**תיאוריה חשבונאית - שיעור 6**

**כללי הכרה בנכס**

התנאים לקיום כללי הכרה בנכס הם:

1. קיום ההגדרה – קיום הגדרת נכס- משאב הנשלט ע"י הישות אשר חזוי ממנו הטבה כלכלית בעתיד. למשל: חברה עשתה ביטוח נגד שריפה ובעת השריפה נוצר לחברה נזק של 400,000 זה קרה לפני תאריך המאזן וחברת הביטוח צריכה לשלם לה 410,000 ז"א אין ספק על קיומה של הפוליסה ושהיא מכסה את הנזק. (לא נכס תלוי)
2. אותה הטבה כלכלית שדיברנו עליה לא רק חזויה אלא צפויה (PROBABLE) הסתברות של מעל 50% כיום. ז"א אם הסבירות לקבל את הנכס היא מעל 50% מותר להכיר בנכס .

הערה : לעיתים הסבירות לקבלת ההטבה היא נמוכה אבל בכל זאת מדובר בנכס אם ניתן למכור את הנכס הנ"ל .

1. העלות או השווי ניתנים למדידה באופן מהיימן – המסגרת המושגית לא מגדירה בדיוק מה הכוונה למדידה באופן מהימן . זו מן מטבע לשון שחוזרים עליה אבל אין פירוט מהי ז"א מדידה באופן מהימן נתונה לשיקול דעת . מדידה היא מהימנה היא מציגה את שווי הפריט באופן מהיימן

**כללי הכרה בהתחייבות**

סעיפים 4.4, 4.46 מדברים על ההגדרה וההכרה בהתחייבות. התחייבות מוגדרת בתור מחויבות בהווה של החברה שנובעת מאירוע עבר אשר סילוקה חזוי לגרום לתזרים שלילי של משאבים מהחברה החוצה. גם כאן ישנם כמה אבני בניין -

1. קיומה של מחויבות - כפי שנלמד ב-IAS-37 בהמשך, מחויבות יכולה לנבוע מתוך חוזה, חוק או נוהג (מחויבות משתמעת). חשוב גם להבין שהמחויבות צריכה להיות קיימת כבר לתאריך המאזן.
2. זרימה החוצה של משאבים כלכליים - זה יכול להיות באמצעות מתן כספים או נכסים אבל גם על ידי קבלת תמורה נמוכה מהרגיל עבור שירותים או נכסים וצורות נוספות (למשל הכנסות מראש).

הקריטריונים להכרה בהתחייבות הם:

1. התזרים השלילי הינו צפוי (מעל 50%).
2. סכום המחויבות ניתן למדידה מהימנה. יודגש שמדידה מהימנה לאו דווקא חייבת להיות סכום מדויק.

בדיוק כמו לעניין נכס, גם לעניין התחייבות ישנן דוגמאות לסתירות לכאורה בין תקנים ספציפיים לבין המסגרת המושגית. לדוגמא - נניח שהחברה רכשה אופציה או כתב אופציה של חברה אחרת. לפי IAS-39 מדובר על נכס פיננסי מסוג נגזר שיימדד לפי שווי הוגן דרך רווח והפסד. אפילו אם האופציה האמורה היא עמוק מחוץ לכסף, מדובר על נכס, אם כי שוויו ההוגן יהיה נמוך. אם היינו מנסים לנתח את האופציה לפי המסגרת המושגית, ניתן היה לומר שאין זה צפוי שהיא תמומש. ההשלכה היא גם למי שכתב את האופציה ולא רק למי שקנה אותה, כלומר, מי שכתב אופציה מחזיק בהתחייבות פיננסית מסוג נגזר. ההתחייבות הזאת קיימת אבל נמוכה כשמדובר על אופציה שהיא עמוק מחוץ לכסף אך עדיין זו התחייבות. לעומת זאת, לפי המסגרת המושגית ניתן לטעון שלא צפוי תזרים שלילי ולכן לכאורה לא צריך להכיר בהתחייבות מנקודת המבט של מי שכתב את האופציה. כמובן ש-IAS-39 גובר.

**IAS18 – הכרה בהכנסה**

## **מבוא**

IAS-18 הוא תקן כללי ובסיסי מאוד שעוסק בכל מה שקשור להכנסות. קיימים תקנים ופרשנויות נוספים שעוסקים בסוגים ספציפיים של הכנסות ומשלימים את התקן כגון, SIC-31, IFRIC-15, IFRIC-18, IAS-11, IFRIC-12.

תקן זה כולל עקרונות לרישום הכנסה, הגדרת סוגי הכנסות, הכללים להכרה בהכנסה והכללים להצגת הכנסות. תקן זה בדרך כלל רלוונטי לגבי מרבית החברות. כל חברה יכולה להתאים את העקרונות הכלליים של התקן לנסיבות הספציפיות של החברה.

