

תקן חשבונאות ישראל מס' 43

# הכנסות מחוזים עם לקוחות

# רקע

## רקע ומבוא

☐ מטרות התקן (ס' 1-4)

☐ תחולה (ס' 5-8)

☐ מועד תחילה (ס' 88)

☐ ביטול של תקנים אחרים  
(ס' 97)

☐ מתודולוגיית התקן  
(ס' ד' למבוא)

# רקע ומבוא

❑ **מטרות התקן** (ס' 1-4)

❑ **תחולה** (ס' 5-8)

❑ **מועד תחילה** (ס' 88)

❑ **ביטול של תקנים אחרים**  
(ס' 97)

❑ **מתודולוגיית התקן**  
(ס' ד' למבוא)

**מטרת התקן** היא קביעת עקרונות היישום הנדרשות לצורך דיווח מידע שימושי למשתמשי הדוחות הכספיים לגבי המהות, הסכום, העיתוי וחוסר הוודאות של **הכנסות** ותזרימי מזומנים הנובעים מ-**חוזה עם לקוח** (סעיף 1).

❖ **עקרון הליבה** של התקן הוא הכרה בהכנסות באופן המתאר את העברת הסחורות/השירותים שהובטחו על ידי הישות בחוזה ללקוחות. סכום ההכנסות שיוכרו ישקף את התמורה הצפויה לישות בגין סחורות/שירותים אלו (סעיף 2).

❖ על הישות להביא בחשבון את כל **העובדות והנסיבות הרלוונטיות** בעת יישום תקן זה, וכן לעשות זאת באופן עקבי לחוזים עם מאפיינים ונסיבות דומים (**לרבות** שימוש בהקלות מעשיות). (סעיף 3)

❖ על אף שהתקן מפרט את הטיפול החשבונאי בחוזה יחיד עם לקוח, ישות יכולה ליישם תקן זה (כהקלה מעשית) **לתיק של חוזים** עם מאפיינים דומים, ובלבד שסביר שטיפול כאמור לא ישפיע מהותית על הדוחות הכספיים לעומת טיפול באופן יחידני. (סעיף 4)

# רקע ומבוא

☐ מטרת התקן (ס' 1-4)

☐ תחולה (ס' 5-8)

☐ מועד תחילה (ס' 88)

☐ ביטול של תקנים אחרים  
(ס' 97)

☐ מתודולוגיית התקן  
(ס' ד' למבוא)

❖ לפי סעיף 5, ישות לא תיישם תקן זה על סוגי החוזים הבאים:

✓ חוזי מכירה;

✓ חוזי ביטוח;

✓ מכשירים פיננסיים וזכויות או מחויבויות חוזיות אחרות;

✓ החלפות לא כספיות בין ישויות באותו תחום פעילות עסקית שמטרתה מכירות ללקוחות.

## כולל אלה שבתחולת:

- (1) תקן חשבוונאות מס' 22 (מעודכן 2017) מכשירים פיננסיים;
- (2) גילוי דעת 33 הטיפול החשבונאי וכללי הדיווח לגבי ניירות ערך הרשומים למסחר בבורסה לניירות ערך ותעודות השתתפות בקרנות השקעה בנאמנות;
- (3) גילוי דעת 57 דוחות כספיים מאוחדים;
- (4) גילוי דעת 68 שיטת השווי המאזני;
- (5) תקן חשבוונאות מס' 37 ישויות השקעה.

## לדוגמה:

התקן לא יחול על שתי חברות  
נפט המסכימות ביניהן על החלפת  
נפט שמטרתה מענה על ביקוש  
של לקוחותיהן במקומות שונים  
ובעיתוי המתאים.

# רקע ומבוא

☐ מטרות התקן (ס' 1-4)

☐ תחולה (ס' 5-8)

☐ מועד תחילה (ס' 88)

☐ ביטול של תקנים אחרים  
(ס' 97)

☐ מתודולוגיית התקן  
(ס' ד' למבוא)

הכלל: (סעיף 6)

ישות תיישם תקן זה לחוזה (למעט אלו המפורטים  
בסעיף 5) רק אם הצד שכנגד לחוזה הוא **לקוח**.

**לקוח (Customer)**:

"צד שהתקשר בחוזה עם ישות על מנת להשיג סחורות או שירותים שהם  
תפוקה של הפעילויות הרגילות של הישות עבור תמורה".

דוגמה - צד לחוזה שאינו לקוח

כאשר הצד שכנגד התקשר בחוזה עם הישות כדי להשתתף בפעילות או בתהליך שבהם  
הצדדים חולקים את הסיכונים וההטבות הנובעים מהפעילות או מהתהליך ולא על מנת  
להשיג את התוצר מהפעילויות הרגילות של הישות (כגון מיזם משותף, כמו פיתוח נכס  
בהסדר שיתוף פעולה).

# רקע ומבוא

☐ מטרות התקן (ס' 4-1)

☐ תחולה (ס' 8-5)

☐ מועד תחילה (ס' 88)

☐ ביטול של תקנים אחרים  
(ס' 97)

☐ מתודולוגיית התקן  
(ס' ד' למבוא)

❖ לפי סעיף 7, חוזה עם לקוח עשוי להיות באופן חלקי בתחולת תקן זה ובאופן חלקי בתחולת תקנים אחרים (כפי שפורט בסעיף 5).

בהינתן זאת:

➤ אם התקנים האחרים קובעים את אופן ההפרדה/המדידה לראשונה של חלק מהחוזה - אזי על הישות ליישם את **דרישות התקן האחר**. כמו-כן, הישות לא תכלול את החלק שבתחולת תקנים אחרים במחיר העסקה.

➤ אם התקנים האחרים אינם קובעים את אופן ההפרדה/המדידה לראשונה של חלק מהחוזה - אזי על הישות ליישם את **דרישות תקן זה** לעניינים אלו.

❖ לפי סעיף 8, עלויות תוספתיות להשגת חוזה ועלויות שהתהוו כדי לקיים חוזה, יטופלו בהתאם לסעיפים 61-69 (**כפי שיוסבר בהמשך**), ובלבד שאינן בתחולת תקן אחר.



# רקע ומבוא

☐ מטירות התקן (ס' 4-1)

☐ תחולה (ס' 5-8)

☐ מועד תחילה (ס' 88)

☐ ביטול של תקנים אחרים  
(ס' 97)

☐ מתודולוגיית התקן  
(ס' ד' למבוא)

- ✓ ישות תיישם תקן זה לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום **1 בינואר 2024** או לאחריו (מועד היישום המנדטורי).
- ✓ יישום מוקדם של התקן הינו מותר, ובהינתן זאת על הישות ליתן לעובדה זאת גילוי (סעיף 88).
- ✓ לתקן נקבעו הוראות מעבר מפורטות (ראה בחלקה האחרון של הדרכה זו).

# רקע

☐ מטירות התקן (ס' 1-4)

☐ תחולה (ס' 5-8)

☐ מועד תחילה (ס' 88)

☐ ביטול של תקנים אחרים  
(ס' 97)

☐ מתודולוגיית התקן  
(ס' ד' למבוא)

לפי סעיף 97, תקן זה מחליף ומבטל את התקנים הבאים:

✓ תקן חשבונאות מס' 2 הקמת בניינים למכירה ;

✓ תקן חשבונאות מס' 4 עבודות על פי חוזה ביצוע ;

✓ תקן חשבונאות מס' 25 הכנסות ;

✓ הבהרה מס' 8 דיווח על הכנסות על בסיס ברוטו או על בסיס נטו ;

✓ הבהרה מס' 9 הכנסות מעסקאות תוכנה.



# רקע

☐ מטירות התקן (ס' 1-4)

☐ תחולה (ס' 5-8)

☐ מועד תחילה (ס' 88)

☐ ביטול של תקנים אחרים  
(ס' 97)

☐ מתודולוגיית התקן  
(ס' ד' למבוא)

שלב 1

זיהוי החוזה (החוזים) עם הלקוח

שלב 2

זיהוי מחויבויות הביצוע בחוזה

שלב 3

קביעת מחיר העסקה

שלב 4

הקצאת מחיר העסקה למחויבויות הביצוע בחוזה

שלב 5

הכרה בהכנסות כאשר (או ככל ש) הישות מקיימת מחויבות ביצוע

כאמור, **עקרון הליבה** של התקן הוא הכרה בהכנסות באופן המתאר את העברת הסחורות/השירותים שהובטחו על ידי הישות בחוזה ללקוחות. סכום ההכנסות שיוכרו ישקף את התמורה הצפויה לישות בגין סחורות / שירותים אלו. **ההכרה בהכנסות בהתאם לעקרון הליבה תיעשה בהתאם לשלבים הבאים :**

# הכרה

זיהוי החוזה (החוזים) עם הלקוח

זיהוי מחויבויות הביצוע בחוזה

שלב 1

שלב 2

## הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ קיום מחויבויות ביצוע  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

# הכרה

## ☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

## ☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

## ☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

## ☐ זיהוי מחויבויות ביצוע

(ס' 20-26)

## ☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות

(ס' 22-23)

## ☐ סחורות או שירותים

מובחנים (ס' 24-26)

## ☐ קיום מחויבויות ביצוע

(ס' 27-36)

## ☐ מחויבויות ביצוע שמקומות

לאורך זמן (ס' 30)

## ☐ מחויבויות ביצוע שמקומות

בנקודת זמן (ס' 31)

## ☐ מדידת התקדמות לקראת

קיום מלא של מחויבויות

ביצוע (ס' 32-36)

## ☐ שיטות המבוססות על

תפוקות (ס' 36-38)

## ☐ שיטות המבוססות על

תשומות (ס' 39-40)

❖ סעיף 10 לתקן קובע כי חוזה הוא הסכם בין שני צדדים או יותר שיוצר זכויות ומחויבויות הניתנות לאכיפה.

➤ יכולת אכיפה של הזכויות והמחויבויות בחוזה היא עניין של חוק (לרבות פסיקה);

➤ חוזים יכול שיהיו בכתב, בעל פה או להשתמע מהפרקטיקות העסקיות הנהוגות של הישות.

❖ סעיף 33 מרחיב וקובע שחוזה אינו קיים בהינתן כל התנאים הבאים:

➤ לכל אחד מהצדדים יש זכות חד-צדדית לביטול החוזה;

➤ הזכות ניתנת לאכיפה;

➤ הביטול אינו מקנה זכות פיצוי לצד השני;

➤ החוזה שבוטל הינו חוזה "שלחלוטין לא בוצע".

חוזה הינו "חוזה שלחלוטין לא בוצע" בהינתן 2 התנאים הבאים:

1. הישות **טרם** העבירה סחורות/שירותים כלשהם שהובטחו ללקוח;

2. הישות **טרם** קיבלה תמורה כלשהי בגין הסחורות/השירותים שהובטחו.

# הכרה

☐ **זיהוי החוזה (ס' 9-14)**

☐ **שילוב של חוזים (ס' 15)**

☐ **תיקוני חוזה (ס' 16-19)**

☐ **זיהוי מחויבויות ביצוע**  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ **קיום מחויבויות ביצוע**  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

❖ סעיף 9 לתקן קובע כי ישות תטפל בחוזה עם לקוח אשר בתחולת תקן זה רק כאשר כל הקריטריונים הבאים מתקיימים:

✓ הצדדים לחוזה **אישרו את החוזה** (בכתב, בעל פה או בהתאם לפרקטיקות נהוגות אחרות);

✓ הישות יכולה **לזהות את הזכויות של כל צד** לגבי המוצרים/השירותים שיועברו;

✓ הישות יכולה **לזהות את תנאי התשלום** עבור הסחורות/השירותים אשר יועברו;

✓ לחוזה יש **מהות מסחרית**;

✓ צפוי שהישות **תגבה את התמורה** לה היא זכאית עבור הסחורות/השירותים אשר יועברו ללקוח.

➤ לצורך צפיות זו, יילקחו בחשבון רק יכולת הלקוח וכוונתו לשלם את התמורה במועד פירעונה.

➤ במקרה של ויתור על מחיר, הישות עשויה להיות זכאית לתמורה נמוכה מהסכום הנקוב בחוזה

(ר' סעיף 42; כפי שיוסבר בהמשך).



# הכרה

## ☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

### ☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

### ☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

## ☐ זיהוי מחויבויות ביצוע

(ס' 20-26)

### ☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות

(ס' 22-23)

### ☐ סחורות או שירותים

מובחנים (ס' 24-26)

## ☐ קיום מחויבויות ביצוע

(ס' 27-36)

### ☐ מחויבויות ביצוע שמקומות

לאורך זמן (ס' 30)

### ☐ מחויבויות ביצוע שמקומות

בנקודת זמן (ס' 31)

### ☐ מדידת התקדמות לקראת

קיום מלא של מחויבויות

ביצוע (ס' 32-36)

### ☐ שיטות המבוססות על

תפוקות (ס' 36-38)

### ☐ שיטות המבוססות על

תשומות (ס' 39-40)

❖ סעיף 11 לתקן קובע כי אם חוזה עם לקוח עונה על הקריטריונים בסעיף 9 במועד ההתקשרות בחוזה, אזי

שהישות לא תבחן מחדש קריטריונים אלה, אלא אם כן יש סימן לשינוי משמעותי בעובדות ובנסיבות.

➤ לדוגמה: אם יכולת הלקוח לשלם את התמורה מתדרדרת באופן משמעותי, אזי הישות נדרשת לבחון

מחדש אם צפוי שהיא תגבה את התמורה בגין יתרת הסחורות / השירותים אשר יועברו ללקוח.

❖ סעיף 12 קובע כי אם חוזה עם לקוח אינו עונה על הקריטריונים בסעיף 9, אזי שהישות תמשיך לבחון את

החוזה כדי לקבוע אם קריטריונים אלו מתקיימים לאחר מכן.



# הכרה

## ☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

### ☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

### ☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

## ☐ זיהוי מחויבויות ביצוע (ס' 20-26)

### ☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות (ס' 22-23)

### ☐ סחורות או שירותים מובחנים (ס' 24-26)

## ☐ קיום מחויבויות ביצוע (ס' 27-36)

### ☐ מחויבויות ביצוע שמקומות לאורך זמן (ס' 30)

### ☐ מחויבויות ביצוע שמקומות בנקודת זמן (ס' 31)

### ☐ מדידת התקדמות לקראת קיום מלא של מחויבויות ביצוע (ס' 32-36)

### ☐ שיטות המבוססות על תפוקות (ס' 36-38)

### ☐ שיטות המבוססות על תשומות (ס' 39-40)

סעיף 13 לתקן קובע כי כאשר חוזה עם לקוח אינו מקיים את הקריטריונים בסעיף 9, והישות מקבלת תמורה מהלקוח, אזי שהישות תכיר בתמורה שהתקבלה כהכנסות רק כאשר מתקיימים אחד מהתנאים הבאים :

➤ התנאי הראשון מתקיים בהינתן כל תתי-התנאים הבאים :

✓ לישות לא נותרו מחויבויות להעביר סחורות/שירותים ללקוח ;

✓ כל התמורה שהובטחה על ידי הלקוח התקבלה על ידי הישות ;

✓ התמורה שהתקבלה מהלקוח אינה ניתנת להחזר.

➤ התנאי השני מתקיים בהינתן שני תתי-התנאים הבאים :

✓ החוזה בוטל ;

✓ התמורה שהתקבלה מהלקוח אינה ניתנת להחזר.

➤ התנאי השלישי מתקיים בהינתן כל תתי-התנאים הבאים :

✓ לישות לא נותרו מחויבויות להעביר סחורות/שירותים ללקוח ;

✓ הישות העבירה שליטה ללקוח על הסחורות/השירותים ;

✓ התמורה שהתקבלה מהלקוח אינה ניתנת להחזר.

# הכרה

## ☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

### ☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

### ☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

## ☐ זיהוי מחויבויות ביצוע

(ס' 20-26)

### ☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות

(ס' 22-23)

### ☐ סחורות או שירותים

מובחנים (ס' 24-26)

## ☐ קיום מחויבויות ביצוע

(ס' 27-36)

### ☐ מחויבויות ביצוע שמקומות

לאורך זמן (ס' 30)

### ☐ מחויבויות ביצוע שמקומות

בנקודת זמן (ס' 31)

### ☐ מדידת התקדמות לקראת

קיום מלא של מחויבויות

ביצוע (ס' 32-36)

### ☐ שיטות המבוססות על

תפוקות (ס' 36-38)

### ☐ שיטות המבוססות על

תשומות (ס' 39-40)

סעיף 14 לתקן קובע כי ישות תכיר בתמורה שהתקבלה מלקוח כהתחייבות עד שהתנאים בסעיף 13 מתקיימים או עד אשר הקריטריונים בסעיף 9 מתקיימים.

➤ כמו-כן, בהתאם לעובדות והנסיבות המתייחסות לחוזה, התחייבות שהוכרה מייצגת את מחויבות של הישות להעברת סחורות/שירותים בעתיד או להחזרת התמורה שהתקבלה.

➤ בכל אחד מהמקרים, ההתחייבות **תימדד בסכום התמורה שהתקבלה מהלקוח**.

# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ קיום מחויבויות ביצוע  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

סעיף 15 קובע כי ישות תשלב שני חוזים או יותר, בהינתן שההתקשרות בהם הייתה: (1) באותו מועד או במועד

סמוך; (2) עם אותו לקוח; וכן (3) בהינתן אחד או יותר מהתנאים הבאים:

➤ נערך מו"מ על החוזים כחבילה אשר לה מטרה מסחרית יחידה.

➤ סכום התמורה שישולם בחוזה אחד תלוי במחיר או בביצוע של החוזה האחר; או

➤ הסחורות / השירותים שהובטחו בחוזים הם מחויבות ביצוע יחידה. (ר' סעיף 20; כפי שיוסבר בהמשך).

# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ **תיקוני חוזה** (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ **קיום מחויבויות ביצוע**  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

❖ סעיף 16 קובע כי **תיקון חוזה הוא שינוי בתחולה/במחיר (או שניהם) של חוזה שאושר על ידי הצדדים.**

➤ תיקון חוזה קיים באחת משתי החלופות הבאות:

▪ התיקון יוצר זכויות ומחויבויות חדשות, הניתנות לאכיפה;

▪ התיקון משנה זכויות ומחויבויות קיימות, הניתנות לאכיפה.

➤ עד שתיקון חוזה מאושר על ידי הצדדים, על הישות להמשיך ליישם תקן זה על החוזה הקיים.

❖ סעיף 17 קובע כי ייתכן שתיקון חוזה קיים אף במצבים הבאים:

➤ הצדדים חלוקים לגבי התחולה/המחיר (או שניהם) של התיקון;

➤ הצדדים אישרו את השינוי בתחולה אך טרם קבעו את השינוי המקביל במחיר.

▪ במקרה זה, על הישות לאמוד את השינוי במחיר בהתאם להוראות בדבר אומדן תמורה

משתנה וההגבלות לכך (ר' **סעיפים 41-42 ו-44-45**; **כפי שיוסבר בהמשך**).

כמו-כן, על מנת לקבוע אם הזכויות והמחויבות שנוצרו/שהשתנו בשל תיקון החוזה ניתנות לאכיפה, על

הישות להביא בחשבון את כל העובדות והנסיבות הרלוונטיות כולל התנאים של החוזה וראיות אחרות.



# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ קיום מחויבויות ביצוע  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

❖ סעיף 18 קובע שישות תטפל בתיקון חוזה כחוזה נפרד בהתקיים שני התנאים הבאים:

➤ היקף החוזה גדל בשל תוספת של סחורות/שירותים מובחנים (distinct); (ר' סעיפים 24-26; כפי שיוסבר בהמשך)

➤ מחיר החוזה גדל בסכום תמורה אשר משקף את מחירי המכירה העומדים בפני עצמם (להלן "מחירי מכירה נפרדים") ותיאומים כלשהם למחיר זה, המשקפים את נסיבות החוזה המסוים.

**מחיר מכירה נפרד (Stand-alone selling price):**

"המחיר שבו ישות הייתה מוכרת סחורה או שירות שהובטחו בנפרד ללקוח".

▪ לדוגמה: ישות עשויה לתאם את מחיר המכירה הנפרד של סחורה/שירות נוסף בגין הנחה שהלקוח מקבל, מאחר שלישות לא מתהוות עלויות מכירה שהיו מתהוות לו היה מדובר בלקוח חדש.



# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ קיום מחויבויות ביצוע  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

❖ סעיף 19 קובע שכאשר חוזה אינו מטופל כחוזה נפרד לפי סעיף 18, על הישות לטפל ביתרת הסחורות/

השירותים, שהובטחו וטרם הועברו, באחת מהדרכים הבאות (שהיא ישימה):

➤ דרך א': אם יתרת הסחורות / השירותים מובחנים מהסחורות / השירותים שכבר הועברו, על הישות

לבטל את החוזה הקיים וליצור חוזה חדש. בהתאם, סכום התמורה שיוקצה ליתרת מחויבויות הביצוע  
הוא הסך של:

✓ יתרת התמורה שהובטחה על ידי הלקוח במקור (כולל סכומים שהתקבלו) וטרם הוכרה כהכנסה;

✓ התמורה שהובטחה במסגרת תיקון החוזה.

טיפול כחוזה חדש

➤ דרך ב': אם יתרת הסחורות/השירותים אינם מובחנים מהסחורות/השירותים שכבר הועברו, על

הישות לטפל בתיקון החוזה כאילו הוא חלק מהחוזה הקיים. בדרך זו, על הישות לתאם את ההכנסות

(גידול / קיטון) לפי השפעת תיקון החוזה על מחיר העסקה ועל מידת ההתקדמות לקראת קיום מלא של

מחויבויות הביצוע.

