

תקן חשבונאות בינלאומי 18

הכנסות

International Accounting Standard 18

Revenue

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 18 והמסמכים הנלווים אליו:

- תוקנו על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים (פורסם בנובמבר 2009, באוקטובר 2010 ובנובמבר 2013) (מועד תחילה 1 בינואר 2018)
 - בוטלו על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות (פורסם במאי 2014) (מועד תחילה 1 בינואר 2018)
- מועד התחילה של התיקונים הוא לאחר 1 בינואר 2017 ולכן במהדורה זו הם לא שולבו אלא נכללו בנפרד, במסגרת נספח ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 9. כמו כן, מועד התחילה של תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הוא לאחר 1 בינואר 2017 ולכן במהדורה זו נכלל תקן חשבונאות בינלאומי 18.

תוכן עניינים

החל
מסעיף

תקן חשבונאות בינלאומי 18

הכנסות

	מטרת התקן
1	תחולה
7	הגדרות
9	מדידת הכנסות
13	זיהוי העסקה
14	מכירת סחורות
20	הספקת שירותים
29	ריבית, תמלוגים ודיבידנדים
35	גילוי
37	מועד תחילה
	דוגמאות ליישום*
	מכירת סחורות*
	הספקת שירותים*
	ריבית, תמלוגים ודיבידנדים*
	הכרה ומדידה*
	* לא תורגם לעברית

תקן חשבונאות בינלאומי 18

הכנסות

תקן חשבונאות בינלאומי 18 הכנסות (IAS 18) מפורט בסעיפים 1-42. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה, אך נשמרה תבנית התקן, כפי שהייתה בעת שאומץ על ידי ה-IASB. יש לקרוא את תקן חשבונאות בינלאומי 18 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

הכנסה מוגדרת במסגרת המושגית לעריכת דוחות כספיים והצגתם¹ כגידול בהטבות כלכליות במהלך התקופה החשבונאית בדרך של תזרים חיובי (inflows) או גידול בנכסים, או קיטון בהתחייבויות, שתוצאתם גידול בהון, למעט גידול בהון הנובע מהשקעות בעלים. ההגדרה של הכנסה כוללת הן הכנסות (revenue) והן רווחים (gains). הכנסות הן הכנסה הנובעת ממהלך הפעילויות הרגילות של הישות ומיחסים לה שמות שונים, כולל מכירות, עמלות, ריבית, דיבידנדים ותמלוגים. מטרת תקן זה היא לקבוע את הטיפול החשבונאי בהכנסות הנובעות מסוגים מסוימים של עסקאות ואירועים.

הסוגיה העיקרית בטיפול החשבונאי בהכנסות היא הקביעה מתי להכיר בהכנסות. הכנסות מוכרות כאשר צפוי (probable) שהטבות כלכליות עתידיות יזרמו לישות והטבות אלה ניתנות למדידה באופן מהימן. תקן זה מזהה את הנסיבות בהן קריטריונים אלה יתקיימו, ולכן מוכרות ההכנסות. כמו כן, התקן מספק הדרכה מעשית ליישום קריטריונים אלה.

תחולה

1. תקן זה ייושם בטיפול החשבונאי בהכנסות, הנובעות מהעסקאות והאירועים הבאים:

(א) מכירת סחורות;

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.

(ב) הספקת שירותים; וכן**(ג) שימוש שעושים אחרים בנכסי הישות, המניב ריבית, תמלוגים ודיבידנדים.**

2. תקן זה מחליף את תקן חשבונאות בינלאומי 18 *הכרה בהכנסות*, אשר אושר בשנת 1982.

3. סחורות כוללות הן סחורות שיוצרו על ידי הישות לשם מכירה והן סחורות שנרכשו לשם מכירתן, כגון סחורה שנרכשה על ידי קמעונאי או קרקע ונכסים אחרים, המוחזקים לשם מכירתם.

