**תיאוריה חשבונאית – שיעור 8**

**עצרנו ב-IAS18 סעיף 14**

הסעיף עוסק בתנאים להכרה בהכנסה ממכירת סחורה

יש כאן רשימה של חמישה תנאים מצטברים להכרה בהכנסה :

1. **"הישות העבירה לקונה את הסיכונים וההטבות המשמעותיים הנובעים מהבעלות על הסחורות "-** לפי המסגרת המושגית הגדרת נכס מדברת על כך שיש לי משאב בשליטה ז"א אם אין לי שליטה על מלאי מבחינת המסגרת המושגית אני צריך להכיר בהכנסה, כאן IAS18 ששורשיו נעוצים ביעות שלפני המסגרת המושגית טוען שאם נשאר אצלי סיכון משמעותי או הטבה משמעותית אני לא יכול להכיר בהכנסה בכלל ז"א יש כאן החמרה של IAS18 אל מול המסגרת המושגית ז"א שאסור להכיר בהכנסה עד שתהליך הפקת הרווח מסתיים. ההעברה צריכה להיות העברה שלימה וההתנתקות מהנכס צריכה להיות שאין לי שליטה אפקטיבית עליו ז"א יש כאן שני אלמנטים :
2. **להעביר את כל הסיכונים וההטבות**
3. **התנתקות**

**דוגמא:**

יש לי מלאי ששוויו 100,000 ₪ והוא נמכר ללקוח ב-150,000 ₪ וישנו תנאי שאם שווי המלאי ירד במהלך השנה אני אוסיף לו כסף . נניח שמדובר פה בסיכון משמעותי (מעל 10% משווי הנכס) ושווי הנכס יכול ליפול ב-30,000 ₪ בחצי שנה הקרובה . ז"א 30% ז"א שאני צריך להכניס 30,000 ₪ לקונה. **נשאלת השאלה :**האם ניתן להכיר בהכנסה ?

**תשובה :** נחזור לסעיף ונראה אם אנו עומדים בתנאים :

1. להעביר את כל הסיכונים וההטבות – יש לי כאן סיכון משמעותי שנשאר אצלי ז"א שאסור לי להכיר בהכנסה .
2. התנתקות – עמדתי בתנאי- המלאי עבר ללקוח אין לי כבר שליטה עליו.

פקודת היומן היא :

|  |  |
| --- | --- |
| ח' מזומן | 150,000 |
|  ז' מלאי | 100,000 |
|  ז' התחייבות | 50,000 |

בסוף השנה לאחר שהתברר כי אמנם הנכס ירד ב-30,000 ₪ אז נרשום הכרה בהכנסה :

|  |  |
| --- | --- |
| ח' התחייבות | 20,000 |
|  ז' מכירות | 120,000 |
| ח' עלה"מ | 100,000 |

בעת התשלום ללקוח של 30,000 ₪ נרשום

|  |  |
| --- | --- |
| ח' התחייבות ז' מזומן | 30,000 |

1. **"הישות אינה שומרת על מעורבות ניהולית נמשכת ברמה המיוחסת לבעלות וגם אינה שומרת את השליטה האפקטיבית על הסחורות שנמכרו".**

שני התנאים הראשונים הם החשובים יותר יתר שלושת התנאים שאומרים שאפשר למדוד את ההכנסות והעלויות באופן מהימן הם פשוטים יותר, כי אם אני רוצה למדוד רווח אני צריך למדוד באופן מהימן את ההכנסות ואת העלויות.

1. **סכום ההכנסות ניתן למדידה מהימנה.**
2. **צפוי (פרשנות מקובלת - מעל 50%) שההטבה הכלכלית תזרום לחברה.**
3. **העלויות שהתהוו או שיתהוו בגין העסקה ניתנות למדידה מהימנה-** ההיגיון בקריטריון זה הוא עיקרון ההקבלה. עלות המכר נרשמת במקביל להכנסה ואם אנו לא יודעים באופן מהימן את עלות המכר, לא נוכל לרשום את ההכנסה.

