רישיון**

52ב. 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.

53ב. 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 24). כמו בסוגים אחרים של חוזים, כאשר חוזה עם לקוח כולל הבטחה להעניק רישיון (או רישיונות) בנוסף לסחורות או שירותים אחרים שהובטחו, ישות מיישמת את סעיפים 22-30 על מנת לזהות כל אחת ממחויבויות הביצוע בחוזה.

54ב. אם ההבטחה להעניק רישיון אינה מובחנת מסחורות או שירותים אחרים שהובטחו בחוזה בהתאם לסעיפים 26-30, ישות תטפל בהבטחה להעניק רישיון ובסחורות או בשירותים האחרים האלה שהובטחו יחד כמחויבות ביצוע יחידה. דוגמאות לרישיונות שאינם מובחנים מסחורות או שירותים 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).

55ב. אם הרישיון אינו מובחן, ישות תיישם את סעיפים 31-38 על מנת לקבוע אם מחויבות הביצוע (אשר כוללת את הרישיון שהובטח) היא מחויבות ביצוע אשר מקוימת לאורך זמן או שהיא מקוימת בנקודת זמן.

56ב. אם ההבטחה להעניק את הרישיון היא מובחנת מהסחורות או השירותים 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 בה הרישיון מוענק.

### **קביעת המהות של הבטחת הישות**

57. [בוטל]

58. 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 מצפה באופן סביר, שהישות תיקח  
על עצמה פעילויות אשר משפיעות באופן משמעותי על הקניין  
הרוחני, שאליו ללקוח יש זכויות (ראה סעיפים 59 ו-59א);

(ב) הזכויות שהוענקו על ידי הרישיון חושפות במישרין את  
הלקוח לכל ההשפעות החיוביות או השליליות של פעילויות  
הישות שזוהו בסעיף 58(א); וכן

(ג) התוצאה של פעילויות אלה אינה העברה של סחורה או שירות  
ללקוח כאשר פעילויות אלה מתרחשות (ראה סעיף 25).

59. גורמים שעשויים להצביע על כך שלקוח יכול לצפות באופן סביר  
שישות תיקח על עצמה פעילויות משפיעות 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, שאליו ללקוח יש  
זכויות עשוי גם להצביע על כך שהלקוח יכול לצפות באופן סביר  
שהישות תיקח על עצמה פעילויות שכאלה, אך אין זה גורם מכריע.

59א. הפעילויות של ישות משפיעות באופן משמעותי על הקניין הרוחני,  
שאליו 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 שאליו 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 הייתה מושפעת 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).

60ב. אם הקריטריונים שבסעיף 58 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 35(א)). ישות תיישם את סעיפים 39-45 כדי לבחור שיטה מתאימה למדידת ההתקדמות שלה לקראת קיום מלא של מחויבות ביצוע זו לספק גישה.

61ב. אם הקריטריונים שבסעיף 58 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 בה הרישיון מוענק ללקוח. המשמעות היא שהלקוח יכול לכוון את השימוש ברישיון ולהשיג למעשה את כל ההטבות הנותרות מהרישיון בנקודת הזמן בה הרישיון מועבר. ישות תטפל בהבטחה לספק זכות שימוש בקניין הרוחני של הישות כמחויבות ביצוע המקוימת בנקודת זמן. ישות תיישם את סעיף 38 כדי לקבוע את נקודת הזמן בה 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 מיידי, הישות לא תכיר בהכנסות לפני שקוד זה סופק (או הועמד לרשות הלקוח בדרך אחרת).

62ב. 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) ערביות 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**

63ב. על אף הדרישות בסעיפים 56-59, ישות תכיר בהכנסות מתמלוגים  
מבוססי מכירות או מבוססי שימוש שהובטחו בתמורה לרישיון של  
קניין רוחני רק כאשר (א) 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).

63בא. הדרישה לתמלוגים מבוססי מכירות או מבוססי שימוש בסעיף 63ב  
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).

63בב. כאשר הדרישה בסעיף 63בא מתקיימת, הכנסות מתמלוגים  
מבוססי מכירות או מבוססי שימוש יוכרו במלואן בהתאם לסעיף  
63ב. כאשר הדרישה בסעיף 63בא אינה מתקיימת, הדרישות בנוגע  
לתמורה משתנה בסעיפים 50-59 חלות על תמלוגים מבוססי  
מכירות או מבוססי שימוש.

### **הסכמי רכישה חזרה**

64ב. 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.

65ב. 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

66ב. 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 לתקן חשבונאות בינלאומי 17 חכירות אם הישות יכולה או חייבת לרכוש חזרה את הנכס בסכום שהוא נמוך ממחיר המכירה המקורי של הנכס; או
- (ב) כהסדר מימון בהתאם לסעיף 68א אם הישות יכולה או חייבת לרכוש חזרה את הנכס בסכום שהוא שווה למחיר המכירה המקורי של הנכס או גבוה ממנו.

67ב. בעת השוואת מחיר הרכישה חזרה למחיר המכירה, ישות תביא בחשבון את ערך הזמן של הכסף.

68ב. 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 רלוונטי, כעלויות עיבוד או החזקה (לדוגמה, ביטוח).

69ב. אם האופציה פוקעת ללא מימוש, ישות תגרע את ההתחייבות ותכיר בהכנסות.

## אופציית מכר

70ב. 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 לתקן חשבונאות בינלאומי 17.

71ב. 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.

72ב. 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 20-27ב.

73ב. 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 68.

74ב. 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 20-27ב.

75ב. בעת השוואת מחיר הרכישה חזרה למחיר המכירה, ישות תביא בחשבון את ערך הזמן של הכסף.

76ב. אם האופציה פוקעת ללא מימוש, ישות תגרע את ההתחייבות ותכיר בהכנסות.

## הסדרי משגור

77ב. 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.

78ב. 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)

79ב. 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.

80ב. ישות תקבע את העיתוי בו היא קיימה את מחויבות הביצוע שלה להעביר מוצר על ידי הערכת העיתוי בו לקוח משיג שליטה על מוצר זה (ראה סעיף 38). 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.

81ב. בנוסף ליישום הדרישות בסעיף 38, 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 כשייד ללקוח;
- (ג) המוצר חייב להיות זמין להעברה פיזית ללקוח; וכן
- (ד) לישות לא יכולה להיות היכולת להשתמש במוצר או לכוון אותו ללקוח אחר.

82ב. 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 22-30 שאליהם הישות תקצה חלק ממחיר העסקה בהתאם לסעיפים 73-86.

### קיבול על ידי הלקוח

83ב. בהתאם לסעיף 38(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 בו לקוח משיג שליטה על סחורה או שירות.

84ב. אם ישות יכולה לקבוע באופן אובייקטיבי ששליטה על סחורה או שירות הועברה ללקוח בהתאם למפרטים שהוסכם עליהם בחוזה, אזי קיבול על ידי הלקוח הוא עניין פורמלי שלא ישפיע על קביעת הישות לגבי העיתוי בו הלקוח השיג שליטה על הסחורה או 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 שירותים 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.

85ב. עם זאת, אם ישות לא יכולה לקבוע באופן אובייקטיבי שהסחורה או השירות 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

1901

לכוון את השימוש בסחורה או בשירות ולהשיג למעשה את כל ההטבות הנותרות מהסחורה או השירות.

86ב. 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.

### גילוי של הכנסות מפוצלות

87ב. סעיף 114 דורש מישות לפצל הכנסות מחוזים עם לקוחות לקבוצות המתארות את האופן שבו המהות, הסכום, העיתוי וחוסר הוודאות של הכנסות ותזרימי מזומנים מושפעים מגורמים כלכליים. כתוצאה מכך, המידה שבה הכנסות של ישות מפוצלות למטרות גילוי זה תלויה בעובדות ובנסיבות הנוגעות לחוזים של הישות עם לקוחות. ישויות אחדות עשויות להידרש להשתמש ביותר מסוג אחד של קבוצות בכדי לקיים את המטרה שבסעיף 114 לפיצול הכנסות. ישויות אחרות עשויות לקיים את המטרה על ידי שימוש בסוג אחד בלבד של קבוצות בכדי לפצל הכנסות.

88ב. בעת בחירת סוג הקבוצה (או קבוצות) שישמשו לפיצול הכנסות, ישות תביא בחשבון את האופן בו מידע לגבי ההכנסות של הישות הוצג למטרות אחרות, כולל את כל הדברים הבאים:

(א) גילויים שהוצגו מחוץ לדוחות הכספיים (לדוגמה, פרסומי רווחים, דוחות שנתיים או מצגות למשקיע);

(ב) מידע שנסקר באופן סדיר על ידי מקבל החלטות התפעוליות הראשי להערכת הביצועים הכספיים של מגזרי פעילות; וכן

(ג) מידע אחר הדומה לסוגי המידע שזוהו בסעיף 88א(א) ו-ב(ב) ומשמש את הישות או משתמשים של הדוחות הכספיים של הישות להערכת הביצועים הכספיים של הישות או לקבלת החלטות לגבי הקצאת משאבים.