שלושת סוגי ההכנסה המטופלים בתקן הם:

1. הכנסה ממכירת סחורה.
2. הכנסה ממתן שירות.
3. הכנסה משימוש שאחרים עושים בנכסי החברה - הכוונה היא למקרים הבאים:
* **ריבית** שהיא סכום שמשולם על שימוש בהלוואות שהעניקה החברה.
* **דיבידנד** שהוא סכום שמתקבל תמורת שימוש הוני במשאבים שהוזרמו על ידי החברה כהון לישות אחרת.
* **קבלת תמלוגים** שזו הכנסה תמורת שימוש בידע, פטנטים או זיכיונות.

התקן כולל קריטריונים להכרה בהכנסה בגין כל אחד מסוגי ההכנסה האמורים בנפרד.

## **תחולה**

התקן מוציא מהתחולה שלו כל מיני אלמנטים אחרים כדי לא ליצור סתירה בין התקנים התקן חל על כל סוגי ההכנסות למעט הכנסות שיש לגביהן תקן ספציפי:

* התקן המטפל חכירות - מטופלות ב-IAS-17.
* דיבידנד שנובע מהשקעות לפי שיטת השווי המאזני אקוויטי IAS-28
* חוזה ביטוח – IFRS4
* הכרה לראשונה + שינויים בשוו"ה של נכסים ביולוגים IAS-41 (יש להכיר בנכס הביולוגי שזה בע"ח או צומח המחובר לקרקע כמו למשל : כרם ענבים – הענבים הם נכס ביולוגי או עדר כבשים אז כבשים הן נכס ביולוגי בהם מכירים לפי שוו"ה בניכוי הוצאות למכירה במקום ולא לפי עלות היסטורית).
* שיערוך נדל"ן להשקעה - מטופל ב-IAS-40.
* הכנסה ממכשירים פיננסיים - מטופלת ב-IAS-39.

## **עקרונות כלליים של הכנסות**

### **1.** **הגדרת הכנסה- (REVENUE) –** "הכנסה מוגדרת בתקן כסכומים של הטבות כלכליות שנובעים מהפעילות הרגילה של החברה למעט גיוסי הון". בפרקטיקה מקובל להתייחס להכנסה כך שהיא כוללת גם רווח הון. כלומר, על אף שרווח הון לא נעשה בדרך כלל במהלך העסקים הרגיל, מקובל להחיל לגביו את עקרונות ההכרה של IAS-18. כלומר, גם כאשר החברה מוכרת מלאי וגם כאשר היא מוכרת את המפעל עצמו, מקובל לבדוק האם היא יכולה להכיר בהכנסה לפי עקרונות IAS-18 בנוגע למכירת סחורות. ההבדל העיקרי בין רווח הון לבין הכנסה רגילה הוא באופן ההצגה - רווח הון מוצג בנטו (תמורה פחות עלות נרשם בשורה אחת - תוצאה סופית שהיא רווח ההון) ואילו הכנסה רגילה מוצגת פעמים רבות בברוטו (מכירות פחות עלות מכר שווה לרווח גולמי - נרשם במפורש).

### במושג זה יש שתי דרישות נוספות:

### תזרים חיובי ברוטו- הכוונה לגידול בהכנסה בלי נוכוי ההוצאה למשל מזומן + לקוחות לפני הפחתת הקיטון במלאי (עלה"מ) גידול נטו הוא רווח גולמי מדובר על סעיף המכירות או ההכנסות בהתעלם מעלות המכר.

### נובע מהפעילויות הרגילות- (ORDINARY) – פעילות סדירה אצל החברה מקיימת את הגדרת הכנסות

### אם אני גובה כספים כסוכן אסור לי להציג את זה במחזור ההכנסות של החברה.

### **2. לפי מה הכנסה נרשמת-** סעיף 9 לתקן קובע שהכנסות נרשמות לפי השווי ההוגן של התמורה שהתקבלה או שהחברה זכאית לקבל. כלומר, לא לפי השווי של מה שהחברה העניקה אלא לפי השווי של מה שהחברה קיבלה.

לדוגמא, נניח שהחברה מכרה מכונית שמחיר המכירה הרגיל שלה הוא 120K תמורת 100K ש"ח בלבד. במקרה זה ההכנסה תירשם לפי 100K (ההנחה מקטינה את ההכנסה).

לעיתים עסקת מכירה מבוצעת בצורה של עסקת חליפין (ברטר). כלומר, החברה מעניקה סחורה או שירות ומקבלת בתמורה סחורה או שירות. על פי התקן, העיקרון הכללי לפיו ההכנסה נרשמת לפי השווי ההוגן שהתקבל, תקף גם כאן. כלומר, באותם מקרים שבהם יש לרשום הכנסה כתוצאה מחליפין נרשום את ההכנסה לפי שווי הסחורות או השירותים שהחברה זכאית לקבל. רק כאשר לא ניתן למדוד בצורה מהימנה את התמורה שנתקבלה, מותר ללכת לפי השווי ההוגן של התמורה שהוענקה על ידי החברה.