טיפול כחלק מחוזה קיים

➤ דרך ג': אם יתרת הסחורות/השירותים הם שילוב של דרכים (א) ו-(ב), על הישות לטפל בהשפעות של

התיקון במחויבויות הביצוע שטרם קוימו באופן עקבי עם מטרות סעיף זה.

# הכרה

❖ סעיף 20 קובע שבמועד ההתקשרות, על ישות לזהות את מחויבויות הביצוע בגין החוזה.

**מחויבות ביצוע (Performance Obligation)** היא הבטחה בחוזה להעביר ללקוח:

(א) סחורה/שירות שהם מובחנים; או

(ב) סדרה של סחורות/שירותים מובחנים שהם למעשה זהים ובעלי דפוס העברה זהה ללקוח.

❖ סעיף 21 מבהיר מתי לסדרה של סחורות/שירותים יש אותו דפוס של העברה ללקוח, וזאת בהינתן שני הקריטריונים הבאים (במצטבר):

✓ כל סחורה/שירות מובחנים בסדרה היו מקיימים את הקריטריונים בסעיף 30 הקובעים כי מחויבות הביצוע מקוימת לאורך זמן (כפי שיוסבר בהמשך); וכן

✓ בהתאם לסעיפים 32-33, ישות תיישם את אותה השיטה למדידת התקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע.

❑ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

❑ שילוב של חוזים (ס' 15)

❑ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

❑ זיהוי מחויבויות ביצוע (ס' 20-26)

❑ הבטחות בחוזים עם לקוחות (ס' 22-23)

❑ סחורות או שירותים מובחנים (ס' 24-26)

❑ קיום מחויבויות ביצוע (ס' 27-36)

❑ מחויבויות ביצוע שמקוימות לאורך זמן (ס' 30)

❑ מחויבויות ביצוע שמקוימות בנקודת זמן (ס' 31)

❑ מדידת התקדמות לקראת קיום מלא של מחויבויות ביצוע (ס' 32-36)

❑ שיטות המבוססות על תפוקות (ס' 36-38)

❑ שיטות המבוססות על תשומות (ס' 39-40)

# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ קיום מחויבויות ביצוע  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

❖ סעיף 22 קובע כי חוזה עם לקוח עשוי לכלול, בנוסף להבטחות להעברת סחורות/שירותים מפורשות, גם

## הבטחות משתמעות.

➤ סעיף 5 מבחיר כי מחויבויות ביצוע אינן כוללות פעילויות שישות חייבת לקחת על עצמה כדי לקיים חוזה אלא אם פעילויות אלה מעבירות סחורה/שירות ללקוח.

❖ סעיף 23 קובע שכאשר ישות גובה מהלקוח, במועד ההתקשרות או בסמוך לו, עמלה מראש אינה ניתנת

להחזר, על הישות לבחון אם העמלה מתייחסת להעברת סחורות/שירותים מובטחים, וזאת על מנת לזהות את מחויבויות הביצוע בחוזה.

➤ סעיף 9 מבחיר שכאשר העמלה מתייחסת להעברת סחורות/שירותים מובטחים עתידיים, אזי שההכרה בהכנסה תיעשה במועד אספקת סחורות/שירותים אלו.

# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ קיום מחויבויות ביצוע  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

❖ סעיף 24 מונה רשימה לא סגורה של **סוגי הבטחות** בחוזה לגביה העברת סחורות/שירותים:

➤ מכירת סחורות שיוצרו בידי ישות (למשל, יצרן);

➤ מכירת סחורות שנרכשו בידי ישות (למשל, קמעונאי);

➤ הענקת זכויות לסחורות/לשירותים שיסופקו בעתיד (למשל, הישות מבטיחה ללקוח שתעביר סחורה/

שירות נוספים לצרכן הרוכש מן הלקוח);

➤ ביצוע משימה עבור הלקוח;

➤ בנייה, ייצור או פיתוח נכס עבור הלקוח;

➤ הבטחת מוכנות לספק סחורה/שירות (למשל, עדכוני תוכנה בלתי מוגדרים) או להפוך סחורה/שירות

לזמינים לשימוש לפי החלטת הלקוח;



# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ קיום מחויבויות ביצוע  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

❖ סעיף 24 מונה רשימה לא סגורה של **סוגי הבטחות** בחוזה לגביה העברת סחורות/שירותים (המשך):

➤ הענקת אופציות לרכישת סחורות/שירותים נוספים (כאשר אופציות אלה מספקות ללקוח זכות מהותית);

○ סעיפים 12 ו-14 מסבירים שכאשר אופציה מגלמת מחיר הטבה עבור הסחורות/השירותים, אזי ללקוח מוקנית זכות מהותית. ולהיפך, כאשר האופציה מגלמת מחיר מכירה נפרד עבור הסחורות/השירותים, אזי ללקוח לא מוקנית זכות מהותית.

○ סעיף 13 קובע שאם האופציה מקנה ללקוח זכות מהותית שהוא לא היה מקבל אלמלא התקשר בחוזה המקורי, אזי שהאופציה מהווה **מחויבות ביצוע נפרדת**.

▪ במקרה זה הלקוח למעשה משלם לישות מראש עבור סחורות/שירותים עתידיים, ולכן ההכרה בהכנסה בגינם תיעשה במועד העברת סחורות/שירותים אלו או כאשר האופציה פוקעת.

➤ מכירת זכויות לסחורות/לשירותים שנרכשו על ידי ישות (למשל, ישות שהיא ספק עיקרי המוכרת כרטיס) או מתן שירותי תיווך שצד אחר יעביר סחורות/שירותים ללקוח (למשל, סוכן);

○ ר' הרחבה בנספח ג' לתקן: סוגיות נבחרות (**שיקולי ספק עיקרי או סוכן**).



# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ קיום מחויבויות ביצוע  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

❖ סעיף 24 מונה רשימה לא סגורה של **סוגי הבטחות** בחוזה לגביה העברת סחורות/שירותים (המשך):

➤ מתן שירות של תיווך שצד אחר יעביר סחורות או שירותים ללקוח (כך למשל, פעולה כסוכן של צד אחר);

➤ הענקת רישיונות (ר' הרחבה בנספח ג' לתקן: סוגיות נבחרות **(הענקת רישיון)**).

# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ קיום מחויבויות ביצוע  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקוימות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקוימות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

❖ סעיף 25 קובע את שני הקריטריונים (מצטברים) מתי סחורות/שירותים שהובטחו ללקוח **יהיו מובחנים** :

1. הלקוח יכול להפיק תועלת מהסחורות/השירותים בעצמם או ביחד עם משאבים אחרים הניתנים להשגה בנקל ;

➤ לפי סעיף 6, לקוח יפיק תועלת כאמור אם ניתן להשתמש, לצורך, למכור או להחזיק את הסחורה/השירות בדרך שמפיקה הטבות כלכליות.

➤ בנוסף, "משאב הניתן להשגה בנקל" הוא :

- סחורה/שירות שנמכרים בנפרד (מאותה ישות/מישות נפרדת) ; או
- משאב שהלקוח כבר השיג מהישות (בהתאם לחוזה) או מעסקאות אחרות או מאירועים אחרים.

# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ קיום מחויבויות ביצוע  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

❖ סעיף 25 קובע את שני הקריטריונים (מצטברים) מתי סחורות/שירותים שהובטחו ללקוח **יהיו מובחנים** (המשך):

2. הבטחת הישות להעברת הסחורות/השירותים ללקוח ניתנת לזיהוי בנפרד מהבטחות אחרות בחוזה.

➤ סעיף 7 פורט את הגורמים המצביעים על כך ששתי הבטחות או יותר אינן ניתנות לזיהוי נפרד:  
(רשימה לא סגורה)

○ הישות משתמשת בסחורות/שירותים כתשומות על מנת לייצר/להעביר את התוצר המשולב שהוגדר לפי הלקוח;

○ אחד או יותר מהסחורות/השירותים מתקנים או מתאימים באופן משמעותי את אחד או יותר מהסחורות/השירותים האחרים שהובטחו בחוזה;

○ הסחורות/השירותים תלויים או קשורים זה בזה במידה רבה.

❖ סעיף 26 קובע שעל הישות לשלב סחורות/שירותים שאינם מובחנים עד שתזהה חבילת סחורות/שירותים מובחנת. כנגזר מכך, יתכן כי במקרים מסוימים כלל ההבטחות בחוזה יטופלו כמחויבות ביצוע יחידה.

# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ קיום מחויבויות ביצוע  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

## דוגמה מס' 6 מהתקן - קביעה אם הסחורות/השירותים מובחנים

❖ ישות מתקשרת עם לקוח בחוזה למכירת 10 יחידות של מכשיר מיוחד. הישות מתחייבת לייצר את 10 היחידות שנקבעו בחוזה. כמו כן הישות אחראית על הניהול הכולל של החוזה, אשר דורש ביצוע ושילוב של פעילויות כגון השגת חומרים, זיהוי וניהול של קבלני משנה, וביצוע ייצור, הרכבה ובדיקה.

### פתרון - 2 קריטריונים מצטברים לקביעה אם הסחורות/השירותים הם נפרדים (מובחנים):

1. הקריטריון הראשון מתקיים - הלקוח יכול להפיק תועלת מכל מכשיר בעצמו, מאחר וכל יחידה יכולה לתפקד באופן עצמאי מהיחידות האחרות.
2. הקריטריון השני לא מתקיים - הישות אחראית לניהול הכולל של החוזה ולהספקת שירות משמעותי של שילוב סחורות ושירותים שונים (התשומות) בשירות הכולל שלה ובמכשירים הנובעים ממנו (התוצר המשולב) ולפיכך, הסחורות והשירותים השונים שהובטחו הטבועים בייצור מכשירים אלה אינם ניתנים לזיהוי בנפרד.

טיפול בכלל המכשירים שהובטחו בחוזה כמחויבות ביצוע אחת





# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ קיום מחויבויות ביצוע  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

## דוגמה מס' 8 מהתקן - קביעה אם הסחורות/השירותים מובחנים

❖ ישות מתקשרת עם לקוח בחוזה לפיו יועבר ללקוח רישיון תוכנה, לרבות ביצוע שירות התקנה. הישות מחויבת לספק ללקוח עדכוני תוכנה (בלתי מוגדרים) ותמיכה טכנית לתקופה של שנתיים. כחלק משירות ההתקנה, התוכנה צריכה להיות מותאמת באופן משמעותי לצרכי הלקוח, אם כי שירות ההתקנה יכול להיות מסופק על ידי ישויות אחרות. התוכנה ניתנת לשימוש ללא העדכונים והתמיכה הטכנית.

### פתרון - 2 קריטריונים מצטברים לקביעה אם הסחורות/השירותים הם נפרדים (מובחנים):

1. הקריטריון הראשון מתקיים לגבי כל אחד מהסחורות והשירותים שהובטחו (רישיון תוכנה, שירותי התקנה, עדכוני תוכנה ותמיכה טכנית) - קביעה זו מתבססת על העובדה שהתוכנה נמסרת לפני הסחורות והשירותים האחרים וניתנת לשימוש ללא העדכונים והתמיכה הטכנית, כמו גם ששירותי ההתקנה ניתנים להשגה בנקל. הלקוח יכול להפיק תועלת מהעדכונים יחד עם רישיון התוכנה שהועבר בתחילת החוזה.



## דוגמה מס' 8 מהתקן - קביעה אם הסחורות/השירותים מובחנים (המשך)

### פתרון (המשך) - 2 קריטריונים מצטברים לקביעה אם הסחורות / השירותים הם נפרדים (מובחנים):

2. הקריטריון השני **אינו** מתקיים לגבי רישיון התוכנה ושירות ההתקנה - הישות משתמשת ברישיון ובשירות ההתקנה כתשומות על מנת לייצר את התוצר המשולב המפורט בחוזה. התוכנה מותקנת ומותאמת באופן משמעותי על ידי השירות. כתוצאה מכך, הישות קובעת כי ההבטחה להעביר את הרישיון אינה ניתנת לזיהוי בנפרד משירות ההתקנה ולכן שירותי הרישיון וההתקנה אינם מובחנים. הקריטריון השני מתקיים לגבי עדכוני התוכנה והתמיכה הטכנית - עדכוני התוכנה אינם משפיעים באופן משמעותי על יכולת הלקוח להשתמש ולהפיק תועלת מרישיון התוכנה. בנוסף, מפני שהישות תוכל להעביר את רישיון התוכנה הראשוני ללא תלות בהבטחתה לספק לאחר מכן את התמיכה הטכנית, התוכנה והשירותים אינם משפיעים זה על זה באופן משמעותי, ועל כן **אלו מובחנים**.

ע"ב בחינה זו, הישות מזהה **שלוש מחויבויות ביצוע** בחוזה:

- התאמת התוכנה לצרכי הלקוח (כולל רישיון ושירות התקנה);
- עדכוני תוכנה; וכן -
- תמיכה טכנית.



## הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ **זיהוי מחויבויות ביצוע**  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ **סחורות או שירותים**  
**מובחנים** (ס' 24-26)

☐ **קיום מחויבויות ביצוע**  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ קיום מחויבויות ביצוע  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

## דוגמה מס' 10 מהתקן - קביעה אם הסחורות/השירותים מובחנים

❖ ישות מתקשרת בחוזה עם לקוח כדי לספק מכונת קפה וקפסולות במרווחי זמן קבועים. קפסולות הקפה מיוצרות רק על ידי הישות אך נמכרות בנפרד.

### פתרון - 2 קריטריונים מצטברים לקביעה אם הסחורות/השירותים הם נפרדים (מובחנים):

1. הקריטריון הראשון מתקיים - הלקוח יכול הפיק תועלת ממכונת הקפה יחד עם הקפסולות, אשר ניתנות להשגה בנפרד, שכן הם נמכרות בנפרד אופן סדיר על ידי הישות. בנוסף, הלקוח יכול להפיק תועלת מהקפסולות שיועברו יחד עם מכונת הקפה שנמסרה לראשונה. לפיכך, מכונת הקפה והקפסולות, כל אחד בפני עצמו, **הינם מובחנים**.

2. הקריטריון השני מתקיים - מכונת הקפה והקפסולות אינן תשומות לפריט משולב. בנוסף, המכונה והקפסולות אינן מותאמות לצרכי הלקוח או מתוקנות באופן משמעותי זו על ידי זו. לבסוף, למרות שהלקוח יכול להפיק תועלת מהקפסולות רק לאחר שהוא השיג שליטה על המכונה, והקפסולות דרושות על מנת שהמכונה תתפקד, המכונה והקפסולות אינן משפיעות זו על זו באופן משמעותי שהרי הישות תוכל לקיים את הבטחותיה להעביר את המכונה ללא הקפסולות ולהיפך.

ע"ב בחינה זו, הישות מזהה שתי מחויבויות ביצוע בחוזה: מכונת הקפה ו- קפסולות הקפה.



# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ קיום מחויבויות ביצוע  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

## סיכום ביניים - מה ראינו עד כה?

1

### זיהוי החוזה

ישות תטפל בחוזה עם לקוח בהינתן  
הקריטריונים הבאים: (סעיף 9)

✓ החוזה אושר;

✓ ניתן לזהות את הזכויות של כל  
צד;

✓ ניתן לזהות את תנאי התשלום;

✓ החוזה בעל מהות מסחרית;

✓ צפוי שהישות תגבה את התמורה.

2

### זיהוי מחויבות הביצוע

ישות תזהה את מחויבויות ביצוע  
בחוזה במועד ההתקשרות (סעיף 20)

מחויבות ביצוע היא הבטחה בחוזה  
להעביר ללקוח:

1. סחורות/שירותים מובחנים;

או -

סדרה של סחורות/שירותים  
מובחנים שהם למעשה זהים ובעלי  
דפוס העברה זהה ללקוח.

# מדידה

קביעת מחיר העסקה

הקצאת מחיר העסקה למחויבויות הביצוע בחוזה

שלב 3

שלב 4

## מדידה

### ☐ קביעת מחיר העסקה (ס' 55-37)

- ☐ תמורה משתנה (ס' 46-41)
- ☐ זכות החזרה (ס' 52ב-45)
- ☐ אחריות (ס' 58ב-53)
- ☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 46-44)
- ☐ קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 51-47)
- ☐ תמורה שאינה במזומן (ס' 53-52)
- ☐ תמורה לשלם ללקוח (ס' 55-54)

### ☐ הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 58-56)

- ☐ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 67ב-63)
- ☐ הקצאת הנחה (ס' 70ב-68)
- ☐ הקצאת תמורה משתנה (ס' 73ב-71)

### ☐ שינויים במחיר העסקה (ס' 60-59)



# מדידה

## ☐ קביעת מחיר העסקה (ס' 37-55)

- ☐ תמורה משתנה (ס' 41-46)
- ☐ זכות החזרה (ס' 45-52ב)
- ☐ אחריות (ס' 53-58ב)
- ☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)
- ☐ קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)
- ☐ תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)
- ☐ תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## ☐ הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

- ☐ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63-67ב)
- ☐ הקצאת הנחה (ס' 68-70ב)
- ☐ הקצאת תמורה משתנה (ס' 71-73ב)

## ☐ שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

❖ סעיף 37 קובע כי כאשר **מקוימת מחויבות ביצוע**, הישות תכיר כהכנסות את הסכום של מחיר העסקה שהוקצה למחויבות ביצוע זו (למעט אומדנים מוגבלים של תמורה משתנה - ר' סעיפים 44-45; כפי שיוסבר בהמשך).

# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 37-55)

- ☐ תמורה משתנה (ס' 41-46)
- ☐ זכות החזרה (ס' 45-52ב)
- ☐ אחריות (ס' 53-58ב)
- ☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)
- ☐ קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)
- ☐ תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)
- ☐ תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

- ☐ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63-67ב)
- ☐ הקצאת הנחה (ס' 68-70ב)
- ☐ הקצאת תמורה משתנה (ס' 71-73ב)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

❖ סעיף 38 קובע כי **מחיר העסקה** הוא סכום התמורה שהישות צופה להיות זכאית לו מהלקוח כנגד העברת סחורות/שירותים מובטחים בחוזה

- מחיר העסקה לא יכלול סכומים שנגבו לטובת צדדים שלישיים (לדוגמה, מיסי מכירות);
- בקביעת מחיר העסקה, יש להביא בחשבון פרקטיקות עסקיות נהוגות של הישות;
- התמורה שהובטחה בחוזה עשויה לכלול סכומים קבועים, משתנים או שניהם.

❖ לפי סעיף 39, אומדן **מחיר העסקה** מושפע ממהות, עיתוי וסכום התמורה שהובטחה ללקוח בחוזה. על-כן, יש לקחת בחשבון את הבאים: (כפי שיוסבר בהמשך עבור כל פריט)

- תמורה משתנה והגבלת האומדנים לה (ר' סעיפים 41-46);
- קיומו של רכיב מימון משמעותי בחוזה (ר' סעיפים 47-51);
- תמורה שאינה במזומן (ר' סעיפים 52-53);
- תמורה שיש לשלם ללקוח (ר' סעיפים 54-55).

לפי סעיף 40, בקביעת מחיר העסקה, ישות **תניח** שסחורות/שירותים יועברו ללקוח כפי שהובטח בחוזה הקיים, וכן שהחוזה לא יבוטל, יחודש או יתוקן.



# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 37-55)

### תמורה משתנה (ס' 41-46)

- ☐ זכות החזרה (ס' 45-52ב)
- ☐ אחריות (ס' 53-58ב)
- ☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)
- ☐ קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)
- ☐ תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)
- ☐ תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

- ☐ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63-67ב)
- ☐ הקצאת הנחה (ס' 68-70ב)
- ☐ הקצאת תמורה משתנה (ס' 71-73ב)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

❖ לפי סעיף 41, ככל שהתמורה המובטחת בחוזה כוללת **סכום משתנה**, אזי שהישות נדרשת **לאמוד** את סכום התמורה לו תהיה זכאית כנגד העברת הסחורות/השירותים המובטחים.

לפי סעיף 41, ייתכן שתמורה תהא משתנה אם זכאות הישות לה מותנית בהתרחשות/אי-התרחשות אירוע עתידי. למשל, סכום התמורה יהיה משתנה אם מוצר יימכר עם זכות החזרה (**כפי שיוסבר בהמשך**).

❖ סעיף 42 קובע כי **תמורה** תהיה **משתנה** אם היא נקבעת ככזו באופן מפורש בחוזה, או בהינתן אחד מהבאים:

- ✓ ע"פ פרקטיקות עסקיות נהוגות של הישות, הלקוח צופה שזו תציע ויתור על מחיר (להצעה שכזו מספר שמות, למשל "הנחה"/"הוזלה"/"החזר"/"זיכוי");
- ✓ עובדות ונסיבות כלשהן מצביעות על כך, שבעת ההתקשרות בחוזה, כוונת הישות היא להציע ויתור על מחיר ללקוח.

# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 55-37)

### תמורה משתנה (ס' 46-41)

☐ זכות החזרה (ס' 52-45)

☐ אחריות (ס' 58-53)

☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 46-44)

☐ קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 51-47)

☐ תמורה שאינה במזומן (ס' 53-52)

☐ תמורה לשלם ללקוח (ס' 55-54)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 58-56)

☐ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 67-63)

☐ הקצאת הנחה (ס' 70-68)

☐ הקצאת תמורה משתנה (ס' 73-71)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 60-59)

❖ סעיף 42 מבהיר כי אומדן סכום התמורה המשתנה ייעשה ע"פ אחת השיטות הבאות, לפי המתאימה ביותר לנסיבות המקרה:

✓ **התוחלת** - סך הסכומים המשוקללים לפי הסתברות בטווח של סכומי תמורה אפשריים. שיטה זו מתאימה מקום ולישות יש מספר רב של חוזים עם מאפיינים דומים;

✓ **הסכום הסביר ביותר** - הסכום הסביר ביותר מתוך מספר סכומים אפשריים. שיטה זו מתאימה מקום וישנם מספר סכומים אפשריים אחדים.