89ב. דוגמאות לקבוצות שעשויות להיות מתאימות כוללות את כל הקבוצות הבאות, אך אינן מוגבלות להם:

(א) סוג של סחורה או שירות (לדוגמה, קווי מוצר עיקריים);

(ב) אזור גיאוגרפי (לדוגמה, מדינה או אזור);

(ג) שוק או סוג לקוח (לדוגמה, לקוחות ממשלתיים ולא ממשלתיים);



- (ד) סוג של חוזה (לדוגמה, חוזים במחיר קבוע וחוזי זמן וחומרים);
- (ה) משך חוזה (חוזים קצרי טווח וארוכי טווח);
- (ו) עיתוי העברת סחורות או שירותים (לדוגמה, הכנסות מסחורות או שירותים שהועברו ללקוחות בנקודת זמן והכנסות מסחורות או שירותים שהועברו לאורך זמן); וכן
- (ז) ערוצי מכירות (לדוגמה, סחורות שנמכרו במישרין לצרכנים וסחורות שנמכרו באמצעות מתווכים).

## נספח ג

## מועד תחילה והוראות מעבר

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של התקן ויש לו את אותה סמכות כמו לחלקים אחרים של התקן.

## מועד תחילה

ג1. ישות תיישם תקן זה לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2018 או לאחריו. יישום מוקדם של התקן מותר. אם ישות מיישמת תקן זה מוקדם יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

ג1א. [סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 16, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2019, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ד לתקן דיווח כספי בינלאומי 16.]

ג1ב. הבהרות לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות, שפורסם באפריל 2016, תיקן את סעיפים 26, 27, 29, ב1, 34-38, 52-53, 58, ג2, ג5 ו-ג7, ביטל את סעיף 57 והוסיף את סעיפים 34א, 35א, 35ב, 37א, 59א, 63א, 63ב, ג7א ו-ג8א. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2018 או לאחריו. יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

## הוראות מעבר

ג2. לצורך דרישות המעבר בסעיפים ג3-ג8א:

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

(ב) חוזה שהושלם הוא חוזה שבגיננו הישות העבירה את כל הסחורות או השירותים שזוהו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 11 חוזי הקמה, תקן חשבונאות בינלאומי 18 הכנסות ופרשנויות מתייחסות.

ג3. ישות תיישם תקן זה תוך שימוש באחת משתי הדרכים הבאות:

(א) למפרע לכל תקופת דיווח קודמת מוצגת בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינניים באומדנים חשבונאיים וטעויות, בכפוף להקלות בסעיף ג5; או

(ב) למפרע כאשר ההשפעה המצטברת של יישום לראשונה של תקן זה מוכרת במועד היישום לראשונה בהתאם לסעיפים גג-8.

ג.4. למרות הדרישות של סעיף 28 לתקן חשבונאות בינלאומי 8, כאשר תקן זה מיושם לראשונה, ישות צריכה להציג רק את המידע הכמותי הנדרש לפי סעיף 28(ו) לתקן חשבונאות בינלאומי 8 לתקופה השנתית הקודמת הסמוכה לתקופה השנתית הראשונה שלגביה תקן זה מיושם ('התקופה הקודמת הסמוכה') ורק אם הישות מיישמת תקן זה למפרע בהתאם לסעיף גג3(א). ישות רשאית להציג מידע זה גם לתקופה הנוכחית או לתקופות השוואה מוקדמות יותר, אך אינה נדרשת לעשות זאת.

ג.5. ישות עשויה להשתמש באחת או יותר מההקלות המעשיות הבאות בעת יישום תקן זה למפרע בהתאם לסעיף גג3(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 רשאית להשתמש במחיר העסקה במועד בו 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 20-21. במקום זאת, ישות תשקף את ההשפעה המצרפית של כל התיקונים המתרחשים לפני תחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת על ידי:

(i) זיהוי מחויבויות הביצוע שקוימו ושלא קוימו;

(ii) קביעת מחיר העסקה; וכן

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

(ד) עבור כל תקופות הדיווח המוצגות לפני מועד היישום לראשונה, ישות אינה צריכה לתת גילוי לסכום של מחיר העסקה שהוקצה למחויבויות הביצוע הנותרות והסבר לגבי העיתוי בו הישות מצפה להכיר בסכום זה כהכנסות (ראה סעיף 120).

ג6. לכל ההקלות המעשיות בסעיף 5 ישות משתמשת בהן, הישות תיישם הקלה זו באופן עקבי לכל החוזים בכל תקופות הדיווח המוצגות. בנוסף, הישות תיתן גילוי לכל המידע הבא:

(א) ההקלות שנעשה בהן שימוש; וכן

(ב) עד כמה שניתן באופן סביר, הערכה איכותית של ההשפעה הנאמדת של יישום כל אחת מהקלות אלה.

ג7. אם ישות בוחרת ליישם תקן זה למפרע בהתאם לסעיף 33(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 רשאית לבחור ליישם תקן זה למפרע רק לחוזים שהם חוזים שלא הושלמו במועד היישום לראשונה (לדוגמה, 1 בינואר 2018 לישות ששנת הדיווח שלה מסתיימת ב- 31 בדצמבר).

ג7א. ישות המיישמת תקן זה למפרע בהתאם לסעיף 33(ב) רשאית גם להשתמש בהקלה המעשית המתוארת בסעיף 5(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 6.

ג8. עבור תקופות דיווח הכוללות את מועד היישום לראשונה, ישות תספק את שני הגילויים הנוספים הבאים אם תקן זה מיושם למפרע בהתאם לסעיף 33(ב):

(א) הסכום שבו כל סעיף בדוחות הכספיים מושפע בתקופת הדיווח הנוכחית על ידי יישום תקן זה בהשוואה לתקן חשבונאות בינלאומי 11, תקן חשבונאות בינלאומי 18 ופרשנויות מתייחסות שהיו בתוקף לפני השינוי; וכן

(ב) הסבר על הסיבות לשינויים המשמעותיים שזוהו בג8(א).

ג8א. ישות תיישם הבהרות לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 (ראה סעיף ג1ב) למפרע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8. ביישום התיקונים למפרע, ישות תיישם את התיקונים כאילו הם נכללו בתקן דיווח כספי בינלאומי 15 במועד היישום לראשונה. כתוצאה מכך, ישות אינה מיישמת את התיקונים לתקופות דיווח או לחוזים שהדרישות של תקן דיווח כספי בינלאומי 15 אינן מיושמות לגביהם בהתאם לסעיפים ג2-8. לדוגמה, אם ישות מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15 בהתאם לסעיף ג3(ב) רק לחוזים שהם חוזים שלא הושלמו במועד היישום לראשונה, הישות אינה מציגה מחדש את החוזים שהושלמו במועד היישום לראשונה של תקן דיווח כספי בינלאומי 15 בגין ההשפעות של תיקונים אלה.

### הפניות לתקן דיווח כספי בינלאומי 9

ג9. אם ישות מיישמת תקן זה אך עדיין אינה מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים, כל הפניה בתקן זה לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 תקרא כהפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 39 מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה.

### ביטול של תקנים אחרים

10ג. תקן זה מחליף את התקנים הבאים:

- (א) תקן חשבונאות בינלאומי 11 חוזי הקמה;
- (ב) תקן חשבונאות בינלאומי 18 הכנסות;
- (ג) פרשנות מספר 13 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי תוכניות נאמנות לקוחות;
- (ד) פרשנות מספר 15 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי הסכמים להקמת מבנים;
- (ה) פרשנות מספר 18 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי העברות של נכסים מלקוחות; וכן
- (ו) פרשנות מספר 31 של הוועדה המתמדת לפרשנויות הכנסות - עסקאות חליפין הכוללות שירותי פרסום.

## נספח ד

## תיקונים לתקנים אחרים

נספח זה מתאר תיקונים לתקנים אחרים שהוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים ביצעה בעת קביעת תקן דיווח כספי בינלאומי 15. בסעיפים שתוקנו מוצג טקסט שהושמט עם קו חוצה וטקסט חדש עם קו תחתון.

הטבלה הזו מציגה את האופן בו ההפניות הבאות תוקנו בתקנים אחרים.

הפנייה קיימת ל	נכלל ב	בסעיף/בסעיפים	מתוקן ל הפניה ל
תקן חשבונאות בינלאומי 18 הכנסות או תקן חשבונאות בינלאומי 18	תקן דיווח כספי בינלאומי 4	סעיפים 4(א) ו- (ג), 18(ח)	תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות או תקן דיווח כספי בינלאומי 15
	תקן חשבונאות בינלאומי 16	סעיף 68א	
	תקן חשבונאות בינלאומי 39	סעיף 2א	
	תקן חשבונאות בינלאומי 40	סעיף 3(ב)	
תקן חשבונאות בינלאומי 11 חוזי הקמה או תקן חשבונאות בינלאומי 11	פרשנות מספר 32 של הוועדה המתמדת לפרשנויות	סעיף 6	

### תקן דיווח כספי בינלאומי 1 אימוץ לראשונה של תקני דיווח כספי בינלאומיים

סעיף 39 כד נוסף. טקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

#### מועד תחילה

...