**סעיף 16 – דוגמאות למצב בו נותר סיכון משמעותי**

1. **כאשר לישות יש מחויבות בגין ביצוע שאינו משביע רצון , המחויבות הזאת אינה מכוסה ע"י הפרשות מסוימות לאחריות -** משגור (קונסיגנציה) - מצב שבו מלאי השייך לחברה מועבר לרשת החנויות של הלקוח של החברה, אשר מוכרת את המלאי לצרכן הסופי. בהסכמי קונסיגנציה, אם פריט המלאי לא נמכר על ידי רשת החנויות, הפריט מוחזר לחברה. בהסכם מסוג זה, המלאי נחשב כשייך לחברה עד למכירה לצרכן הסופי. מסיבה זו ניתן לומר שכאשר קיים הסכם קונסיגנציה והמלאי נשלח מהחברה לרשת החנויות, אין להכיר בהכנסה כיוון שטרם הועברו ההטבות והסיכונים בגין המלאי. קריטריון זה מתקיים בדרך כלל רק כשרשת החנויות מוכרת את המלאי לצרכן הסופי.
2. **כאשר קבלת ההכנסה ממכירה מסוימת תלויה בכך שהקונה יפיק הכנסות ממכירת הסחורה –** במקרה בו הקונה לא יצליח למכור הלאה את הסחורות הוא יחזיר אותן למוכר לכן לא מתקיימים התנאים להכרה בהכנסה .
3. **כאשר משלוח הסחורות כפוף להתקנה וההתקנה מהווה חלק משמעותי מהחוזה והיא טרם בוצעה -** בוצעה - ככלל, כאשר מדובר על מוצר שהתקנתו פשוטה או פשוטה מאוד והוא סופק לתאריך המאזן, ניתן להכיר בהכנסה. לדוגמא, טלוויזיה שההתקנה שלה דורשת חיבור לחשמל. לעומת זאת, כשמדובר על פעולת התקנה מורכבת כגון אספקה והתקנה של פס ייצור במפעל, אין להכיר בהכנסה עד להשלמת ההתקנה.
4. **זכות החזרה** – כאשר הקונה זכאי לבטל את הרכישה מסיבה המפורטת בחוזה ולישות אין וודאוץ לגבי הסתברות ההחזרה ככלל, נדרש שבעסקת המכירה תתבצע העברה של הסיכונים והתשואות ושגביית התמורה תהיה צפויה. כאשר לרוכש יש זכות לביטול העסקה כנגד החזרת המוצר או זכות לקבלת התמורה בחזרה כנגד ההחזרה (אלו למעשה שני מצבים זהים), מבחינה חשבונאית, יש לדחות את ההכרה בהכנסה עד לפקיעת זכות הביטול. עם זאת, כאשר ניתן לבצע אומדן מהימן לכמות ההחזרות, ניתן לרשום הפרשה להחזרות בגובה תוחלת הפריטים שצפויים להיות מוחזרים. פעמים רבות, לרשתות קמעונאיות שחייבות לקבל חזרה פריטים, יש אפשרות לבצע אומדן כזה מכוח הניסיון שלהן.

**דוגמא** - חברה למכירת ספרים מכרה 1K ספרים במחיר של 150 ש"ח לספר. לתום השנה נותרה זכות החזרה של חודשיים. עלות כל ספר 100 ש"ח ולפי מיטב ניסיונה של החברה ניתן לצפות ש-5% מהספרים יוחזרו. הפק' למכירה –

ח' מזומן/לקוחות 150\*1K = 150K

 ז' הכנסות 150K\*0.95 = 142,500

 ז' הפרשה להחזרות 7,500

**סעיף 17**

אם הישות שומרת רק סיכון בעלות בלתי משמעותי, העסקה היא מכירה וההכנסות מוכרות.

