



מזכר לדיון

הכרה בהכנסה

יולי 2020



ה כ ר ה ב ה כ נ ס ה

תוכן עניינים

עמוד

4 - 5	הקדמה
6	הזמנת תגובות
6	שאלה מנחה
7	חלופות לתחולה
8-9	טיעונים התומכים בחלופות השונות
10-14	ריכוז עיקרי ההבדלים בין תקן דיווח כספי בינלאומי 15, הכנסות מחוזים עם לקוחות לבין תקן חשבונאות מספר 2, קבלן בונה



20 יולי, 2020
כ"ה תמוז, תש"פ

נכבדי,

הנדון: מזכר לדיון בקשר עם הכרה בהכנסות של קבלן בונה

מצ"ב מזכר לדיון בקשר עם הכרה בהכנסות של קבלן בונה. הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות מפיצה מזכר זה בין בעלי עניין שונים על מנת לקבל עליו תגובות והערות, לפני גיבוש הצעה לתקן בנושא הכרה בהכנסה. הערות ותגובות נבקש להעביר אלינו בכתב, או בדואר אלקטרוני (iasb@iasb.org.il) עד ל- 20 באוקטובר, 2020.

בכבוד רב,

דב ספיר, רו"ח

יו"ר הוועדה המקצועית
המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

הקדמה

תקינה ישראלית

בתקינה הישראלית פורסמו במהלך השנים תקנים והבהרות שונים בנושא הכרה בהכנסות:

- תקן חשבונאות מספר 2 *הקמת בניינים למכירה* (ספטמבר 1999)
- תקן חשבונאות מספר 4 *עבודות על פי חוזי ביצוע* (יולי 1999)
- תקן חשבונאות מספר 25 *הכנסות* (פברואר 2006)
- הבהרה מספר 8 *דיווח הכנסות על בסיס ברוטו או על בסיס נטו* (פברואר 2006)
- הבהרה מספר 9 *הכנסות מעסקאות תוכנה* (מאי 2006)

תקינה בינלאומית

חשיבותם של עקרונות להכרה בהכנסה והשאיפה לכללי הכרה אחידים ומשופרים הביאו את הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) ואת הוועדה לתקני חשבונאות בארה"ב (FASB) לשתף פעולה בפרויקט של הכרה בהכנסה שנמשך למעלה מ-10 שנים. במסגרת הפרויקט פורסמו הוועדות מספר מסמכים כגון מזכר לדיון, הצעה לתקן והצעה לתקן מעודכנת. בחודש מאי 2014 פורסמו תקן דיווח כספי בינלאומי 15, *הכנסות מחוזים עם לקוחות* ו- TOPIC 606. מועד התחילה של תקן דיווח כספי בינלאומי 15 נקבע ל-1 בינואר 2017.

תקן דיווח כספי בינלאומי 15 החליף את:

- תקן חשבונאות בינלאומי 11 *חוזי הקמה*
- תקן חשבונאות בינלאומי 18 *הכנסות*
- פרשנות מספר 13 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי *תוכניות נאמנות לקוחות*
- פרשנות מספר 15 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי *הסכמים להקמת מבנים*
- פרשנות מספר 18 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי *העברות של נכסים מלקוחות*
- פרשנות מספר 31 של הוועדה המתמדת לפרשנויות *הכנסות – עסקאות חליפין הכוללות שירותי פרסום*

לאחר פרסומו (בחודש ספטמבר 2015), נדחה מועד התחילה של תקן דיווח כספי בינלאומי 15 ליום 1 בינואר 2018 ובאפריל 2016 פורסמו *הבהרות לתקן דיווח כספי בינלאומי 15*.

אימוץ תקן דיווח כספי בינלאומי 15 בישראל

בעקבות הכוונה של הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות לאמץ את העקרונות של תקן דיווח כספי בינלאומי 15 בתקינה הישראלית הקימה הוועדה המקצועית צוות הכנסות (להלן - "הצוות").

חברי הצוות:

יו"ר

פרופסור חיים אסיאג, רו"ח - חבר הוועדה ושותף מנהל באסיאג יועצים בע"מ

חברי הצוות

רו"ח אבנר בן ישראל, משרד PWC

רו"ח אלי גולדשטיין, משתתף קבוע בוועדה המקצועית ושותף במשרד פאהן קנה ושות'.

