

תקן חשבונאות בינלאומי 11

חוזי הקמה

International Accounting Standard 11

Construction Contracts

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר פורסמו עד 31 במאי 2016 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר 2017.

תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2017

תקן חשבונאות בינלאומי 11 והמסמכים הנלווים אליו בוטלו על ידי:

- תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות (פורסם במאי 2014) (מועד תחילה 1 בינואר 2018)
- מועד התחילה של תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הוא לאחר 1 בינואר 2017 ולכן במהדורה זו נכלל תקן חשבונאות בינלאומי 11.

תוכן עניינים

החל
מסעיף

	תקן חשבונאות בינלאומי 11
	חוזי הקמה
	מטרת התקן
1	תחולה
3	הגדרות
7	צירוף ופיצול חוזי הקמה
11	הכנסות חוזה
16	עלויות חוזה
22	הכרה בהכנסות ובהוצאות חוזה
36	הכרה בהפסדים חזויים
38	שינויים באומדנים
39	גילוי
46	מועד תחילה
	דוגמאות להמחשה:

גילוי למדיניות חשבונאית*

קביעת הכנסות חוזה והוצאות חוזה*

גילויים לגבי חוזים*

* לא תורגם לעברית

תקן חשבונאות בינלאומי 11

חוזי הקמה

תקן חשבונאות בינלאומי 11 חוזי הקמה (IAS 11) מפורט בסעיפים 1-46. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה, אך נשמרה תבנית התקן, כפי שהיתה בעת שאומץ על ידי ה-IASB. יש לקרוא את תקן חשבונאות בינלאומי 11 בהקשר למטרת התקן, 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

מטרת התקן היא לקבוע את הטיפול החשבונאי בהכנסות ובעלויות הקשורות לחוזי הקמה. לאור אופי הפעילות המבוצעת בחוזי הקמה, המועד בו מתחילים את הפעילות לפי החוזה והמועד בו הפעילות מסתיימת חלים, בדרך כלל, בתקופות חשבונאיות שונות. לכן, הסוגיה העיקרית בטיפול החשבונאי בחוזי הקמה היא הקצאת הכנסות ועלויות החוזה לתקופות החשבונאיות שבהן מבוצעת עבודת ההקמה. תקן זה משתמש בקריטריון ההכרה, המופיע במסגרת המושגית לעריכת דוחות כספיים ולהצגתם¹, על מנת לקבוע מתי יש להכיר בהכנסות ועלויות חוזה כהכנסות והוצאות בדוח על הרווח הכולל. התקן גם מספק הנחיות מעשיות ליישום קריטריון זה.

תחולה

1. יש ליישם תקן זה בטיפול חשבונאי בחוזי הקמה בדוחות הכספיים של קבלנים (contractors).
2. תקן זה מחליף את תקן חשבונאות בינלאומי 11 הטיפול החשבונאי בחוזי הקמה, שאושר ב-1978.

¹ המסגרת המושגית לעריכת דוחות כספיים ולהצגתם של הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) בשנת 2001. בספטמבר 2010 הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) החליפה את המסגרת המושגית במסגרת מושגית לדיווח כספי.