4. הספקת השירותים כרוכה, בדרך כלל, בביצוע על ידי הישות של מטלה, שהוסכם עליה חוזית, על פני תקופת זמן מוסכמת. הספקת השירותים עשויה להתבצע במסגרת תקופה אחת או על פני יותר מתקופה אחת. חוזים מסוימים להספקת שירותים קשורים ישירות לחוזי הקמה, לדוגמה חוזים להספקת שירותים על ידי מנהלי פרויקט וארכיטקטים. הכנסות הנובעות מחוזים אלה אינן מטופלות במסגרת תקן זה ולגביהן יש ליישם את הדרישות שנקבעו לגבי חוזי הקמה בתקן חשבונאות בינלאומי 11 *חוזי הקמה*.

5. שימוש שעושים אחרים בנכסי הישות מניב הכנסות בדרך של:

(א) ריבית - חיובים בגין שימוש במזומנים או שווי מזומנים או סכומים שחבים לישות.

(ב) תמלוגים - חיובים בגין שימוש בנכסים לזמן ארוך של הישות, לדוגמה פטנטים, סימני מסחר, זכויות יוצרים ותוכנות מחשב; וכן

(ג) דיבידנדים - חלוקות רווחים למחזיקים במכשירי השקעה הונניים ביחס לשיעור החזקתם בסוג מסוים של הון.

6. תקן זה אינו דן בהכנסות הנובעות מ:

(א) הסכמי חכירה (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 17 *חכירות*);

(ב) דיבידנדים הנובעים מהשקעות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 28 *השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות*);

- (ג) חוזי ביטוח אשר בתחולה של תקן דיווח כספי בינלאומי 4
חוזי ביטוח ;
- (ד) שינוי בשווי ההוגן של נכסים פיננסיים והתחייבויות
 פיננסיות או מימושם (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 39
מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה) ;
- (ה) שינויים בשווים של נכסים שוטפים אחרים ;
- (ו) הכרה לראשונה ושינויים בשווי ההוגן של נכסים ביולוגיים
 הקשורים לפעילות חקלאית (ראה תקן חשבונאות בינלאומי
41 חקלאות) ;
- (ז) הכרה לראשונה בתוצרת חקלאית (ראה תקן חשבונאות
 בינלאומי 41) ; וכן
- (ח) הפקת מחצבים.

הגדרות

7. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המוגדרת להלן:

הכנסות (Revenue) הן תזרים חיובי ברוטו של הטבות כלכליות במהלך התקופה, הנובע מהפעילויות הרגילות של הישות כשתזרימים אלה גורמים לגידול בהון, למעט גידול בהון הנובע מהשקעות בעלים.

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

8. הכנסות כוללות רק תזרים חיובי ברוטו של הטבות כלכליות, שהישות קיבלה ו/או זכאית לקבל (receivable) בעבור עצמה. סכומים שנגבו עבור צד שלישי, כגון מסי מכירה, מסים בגין סחורות ושירותים ומסי ערך מוסף, אינם הטבות כלכליות הזורמות לישות וכתוצאה מהם אין גידול בהון. לפיכך, הם אינם נכללים בהכנסות. באופן דומה, ביחסי סוכנות, התזרים החיובי ברוטו של הטבות כלכליות כולל סכומים שנגבו עבור הספק העיקרי (principal) וכתוצאה מהם אין גידול בהון של הישות. הסכומים הנגבים עבור הספק העיקרי אינם נחשבים כהכנסות, וההכנסות הן סכום העמלה בלבד.

