

הוועדה לכללי חשבונאות ודיווח כספי (להלן – הוועדה)

הכרה בהכנסה – מזכר לדיון של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות
בקשר עם הכרה בהכנסות של קבלן בונה

הסוגייה העיקרית לדיון – האם יש להחיל את תקן החשבונאות החדש על הכנסות של קבלנים
זומים חלף תקן חשבונאות מספר 2 (הקמת בניינים למכירה)

1. רקע – מצגת מצורפת להלן (ראה/י נספח)
2. טענות ודעות נגד ובעד אימוץ תקן ההכנסות החדש (IFRS 15) כפי שעלו במסגרת הדיון שהתקיים בישיבת הוועדה:

IFRS 15 אימוץ	נגד אימוץ IFRS 15 (השארית מודל תקן 2 בתקינה הישראלית)
שפה אחידה להכרה בהכנסה עם התקינות האחרות - גם בתקינה האמריקאית וגם בתקינה הבינלאומית אימצו שפה חשבונאית חדשה ואחידה	תקן 2 קל יותר ליישום בתקינה הישראלית (מודל סגור וברור), כמו כן מדובר במודל טוב וסגור שמתאים למודל העסקי והרגולטורי בסביבה הישראלית
מדיניות המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות הינה אימוץ התקינה הבינלאומית, מתוך מטרה לצמצם פערים מול התקינה הבינלאומית (השארית תקן 2 תעמיק את הפערים בין התקינה הישראלית לבינלאומית)	הטיפול החשבונאי לפי IFRS 15 מתבסס על זכות אכיפה משפטית של החוזה - סוגיה שטרם נבחנה במבחן המציאות בבתי המשפט
מודל אחיד להכרה בהכנסה בכל המגזרים והתעשיות ללא החרגות	טיפול חשבונאי לפי תקן 2 דומה לזה של IFRS 15 (הכרה בהכנסה על פני זמן, לאחר התקיימותם של הספים הכמותיים)
יכולת השוואה בין חברות פרטיות לבין חברות ציבוריות בענף. בפרט השוואתיות לצורכי השתתפות במכרזים, השגת מימון וכו'	גישת תקן 2 הינה שמרנית (בהתחשב בספים הכמותיים הנדרשים לתחילת ההכרה בהכנסה) ולא מאפשרת הכרה בהכנסה מוקדמת מדי
חברות פרטיות מערכות ניהול תקציב ובקרה הן חלשות מהמערכות של החברות הציבוריות, וקשה יותר להתבסס עליהן בהערכות ואומדנים ברמה סבירה (מודל IFRS 15 רגיש יותר לאומדנים ביחס למודל תקן 2)	מודל תקן 2 מיושם באופן עקבי יותר על ידי חברות בענף (מאשר IFRS 15), בפרט בנושא הסף הכמותי להגדרת מכירה (15% גבייה)
הממשק של IFRS 15 מותאם עם תקני חשבונאות אחרים. תקן 2 עשוי לסתור הוראות תקינה אחרות דומות הקיימות בתקנים אחרים שמבוססים על תקני IFRS. כמו כן, תקן 2 לא מכסה את מלוא המודל החשבונאי (כגון עסקות קומבינציה – עסקת תמורות)	תקן 2 קובע מודל ברור לטיפול חשבונאי בכלל סוגי העלויות
מודל IFRS 15 כולל שיטת מרווח אפס בשלבים מקדמיים (בעוד שמודל תקן 2, עד לקיומם של הספים הכמותיים, לא מכיר בהכנסות ובהוצאות ברווח והפסד)	יחידת המכירה של תקן 2 הינו הפרויקט בכללותו. גישה שנוחה וקלה יותר ליישום ומשקפת רווח אחיד לכלל הפרויקט (ביחס ל- IFRS 15 שמתבסס על הדירה כיחידת מדידה נפרדת)
מודל תקן 2 ישן ולא תואם בהיבטים מסוימים את המציאות הכלכלית (בפרט בעסקות קומבינציה, היוון עלויות אשראי – בשילוב עם הוראות תקן 3)	תקן 2 כולל דוגמאות מספריות וקל ליישום על ידי חברות
קשה יהיה לשמר לאורך זמן את ההיכרות ואופן היישום של תקן 2 בפרקטיקה בהתחשב בכך שהסטודנטים לומדים רק את התקינה הבינלאומית (מחייב הדרכות פרטניות במשרדים והעברת הידע מדור לדור)	עלויות הטמעת תקן חשבונאות חדש