הגדרות

3. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המוגדרת להלן:
- חוזה הקמה (Construction contract)** הוא חוזה שנערך (negotiated) באופן ספציפי להקמת נכס או שילוב של נכסים הקשורים ביניהם או תלויים אחד בשני באופן הדוק באשר לתכנון, טכנולוגיה ותפקוד או במטרה או בשימוש הסופיים שלהם.
- חוזה במחיר קבוע (Fixed price contract)** הוא חוזה הקמה שבו הקבלן מסכים למחיר חוזה קבוע, או למחיר קבוע ליחידת תפוקה, שבמקרים מסוימים כפוף לסעיפים בחוזה המתייחסים למקרה של התייקרות העלויות (cost escalation clauses).
- חוזה עלות בתוספת רווח (Cost plus contract)** הוא חוזה הקמה שבו הקבלן משופה בגין עלויות המותרות או המוגדרות בדרך אחרת, בתוספת אחוז מעלויות אלה או בתוספת עמלה קבועה.
4. חוזה הקמה עשוי להיות מיועד להקמת נכס בודד כמו גשר, מבנה, סכר, קו צינורות, כביש, אנייה או מנהרה. חוזה הקמה יכול להתייחס גם להקמת מספר נכסים שקשורים ביניהם או תלויים אחד בשני באופן הדוק באשר לתכנון, טכנולוגיה ותפקוד או במטרה או השימוש הסופיים שלהם; דוגמאות של חוזים כאלה כוללות חוזים להקמת בתי זיקוק וסוגים מורכבים אחרים של מפעלים או ציוד.
5. לצורך תקן זה, חוזי הקמה כוללים:
- (א) חוזים למתן שירותים שקשורים באופן ישיר להקמת הנכס, לדוגמה, חוזים למתן שירותים על ידי מנהלי פרויקטים ואדריכלים; וכן
- (ב) חוזים להריסה או שיחזור נכסים, ושיחזור הסביבה לאחר הריסת נכסים.
6. חוזי הקמה מנוסחים בדרכים שונות, אשר לצורכי תקן זה, הם מסווגים כחוזים במחיר קבוע וכחוזי עלות בתוספת רווח. חוזי הקמה מסוימים עשויים לכלול מאפיינים של חוזה במחיר קבוע וגם של חוזה עלות בתוספת רווח, לדוגמה במקרה של חוזה עלות בתוספת רווח עם מחיר מקסימום שהוסכם מראש. במצבים כאלה, קבלן צריך לבחון את כל התנאים בסעיפים 23 ו-24 על מנת לקבוע מתי להכיר בהכנסות ובהוצאות חוזה.

צירוף ופיצול חוזי הקמה

7. דרישות התקן מיושמות, בדרך כלל, בנפרד לכל אחד מחוזי ההקמה. אולם, במצבים מסוימים, צריך ליישם את התקן למרכיבים של חוזה בודד, הניתנים לזיהוי בנפרד, או לקבוצה של חוזים על מנת לשקף את מהותו של חוזה או קבוצת חוזים.
8. כאשר חוזה מתייחס למספר נכסים, ההקמה של כל אחד מהנכסים תטופל כחוזה הקמה נפרד כאשר:
- (א) הוגשו הצעות נפרדות לגבי כל אחד מהנכסים;
- (ב) כל אחד מהנכסים היה נתון למשא ומתן נפרד והקבלן והלקוח היו יכולים לקבל או לדחות אותו חלק מהחוזה המתייחס לכל אחד מהנכסים; וכן
- (ג) ניתן לזהות את העלויות וההכנסות של כל אחד מהנכסים.
9. קבוצה של חוזים, בין עם לקוח יחיד או עם מספר לקוחות, תטופל כחוזה הקמה יחיד כאשר:
- (א) המשא ומתן לגבי קבוצת החוזים נוהל כחבילה יחידה;
- (ב) הקשר בין החוזים כה הדוק כך שהם מהווים, למעשה, חלק מפרויקט אחד בעל מרווח רווח כולל; וכן
- (ג) החוזים מבוצעים בו-זמנית או כסדרה מתמשכת.
10. חוזה עשוי להתייחס להקמת נכס נוסף לבחירת הלקוח או יכול לעבור שינויים על מנת לכלול את הקמת הנכס הנוסף. הקמת הנכס הנוסף תטופל כחוזה הקמה נפרד כאשר:
- (א) הנכס שונה באופן משמעותי בתכנון, בטכנולוגיה, ובתפקוד מהנכסים הנכללים בחוזה המקורי; או
- (ב) המשא ומתן לקביעת מחיר הנכס נוהל ללא קשר למחיר החוזה המקורי.

הכנסות חוזה

11. הכנסות חוזה יכללו:

- (א) סכום ההכנסות הראשוני שהוסכם עליו בחוזה; וכן
- (ב) שינויים (variations) בעבודה לפי החוזה, תביעות (claims) ותמריצים (incentive payments):
- (i) במידה שצפוי (probable) שהם יגרמו להכנסות; וכן
- (ii) ניתן למדוד אותם באופן מהימן.