רו"ח שמעון זוארץ, משרד Deloitte

רו"ח גיא זמורה, משרד KPMG

רו"ח אדוה מדליון, רשות ניירות ערך.

רו"ח שמואל מרקו, משרד EY

רו"ח פרח פטל, משרד BDO

על הצוות הוטל לבחון את המלצות תקן דיווח כספי בינלאומי 15 ולהתאימם למציאות הכלכלית החשבונאית בישראל. מטרת עבודת הצוות הייתה לגבש מסמך חשבונאי שיהווה תשתית לפרסום תקן חשבונאות, שיסדיר את הטיפול החשבונאי בהכרה בהכנסות מחוזים עם לקוחות.

מסמך לדיון זה עוסק בתחולה של תקן החשבונאות החדש ובפרט בסוגיה אם יש להחיל את תקן החשבונאות החדש על הכנסות של קבלנים יזמים חלף תקן חשבונאות מספר 2 הקמת בניינים למכירה. הטיעונים התומכים בחלופות השונות מפורטים בהמשך. כמו כן, מסמך זה כולל את עיקרי ההבדלים בין יישום תקן דיווח כספי בינלאומי 15 לבין יישום תקן חשבונאות מספר 2 על ידי קבלנים יזמים.

הזמנת תגובות

הוועדה המקצועית של המוסד לתקינה מזמינה את תגובות הציבור לסוגיה המתוארת בפרק "שאלה מנחה".

הערות ותגובות נבקש להעביר אלינו בכתב, או בדואר אלקטרוני (iasb@iasb.org.il) עד ליום 23 באוקטובר, 2020.

שאלה מנחה

1. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 חל על כל סוגי ההכנסות מחוזים עם לקוחות, למעט חוזי חכירה, חוזי ביטוח, מכשירים פיננסיים והחלפות לא כספיות בין ישויות באותו תחום פעילות עסקית המבוצעות על מנת לאפשר מכירות ללקוחות או ללקוחות פוטנציאליים.

תקן חשבונאות מספר 2 הקמת בניינים למכירה

2. האם יש לדעתך להחיל את תקן החשבונאות החדש (שיתבסס על תקן דיווח כספי בינלאומי 15) גם על הכנסות מחוזים עם לקוחות של קבלן בונה? מדוע או מדוע לא? פרט את נימוקיך. טיעונים התומכים בכל חלופה מפורטים בעמודים 8-9.

חלופות לתחולה

רקע

בתקינה הישראלית קיימים שלושה תקנים להכרה בהכנסה: תקן חשבוונאות מספר 2, אשר דן בהכרה בהכנסות מהקמת בניינים למכירה (קבלן יזם), תקן חשבוונאות מספר 4, אשר דן בהכנסות מעבודות על פי חוזי ביצוע ותקן חשבוונאות מספר 25, אשר דן בכל יתר ההכנסות. כמו כן, קיימות שתי הבהרות: הבהרה מספר 8 אשר דנה בדיווח של ההכנסות על בסיס ברוטו או על בסיס נטו והבהרה מספר 9 אשר עוסקת בהכרה בהכנסות מעסקאות תוכנה.

תקן חשבוונאות מספר 2

תקן חשבוונאות מספר 2 פורסם בחודש ספטמבר 1999. התקן החליף את ג"ד 6 אשר נקט בגישת העבודות הגמורות לגבי קבלנים יזמים, כלומר הכרה בהכנסות מפרויקט בנייה יזמי רק בעת השלמת הפרויקט. בהתאם לתקן חשבוונאות מספר 2, הכרה בהכנסות של קבלן יזם מבוצעת לפי שיטת המכפלה כלומר, הכרה ברווח לפי מכפלת שיעור המכירות של הפרויקט בשיעור ההשלמה של הפרויקט.