39 כד. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות, שפורסם במאי 2014, ביטל את סעיף 24 ואת הכותרת המתיחסת אליו והוסיף את סעיפים 34-35 ואת הכותרת המתיחסת אליהם. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

בנספח ד, סעיף 24 והכותרת המתייחסת אליו מבוטלים וסעיפים ד34-  
 ד35 והכותרת המתייחסת אליהם נוספים. טקסט חדש מוצג עם קו  
 תחתון.

## הכנסות

34ד. מאמץ לראשונה יכול ליישם את הוראת המעבר בסעיף 5 לתקן  
 דיווח כספי בינלאומי 15. בסעיפים אלה התייחסויות לימועד  
 היישום לראשונה יפורשו כתחילת תקופת הדיווח הראשונה לפי  
 תקני דיווח כספי בינלאומיים. אם מאמץ לראשונה מחליט  
 ליישם הוראות מעבר אלה, עליו ליישם גם את סעיף 6 לתקן  
 דיווח כספי בינלאומי 15.

35ד. מאמץ לראשונה אינו נדרש להציג מחדש חוזים שהושלמו לפני  
 התקופה המוקדמת ביותר המוצגת. חוזה שהושלם הוא חוזה  
 אשר בגינו הישות העבירה את כל הסחורות או השירותים שזוהו  
 בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים.

## **תקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים**

סעיף 56 מתוקן וסעיף 64 נוסף. טקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה  
 וטקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

## **התחייבויות תלויות**

56. לאחר ההכרה לראשונה, ועד למועד שבו ההתחייבות מסולקת,  
 מבוטלת או פוקעת, הרוכש ימדוד התחייבות תלויה שהוכרה  
 בצירוף עסקים לפי הסכום הגבוה מבין:

(א) הסכום שהיה מוכר בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי  
 37; לבין

(ב) הסכום שהוכר לראשונה, בניכוי, כאשר מתאים, הפחתה  
 נצברת הסכום המצטבר של הכנסה שהוכרה בהתאם לתקן  
 חשבונאות בינלאומי 18 הכנסות לעקרונות של תקן דיווח  
 כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות.

דרישה זו אינה חלה על חוזים שמטופלים לפי תקן חשבונאות  
 בינלאומי 39.

...

## מועד תחילה

...

64א. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות, שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיף 56. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

## תקן דיווח כספי בינלאומי 4 חוזי ביטוח

סעיף 41 נוסף. טקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

## מועד תחילה והוראות מעבר

...

41א. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות, שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיפים 4(א) ו-4(ג), ב7, ב18(ח) ו-21ב. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

בנספח ב, סעיפים ב7 ו-21ב מתוקנים. טקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה וטקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

## תשלומים בעין

...

7ב. סביר שיישום תקן זה לגבי החוזים המתוארים בסעיף 6 לא יהיה מכביד יותר מאשר יישום תקני דיווח כספי בינלאומיים שהיו חלים, אם חוזים כאלה היו מחוץ לתחולת תקן זה:

(א) ...

(ב) אם תקן חשבונאות בינלאומי 18 הכנסות תקן דיווח כספי בינלאומי 15 היה מיושם, נותן השירות היה מכיר בהכנסות בהתייחס לשלב ההשלמה כאשר (או ככל ש) הוא מעביר שירותים ללקוח (וכפוף לקריטריונים מוגדרים אחרים). גישה זו מקובלת גם לפי תקן זה, שמאפשר לנותן השירות (i) להמשיך לנקוט במדיניות חשבונאית קיימת שלו לגבי חוזים אלה אלא אם היא כוללת פרקטיקות האסורות לפי סעיף 14 לתקן ו-(ii) לשפר מדיניות חשבונאית שלו אם זה מותר לפי סעיפים 22-30 לתקן.



(ג) ...

**דוגמאות לחוזי ביטוח**

...

21ב. אם החוזים המתוארים בסעיף 19 אינם יוצרים נכסים פיננסיים או התחייבויות פיננסיות, יש ליישם תקן חשבונאות בינלאומי 18 תקן דיווח כספי בינלאומי 15 חל לפי תקן חשבונאות בינלאומי 18 תקן דיווח כספי בינלאומי 15, הכנסות הקשורות לעסקה שכרוכה בהספקת שירותים, מוכרות בהתאם לשלב ההשלמה של העסקה אם התוצאה של העסקה ניתנת לאמידה באופן מהימן כאשר (או ככל ש) ישות מקיימת מחויבות ביצוע על ידי העברת סחורה או שירות שהובטחו ללקוח בסכום שמשקף את התמורה שהישות מצפה להיות זכאית לה.

**תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים (נובמבר 2009)**

סעיפים 3.1.1, 5.1.1 ו-5.4.5 מתוקנים וסעיפים 5.1.2, 5.4.1 ו-8.1.5 נוספים. טקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה וטקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

**3.1 הכרה לראשונה של נכסים פיננסיים**

3.1.1 ישות תכיר בנכס פיננסי בדוח על המצב הכספי שלה אם, ורק אם, הישות הופכת צד להוראות חוזיות של המכשיר (ראה סעיפים 34 ו-35 להנחיות היישום של תקן חשבונאות בינלאומי 39). כאשר ישות מכירה לראשונה בנכס פיננסי, עליה לסווג אותו בהתאם לסעיפים 4.1-4.5 ולמדוד אותו בהתאם לסעיף 5.1.1-5.1.2.

...

**5.1 מדידה לראשונה**

5.1.1 למעט חובות לקוחות שבתחולת סעיף 5.1.2, בהכרה לראשונה, ישות תמדוד נכס פיננסי בשווי ההוגן בתוספת, במקרה של נכס פיננסי שאינו בשווי הוגן דרך רווח או הפסד, עלויות עסקה שניתן לייחס במישרין לרכישה של הנכס הפיננסי.

...

5.1.2 על אף הדרישה בסעיף 5.1.1, בהכרה לראשונה, ישות תמדוד חובות לקוחות שאינם כוללים מרכיב מימון משמעותי (שנקבע בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות) במחיר העסקה שלהם (כהגדרתו בתקן דיווח כספי בינלאומי 15).

## **5.4 רווחים והפסדים**

...

5.4.א1 דיבידנדים מוכרים ברווח או הפסד רק כאשר:

- (א) הזכות של הישות לקבל תשלום של הדיבידנד התגבשה;
- (ב) צפוי שההטבות הכלכליות הקשורות לדיבידנד יזרמו אל הישות; וכך
- (ג) סכום הדיבידנד ניתן למדידה באופן מהימן.

...

## **השקעות במכשירים הוניים**

...

5.4.5 אם ישות מבצעת את הבחירה שבסעיף 5.4.4, עליה להכיר ברווח או הפסד דיבידנדים מאותה השקעה כאשר הזכות של הישות לקבל תשלום של הדיבידנד התגבשה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 18 הכנסות בהתאם לסעיף 5.4.א1.

...

## **8.1 מועד תחילה**

...

8.1.5 תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות, שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיפים 3.1.1, 5.1.1, 5.4.5 ו- 5.12.2 וביטל את סעיף 16 ואת הכותרת המתייחסת אליו. סעיפים 5.1.2 ו-5.4.א1 והגדרה לנספח א' נוספו. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

בנספח א', נוספה הגדרה. טקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

**דיבידנדים** חלוקות של רווחים למחזיקים במכשירים הוניים באופן יחסי להחזקותיהם בסוג מסוים של הון.

בנספח ב', סעיף 5.12ב תוקן. טקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה וטקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

## רווחים והפסדים

5.12ב סעיף 5.4.4 מתיר לישות לבצע בחירה שאינה ניתנת לביטול להציג ברווח כולל אחר שינויים בשווי ההוגן של השקעה במכשיר הוני שאינה מוחזקת למסחר. בחירה זו נעשית על בסיס של כל מכשיר בנפרד (כלומר כל מניה בנפרד). סכומים שמוצגים ברווח כולל אחר לא יועברו לאחר מכן לרווח או הפסד. אולם, הישות יכולה להעביר את הרווח או ההפסד המצטבר בתוך ההון. דיבידנדים מהשקעות כאלה מוכרים ברווח או הפסד בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 18 הפנסות לסעיף 5.4.5 אלא אם הדיבידנד מתאר בבירור החזר של חלק מהעלות של המכשיר.

בנספח ג', סעיף 16ג והכותרת המתייחסת אליו מבוטלים.

## תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים (אוקטובר 2010)

סעיפים 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1 ו-5.7.6 מתוקנים וסעיפים 5.1.3, 5.7.1א ו-7.1.4 נוספים. טקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה וטקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

## 3.1 הכרה לראשונה

3.1.1 ישות תכיר בנכס פיננסי או בהתחייבות פיננסית בדוח על המצב הכספי שלה כאשר, ורק כאשר, הישות הופכת צד להוראות חוזיות של המכשיר (ראה סעיפים 3.1.1ב ו-3.1.2ב). כאשר ישות מכירה לראשונה בנכס פיננסי, עליה לסווג אותו בהתאם לסעיפים 4.1.1-4.1.5 ולמדוד אותו בהתאם לסעיפים 5.1.3-5.1.1. כאשר ישות מכירה לראשונה בהתחייבות פיננסית, עליה לסווג אותה בהתאם לסעיפים 4.2.1 ו-4.2.2. ולמדוד אותה בהתאם לסעיף 5.1.1.

...

## 4.2 סיווג של התחייבויות פיננסיות

4.2.1 ישות תסווג את כל ההתחייבויות הפיננסיות כנמדדות לאחר המדידה לראשונה לפי עלות מופחתת תוך שימוש בשיטת הריבית האפקטיבית, פרט ל:

(א) ...

(ג) חוזי ערבות פיננסית כהגדרתם בנספח א'. לאחר הכרה לראשונה, מנפיק של חוזה כזה ימדוד אותו (אלא אם חל סעיף 4.2.1 סעיף (א) או (ב)) לפי הגבוה מבין:

(i) הסכום שנקבע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, וכן

(ii) הסכום שהוכר לראשונה (ראה סעיף 5.1.1) בניכוי, כאשר מתאים, הפחתה הסכום המצטברת של הכנסה שהוכרה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 18 הכנסות לעקרונות של תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות.

(ד) מחויבויות למתן הלוואה בשיעור ריבית הנמוך משיעור ריבית השוק. לאחר הכרה לראשונה, מנפיק של מחויבות כזו ימדוד אותה (אלא אם חל סעיף 4.2.1 סעיף (א)) לפי הגבוה מבין:

(i) הסכום שנקבע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37, לבין

(ii) הסכום שהוכר לראשונה (ראה סעיף 5.1.1) בניכוי, כאשר מתאים, הפחתה הסכום המצטברת של הכנסה שהוכרה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 18 לעקרונות של תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

(ה) ...

## 5.1 מדידה לראשונה

5.1.1 למעט חובות לקוחות שבתחולת סעיף 5.1.3, בהכרה לראשונה, ישות תמדוד נכס פיננסי או התחייבות פיננסית בשווים ההוגן בתוספת או בניכוי, במקרה של נכס פיננסי או של התחייבות פיננסית שאינם בשווי הוגן דרך רווח או הפסד, עלויות עסקה

שניתן לייחס במישרין לרכישה או להנפקה של הנכס הפיננסי או ההתחייבות הפיננסית.

...

5.1.3 על אף הדרישה בסעיף 5.1.1, בהכרה לראשונה, ישות תמדוד חובות לקוחות שאינם כוללים מרכיב מימון משמעותי (שנקבע בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 15) במחיר העסקה שלהם (כהגדרתו בתקן דיווח כספי בינלאומי 15).

## **5.2 מדידה עוקבת של נכסים פיננסיים**

**5.2.1** לאחר הכרה לראשונה, ישות תמדוד נכס פיננסי בהתאם לסעיפים 4.1.5-4.1.1 בשווי הוגן או בעלות מופחתת (ראה סעיף 9 וסעיפים א-5א-8 להנחיות היישום של תקן חשבונאות בינלאומי 39).

...

## **5.7 רווחים והפסדים**

...

**5.7.א1 דיבידנדים מוכרים ברווח או הפסד רק כאשר :**

(א) הזכות של הישות לקבל תשלום של הדיבידנד התגבשה ;

(ב) צפוי שההטבות הכלכליות הקשורות לדיבידנד יזרמו אל הישות ; וכך

(ג) סכום הדיבידנד ניתן למדידה באופן מהימן.

...

## **השקעות במכשירים הוניים**

...

**5.7.6** אם ישות מבצעת את הבחירה שבסעיף 5.7.5, עליה להכיר ברווח או הפסד דיבידנדים מאותה השקעה כאשר הזכות של הישות לקבל תשלום של הדיבידנד התגבשה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 18 בהתאם לסעיף 5.7.א1.

...

## 7.1 מועד תחילה

...

7.1.4 תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות, שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיפים 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, 3.2.13, 5.7.1, 5 ו-42 וביטל את סעיף 16 ואת הכותרת המתייחסת אליו. סעיפים 5.1.3 ו-5.7.1א והגדרה לנספח א' נוספו. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

בנספח א', נוספה הגדרה. טקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

**דיבידנדים** חלוקות של רווחים למחזיקים במכשירים הוניים באופן יחסי להחזקותיהם בסוג מסוים של הון.

בנספח ב', סעיפים 3.2.13 ו-5.7.1 מתוקנים. טקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה וטקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

### מעורבות נמשכת בנכסים מועברים

3.2.13 להלן דוגמאות לאופן בו ישות מודדת נכס מועבר ואת ההתחייבות הקשורה אליו בהתאם לסעיף 3.2.16.

#### כל הנכסים

(א) אם ערבות שניתנה על ידי ישות לשלם עבור הפסדים הנובעים מכשל אשראי בגין הנכס המועבר, מונעת מהנכס המועבר להיגרע במידת המעורבות הנמשכת, הנכס המועבר במועד ההעברה נמדד על פי הנמוך מבין (i) הערך בספרים של הנכס לבין (ii) הסכום המירבי של התמורה שהתקבלה בהעברה שהישות עשויה להידרש להחזיר (יסכום הערבות). ההתחייבות הקשורה לנכס נמדדת לראשונה בגובה סכום הערבות בתוספת השווי ההוגן של הערבות (בדרך כלל, התמורה שהתקבלה עבור הערבות). לאחר מכן, השווי ההוגן שהוכר לראשונה של הערבות מוכר ברווח או הפסד על בסיס יחסי לזמן (ראה תקן ~~חשבונאות בינלאומי 18~~ כאשר (או ככל ש) המחויבות מקוימת (בהתאם לעקרונות של תקן דיווח כספי בינלאומי 15) והערך בספרים של הנכס מופחת על ידי הפסדים מירידת ערך כלשהם.

...

## רווחים והפסדים (פרק 5.7)

5.7.11 סעיף 5.7.5 מתיר לישות לבצע בחירה שאינה ניתנת לביטול להציג ברווח כולל אחר שינויים בשווי ההוגן של השקעה במכשיר הוני שאינה מוחזקת למסחר. בחירה זו נעשית על בסיס של כל מכשיר בנפרד (כלומר כל מניה בנפרד). סכומים שמוצגים ברווח כולל אחר לא יועברו לאחר מכן לרווח או הפסד. אולם, הישות יכולה להעביר את הרווח או ההפסד המצטבר בתוך ההון. דיבידנדים מהשקעות כאלה מוכרים ברווח או הפסד בהתאם לתקן ~~חשבונאות בינלאומי 18~~ לסעיף 5.7.6 אלא אם הדיבידנד מייצג בבירור החזר של חלק מהעלות של ההשקעה.

בנספח ג', סעיפים 5 ו-42 מתוקנים. סעיף 19 והכותרת המתייחסת אליו מבוטלים. טקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה וטקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

### תקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים

5.ג. סעיפים 16, 42, 53, 56 ו-58(ב) מתוקנים כך שייקראו כלהלן, סעיף 64 מבוטל וסעיף 64 נוסף:

...

56. לאחר ההכרה לראשונה, ועד למועד שבו ההתחייבות מסולקת, מבוטלת או פוקעת, הרוכש ימדוד התחייבות תלויה שהוכרה בצירוף עסקים לפי הסכום הגבוה מבין:

(א) הסכום שהיה מוכר בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37; לבין

(ב) הסכום שהוכר לראשונה, בניכוי, כאשר מתאים, הסכום המצטבר של הכנסה הפחתה נצברת שהוכרה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 18 הכנסות לעקרונות של תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות.

דרישה זו לא חלה על חוזים שמטופלים לפי תקן דיווח כספי בינלאומי 9.

...

## **תקן חשבונאות בינלאומי 39 מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה**

---

...

ג2.4. בנספח א, סעיפים א3-4 מתוקנים כך שייקראו כלהלן:

...

א4. חוזי ערבות פיננסית יכולים להיות בעלי צורות משפטיות שונות, כמו ...

(א) ...המנפיק מודד אותה לפי הגבוה מבין:

(i) הסכום שנקבע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37; לבין

(ii) הסכום שהוכר לראשונה בניכוי, כאשר מתאים, הפחתה הסכום המצטברת של הכנסה שהוכרה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי  $\pm 8$  לעקרונות של תקן דיווח כספי בינלאומי 15 (ראה סעיף 4.2.1 סעיף (ג) לתקן דיווח כספי בינלאומי 9).

(ב) ...



**תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים (חשבונאות גידור ותיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 9, לתקן דיווח כספי בינלאומי 7 ולתקן חשבונאות בינלאומי 39)<sup>1</sup>**

סעיף 5.2.1 מתוקן. טקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

## **5.2 מדידה עוקבת של נכסים פיננסיים**

5.2.1 לאחר הכרה לראשונה, ישות תמדוד נכס פיננסי בהתאם לסעיפים 4.1.1-4.1.5 בשווי הוגן או בעלות מופחתת (ראה סעיף 9 וסעיפים א-5א-8 להנחיות היישום של תקן חשבונאות בינלאומי 39).

בנספח א', נוספה הגדרה. טקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

**דיבידנדים** חלוקות של רווחים למחזיקים במכשירים הונניים באופן יחסי להחזקותיהם בסוג מסוים של הון.

בנספח ג', סעיפים 5 ו-38 מתוקנים. סעיף 21 והכותרת המתייחסת אליו מבוטלים. טקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה וטקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

## **תקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים**

5ג. סעיפים 16, 42, 53, 56 ו-58(ב) מתוקנים כך שייקראו כלהלן, סעיפים 64א ו-64ד מבוטלים וסעיף 64ח נוסף:

...

<sup>1</sup> יש לקרוא את התיקונים שתקן דיווח כספי בינלאומי 15 מבצע לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 (חשבונאות גידור ותיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 9, לתקן דיווח כספי בינלאומי 7 ולתקן חשבונאות בינלאומי 39) יחד עם התיקונים שתקן דיווח כספי בינלאומי 15 ביצע לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 (2010). זאת מאחר שתקן דיווח כספי בינלאומי 9 (חשבונאות גידור ותיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 9, לתקן דיווח כספי בינלאומי 7 ולתקן חשבונאות בינלאומי 39) כולל רק את הסעיפים מתקן דיווח כספי בינלאומי 9 (2010) שהתקן תיקן או שהיו נחוצים להבנת ההקשר. לפיכך, סעיף מועד תחילה לא נוסף לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 (חשבונאות גידור ותיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 9, לתקן דיווח כספי בינלאומי 7 ולתקן חשבונאות בינלאומי 39) מאחר שהוא כלול בסעיף מועד התחילה שנוסף על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 9 (2010).

56. לאחר ההכרה לראשונה, ועד למועד שבו ההתחייבות מסולקת, מבוטלת או פוקעת, הרוכש ימדוד התחייבות תלויה שהוכרה בצירוף עסקים לפי הסכום הגבוה מבין:

(א) הסכום שהיה מוכר בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37; לבין

(ב) הסכום שהוכר לראשונה, בניכוי, כאשר מתאים, הסכום המצטבר של הכנסה הפחתה נצברת שהוכרה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 18 הכנסות לעקרונות של תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות.

דרישה זו לא חלה על חוזים שמטופלים לפי תקן דיווח כספי בינלאומי 9.

...

### **תקן חשבונאות בינלאומי 39 מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה**

...

38ג. בנספח א, סעיפים א-3א-4 מתוקנים כך שייקראו כלהלן:

...

4א. חוזי ערבות פיננסית יכולים להיות בעלי צורות משפטיות שונות, כמו ...

(א) ...המנפיק מודד אותה לפי הגבוה מבין:

(i) הסכום שנקבע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37; לבין

(ii) הסכום שהוכר לראשונה בניכוי, כאשר מתאים, הפחתה הסכום המצטברת של הכנסה שהוכרה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 18 לעקרונות של תקן דיווח כספי בינלאומי 15 (ראה סעיף 4.2.1 סעיף (ג) לתקן דיווח כספי בינלאומי 9).

(ב) ...

## תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים

סעיף 34 מתוקן וסעיף 139 יד נוסף. טקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה וטקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

### קיזוז

...

34. תקן חשבונאות בינלאומי 18 הכנסות מגדיר הכנסות תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות דורש מישות למדוד אותן הכנסות מחוזים עם לקוחות לפי השיוי ההוגן של התמורה שהתקבלה ו/או התמורה שהישות זכאית לקבל, בהתחשב בסכומי בסכום התמורה לו הישות מצפה להיות זכאית עבור העברת סחורות או שירותים שהובטחו. לדוגמה, סכום ההכנסות שהוכרו משקף הנחות מסחריות (trade discounts) ו/או הנחות כמות (volume rebates) כלשהן שהישות מעניקה. ישות נוטלת על עצמה, במהלך הפעילויות הרגילות שלה, עסקאות אחרות שאינן מפיקות הכנסות אלא נלוות לפעילויות יצור - ההכנסות העיקריות. 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) ...

### הוראות מעבר ומועד תחילה

...

139 יד. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות, שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיף 34. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

## תקן חשבונאות בינלאומי 2 מלאי

סעיפים 2, 8, 29 ו-37 מתוקנים וסעיף 40 נוסף. סעיף 19 מבוטל. טקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה וטקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

### תחולה

2. תקן זה חל על כל סוגי המלאי, למעט:

(א) ~~עבודה בתהליך הנובעת בהתאם לחוזי ביצוע, כולל חוזי שירות הקשורים במישרין (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 11 חוזי הקמה);~~ [בוטל]

(ב) ...

### הגדרות

...

8. מלאי כולל סחורות (goods) הנרכשות ומיועדות למכירה כולל, לדוגמה, סחורה (merchandise) שנרכשה על ידי קמעונאי ומיועדת למכירה, או קרקע ונכסי דלא נידי אחרים המיועדים למכירה. מלאי כולל גם מוצרים מוגמרים שיוצרו או עבודה בתהליך הייצור של הישות וכולל חומרים וחומרי עזר שישמשו בתהליך הייצור. במקרה של ספק שירות, מלאי כולל את עלויות השירות, כאמור בסעיף 19, שלגביו הישות עדיין לא הכירה בהכנסות הקשורות (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 18 הכנסות). עלויות שהתהוו על מנת לקיים חוזה עם לקוח שאינן יוצרות מלאי (או נכסים בתחולה של תקן אחר) יטופלו בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות.

...

### שווי מימוש נטו

...

29. הורדת 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 להוריד ערך מלאי על בסיס של סוגי מלאי, לדוגמה, מוצרים מוגמרים, או כל סוגי המלאי במגזר פעילות מסוים. ~~ספקי שירותים, בדרך כלל, צוברים עלויות בהתייחס לכל שירות שלגביו מחויב מחיר מכירה נפרד. לכן, כל שירות כזה מטופל כפריט נפרד.~~

...

## גילוי

...

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

...

## מועד תחילה

...

40. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות, שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיפים 2, 8, 29 ו-37 וביטל את סעיף 19. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

## תקן חשבונאות בינלאומי 12 מיסים על הכנסה

סעיף 59 מתוקן וסעיף 98 נוסף. טקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה וטקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

## פריטים שהוכרו ברווח או הפסד

...

59. מרבית התחייבויות המסים הנדחים ונכסי המסים הנדחים נוצרים כאשר הכנסה או הוצאה נכללות ברווח החשבונאי בתקופה אחת, אך נכללות בהכנסה החייבת (בהפסד לצורכי מס) בתקופה אחרת. המסים הנדחים, שנוצרים כתוצאה מכך, מוכרים ברווח או הפסד. להלן מספר דוגמאות:

(א) כאשר הכנסות מריבית, מתמלוגים או מדיבידנד מתקבלות באיחור (in arrears), ונכללות ברווח החשבונאי על בסיס יחסי לזמן (time-apportionment basis) בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 18 הכנסות דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות, תקן חשבונאות בינלאומי 39 מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה או תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים, בהתאם לעניין, אך נכללות בהכנסה החייבת (בהפסד לצורך מס) על בסיס מזומן; וכן

... (ב)

## מועד תחילה

...

98ה. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות, שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיף 59. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

## תקן חשבונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע

סעיפים 69 ו-72 מתוקנים וסעיף 81 נוסף. טקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה וטקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

## גריעה

...

69. המימוש של פריט רכוש קבוע עשוי להתרחש במגוון של דרכים (לדוגמה, על ידי מכירה, על ידי התקשרות בחוזה חכירה מימונית, או על ידי מתן תרומה). בקביעת מועד המימוש של פריט רכוש קבוע, ישות מיישמת את הקריטריונים שבתקן חשבונאות בינלאומי 18 להכרה בהכנסות ממכירת סחורות הוא המועד שבו המקבל משיג שליטה על פריט זה בהתאם לדרישות לקביעת עיתוי קיומה של מחויבות ביצוע בתקן דיווח כספי בינלאומי 15. תקן חשבונאות בינלאומי 17 מיושם לגבי מימוש באמצעות מכירה וחכירה בחזרה.

...