12. הכנסות חוזה נמדדות בשווי ההוגן של התמורה שהתקבלה או התמורה שהישות זכאית לקבל. מדידת הכנסות חוזה מושפעת ממגוון של אי-וודאויות שתלויות בתוצאתם של אירועים עתידיים. לעיתים קרובות, נדרש לתקן את האומדנים כאשר מתרחשים האירועים והאי-וודאויות באו על פתרון. לפיכך, הסכום של הכנסות חוזה עשוי לגדול או לקטון מתקופה אחת לתקופה הבאה. לדוגמה:

- (א) קבלן ולקוח עשויים להסכים על שינויים או תביעות שמגדילים או מקטינים את הכנסות החוזה בתקופה העוקבת לזו שבה החוזה סוכם לראשונה;
- (ב) הסכום של הכנסות חוזה, שהוסכם בחוזה במחיר קבוע, עשוי לגדול כתוצאה מהוראות חוזיות למקרה של התייקרות העלויות;
- (ג) הסכום של הכנסות חוזה עשוי לקטון כתוצאה מקנסות הנובעים מאיחורים בהשלמת החוזה שנגרמו על ידי הקבלן; או
- (ד) כאשר חוזה במחיר קבוע קובע מחיר קבוע ליחידת תפוקה, הכנסות החוזה גדלות כאשר מספר היחידות עולה.

13. שינוי הוא הוראה של לקוח לשינוי בהיקף העבודה שיש לבצע בהתאם לחוזה. שינוי עשוי להוביל לגידול או לקיטון בהכנסות חוזה. דוגמאות של שינויים כוללות שינויים במפרט או בתכנון של הנכס ושינויים באורך תקופת החוזה. שינוי נכלל בהכנסות חוזה כאשר:

(א) צפוי כי הלקוח יאשר את השינוי ואת סכום ההכנסות שיווצרו מהשינוי; וכן

(ב) סכום ההכנסות ניתן למדידה באופן מהימן.

14. תביעה מהווה סכום שהקבלן מבקש לקבל מהלקוח או מצד אחר כשיפוי בגין עלויות שאינן כלולות במחיר החוזה. לדוגמה, תביעה עשויה להיווצר כתוצאה מאיחורים שנגרמו על ידי הלקוח, טעויות במפרט או בתכנון, ומשינויים בעבודה לפי החוזה הנמצאים במחלוקת. מדידת סכום ההכנסות הנובעות מתביעות נתונה לרמה גבוהה של אי-ודאות ולעיתים קרובות תלויה בתוצאה של משא ומתן. לכן, תביעות נכללות בהכנסות חוזה רק כאשר:

(א) המשא המתן נמצא בשלב מתקדם כך שצפוי כי הלקוח יקבל את התביעה; וכן

(ב) הסכום שצפוי כי יהיה מקובל על הלקוח ניתן למדידה באופן מהימן.

15. תמריצים מהווים סכומים נוספים המשולמים לקבלן אם משיגים רמות ביצוע מסוימות או אם עוברים אותן. לדוגמה, חוזה עשוי לקבוע תמריצים לקבלן במקרה של השלמה מוקדמת של החוזה. תמריצים נכללים בהכנסות חוזה כאשר:

(א) החוזה נמצא בשלב מספיק מתקדם כך שצפוי כי רמות ביצוע מסוימות יושגו או שיעברו אותן; וכן

(ב) סכום התמריצים ניתן למדידה באופן מהימן.

עלויות חוזה

16. עלויות חוזה יכללו:

(א) עלויות הקשורות באופן ישיר לחוזה הספציפי;

(ב) עלויות שניתן לייחס באופן כללי לפעילות לפי החוזה ושניתן להקצות לחוזה; וכן

(ג) אותן עלויות אחרות שניתן לחייב בגינן את הלקוח בהתאם לתנאי החוזה.