מדידת הכנסות

9. הכנסות ימדדו לפי השווי ההוגן של התמורה שהתקבלה ו/או התמורה שהישות זכאית לקבל.²
10. סכום ההכנסות הנובע מעסקה נקבע, בדרך כלל, בהסכם בין הישות לבין הקונה או המשתמש בנכס. סכום זה נמדד על פי השווי ההוגן של התמורה שהתקבלה ו/או התמורה שהישות זכאית לקבל, בהתחשב בסכומי הנחות מסחריות ו/או הנחות כמות (volume rebates) שהישות מעניקה.
11. במרבית המקרים, התמורה מתקבלת במזומנים או שווי מזומנים וסכום ההכנסות הוא סכום המזומנים או שווי המזומנים שהתקבלו ו/או שהישות זכאית לקבל. עם זאת, כאשר התזרים החיובי של מזומנים או שווי מזומנים נדחה, השווי ההוגן של התמורה עשוי להיות נמוך מהסכום הנומינלי של המזומנים שהתקבלו ו/או המזומנים שהישות זכאית לקבל. לדוגמה, ישות עשויה להעניק אשראי ללא ריבית לקונה או לקבל מהקונה שטר חוב, הנושא ריבית בשיעור הנמוך משיעור ריבית השוק, כתמורה עבור מכירת הסחורות. כאשר ההסדר כולל למעשה עסקת מימון, השווי ההוגן של התמורה ייקבע על ידי היוון כל התקבולים העתידיים תוך שימוש בשיעור ריבית גלומה. שיעור הריבית הגלומה הוא שיעור הריבית הניתן לקביעה באופן הברור ביותר מבין:
- (א) השיעור השורר לגבי מכשיר דומה של מנפיק בעל דירוג אשראי דומה; או
- (ב) שיעור ריבית שמנכה את הסכום הנומינלי של המכשיר למחיר המכירה הנוכחי במזומן של הסחורות או השירותים.
- ההפרש בין השווי ההוגן והסכום הנומינלי של התמורה מוכר כהכנסות ריבית בהתאם לסעיף 29 ו-30 ובהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 39.
12. כאשר סחורות או שירותים מומרים או מוחלפים בסחורות או שירותים, שהם בעלי מהות דומה וערך דומה, ההחלפה לא תיחשב כעסקה המניבה הכנסות. זהו, לעתים קרובות, המקרה בסחורות יסוד כגון נפט או חלב, כאשר הספקים מחליפים מלאי באתרים שונים על מנת להיענות לביקוש בעיתוי מתאים באתר מסוים.

² ראה גם פרשנות מספר 31 של הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC 31), הכנסות - עסקאות חליפין הכוללות שירותי פרסום.

כאשר סחורות נמכרות או שירותים סופקו כנגד החלפת סחורות או שירותים שאינם דומים, ההחלפה נחשבת כעסקה המניבה הכנסות. ההכנסות נמדדות לפי השווי ההוגן של הסחורות או השירותים שהתקבלו, בהתחשב בסכומי מזומנים או שווי מזומנים כלשהם שהועברו. כאשר לא ניתן למדוד באופן מהימן את השווי ההוגן של הסחורות או השירותים שהתקבלו, ההכנסות נמדדות לפי השווי ההוגן של הסחורות או השירותים שניתנו, בהתחשב בסכומי מזומנים או שווי מזומנים כלשהם שהועברו.

זיהוי העסקה

13. הקריטריונים להכרה בתקן זה מיושמים, בדרך כלל, בנפרד לכל עסקה. עם זאת, בנסיבות מסוימות יש צורך ליישם את הקריטריונים להכרה לרכיבים הניתנים לזיהוי בנפרד של עסקה אחת, על מנת לשקף את מהותה של העסקה. לדוגמה, כאשר מחיר המכירה של מוצר כולל סכום הניתן לזיהוי בגין שירותי המשך, סכום זה נדחה ומוכר כהכנסות על פני תקופת ביצוע השירותים. בנסיבות אחרות, הקריטריונים להכרה מיושמים לשתי עסקאות או יותר כאחת, כאשר העסקאות קשורות במידה כזו שלא ניתן יהיה להבין את התוצאה העסקית (commercial effect), מבלי להתייחס לעסקאות כמכלול אחד. לדוגמה, ישות עשויה למכור סחורות ובאותה עת, להתקשר בהסכם נפרד לרכישה חזרה של הסחורות במועד מאוחר יותר, ובכך לבטל למעשה את עיקר התוצאה העסקית; במקרה כאמור, שתי העסקאות מטופלות כעסקה אחת.