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

**סעיף 18**

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

**סעיף 19**

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

**לדוגמא :**

אם חברה מוכרת לדוגמא מכונית כולל אחריות ל-3 שנים, תמורת 120,000 ₪ על החברה להכיר בהכנסות בסך 120,000 ₪ ובמקביל לרשום הוצאה בגין האחריות מול יצירת עתודה לאחריות בגובה הערך הנוכחי של תוחלת העלויות לחברה. ניתן לכאורה לטפל בעסקה זו לפי סעיף 13. הטיפול בעסקה ישקף מכירה של מכונית + מכירה של שירות ביטוח ל-3 שנים. בראיה זו סכום ההתחייבות בגין האחריות ישקף את השווי ההוגן של האחריות )תוחלת עלויות בתוספת רווח סביר(. ההצעה לתיקון IAS18 . מבקשת לקבוע כי כל העסקאות יטופלו אך ורק בגישה של סעיף 13

**סעיף 20**

לגבי עסקאות שכוללות מתן שירות קיימים קריטריונים מותאמים אך דומים לקריטריונים של מכירת סחורה. מבחינת מדידה ההכנסות משירותים מוכרות לפי שיטת שיעור ההשלמה ( 11IAS קבלן מבצע). שיטה זו שמטופלת ביאס 11 קובעת שנכיר בהכנסות ובהוצאות לפי שיעור ההשלמה של השירות. שיעור השלמה יכול להיות כספי / תקציבי אך יכול להיות גם במונחי כמות עבודה (דומה להנדסי) לגבי שירותים הרבה פעמים זה קו ישר. כאשר צפוי הפסד בעסקה מכירים בכל ההפסד מיידית. כאשר יודעים שלא נפסיד בעסקה אך לא יודעים כמה נרוויח בה מטפלים לפי מה שנקרא שיטת מרווח אפס. ההפסד שיוכר בעסקת שירות מיידית כאמור לעיל מוכר כנגד הפרשה לחוזה מכביד כמו שלמדנו בעבר. ס' 20 לתקן מפרט את הקריטריונים להכרה בהכנסה. (כל הקריטריונים בכל קבוצה הם במצטבר):

1. **סכום ההכנסות ניתן למדידה מהימנה -** ניתן למדידה באופן מהימן – ע"פ חוזה. לא ניתן למדידה באופן מהימן – נגזר מהתוצאות של הנכס הספציפי. לדוג', עו"ד שמקבל כאחוז שייקבע מביהמ"ש – לא יוכר כהכנסה.
2. **צפוי שההטבות הכלכליות מהעסקה יזרמו לחב'-**  לעניין זה נשאלת השאלה מה קורה אם בתאריכים עוקבים לתקופה שבה כבר התחלנו להכיר בהכנסות מתעורר חשש שלא נקבל את התמורה ( גם תמורה שכבר הכרנו בגינה הכנסות בעבר ) במצב כזה אותן הכנסות עבר לא מבוטלות והשינוי ביכולת הגביה מהלקוח הוא מול הוצאה. כמו חוב מסופק. לעניין ההכנסות שטרם הוכרו כמובן שגם לא נוכל להכיר בהן.

לדוג' הספקת שירותים ללקוח שההכנסות תלויות בכך שהלקוח יאשר לשביעות רצונו (לדוג' פיתוח תוכנה אצל הלקוח אם התוכנה לא תעבוד הלקוח לא יאשר ולא תקבל תשלום על התוכנה).

1. **שלב ההשלמה ניתן למדידה מהימנה** - כפי שכבר אמרנו שלב ההשלמה יכול להיות כספי או לפי כמות העבודה, אבל אין הכרח ששלב ההשלמה יהיה תואם להתחשבנות בין הצדדים.

התקן מונה 2 סוגים :

1. בחינה של העבודה שבוצעה. לדוג' רצף ריצף למישהו את בית של 50 מטר כאשר מתוך זה הוא השלים רק 30 מטר. מה שוהשלם הוא 30/50=60%.
2. **יחס העלויות**- כמה עלה עד כה לחלק לעלות בסה"כ. בהרבה מקרים נכיר לפי חלוף הזמן . לדוג', מכירת תוכנה ונתינת שירותי תמיכה ל- 3 שנים. חלק מהסכום הוא עבור שירותי התמיכה וחלק עבור התוכנה, מה שעבור התוכנה הוא הכנסה ושירותי התמיכה הם הכנסה בכל שנה בקו ישר.
3. **העלויות במסגרת העסקה (גם שהיו וגם שנותרו) ניתנות לאומדן מהימן.** הערה: כאשר במהלך ביצוע העבודה בכלל לא ניתן לומר שהעלויות שהשקענו יושבו חזרה , לא ניתן להכיר בהכנסה.