תקן חשבוונאות בינלאומי 18 *הכנסות* קבע כי קבלן יזם מוכר, בסופו של דבר, מוצר ולכן ההכרה בהכנסות של קבלן יזם תבוצע רק במסירת המוצר (כלומר בעת השלמת ההקמה). עמדת הוועדה המקצועית הייתה שדיווח הכנסות של קבלן יזם רק בעת השלמת ההקמה אינו משקף את הפעילות של אותם קבלנים ולפיכך, בעת אימוץ תקן חשבוונאות בינלאומי 18 בישראל בשנת 2006 כתקן חשבוונאות מספר 25 הוחלט להחריג מתחולתו את ההכנסות הנובעות מהקמת בניינים למכירה.

תקן דיווח כספי בינלאומי 15 *הכנסות מחוזים עם לקוחות* החליף את תקן חשבוונאות בינלאומי 18. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 קובע כי הכרה בהכנסות תבוצע על פני זמן אם אחד מהקריטריונים הבאים מתקיים:

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

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

1. תקן חשבונאות מספר 2 הקמת בניינים למכירה

טיעונים התומכים בחלופה של שימור תקן חשבונאות מספר 2 על הכנסות מהקמת בניינים למכירה

טיפול חשבונאי דומה

א. באופן עקרוני, הטיפול החשבונאי בהתאם לתקן חשבונאות מספר 2 הוא הכרה בהכנסות לאורך זמן ובהתאם להתקדמות העבודה. גישה זו דומה לטיפול החשבונאי בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 15, לפיו ההכרה בהכנסות של קבלן יזם תהיה לאורך זמן (בהתקיים התנאים שפורטו ברקע) ובהתאם להתקדמות העבודה. לפיכך, במרבית המקרים התוצאות המדווחות יהיו אף הן דומות. יחד עם זאת, קיימים הבדלים מסוימים באופן היישום של התקנים וייתכנו הבדלים בתוצאות המדווחות.

גישה שמרנית ויישום עקבי יותר של חברות בענף

ב. תקן חשבונאות מספר 2 קובע ספים כמותיים לתחילת ההכרה בהכנסות (סף של שיעור השלמה של 25% וסף של תמורת מכירות שנצברו בשיעור כספי של 50%). זאת בנוסף לדרישות ליכולת אמידה מהימנה של ההכנסות וההוצאות מהפרויקט ולכך שלא קיימת אי ודאות מהותית באשר ליכולת להשלים את הפרויקט ולעמוד בתנאים החוזיים עם הרוכשים. לעומת זאת, תקן דיווח כספי בינלאומי 15 אינו קובע ספים כמותיים לתחילת ההכרה בהכנסות, אך דורש יכולת מדידה באופן סביר של ההתקדמות. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 מציין כי 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. לפיכך, תקן דיווח כספי בינלאומי 15 מאפשר שיקול דעת לגבי עיתוי התחלת ההכרה בהכנסות ובכך פוגם ביכולת ההשוואה בין חברות.

השפעת פסיקה על יישום התקן

ג. יישום תקן חשבונאות מספר 2 לא ישתנה כתוצאה מפסיקה חדשה בנושא יכולת האכיפה של הזכות לתשלום של הקבלן היזם עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד. לעומת זאת, יישום תקן דיווח כספי בינלאומי 15 ישתנה אם תהיה פסיקה חדשה לפיה לא ניתן לאכוף על הלקוח תשלום לקבלן היזם עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד. זאת מאחר שהתנאי בסעיף 35(ג) לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 לא יתקיים וככל הנראה לא ניתן יהיה להכיר בהכנסות של קבלן יזם לאורך זמן, אלא תידרש הכרה בהכנסות אלה רק בעת המסירה.

הטמעת התקן החדש

ד. תקן חשבונאות מספר 2 מושרש בפרקטיקה החשבונאית של החברות הקבלניות בישראל, והחלפתו בשלב זה, תיצור בלבול (עלות מול תועלת). הטמעת התקן החדש (שיתבסס על תקן דיווח כספי בינלאומי 15) בקרב החברות הישראליות תהיה קלה יותר במידה ולא יוחלף

תקן חשבונאות מספר 2. יהיה זה נכון לשקול את החלפת תקן חשבונאות מספר 2 בשלב מאוחר יותר לאחר הטמעת התקן החדש.

