

**פרשנות מספר 15 של הוועדה לפרשנויות
של דיווח כספי בינלאומי
הסכמים להקמת מבנים**

IFRIC Interpretation 15

**Agreements for the
Construction of Real Estate**

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

פרשנות מספר 15 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי והמסמכים הנלווים אליה 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 נכללה פרשנות מספר 15 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי.

תוכן עניינים

החל
מסעיף

**פרשנות מספר 15 של הוועדה לפרשנויות של
דיווח כספי בינלאומי
הסכמים להקמת מבנים**

	הפניות
1	רקע
4	תחולה
6	סוגיות
7	עמדה מוסכמת
	קביעה אם ההסכם הוא בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי
10	11 או בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 18
13	טיפול חשבונאי בהכנסות מהקמת מבנים
20	גילויים
	תיקונים לדוגמאות להמחשה הנלוות לתקן
22	חשבונאות בינלאומי 18 [†]
24	מועד תחילה והוראות מעבר
	ביאור מידע*
	ניתוח של הסכם בודד להקמת מבנה*
	דוגמאות להמחשה*
	בסיס למסקנות*
	* לא תורגם לעברית

[†] בספר זה לא נכללות הדוגמאות להמחשה הנלוות לתקן חשבונאות בינלאומי 18 מאחר שהן לא מהוות חלק מתקן חשבונאות בינלאומי 18 ולפיכך לא נכללו גם תיקונים אלה.

פרשנות מספר 15 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי הסכמים להקמת מבנים

פרשנות מספר 15 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי הסכמים להקמת מבנים (IFRIC 15), מפורטת בסעיפים 1-25. פרשנות מספר 15 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי מלווה על ידי ביאור מידע, דוגמאות להמחשה ובסיס למסקנות. התחולה והמעמד המחייב של הפרשנויות נקבעו בסעיף 2 ובסעיפים 7-16 בהקדמה לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

הפניות

- תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים (כפי שעודכן בשנת 2007)
- תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות
- תקן חשבונאות בינלאומי 11 חוזי הקמה
- תקן חשבונאות בינלאומי 18 הכנסות
- תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים
- פרשנות מספר 12 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי הסדרי זיכיון למתן שירות (IFRIC 12)
- פרשנות מספר 13 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי תוכניות נאמנות לקוחות (IFRIC 13)

רקע

1. בענף הנדל"ן, ישויות שמקימות מבנים, במישרין או באמצעות קבלני משנה, עשויות להתקשר בהסכמים עם קונה אחד או עם מספר קונים לפני שההקמה הושלמה. הסכמים אלה יכולים להתבצע בצורות מגוונות.

2. לדוגמה, ישויות שמקימות מבנים למגורים עשויות להתחיל לשווק יחידות בודדות (דירות או בתים) 'מחוץ לתוכנית' ('off plan'), כלומר בעוד שההקמה עדיין נמצאת בתהליך, או אפילו לפני שהיא החלה. כל קונה מתקשר עם הישות בהסכם לרכישת יחידה מוגדרת כאשר היא תהיה מוכנה לאכלוס. בדרך כלל, הקונה מפקיד בישות פיקדון, שיהיה ניתן להחזר רק אם הישות לא תעמוד במסירת היחידה שהושלמה בהתאם לתנאים שנקבעו בחוזה. יתרת מחיר הרכישה משולמת בדרך כלל לישות רק בעת השלמת החוזה, כאשר הקונה משיג חזקה על היחידה.

3. ישויות שמקימות מבנים מסחריים או מבנים למגורים עשויות להתקשר בהסכם עם קונה יחיד. יתכן שהקונה ידרש לשלם תשלומים עם התקדמות העבודה בין מועד ההסכם הראשוני לבין מועד השלמת החוזה. ההקמה עשויה להתבצע על קרקע שנמצאת בבעלות הקונה או שהקונה חקר לפני שההקמה החלה.

תחולה

4. פרשנות זו חלה על הטיפול החשבונאי בהכנסות ובהוצאות המיוחסות אליהן של ישויות שמקימות מבנים, במישרין או באמצעות קבלני משנה.

5. הסכמים שבתחולת פרשנות זו הם הסכמים להקמת מבנים. בנוסף להקמת מבנים, הסכמים כאלה עשויים לכלול מסירת סחורות או שירותים אחרים.

סוגיות

6. פרשנות זו מטפלת בשתי הסוגיות הבאות:

(א) האם ההסכם נמצא בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 11 או בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 18.

(ב) מתי ראוי להכיר בהכנסות מהקמת מבנים.