❖ לפי סעיף 43 הישות:

➤ תיישם שיטה אחת באופן עקבי לאורך כל החוזה;

➤ תביא בחשבון כל מידע הניתן להשגה באופן סביר (היסטורי, נוכחי וחזוי);

➤ תזהה מספר סביר של סכומי תמורה אפשריים.



# מדידה

## ☐ קביעת מחיר העסקה (ס' 37-55)

☐ תמורה משתנה (ס' 41-46)

☐ זכות החזרה (ס' 45-52)

☐ אחריות (ס' 53-58)

☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)

☐ קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)

☐ תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)

☐ תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## ☐ הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

☐ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63-67)

☐ הקצאת הנחה (ס' 68-70)

☐ הקצאת תמורה משתנה (ס' 71-73)

## ☐ שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

❖ סעיף 43 קובע כי הישות תכיר בהתחייבות להחזר כספי אם היא צופה להחזיר ללקוח את התמורה שהתקבלה, או חלק ממנה -

➤ התחייבות זו נמדדת בסכום התמורה שהתקבל, שהישות אינה צופה להיות זכאית לו.

➤ התחייבות זו תעודכן בסוף כל תקופת דיווח בגין שינויים בנסיבות, ובמקביל יעודכן מחיר העסקה ובהתאם סכום ההכנסות שהוכרו (סעיף 48).

❖ סעיף 45 עוסק במכירה עם זכות החזרה, היינו הישות מעבירה ללקוח הן שליטה על סחורה, והן זכות החזרה של סחורה זו (בעילות שונות) בתמורה לאחד / שילוב של הבאים:

❖ החזר מלא / חלקי של תמורה כלשהי ששולמה על ידי הלקוח;

❖ זיכוי כנגד סכומים שהלקוח חייב לישות; וכן -

❖ סחורה אחרת בתמורה.

לפי סעיף 47, הבטחת הישות לקבל סחורה שהוחזרה, לא תטופל כמחויבות ביצוע בנוסף למחויבות לספק החזר.



# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 55-37)

תמורה משתנה (ס' 41-46)

זכות החזרה (ס' 45-52)

אחריות (ס' 53-58)

הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)

קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)

תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)

תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63-67)

הקצאת הנחה (ס' 68-70)

הקצאת תמורה משתנה (ס' 71-73)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

❖ לפי סעיף 46, במסגרת הטיפול במכירה עם זכות החזרה, הישות תכיר בכל הבאים:

✓ הכנסות מסחורות שהועברו בסכום התמורה שהישות צופה להיות זכאית לו בלבד (לכן, עבור סחורות

שחזוי שיוחזרו הישות לא תכיר בהכנסות);

✓ התחייבות להחזר;

✓ נכס עבור זכות הישות להשבת מוצרים מלקוחות בעת סילוק ההתחייבות להחזר (ותיאום מקביל לעלות המכר).

○ נכס זה יימדד לראשונה בהתייחס לערכו הקודם בספרים של הסחורה, בניכוי עלויות חזויות להשבת סחורה זו (כולל ירידות ערך פוטנציאליות);

○ בסוף כל תקופת דיווח, יש לעדכן את הערך של נכס זה בהתאם לשינויים בציפיות בנוגע לסחורות שיוחזרו.

○ נכס זה יוצג בנפרד מההתחייבות להחזר.

ס'  
50

סעיף 51 קובע כי החלפות של מוצר אחד במוצר אחר מאותו סוג, איכות, מצב ומחיר אינן נחשבות כהחזרות לפי תקן זה.



# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 37-55)

### תמורה משתנה (ס' 41-46)

זכות החזרה (ס' 45-52)

### אחריות (ס' 53-58)

הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)

קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)

תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)

תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63-67)

הקצאת הנחה (ס' 68-70)

הקצאת תמורה משתנה (ס' 71-73)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

❖ לפי סעיף 52, בחוזים בהם הלקוח רשאי להחזיר מוצר פגום בתמורה למוצר תקין, הטיפול החשבונאי יתבצע בהתאם להנחיות להלן בדבר אחריות (ולא בדבר זכות החזרה).

❖ סעיף 53 מבחין בין שני סוגי אחריות:

➤ **סוג א'**: אחריות המספקת ללקוח **ביטחון** שהסחורות / השירותים עונים על המפרטים שהוסכם עליהם בחוזה ("אחריות סטנדרטית");

➤ **סוג ב'**: אחריות המספקת ללקוח **שירות בנוסף לביטחון** שהסחורות / השירותים עונים על המפרטים המוסכמים ("אחריות מורחבת").

❖ לפי סעיף 54, אם הלקוח יכול לרכוש אחריות בנפרד, אזי שמדובר בשירות מובחן (אחריות מסוג ב') ויש לטפל בו בהתאם לסעיף 57 (כפי שיוסבר בהמשך).

❖ לעומת זאת, אם הלקוח אינו יכול לרכוש אחריות בנפרד, אזי שהטיפול החשבונאי באחריות יהיה בהתאם לתקן חשבונאות ישראלי מספר 10 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, וזאת בהינתן שהאחריות (או חלקה) אינה מספקת ללקוח שירות בנוסף לביטחון (**סעיף 55**).

# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 37-55)

### תמורה משתנה (ס' 41-46)

זכות החזרה (ס' 45-52)

אחריות (ס' 53-58)

הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)

קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)

תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)

תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63-67)

הקצאת הנחה (ס' 68-70)

הקצאת תמורה משתנה (ס' 71-73)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

❖ בבחינת סוג האחריות, ישות תביא בחשבון גורמים כמו:

- אם האחריות נדרשת על פי חוק - במקרים אלו האחריות שהובטחה אינה מחויבות ביצוע נפרדת;
- אורכה של תקופת כיסוי האחריות - כלל שתקופת הכיסוי ארוכה יותר, כך סביר יותר שהאחריות שהובטחה אכן מהווה מחויבות ביצוע נפרדת;
- המהות של המשימות שהישות מבטיחה לבצע - אם נחוץ שהישות תבצע משימות מוגדרות בכדי לספק את הביטחון [שהסחורות/שהשירותים עונים על המפרטים המוסכמים], אזי סביר שמשימות אלה לא יצרו מחויבות ביצוע.

❖ לפי סעיף 57, אם האחריות (או חלקה) מספקת ללקוח שירות מובחן (אחריות מסוג ב'), אזי:

- יש לטפל באחריות כמחויבות ביצוע נפרדת בהתאם לסעיפים 20-26 (כפי שהוסבר לעיל);
- יש להקצות את מחיר העסקה למחויבות ביצוע זו בהתאם לסעיפים 56-58 (כפי שיוסבר בהמשך).

במקרים בהם האחריות המובטחת היא הן אחריות מסוג א' והן אחריות מסוג ב', ולא ניתן לטפל בהם בנפרד באופן סביר, על הישות לטפל בשני סוגי האחריות כמחויבות ביצוע יחידה (סעיף 57).





# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 37-55)

### תמורה משתנה (ס' 41-46)

זכות החזרה (ס' 45-52)

אחריות (ס' 53-58)

הגבלת אומדנים ובחינה מחדש  
של תמורה משתנה (ס' 44-46)

קיומו של רכיב מימוני  
משמעותי בחוזה (ס' 47-51)

תמורה שאינה במזומן  
(ס' 52-53)

תמורה לשלם ללקוח  
(ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

הקצאה המבוססת על מחירי  
מכירה נפרדים (ס' 63-67)

הקצאת הנחה (ס' 68-70)

הקצאת תמורה משתנה  
(ס' 71-73)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

❖ סעיף 58 מונה שני מצבים בהם אין מדובר במחויבות ביצוע נפרדת, ועל כן יש לטפל באחריות כאמור בהתאם לתקן חשבונאות מספר 10 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים :

➤ קיים חוק הדורש מישות לשלם פיצוי אם הסחורות / השירותים שהועברו ללקוח גורמים לפגיעה/ לנזק;

➤ הישות מבטיחה לשפות את הלקוח בגין התחייבויות ונזקים הנובעים מתביעות של פטנט, זכויות יוצרים, סימנים מסחריים או הפרה אחרת על-ידי הסחורות/השירותים של הישות.

# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 37-55)

### תמורה משתנה (ס' 41-46)

זכות החזרה (ס' 45-52ב)

אחריות (ס' 53-58ב)

### הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)

קיומו של רכיב מימוני  
משמעותי בחוזה (ס' 47-51)

תמורה שאינה במזומן  
(ס' 52-53)

תמורה לשלם ללקוח  
(ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה

### למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

הקצאה המבוססת על מחירי  
מכירה נפרדים (ס' 63-67ב)

הקצאת הנחה (ס' 68-70ב)

הקצאת תמורה משתנה  
(ס' 71-73ב)

## שינויים במחיר העסקה

(ס' 59-60)

❖ לפי סעיף 44, ישות תכלול במחיר העסקה את כל סכום התמורה המשתנה (שנאמד בהתאם לשיטת התוחלת/הסכום הסביר ביותר; **כפי שהוסבר בסעיף 42 לעיל**), רק במידה **שצפוי ברמה גבוהה**, שכאשר אי הוודאות בנוגע לתמורה משתנה זו תתבהר, **לא** תידרש הישות לביטול משמעותי בסכום ההכנסות המצטברות שהוכרו.

❖ לפי סעיף 44, בעת בחינת צפיות זו, הישות תביא בחשבון הן את **סבירות וגודל** ביטול ההכנסות. להלן גורמים שעשויים להגדיל סבירות ו/או גודל זה: (רשימה שאינה סגורה)

➤ סכום התמורה רגיש ברמה גבוהה לגורמים שלישות אין השפעה עליהם, כגון: תנודתיות בשוק, שיקולי הדעת או פעולות של צדדים שלישיים, תנאי מזג אוויר וסיכון גבוהה להתיישנות סחורה/שירות שהובטח;

➤ חזוי כי חוסר הוודאות לגבי סכום התמורה יתברר במשך תקופת זמן קצרה;

➤ ניסיון הישות עם חוזים דומים מצביע על יכולת חיזוי מוגבלת.

➤ לישות קיימת פרקטיקה של ויתור על מחיר או שינוי תנאי התשלום של חוזים דומים;

➤ לחוזה יש מספר רב וטווח רחב של סכומי תמורה אפשריים.

# מדידה

## ☐ קביעת מחיר העסקה (ס' 37-55)

### ☐ תמורה משתנה (ס' 41-46)

☐ זכות החזרה (ס' 45-52ב)

☐ אחריות (ס' 53-58ב)

### ☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)

☐ קיומו של רכיב מימוני  
משמעותי בחוזה (ס' 47-51)

☐ תמורה שאינה במזומן  
(ס' 52-53)

☐ תמורה לשלם ללקוח  
(ס' 54-55)

## ☐ הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

☐ הקצאה המבוססת על מחירי  
מכירה נפרדים (ס' 63-67ב)

☐ הקצאת הנחה (ס' 68-70ב)

☐ הקצאת תמורה משתנה  
(ס' 71-73ב)

## ☐ שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

❖ לפי סעיף 45, הטיפול בתמורה שהיא בצורה של **תמלוגים מבוססי מכירות** או **מבוססי שימוש**, שהובטחו כנגד רישיון של קניין רוחני, יטופלו בהתאם לסעיף 21.

לפי סעיף 21, במקרים אלו, ישות תכיר בהכנסות רק כאשר המאוחר מבין האירועים הבאים מתרחש:

- המכירה או השימוש העוקבים מתרחשים; וכן -
- מחויבות הביצוע שאליה הוקצו חלק (או כל) מהתמלוגים מבוססי המכירות/מבוססי השימוש קוימה (או קיומה באופן חלקי).

❖ לפי סעיף 46, בסוף כל תקופת דיווח, על הישות לעדכן את מחיר העסקה שנאמד. שינויים אלו במחיר העסקה יטופלו בהתאם לסעיפים 59-60 (**כפי שיוסבר בהמשך**).

# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 37-55)

### תמורה משתנה (ס' 41-46)

- ☐ זכות החזרה (ס' 45-52)
- ☐ אחריות (ס' 53-58)
- ☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)
- ☐ קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)
- ☐ תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)
- ☐ תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

- ☐ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63-67)
- ☐ הקצאת הנחה (ס' 68-70)
- ☐ הקצאת תמורה משתנה (ס' 71-73)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

## דוגמה מס' 14 מהתקן - שיטות לאמידת תמורה משתנה

❖ ישות מתקשרת בחוזה עם לקוח כדי לבנות נכס המותאם לצרכי הלקוח. העברת הנכס הינה מחויבות ביצוע אחת המקוימת לאורך זמן. התמורה בחוזה הינה 2.5 מיליון ש"ח, ועשויה לגדול / לקטון ב-10,000 ש"ח בגין כל יום הקדמה / עיכוב (בהתאמה) ביחס למועד השלמת הנכס שנקבע בחוזה. בנוסף, בעת השלמת הנכס, צד ג' יבדוק וידרג אותו בהתבסס על מדדים מוגדרים בחוזה. אם הנכס יקבל דירוג מוגדר, הישות תהיה זכאית לבונוס בסך 150,000 ש"ח.

### פתרון - אמידת רכיבי התמורה המשתנה לפי שיטת התוחלת ו/או שיטת הסכום הסביר ביותר:

#### הישות מחליטה:

- להשתמש בשיטת התוחלת כדי לאמוד את התמורה המשתנה הקשורה לקנס/לתמריץ היומיים. זאת שזו השיטה לפיה הישות צופה לחזות טוב יותר את סכום התמורה אשר לה היא תהיה זכאית.
- להשתמש בסכום הסביר ביותר כדי לאמוד את התמורה המשתנה בגין הבונוס. מאחר שקיימות רק שתי תוצאות אפשריות (150,000 או 0), אזי הישות צופה שזו השיטה הטובה יותר לאומדן התמורה.

הישות מביאה בחשבון את דרישות סעיפים 44-45 בדבר הגבלת אומדנים של תמורה משתנה (כפי שיוסבר בהמשך), על מנת לקבוע אם על הישות לכלול את האומדן במלואו/בחלקו במחיר העסקה.



# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 37-55)

תמורה משתנה (ס' 41-46)

זכות החזרה (ס' 45-52)

אחריות (ס' 53-58)

הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)

קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)

תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)

תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63-67)

הקצאת הנחה (ס' 68-70)

הקצאת תמורה משתנה (ס' 71-73)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

## דוגמה מס' 15 מהתקן - אמידת תמורה משתנה: זכות החזרה

❖ ישות מתקשרת ב-100 חוזים עם לקוחות. כל חוזה כולל מכירת מוצר בודד עבור 100 ש"ח. התמורה מתקבלת בעת העברת השליטה על המוצר ללקוח. לפי פרקטיקה עסקית של הישות, לקוח רשאי להחזיר מוצר שלא נעשה בו שימוש תוך 30 יום ועבור החזר מלא. הישות מעריכה שעלויות השבת המוצרים הינם שוליים וכי ניתן יהיה למכור מחדש את המוצרים המוחזרים ברווח. עלות מוצר לישות הינה 60 ש"ח.

### פתרון - אומדן תמורה משתנה:

➤ מאחר וניתן להחזיר את המוצרים תמורת החזר מלא, התמורה המתקבלת מהלקוח היא תמורה משתנה.

➤ הישות צופה באופן סביר כי ההשפעות על הדוחות הכספיים של יישום הטיפול לתיק לא יהיו שונות באופן מהותי מיישום הטיפול לחוזים היחידים. לפיכך, הישות מיישמת את הטיפול לתיק של 100 חוזים.

➤ הישות מחליטה להשתמש בשיטת **התוחלת**, מאחר וזו השיטה לפיה הישות צופה לחזות טוב יותר את סכום התמורה אשר לה היא תהיה זכאית. שימוש בשיטה זו מעלה כי 97 מוצרים לא יוחזרו.

# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 55-37)

- ☐ תמורה משתנה (ס' 41-46)
- ☐ זכות החזרה (ס' 45-52)
- ☐ אחריות (ס' 53-58)
- ☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)
- ☐ קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)
- ☐ תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)
- ☐ תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

- ☐ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63-67)
- ☐ הקצאת הנחה (ס' 68-70)
- ☐ הקצאת תמורה משתנה (ס' 71-73)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

## דוגמה מס' 15 מהתקן - אמידת תמורה משתנה: זכות החזרה (המשך)

### פתרון - אומדן תמורה משתנה: (המשך)

הישות מביאה גם בחשבון את הדרישות בדבר הגבלת אומדנים של תמורה משתנה על מנת לקבוע אם ניתן לכלול במחיר העסקה את הסכום הנאמד של התמורה המשתנה בסך 9,700 ש"ח.

### פקודות היומן לטיפול החשבונאי:

100 ש"ח x 97 מוצרים שלא צפוי כי יוחזרו

100 ש"ח x 3 מוצרים שצפוי כי יוחזרו

60 ש"ח x 3 מוצרים עבור זכות הישות להשבת מוצרים מלקוחות בעת סילוק ההתחייבות להחזר

9,700	ח' מזומן
9,700	ז' הכנסות
300	ח' מזומן
300	ז' התחייבות בגין חוזה
180	ח' נכס עבור זכות החזרה
180	ז' מלאי

# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 55-37)

### תמורה משתנה (ס' 46-41)

זכות החזרה (ס' 52-45ב)

אחריות (ס' 58-53ב)

### הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 46-44)

קיומו של רכיב מימוני  
משמעותי בחוזה (ס' 51-47)

תמורה שאינה במזומן  
(ס' 53-52)

תמורה לשלם ללקוח  
(ס' 55-54)

## הקצאת מחיר העסקה

### למחויבות ביצוע (ס' 58-56)

הקצאה המבוססת על מחירי  
מכירה נפרדים (ס' 67-63ב)

הקצאת הנחה (ס' 70-68ב)

הקצאת תמורה משתנה  
(ס' 73-71ב)

## שינויים במחיר העסקה

(ס' 60-59)

## דוגמה מס' 16 מהתקן - אמידת תמורה משתנה: הנחות

❖ ישות מתקשרת בחוזה עם לקוח (מפיץ) להעברת 1,000 מוצרים בחיר 100 ש"ח כ"א, במועד ההתקשרות. הלקוח מוכר את המוצרים בתוך 90 יום ממועד קבלתם, ומועד מכירה זו הוא גם מועד פירעון התשלום מהלקוח. מועד העברת השליטה מהישות ללקוח הוא מועד ההתקשרות. בנוסף, ע"ב פרקטיקות הישות, זו חוזה שתיתן הנחה ללקוח, בכדי לקדם את הפצת המוצר. מידע שוק שוטף מצביע כי ירידה של 20% במחיר תספיק לקדם את הפצת המוצר. הישות העניקה בעבר הנחה של 20% במחיר על מוצרים אלו ובמשך שנים רבות לא העניקה הנחה באחוז גבוה מכך.

### פתרון - אומדן תמורה משתנה ודרישות בדבר הגבלת אומדנים של תמורה משתנה:

- מאחר שחזוי (ע"ב פרקטיקות עבר) שהישות תיתן הנחה ללקוח, סכום התמורה כולל סכום משתנה.
- בכדי לאמוד את התמורה המשתנה, הישות מחליטה להשתמש בשיטת התוחלת, משום שצפוי כי זו השיטה הטובה ביותר לחיזוי התמורה. הישות אומדת כי מחיר העסקה יהיה נמוך ב-20%.
- הישות מביאה בחשבון את הדרישות בדבר הגבלת אומדנים של תמורה משתנה כדי לקבוע אם ניתן לכלול במחיר העסקה את הסכום הנאמד של התמורה המשתנה בסך 80,000 ש"ח.

# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 37-55)

### תמורה משתנה (ס' 41-46)

זכות החזרה (ס' 45-52ב)

אחריות (ס' 53-58ב)

הגבלת אומדנים ובחינה מחדש  
של תמורה משתנה (ס' 44-46)

קיומו של רכיב מימוני  
משמעותי בחוזה (ס' 47-51)

תמורה שאינה במזומן  
(ס' 52-53)

תמורה לשלם ללקוח  
(ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

הקצאה המבוססת על מחירי  
מכירה נפרדים (ס' 63-67ב)

הקצאת הנחה (ס' 68-70ב)

הקצאת תמורה משתנה  
(ס' 71-73ב)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

## דוגמה מס' 16 מהתקן - אמידת תמורה משתנה: הנחות (המשך)

### פתרון - אומדן תמורה משתנה ודרישות בדבר הגבלת אומדנים של תמורה משתנה: (המשך)

- הישות מגיעה למסקנה כי **צפוי ברמה גבוהה** כי ביטול משמעותי בסכום ההכנסות המצטברות שהוכרו (80,000 ש"ח) **לא יתרחש** כאשר אי הוודאות תתברר (כלומר, כאשר הסכום הכולל של ההנחה ייקבע).
- זאת מאחר שלישות יש ניסיון קודם משמעותי עם מוצר זה וכן מידע שוק שוטף התומך באומדן שלה.
- בנוסף, למרות אי ודאות מסוימת הנובעת מגורמים מחוץ לתחום השפעתה, בהתבסס על אומדני השוק השוטפים שלה, הישות צופה כי המחיר יתברר תוך פרק זמן קצר.
- כתוצאה מכך, הישות מכירה בסך 80,000 ש"ח כהכנסות כאשר המוצרים מועברים במועד ההתקשרות.



# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 37-55)

### תמורה משתנה (ס' 41-46)

זכות החזרה (ס' 45-52ב)

אחריות (ס' 53-58ב)

הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)

קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)

תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)

תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63-67ב)

הקצאת הנחה (ס' 68-70ב)

הקצאת תמורה משתנה (ס' 71-73ב)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

## דוגמה מס' 26 מהתקן - אחריות

❖ ישות מספקת ללקוחותיה אחריות עם רכישת מוצר. האחריות מספקת ביטחון שהמוצר עונה על המפרטים שהוסכם עליהם. בנוסף, הישות מוכרת באופן שוטף את המוצר בנפרד ללא שירותי ההדרכה.

**פתרון - הערכה האם האחריות מספקת ללקוח ביטחון או שירות בנוסף לביטחון כי המוצר יתפקד כפי שהצדדים התכוונו:**

➤ במועד ההתקשרות, הישות מעריכה אם הסחורות והשירותים **מובחנים**.

➤ שני הקריטריונים מתקיימים - הלקוח יכול להפיק תועלת מהמוצר עצמו ללא שירותי ההדרכה ולהיפך וגם הבטחות הישות להעברת המוצר ולמתן שירותי הדרכה ניתנות כל אחת לזיהוי בנפרד. לפיכך, מדובר במוצרים מובחנים היוצרים **שתי** מחויבויות ביצוע נפרדות.

➤ לבסוף, הישות מסיקה כי האחריות אינה מספקת ללקוח סחורה/שירות בנוסף לביטחון שהמוצר עונה על המפרטים שהוסכם עליהם, ולפיכך הישות אינה מטפלת באחריות כמחויבות ביצוע, אלא בהתאם לדרישות בתקן חשבונאות מס' 10 בדבר הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים.

לפיכך, הישות מקצה את מחיר העסקה לשתי מחויבויות ביצוע ומכירה בהכנסות כאשר (או ככל ש) מחויבויות ביצוע אלו מקוימות (יידון בהמשך).

# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 37-55)

- ☐ תמורה משתנה (ס' 41-46)
- ☐ זכות החזרה (ס' 45-52ב)
- ☐ אחריות (ס' 53ב-58)
- ☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)

## קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)

- ☐ תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)
- ☐ תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

- ☐ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63ב-67)
- ☐ הקצאת הנחה (ס' 68ב-70)
- ☐ הקצאת תמורה משתנה (ס' 71ב-73)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

❖ לפי סעיף 47, החוזה מכיל **רכיב מימון משמעותי** ככל שעיתוי התשלומים על ידי הלקוח מספק לו/לישות

הטבה מימונית משמעותית

- במקרים אלו, על הישות להוון את סכום התמורה שהובטחה בהתאם להשפעות של ערך הזמן על הכסף;
- רכיב מימון משמעותי מתקיים בין אם תנאי התשלום קובעים זאת במפורש או במשתמע.

❖ לפי סעיף 48, בבחינת קיום רכיב מימון משמעותי, על הישות להביא בחשבון את כל הנסיבות הרלוונטיות,

לרבות הבאות:

- ההפרש בין סכום התמורה שהובטחה לבין מחיר המכירה במזומן של הסחורות/השירותים שהובטחו;
- ההפרש בין מועד העברת הסחורות/השירותים המובטחים ללקוח לבין מועד התשלום בפועל;
- שערי הריבית השוררים בשוק הרלוונטי.



**המטרה** בהיוון סכום התמורה היא שהישות תכיר בהכנסות בסכום המשקף את מחיר המכירה במזומן

# מדידה

## ☐ קביעת מחיר העסקה (ס' 55-37)

☐ תמורה משתנה (ס' 41-46)

☐ זכות החזרה (ס' 45-52ב)

☐ אחריות (ס' 53-58ב)

☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)

## ☐ קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)

☐ תמורה שאינה במזומן  
(ס' 52-53)

☐ תמורה לשלם ללקוח  
(ס' 54-55)

## ☐ הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

☐ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63-67ב)

☐ הקצאת הנחה (ס' 68-70ב)

☐ הקצאת תמורה משתנה  
(ס' 71-73ב)

## ☐ שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

❖ לפי סעיף 59, על מנת לקיים את המטרה בסעיף 48, על הישות להשתמש בשיעור ההיוון שישתקף בעסקת מימון נפרדת בינה לבין הלקוח

➤ שיעור זה ישקף את מאפייני האשראי של הצד מקבל המימון, וכן ביטחונות, ערבויות ונכסים שהועברו במסגרת החוזה.

➤ לאחר מועד ההתקשרות בחוזה, ישות לא תעדכן את שיעור ההיוון בגין שינויים בשיעורי הריבית או נסיבות אחרות, לרבות שינויים ברמת סיכון האשראי של הלקוח.

# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 37-55)

- ☐ תמורה משתנה (ס' 41-46)
- ☐ זכות החזרה (ס' 45-52)
- ☐ אחריות (ס' 53-58)
- ☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)
- ☐ קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)
- ☐ תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)
- ☐ תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

- ☐ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63-67)
- ☐ הקצאת הנחה (ס' 68-70)
- ☐ הקצאת תמורה משתנה (ס' 71-73)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

❖ לפי סעיף 49, וחרף סעיף 48, חוזה אינו מכיל **רכיב מימון משמעותי**, אם גורם כלשהו מהבאים מתקיים :

- הלקוח שילם עבור הסחורות/השירותים מראש, ועיתוי העברתן נתון לשיקול דעתו של הלקוח ;
- סכום התמורה שהובטחה על ידי הלקוח הוא משתנה, וסכום/עיתוי תמורה זו משתנה גם כן על בסיס התרחשות / אי התרחשות אירוע עתידי שאינו בשליטת הלקוח/הישות.
- לדוגמה : התמורה שהובטחה על ידי הלקוח היא תמלוגים המבוססים על מכירות.
- ההפרש בין סכום התמורה שהובטחה לבין מחיר המכירה במזומן של הסחורות/השירותים שהובטחו פרופורציונאלי לסיבה להפרש, וכן נובע מסיבות שאינן מתן מימון ללקוח/לישות.
- לדוגמה : תנאי התשלום מספקים ללקוח/לישות הגנה מפני כשל של הצד האחר להשלים את מחויבויות הביצוע על פי החוזה, או חלקן.

❖ סעיף 50 קובע, **כהקלה מעשית**, כי ישות **אינה נדרשת להוון** את סכום התמורה שהובטחה, אם היא צופה

שההפרש בין מועד העברת הסחורות/השירותים המובטחים ללקוח לבין מועד התשלום בפועל הוא עד

שנה

➤ ר' הקלה מעשית נוספת לגבי חוזים בהם הישות מעבירה שליטה על יחידת בנייה לאורך זמן בנספח

ג' : סוגיות מיוחדות (**הקמת בניינים למכירה**).



# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 37-55)

- ☐ תמורה משתנה (ס' 41-46)
- ☐ זכות החזרה (ס' 45-52ב)
- ☐ אחריות (ס' 53ב-58)
- ☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)

## קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)

- ☐ תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)
- ☐ תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

- ☐ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63ב-67)
- ☐ הקצאת הנחה (ס' 68-70ב)
- ☐ הקצאת תמורה משתנה (ס' 71ב-73)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

❖ לפי סעיף 51, הכנסות/הוצאות ריבית יוצגו בנפרד מהכנסות מחוזים עם לקוחות בדוח על הרווח הכולל.

➤ הכנסות/הוצאות ריבית מוכרות רק עד לסכום שבו מוכרים נכס/התחייבות בגין חוזה (או חייבים).

**נכס בגין חוזה (Contract Asset) :** [ההגדרה לקוחה גם מנספח ההגדרות לתקן]

”זכות הישות לתמורה עבור סחורות/שירותים שהישות העבירה ללקוח, למעט נכס המקיים את הגדרת חייבים”.

**התחייבות בגין חוזה (Contract Liability) :** [ההגדרה לקוחה גם מנספח ההגדרות לתקן]

”מחויבות הישות להעביר סחורות/שירותים ללקוח שבגינם הישות קיבלה תמורה מהלקוח”.

# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 37-55)

### תמורה משתנה (ס' 41-46)

זכות החזרה (ס' 45-52ב)

אחריות (ס' 53-58ב)

הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)

### קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)

תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)

תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63-67ב)

הקצאת הנחה (ס' 68-70ב)

הקצאת תמורה משתנה (ס' 71-73ב)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

## דוגמה מס' 19 מהתקן - רכיב מימון משמעותי: תשלום מראש ובחינת שיעור ההיוון

❖ ישות מתקשרת בחוזה עם לקוח למכירת נכס. השליטה על הנכס תועבר ללקוח בעוד שנתיים (קיום מחויבות ביצוע בנקודת זמן (ר' סעיף 31; כפי שיוסבר בהמשך)).

❖ החוזה כולל שתי אפשרויות תשלום חלופיות:

1. תשלום בגובה 5,000 בעוד שנתיים (בעת השגת השליטה על ידי הלקוח); או -

2. תשלום של 4,000 ש"ח בעת חתימת החוזה.

נתונים נוספים: הלקוח בוחר באפשרות מס' 2. שיעור הריבית התוספתי של הישות הוא 6%.

### פתרון - התאמת סכום התמורה ככל שהחוזה מכיל רכיב מימון משמעותי:

➤ הישות תכיר בהכנסות רק במועד העברת השליטה, קרי בעוד שנתיים.

➤ אמנם שיעור הריבית הגלום בעסקה הוא 11.8% (שיעור הריבית שמשקף שקילות כלכלית בין שתי

החלופות). אולם, הישות קובעת כי שיעור הריבית לתיאום התמורה הוא 6% (שיעור הריבית התוספתי).

# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 55-37)

### תמורה משתנה (ס' 46-41)

- ☐ זכות החזרה (ס' 52-45)
- ☐ אחריות (ס' 58-53)
- ☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 46-44)

### קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 51-47)

- ☐ תמורה שאינה במזומן (ס' 53-52)
- ☐ תמורה לשלם ללקוח (ס' 55-54)

## הקצאת מחיר העסקה

### למחויבות ביצוע (ס' 58-56)

- ☐ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 67-63)
- ☐ הקצאת הנחה (ס' 70-68)
- ☐ הקצאת תמורה משתנה (ס' 73-71)

## שינויים במחיר העסקה

(ס' 60-59)

## דוגמה מס' 19 מהתקן - רכיב מימון משמעותי: תשלום מראש ובחינת שיעור ההיוון (המשך)

### פתרון - התאמת סכום התמורה ככל שהחוזה מכיל רכיב מימון משמעותי: (המשך)

#### פקודות יומן לטיפול החשבונאי:



# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 37-55)

- ☐ תמורה משתנה (ס' 41-46)
- ☐ זכות החזרה (ס' 45-52)
- ☐ אחריות (ס' 53-58)
- ☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)
- ☐ קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)
- ☐ תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)
- ☐ תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

- ☐ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63-67)
- ☐ הקצאת הנחה (ס' 68-70)
- ☐ הקצאת תמורה משתנה (ס' 71-73)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

❖ סעיף 52 קובע כי בחוזים בהם התמורה מאת הלקוח אינה במזומן, קביעת מחיר העסקה תתבצע לפי שווי הוגן.

### שווי הוגן (Fair Value) :

"הסכום שבו ניתן להחליף נכס, או לסלק התחייבות, בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון שאינם קשורים, הפועלים בצורה מושכלת".

### לפי סעיף 60 :

- שווי הוגן זה עשוי להשתנות עקב סוג התמורה (לדוגמה, שינויים במחיר מניה שהובטחה כתמורה);
- במקרה של שינויים בשווי הוגן זה, מסיבות שאינן רק סוג התמורה (למשל, עקב ביצועי הישות), על הישות ליישם את דרישות סעיפים 44-45 בדבר הגבלת אומדנים של תמורה משתנה (כפי שהוסבר לעיל).

### לפי סעיף 61 :

- אם הלקוח משקיע סחורות/שירותים למען קיום החוזה, והישות השיגה שליטה על סחורות/שירותים אלו, אזי שעליה לטפל בהם כתמורה שאינה במזומן.

❖ לפי סעיף 53, אם לא ניתן לאמוד את השווי ההוגן באופן סביר, על הישות למדוד את התמורה בהתאם למחירי המכירה הנפרדים של הסחורות/השירותים המובטחים בחוזה.



# מדידה

## ☐ קביעת מחיר העסקה (ס' 55-37)

- ☐ תמורה משתנה (ס' 41-46)
- ☐ זכות החזרה (ס' 45-52ב)
- ☐ אחריות (ס' 53-58ב)
- ☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)
- ☐ קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)
- ☐ תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)

## ☐ תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## ☐ הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

- ☐ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63-67ב)
- ☐ הקצאת הנחה (ס' 68-70ב)
- ☐ הקצאת תמורה משתנה (ס' 71-73ב)

## ☐ שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

❖ סעיף 54 עוסק בתמורה לשלם ללקוח וקובע כי זו כוללת:

1. סכומי מזומנים שישות משלמת, או צופה לשלם, ללקוח;
2. זיכוי / פריטים אחרים (למשל, קופון/שובר) שניתנים לקיזוז כנגד סכומים שחייבים לישות.

עוד הסעיף קובע כי הטיפול בתמורה לשלם ללקוח יהיה כהקטנה של מחיר העסקה, ובהתאם הקטנת ההכנסות. זאת, ובלבד שאין מדובר בחריג, לפיו הסחורות/השירותים שהלקוח מעביר לישות, מובחנים (ר' סעיפים 24-26, כפי שהוסבר לעיל).

❖ סעיף 55 קובע, שבהינתן החריג לעיל, על הישות לטפל ברכישת סחורות/שירותים אלה כפי שהייתה מטפלת ברכישות אחרות מספקים

➤ אם סכום התמורה לשלם ללקוח גבוה משווים ההוגן של הסחורות/השירותים המובחנים, אזי יש לטפל בעודף זה כהקטנה של מחיר העסקה.

➤ אם **לא ניתן** לאמוד באופן סביר את שווים ההוגן של הסחורות/השירותים המובחנים, אזי יש לטפל בכל התמורה כהקטנה של מחיר העסקה.

# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 55-37)

- ☐ תמורה משתנה (ס' 41-46)
- ☐ זכות החזרה (ס' 45-52ב)
- ☐ אחריות (ס' 53-58ב)
- ☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)
- ☐ קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)
- ☐ תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)
- ☐ תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

- ☐ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63-67ב)
- ☐ הקצאת הנחה (ס' 68-70ב)
- ☐ הקצאת תמורה משתנה (ס' 71-73ב)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

- ❖ סעיף 62 קובע שאם תמורה לשלם ללקוח מטופלת כהקטנה של מחיר העסקה, על הישות לטפל בהקטנה זו של הכנסות כאשר מתרחש האירוע המאוחר יותר מבין הבאים:
- ✓ הישות מכירה בהכנסות בגין העברה של סחורות/שירותים ללקוח; וכן -
  - ✓ הישות משלמת/מבטיחה לשלם את התמורה (הבטחה שכזו עשויה להשתמע מהפרקטיקות הנהוגות של הישות).

# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 37-55)

- ☐ תמורה משתנה (ס' 41-46)
- ☐ זכות החזרה (ס' 45-52ב)
- ☐ אחריות (ס' 53-58ב)
- ☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)
- ☐ קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)
- ☐ תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)
- ☐ תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

- ☐ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63-67ב)
- ☐ הקצאת הנחה (ס' 68-70ב)
- ☐ הקצאת תמורה משתנה (ס' 71-73ב)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

**המטרה** בעת הקצאת מחיר העסקה היא להקצות את **מחיר העסקה** לכל מחויבות ביצוע (או סחורה/שירות מובחנים) בסכום המתאר את התמורה שהישות צופה להיות זכאית לה עבור העברת סחורות/שירותים שהובטחו ללקוח (סעיף 56).

❖ סעיף 57 קובע כי בכדי לקיים את מטרת ההקצאה, יש להקצות את מחיר העסקה לכל מחויבות ביצוע על

בסיס יחסי של **מחיר המכירה הנפרד**. להלן יפורטו הנחיות לגבי:

- ✓ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ר' סעיפים 63-67ב);
- ✓ אופן הקצאת הנחה לכל מחויבויות ביצוע בחוזה או רק לחלקן (ר' סעיפים 68-70ב);
- ✓ אופן ההקצאה של תמורה משתנה (ר' סעיפים 71-73ב).

❖ סעיף 58 מחריג את ההנחיות בסעיפים 63-73 במידה והחוזה כולל אך מחויבות ביצוע **בודדת**.

➤ **חריג לחריג** זה מתקיים (בהתאם עשויים לחול סעיפים 71-73ב) כאשר:

- ישות מבטיחה להעביר סדרת סחורות/שירותים מובחנים המזוהים כמחויבות ביצוע יחידה (כפי שהוסבר לעיל בסעיף 20(ב) לתקן); וכן -
- התמורה שהובטחה כוללת סכומים משתנים.

# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 55-37)

- ☐ תמורה משתנה (ס' 41-46)
- ☐ זכות החזרה (ס' 45-52)
- ☐ אחריות (ס' 53-58)
- ☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)
- ☐ קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)
- ☐ תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)
- ☐ תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

- ☐ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63-67)
- ☐ הקצאת הנחה (ס' 68-70)
- ☐ הקצאת תמורה משתנה (ס' 71-73)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

❖ לפי סעיף 63, בכדי להקצות את מחיר העסקה לכל מחויבות ביצוע על בסיס יחסי של **מחיר המכירה הנפרד**, הישות תקבע, במועד ההתקשרות בחוזה, את הבאים:

- מחיר המכירה הנפרד של הסחורות/השירותים המובחנים בבסיס כל מחויבות ביצוע; וכן -
- הקצאת מחיר העסקה באופן יחסי למחירי מכירה נפרדים אלה.

### תזכורת:

**מחיר מכירה נפרד (Stand-alone selling price):**

"המחיר שבו ישות הייתה מוכרת סחורה או שירות שהובטחו בנפרד ללקוח".

- ❖ סעיף 64 קובע כי הראיה הטובה ביותר **למחיר מכירה נפרד**, היא המחיר הניתן לצפייה של סחורות/שירותים כאשר הישות מוכרת את אלה בנפרד, בנסיבות דומות וללקוחות דומים
- לענין זה, מחיר שנקבע בחוזה או מחיר מחירון לסחורות/שירותים עשויים להיות (אם כי לא בהכרח) מחיר המכירה הנפרד של סחורות/שירותים אלה.



# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 55-37)

- ☐ תמורה משתנה (ס' 41-46)
- ☐ זכות החזרה (ס' 45-52)
- ☐ אחריות (ס' 53-58)
- ☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)
- ☐ קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)
- ☐ תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)
- ☐ תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

- ☐ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63-67)
- ☐ הקצאת הנחה (ס' 68-70)
- ☐ הקצאת תמורה משתנה (ס' 71-73)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

❖ לפי סעיף 65, אם **מחיר המכירה הנפרד** אינו ניתן לצפייה במישרין, על הישות לאמוד מחיר זה בסכום שיקצה את מחיר העסקה כך שתקוים מטרת ההקצאה בסעיף 56 (**כפי שהובאה לעיל**).

➤ באומדן זה, על הישות להביא בחשבון את כל המידע הניתן להשגה באופן סביר (לרבות, תנאי שוק, מידע על הלקוח וכדומה).

❖ סעיף 66 פורט רשימה שאינה סגורה של שיטות המתאימות לאמידת **מחיר המכירה הנפרד** של סחורות/שירותים:

➤ **גישת הערכת שוק מתואמת** - הישות תעריך את המחיר שלקוח יהיה מוכן לשלם עבור סחורות/שירותים מסוימים בהתאם לשוק הספציפי;

○ בגישה זו ניתן להתייחס למחירי סחורות/שירותים דומים ממתחרים של הישות וכן תיאומם לעלויות והמרווחים של הישות.

➤ **גישת עלות חזויה בתוספת מרווח** - הישות עשויה לחזות את העלויות הצפויות שיתהוו לצורך קיום מחויבות הביצוע ולאחר מכן להוסיף לכך מרווח מתאים עבור סחורות/שירותים מסוימים.

# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 55-37)

- ☐ תמורה משתנה (ס' 41-46)
- ☐ זכות החזרה (ס' 45-52)
- ☐ אחריות (ס' 53-58)
- ☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)
- ☐ קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)
- ☐ תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)
- ☐ תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 58-56)

- ☐ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63-67)
- ☐ הקצאת הנחה (ס' 68-70)
- ☐ הקצאת תמורה משתנה (ס' 71-73)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 60-59)

❖ סעיף 66 פורט רשימה לא סגורה של שיטות המתאימות לאמידת **מחיר המכירה הנפרד** של סחורות/שירותים (המשך):

➤ **גישת השארית** - הישות תנכה ממחיר העסקה הכולל את סך מחירי המכירה הנפרדים הניתנים לצפייה של סחורות/שירותים אחרים שהובטחו בחוזה.