22/07/2020

הוועדה לכללי חשבונאות ודיווח כספי

הכרה בהכנסה – מזכר לדין של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

הכרה בהכנסות של קבלן בונה - הסוגיה העיקרית לדין:

האם יש להחיל את תקן החשבונאות החדש (IFRS 15) חלף תקן חשבונאות מספר 2 (הקמת ביניים למכירה)? (שאלת תחולה)

1

קבלן בונה - עיקרי ההבדלים בין תקן 2 לבין IFRS 15

IFRS 15	תקן 2
ספים כמותיים להכרה בהכנסה	
אינו כולל ספים כמותיים ולכאורה ניתן להכיר בהכנסה בשלבים מוקדמים של החוזה	ספים כמותיים לתחילת ההכרה בהכנסה – שיעור השלמה של לפחות 25% ותמורה ממכירות של לפחות 50%
כמו כן, אם לא ניתן למדוד באופן סביר את ההתקדמות – הכרה בהכנסות עד להיקף העלויות שהתהוו	

2

הוועדה לכללי חשבונאות ודיווח כספי
הכרה בהכנסה – מזכר לדין של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

2

קבלן בונה - עיקרי ההבדלים בין תקן 2 לבין IFRS 15

IFRS 15	תקן 2
יחידת המדידה	
<p>"יחידת המכירה"</p> <p>עלות תחשיבית ליחידה (עלות ישירה וייחוס עלויות משותפות) – שיעור רווחיות שונה בין היחידות</p> <p>שיעור הביצוע / ההתקדמות – על בסיס הבניין ולא יחידת המדידה (הדירה)</p>	<p>"הפרויקט" (מבנה, קבוצת מבנים או מתחם בנייה שלם)</p> <p>עלויות הפרויקט מוקצות ליחידות ביחס שווה למכירות של היחידות מתוך סך מכירות הפרויקט</p> <p>שיעור הרווח הנובע ממכירת חלקים שונים של אותו פרויקט הינו זהה</p>

הוועדה לכללי חשבונאות ודיווח כספי
הכרה בהכנסה – מזכר לדין של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

3

3

קבלן בונה - עיקרי ההבדלים בין תקן 2 לבין IFRS 15

IFRS 15	תקן 2
עסקאות קומבינציה	
<p>קומבינציה רגילה – הקרקע וההתחייבות יוכרו בסכום השווי ההוגן של הקרקע</p> <p>קומבינציית תמורות – "תמורה משתנה"</p>	<p>קומבינציה רגילה – הקרקע וההתחייבות יוכרו לפי העלות החזויה של שירותי הבנייה (סילוק ההתחייבות הינה חלק מעלות הפרויקט)</p> <p>קומבינציית תמורות – אין התייחסות</p>

הוועדה לכללי חשבונאות ודיווח כספי
הכרה בהכנסה – מזכר לדין של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

4

4

קבלן בונה - עיקרי ההבדלים בין תקן 2 לבין IFRS 15

IFRS 15	תקן 2
רכיב מימון משמעותי	
<p>התאמת התמורה בגין רכיב מימון משמעותי, אם קיים.</p> <p>הקלה מעשית! (תקופה בין מועד העברת הסחורה/שירות לבין מועד התשלום – עד שנה אחת)</p>	<p>אין התייחסות</p>

הוועדה לכללי חשבונאות ודיווח כספי
הכרה בהכנסה – מזכר לדין של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

5

5

קבלן בונה - עיקרי ההבדלים בין תקן 2 לבין IFRS 15

IFRS 15	תקן 2
היוון עלויות אשראי	
<p>החל ממועד התחלת פעולות פיתוח של הקרקע כאשר לא ניתן למכור את היחידות ונדרש פרק זמן מהותי להכשיר את הקרקע לשימוש מיועד או מכירתה. הפסקת היוון – כאשר הקרקע מוכנה לשימוש מיועד או מכירתה</p>	<p>החל ממועד בקשת ההיתר או תחילת עבודות הבנייה, כמוקדם ועד להכרה לראשונה ברווח מהפרויקט (תקן 3)</p>