17. עלויות הקשורות באופן ישיר לחוזה הספציפי כוללות:

- (א) עלויות עובדים באתר, לרבות פיקוח באתר;
- (ב) עלויות חומרים המשמשים בהקמה;
- (ג) הפחתת רכוש קבוע המשמש בהקמה;
- (ד) עלויות העברת רכוש קבוע וחומרים לאתר ההקמה וממנו;
- (ה) עלויות שכירות רכוש קבוע;
- (ו) עלויות תכנון וסיוע טכני הקשורות באופן ישיר לחוזה;
- (ז) אומדן עלויות תיקונים ועבודות לפי אחריות, לרבות עלויות חזויות בגין אחריות; וכן
- (ח) תביעות מצדדים שלישיים.

ניתן להקטין עלויות אלה על ידי הכנסה משנית (incidental) שאינה כלולה בהכנסות חוזה, לדוגמה הכנסה ממכירת חומרים עודפים וממימוש רכוש קבוע בסיום החוזה.

18. עלויות שניתן לייחס באופן כללי לפעילות לפי החוזה ושניתן להקצות לחוזה כוללות:

- (א) ביטוח;
- (ב) עלויות תכנון וסיוע טכני שאינן קשורות באופן ישיר לחוזה ספציפי; וכן
- (ג) תקורה של ההקמה (construction overheads).

עלויות כאלה מוקצות על ידי שימוש בגישות שיטתיות ורציונאליות ויש ליישמן באופן עקבי לכל העלויות בעלות מאפיינים דומים. ההקצאה מבוססת על רמה רגילה של פעילות ההקמה. תקורה של ההקמה כוללת עלויות כמו הכנה ועיבוד משכורות של העובדים שמועסקים בהקמה. עלויות שניתן לייחס באופן כללי לפעילות לפי החוזה ושניתן להקצות לחוזה כוללות גם עלויות אשראי.

19. עלויות שניתן לחייב בגינן את הלקוח בהתאם לתנאי החוזה עשויות לכלול עלויות מסוימות של ניהול אדמיניסטרטיבי כללי ועלויות פיתוח מסוימות שלגביהן נקבע שיפוי בתנאי החוזה.
20. עלויות, שלא ניתן לייחס לפעילות לפי החוזה או שלא ניתן להקצות לחוזה, אינן נכללות בעלויות חוזה ההקמה. עלויות כאלה כוללות:
- (א) עלויות ניהול אדמיניסטרטיבי שלגביהן לא נקבע שיפוי בחוזה;
- (ב) עלויות מכירה;
- (ג) עלויות מחקר ופיתוח שלגביהן לא נקבע שיפוי בחוזה; וכן
- (ד) פחת רכוש קבוע מושבת (idle) שאינו משמש בחוזה ספציפי.
21. עלויות חוזה כוללות את העלויות שניתן לייחס לחוזה בתקופה ממועד סגירת החוזה (securing the contract) ועד להשלמתו. אולם, ניתן לכלול כחלק מעלויות חוזה את העלויות שקשורות באופן ישיר לחוזה ושהתהוו במהלך סגירת החוזה, אם ניתן לזהותן בנפרד ולמדוד אותן באופן מהימן ואם צפוי שהחוזה יושג. כאשר עלויות, שהתהוו במהלך סגירת החוזה, מוכרות כהוצאה בתקופה שבה הן התהוו, אין לכלול אותן בעלויות חוזה כאשר החוזה מושג בתקופה עוקבת.

הכרה בהכנסות ובהוצאות חוזה

22. כאשר התוצאה של חוזה ההקמה ניתנת לאמידה באופן מהימן, יש להכיר בהכנסות ובעלויות חוזה, הקשורות לחוזה ההקמה, כהכנסות והוצאות בהתאמה לפי שלב ההשלמה של פעילות לפי החוזה בסוף תקופת הדיווח. הפסד חזוי בגין חוזה ההקמה יוכר כהוצאה מיידית בהתאם לסעיף 36.
23. במקרה של חוזה במחיר קבוע, התוצאה של חוזה ההקמה ניתנת לאמידה באופן מהימן כאשר כל התנאים הבאים מתקיימים:
- (א) סך הכנסות חוזה ניתן למדידה באופן מהימן;
- (ב) צפוי שהטבות כלכליות הקשורות לחוזה יזרמו לישות;