ניתן להשתמש בגישת השארית **רק בהינתן אחד** מן הקריטריונים הבאים:

- הישות מוכרת את אותם סחורות/שירותים ללקוחות שונים בטווח רחב של סכומים; או
- הישות טרם קבעה מחיר לסחורות/שירותים אלה וכן סחורות/שירותים אלה לא נמכרו בעבר על בסיס נפרד.

❖ לפי סעיף 67, ייתכן שישות תידרש להפעיל שילוב של שיטות כאמור, וזאת בהינתן ששניים (או יותר) מסחורות / שירותים אלה הינם בעלי **מחירי מכירה נפרדים** משתנים מאוד או לא וודאיים

➤ ככל שהישות מיישמת שילוב שיטות כאמור, עליה לבחון אם הקצאת מחיר העסקה לפי אומדן זה עקבית עם **מטרת ההקצאה** בסעיף 56 וכן עם **הדרישות לאמידת מחירי מכירה נפרדים** בסעיף 65 (כפי שהובאו לעיל).

# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 55-37)

- ☐ תמורה משתנה (ס' 41-46)
- ☐ זכות החזרה (ס' 45-52ב)
- ☐ אחריות (ס' 53-58ב)
- ☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)
- ☐ קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)
- ☐ תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)
- ☐ תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

- ☐ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63-67ב)
- ☐ הקצאת הנחה (ס' 68-70ב)
- ☐ הקצאת תמורה משתנה (ס' 71-73ב)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

❖ סעיף 68 קובע כי לקוח מקבל הנחה על רכישת חבילת סחורות/שירותים בהינתן שסך מחירי המכירה

הנפרדים של סחורות/שירותים אלה עולה על התמורה שהובטחה בחוזה.

❖ הכלל: הקצאת ההנחה באופן יחסי לכל מחויבויות הביצוע בחוזה.

❖ החריג: מקרים בהם לישות יש ראייה ניתנת לצפייה (בהתאם לסעיף 69

להלן), שכל ההנחה מתייחס למחויבות ביצוע אחת, או יותר, אך לא לכל מחויבויות הביצוע בחוזה.

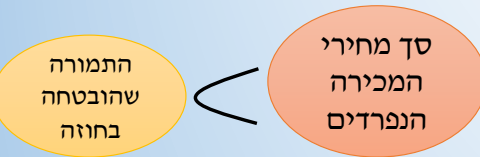
❖ לפי סעיף 69, בהינתן החריג לעיל, הישות תקצה את ההנחה בשלמותה למחויבות ביצוע אחת (או יותר)

רק אם כל הקריטריונים הבאים מתקיימים:

- הישות מוכרת באופן סדיר כל סחורה/שירות מובחנים בחוזה על בסיס נפרד;
- הישות מוכרת באופן סדיר, על בסיס נפרד, חבילת סחורות/שירותים מובחנים בהנחה לעומת מחירי המכירה הנפרדים של הסחורות/השירותים בכל חבילה; וכן
- ההנחה המתוארת בסעיף קטן (2) לעיל זהה להנחה בחוזה וכן ניתוח הסחורות/השירותים בכל חבילה מספק ראייה ניתנת לצפייה של מחויבות הביצוע אליה שייכת כל ההנחה בחוזה.

בהינתן שהנחה מוקצית בשלמותה למחויבות ביצוע אחת (או יותר), הישות תבצע

הקצאה זו בטרם השימוש בגישת השארית (כפי שתוארה בסעיף 66(ג) לעיל)





# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 37-55)

- ☐ תמורה משתנה (ס' 41-46)
- ☐ זכות החזרה (ס' 45-52)
- ☐ אחריות (ס' 53-58)
- ☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)
- ☐ קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)
- ☐ תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)
- ☐ תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

- ☐ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63-67)
- ☐ הקצאת הנחה (ס' 68-70)

## הקצאת תמורה משתנה (ס' 71-73)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

❖ לפי סעיף 71, תמורה משתנה שהובטחה בחוזה ניתנת לייחוס לכל החוזה או לחלק ספציפי של החוזה -

חלק ספציפי של החוזה הוא אחד מהבאים:

- מחויבות ביצוע אחת, או יותר, אך לא כל מחויבויות הביצוע בחוזה; או -
- סחורה/שירות מובחנים יחידים, או יותר, אך לא כל הסחורות/השירותים המובחנים שהובטחו בסדרת סחורות/שירותים מובחנים המהווים חלק ממחויבות ביצוע יחידה (כפי שהוסבר בסעיף 20(ב) מקודם לכן).

❖ סעיף 72 קובע כי ישות תקצה סכום משתנה בשלמותו (ושינויים עוקבים לסכום זה) למחויבות ביצוע או לסחורה/לשירות מובחנים כאמור, בהינתן שני הקריטריונים הבאים:

- ✓ תנאי התשלום המשתנה מתייחסים באופן ספציפי למאמצי הישות בקיום מחויבות הביצוע או העברת הסחורה/השירות המובחנים (או לתוצאה ספציפית מקיום אחד מאלה); וכן -
- ✓ הקצאת סכום התמורה המשתנה בשלמותו למחויבות הביצוע או לסחורה/לשירות המובחנים היא עקבית עם מטרת ההקצאה בסעיף 56 (כפי שהובאה לעיל).

❖ לפי סעיף 73, על מנת להקצות את יתרת הסכום של מחיר העסקה שאינו מקיים את הקריטריונים בסעיף 72 לעיל, על הישות ליישם את דרישות ההקצאה הכלליות הנכללות בסעיפים 56-58 (כפי שהוסבר לעיל).



# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 37-55)

- ☐ תמורה משתנה (ס' 41-46)
- ☐ זכות החזרה (ס' 45-52ב)
- ☐ אחריות (ס' 53ב-58)
- ☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)
- ☐ קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)
- ☐ תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)
- ☐ תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

- ☐ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63ב-67)
- ☐ הקצאת הנחה (ס' 68ב-70)
- ☐ הקצאת תמורה משתנה (ס' 71ב-73)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

## דוגמה מס' 21 מהתקן - מתודולוגיית הקצאת מחיר העסקה למחויבויות ביצוע

❖ ישות מתקשרת בחוזה עם לקוח למכירת מוצרים א', ב' ו-ג' בתמורה ל-100 ש"ח. לישות ישנן **שלוש מחויבויות ביצוע** מובחנות המקוימות בנקודות זמן שונות (ר' סעיף 31; כפי שיוסבר בהמשך)). מחיר המכירה הנפרד של מוצר א' ניתן לצפייה במישרין, ואילו אין הדבר כך לגבי מוצרים ב' ו-ג'. אולם, ידוע שמחיר המכירה הנפרד של מוצר ב' אצל מתחרים הינו 25 ש"ח וכן כי העלות החזויה לישות למוצר ג' הינה 37.5 ש"ח והרווח הגולמי המתאים הינו 50%.

### פתרון - הקצאת מחיר העסקה לכל מחויבות ביצוע על בסיס יחסי של מחירי המכירה הנפרדים:

➤ מאחר ומחירי המכירה הנפרדים למוצרים ב' ו-ג' אינם ניתנים לצפייה במישרין, הישות אומדת מחירים אלו, באמצעות גישת הערכת השוק מתואמת למוצר ב' וגישת העלות החזויה בתופסת מרווח למוצר ג':

מוצר	מחיר מכירה נפרד (₪)	שיטה
א'	50	ניתן לצפייה במישרין
ב'	25	גישת הערכת שוק מתואמת
ג'	$37.5 / 50\% = 75$	גישת העלות החזויה בתוספת מרווח
סה"כ	150	

# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 55-37)

- ☐ תמורה משתנה (ס' 41-46)
- ☐ זכות החזרה (ס' 45-52ב)
- ☐ אחריות (ס' 53-58ב)
- ☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)
- ☐ קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)
- ☐ תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)
- ☐ תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

- ☐ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63-67ב)
- ☐ הקצאת הנחה (ס' 68-70ב)
- ☐ הקצאת תמורה משתנה (ס' 71-73ב)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

## דוגמה מס' 21 מהתקן - מתודולוגיית הקצאת מחיר העסקה למחויבויות ביצוע (המשך)

### פתרון - הקצאת מחיר העסקה לכל מחויבות ביצוע על בסיס יחסי של מחירי המכירה הנפרדים: (המשך)

- מאחר שאומדן סכום מחירי המכירה הנפרדים (150 ש"ח) עולה על התמורה המובטחת בחוזה (100 ש"ח), הלקוח למעשה מקבל הנחה עבור רכישת חבילת הסחורות.
- כמו כן, מאחר שלישות **אין** ראייה ניתנת לצפייה שכל ההנחה שייכת למחויבות ביצוע ספציפית, ההנחה מוקצית באופן יחסי בין מוצרים א', ב' ו-ג'.
- ההנחה, ולפיכך מחיר העסקה, מוקצים כדלקמן:

מוצר	מחיר העסקה של המוצר שהוקצה (₪)	חישוב
א'	33	$50 / 150 * 100 =$
ב'	17	$25 / 150 * 100 =$
ג'	50	$75 / 150 * 100 =$
סה"כ	100	



# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 55-37)

- ☐ תמורה משתנה (ס' 41-46)
- ☐ זכות החזרה (ס' 45-52)
- ☐ אחריות (ס' 53-58)
- ☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)
- ☐ קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)
- ☐ תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)
- ☐ תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

- ☐ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63-67)
- ☐ הקצאת הנחה (ס' 68-70)
- ☐ הקצאת תמורה משתנה (ס' 71-73)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

## דוגמה מס' 30 מהתקן - אופציה המספקת ללקוח זכות מהותית (שובר הנחה)

❖ ישות מתקשרת בחוזה למכירת מוצר א' תמורת 100 ש"ח. כחלק מהחוזה, מוענק ללקוח שובר הנחה של 40% עבור רכישות עתידיות. כמו כן, כחלק מקידום מכירות עונתי, הישות מציעה 10% הנחה על כל המכירות (ללא כפל הנחות). לבסוף, קיימת סבירות של 80% שהלקוח ירכוש ב-50 ש"ח באמצעות ההנחה.

### פתרון - קביעה וטיפול באופציה המקנה זכות מהותית ללקוח :

- מאחר וכל הלקוחות זכאים להנחה של 10%, ההנחה היחידה המעניקה ללקוח **זכות מהותית** היא ההנחה התוספתית ל-10%, היינו 30% - הישות תטפל בהנחה זו כמחויבות ביצוע נפרדת ממוצר א'.
- להלן חישוב **אומדן מחיר המכירה הנפרד** של שובר ההנחה **והקצאת מחיר העסקה** בהתאם :

מחיר העסקה שהוקצה	מחויבות ביצוע
$(100 \times 100/112) = 89$	מוצר א'
$(100 \times 12/112) = 11$	שובר הנחה
100	סה"כ

מחיר מכירה נפרד (נא)	מחויבות ביצוע
100	מוצר א'
$(50 \times 30\% \times 80\%) = 12$	שובר הנחה
112	סה"כ

הישות תכיר בהכנסות ממוצר א' (89 ש"ח) בעת העברת השליטה עליו, ואילו הישות תכיר בהכנסות משובר ההנחה (11 ש"ח) כאשר הלקוח יממש אותו או בעת פקיעת תוקפו.

# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 55-37)

- ☐ תמורה משתנה (ס' 41-46)
- ☐ זכות החזרה (ס' 45-52ב)
- ☐ אחריות (ס' 53-58ב)
- ☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)
- ☐ קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)
- ☐ תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)
- ☐ תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

- ☐ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63-67ב)
- ☐ הקצאת הנחה (ס' 68-70ב)
- ☐ הקצאת תמורה משתנה (ס' 71-73ב)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

## דוגמה מס' 33 מהתקן - תוכנית נאמנות לקוחות

❖ לישות יש תוכנית נאמנות לקוחות המעניקה נקודות נאמנות אחת עבור כל 10 ש"ח של רכישות. הנקודות ניתנות לפדיון תמורת הנחה על רכישות עתידיות ביחס של 1:1. במהלך תקופת הדיווח, לקוחות רוכשים מוצרים בסך 100,000 ש"ח. בתום תקופת הדיווח הראשונה, 4,500 נקודות נפדו והישות **צופה** פדיון של 9,500 נקודות בסך הכל. בתום תקופת הדיווח השנייה, 8,500 נקודות נפדו **במצטבר** והישות **צופה** פדיון של 9,700 נקודות בסך הכל.

### פתרון - קביעה וטיפול באופציה המקנה זכות מהותית ללקוח:

- הנקודות מספקות **זכות מהותית** ללקוחות שהם לא היו מקבלים ללא התקשרות בחוזה. לפיכך, הבטחת הישות לספק נקודות ללקוח היא **מחויבות ביצוע**.
- הישות **מקצה את מחיר העסקה** (100,000 ש"ח) למוצר ולנקודות על בסיס יחסי של מחירי המכירה הנפרדים כדלקמן:

מחויבות ביצוע	סכום (₪)	חישוב
מוצר	91,324	$100,000 / 109,500 \times 100,000 =$
נקודות	<u>8,676</u>	$9,500 / 109,500 \times 100,000 =$
סה"כ	100,000	





# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 55-37)

- ☐ תמורה משתנה (ס' 41-46)
- ☐ זכות החזרה (ס' 45-52)
- ☐ אחריות (ס' 53-58)
- ☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)
- ☐ קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)
- ☐ תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)
- ☐ תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

- ☐ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63-67)
- ☐ הקצאת הנחה (ס' 68-70)
- ☐ הקצאת תמורה משתנה (ס' 71-73)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

## דוגמה מס' 33 מהתקן - תוכנית נאמנות לקוחות (המשך)

פתרון - קביעה וטיפול באופציה המקנה זכות מהותית ללקוח : (המשך)

בתום תקופת הדיווח הראשונה, לא חל שינוי בציפיות של הישות ולכן הישות מכירה בהכנסות

עבור נקודות הנאמנות שנפדו בסך  $4,110 = 8,676 * \frac{4,500}{9,500}$  וכן הישות מכירה בהתחייבות בגין

חוזה בסך  $4,566 = 8,676 - 4,110$  עבור יתרת הנקודות שטרם נפדו.

בתום תקופת הדיווח השנייה, הישות עדכנה את אומדן הנקודות שיפדו ולכן הישות מכירה

בהכנסות עבור נקודות הנאמנות שנפדו בסך  $3,493 = 8,676 - 4,110 * \frac{8,500}{9,700}$

יתרת ההתחייבות בגין חוזה היא  $1,073 = 8,676 - (4,110 + 3,493)$  עבור יתרת

הנקודות שטרם נפדו.

# מדידה

## קביעת מחיר העסקה

(ס' 37-55)

☐ תמורה משתנה (ס' 41-46)

☐ זכות החזרה (ס' 45-52ב)

☐ אחריות (ס' 53-58ב)

☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש

של תמורה משתנה (ס' 44-46)

☐ קיומו של רכיב מימוני

משמעותי בחוזה (ס' 47-51)

☐ תמורה שאינה במזומן

(ס' 52-53)

☐ תמורה לשלם ללקוח

(ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה

**למחויבות ביצוע (ס' 56-58)**

☐ הקצאה המבוססת על מחירי

מכירה נפרדים (ס' 63-67ב)

☐ הקצאת הנחה (ס' 68-70ב)

☐ הקצאת תמורה משתנה

(ס' 71-73ב)

## שינויים במחיר העסקה

(ס' 59-60)

❖ לפי סעיף 59, אין מניעה כי, לאחר מועד ההתקשרות, **מחיר העסקה ישתנה** (לרבות בגין התבררותם של אירועים לא וודאים או שינויים אחרים בנסיבות) ובהתאם סכום התמורה לו הישות צופה להיות זכאית כנגד העברת סחורות/שירותים שהובטחו.

❖ **עם זאת**, סעיף 60 קובע כי על הישות להקצות למחויבויות הביצוע שינויים כאמור במחיר העסקה, וזאת על בסיס הקצאה זהה כפי שנקבע במועד ההתקשרות -

➤ לפיכך, לאחר מועד ההתקשרות הישות **לא תקצה מחדש** את מחיר העסקה על מנת לשקף שינויים במחירי המכירה הנפרדים ;

➤ כמו כן, בתקופת השינוי של מחיר העסקה סכומים שהוקצו למחויבות ביצוע שקוימה, יוכרו כהכנסות/הקטנה להכנסות.

# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 37-55)

- ☐ תמורה משתנה (ס' 41-46)
- ☐ זכות החזרה (ס' 45-52)
- ☐ אחריות (ס' 53-58)
- ☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)
- ☐ קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)
- ☐ תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)
- ☐ תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## הקצאת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

- ☐ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63-67)
- ☐ הקצאת הנחה (ס' 68-70)
- ☐ הקצאת תמורה משתנה (ס' 71-73)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

❖ לפי סעיף 74, רק בהינתן קיומם של הקריטריונים בסעיף 72, הישות תקצה **שינוי במחיר העסקה בשלמותו**:

- למחויבות ביצוע אחת (או יותר), אך לא לכל מחויבויות הביצוע בחוזה; אן
- לסחורה/לשירות מובחנים יחידים (או יותר), אך לא לכל הסחורות/השירותים המובחנים שהובטחו בסדרה המהווה חלק ממחויבות ביצוע יחידה בהתאם לסעיף 20(ב).

❖ לפי סעיף 75, ככל **שהשינוי במחיר העסקה נובע**:

- **כתוצאה מתיקון חוזה** - טיפול בהתאם לסעיפים 16-19 (**כפי שהוסבר בפרק "הכרה"**).
- **לאחר תיקון החוזה** - הטיפול בהתאם לסעיפים 59-60 ו-74, בדרך **המתאימה ביותר** מהבאות:
  - הקצאת השינוי במחיר העסקה למחויבויות הביצוע שזוהו **לפני** התיקון, אם ובמידה שבה:
    - השינוי במחיר העסקה ניתן לייחוס לסכום של תמורה משתנה שהובטחה לפני התיקון; וגם
    - התיקון מטופל בהתאם לסעיף 19(א) [טיפול כחוזה חדש] (**כפי שהוסבר בפרק "הכרה"**).
  - הקצאת השינוי במחיר העסקה למחויבויות הביצוע שטרם קוימו במלואן מיד לאחר התיקון.

כאשר התיקון לא טופל כחוזה נפרד בהתאם לסעיף 18 (**כפי שהוסבר בפרק "הכרה"**)

# מדידה

## קביעת מחיר העסקה (ס' 37-55)

- ☐ תמורה משתנה (ס' 41-46)
- ☐ זכות החזרה (ס' 45-52ב)
- ☐ אחריות (ס' 53-58ב)
- ☐ הגבלת אומדנים ובחינה מחדש של תמורה משתנה (ס' 44-46)
- ☐ קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה (ס' 47-51)
- ☐ תמורה שאינה במזומן (ס' 52-53)
- ☐ תמורה לשלם ללקוח (ס' 54-55)

## קביעת מחיר העסקה למחויבות ביצוע (ס' 56-58)

- ☐ הקצאה המבוססת על מחירי מכירה נפרדים (ס' 63-67ב)
- ☐ הקצאת הנחה (ס' 68-70ב)
- ☐ הקצאת תמורה משתנה (ס' 71-73ב)

## שינויים במחיר העסקה (ס' 59-60)

## סיכום ביניים - מה ראינו עד כה?

### קביעת מחיר העסקה

מחיר העסקה הוא סכום התמורה שהישות צופה להיות זכאית לו מהלקוח כנגד העברת סחורות/שירותים מובטחים בחוזה (סעיף 38)

- לא כולל סכומים לטובת צד שלישי;
- תמורה משתנה;
- קיומו של רכיב מימוני בחוזה;
- תמורה שאינה במזומן;
- תמורה שיש לשלם ללקוח.

### הקצאת מחיר העסקה למחויבויות הביצוע

המטרה היא להקצות את מחיר העסקה לכל מחויבויות הביצוע בסכום המתאר את התמורה של הישות בגין העברת סחורות/שירותים ללקוח (סעיף 56)

- הקצאה על בסיס יחסי של מחיר המכירה הנפרדת;
- הקצאת הנחה;
- הקצאת תמורה משתנה.



# הכרה (המשך)

הכרה בהכנסות כאשר (או ככל ש) הישות מקיימת מחויבות ביצוע

שלב 5

## הכרה

- ☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)
- ☐ שילוב של חוזים (ס' 15)
- ☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)
- ☐ זיהוי מחויבויות ביצוע (ס' 20-26)
- ☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות (ס' 22-23)
- ☐ סחורות או שירותים מובחנים (ס' 24-26)
- ☐ קיום מחויבויות ביצוע (ס' 27-36)
- ☐ מחויבויות ביצוע שמקומות לאורך זמן (ס' 30)
- ☐ מחויבויות ביצוע שמקומות בנקודת זמן (ס' 31)
- ☐ מדידת התקדמות לקראת קיום מלא של מחויבויות ביצוע (ס' 32-36)
- ☐ שיטות המבוססות על תפוקות (ס' 36-38)
- ☐ שיטות המבוססות על תשומות (ס' 39-40)

# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע (ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות (ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים מובחנים (ס' 24-26)

☐ קיום מחויבויות ביצוע (ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת קיום מלא של מחויבויות ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על תשומות (ס' 39-40)

❖ סעיף 27 קובע שישות תכיר בהכנסות כאשר היא מקיימת את מחויבות הביצוע. היינו, כאשר מועברות

סחורות/שירותים שהובטחו ללקוח

➤ לענין זה, העברת סחורות/שירותים מתקיימת כאשר הלקוח משיג שליטה על נכסים אלו.