מכירת סחורות

14. הכנסות ממכירת סחורות תוכרנה כאשר כל התנאים הבאים מתקיימים:

- (א) הישות העבירה לקונה את הסיכונים וההטבות המשמעותיים הנובעים מהבעלות על הסחורות;
- (ב) הישות אינה שומרת (retains) מעורבות ניהולית נמשכת ברמה המיוחסת, בדרך כלל, לבעלות ואינה שומרת את השליטה האפקטיבית על הסחורות שנמכרו;
- (ג) סכום ההכנסות ניתן למדידה באופן מהימן;
- (ד) צפוי שההטבות הכלכליות המיוחסות לעסקה יזרמו לישות; וכן

(ה) העלויות שהתהוו או שיתהוו בגין העסקה ניתנות למדידה באופן מהימן.

15. הערכת העיתוי בו הישות העבירה לקונה את הסיכונים וההטבות המשמעותיים הנובעים מהבעלות מחייבת בחינה של נסיבות העסקה. ברוב המקרים, העברת הסיכונים וההטבות הנובעים מהבעלות מתרחשת בו-זמנית עם העברת הזכות הקניינית או העברת החזקה לקונה. זה נכון לגבי מרבית המכירות בקמעונאות. במקרים אחרים, העברת הסיכונים וההטבות הנובעים מהבעלות מתרחשת בעיתוי שונה מהעברת הזכות הקניינית או העברת החזקה.

16. אם הישות שומרת סיכוני בעלות משמעותיים, העסקה אינה מהווה מכירה ולא מוכרות הכנסות. ישות עשויה לשמור סיכון בעלות משמעותי במספר דרכים. דוגמאות למצבים שבהם הישות עשויה לשמור את הסיכונים וההטבות המשמעותיים הנובעים מהבעלות הן:

(א) כאשר לישות מחויבות בגין ביצוע שאינו משביע רצון, אשר אינה מכוסה על ידי הפרשות מקובלות לאחריות;

(ב) כאשר קבלת ההכנסות ממכירה מסוימת תלויה בכך שהקונה יפיק הכנסות ממכירת הסחורות;

(ג) כאשר משלוח הסחורות כפוף להתקנה וההתקנה מהווה חלק משמעותי מהחוזה, שטרם הושלם על ידי הישות; וכן

(ד) כאשר הקונה זכאי לבטל את הרכישה מסיבה המפורטת בחוזה המכירה, ולישות אין ודאות לגבי הסתברות החזרה.

17. אם הישות שומרת רק סיכון בעלות בלתי משמעותי, העסקה היא מכירה וההכנסות מוכרות. לדוגמה, מוכר עשוי לשמור את הזכות הקניינית על הסחורות, אך ורק על מנת להבטיח את גביית החוב. במקרה כזה, אם הישות העבירה את הסיכונים וההטבות המשמעותיים הנובעים מהבעלות, העסקה היא מכירה וההכנסות מוכרות. דוגמה נוספת שבה ישות שומרת רק סיכון בעלות בלתי-משמעותי היא מכירה קמעונאית שבמסגרתה מוצע החזר כספי ללקוח במקרה של אי-שביעות רצון. במקרים אלה, ההכנסות מוכרות במועד המכירה בתנאי שהמוכר יכול לאמוד באופן מהימן את ההחזרות העתידיות ומכיר בהתחייבות בגין החזרות בהתבסס על ניסיון העבר וגורמים רלוונטיים אחרים.