טיפול חשבונאי בצד העלויות

ה. תקן חשבונאות מספר 2 מרכז את הטיפול החשבונאי הן בעלויות הפרויקט והן בהכנסות הפרויקט. לעומת זאת, תקן דיווח כספי בינלאומי 15 מתייחס לצד ההכנסות בלבד ומפנה לתקנים אחרים לצורך הטיפול במרבית העלויות. כתוצאה מכך קיימת שונות בין מדווחים בטיפול בעלויות.

טיעונים התומכים בחלופה של החלת תקן דיווח כספי בינלאומי 15 על הכנסות מהקמת בניינים למכירה

מדיניות המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

א. מדיניות המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות היא לאמץ את התקינה הבינלאומית. הוועדה המקצועית מקדמת את תהליך האימוץ על מנת לצמצם, ככל הניתן, את פערי המדידה בין חברות המיישמות את התקינה הישראלית לבין חברות המיישמות את התקינה הבינלאומית. מאחר שבכוונת הוועדה המקצועית לאמץ תקן חדש שיתבסס על תקן דיווח כספי בינלאומי 15, יש להחיל את התקן החדש גם על הכנסות מהקמת בניינים למכירה.

כללי הכרה בהכנסה אחידים בכל המגזרים

ב. חשיבותם של עקרונות להכרה בהכנסה והשאיפה לכללי הכרה אחידים ומשופרים הביאו את הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) לפרסם תקן אחד להכרה בהכנסה שיחול על כל המגזרים. במקביל, קיימת חשיבות גם בישראל לקביעת תקן אחד להכרה בהכנסה לכלל המגזרים ולא לשמר תקן נפרד להכרה בהכנסות מהקמת בניינים למכירה המבוסס על מודל דומה, אך שאינו זהה.

יכולת השוואה בין חברות פרטיות לבין חברות ציבוריות בענף הבנייה היזמי

ג. החלת תקן דיווח כספי בינלאומי 15 על הכנסות מהקמת בניינים למכירה תיצור כללי מדידה אחידים לחברות הפרטיות ולחברות הציבוריות בענף הבנייה היזמי. אחידות הכללים תאפשר תחרותיות על סמך דוחות כספיים בני-השוואה.

ממשק עם תקני חשבונאות אחרים

ד. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 כולל מושגים והגדרות שעשויים לעמוד בניגוד לאלו שנכללים בתקן חשבונאות מספר 2. שימור תקן חשבונאות מספר 2 עשוי לגרום לבלבול בעקבות הבדלים אלה.

ריכוז עיקרי ההבדלים בין תקן דיווח כספי בינלאומי 15, הכנסות מחוזים עם לקוחות לבין תקן חשבונאות מספר 2, קבלן בונה

ספים כמותיים להכרה בהכנסה

א. תקן חשבונאות מספר 2 קובע ספים כמותיים לתחילת ההכרה בהכנסות (סף של שיעור השלמה של 25% או יותר ותמורת מכירות שנצברו בשיעור כספי של 50% או יותר). זאת בנוסף לדרישות ליכולת אמידה מהימנה של ההכנסות וההוצאות מהפרויקט ולכך שלא קיימת אי ודאות מהותית באשר ליכולת להשלים את הפרויקט ולעמוד בתנאים החוזיים עם הרוכשים.

תקן דיווח כספי בינלאומי 15 אינו כולל ספים כמותיים להכרה בהכנסה ולכאורה ניתן להכיר בהכנסה כבר בשלבים המוקדמים של החוזה. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 דורש יכולת מדידה באופן סביר של ההתקדמות. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 מציין כי 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.