איך מבחינים בין קבלת שירות וקבלת מוצר? במוצר הלקוח חייב לקבל נכס שמקיים הגדרת נכס אבל לא רק זה, לא רק שהלקוח מקבל נכס אלא המוכר גם מוותר על נכס מסוים. אם זו עסקה של מכירת שירות חל עליה או 11-IAS חוזי הקמה או 18-IAS סעיף 20 הכנסה משירות. אין הבדל בכללי ההכרה בהכנסה בין 11-IAS ל- 18-IAS, ברגע שזה שירות, לא משנה אם זה קבלן או לא, זה חשוב רק לעניין הגילוי הנאות.

**חוזה הקמה** – אני בונה שלד של בניין עבור לקוח וזה מקיים את ההגדרה של חוזה הקמה. אם אני משתמשת בחומרים של הלקוח זה לא חוזה הקמה. אם לפי החוזה אני מביאה את כל החומרים זה מקיים את הגדרת חוזה הקמה ונפעל לפי 11-IAS. על קבלן מבצע נפעיל את 11-IAS. אם לא חל 11-IAS אז חל 18-IAS סעיף 20.

ישנם מצבים שהקונה מקבל נכס אבל מתייחסים לזה כמתן שירות – אם אני בונה למישהו מחומרים שהוא מספק. אני נתתי עבודת שירות, זה לא קבלן מבצע, והקונה קיבל דירה

**סעיף 21**

ההכרה בהכנסות בהתאם לשלב ההשלמה של העסקה מכונה לעתים שיטת שיעור ההשלמה. על פי

שיטה זו, הכנסות מוכרות בתקופות החשבונאיות שבהן סופקו השירותים. ההכרה בהכנסות על

בסיס זה מספקת מידע שימושי על היקף השירותים והביצועים במהלך תקופה. תקן חשבונאות

בינלאומי 33 מאמץ אף הוא הכרה בהכנסות על בסיס זה. דרישות אותו תקן חלות, בדרך כלל, על

ההכרה בהכנסות ובהוצאות המיוחסות לעסקה, הכרוכה בהספקת שירותים.

**סעיף 26**

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

**סעיף 28**

**"** כאשר תוצאת עסקה אינה ניתנת לאמידה באופן מהימן ואין זה צפוי שהעלויות שהתהוו יושבו,

ההכנסות אינן מוכרות והעלויות שהתהוו מוכרות כהוצאות. כאשר אי-הוודאויות שמנעו אומדן

מהימן של תוצאת החוזה אינן קיימות עוד, הכנסות מוכרות בהתאם לסעיף 20 ולא בהתאם לסעיף**"**

**לדוגמא:**

נניח שעלות מתן השירות של כל החוזה 60,000 והחברה מעריכה מסיבותיה שלה שההכנסות יהיו בין 10,000 ל-100,000. יש לשים לב שאם אני בגישה שמרנית ואני צופה הכנסות לפי המינימום אז יש לי הפסד של 50,000.

נניח שבתקופה הראשונה החברה הוציאה 15,000 או שאחוז ההשלמה היה 15,000/60,000=25%

מה קורה במקרה של קנס נניח מיליון ₪ על הפרת החוזה או שאין קנס.

**אם יש קנס גבוה על הפרת החוזה –** אם הקנס גבוה מגובה ההפסד יש להכיר בהפסד בגובה ההפרש בין ההכנסה להוצאה לכן פק"י יהיו :

|  |  |
| --- | --- |
| ח' הוצאות בגין חוזה ז' מזומן | 15,000 |
| ח' הוצאה ז' הפרשה  | 35,000 |

סה"כ 50,000

אם אין קנס אני לא חייב להישאר עם החוזה לכן יישארו רק הוצאות בגין החוזה

|  |  |
| --- | --- |
| ח' הוצאות בגין חוזה ז' מזומן | 15,000 |

כל השאר לא קיים בהנחה שאני אפסיק את החוזה ואין המשך

אבל אם אני אמשיך את החוזה אני יכול לטעון שאקבל 25% מה-10,000 ולכן :

|  |  |
| --- | --- |
| ח' הכנסות לקבל ז' הכנסות | 2,500 |