18. הכנסות מוכרות רק כאשר צפוי שההטבות הכלכליות המיוחסות לעסקה יזרמו לישות. במקרים מסוימים, ייתכן ולא יהיה צפוי שההטבות יזרמו לישות עד לקבלת התמורה או עד להסרת אי-וודאות. לדוגמה, עשויה להיות אי-וודאות שרשות ממשלתית זרה תעניק היתר להעביר את התמורה ממכירה במדינת חוץ. כאשר מוענק ההיתר, מוסרת אי-וודאות וההכנסות מוכרות. עם זאת, כאשר נוצרת אי-וודאות באשר ליכולת הגבייה של סכום, שנכלל כבר בהכנסות, הסכום שאינו ניתן לגבייה או הסכום שהשבתו חדלה להיות צפויה יוכר כהוצאה ולא כתיאום של סכום ההכנסות המקוריות שהוכרו.

19. הכנסות והוצאות, הקשורות לאותה עסקה או אירוע, מוכרות בו-זמנית; אופן הכרה זה מכונה הקבלה של הכנסות והוצאות. הוצאות, כולל אחריות ועלויות אחרות, שיתהוו לאחר משלוח הסחורות, ניתנות, בדרך כלל, למדידה מהימנה כאשר מתקיימים התנאים האחרים להכרה בהכנסות. עם זאת, אם לא ניתן למדוד את ההוצאות באופן מהימן, לא ניתן להכיר בהכנסות. בנסיבות אלה, תמורה כלשהי שהתקבלה ממכירת הסחורות מוכרת כהתחייבות.

הספקת שירותים

20. כאשר תוצאתה של עסקה הכרוכה בהספקת שירותים ניתנת לאמידה באופן מהימן, ההכנסות המיוחסות לעסקה יוכרו בהתאם לשלב ההשלמה של העסקה בסוף תקופת הדיווח. תוצאת העסקה ניתנת לאמידה באופן מהימן כאשר כל התנאים הבאים מתקיימים:

- (א) סכום ההכנסות ניתן למדידה באופן מהימן;
- (ב) צפוי שההטבות הכלכליות המיוחסות לעסקה יזרמו לישות;
- (ג) שלב ההשלמה של העסקה בסוף תקופת הדיווח ניתן למדידה באופן מהימן; וכן
- (ד) העלויות שהתהוו במסגרת העסקה והעלויות הנדרשות להשלמתה ניתנות למדידה באופן מהימן.³

³ ראה גם פרשנות מספר 27 של הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC 27), הערכת המהות של עסקאות אשר ערוכות במתכונת המשפטית של חכירה ופרשנות מספר 31 של הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC 31), הכנסות - עסקאות חליפין הכוללות שירותי פרסום.

21. ההכרה בהכנסות בהתאם לשלב ההשלמה של העסקה מכונה לעתים שיטת שיעור ההשלמה. על פי שיטה זו, הכנסות מוכרות בתקופות החשבונאיות שבהן סופקו השירותים. ההכרה בהכנסות על בסיס זה מספקת מידע שימושי על היקף השירותים והביצועים במהלך תקופה. תקן חשבונאות בינלאומי 11 מאמץ אף הוא הכרה בהכנסות על בסיס זה. דרישות אותו תקן חלות, בדרך כלל, על ההכרה בהכנסות ובהוצאות המיוחסות לעסקה, הכרוכה בהספקת שירותים.

22. הכנסות מוכרות רק כאשר צפוי שההטבות הכלכליות המיוחסות לעסקה יזרמו לישות. עם זאת, כאשר מתעוררת אי-וודאות באשר ליכולת הגבייה של סכום שנכלל כבר בהכנסות, הסכום שאינו ניתן לגבייה או הסכום שהשבתו חדלה להיות צפויה, יוכר כהוצאה ולא כתיאום של סכום ההכנסות המקוריות שהוכרו.