יחידת המדידה

ב. תקן חשבונאות מספר 2 קובע כי יחידת המדידה הינה הפרויקט. פרויקט הינו מבנה, קבוצת מבנים או מתחם בנייה שלם הנבנים לשם מכירתם או מכירת חלקים מתוכם. לעניין זה תיחשב קבוצת מבנים (או מתחם בנייה) כפרויקט אחד אם כל המבנים בקבוצה (או במתחם) נמצאים באתר אחד, נבנים על פי אותה תכנית בנייה והיתר בנייה והצעתם למכירה של אותם חלקים שנועדו למכירה, נעשית בעת ובעונה אחת. כאשר הפרויקט הוא יחידת המדידה, הרווח המצטבר מהפרויקט מחושב על בסיס המכירות שהצטברו מהפרויקט, שיעור השלמה שלו ושיעור הרווח הגולמי החזוי ממנו. בהתאם לגישה זו, כל עלויות הפרויקט מוקצות ליחידות שבפרויקט ביחס שווה לחלק שמהווה המכירה של אותן יחידות מתוך סך המכירות החזויות מהפרויקט. במילים אחרות, שיעור הרווח הנובע ממכירת חלקים שונים של אותו פרויקט הנו זהה. כך, למשל, שיעור הרווח על מכירת דירת הגג, דירה בקומה ראשונה, או חנות הנמצאים באותו הפרויקט יהיה זהה.

תקן דיווח כספי בינלאומי 15 קובע כי יחידת המדידה הינה יחידת המכירה. כאשר יחידת המכירה היא יחידת המדידה הרווח המצטבר ממכירת יחידות בפרויקט מחושב כהפרש שבין סכומי המכירות של אותן יחידות לעלותן התחשיבית, כשהוא מוכפל בשיעור השלמה של הפרויקט. העלות התחשיבית לכל יחידה נמכרת תורכב מעלות המזוהה ישירות עם היחידה ומעלות המיוחסות לה מתוך סך העלויות המשותפות לה וליחידות אחרות בפרויקט.

בפרקטיקה המקובלת בישראל אחוז הביצוע נקבע לפי אחוז הביצוע של הבניין ולא לפי אחוז הביצוע של יחידת המכירה הספציפית מתוך ראייה כי אין אפשרות להשלים הקמת דירה מבלי שהבניין יהיה מושלם במלואו.

עסקאות קומבינציה

עסקת קומבינציה רגילה

ג. תקן חשבונאות מספר 2 קובע כי הקרקע וההתחייבות למתן שירותי בנייה יוכרו בסכום העלות החזויה של שירותי הבנייה. ההתחייבות למתן שירותי בנייה תסולק בקצב ההשלמה של הפרויקט או בקצב ההשלמה של שירותי הבנייה, אם קצב זה שונה מהותית מקצב השלמת הפרויקט וניתן לקביעה נפרדת ומהימנה. סילוק ההתחייבות למתן שירותי בנייה תהווה חלק מעלויות הפרויקט.

תקן דיווח כספי בינלאומי 15 קובע כי הקרקע וההתחייבות (מקדמות מלקוחות) יוכרו בסכום השווי ההוגן של הקרקע. אם לא ניתן לאמוד באופן סביר את השווי ההוגן של הקרקע, הישות תמדוד את התמורה בעקיפין בהתייחס למחיר המכירה הנפרד של שירותי הבנייה (כגון לפי העלות החזויה בתוספת רווח יזמי מקובל). ההתחייבות תסולק בהתאם להכרה בהכנסה (לפי קצב ההשלמה) וסילוקה יהווה חלק מההכנסות.

עסקת קומבינציית תמורות

ד. תקן חשבונאות מספר 2 אינו מתייחס במפורש לעסקאות מסוג זה.

בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 בעסקאות מסוג זה התמורה היא תמורה משתנה. אומדן התמורה המשתנה יקבע בדרך כלל לפי הערך החזוי (תוחלת). מחיר העסקה יכלול את כל הסכום של תמורה משתנה, או את חלקו, רק במידה שצפוי ברמה גבוהה שביטול משמעותי בסכום ההכנסות המצטברות שהוכרו לא יתרחש כאשר אי הוודאות הקשורה לתמורה המשתנה תתברר לאחר מכן.

רכיב מימון משמעותי

ה. תקן חשבונאות מספר 2 אינו מתייחס לרכיב מימון משמעותי ולפיכך בפרקטיקה לא בוצעו התאמות בגין רכיב מימון משמעותי.

תקן דיווח כספי בינלאומי 15 קובע כי בקביעת מחיר העסקה, יש להתאים 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. כהקלה מעשית, לא נדרשת התאמה בגין רכיב מימון משמעותי אם הישות צופה, במועד ההתקשרות בחוזה, שהתקופה בין המועד שבו הישות מעבירה סחורה או שירות לבין המועד שבו הלקוח משלם עבורם תהיה עד שנה אחת.