72. סכום התמורה שהישות זכאית לקבל בעת מימוש שיכלל ברווח או הפסד הנובע מהגריעה של פריט רכוש קבוע מופדת לראשונה בשווייה ההוגן. אם תקבול עבור הפריט נדחה, התמורה

המתקבלת מוכרת לראשונה בשווה הערך למחיר במזומן. ההפרש בין סכום התמורה הנומינלי לבין שווה הערך למחיר במזומן מוכר כהכנסות ריבית בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 18, המשקפות את התשוואה האפקטיבית בגין יתרת החייבים נקבע בהתאם לדרישות לקביעת מחיר העסקה בסעיפים 47-72 לתקן דיווח כספי בינלאומי 15. שינויים עוקבים לסכום הנאמד של התמורה שנכלל ברווח או הפסד יטופלו בהתאם לדרישות לשינויים במחיר העסקה בתקן דיווח כספי בינלאומי 15.

...

## מועד תחילה

...

81. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות, שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיפים 68א, 69 ו-72. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

## תקן חשבונאות בינלאומי 32 מכשירים פיננסיים: הצגה

סעיף 97יז נוסף. טקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

## מועד תחילה והוראות מעבר

...

97יז. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות, שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיף 21 להנחיות היישום. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

בהנחיות היישום, סעיף 21 מתוקן. טקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה וטקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

## חוזים לרכישה או מכירה של פריטים לא פיננסיים (סעיפים 8-10)

...

21א. פרט לנדרש על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 15 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.

## **תקן חשבונאות בינלאומי 34 דיווח כספי לתקופות ביניים**

סעיפים 15 ו-16א מתוקנים וסעיף 55 נוסף. טקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

### **אירועים ועסקאות משמעותיים**

...

15ב. להלן רשימה של אירועים ועסקאות שלגביהם נדרשים גילויים אם הם משמעותיים. הרשימה אינה ממצה.

(א) ...

(ב) הכרה בהפסד מירידת ערך של נכסים פיננסיים, רכוש קבוע, נכסים בלתי מוחשיים, נכסים הנובעים מחוזים עם לקוחות, או נכסים אחרים, וכן היפוכו של הפסד מירידת ערך כזה;

(ג) ...

### **גילויים אחרים**

16א. בנוסף למתן גילוי לעסקאות ואירועים משמעותיים בהתאם לסעיפים 15-15ג, ישות תכלול בביאורים לדוחות הכספיים לתקופות ביניים שלה את המידע, המפורט להלן, אם לא ניתן לו גילוי במקום אחר בדיווח הכספי ביניים. באופן רגיל, המידע ידווח על בסיס מצטבר מתחילת השנה (year-to-date basis).

(א) ...

(ב) הפיצול של הכנסות מחוזים עם לקוחות הנדרש לפי סעיפים 114-115 לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות.

...



## מועד תחילה

...

55. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות, שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיפים 15ב ו-16א. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

## תקן חשבונאות בינלאומי 36 ירידת ערך נכסים

סעיף 2 מתוקן וסעיף 140יב נוסף. טקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה וטקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

## תחולה

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

(א) ...

(ב) ~~נכסים הנובעים מחוזי הקמה (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 11 חוזי הקמה) נכסים בגין חוזה ונכסים הנובעים מעלויות להשגת חוזה או לקימו שהוכרו בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות;~~

(ג) ...

## הוראות מעבר ומועד תחילה

...

140יב. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות, שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיף 2. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

## **תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים**

סעיף 5 מתוקן וסעיף 100 נוסף. סעיף 6 מבוטל. טקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה וטקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

### **תחולה**

...

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 בגין:

(א) ~~חוזי הקמה (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 11 חוזי הקמה); [בוטל]~~

... (ב)

(ה) חוזי ביטוח (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 4 חוזי ביטוח). אולם, תקן זה מיושם להפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים של מבטח, פרט לאלה הנובעים ממחויבויותיו החוזיות וזכויותיו החוזיות הנובעות מחוזי ביטוח אשר בתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 4; וכן

(ו) תמורה מותנית של רוכש בצירוף עסקים (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים); וכן

(ז) הכנסות מחוזים עם לקוחות (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות). עם זאת, מאחר שתקן דיווח כספי בינלאומי 15 אינו מכיל דרישות ספציפיות לטיפול בחוזים עם לקוחות שהם מכבידים, או שהפכו למכבידים, תקן זה מיושם במקרים כאלה.

...

### **מועד תחילה**

...

100. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות, שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיף 5 וביטל את סעיף 6. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

## תקן חשבונאות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים

סעיפים 3, 114 ו-116 מתוקנים וסעיף 130 יא נוסף. טקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה וטקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

### תחולה

...

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) נכסים בלתי מוחשיים המוחזקים על ידי ישות למכירה במהלך העסקים הרגיל (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 2 מלאי דתקן חשבונאות בינלאומי 11 חוזי הקמה).

... (ב)

(ט) נכסים הנובעים מחוזים עם לקוחות שהוכרו בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות.

...

### יציאה משימוש ומימושים

...

114. המימוש של נכס בלתי מוחשי עשוי להתרחש במגוון של דרכים (לדוגמה, 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 בינלאומי 18 הכנסות נכס בלתי מוחשי הוא המועד שבו המקבל משיג שליטה על נכס זה בהתאם לדרישות לקביעת עיתוי קיומה של מחויבות ביצוע בתקן דיווח כספי בינלאומי 15. תקן חשבונאות בינלאומי 17 מיושם לגבי מימוש באמצעות מכירה וחכירה בחזרה.

...

116. סכום התמורה שהישות זכאית לקבל בעת מימוש שיכלל ברווח או הפסד הנובע מהגריעה של נכס בלתי מוחשי מוכרת לראשונה בשווייה ההוגן. אם תקבול עבור הנכס הבלתי מוחשי נדחה, התמורה המתקבלת מוכרת לראשונה בשווה הערך למחיר במזומן. ההפרש בין סכום התמורה הנומינלי לבין שווה הערך למחיר במזומן מוכר כהכנסות ריבית בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 18, המשקפות את התשוואה האפקטיבית בגין יתרת החייבים נקבע בהתאם לדרישות לקביעת מחיר העסקה בסעיפים 47-72 לתקן דיווח כספי בינלאומי 15. שינויים עוקבים לאומדן הסכום של התמורה שנכלל ברווח או הפסד יטופלו בהתאם לדרישות לשינויים במחיר העסקה בתקן דיווח כספי בינלאומי 15.

...

## הוראות מעבר ומועד תחילה

...

130א. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות, שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיפים 3, 114 ו-116. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

## תקן חשבונאות בינלאומי 39 מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה

סעיפים 2, 9, 43, 47 ו-55 מתוקנים וסעיפים 2א, 44א, 55א ו-103כ נוספו. טקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה וטקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

## תחולה

2. תקן זה ייושם על ידי כל הישויות לכל הסוגים של מכשירים פיננסיים, למעט:

(א) ...

(יא) זכויות ומחויבויות בתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות שהם מכשירים פיננסיים,

למעט אלה שתקן דיווח כספי בינלאומי 15 קובע שהם מטופלים בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9.

א2. דרישות ירידת הערך של תקן זה ייושמו לזכויות אלה שתקן דיווח כספי בינלאומי 15 קובע שהם מטופלים בהתאם לתקן זה לצורך ההכרה בהפסדים מירידת ערך.

...

## הגדרות

...

... 9.

## הגדרות המתייחסות להכרה ולמידה

...

שיטת הריבית האפקטיבית (*Effective interest method*) היא שיטה לחישוב העלות המופחתת של נכס פיננסי או של התחייבות פיננסית (או של קבוצת נכסים פיננסיים או התחייבויות פיננסיות) ולהקצאת הכנסת הריבית או הוצאת הריבית על פני התקופה הרלוונטית. שיעור ריבית אפקטיבי (*Effective interest rate*) הוא השיעור שמהווה במדויק את אומדן תשלומי או תקבולי המזומנים במשך אורך החיים החזוי של המכשיר הפיננסי, או כאשר מתאים, במשך תקופה קצרה יותר, לערך בספרים נטו של הנכס הפיננסי או של ההתחייבות הפיננסית. בעת חישוב שיעור הריבית האפקטיבי, ישות צריכה לאמוד את תזרימי המזומנים בהתחשב בכל התנאים החוזיים של המכשיר הפיננסי (לדוגמה, פירעון מוקדם, אופציות רכש ואופציות דומות), אבל לא תתחשב בהפסדי אשראי עתידיים. החישוב כולל את כל העמלות והנקודות (*fees and points*), ששולמו או שהתקבלו בין הצדדים לחוזה, שמהווים חלק בלתי נפרד משיעור הריבית האפקטיבי (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 18 הכנסות סעיפים א8א-א8ב להנחיות היישום), עלויות עסקה, וכל הפרמיות או הניכיונות האחרים. קיימת חזקה לפיה תזרימי המזומנים ואורך החיים החזוי של קבוצת מכשירים פיננסיים דומים ניתנים לאמידה באופן מהימן. אולם, במקרים נדירים בהם לא ניתן לאמוד באופן מהימן את תזרימי המזומנים או את אורך החיים החזוי של מכשיר פיננסי (או של קבוצת מכשירים פיננסיים), הישות תשתמש בתזרימי המזומנים החוזיים במשך התקופה החוזית המלאה של המכשיר הפיננסי (או של קבוצת מכשירים פיננסיים).