23. ישות יכולה, בדרך כלל, לערוך אומדנים מהימנים לאחר שהגיעה להסכמות עם הצדדים האחרים לעסקה בקשר לעניינים הבאים:

(א) הזכויות בנות-האכיפה של כל אחד מהצדדים בנוגע לשירות שיסופק ושיתקבל על ידי הצדדים;

(ב) התמורה שתוחלף; וכן

(ג) אופן הסילוק ותנאיו.

כמו כן, בדרך כלל, הכרחי שתהיה לישות מערכת דיווח ותקצוב פנימית יעילה. הישות בוחנת, ולפי הצורך, מעדכנת את אומדני ההכנסות עם ביצוע השירותים. הצורך בעדכונים אלה אינו מעיד בהכרח על כך שלא ניתן לאמוד באופן מהימן את תוצאות העסקה.

24. קביעת שלב השלמת העסקה יכולה להתבסס על מגוון שיטות. הישות משתמשת בשיטה המודדת באופן מהימן את השירותים שבוצעו. בהתאם למהות העסקה, השיטות עשויות לכלול:

(א) בחינה של העבודה שבוצעה;

(ב) השירותים שבוצעו עד לסוף תקופת הדיווח כשיעור מכלל השירותים לביצוע; או

(ג) היחס שבין העלויות שהתהוו עד לסוף תקופת הדיווח לבין אומדן סך העלויות של העסקה. רק עלויות שמשקפות את השירותים שבוצעו עד לסוף תקופת הדיווח יכללו בעלויות

שהתהוו עד לאותו מועד. רק עלויות שמשקפות שירותים שבוצעו או האמורים להתבצע יכללו באומדן סך העלויות של העסקה.

לעיתים קרובות, תשלומים עם התקדמות העבודה ומקדמות שהתקבלו מלקוחות אינם משקפים את השירותים שבוצעו.

25. מסיבות מעשיות, כאשר השירותים מתבצעים על ידי מספר פעולות, שאינו ניתן לקביעה, על פני תקופה מוגדרת, הכנסות מוכרות בשיטת הקו-הישר על פני התקופה המוגדרת, אלא אם קיימות ראיות לכך ששיטה אחרת משקפת בצורה טובה יותר את שלב ההשלמה. כאשר פעולה מסוימת משמעותית הרבה יותר מכל הפעולות האחרות, ההכרה בהכנסות נדחית עד לביצוע הפעולה המשמעותית.

26. כאשר תוצאתה של עסקה, הכרוכה בהספקת שירותים, אינה ניתנת לאמידה באופן מהימן, יוכרו ההכנסות עד לגובה ההוצאות בנות-השבה שהוכרו.

27. במהלך השלבים המוקדמים של עסקה, לעתים קרובות לא ניתן לאמוד באופן מהימן את תוצאתה. אף על פי כן, יתכן שיהיה זה בגדר צפוי שהישות תשיב את עלויות העסקה שהתהוו. לכן, ההכנסות מוכרות רק עד לגובה העלויות שהתהוו, ואשר חזוי שיושבו. מאחר ותוצאת העסקה אינה ניתנת לאמידה באופן מהימן, לא מוכר רווח.

28. כאשר תוצאת עסקה אינה ניתנת לאמידה באופן מהימן ואין זה צפוי שהעלויות שהתהוו יושבו, ההכנסות אינן מוכרות והעלויות שהתהוו מוכרות כהוצאות. כאשר אי-הוודאויות שמנעו אומדן מהימן של תוצאת החוזה אינן קיימות עוד, הכנסות מוכרות בהתאם לסעיף 20 ולא בהתאם לסעיף 26.

ריבית, תמלוגים ודיבידנדים

29. הכנסות ריבית, תמלוגים ודיבידנדים, הנובעות משימוש שעושים אחרים בנכסי הישות, יוכרו בהתאם להוראות סעיף 30 כאשר:

(א) צפוי שההטבות הכלכליות המיוחסות לעסקה יזרמו לישות; וכן

(ב) סכום ההכנסות ניתן למדידה באופן מהימן.