היוון עלויות אשראי

1. תקן חשבונאות מספר 3 דורש היוון עלויות אשראי החל ממועד בקשת היתר הבנייה או ממועד תחילת עבודות הבנייה, המוקדם מביניהם ועד למועד ההכרה לראשונה ברווח מהפרויקט.

בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 23, להחלטת ה-IFRIC – העברה לאורך זמן של סחורה בהקמה - ולעמדת סגל רשות ניירות ערך, ניתן להוון עלויות אשראי ממועד התחלת פעולות פיתוח של הקרקע רק כאשר לא ניתן עדיין למכור את היחידות המתוכננות להקמה ונדרש פרק זמן מהותי כדי להכין את הקרקע לשימושה המיועד או למכירתה. היוון עלויות אשראי יפסק כאשר הקרקע מוכנה לשימושה המיועד או למכירתה.

עלויות מכירה

2. תקן חשבונאות מספר 2 קובע כי עלויות מכירה הקשורות באופן ישיר ומובהק לפרויקט ספציפי (כגון עמלות לסוכני מכירות בגין מכירות הפרויקט, השקעות בהכשרתה ובתחזוקתה של דירה לדוגמה, אחזקת משרד המכירות באתר ושכר עובדי המכירה שבו וכן עלויות פרסום של הפרויקט הספציפי (כגון שלטי חוצות או פרסום בעיתונות שהוא בלעדי לפרויקט וכד') יהוונו כחלק מעלות הפרויקט. עלויות מכירה שאינן קשורות באופן ישיר ומובהק לפרויקט ספציפי (כגון עלויות פרסום העסק בכללותו) לא יוקצו לפרויקטים השונים, אלא יוכרו כהוצאות.

בהתאם לתקינה הבינלאומית עלויות מכירה כגון שכר בסיס של עובדי המכירות ועלויות פרסום של הפרויקט אינן מהוות עלויות תוספתיות להשגת חוזה (עלויות המתהוות על מנת להשיג חוזה עם לקוח ושלא היו מתהוות אם החוזה לא היה מושג) ולכן יוכרו כהוצאות במועד התהוותן. עמלות לעובדי מכירה מהוות עלויות תוספתיות להשגת חוזה ולכן יוכרו כנכס אם הישות צופה להשיב עלויות אלה. נכס זה יופחת לפי קצב ההכרה בהכנסות מאותו חוזה.

שינויי אומדן

ח. בהתאם לתקן חשבונאות מספר 2 השפעת שינויים באומדני ההכנסות והעלויות החזויות תקבל ביטוי על ידי תיקון מכאן ולהבא של שיעור הרווח הגולמי מהפרויקט לפיו מוכרות העלויות בכל תקופת דיווח. שינויים באומדן העלויות להשלמה ישפיעו על שיעור השלמה.

תקן דיווח כספי בינלאומי 15 קובע כי שינויים עוקבים כלשהם במחיר העסקה יוקצו למחויבויות הביצוע בחוזה על אותו בסיס כמו במועד ההתקשרות בחוזה (כלומר מבלי לשקף שינויים במחירי המכירה הנפרדים לאחר מועד ההתקשרות בחוזה). סכומים שהוקצו למחויבות ביצוע שקוימה יוכרו כהכנסות, או כהקטנה של הכנסות, בתקופה שבה מחיר העסקה משתנה. סכומים שהוקצו למחויבות ביצוע שטרם קוימה במלואה ואשר מקוימת

לאורך זמן יוכרו כהכנסות או כהקטנה של הכנסות בתקופה שבה מחיר העסקה משתנה ובתקופות עתידיות.

בהתאם לתקינה הבינלאומית שינויים באומדן העלויות להשלמה עשויים להשפיע על שיעור ההתקדמות (אם נבחרה שיטת העלויות שהתהוו למדידת ההתקדמות). שינויים כאלה המתייחסים למחויבות ביצוע שקוימה באופן חלקי יוכרו כהכנסות, או כהקטנה של הכנסות, בתקופה שבה חל שינוי באומדן.