### **3. רישום הכנסה מעסקת ברטר** - על אף האמור לעיל, לא תמיד יש לרשום הכנסה כתוצאה מעסקת חליפין. לפי התקן, אנו נרשום הכנסה רק כאשר הסחורה או השירות שמתקבלים הם בעלי מהות שונה מהסחורה או מהשירות שמוענקים. לעומת זאת, כאשר המהות היא דומה, לא ניתן לרשום הכנסה.

לדוגמא, החברה מכרה בעסקת חליפין מלאי מכוניות ששווה בדרך כלל 1M תמורת מלאי משאיות ששווה בדרך כלל 1,100Kיש להניח שמדובר על סחורות בעלות מהות שונה. הפק':

ח' מלאי חדש - משאיות 1,100K

 ז' הכנסות 1,100K

ח' עלות מכר (בגובה העלות)

 ז' מלאי ישן - מכוניות (בגובה העלות)

העסקה הזאת מניבה לנו רווח (או הפסד) גולמי. הסיבה היא שהסחורות לא דומות ולכן ההכנסה נרשמת, והיא נרשמת בגובה השווי שהתקבל. לעומת זאת, ניתן לחשוב על דוגמא שבה לא תירשם הכנסה: החברה מחזיקה במלאי של בנזין שמצוי במיכל באזור הצפון. חברה אחרת מחזיקה בבנזין במיכל באזור הדרום. החברה הראשונה מעוניינת למכור את הבנזין ללקוח שנרשם בדרום הארץ ואילו החברה השנייה רוצה למכור בנזין ללקוח בצפון הארץ. כדי לחסוך לכל אחת מהן את עלויות ההובלה, מהצפון לדרום או להיפך, הן מבצעות עסקת החלפה לפיה הנפט במיכל של החברה השנייה יהיה שייך לחברה הראשונה כך שהלקוח יוכל לקבל אותו מהמיכל של החברה השנייה ואילו הלקוח של החברה השנייה יקבל את הבנזין מהמיכל של החברה הראשונה. יש להניח שסוגי הבנזין דומים. השאלה הנשאלת היא, האם ההחלפה בין הבנזין בדרום לבנזין בצפון מצריכה רישום של הכנסה על ידי כל אחת מהחברות? בעסקה זו, הסחורות המוחלפות הן בעלות מהות דומה ולכן לא נרשום הכנסה. הפק' תהיה (אחרי ההחלפה):

ח' מלאי חדש (בגובה הערך הפנקסני של המלאי הישן)

 ז' מלאי ישן (בגובה הערך הפנקסני של המלאי הישן)

יש לשים לב שאחרי ההחלפה תהיה מכירה ללקוח. בגין מכירה זו אנו נוכל כמובן להכיר בהכנסה.

ראוי לציין את ההבדל שקיים בין IAS-16 לבין IAS-18 בהקשר של החלפות. גם IAS-16 מדבר על החלפות אך הוא עוסק בהחלפות של ר"ק בר"ק. ב-IAS-16 בניגוד ל-IAS-18, על מנת לקבוע האם להכיר ברווח הון בעת החלפת ר"ק, השאלה היא האם להחלפה יש מהות מסחרית. זהו קריטריון שונה מקריטריון הדמיון שב-IAS-18. יש מהות מסחרית כאשר בעקבות ההחלפה, תזרים המזומנים מהנכס או העיתוי של תזרים המזומנים משתנה. לדוגמא, עסקת ההחלפה של הבנזין היא בהחלט בעלת מהות מסחרית שכן הרווח משתנה בעקבות חיסכון ההובלה אך הסחורות המוחלפות דומות. ב-IAS-16 ייתכן שנרשום רווח הון אפילו אם הפריטים המוחלפים דומים וזאת כל עוד יש מהות מסחרית להחלפה. הבדל נוסף בין שני התקנים בעת החלפות הוא שב-IAS-16 רושמים את רווח ההון ואת הנכס שהתקבל לפי השווי ההוגן של הנכס שניתן על ידי החברה וזה הפוך לרישום ההכנסה ב-IAS-18 שנעשה לפי השווי שהתקבל. הסיבה להבדל זה היא שהתפיסה של IAS-16 היא שהר"ק נרשם לפי עלותו. כשמדובר על החלפה, העלות של הר"ק היא מה ששולם תמורתו כלומר השווי של הנכס שויתרנו עליו. זאת בניגוד ל-IAS-18 ששם עיקרון העל הוא רישום ההכנסה לפי שווי הוגן שהתקבל.