30. הכנסות יוכרו כדלקמן:

- (א) ריבית תוכר תוך שימוש בשיטת הריבית האפקטיבית, כהגדרתה בתקן חשבונאות בינלאומי 39, סעיף 9 ובנספח הנחיות יישום סעיפים 5-8.
- (ב) תמלוגים יוכרו על בסיס צבירה בהתאם למהות ההסכם הרלוונטי; וכן
- (ג) דיבידנדים יוכרו כאשר זכותו של בעל המניות לקבלת תשלום מבוססת.

31. [בוטל].

32. במקרה שנצברה ריבית שטרם שולמה קודם לרכישתה של השקעה נושאת ריבית, תקבול הריבית שלאחר מכן מוקצה בין התקופה שקדמה לרכישה לבין התקופה שלאחריה; רק החלק המתייחס לתקופה שלאחר הרכישה מוכר כהכנסות.
33. תמלוגים נצברים בהתאם לתנאי ההסכם הרלוונטי ובדרך כלל מוכרים כהכנסות לפי אותו בסיס, אלא אם, לאור מהותו של ההסכם, יהיה זה נאות יותר להכיר בהכנסות על בסיס שיטתי והגיוני אחר.
34. הכנסות מוכרות רק כאשר צפוי שההטבות הכלכליות המיוחסות לעסקה יזרמו לישות. עם זאת, כאשר נוצרת אי-וודאות באשר ליכולת הגבייה של סכום, שנכלל כבר בהכנסות, הסכום שאינו ניתן לגבייה או הסכום שהשבתו חדלה להיות צפויה מוכר כהוצאה ולא כתיאום של סכום ההכנסות המקוריות שהוכרו.

גילוי

35. ישות תיתן גילוי אודות:

- (א) המדיניות החשבונאית שאומצה לגבי ההכרה בהכנסות, כולל השיטות שאומצו בקביעת שלב ההשלמה של עסקאות הכרוכות בהספקת שירותים;
- (ב) הסכום של כל סוג משמעותי של הכנסות שהוכרו במהלך התקופה, כולל הכנסות שנבעו מ:
- (i) מכירת סחורות;

(ii) הספקת שירותים;

(iii) ריבית;

(iv) תמלוגים; וכן

(v) דיבידנדים.

(ג) הסכום של הכנסות, שנבעו מהחלפת סחורות או שירותים שנכללו בכל אחד מהסוגים המשמעותיים של הכנסות.

36. ישות נותנת גילוי לכל ההתחייבויות התלויות ולכל הנכסים התלויים שבהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים. התחייבויות תלויות ונכסים תלויים עשויים לנבוע מפריטים כגון עלויות אחריות, תביעות, קנסות או הפסדים אפשריים.

מועד תחילה

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

38. עלות השקעה בחברה בת, בישות בשליטה משותפת או בחברה כלולה (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 1 אימוץ לראשונה של תקני דיווח כספי בינלאומיים ותקן חשבונאות בינלאומי 27 דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים), שפורסם במאי 2008, תיקן את סעיף 32. ישות תיישם תיקון זה בדרך של מכאן ולהבא לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. אימוץ מוקדם מותר. אם ישות מיישמת את התיקונים הקשורים לסעיפים 4 ו-38 לתקן חשבונאות בינלאומי 27 לתקופה מוקדמת יותר, עליה ליישם את התיקון בסעיף 32 באותו מועד.

39. [סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 9, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2018, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 9.]

40. [סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 9, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2018, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 9.]

41. תקן דיווח כספי בינלאומי 11 הסדרים משותפים, שפורסם במאי 2011, תיקן את סעיף 6(ב). ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 11.
42. תקן דיווח כספי בינלאומי 13, שפורסם במאי 2011, תיקן את ההגדרה של שווי הוגן בסעיף 7. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 13.