תיקון חוזה

ט. בהתאם לתקן חשבונאות מספר 2 תיקון חוזה מטופל כשינוי אומדן. השפעת שינויים באומדני ההכנסות והעלויות החזויות תקבל ביטוי על ידי תיקון מכאן ולהבא של שיעור הרווח הגולמי מהפרויקט לפיו מוכרות העלויות בכל תקופת דיווח. שינויים באומדן העלויות להשלמה ישפיעו על שיעור ההשלמה.

תקן דיווח כספי בינלאומי 15 קובע כי אם יתרת הסחורות או השירותים שיועברו מובחנים מאלו שהועברו עד למועד התיקון – יש לבטל את החוזה הקיים ולטפל בתיקון החוזה יחד עם החוזה המקורי כחוזה חדש. כלומר, תיקון החוזה מטופל בדרך של מכאן ולהבא. החלק ממחיר העסקה המקורי שלא הוכר כהכנסות עד למועד התיקון והתוספת למחיר העסקה כתוצאה מתיקון החוזה יהוו את מחיר העסקה של החוזה החדש. מחיר עסקה זה יוקצה למחויבויות הביצוע שטרם קוימו, או שטרם קוימו במלואן עד למועד תיקון החוזה.

תקן דיווח כספי בינלאומי 15 קובע כי אם יתרת הסחורות או השירותים שיועברו אינם מובחנים מאלו שהועברו עד למועד התיקון – יש לטפל בתיקון החוזה כאילו היה חלק מהחוזה המקורי. ההשפעה של תיקון החוזה על מחיר העסקה ועל שיעור ההתקדמות מוכרת כהכנסות, או כהקטנה של הכנסות במועד תיקון החוזה (cumulative catch-up basis).

סף כמותי להגדרת מכירה

י. תקן חשבונאות מספר 2 קובע סף כמותי להגדרת מכירה לפיו נדרשת גבייה של לפחות 15% מתמורת המכירה החוזית.

תקן דיווח כספי בינלאומי 15 אינו קובע סף כמותי להגדרת מכירה. לעומת זאת, על מנת להכיר בהכנסה לאורך זמן תקן דיווח כספי בינלאומי 15 דורש שתהיה זכות לתשלום הניתנת לאכיפה משפטית עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד.

הכרה בעלות הפרויקט

יא. תקן חשבונאות מספר 2 עוסק בהכרה ברווח מהקמת בניינים למכירה ולכן מתייחס הן לאופן ההכרה בעלויות הפרויקט והן לאופן ההכרה בהכנסות הפרויקט.

תקן דיווח כספי בינלאומי 15 עוסק בהכרה בהכנסה ולכן מתייחס לאופן ההכרה בהכנסה מבלי להתייחס לאופן ההכרה בעלויות (למעט עלויות להשגת חוזה ועלויות לקיום חוזה). תקן דיווח כספי בינלאומי 15 מפנה לתקנים אחרים כגון תקן חשבונאות בינלאומי 2, מלאי, תקן חשבונאות בינלאומי 16, רכוש קבוע ותקן חשבונאות בינלאומי 38, נכסים בלתי מוחשיים לצורך הטיפול בעלויות. בנוסף, תקן דיווח כספי בינלאומי 15 דורש מישות להכיר בעלויות המתייחסות למחויבויות ביצוע שקוימו באופן חלקי כהוצאה בעת התהוותן.

שיעור ההתקדמות

יב. תקן חשבונאות מספר 2 קובע כי שיעור ההשלמה של הפרויקט לתום תקופת הדיווח יחושב כיחס שבין עלויות ההשלמה שנצברו עד תום תקופת הדיווח לבין סך עלויות אלו ועלויות ההשלמה הנוספות החזויות עד לסיום הפרויקט.

תקן דיווח כספי בינלאומי 15 דורש לקבוע שיטה למדידת התקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע וליישמה בעקביות. שיטות מתאימות למדידת התקדמות כוללות המבוססות על תפוקות (כגון סקירת ביצועים שהושלמו) ושיטות המבוססות על תשומות (כגון עלויות שהתהוו).