לפי סעיף 17, שליטה על נכס מתייחסת :

- ליכולת לכוון את השימוש בנכס ולהשיג למעשה את כל ההטבות הנותרות ממנו.
- ליכולת למנוע מישויות אחרות לכוון את השימוש בנכס ולהשיג את ההטבות ממנו.

❖ סעיף 28 מורה לישות להגדיר מחויבות ביצוע לפי אחת מן החלופות הבאות :

➤ קיום מחויבות הביצוע לאורך זמן - בהתאם לסעיף 30 לתקן ;

➤ קיום מחויבות הביצוע בנקודת זמן - בהתאם לסעיף 31 לתקן.

ברירת המחדל לעניין זה היא קיום מחויבות הביצוע בנקודת זמן (ר' סעיף 31 ; כפי שיוסבר בהמשך).

❖ סעיף 29 קובע שכאשר ישות מעריכה אם לקוח משיג שליטה על נכס, עליה להביא בחשבון כל הסכם

לרכישה מחדש של הנכס (ר' הרחבה בנספח ג' לתקן : סוגיות נבחרות (הסכמי רכישה בחזרה)).

# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ **קיום מחויבויות ביצוע**  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

❖ לפי סעיף 30, ישות מקיימת את מחויבות הביצוע **לאורך זמן**, ובהתאם מכירה בהכנסות **לאורך זמן**, אם מתקיים **אחד** מן הקריטריונים הבאים:

➤ **הלקוח מקבל וצורך במקביל את ההטבות המסופקות על ידי הישות;**

○ סעיף 19 מעניק דוגמה לזיהוי בנקל של קריטריון זה - **שירותי ניקיון** (או כל שירות שהינו שגרתי או חוזר). בחוזה מסוג זה, הישות מעניקה את השירות ובמקביל הלקוח צורך את ההטבה המסופקת על ידי הישות.

○ מנגד, סעיף 20 קובע שכאשר לא ניתן לזהות בקלות אם הלקוח מקבל וצורך את ההטבות במקביל, אזי הישות תקבע כי היא מקיימת את מחויבות הביצוע לאורך זמן אם נקבע שישות אחרת לא תצטרך הלכה למעשה לבצע מחדש את העבודה שביצעה הישות [המקורית] בהינתן שהישות האחרת הייתה צריכה לקיים את יתרת מחויבות הביצוע ללקוח.

➤ **ביצועי הישות יוצרים או משפרים נכס הנשלט על ידי הלקוח, תוך כדי יצירתו או שיפורו;**

○ סעיף 21 מבהיר שעל מנת לקבוע אם לקוח שולט על נכס תוך כדי יצירתו/שיפורו, יש להביא בחשבון את דרישות **השליטה** בסעיפים 27-29 ו-31 לתקן (לדוגמה, **עבודה בתהליך**).

○ בנוסף, לפי הסעיף, הנכס יכול שיהיה מוחשי/בלתי מוחשי.

# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ **קיום מחויבויות ביצוע**  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

❖ לפי סעיף 30, ישות מקיימת את מחויבות הביצוע **לאורך זמן**, ובהתאם מכירה בהכנסות **לאורך זמן**, אם מתקיים **אחד** מן הקריטריונים הבאים (המשך):

➤ **ביצועי הישות אינם יוצרים נכס עם שימוש אלטרנטיבי לישות וכן לישות יש זכות לתשלום, הניתנת לאכיפה, בגין ביצועים אלו**

## (I). שימוש אלטרנטיבי:

○ סעיף 22 קובע שהבחינה אם לנכס יש שימוש אלטרנטיבי לישות (להלן: "בחינת

**האלטרנטיביות**") נערכת במועד ההתקשרות בחוזה

• לאחר מועד זה, **לא תיערך** בחינה כאמור אלא אם הצדדים מאשרים תיקון חוזה אשר משנה באופן ממשי את מחויבות הביצוע.

○ סעיף 23 מורה להתייחס, בעת בחינת האלטרנטיביות, להשפעות של הגבלות חוזיות ומגבלות

מעשיות על יכולת הישות לכוון בנקל את הנכס לשימוש אחר (למשל, מכירה ללקוח אחר)

• אפשרות ביטול החוזה עם הלקוח אינה שיקול רלוונטי בבחינת האלטרנטיביות.



# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ קיום מחויבויות ביצוע  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

❖ לפי סעיף 30, ישות מקיימת את מחויבות הביצוע **לאורך זמן**, ובהתאם מכירה בהכנסות **לאורך זמן**, אם מתקיים **אחד** מן הקריטריונים הבאים (המשך):

➤ **ביצועי הישות אינם יוצרים נכס עם שימוש אלטרנטיבי לישות וכן לישות יש זכות לתשלום, הניתנת לאכיפה, בגין ביצועים אלו (המשך)**  
**(I). שימוש אלטרנטיבי (המשך):**

○ סעיף 22 קובע שלנכס אין שימוש אלטרנטיבי לישות אם היא מוגבלת מבחינה **חוזית ממשית** (סעיף 24) מלכוון בנקל את הנכס לשימוש אחר במהלך היצירה/השיפור של נכס זה או מוגבלת **מבחינה מעשית** מלעשות כן לאחר השלמתו

• לפי סעיף 24, הגבלה חוזית **היא ממשית** אם הלקוח יכול לאכוף את זכויותיו מקום שהישות מבקשת לכוון את הנכס לשימוש אחר

▪ מנגד, הגבלה חוזית היא **אינה** ממשית אם ניתן להעביר ללקוח נכס אחר, מבלי שיתהוו עלויות משמעותיות והדבר לא יהווה הפרת חוזה (היינו, נכס בר-החלפה).

○ סעיף 25 מבהיר כי הגבלה **מעשית** קיימת אם לישות יתהוו הפסדים כלכליים משמעותיים בהכוונת הנכס לשימוש אחר, למשל עלויות משמעותיות בעיבוד מחדש של הנכס או מכירה בהפסד משמעותי.

# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ **קיום מחויבויות ביצוע**  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

❖ לפי סעיף 30, ישות מקיימת את מחויבות הביצוע **לאורך זמן**, ובהתאם מכירה בהכנסות **לאורך זמן**, אם מתקיים **אחד** מן הקריטריונים הבאים (המשך):

➤ **ביצועי הישות אינם יוצרים נכס עם שימוש אלטרנטיבי לישות וכן לישות יש זכות לתשלום, הניתנת לאכיפה, בגין ביצועים אלו (המשך)**

**(II). זכות לתשלום עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד:**

○ לפי סעיף 26, בעת הערכת הזכות לתשלום הניתנת לאכיפה, הישות תביא בחשבון את התנאים של החוזה, כמו גם חוקים החלים עליו -

• לפי סעיף 31 **לוח הזמנים של התשלומים** לפי החוזה אינו מצביע בהכרח אם לישות יש זכות לתשלום כאמור. לדוגמה, ייתכן שהחוזה מציין כי התמורה שהתקבלה מהלקוח ניתנת להחזר מסיבות שאינן כשל הישות.

○ הזכות לתשלום עבור הביצועים שהושלמו עד לאותו מועד אינה צריכה להיות תמורת סכום קבוע, אולם בכל נקודת זמן, הישות חייבת להיות זכאית לסכום, אשר יפצה אותה עבור ביצועים אלו, אם החוזה מבוטל על ידי הלקוח או צד ג', מסיבות שאינן כשל הישות

• לפי סעיף 27, סכום מפצה הוא סכום המהווה קירוב למחיר המכירה של הסחורות/ השירותים שהועברו עד לאותו מועד, לדוגמה השבת העלויות + **רווח סביר**, ולא פיצוי רק

עבור הפסד הרווח האפשרי אם החוזה היה מבוטל.

# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ **קיום מחויבויות ביצוע**  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

❖ לפי סעיף 30, ישות מקיימת את מחויבות הביצוע **לאורך זמן**, ובהתאם מכירה בהכנסות **לאורך זמן**, אם מתקיים **אחד** מן הקריטריונים הבאים (המשך):

➤ **ביצועי הישות אינם יוצרים נכס עם שימוש אלטרנטיבי לישות וכן לישות יש זכות לתשלום, הניתנת**

**לאכיפה, בגין ביצועים אלו (המשך)**

**(II). זכות לתשלום עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד (המשך):**

○ רווח סביר הוא **אחד** מהבאים:

• חלק יחסי של הרווח החזוי בחוזה, המשקף באופן סביר את מידת הביצועים של הישות;

אם מרווח החוזה הספציפי **גבוה יותר** מהתשואה שהישות בד"כ מפיקה מחוזים דומים

• תשואה סבירה על עלות ההון של הישות לחוזים דומים;

• המרווח התפעולי האופייני של הישות לחוזים דומים.

○ סעיף 28 קובע שהזכות לתשלום **לא צריכה** להיות זכות בלתי מותנית **בהווה** לתשלום. כמו כן,

בבחינת הזכות לתשלום, יש להביא בחשבון אם עומדת לישות זכות, הניתנת לאכיפה, לדרוש או

לשמור על תשלום, אם החוזה היה מבוטל לפני השלמתו מסיבות שאינן כשל הישות.

○ לפי סעיף 29, לישות תהיה זכות לתשלום במקרה בו הלקוח פועל לביטול החוזה מבלי שהוא

זכאי לכך, וזאת מאחר שמחויבויות הלקוח (לרבות תשלום התמורה) ניתנות לאכיפה

• לפי סעיף 30, **היתכנות האכיפה** נשקלת בהתאם **לחקיקה, לפסיקה ולפרקטיקות עסקיות**

**נהוגות.**



# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ קיום מחויבויות ביצוע  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

## דוגמה מס' 11 מהתקן - מחויבות ביצוע המקוימת לאורך זמן : לקוח מקבל וצורך את ההטבות בו זמנית

❖ ישות מתקשרת בחוזה עם לקוח כדי לספק שירותי עיבוד שכר חודשיים למשך שנה אחת. ידוע כי שירותי עיבוד השכר שהובטחו מטופלים כמחויבות ביצוע אחת.

**פתרון - בחינת 3 קריטריונים אשר התקיימות אחד מהם מעיד על העברת שליטה לגבי סחורה/שירות לאורך זמן:**

- נראה כי הקריטריון הראשון מתקיים, מאחר והלקוח מקבל וצורך בו זמנית את ההטבות מביצועי הישות בעיבוד כל עסקת שכר כאשר וככל שכל עסקה מעובדת.
- העובדה שישות אחרת לא תצטרך לבצע מחדש שירותי עיבוד שכר עבור השירות שהישות סיפקה עד לאותו מועד מוכיחה גם כי הלקוח מקבל וצורך בו זמנית את ההטבות מביצועי הישות ככל שהישות מבצעת אותן.

כתוצאה מכך, הישות מכירה בהכנסה לאורך זמן על ידי מדידת ההתקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע בהתאם לסעיפים 32-36 (כפי שיוסבר בהמשך)



# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע (ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות (ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים מובחנים (ס' 24-26)

☐ קיום מחויבויות ביצוע (ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת קיום מלא של מחויבויות ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על תשומות (ס' 39-40)

## דוגמה מס' 12 מהתקן - מחויבות ביצוע המקוימת לאורך זמן: בחינת שימוש אלטרנטיבי וזכות לתשלום

❖ ישות מתקשרת בחוזה עם לקוח כדי לספק חוות דעת מקצועית, אשר תתייחס לעובדות ולנסיבות הספציפיות ללקוח. החוזה מחייב את הלקוח לפצות את הישות בגין עלויות שהתוו בתוספת מרווח של 15% (קירוב לשולי הרווח שהישות מרוויחה מחוזים דומים), וזאת בגין ביטול החוזה ע"י הלקוח מסיבות שאינן אי יכולת הישות לבצע את שהובטח.

### פתרון - בחינת 3 קריטריונים אשר התקיימות אחד מהם מעיד על העברת שליטה לגבי סחורה/שירות לאורך זמן:

➤ נראה כי הקריטריון הראשון אינו מתקיים, מאחר שאם הישות לא תוכל למלא את מחויבותה, והלקוח ישכור פירמת ייעוץ אחרת שתספק את חוות הדעת, הפירמה האחרת תצטרך, קרוב לוודאי, לבצע מחדש את העבודה שהישות השלימה עד כה (ההטבות מביצועי הישות יבואו לידי ביטוי רק כאשר הלקוח מקבל את חוות הדעת).

➤ לעומת זאת, נראה כי הקריטריון השלישי מתקיים היות ופיתוח חוות הדעת אינה יוצרת נכס עם

שימוש אלטרנטיבי לטובת (מטעמים הדעת מתווספת לזיכרון וזיכרון המערכת ללקוח)

כתוצאה מכך, הישות מכירה בהכנסה לאורך זמן על ידי מדידת ההתקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע בהתאם לסעיפים 32-36 (כפי שיוסבר בהמשך)

# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ **קיום מחויבויות ביצוע**  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

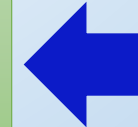
☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

**דוגמה מס' 12 מהתקן - מחויבות ביצוע המקוימת לאורך זמן: בחינת שימוש אלטרנטיבי וזכות לתשלום (המשך)**

**פתרון - בחינת 3 קריטריונים אשר התקיימות אחד מהם מעיד על העברת שליטה לגבי סחורה/שירות לאורך זמן: (המשך)**

כתוצאה מכך, הישות מכירה בהכנסה לאורך זמן על ידי מדידת ההתקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע בהתאם לסעיפים 32-36 (כפי שיוסבר בהמשך)



# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע (ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות (ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים מובחנים (ס' 24-26)

☐ קיום מחויבויות ביצוע (ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת קיום מלא של מחויבויות ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על תשומות (ס' 39-40)

❖ לפי סעיף 31, מחויבות ביצוע תקוים בנקודת זמן, כל אימת שהיא אינה מקוימת לאורך זמן בהתאם לסעיף 30.

❖ קביעת נקודת הזמן בה מקוימת מחויבות הביצוע על ידי הישות תיעשה על ידי מבחן השליטה - היינו, הנקודה בה הלקוח משיג שליטה על הנכס שהובטח.

לשם כך על הישות להביא בחשבון את השיקולים הבאים: (רשימה שאינה סגורה)

✓ דרישות השליטה לפי סעיפים 27-29 לתקן;

✓ ללקוח קמה חובה בהווה לשלם עבור הנכס;

✓ ללקוח יש בעלות משפטית על הנכס;

○ לעניין זה, אין מניעה שהלקוח ישיג שליטה בנכס, אם הבעלות המשפטית עודנה של הישות אך ורק

בשל הגנה מפני כשל אשראי של הלקוח.

✓ הישות העבירה חזקה פיזית על הנכס;

○ לעניין זה, ישנם מצבים שהחזקה הפיזית אינה מעידה על העברת שליטה ולהיפך, כגון:

• הסדרי "חייב והחזק" (bill-and-hold) (ר' נספח ג': סוגיות נבחרות לתקן (הסדרי "חייב והחזק"));

• הסדרי משגור (ר' נספח ג': סוגיות נבחרות לתקן (הסדרי משגור));

• הסכמי רכישה חזרה (ר' נספח ג': סוגיות נבחרות לתקן (הסכמי רכישה חזרה)).

# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ קיום מחויבויות ביצוע  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

❖ קביעת נקודת הזמן בה מקוימת מחויבות הביצוע על ידי הישות תיעשה על ידי **מבחן השליטה** - היינו,

הנקודה בה הלקוח **משיג שליטה** על הנכס שהובטח (המשך):

לשם כך על הישות להביא בחשבון את השיקולים הבאים: (רשימה שאינה סגורה)

✓ ללקוח יש את הסיכונים וההטבות המשמעותיים מהבעלות על הנכס;

✓ הלקוח אישר את קבלת הנכס;

○ לעניין זה, ר' הנחיות בנספח ג': סוגיות נבחרות לתקן (קיבול על ידי הלקוח).



# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ קיום מחויבויות ביצוע  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

## דוגמה מס' 29 מהתקן - ישות היא ספק עיקרי וסוכן באותו חוזה

❖ ישות מוכרת שירותי גיוס מועמדים פוטנציאליים ללקוחותיה. במסגרת החוזה, הישות מארגנת ללקוח רישיון גישה למסד נתונים של מידע על מועמדים פוטנציאליים, והלקוח מתקשר ישירות עם ספק מסד הנתונים עבור הרישיון. ישנם שני שירותים מוגדרים ומובחנים המסופקים ללקוח - שירותי גיוס וגישה למסד הנתונים. בנוסף, ספק מסד הנתונים רובע את המחיר בו הלקוח יחויב עבור הרישיון.

### פתרון - קביעה אם הישות היא ספק עיקרי/סוכן:

➤ הישות מעריכה אם מהות מחויבויות הביצוע הן הספקת הסחורות/השירותים במישרין או תיווך להספקת אלו על ידי צד ג'. לשם כך, הישות מעריכה אם היא שולטת על הסחורות/השירותים לפני שאלו מועברים ללקוח.

➤ הישות **מסיקה כי אינה שולטת** בגישה למסד הנתונים לפני שהיא מסופקת ללקוח ע"ב הבאים:

- לישות אין בכל עת יכולת לכוון את השימוש ברישיון;
- הישות אינה אחראית לקיום ההבטחה לספק את שירות הגישה למסד הנתונים;
- לישות אין סיכון מלאי מאחר שהיא אינה מתחייבת לרכוש, את הגישה למסד הנתונים;
- לישות אין שיקול דעת בקביעת המחיר עבור גישה למסד הנתונים עם הלקוח.

# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ קיום מחויבויות ביצוע  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

## דוגמה מס' 29 מהתקן - ישות היא ספק עיקרי וסוכן באותו חוזה (המשך)

פתרון - קביעה אם הישות היא ספק עיקרי / סוכן : (המשך)

לפי האמור, הישות מגיעה למסקנה כי :

1. היא סוכן ביחס לשירות מסד הנתונים. לעומת זאת,
2. הישות היא ספק עיקרי ביחס לשירותי הגיוס, שכן הישות מבצעת שירותים אלה בעצמה ואין גורם אחר המעורב בהספקת שירותים אלה ללקוח.

# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ קיום מחויבויות ביצוע  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

## דוגמה מס' 34 מהתקן - עמלה מראש שאינה ניתנת להחזר

❖ ישות מתקשרת בחוזה עם לקוח עבור שירותי עיבוד עסקאות. החוזה דורש מהלקוח לשלם עמלה מראש על מנת להקים (set up) את הלקוח במערכות הישות. העמלה הינה בסכום נומינלי ואינה ניתנת להחזר. הלקוח יכול לחדש את החוזה בכל שנה ללא עמלה נוספת.

### פתרון - קביעה וטיפול בעמלה מראש שאינה ניתנת להחזר:

- פעילויות ההקמה של הישות אינן מעבירות סחורה/שירות ללקוח, ולפיכך אינן יוצרות מחויבויות ביצוע נפרדות.
- הישות מסיקה כי אופציית החידוש אינה מעניקה ללקוח זכות מהותית שהוא לא היה מקבל אלמלא ההתקשרות החוזית.
- העמלה מראש היא למעשה תשלום מראש עבור שירותי עיבוד העסקה בעתיד.

כתוצאה מהאמור, הישות קובעת את מחיר העסקה, אשר כולל את העמלה מראש שאינה ניתנת להחזר, ומכירה בהכנסות בגין שירותי עיבוד העסקאות (לרבות העמלה המגולמת) כאשר השירותים מסופקים.



# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ **קיום מחויבויות ביצוע**  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקוימות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקוימות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ **מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)**

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

❖ סעיף 32 מורה לישות, בהינתן מחויבויות ביצוע המקוימות לאורך זמן בהתאם לסעיף 30, **כיצד** להכיר בהכנסות לאורך זמן, וזאת על-ידי **מדידת ההתקדמות** לקראת קיום מלא של מחויבות ביצוע זו.

❖ סעיף 33 קובע כי **מדידת ההתקדמות**, לכל מחויבות ביצוע, תיעשה באמצעות **שיטה אחת ובאופן עקבי** למחויבויות ביצוע דומות ובנסיבות דומות

➤ לפי סעיף 32, בקביעת השיטה המתאימה למדידת ההתקדמות, על הישות להביא בחשבון את טבעם של הסחורות / השירותים המובטחים ללקוח בחוזה.

➤ לפי סעיף 33, אין לכלול במידת (measure) ההתקדמות סחורות / שירותים שהשליטה לגביהם לא מועברת ללקוח מהישות (כגון, עלויות מנהלתיות).

❖ עוד מורה סעיף 33 כי בסוף כל תקופת דיווח, ישות תמדוד מחדש את התקדמותה כאמור לעיל

➤ שינויים במידת ההתקדמות יטופלו כשינוי באומדן חשבונאי בהתאם לתקן חשבונאות מספר 35 (מעודכן 2018) **מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות**.



# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ **קיום מחויבויות ביצוע**  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ **מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)**

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

❖ סעיף 34 מסווג את שיטות מדידת ההתקדמות לשתי קבוצות:

✓ שיטות המבוססות על **תפוקות** ;

✓ שיטות המבוססות על **תשומות**.

❖ סעיף 35 קובע כי ישות תכיר בהכנסות ממחויבות ביצוע המקוימת **לאורך זמן**, רק בהינתן יכולת מדידה סבירה

➤ לענין זה, יכולת מדידה תיחשב כבלתי-סבירה כאשר לישות חסר מידע מהימן הנדרש על מנת ליישם את השיטה המתאימה למדידת ההתקדמות.