- (ג) הן עלויות החוזה עד להשלמת החוזה והן שלב ההשלמה של החוזה בסוף תקופת הדיווח ניתנים למדידה באופן מהימן; וכן
- (ד) עלויות חוזה, שניתן לייחסן לחוזה, ניתנות לזיהוי באופן ברור ולמדידה באופן מהימן כך שניתן יהיה להשוות בין עלויות חוזה שהתהוו בפועל לבין האומדנים הקודמים.
24. במקרה של חוזה עלות בתוספת רווח, התוצאה של חוזה ההקמה ניתנת לאמידה באופן מהימן כאשר כל התנאים הבאים מתקיימים:
- (א) צפוי שהטבות כלכליות הקשורות לחוזה יזרמו לישות; וכן
- (ב) העלויות שניתן לייחס לחוזה, בין אם הן ניתנות לשיפוי ספציפי ובין אם לא, ניתנות לזיהוי באופן ברור וניתנות למדידה באופן מהימן.
25. לעיתים קרובות, ההכרה בהכנסות ובהוצאות לפי שלב ההשלמה של החוזה מכונה שיטת שיעור ההשלמה. בהתאם לשיטה זו, הכנסות חוזה מותאמות (matched) לעלויות חוזה שהתהוו בהשגת שלב ההשלמה, וכתוצאה מכך מדווחים על הכנסות, הוצאות ורווח שניתנים לייחוס לשיעור העבודה שהושלמה. שיטה זו מספקת מידע שימושי לגבי שיעור הפעילות לפי החוזה ולגבי הביצועים במהלך התקופה.
26. בהתאם לשיטת שיעור ההשלמה, הכנסות חוזה מוכרות כהכנסות ברווח או הפסד בתקופות חשבונאיות שבהן בוצעה העבודה. עלויות חוזה, בדרך כלל, מוכרות כהוצאות ברווח או הפסד בתקופות חשבונאיות שבהן בוצעה העבודה שאליה הן מתייחסות. אולם, עודף כלשהו של סך עלויות חוזה על סך הכנסות חוזה בגין החוזה מוכר כהוצאה באופן מיידי לפי סעיף 36.
27. לקבלן עשויות להתהוות עלויות, המתייחסות לפעילות עתידית לפי החוזה. עלויות חוזה כאלה מוכרות כנכס בתנאי שצפוי כי הן יהיו ניתנות להשבה (recovered). עלויות אלה מייצגות סכומים לקבל מהלקוח והן בדרך כלל מסווגות כעבודה בתהליך לפי החוזה.
28. התוצאה של החוזה ניתנת לאמידה באופן מהימן רק כאשר צפוי שההטבות הכלכליות הקשורות לחוזה יזרמו לישות. אולם, כאשר קיימת אי-וודאות לגבי יכולת הגבייה של סכום, שכבר נכלל בהכנסות חוזה וכבר הוכר ברווח או הפסד, הסכום שלא ניתן לגבייה או הסכום, שההשבה שלו אינה צפויה עוד, מוכר כהוצאה ולא כתיקון לסכום של הכנסות חוזה.

29. בדרך כלל, ישות מסוגלת לקבוע אומדנים מהימנים לאחר שהיא הסכימה לחוזה אשר קובע:

(א) את הזכויות, הניתנות לאכיפה, של כל אחד מהצדדים בהתייחס לנכס שיוקם;

(ב) את התמורה שתועבר; וכן

(ג) את האופן ואת התנאים של הסילוק.

בדרך כלל, נדרש גם שלישות תהיה מערכת תקצוב ודיווח כספי פנימית אפקטיבית. הישות צריכה לבחון מחדש, וכאשר נדרש, לעדכן את האומדנים של הכנסות ועלויות חוזה כאשר החוזה מתקדם. הצורך בעדכונים כאלה אינו בהכרח מעיד כי תוצאת החוזה אינה ניתנת לאמידה באופן מהימן.

30. השלב של השלמת החוזה ניתן לקביעה במגוון של דרכים. הישות תשתמש בשיטה שמודדת באופן מהימן את העבודה שבוצעה. תלוי במהות החוזה, השיטות עשויות לכלול:

(א) היחס בין עלויות חוזה שהתהוו בגין עבודה שבוצעה עד למועד הבדיקה לבין סך אומדן עלויות חוזה;

(ב) הערכות (surveys) של העבודה שבוצעה; או

(ג) השלמת חלק מוחשי (physical) של העבודה לפי החוזה.