עמדה מוסכמת

7. לצורך הדיון להלן הונח שהישות ניתחה לפני כן את ההסכם להקמת מבנים והסכמים קשורים כלשהם, והגיעה למסקנה שהיא לא תשמר מעורבות ניהולית נמשכת במידה שבדרך כלל מיוחסת לבעלות והיא לא תשמר שליטה אפקטיבית על המבנה שהוקם במידה כזו שתימנע הכרה בחלק מהתמורה או בכולה כהכנסות.

אם נמנעת הכרה בחלק מהתמורה כהכנסות, הדיון להלן חל רק על החלק מההסכם שבגיננו יוכרו הכנסות.

8. במסגרת הסכם בודד, ישות עשויה להתקשר בחוזה למסירת סחורות או שירותים בנוסף להקמת המבנה (לדוגמה מכירת קרקע או הספקת שירותי ניהול המבנה). בהתאם לסעיף 13 לתקן חשבונאות בינלאומי 18, יתכן שיהיה צורך להפריד הסכם כזה לרכיבים הניתנים לזיהוי בנפרד, שאחד מהם הוא רכיב ההקמה של המבנה. השווי ההוגן של התמורה הכוללת שהתקבלה, או שהישות זכאית לקבל, עבור ההסכם, יוקצה לכל רכיב. אם זוהו רכיבים נפרדים, הישות מיישמת את סעיפים 10-12 לפרשנות זו לרכיב הקמת המבנה בכדי לקבוע אם רכיב זה נמצא בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 11 או תקן חשבונאות בינלאומי 18. הקריטריונים לפיצול בתקן חשבונאות בינלאומי 11 מיושמים לאחר מכן על רכיב כלשהו של ההסכם שנקבע שהוא חוזה הקמה.
9. הדיון להלן מתייחס להסכם להקמת מבנים, אבל חל גם על רכיב של הקמת מבנה שזוהה בהסכם, אשר כולל רכיבים אחרים.

קביעה אם ההסכם הוא בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 11 או בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 18

10. הקביעה אם הסכם להקמת מבנים הוא בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 11 או תקן חשבונאות בינלאומי 18 תלויה בתנאי ההסכם ובכל העובדות והנסיבות הקיימות. קביעה כזו דורשת שיקול דעת ביחס לכל הסכם.
11. תקן חשבונאות בינלאומי 11 חל כאשר ההסכם מקיים את ההגדרה של חוזה הקמה המפורטת בסעיף 3 לתקן חשבונאות בינלאומי 11: 'חוזה שנערך באופן ספציפי להקמת נכס או שילוב של נכסים...'. הסכם להקמת מבנים מקיים את ההגדרה של חוזה הקמה כאשר הקונה מסוגל לקבוע (specify) את הרכיבים המבניים העיקריים של עיצוב המבנים, לפני שההקמה מתחילה, ו/או לבצע שינויים מבניים עיקריים מהמועד שבו ההקמה נמצאת בתהליך (בין אם הוא משתמש ביכולת זו ובין אם לאו). כאשר תקן חשבונאות בינלאומי 11 חל, חוזה ההקמה כולל גם חוזים או רכיבים כלשהם להספקת שירותים הקשורים במישרין להקמת המבנים, בהתאם לסעיף 5(א) לתקן חשבונאות בינלאומי 11 ולסעיף 4 לתקן חשבונאות בינלאומי 18.
12. לעומת זאת, הסכם להקמת מבנים שבו יש לקונים יכולת מוגבלת בלבד להשפיע על העיצוב של המבנים, לדוגמה לבחור עיצוב ממגוון

אפשרויות שהוגדרו על ידי הישות, או לבצע רק שינויים מזעריים לעיצוב הבסיסי, הוא הסכם למכירת סחורות שבתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 18.

טיפול חשבונאי בהכנסות מהקמת מבנים

ההסכם הוא חוזה הקמה

13. כאשר ההסכם הוא בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 11 וניתן לאמוד באופן מהימן את התוצאה שלו, הישות תכיר בהכנסות לפי שלב ההשלמה של הפעילות החוזית בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 11.

14. יתכן שההסכם לא יקיים את ההגדרה של חוזה הקמה ולפיכך הוא יהיה בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 18. במקרה זה, הישות תיקבע אם ההסכם הוא הסכם להספקת שירותים או הסכם למכירת סחורות.