❖ סעיף 36 מציין כי בנסיבות מסוימות (כגון, במהלך שלבים מוקדמים של חוזה), כאשר הישות אינה יכולה למדוד באופן סביר את תוצאת מחויבות הביצוע, אולם היא צופה כי תשיב את העלויות שהתהוו בקיומה - ➤ במקרה זה, על הישות להכיר בהכנסות רק עד להיקף העלויות שהתהוו לאותו מועד שבו היא יכולה למדוד באופן סביר את תוצאת מחויבות הביצוע (שיטה המכונה שיטת "מרווח אפס").

# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ קיום מחויבויות ביצוע  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

❖ לפי סעיף 36, שיטות המבוססות על תפוקות מכירות בהכנסות על בסיס מדידת הערך ללקוח של

הסחורות/השירותים שהועברו עד לאותו מועד, ביחס ליתרת הסחורות/השירותים שהובטחו בחוזה

➤ שיטות אלו כוללות סקירת ביצועים (surveys), הערכת תוצאות, אבני דרך שהושגו, זמן שחלף ויחידות שיוצרו / נמסרו;

➤ בהערכת שיטת התפוקות המתאימה ליישום מדידת ההתקדמות, ישות תביא בחשבון אם התפוקה שנבחרה תתאר באופן נאמן את ביצועי הישות.

○ לענין זה, שיטת תפוקות לא תספק תיאור נאמן של ביצועי הישות אם התפוקה שנבחרה תיכשל במדידת סחורות/שירותים מסוימים עליהם הועברה שליטה ללקוח.

❖ סעיף 37 מעניק הקלה מעשית, לפיה אם לישות יש זכות לתמורה מהלקוח בסכום המקביל לערך ללקוח בגין ביצועי הישות שהושלמו עד לאותו מועד, אזי שהישות רשאית להכיר בהכנסות בגובה זכות זו (כגון, בגין התחשבנות על שעות עבודה/לפי תעריף שעה).

❖ לפי סעיף 38, כאשר התפוקות הנמדדות אינן ניתנות לצפייה ישירה ו/או המידע הנדרש למדידתן כרוך בעלויות מופרזות, על הישות לשקול למדוד את התקדמותה באמצעות שיטות המבוססות על תשומות.

# הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע  
(ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות  
(ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים  
מובחנים (ס' 24-26)

☐ קיום מחויבויות ביצוע  
(ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקוימות  
לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקוימות  
בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת התקדמות לקראת  
קיום מלא של מחויבויות  
ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על  
תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על  
תשומות (ס' 39-40)

❖ לפי סעיף 39, שיטות המבוססות על תשומות מכירות בהכנסות על בסיס מאמצי הישות או על בסיס

תשומות לקיום של מחויבות הביצוע, ביחס לסך התשומות החזויות לקיום מחויבות ביצוע זו

➤ דוגמאות לאמות מידה (benchmarks): משאבים שנצרכו, שעות עבודה שהושקעו, עלויות שהתהוו, זמן שחלף או שעות שימוש במכונה;

➤ מקום ומאמצי הישות/התשומות מושקעים במידה שווה לאורך תקופת הביצוע, מדובר במקרה פרטי בו הישות תכיר בהכנסות על בסיס קו ישר.

❖ לפי סעיף 40, ייתכנו מקרים בהם כאשר ישות תיישם שיטות המבוססות על תשומות, לא יהיה קשר ישיר

בין תשומות הישות לבין העברת השליטה על הסחורות/השירותים ללקוח (חיסרון לגישה כאמור) -

במקרים אלו, הישות לא תכלול תשומות אשר אינן מתארות את ביצועי הישות בהעברת השליטה ללקוח לגבי הסחורות/השירותים.

❖ לפי הסעיף הנ"ל, בעת שימוש בשיטה המבוססת על תשומות לפי עלות, יידרש תיאום למידת ההתקדמות:

➤ כאשר עלות שהתהוותה אינה תורמת להתקדמות הישות בקיום מחויבות הביצוע;

➤ כאשר עלות שהתהוותה אינה פרופורציונאלית להתקדמות הישות בקיום מחויבות הביצוע.

## סיכום ביניים - מה ראינו עד כה?

5

### קיום מחויבות ביצוע

ישות תכיר בהכנסות כאשר היא מקיימת את מחויבות הביצוע. היינו, כאשר מועברות סחורות/שירותים שהובטחו ללקוח (סעיף 27).

➤ נכס מועבר כאשר הלקוח **משיג שליטה** על נכס זה ;

➤ קיום מחויבות הביצוע **לאורך זמן** / **בנקודת זמן** ;

➤ מדידת ההתקדמות לאורך זמן לפי **תפוקות או תשומות**.

## הכרה

☐ זיהוי החוזה (ס' 9-14)

☐ שילוב של חוזים (ס' 15)

☐ תיקוני חוזה (ס' 16-19)

☐ זיהוי מחויבויות ביצוע (ס' 20-26)

☐ הבטחות בחוזים עם לקוחות (ס' 22-23)

☐ סחורות או שירותים מובחנים (ס' 24-26)

☐ **קיום מחויבויות ביצוע** (ס' 27-36)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות לאורך זמן (ס' 30)

☐ מחויבויות ביצוע שמקומות בנקודת זמן (ס' 31)

☐ מדידת ההתקדמות לקראת קיום מלא של מחויבויות ביצוע (ס' 32-36)

☐ שיטות המבוססות על תפוקות (ס' 36-38)

☐ שיטות המבוססות על תשומות (ס' 39-40)



# סוגיות יישומיות נוספות - עלויות חוזה

## סוגיות יישומיות

### נוספות

☐ עלויות תוספתיות להשגת

חוזה (ס' 61-64)

☐ עלויות לקיום חוזה

(ס' 65-68)

☐ הפחתה וירידת ערך

עלויות לקיום חוזה

ועלויות תוספתיות

להשגת חוזה (ס' 69-70)

☐ ירידת ערך נכס בגין חוזה

(ס' 71)

## סוגיות יישומיות נוספות

### ☐ עלויות תוספתיות להשגת

חוזה (ס' 61-64)

### ☐ עלויות לקיום חוזה

(ס' 65-68)

### ☐ הפחתה וירידת ערך

עלויות לקיום חוזה  
ועלויות תוספתיות

להשגת חוזה (ס' 69-70)

### ☐ ירידת ערך נכס בגין חוזה

(ס' 71)

הכלל: (סעיף 61)

ישות תכיר כנכס את העלויות התוספתיות להשגת  
חוזה עם לקוח אם הישות צופה להשיב עלויות אלה.

היוון לנכס: (סעיף 62)

כאשר העלויות התוספתיות לא היו  
מתהוות אלמלא החוזה היה מושג  
(לדוגמה, עמלת מכירה).

הוצאה מיידית: (סעיף 63)

כאשר העלויות התוספתיות היו מתהוות  
ללא תלות בהשגת החוזה.

סייג: (סעיף 63)

כאשר ניתן לחייב את הלקוח בעלויות  
התוספתיות באופן מפורש וללא תלות  
בהשגת החוזה.

הקלה מעשית: (סעיף 64)

אם תקופת ההפחתה של הנכס (אליו מהוונות  
העלויות התוספתיות) היא שנה או פחות, ניתן  
להכיר בעלויות אלו כהוצאה מיידית.

## סוגיות יישומיות נוספות

### ☐ עלויות תוספתיות להשגת

חוזה (ס' 61-64)

### ☐ עלויות לקיום חוזה

(ס' 65-68)

### ☐ הפחתה וירידת ערך

### עלויות לקיום חוזה

### ועלויות תוספתיות

להשגת חוזה (ס' 69-70)

### ☐ ירידת ערך נכס בגין חוזה

(ס' 71)

## דוגמה מס' 23 מהתקן - עלויות תוספתיות להשגת חוזה

❖ ישות זוכה במכרז למתן שירותי ייעוץ ללקוח חדש. בכדי להשיג חוזה זה, התהוו לישות העלויות הבאות:

סוג עלות	(₪)
עלות השתתפות במכרז	5,000
שכר טרחה ליועצים משפטיים חיצוניים בגין בדיקת נאותות	15,000
עלויות נסיעה למסירת ההצעה	25,000
עמלות לעובדי מכירות	<u>10,000</u>
<b>סה"כ</b>	<b>55,000</b>

**פתרון - הכרה בעלויות תוספתיות להשגת חוזה כנכס רק אם הישות צופה להשיב עלויות אלה:**

סוג עלות	(₪)	הכרה כנכס / הוצאה מיידית
<ul style="list-style-type: none"> <li>עלות השתתפות במכרז</li> <li>שכר טרחה ליועצים משפטיים</li> <li>חיצוניים בגין בדיקת נאותות</li> <li>עלויות נסיעה למסירת ההצעה</li> </ul>	45,000	עלויות אלו היו מתהוות <u>ללא קשר</u> אם החוזה הושג. לפיכך, <b>עלויות אלו מוכרות כהוצאות בעת התהוותן</b> (אלא אם כן הן בתחולת תקן אחר, כאשר במקרה זה יחולו ההוראות הרלוונטיות של תקן זה).
עמלות לעובדי מכירות	10,000	הישות צופה להשיב עלויות אלה באמצעות שכר טרחה עתידי בגין שירותי הייעוץ. לפיכך, <b>עלויות אלו מוכרות כנכס</b> .

## סוגיות יישומיות נוספות

### ☐ עלויות תוספתיות להשגת

חוזה (ס' 61-64)

### ☐ עלויות לקיום חוזה

(ס' 65-68)

### ☐ הפחתה וירידת ערך

עלויות לקיום חוזה  
ועלויות תוספתיות

להשגת חוזה (ס' 69-70)

### ☐ ירידת ערך נכס בגין חוזה

(ס' 71)

## דוגמה מס' 23 מהתקן - עלויות תוספתיות להשגת חוזה (המשך)

❖ בנוסף, הישות משלמת בונוסים שנתיים למפקחי מכירות בהתאם לשיקול דעתה על בסיס יעדה מכירות שנתיים, רווחיות כוללת של הישות והערכות ביצועים אינדיבידואליות.

### פתרון :

הישות אינה מכירה נכס בגין בונוסים ששולמו למפקחי המכירות משום שהבונוסים אינם תוספתיים להשגת חוזה. הסכומים הינם בהתאם לשיקול דעת הישות והם מבוססים על גורמים אחרים, כולל רווחיות הישות וביצועי האינדיבידואליים. היינו, הבונוסים אינם ניתנים לייחוס במישרין לחוזים ניתנים לזיהוי.



## סוגיות יישומיות

### נוספות

#### ☐ עלויות תוספתיות להשגת

חוזה (ס' 64-61)

#### ☐ עלויות לקיום חוזה

(ס' 68-65)

#### ☐ הפחתה וירידת ערך

עלויות לקיום חוזה

ועלויות תוספתיות

להשגת חוזה (ס' 70-69)

#### ☐ ירידת ערך נכס בגין חוזה

(ס' 71)

❖ לפי סעיף 65, ישות תכיר נכס בגין עלויות שהתהוו בקיום חוזה, בהינתן שהן מקיימות את **כל** הקריטריונים הבאים:

א. העלויות מתייחסות במישרין לחוזה שניתן לזהותו באופן ספציפי;

ב. העלויות מייצרות/משפרות את משאבי הישות שישמשו לקיום מחויבות ביצוע בעתיד; וכן -

ג. חזוי (expected) שהעלויות יושבו.

✓ העלויות אינן בתחולת תקן אחר (שכן במקרה זה, טיפולן ייעשה בהתאם לתקן האחר) (סעיף 66).

❖ לפי סעיף 67, עלויות המתייחסות במישרין לחוזה, כוללות את העלויות הבאות:

➤ עבודה ישירה (למשל: שכרם של העובדים המספקים את השירותים שהובטחו ללקוח);

➤ חומרים ישירים (למשל: חומרי גלם ששימשו בייצור סחורות שהובטחו ללקוח);

➤ הקצאת עלויות המתייחסות במישרין לחוזה (למשל: עלויות ניהול ופיקוח, ביטוח ופחת על ציוד);

➤ עלויות שבהתאם לחוזה, ניתן לחייב בגינן את הלקוח באופן מפורש;

➤ עלויות המתהוות רק מאחר והישות התקשרה בחוזה (למשל: תשלומים לקבלני משנה).

## סוגיות יישומיות

### נוספות

#### ☐ עלויות תוספתיות להשגת

חוזה (ס' 61-64)

#### ☐ עלויות לקיום חוזה

(ס' 65-68)

#### ☐ הפחתה וירידת ערך

עלויות לקיום חוזה

ועלויות תוספתיות

להשגת חוזה (ס' 69-70)

#### ☐ ירידת ערך נכס בגין חוזה

(ס' 71)

❖ לפי סעיף 68, העלויות הבאות יוכרו **כהוצאה מיידיית** בעת התהוותן:

➤ עלויות כלליות ומנהלתיות;

➤ עלויות שבזבזו על משאבים (עבודה/חומרים) שלא באו לידי ביטוי במחיר העסקה;

➤ עלויות המתייחסות למחויבויות ביצוע שקוימו בחוזה (היינו, עלויות בדבר ביצועי עבר);

לרבות עלויות שלא ניתן להבדיל אם  
הן מתייחסות למחויבות ביצוע  
שקיומה או שטרם קיומה.

אם ניתן לחייב את הלקוח במפורש,  
ובהתאם לחוזה, בעלויות אלו - אזי  
שיש לבדוק אם הן ניתנות להיוון לנכס  
בהתאם לסעיפים 65 ו-67.

## סוגיות יישומיות

### נוספות

#### ☐ עלויות תוספתיות להשגת

חוזה (ס' 61-64)

#### ☐ עלויות לקיום חוזה

(ס' 65-68)

#### ☐ הפחתה וירידת ערך

עלויות לקיום חוזה

ועלויות תוספתיות

להשגת חוזה (ס' 69-70)

#### ☐ ירידת ערך נכס בגין חוזה

(ס' 71)

❖ לפי סעיף 69, עלויות תוספתיות שהונו לנכס בהתאם לסעיפים 61-65 (**כפי שהוסבר קודם לכן**) - יופחתו על

בסיס שיטתי ועקבי להעברת הסחורות/השירותים, אליהם מתייחס הנכס, ללקוח -

➤ הנכס יכול להיות קשור לסחורות/שירותים שיועברו במסגרת חוזה ספציפי (**ר' סעיף 65(א)**).

➤ כמו כן, על הישות **לבחון ירידת ערך** של נכס זה.

➤ בנוסף, יש לעדכן את ההפחתה כך שתשקף שינוי משמעותי בעיתוי החזוי להעברת הסחורות/

השירותים אליהם מתייחס הנכס. שינוי כאמור יטופל כשינוי אומדן חשבונאי בהתאם לתקן חשבונאות

מספר 35 (מעודכן 2018) (**סעיף 76**).

❖ לפי סעיף 70, הפסד מירידת ערך יוכר **ברווח או הפסד**, כאשר הערך בספרים של הנכס עולה על:

1. יתרת התמורה הצפויה בגין הסחורות/השירותים אליהם מתייחס הנכס; **בניכוי**

2. עלויות המתייחסות במישרין לחוזה (שבהתאם לא הוכרו כהוצאות).

## סוגיות יישומיות

### נוספות

#### ☐ עלויות תוספתיות להשגת

חוזה (ס' 61-64)

#### ☐ עלויות לקיום חוזה

(ס' 65-68)

#### ☐ הפחתה וירידת ערך

עלויות לקיום חוזה

ועלויות תוספתיות

להשגת חוזה (ס' 69-70)

#### ☐ ירידת ערך נכס בגין חוזה

(ס' 71)

❖ בהמשך להכרה בירידת ערך לפי סעיף 70, ובפרט לגבי **חישוב יתרת התמורה הצפויה** (תת-סעיף 1) - על הישות: **(סעיף 77)**

➤ להשתמש בעקרונות לקביעת מחיר העסקה (למעט הדרישות על הגבלת אומדנים של תמורה משתנה לפי סעיפים 44-45); וכן

➤ להתאים סכום זה כך שישקף את סיכון האשראי של הלקוח.

#### **דגשים נוספים:** (סעיף 78)

❖ לפני שהישות מכירה בהפסד מירידת ערך לנכס כאמור, עליה להכיר בהפסדים מירידת ערך, לנכסים המתייחסים לחוזה, שהוכרו בהתאם לתקנים אחרים (כלומר, יש **קדימות** להכרה בהפסדים מירידת ערך עפ"י תקנים אחרים).

❖ לאחר יישום מבחן ירידת הערך בסעיף 70, על הישות להביא לידי ביטוי את ה-BV (הערך בספרים) של הנכס ב-BV של **היחידה מניבת-מזומנים** אליה הוא שייך (לצורך יישום תקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009) **ירידת ערך נכסים**).



## סוגיות יישומיות

### נוספות

#### ☐ עלויות תוספתיות להשגת

חוזה (ס' 61-64)

#### ☐ עלויות לקיום חוזה

(ס' 65-68)

#### ☐ הפחתה וירידת ערך

עלויות לקיום חוזה

ועלויות תוספתיות

להשגת חוזה (ס' 69-70)

#### ☐ **ירידת ערך נכס בגין חוזה**

(ס' 71)

ירידת ערך נכס בגין חוזה (סעיף 71)

❖ ירידת ערך של נכס בגין חוזה:

➤ תיבחן בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים;

➤ תימדד, תוצג ויינתן בגינה גילוי לפי אותו בסיס כמו נכס

**חייבים** (ר' סעיף 81; כפי שיוסבר בהמשך)

❖ לפי סעיף 79, על הישות להכיר ברווח או הפסד - ביטול (מלא/חלקי) של הפסד מירידת ערך, כאשר המצב

בגינו הוכר מלכתחילה הפסד זה אינו מתקיים עוד או השתפר -

• הכרה בביטול של ירידת ערך תביא את הנכס לסכום מקסימלי בגובה הסכום שהיה נקבע (בניכוי הפחתה)

אם לא היה מוכר הפסד מירידת ערך לכתחילה (מגבלת סכום "האילולא").

# הצגה

☐ כללי (ס' 72-76)

☐ התחייבות בגין חוזה (ס' 73)

☐ נכס בגין חוזה/חייבים  
(ס' 74-75)

# הצגה

# הצגה

כללי (סי' 72-76)

התחייבות בגין חוזה (סי' 73)

נכס בגין חוזה/חייבים (סי' 74-75)

כאשר הישות והלקוח ביצעו את מחויבויותיהם, הישות תציג בדוח על המצב הכספי את החוזה כ-"**נכס בגין חוזה**" / "**התחייבות בגין חוזה**", בהתאם ליחס בין ביצועי הישות לבין תשלום הלקוח. בנוסף, זכויות בלתי-מותנות לקבלת תמורה יוצגו בנפרד כ**חייבים** (סעיף 72). ראה גם להלן.

## תזכורת:

**נכס בגין חוזה (Contract Asset):**

"זכות הישות לתמורה עבור סחורות/שירותים שהישות העבירה **ללקוח**, למעט נכס המקיים את הגדרת חייבים".

← נכסים המקיימים את הגדרת "**חייבים**" הינם זכויות בלתי-מותנות לקבלת תמורה.

**התחייבות בגין חוזה (Contract Liability):**

"מחויבות הישות להעביר סחורות/שירותים **ללקוח** שבגינם הישות קיבלה תמורה מהלקוח".

בהצגת יתרות בדוח על המצב הכספי, ישות רשאית להשתמש בתיאורים חלופיים למונחים "**נכס בגין חוזה**" ו- "**התחייבות בגין חוזה**", ובלבד שהישות מספקת מידע מספיק למשתמש בדוחות הכספיים על מנת להבדיל בין חייבים לבין נכסים בגין חוזה (סעיף 76).

# הצגה

❑ כללי (סי' 72-76)

❑ התחייבות בגין חוזה (סי' 73)

❑ נכס בגין חוזה/חייבים  
(סי' 74-75)

❖ לפי סעיף 73, אם לקוח משלם תמורה או לישות יש זכות לתמורה בלתי-מותנית (חייבים) בטרם העברת

סחורות/שירותים ללקוח, הישות תציג את החוזה כ-התחייבות בגין חוזה במועד המוקדם מבין:

➤ התשלום מתבצע;

➤ חל מועד פירעונו של התשלום.

❖ סעיף 80 קובע כי הישות תגרע התחייבות בגין חוזה, ובהתאם תכיר בהכנסות, כאשר היא תעביר את

הסחורות/השירותים המובטחים ומשכך תקיים את מחויבות הביצוע שלה.

❖ סעיף 81 מציין כי מקדמה של הלקוח לישות, שאינה ניתנת להחזר, מעניקה ללקוח זכות לקבלת סחורות/

שירותים בעתיד. זכות זו עשויה להיות **זכות breakage**:

**זכות breakage :**

"זכות חוזית של הלקוח שלא מומשה".





# הצגה

❑ כללי (סי' 72-76)

❑ התחייבות בגין חוזה (סי' 73)

❑ נכס בגין חוזה/חייבים  
(סי' 74-75)

## זכות *breakage* :

"זכות חוזית של הלקוח שלא מומשה".

❖ סעיף 82 מתאר שני מצבים במסגרת **התחייבות בגין חוזה** (לעניין זכויות של לקוחות שלא מומשו) :

1. **הישות צופה להיות זכאית לסכום breakage** - במקרה זה הישות תכיר בסכום ה-breakage החזוי

כהכנסות באופן יחסי לזכויות שכן מומשו על ידי הלקוח.