**גריעה (Derecognition)** היא הסרה של נכס פיננסי או של התחייבות פיננסית, שהוכרו בעבר, מהדוח על המצב הכספי של ישות.

**דיבידנדים (Dividends)** הם חלוקות של רווחים למחזיקים במכשירים הוניים באופן יחסי להחזקותיהם בסוג מסוים של הון.

**שווי הוגן (Fair value)** הוא המחיר שהיה מתקבל במכירה של נכס או המחיר שהיה משולם להעברת התחייבות בעסקה רגילה בין משתתפים בשוק במועד המדידה (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 13).

...

## **מדידה לראשונה של נכסים פיננסיים ושל התחייבויות פיננסיות**

**43.** פאשר למעט חובות לקוחות שבתחילת סעיף 44א, כאשר נכס פיננסי או התחייבות פיננסית מוכרים לראשונה, ישות תמדוד אותם בשוויים ההוגן בתוספת, במקרה של נכס פיננסי או התחייבות פיננסית שאינם בשווי הוגן דרך רווח או הפסד, עלויות עסקה שניתן לייחס במישרין לרכישה או להנפקה של הנכס הפיננסי או של ההתחייבות הפיננסית.

...

**44א.** על אף הדרישה בסעיף 43, בהכרה לראשונה, ישות תמדוד חובות לקוחות שאינם כוללים מרכיב מימון משמעותי (שנקבע בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 15) במחיר העסקה שלהם (אשר מוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 15).

...

## **מדידה עוקבת של התחייבויות פיננסיות**

**47.** לאחר הכרה לראשונה, ישות תמדוד את כל ההתחייבויות הפיננסיות בעלות מופחתת תוך שימוש בשיטת הריבית האפקטיבית, פרט ל:

(א) ...

(ג) חוזי ערבות פיננסית כהגדרתם בסעיף 9. לאחר הכרה לראשונה, מנפיק של חוזה כזה ימדוד אותו (אלא אם חלים סעיפים 47(א) או (ב)) לפי הגבוה מבין:

(i) הסכום שנקבע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37; וכן

(ii) הסכום שהוכר לראשונה (ראה סעיף 43) בניכוי, כאשר מתאים, הפחתה הסכום המצטברת של הכנסה שהוכרה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 18 לעקרונות של תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

(ד) מחויבויות למתן הלוואה בשיעור ריבית הנמוך משיעור ריבית השוק. לאחר הכרה לראשונה, מנפיק של מחויבות כזו ימדוד אותה (אלא אם חל סעיף 47(א)) לפי הגבוה מבין:

(i) הסכום שנקבע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37; לבין

(ii) הסכום שהוכר לראשונה (ראה סעיף 43) בניכוי, כאשר מתאים, הפחתה הסכום המצטברת של הכנסה שהוכרה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 18 לעקרונות של תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

התחייבויות פיננסיות שמיועדות כפריטים מגודרים כפופות לדרישות חשבונאות הגידור בסעיפים 89-102.

...

## רווחים והפסדים

55. רווח או הפסד הנובע משינוי בשווי ההוגן של נכס פיננסי או של התחייבות פיננסית שאינם חלק מיחסי גידור (ראה סעיפים 102-89), יוכרו, כדלהלן.

(א) ...

(ב) רווח או הפסד מנכס פיננסי זמין למכירה יוכרו ברווח כולל אחר, פרט להפסדים מירידת ערך (ראה סעיפים 70-67) ורווחים והפסדים משינויים בשערי חליפין (ראה סעיף א83 לנספח א), עד שהנכס הפיננסי יגרע. באותו

מועד הרווח או ההפסד המצטבר, שהוכרו קודם לכן ברווח כולל אחר, יסווגו מחדש מההון לרווח או הפסד כתיאום בגין סיווג מחדש (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 1 העגת דוחות כספיים (עודכן 2007)). אולם, ריבית שחושבה באמצעות שיטת הריבית האפקטיבית (ראה סעיף 9) מוכרת ברווח או הפסד (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 18). דיבידנדים בגין מכשיר הוני זמין למכירה מוכרים ברווח או הפסד כאשר התמסדה זכות הישות לקבלת התשלום (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 18) בהתאם לסעיף 55א.

55א. דיבידנדים מוכרים ברווח או הפסד רק כאשר:

- (א) הזכות של הישות לקבל תשלום של הדיבידנד התגבשה;
- (ב) צפוי שההטבות הכלכליות הקשורות לדיבידנד יזרמו אל הישות; וכן
- (ג) כסום הדיבידנד ניתן למדידה באופן מהימן.

...

## מועד תחילה והוראות מעבר

...

103ב. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות, שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיפים 2, 9, 43, 47, 55 ואת סעיפים 2א, 4א ו-48א להנחיות היישום והוסיף את סעיפים 2א, 44א, 55א וסעיפים 8א-א8א להנחיות היישום. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

בנספח א', סעיפים 4א ו-48א להנחיות היישום מתוקנים וסעיפים 8א-א8א להנחיות היישום נוספו. טקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה וטקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

## תחולה (סעיפים 2-7)

...

4א. חוזי ערבות פיננסית יכולים להיות בעלי צורות משפטיות שונות, כמו ערבות, סוגים מסוימים של מכתבי אשראי, חוזה כשל אשראי או חוזה ביטוח. הטיפול החשבונאי בהם אינו תלוי



בצורתם המשפטית. להלן מובאות דוגמאות לטיפול החשבונאי המתאים (ראה סעיף 2(ה)):

(א) ... המנפיק מודד אותה לפי הגבוה מבין:

(i) הסכום שנקבע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37; לבין

(ii) הסכום שהוכר לראשונה בניכוי, כאשר מתאים, הפחתה הסכום המצטברת של הכנסה שהוכרה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 18 לעקרונות של תקן דיווח כספי בינלאומי 15 (ראה סעיף 47(ג)).

... (ב)

(ג) אם חוזה ערבות פיננסית הונפק בהקשר למכירת סחורות, המנפיק מיישם את תקן חשבונאות בינלאומי 18 תקן דיווח כספי בינלאומי 15 לצורך הקביעה מתי ניתן להכיר בהכנסות מהערבות וממכירת הסחורות.

...

## שיעור ריבית אפקטיבי

...

א8א. בעת יישום שיטת הריבית האפקטיבית, ישות מזהה עמלות שהן חלק בלתי נפרד משיעור הריבית האפקטיבי של מכשיר פיננסי. התיאור של עמלות עבור שירותים פיננסיים עשוי לא להעיד על המהות והתוכן של השירותים שסופקו. עמלות שהן חלק בלתי נפרד משיעור הריבית האפקטיבי של מכשיר פיננסי מטופלות כתיאום לשיעור הריבית האפקטיבי, אלא אם המכשיר הפיננסי נמדד בשווי הוגן, כאשר השינוי בשווי הוגן מוכר ברווח או הפסד. במקרים אלה, העמלות מוכרות כהכנסות כאשר המכשיר מוכר לראשונה.

א8ב. עמלות שהן חלק בלתי נפרד משיעור הריבית האפקטיבי של מכשיר פיננסי כוללות:

(א) עמלות יצירה שהתקבלו על ידי הישות המתייחסות ליצירתו או לרכישתו של נכס פיננסי. עמלות כאלה עשויות לכלול תגמול בגין פעילויות כגון הערכת מצבו הכספי של

הלוואה, הערכה ורישום של ערבויות, בטוחות והסדרי ביטחון אחרים, ניהול משא ומתן לגבי תנאי המכשיר, הכנה ועיבוד מסמכים וסגירת העסקה. עמלות אלה מהוות חלק בלתי נפרד מיצירת מעורבות במכשיר הפיננסי שנוצר.

(ב) עמלות מחויבות שהתקבלו על ידי הישות ליצירת הלוואה כאשר המחויבות למתן הלוואה היא מחוץ לתחולת תקן זה וצפוי שהישות תתקשר בהסדר הלוואה מסוים. עמלות אלה נחשבות כתגמול בגין מעורבות נמשכת ברכישה של מכשיר פיננסי. אם המחויבות פוקעת מבלי שהישות העמידה את הלוואה, העמלה מוכרת כהכנסות במועד פקיעת המחויבות.

(ג) עמלות יצירה שהתקבלו בהנפקת התחייבויות פיננסיות הנמדדות בעלות מופחתת. עמלות אלה מהוות חלק בלתי נפרד מיצירת מעורבות בהתחייבות פיננסית. ישות מבחינה בין עמלות ועלויות המהוות חלק בלתי נפרד משיעור הריבית האפקטיבי על ההתחייבות הפיננסית לבין עמלות יצירה ועלויות עסקה המתייחסות לזכות לספק שירותים, כגון שירותי ניהול השקעות.