לעיתים קרובות, תשלומים או מקדמות שהתקבלו מהלקוחות עם התקדמות העבודה אינם משקפים את העבודה שבוצעה.

31. כאשר שלב ההשלמה נקבע בהתייחס לעלויות חוזה שהתהוו עד למועד הבדיקה, יש לכלול רק אותן עלויות שמשקפות את העבודה שבוצעה בעלויות שהתהוו עד למועד הבדיקה. להלן דוגמאות לעלויות חוזה שאינן נכללות:

(א) עלויות חוזה שמתייחסות לפעילות עתידית לפי החוזה, כמו עלויות חומרים שהובאו לאתר ההקמה או שהושארו לשימוש בהקמה אך עדיין לא הותקנו, שימשו או יושמו במהלך ביצוע החוזה, אלא אם החומרים נעשו במיוחד לחוזה; וכן

(ב) תשלומים שהועברו לקבלני משנה (subcontractors) כמקדמה לעבודה שתבוצע בהתאם לחוזה המשנה (subcontract).

32. כאשר התוצאה של חוזה ההקמה אינה ניתנת לאמידה באופן מהימן:

(א) יש להכיר בהכנסות רק עד גובה עלויות חוזה שהתהוו שצפוי כי יהיו ניתנות להשבה; וכן

(ב) עלויות חוזה יוכרו כהוצאות בתקופה שבה הן מתהוות.

הפסד חזוי בגין חוזה ההקמה יוכר כהוצאה באופן מיידי לפי סעיף 36.

33. לעיתים קרובות, במהלך השלבים המוקדמים של החוזה, תוצאת החוזה אינה ניתנת לאמידה באופן מהימן. אף על פי כן, יכול להיות שצפוי כי הישות תשיב את עלויות החוזה שהתהוו. לכן, הכנסות חוזה מוכרות רק עד גובה עלויות שהתהוו ושחזוי כי יהיו ניתנות להשבה. משום שתוצאת החוזה אינה ניתנת לאמידה באופן מהימן, אין להכיר בשום רווח. אולם, למרות שתוצאת החוזה אינה ניתנת לאמידה באופן מהימן, יכול להיות צפוי כי סך עלויות חוזה יעלה על סך הכנסות חוזה. במקרים כאלה, עודף חזוי כלשהו של סך עלויות חוזה על סך הכנסות חוזה בגין החוזה יוכר באופן מיידי כהוצאה לפי סעיף 36.

34. עלויות חוזה, שלא צפוי כי יהיו ניתנות להשבה, יוכרו כהוצאה מיידי. דוגמאות למצבים, שבהם יכולת ההשבה של עלויות חוזה שהתהוו עשויה לא להיות צפויה ושבהם עשוי להידרש להכיר בעלויות חוזה כהוצאה מיידי, כוללות חוזים:

(א) שלא ניתן לאכוף אותם באופן מלא, כלומר תוקפם מוטל בספק משמעותי;

(ב) שהשלמתם כפופה לתוצאה של הליכים משפטיים או חקיקתיים התלויים ועומדים;

(ג) שקשורים לנדל"ן שסביר כי ייפסל לשימוש (condemned) או יופקע (expropriated);

(ד) שבהם הלקוח אינו מסוגל לעמוד במחויבויותיו; או

(ה) שבהם הקבלן אינו מסוגל להשלים את החוזה או בדרך אחרת לעמוד במחויבויותיו לפי החוזה.

35. כאשר האי-וודאויות, שלא אפשרו לאמוד באופן מהימן את תוצאת החוזה, אינן קיימות עוד, יש להכיר בהכנסות ובהוצאות הקשורות לחוזה ההקמה לפי סעיף 22 ולא לפי סעיף 32.

הכרה בהפסדים חזויים

36. כאשר צפוי כי סך עלויות חוזה יעלה על סך הכנסות חוזה, יש להכיר בהפסד החזוי כהוצאה מיידיית.