2. **הישות אינה צופה להיות זכאית לסכום breakage** - במקרה זה הישות תכיר בסכום ה-breakage

החזוי כהכנסות כאשר סבירות מימוש יתרת זכויותיו של הלקוח הופכת לקלושה.

➤ קביעת **הצפי לזכאות** סכום ה-breakage יתבצע על בסיס דרישות סעיפים 44-45 בדבר הגבלת

אומדנים של תמורה משתנה (**כפי שהוסבר בפרק "מדידה" לעיל**).

# הצגה

❑ כללי (ס' 72-76)

❑ התחייבות בגין חוזה (ס' 73)

❑ נכס בגין חוזה/חייבים  
(ס' 74-75)

❖ סעיף 74 קובע כי אם הישות מעבירה סחורות/שירותים ללקוח בטרם שהתשלום מהלקוח מתבצע או חל מועד פירעונו, הישות תציג את החוזה כ- **נכס בגין חוזה**, למעט כאמור סכומים המוצגים כחייבים.

❖ לפי סעיף 75, חייבים הם זכות הישות לתמורה בלתי-מותנית -

➤ זכות לתמורה הינה בלתי-מותנית אם התנאי היחיד לפירעונה הוא **חלוף הזמן**.

➤ לדוגמה: ישות **תכיר בחייבים** כאשר יש לה זכות בהווה לתשלום, וזאת על אף שסכום זה עלול להיות כפוף להחזר עתידי.

# גילוי

## גילוי

☐ **הקדמה (ס' 79-77)**

☐ **חוזים עם לקוחות (ס' 84-80)**

☐ הכנסות ופיצולן (ס' 80)

☐ הפסדים מירידת ערך (ס' 81)

☐ יתרות חוזיות (ס' 83-82)

☐ מחויבויות ביצוע (ס' 84)

☐ **שיקולי דעת משמעותיים**  
(ס' 86-85)

☐ קביעת העיתוי של קיום

מחויבויות ביצוע (ס' 85)

☐ קביעת מחיר העסקה

והסכומים שהוקצו

למחויבויות הביצוע (ס' 86)

☐ **הקלות מעשיות (ס' 87)**

# גילוי

## ❑ הקדמה (ס' 77-79)

## ❑ חוזים עם לקוחות (ס' 80-84)

❑ הכנסות ופיצולן (ס' 80)

❑ הפסדים מירידת ערך (ס' 81)

❑ יתרות חוזיות (ס' 82-83)

❑ מחויבויות ביצוע (ס' 84)

## ❑ שיקולי דעת משמעותיים

(ס' 85-86)

❑ קביעת העיתוי של קיום

מחויבויות ביצוע (ס' 85)

❑ קביעת מחיר העסקה

והסכומים שהוקצו

למחויבויות הביצוע (ס' 86)

## ❑ הקלות מעשיות (ס' 87)

**המטרה של דרישות הגילוי היא מתן מידע מספיק על ידי הישות, בכדי שמשתמשי הדוחות הכספיים יבינו את המהות, הסכום, העיתוי וחוסר הוודאות של הכנסות ותזרימי מזומנים הנובעים מחוזים לקוחות.**

❖ לפי סעיף 77, ישות תשיג מטרה זו על ידי גילוי מידע איכותי וכמותי בדבר :

1. החוזים שלה עם לקוחות (ר' סעיפים 80-84 ; כפי שיוסבר בהמשך) ; וכן -

2. שיקול הדעת שהופעל הן בקביעת עיתוי קיום מחויבות הביצוע והן בקביעת מחיר העסקה והסכומים שהוקצו למחויבויות הביצוע (ר' סעיפים 85-87 ; כפי שיוסבר בהמשך).

❖ סעיף 78 קובע כי אל לישות להסוות מידע שימושי על ידי הכללת כמות גדולה של פירוטים חסרי משמעות או קיבוץ פריטים בעלי מאפיינים שונים באופן משמעותי - והכל באמצעות קיבוץ/פיצול גילויים.

❖ מידע שניתן לו גילוי על ידי ישות בהתאם לתקן אחר, פוטר אותה מגילוי אותו מידע בהתאם לתקן זה.



# גילוי

❑ **הקדמה** (ס' 77-79)

❑ **חוזים עם לקוחות** (ס' 80-84)

❑ **הכנסות ופיצולן** (ס' 80)

❑ **הפסדים מירידת ערך** (ס' 81)

❑ **יתרות חוזיות** (ס' 82-83)

❑ **מחויבויות ביצוע** (ס' 84)

❑ **שיקולי דעת משמעותיים**

(ס' 85-86)

❑ **קביעת העיתוי של קיום**

**מחויבויות ביצוע** (ס' 85)

❑ **קביעת מחיר העסקה**

**והסכומים שהוקצו**

**למחויבויות הביצוע** (ס' 86)

❑ **הקלות מעשיות** (ס' 87)

❖ סעיף 80 קובע כי הישות תיתן גילוי להכנסות המוכרות בגין חוזים עם לקוחות תוך פיצולן לקבוצות לפי השפעת גורמים כלכליים על המהות, הסכום, העיתוי וחוסר הוודאות של ההכנסות ותזרימי המזומנים.

❖ **להלן דוגמאות לרשימת הקבוצות :**

➤ **הכנסות המוכרות לאורך זמן ;**

➤ **הכנסות המוכרות בנקודת זמן ;**

➤ **הכנסות המוכרות בגובה העלויות שהתהוו ;**

➤ **הכנסות שבגינן מוכר רווח ;**

➤ **הכנסות ממקורות אחרים.**

# גילוי

☐ **הקדמה** (ס' 77-79)

☐ **חוזים עם לקוחות** (ס' 80-84)

☐ הכנסות ופיצולן (ס' 80)

☐ **הפסדים מירידת ערך** (ס' 81)

☐ יתרות חוזיות (ס' 82-83)

☐ מחויבויות ביצוע (ס' 84)

☐ **שיקולי דעת משמעותיים**

(ס' 85-86)

☐ קביעת העיתוי של קיום

מחויבויות ביצוע (ס' 85)

☐ קביעת מחיר העסקה

והסכומים שהוקצו

למחויבויות הביצוע (ס' 86)

☐ **הקלות מעשיות** (ס' 87)

**הכלל:** (סעיף 81)

ישות תיתן גילוי להפסדים מירידות ערך שהוכרו, ואשר נבעו מחוזים עם לקוחות, במהלך תקופת הדיווח, ובמסגרת הפריטים חייבים ו- נכסים בגין חוזה. גילוי זה יינתן בנפרד להפסדים מירידות ערך מחוזים אחרים.

**סייג:** (סעיף 81)

הישות **לא מחויבת** לתת גילוי כאמור בכלל לעיל, כאשר הסכומים בגין הפסדים מירידות ערך מוצגים בנפרד בדוח על הרווח הכולל.

# גילוי

❑ **הקדמה** (ס' 77-79)

❑ **חוזים עם לקוחות** (ס' 80-84)

❑ הכנסות ופיצולן (ס' 80)

❑ הפסדים מירידת ערך (ס' 81)

❑ **יתרות חוזיות** (ס' 82-83)

❑ מחויבויות ביצוע (ס' 84)

❑ **שיקולי דעת משמעותיים**

(ס' 85-86)

❑ קביעת העיתוי של קיום

מחויבויות ביצוע (ס' 85)

❑ קביעת מחיר העסקה

והסכומים שהוקצו

למחויבויות הביצוע (ס' 86)

❑ **הקלות מעשיות** (ס' 87)

❖ לפי סעיף 82, כל עוד יתרות הפתיחה וסגירה של הפריטים הבאים לא הוצגו בנפרד וכן לא ניתן להם גילוי

נפרד בדרך אחרת, על הישות לגלותן:

✓ חייבים

✓ נכסים בגין חוזה

✓ התחייבויות בגין חוזה

כאשר אלו נובעים מחוזים עם לקוחות

❖ לפי סעיף 83, ישות תיתן גילוי איכותי וכמותי לשינויים משמעותיים בפריטים **נכס/התחייבות בגין חוזה**.

**דוגמאות לשינויים:**

➤ שינויים בשל צירוף עסקים;

➤ תיאומים מצטברים מעודכנים להכנסות המשפיעים על הנכס/ על ההתחייבות בגין חוזה, לרבות:

○ תיאומים הנובעים משינוי במידת ההתקדמות;

○ שינוי באומדן של מחיר העסקה (כולל שינוי בבחינת הגבלה של תמורה משתנה);

○ תיקון חוזה.

➤ ירידת ערך של נכס בגין חוזה;

➤ שינויים רלוונטיים אחרים.

# גילוי

## ☐ הקדמה (ס' 77-79)

## ☐ חוזים עם לקוחות (ס' 80-84)

☐ הכנסות ופיצולן (ס' 80)

☐ הפסדים מירידת ערך (ס' 81)

☐ יתרות חוזיות (ס' 82-83)

☐ מחויבויות ביצוע (ס' 84)

## ☐ שיקולי דעת משמעותיים

(ס' 85-86)

☐ קביעת העיתוי של קיום

מחויבויות ביצוע (ס' 85)

☐ קביעת מחיר העסקה

והסכומים שהוקצו

למחויבויות הביצוע (ס' 86)

## ☐ הקלות מעשיות (ס' 87)

❖ לפי סעיף 84, ישות תיתן גילוי לפרטי המידע הבאים בנוגע למחויבויות הביצוע שלה בחוזים עם לקוחות:  
(רשימה לא סגורה)

✓ **עיתוי טיפוסי לקיום מחויבות הביצוע על ידי הישות** - למשל: בעת משלוח/מסירה; ככל שהשירותים מסופקים; או בעת השלמת השירות. בנוסף, עיתוי קיום מחויבות הביצוע בהסדר "חייב והחזק" (bill-and-hold).

✓ **תנאי התשלום המשמעותיים** - למשל: עיתוי טיפוסי של מועד התשלום; קיום רכיב מימון משמעותי בחוזה; קיום תמורה משתנה והגבלות על אומדנים בהתאם לסעיפים 44-45.

✓ **מהות הסחורות/השירותים המובטחים שעל הישות להעביר**, לרבות מחויבויות ביצוע כלשהן להעברת סחורות / שירותים בידי גורם אחר (כלומר, כאשר הישות פועלת כסוכנת).

✓ **מחויבויות להחזרות, החזרים ומחויבויות דומות אחרות;**

✓ **סוגי אחריות ומחויבויות מתייחסות.**



# גילוי

☐ **הקדמה** (ס' 77-79)

☐ **חוזים עם לקוחות** (ס' 80-84)

☐ הכנסות ופיצולן (ס' 80)

☐ הפסדים מירידת ערך (ס' 81)

☐ יתרות חוזיות (ס' 82-83)

☐ מחויבויות ביצוע (ס' 84)

☐ **שיקולי דעת משמעותיים**  
(ס' 85-86)

☐ קביעת העיתוי של קיום

מחויבויות ביצוע (ס' 85)

☐ קביעת מחיר העסקה

והסכומים שהוקצו

למחויבויות הביצוע (ס' 86)

☐ **הקלות מעשיות** (ס' 87)

❖ לפי סעיף 85, על ישות ליתן גילוי לשיטות המשמשות להכרה בהכנסות ממחויבות ביצוע שמקוימת לאורך זמן, לרבות תיאור השיטה (תפוקות / תשומות) ואופן יישומה.

❖ לפי סעיף 86, ישות תגלה מידע בנוגע לשיטות, נתונים והנחות ששימשו אותה במקרים הבאים:

✓ **קביעת מחיר העסקה** - לרבות (אם כי לא בלבד): אמידת תמורה משתנה משמעותית, היוון

התמורה, ומדידת תמורה שאינה במזומן;

✓ **בחינה אם אומדן של תמורה משתנה הוא מוגבל**;

✓ **הקצאת מחיר העסקה** - לרבות: אומדן מחירי מכירה נפרדים של סחורות/שירותים שהובטחו,

הקצאת הנחות, ותמורה משתנה עבור חלק ספציפי של החוזה;

✓ **מדידת מחויבויות להחזרות, החזרים ומחויבויות דומות אחרות.**

# גילוי

☐ **הקדמה (ס' 77-79)**

☐ **חוזים עם לקוחות (ס' 80-84)**

☐ הכנסות ופיצולן (ס' 80)

☐ הפסדים מירידת ערך (ס' 81)

☐ יתרות חוזיות (ס' 82-83)

☐ מחויבויות ביצוע (ס' 84)

☐ **שיקולי דעת משמעותיים**  
(ס' 85-86)

☐ קביעת העיתוי של קיום

מחויבויות ביצוע (ס' 85)

☐ קביעת מחיר העסקה

והסכומים שהוקצו

למחויבויות הביצוע (ס' 86)

☐ **הקלות מעשיות (ס' 87)**

❖ לפי סעיף 87, על הישות ליתן גילוי **להקלות מעשיות** המיושמות בהתאם לסעיפים הבאים :

➤ **סעיפים 50 ו-50ג** בדבר קיומו של רכיב מימוני משמעותי בחוזה ;

○ לגבי סעיף 50ג - ר' הרחבה בנספח ג' לתקן : סוגיות נבחרות (**הקמת בניינים למכירה**).

➤ **סעיף 64** בדבר עלויות תוספתיות להשגת חוזה.

# גילוי

❑ **הקדמה** (ס' 77-79)

❑ **חוזים עם לקוחות** (ס' 80-84)

❑ הכנסות ופיצולן (ס' 80)

❑ הפסדים מירידת ערך (ס' 81)

❑ יתרות חוזיות (ס' 82-83)

❑ מחויבויות ביצוע (ס' 84)

❑ **שיקולי דעת משמעותיים**

(ס' 85-86)

❑ קביעת העיתוי של קיום

מחויבויות ביצוע (ס' 85)

❑ קביעת מחיר העסקה

והסכומים שהוקצו

למחויבויות הביצוע (ס' 86)

❑ **הקלות מעשיות** (ס' 87)

## סיכום

### היבטי גילוי

מטרת הגילוי היא מתן מידע מספיק על ידי הישות על מנת שמשתמשי הדוחות הכספיים יבינו את המהות, הסכום, העיתוי וחוסר הוודאות של הכנסות ותזרימי מזומנים הנובעים מחוזים עם לקוחות.

➤ הכנסות המוכרות בגין חוזים עם לקוחות (פיצול

לקבוצות בעלות מאפיינים דומים);

➤ הפסדים מירידות ערך שנבעו בגין חוזים עם

לקוחות;

➤ יתרות פתיחה, סגירה ותנועות משמעותיות בפריטים

חייבים, נכסים ו-התחייבויות בגין חוזה;

➤ מידע בדבר מחויבויות הביצוע של הישות בחוזים עם

לקוחות;

➤ שיטות המשמשות להכרה בהכנסות ממחויבויות

ביצוע שמקוימות לאורך זמן;

➤ הקלות מעשיות שהישות מיישמת.

## הוראות המעבר

☐ הוראות המעבר (ס' 96-89)

☐ הקלות מעשיות (ס' 96-92)

☐ דרך א' (ס' 94-93)

☐ דרך ב' (ס' 96-95)

# הוראות המעבר



# הוראות המעבר

❑ **הוראות המעבר (ס' 89-96)**

❑ **הקלות מעשיות (ס' 92-96)**

❑ **דרך א' (ס' 93-94)**

❑ **דרך ב' (ס' 95-96)**

❖ לפי סעיף 89 :

➤ **מועד היישום לראשונה** הוא תחילת תקופת הדיווח שבה ישות מיישמת לראשונה תקן זה; וכן -

➤ **חוזה שהושלם** הוא חוזה שהסתיימה ההכרה בהכנסות בגינו, בהתאם לתקנים הבאים :

○ **תקן חשבונאות מס' 2** הקמת בניינים למכירה ;

○ **תקן חשבונאות מס' 4** חוזי ביצוע ;

○ **תקן חשבונאות מס' 25** הכנסות ;

○ **הבהרה מס' 8** דיווח על הכנסות על בסיס ברוטו או על בסיס נטו ;

○ **הבהרה מס' 9** הכנסות מעסקאות תוכנה .

# הוראות המעבר

☐ **הוראות המעבר (ס' 96-89)**

☐ **הקלות מעשיות (ס' 96-92)**

☐ **דרך א' (ס' 94-93)**

☐ **דרך ב' (ס' 96-95)**

**יישום**

**לראשונה:**

**דרכים**

**ליישום התקן**

**(סעיף 90)**

**ראה גם  
נספח ה' וכן  
דוגמה  
מספר 38  
לתקן**

**דרך א' (סעיף 90(א) - יישום למפרע מלא):**

יישום למפרע לכל תקופת דיווח קודמת בהתאם לתקן חשבונאות מס' 35 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, בכפוף להקלות בסעיפים 92-93 (כפי שיוסבר בהמשך).

בדרך זו, על הישות ליישם את דרישות הגילוי בתקן 35 בדבר יישום תקן חשבונאות חדש. כמו-כן, חרף סעיף 29 לתקן 35 כאמור, כאשר תקן זה מיושם לראשונה, ישות נדרשת להציג בק את המידע הכמותי לתקופה השנתית הקודמת הסמוכה לתקופה השנתית הראשונה שלגביה תקן זה מיושם (סעיף 91).

**דרך ב' (סעיף 90(ב) - יישום למפרע חלקי/גישת השפעה מצטברת:**

יישום למפרע כאשר ההשפעה המצטברת של יישום התקן לראשונה תוכר במועד היישום לראשונה (ר' סעיפים 95-96; כפי שיוסבר בהמשך) ובכפוף להקלה המעשית בסעיף 92.

## הוראות המעבר

□ **הוראות המעבר** (ס' 96-89)

□ **הקלות מעשיות** (ס' 96-92)

□ דרך א' (ס' 94-93)

□ דרך ב' (ס' 96-95)

❖ לפי סעיף 92 - ועל אף האמור בסעיף 90 בדבר דרכים ליישום התקן, ישות יכולה, כהקלה מעשית, לא

ליישם תקן זה עבור חוזים המקיימים את **כל** התנאים הבאים:

❖ ההתקשרות הייתה לפני תחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת; וכן

❖ ההכרה בהכנסה מחוזים אלו היא לאורך זמן.

### דגשים:

- יישום ההקלה המעשית ייעשה באופן עקבי לכל החוזים שעונים על התנאים לעיל.
- יש לתת גילוי:
  - לכך שנעשה שימוש בהקלה מעשית זו;
  - בכל תקופה להכנסות שהוכרו בהתאם להקלה מעשית זו לפי תקני חשבונאות אחרים.

## הוראות המעבר

□ **הוראות המעבר** (ס' 96-89)

□ **הקלות מעשיות** (ס' 96-92)

□ **דרך א'** (ס' 94-93)

□ **דרך ב'** (ס' 96-95)

❖ רק בהינתן שהישות מיישמת את **דרך א'**, היא עשויה להשתמש **באחת או יותר** מההקלות המעשיות הבאות:

א. **עבור חוזים שהושלמו**, הישות **אינה** צריכה להציג מחדש חוזים אשר:

- מתחילים ומסתיימים באותה תקופת דיווח; או -
- הושלמו בתחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת.

ב. **עבור חוזים שהושלמו הכוללים תמורה משתנה** - הישות יכולה להשתמש במחיר העסקה במועד ההשלמה, במקום לאמוד את סכומי התמורה המשתנה בתקופות הדיווח להשוואה.

ג. **עבור חוזים שתוקנו לפני תחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת** - הישות אינה נדרשת להציג מחדש ולמפרע תיקונים אלו (בהתאם לסעיפים 18-19), אלא עליה לשקף את ההשפעה המצרפית של כל התיקונים שהתרחשו לפני תחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת, תוך:

- זיהוי מחויבויות ביצוע שקוימו ושלא קוימו;
- קביעת מחיר העסקה; וכן -
- הקצאת מחיר העסקה למחויבויות הביצוע שקוימו ושלא קוימו.

### סעיף 94

עבור כל אחת

מההקלות

המעשיות הללו, על

הישות ליישמה

**באופן עקבי לכל**

החוזים **בכל**

תקופות הדיווח

המוצגות.

בנוסף, על הישות

ליתן **גילוי** להקלות

שנעשו בהן שימוש.



## הוראות המעבר

❑ **הוראות המעבר** (ס' 96-89)

❑ **הקלות מעשיות** (ס' 96-92)

❑ דרך א' (ס' 94-93)

❑ דרך ב' (ס' 96-95)

❖ לפי סעיף 95, רק בהינתן שהישות מיישמת את **דרך ב'**, עליה להכיר **בהשפעה המצטברת** של יישום לראשונה כתיאום ליתרת הפתיחה של העודפים (או רכיב אחר של ההון, כפי שמתאים) של תקופת הדיווח השנתית שכוללת את מועד היישום לראשונה

➤ בהתאם לשיטה זו, ישות יכולה לבחור ליישם תקן זה למפרע רק עבור חוזים **שטרם** הושלמו במועד היישום לראשונה.

❖ לפי סעיף 96, ישות המיישמת את **דרך ב'**, יכולה להשתמש בהקלה המעשית בסעיף 93(ג) (**כפי שהוסבר קודם לכן**), עבור:

- ❖ כל תיקוני החוזה שהתרחשו לפני תחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת; או -
- ❖ כל תיקוני החוזה שהתרחשו לפני מועד היישום לראשונה

אם הישות משתמש בהקלה המעשית בסעיף 96, עליה לעשות זאת באופן עקבי לכל החוזים וכן לתת גילוי לכך שנעשה שימוש בהקלה זו.



# תודה רבה על ההקשבה!

תקן חשבונאות מס' 43

הכנסות מחוזים עם לקוחות