א8. עמלות שאינן מהוות חלק בלתי נפרד משיעור הריבית האפקטיבי של מכשיר פיננסי ומטופלות בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 כוללות:

- (א) עמלות הנגבות עבור שירות הלוואה;
- (ב) עמלות מחויבות ליצירת הלוואה כאשר המחויבות למתן הלוואה היא מחוץ לתחולת תקן זה ואין זה סביר שתהיה התקשרות בהסדר הלוואה מסוים; וכן
- (ג) עמלות סינדיקציה של הלוואה שהתקבלו על ידי ישות שמסדירה הלוואה מבלי לשמר חלק מחבילת הלוואה לעצמה (או אשר משמרת חלק באותו שיעור ריבית אפקטיבי לסיכון בר-השוואה כמו של משתתפים אחרים).

...

### **מעורבות נמשכת בנכסים מועברים**

א48. להלן דוגמאות לאופן בו ישות מודדת נכס מועבר ואת ההתחייבות הקשורה אליו בהתאם לסעיף 30.

## כל הנכסים

(א) אם ערבות שניתנה על ידי ישות לשלם עבור הפסדים הנובעים מאי עמידה בתנאי הנכס המועבר, מונעת מהנכס המועבר להיגרע במידת המעורבות הנמשכת, הנכס המועבר במועד ההעברה נמדד על פי הנמוך מבין (i) הערך בספרים של הנכס לבין (ii) הסכום המירבי של התמורה שהתקבלה בהעברה שהישות עשויה להידרש להחזיר ('סכום הערבות'). ההתחייבות הקשורה לנכס נמדדת לראשונה בגובה סכום הערבות בתוספת השווי ההוגן של הערבות (בדרך כלל, התמורה שהתקבלה עבור הערבות). לאחר מכן, השווי ההוגן שהוכר לראשונה של הערבות מוכר ברווח או הפסד על בסיס יחסי לזמן כאשר (או ככל ש) המחויבות מקוימת (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 18 בהתאם לעקרונות של תקן דיווח כספי בינלאומי 15) והערך בספרים של הנכס מופחת על ידי הפסדים מירידת ערך כלשהם.

...

## תקן חשבונאות בינלאומי 40 נדל"ן להשקעה

סעיפים 9, 67 ו-70 מתוקנים וסעיף 85 נוסף. טקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה וטקסט חדש מוצג עם קו תחתון.
--

## סיווג נדל"ן כנדל"ן להשקעה או כנדל"ן בשימוש הבעלים

...

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

(א) ...

(ב) נדל"ן המוקם או מפותח עבור צדדים שלישיים (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 11 חוזי הקמה). [בוטל]

(ג) ...

## מימושים

...

67. מימוש נדל"ן להשקעה עשוי להתרחש באמצעות מכירה או באמצעות התקשרות בחוזה חכירה מימונית. בקביעת מועד המימוש של נדל"ן להשקעה, ישות מיישמת את הקריטריונים בתקן חשבונאות בינלאומי 18 להכרה בהכנסות ממכירת סחורות ומביאה בחשבון את ההנחיות הקשורות בדוגמאות להמחשה הנלוות לתקן חשבונאות בינלאומי 18 הוא המועד שבו המקבל משיג שליטה על הנדל"ן להשקעה בהתאם לדרישות לקביעת עיתוי קיומה של מחויבות ביצוע בתקן דיווח כספי בינלאומי 15. תקן חשבונאות בינלאומי 17 מיושם לגבי מימוש באמצעות התקשרות בחוזה חכירה מימונית ולמכירה וחכירה בחזרה.

...

70. סכום התמורה שהישות זכאית לקבל בעת מימוש שיכלל ברווח או הפסד הנובע מהגריעה של נדל"ן להשקעה מוכרת לראשונה בשווייה ההוגן. בייחוד, אם תקבול עבור נדל"ן להשקעה נדחה, התמורה המתקבלת מוכרת לראשונה בשווה הערך למחיר במזומן. ההפרש בין סכום התמורה הנומינלי לבין שווה הערך למחיר במזומן מוכר כהכנסות ריבית, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 18, תוך שימוש בשיטת הריבית האפקטיבית נקבע בהתאם לדרישות לקביעת מחיר העסקה בסעיפים 47-72 לתקן דיווח כספי בינלאומי 15. שינויים עוקבים לסכום הנאמד של התמורה שנכלל ברווח או הפסד יטופלו בהתאם לדרישות לשינויים במחיר העסקה בתקן דיווח כספי בינלאומי 15.

...

## מועד תחילה

...

85. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות, שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיפים 3(ב), 9, 67 ו-70. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

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

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניות לתקן חשבונאות בינלאומי 11 מוזי הקמה ולתקן חשבונאות בינלאומי 18 הכנסות מבוטלות והפניה לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות נוספה. סעיפים 15-13, 18-20 ו-27 מתוקנים וסעיף 28 נוסף. טקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה וטקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

### הכרה בתמורת ההסדר ומדידתה

...

13. המפעיל יכיר בהכנסות בגין השירותים שהוא מבצע וימדוד אותן בהתאם לתקני חשבונאות בינלאומיים 11 ו-18 לתקן דיווח כספי בינלאומי 15. 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 שסופקו, 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 23 - 26 להלן.

### שירותי הקמה או שדרוג

14. הטיפול החשבונאי על ידי המפעיל בהכנסות ובעלויות הקשורות לשירותי הקמה או שדרוג יהיה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 11 לתקן דיווח כספי בינלאומי 15.

### תמורה שניתנה למפעיל על ידי המעניק

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

(א) ...

...

18. אם התשלום שהמפעיל מקבל עבור שירותי הקמה מורכב בחלקו מנכס פיננסי ובחלקו מנכס בלתי מוחשי, נדרש לטפל

בנפרד בכל רכיב של התמורה למפעיל. התמורה שהתקבלה או שקיימת זכות לקבלה בגין שני הרכיבים תוכר לראשונה בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 15. ~~בשווי הווגן של התמורה שהתקבלה או שקיימת זכות לקבלה.~~

19. מהות התמורה שניתנה למפעיל על ידי המעניק תיקבע בהתייחס לתנאי החוזה, ועל ידי חוק החוזים הרלוונטי, כאשר קיים. מהות התמורה קובעת את הטיפול החשבונאי העוקב כמתואר בסעיפים 23-26. עם זאת, שני סוגי התמורה מסווגים כנכס בגין חוזה במהלך תקופת ההקמה או השדרוג בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 15.

### שירותי תפעול

20. המפעיל יטפל בהכנסות ובעלויות הקשורות לשירותי תפעול בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 18 לתקן דיווח כספי בינלאומי 15.

...

### פריטים שסופקו למפעיל על ידי המעניק

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

...

### מועד תחילה

...

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

## **פרשנות מספר 27 של הוועדה המתמדת לפרשנויות הערכת המהות של עסקאות אשר ערוכות במתכונת המשפטית של חכירה**

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניות לתקן חשבונאות בינלאומי 11 חוזי הקמה ולתקן חשבונאות בינלאומי 18 הכנסות מבוטלות והפניה לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות נוספה. סעיף 8 והחלק שמתחת ל"מועד תחילה" מתוקנים. טקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה וטקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

### **עמדה מוסכמת**

...

8. הקריטריונים הדרישות בסעיף 20 לתקן חשבונאות בינלאומי 18 בתקן דיווח כספי בינלאומי 15 ייושמו לעובדות ולנסיבות של כל הסדר כדי לקבוע מתי יש להכיר בעמלה שישות עשויה לקבל כהכנסה. יש לשקול גורמים כגון אם קיימת מעורבות נמשכת בצורה של מחויבויות ביצוע עתידיות משמעותיות הדרושות כדי להרוויח את העמלה, אם קיימים סיכונים שנשמרו, את התנאים של הסדרי ערבות כלשהם, ואת הסיכון להחזר של העמלה. סימנים, שכל אחד מהם בנפרד מצביע על כך שלא ראוי להכיר בעמלה במלואה כהכנסה במועד קבלתה, אם היא התקבלה בתחילת ההסדר, כוללים את הסימנים הבאים:

... (א)

### **מועד תחילה**

...

תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות, שפורסם במאי 2014, תיקן את החלק של ה"הפניות" ואת סעיף 8. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

## פרשנות מספר 32 של הוועדה המתמדת לפרשנויות נכסים בלתי מוחשיים - עלויות אתר אינטרנט

מתחת לכותרת "הפניות", ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 11 חוזי הקמה מבוטלת והפניה לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות נוספה. החלק שמתחת ל"מועד תחילה" מתוקן. טקסט חדש מוצג עם קו תחתון.

### מועד תחילה

...

תקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שעודכן בשנת 2007) תיקן את המינוחים, אשר משמשים בכל תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. בנוסף, תקן חשבונאות בינלאומי 1 תיקן את סעיף 5. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 1 (מעודכן 2007) לתקופה מוקדמת יותר, התיקונים יישמו לתקופה מוקדמת זו.

תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות, שפורסם במאי 2014, תיקן את החלק של ה"הפניות" ואת סעיף 6. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.