37. הסכום של הפסד כזה נקבע מבלי להתחשב בגורמים הבאים:

(א) אם התחילה העבודה בהקשר לחוזה;

(ב) שלב ההשלמה של הפעילות בהקשר לחוזה; או

(ג) הסכום של הרווחים שתזויים להיווצר בגין חוזים אחרים שאינם מטופלים כחוזה הקמה אחד לפי סעיף 9.

שינויים באומדנים

38. שיטת שיעור ההשלמה מיושמת על בסיס מצטבר בכל תקופה חשבונאית לגבי האומדנים השוטפים של הכנסות חוזה ועלויות חוזה. לפיכך, השפעת השינוי באומדן להכנסות חוזה או לעלויות חוזה, או השפעת השינוי באומדן לתוצאת החוזה, מטופלת כשינוי באומדן חשבונאי (ראה תקן חשבונאות 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות). האומדנים שהשתנו משמשים בקביעת סכום ההכנסות וההוצאות, המוכרות ברווח או הפסד בתקופה שבה בוצע השינוי ובתקופות העוקבות.

גילוי

39. ישות תיתן גילוי לפרטים הבאים:

(א) הסכום של הכנסות חוזה שהוכרו כהכנסות בתקופה;

(ב) השיטות ששימשו לקביעת הכנסות חוזה שהוכרו בתקופה; וכן

(ג) השיטות ששימשו לקביעת השלב של השלמת החוזים בתהליך.

40. ישות תיתן גילוי לכל אחד מהפרטים הבאים לגבי חוזים בתהליך בסוף תקופת הדיווח:

(א) הסכום המצטבר של העלויות שהתהוו ושל הרווחים שהוכרו (בניכוי הפסדים שהוכרו);

(ב) סכום המקדמות שהתקבלו; וכן

(ג) סכום התשלומים שהושהו (retentions).

41. תשלומים שהושהו הם סכומים של חשבונות על התקדמות העבודה (progress billings) שאינם משולמים עד להתקיימות התנאים שנקבעו בחוזה לתשלום סכומים כאלה או עד שהליקויים יתוקנו. חשבונות על התקדמות העבודה הם סכומים שחויבו בגין עבודה שבוצעה לפי החוזה, בין אם הם שולמו על ידי הלקוח ובין אם לא שולמו. מקדמות הם סכומים שהתקבלו על ידי הקבלן לפני ביצוע של העבודה הרלוונטית.

42. ישות תציג את הסכומים הבאים:

(א) סכום ברוטו לקבל מהלקוחות בגין עבודה לפי החוזה כנכס; וכן

(ב) סכום ברוטו לשלם ללקוחות בגין עבודה לפי החוזה כהתחייבות.

43. סכום ברוטו לקבל מהלקוחות בגין עבודה לפי החוזה מהווה את הסכום נטו של:

(א) העלויות שהתהוו בתוספת רווחים שהוכרו; פחות

(ב) הסכום של הפסדים שהוכרו וחשבונות על התקדמות העבודה

עבור כל החוזים בתהליך שלגביהם העלויות שהתהוו בתוספת רווחים שהוכרו (בניכוי הפסדים שהוכרו) עולים על החשבונות על התקדמות העבודה.

44. סכום ברוטו לשלם ללקוחות בגין עבודה לפי החוזה מהווה את הסכום נטו של:

(א) העלויות שהתהוו בתוספת רווחים שהוכרו; פחות

(ב) הסכום של הפסדים שהוכרו וחשבונות על התקדמות העבודה

עבור כל החוזים בתהליך שלגביהם החשבונות על התקדמות העבודה עולים על העלויות שהתהוו בתוספת רווחים שהוכרו (בניכוי הפסדים שהוכרו).

45. ישות נותנת גילוי להתחייבויות תלויות או לנכסים תלויים כלשהם בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים. התחייבויות תלויות ונכסים תלויים עשויים להיווצר מפריטים כמו עלויות בגין אחריות, תביעות, קנסות או הפסדים אפשריים.

מועד תחילה

46. תקן זה יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 1995 או לאחריו.