הוועדה לכללי חשבונאות ודיווח כספי
הכרה בהכנסה – מזכר לדין של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

6

6

קבלן בונה - עיקרי ההבדלים בין תקן 2 לבין IFRS 15

IFRS 15	תקן 2
עלויות מכירה	
עלויות שאינן תוספתיות להשגת חוזה – יוכרו כהוצאה	עלויות הקשורות באופן ישיר ומובהק לפרויקט ספציפי יהיו, אחרת, יוכרו כהוצאה

הוועדה לכללי חשבונאות ודיווח כספי
הכרה בהכנסה – מזכר לדין של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

7

7

קבלן בונה - עיקרי ההבדלים בין תקן 2 לבין IFRS 15

IFRS 15	תקן 2
שינויי אומדן (בהכנסות ועלויות)	
בגין מחויבות ביצוע שקוימה – בתקופה בה חל שינוי האומדן	פרוספקטיבית (מכאן ולהבא)

הוועדה לכללי חשבונאות ודיווח כספי
הכרה בהכנסה – מזכר לדין של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

8

8

קבלן בונה - עיקרי ההבדלים בין תקן 2 לבין IFRS 15

IFRS 15	תקן 2
תיקון חוזה	
אם יתרת הסחורות או השירותים שיועברו אינם מובחנים – הכרה טיפול בתיקון כאילו היה חלק מהחוזה המקורי	טיפול כשינוי אומדן (הגישה הפרוספקטיבית)

הוועדה לכללי חשבונאות ודיווח כספי
הכרה בהכנסה – מזכר לדין של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

9

9

קבלן בונה - עיקרי ההבדלים בין תקן 2 לבין IFRS 15

IFRS 15	תקן 2
סף כמותי להגדרת מכירה	
אין קביעה של סף כמותי, אך הכרה בהכנסה על פני זמן דורשת זכות לתשלום הניתנת לאכיפה משפטית עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד	גבייה של לפחות 15% מתמורת המכירות החוזית

הוועדה לכללי חשבונאות ודיווח כספי
הכרה בהכנסה – מזכר לדין של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

10

10

קבלן בונה - עיקרי ההבדלים בין תקן 2 לבין IFRS 15

IFRS 15	תקן 2
הכרה בעלויות הפרויקט	
מתייחס להכרה בהכנסה מבלי להתייחס לאופן ההכרה בעלויות (למעט עלויות להשגת חוזה ועלויות לקיום חוזה). מפנה לתקנים אחרים בנוסף, דורש מישות להכיר בעלויות המתייחסות למחויבויות ביצוע שקוימו באופן חלקי כהוצאה בעת התהוותן	הכרה ברווח מהקמת ביניים למכירה (משמע, התקן מתייחס הן לאופן ההכרה בעלויות הפרויקט והן לאופן ההכרה בהכנסות הפרויקט)

הוועדה לכללי חשבונאות ודיווח כספי
הכרה בהכנסה – מזכר לדין של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

11

11

""בעד / נגד" - טיעונים שתומכים בכל אחת מהחלופות (כפי שמופיעים במזכר לדין)

טיעונים התומכים בחלופת IFRS 15	טיעונים שתומכים בחלופת שימור תקן 2
מדיניות המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות (אימוץ התקינה הבינלאומית)	טיפול חשבונאי דומה (הכרה בהכנסה על פני זמן לפי IFRS 15)
כללי הכרה בהכנסה אחידים בכל המגזרים	גישה שמרנית (ספים כמותיים) ויישום עקבי יותר של חברות בענף (מאשר IFRS 15)
יכולת השוואה בין חברות פרטיות לבין חברות ציבוריות בענף	השפעת פסיקה על יישום התקן
ממשק עם תקני חשבונאות אחרים	הטמעת התקן החדש
	טיפול חשבונאי בצד העלויות

הוועדה לכללי חשבונאות ודיווח כספי
הכרה בהכנסה – מזכר לדין של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

12

12