ההסכם הוא הסכם להספקת שירותים

15. אם הישות אינה נדרשת לרכוש ולספק חומרי הקמה, ההסכם יכול להיות רק הסכם להספקת שירותים, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 18. במקרה זה, אם הקריטריונים בסעיף 20 של תקן חשבונאות בינלאומי 18 מתקיימים, תקן חשבונאות בינלאומי 18 דורש הכרה בהכנסות לפי שלב ההשלמה של העסקה, תוך שימוש בשיטת שיעור ההשלמה. דרישות תקן חשבונאות בינלאומי 11 חלות בדרך כלל על ההכרה בהכנסות ובהוצאות המתייחסות אליה בגין עסקה כזו (סעיף 21 לתקן חשבונאות בינלאומי 18).

ההסכם הוא הסכם למכירת סחורות

16. אם הישות נדרשת לספק שירותים יחד עם חומרי הקמה כדי לבצע את מחויבותה החוזית למסור את המבנים לקונה, ההסכם הוא הסכם למכירת סחורות וחלים הקריטריונים להכרה בהכנסות המפורטים בסעיף 14 לתקן חשבונאות בינלאומי 18.

17. הישות עשויה להעביר לקונה את השליטה ואת הסיכונים וההטבות המשמעותיים הנובעים מהבעלות על העבודה בתהליך במצבה הנוכחי עם התקדמות ההקמה. במקרה זה, אם כל הקריטריונים בסעיף 14 לתקן חשבונאות בינלאומי 18 מתקיימים ברציפות עם התקדמות ההקמה, הישות תכיר בהכנסות לפי שלב ההשלמה תוך שימוש בשיטת שיעור ההשלמה. הדרישות של תקן חשבונאות בינלאומי 11 חלות בדרך כלל על ההכרה בהכנסות ובהוצאות המתייחסות אליה בגין עסקה כזו.

18. הישות עשויה להעביר לקונה את השליטה ואת הסיכונים וההטבות המשמעותיים הנובעים מהבעלות על המבנה במלואו במועד אחד (לדוגמה בעת ההשלמה, עם המסירה או לאחריה). במקרה זה, הישות תכיר בהכנסות רק כאשר מתקיימים כל הקריטריונים בסעיף 14 לתקן חשבונאות בינלאומי 18.

19. כאשר הישות נדרשת לבצע עבודה נוספת על המבנה שכבר נמסר לקונה, עליה להכיר בהתחייבות ובהוצאה בהתאם לסעיף 19 לתקן חשבונאות בינלאומי 18. ההתחייבות תימדד בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37. כאשר הישות נדרשת למסור סחורות או שירותים נוספים, שניתנים לזיהוי בנפרד מהמבנה שכבר נמסר לקונה, היא תזהה את הסחורות או את השירותים שנותרו כרכיב נפרד של המכירה, בהתאם לסעיף 8 לפרשנות זו.

גילויים

20. כאשר ישות מכירה בהכנסות לפי שיטת שיעור ההשלמה בגין הסכמים שמקיימים ברציפות עם התקדמות ההקמה את כל הקריטריונים בסעיף 14 לתקן חשבונאות בינלאומי 18 (ראה סעיף 17 לפרשנות זו), עליה לתת גילוי לפרטים הבאים:

(א) איך היא קבעה אילו הסכמים מקיימים ברציפות עם התקדמות ההקמה את כל הקריטריונים בסעיף 14 לתקן חשבונאות בינלאומי 18;

(ב) סכום ההכנסות שנבעו מהסכמים כאלה בתקופה; וכן

(ג) השיטות שבהן נעשה שימוש כדי לקבוע את שלב ההשלמה של ההסכמים בתהליך.

21. בנוסף, עבור ההסכמים המתוארים בסעיף 20, שבמועד הדיווח נמצאים בתהליך, הישות תיתן גילוי גם לפרטים הבאים:

(א) הסכום המצרפי של העלויות שהתהוו ושל הרווחים שהוכרו (בניכוי הפסדים שהוכרו) עד היום; וכן

(ב) סכום המקדמות שהתקבלו.

תיקונים לדוגמאות להמחשה הנלוות לתקן חשבונאות בינלאומי 18

23-22. [הדוגמאות להמחשה הנלוות לתקן חשבונאות בינלאומי 18 אינן מהוות חלק מתקן חשבונאות בינלאומי 18 ולפיכך לא נכללו בספר זה]

מועד תחילה והוראות מעבר

24. ישות תיישם פרשנות זו לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009, או לאחריו. יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת פרשנות זו לתקופה המתחילה לפני יום 1 בינואר 2009, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

25. שינויים במדיניות חשבונאית יטופלו למפרע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8.