

המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית
Israel Government Accounting Standards Board

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 9

הכנסות מעסקאות חליפין

יולי, 2006

המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית

Israel Government Accounting Standards Board

The Israel Government Accounting Standards issued by the Israel Government Accounting Standards Board are often based on and may include translated parts of the text of the International Public Sector Accounting Standards (Copyright 12/2005) published by the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) of the International Federation of Accountants (IFAC).

International Public Sector Accounting Standards, Exposure Drafts, and other IPSASB publications are copyright of the International Federation of Accountants, 545 Fifth Avenue, 14th Floor New York 10017, USA, Telephone: +1 (212) 286-9344, FAX: +1 (212) 286-9570, E-mail: PublicSectorPubs@ifac.org website: <http://www.ifac.org>.

All rights reserved. No part of the text of IPSASB's publications may be translated, reprinted or reproduced or utilized in any form either in whole or in part by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the International Federation of Accountants.

The International Public Sector Accounting Standards have been translated to Hebrew and are published by Israel Government Accounting Standards Board with the permission of IFAC.

The approved text of the International Public Sector Accounting Standards is that published by the IPSASB in the English language and copies may be obtained direct from IFAC.

תקני חשבונאות ממשלתיים ישראליים המתפרסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית מתבססים לעיתים או עשויים לכלול חלקים מנוסח תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי (זכויות יוצרים 12/2005), המתפרסמים על ידי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי (IPSASB) של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC).

לפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון זכויות יוצרים בתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי, הצעות לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי, וחומר אחר המתפרסם על ידי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי. כתובתה של הפדרציה: 545 Fifth Avenue, 14th Floor New York 10017, USA, טלפון: +1 (212) 286-9344, פקס: +1 (212) 286-9570, דואר אלקטרוני: publications@iasc.org.uk, אתר האינטרנט: <http://www.ifac.org>.

כל הזכויות שמורות. אין לתרגם, להעתיק, לשכפל, או לעשות שימוש בחלק כלשהו של פרסומי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי, אם באמצעים אלקטרוניים או מכניים או בכל אמצעי אחר, הקיים היום, או שיהיה קיים בעתיד, לרבות צילום, הקלטה או שימוש בכל שיטת אחסון ואחזור מידע, ללא הסכמה מוקדמת בכתב מהפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון.

תרגום תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי ופרסומם בשפה העברית בידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית נעשה בהסכמת הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי.

הנוסח המחייב של תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי הוא זה המפורסם על ידי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי בשפה האנגלית ואשר עותקים ממנו ניתן להשיג ישירות מהפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון.

אין ללמוד מתקני החשבונאות הממשלתיים לגבי ישויות, שאינן בתחולת תקנים ממשלתיים אלו.

המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית
Israel Government Accounting Standards Board

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 9 - הכנסות מעסקאות חליפין

יולי 2006

תוכן עניינים

<u>סעיף</u>	
	מטרת התקן
1-10	תחולה
11-13	הגדרות
12-13	הכנסות
14-17	מדידת ההכנסות
18	זיהוי העסקה
19-27	הספקת שירותים
28-32	מכירת סחורות
33-38	ריבית תמלוגים ודיבידנדים
39-40	גילוי
41-42	תחילה
	נספח 1 - דוגמאות
	נספח 2 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 9, הכנסות מעסקאות חליפין, לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 9, הכנסות מעסקאות חליפין
	נספח 3 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 9, הכנסות מעסקאות חליפין, לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 18, הכנסות

תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 9 - הכנסות מעסקאות חליפין

י ו ל י 2 0 0 6

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית. אין להעתיק, לשכפל, לתרגם, להציג, לפרסם, להפיץ, להוציא לאור או לעשות שימוש מסחרי כלשהו בפרסום זה או בחלק ממנו, בכל דרך שהיא ובכל אמצעי מכני, אלקטרוני או אחר, ללא הסכמה מפורשת בכתב ומראש מאת המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית.

תקני חשבוונאות בינלאומיים למגזר הציבורי או חלקים מהם תורגמו לעברית ונכללו במסגרת תקני חשבוונאות ממשלתיים בישראל באישור הוועדה הבינלאומית לתקני חשבוונאות למגזר הציבורי. הנוסח המחייב של תקני חשבוונאות ממשלתית בישראל הוא זה המפורסם על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית בשפה העברית.

כל התייחסות לתקינה הבינלאומית למגזר הציבורי המובאת בתקן, או בהערות השוליים לתקן, או בנספחים, אין בה כשלעצמה כדי קביעה כי אותו תקן חשבוונאות בינלאומי למגזר הציבורי או חלקים ממנו אומצו על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית ככלל חשבונאי בישראל.

תקן זה מובא בסעיפים 42 - 1. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. תקן זה יש לקרוא בהקשר למטרת התקן. תקני החשבוונאות הממשלתיים המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

מטרת התקן

המסגרת המושגית לעריכת דוחות כספיים והצגתם שפורסמה על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבוונאות, מגדירה הכנסה כ"גידול בהטבות כלכליות במהלך התקופה החשבונאית בדרך של תזרים חיובי או גידול בנכסים, או קיטון בהתחייבויות, המסתכמים בגידול בהון העצמי, למעט גידול בהון העצמי הנובע מהשקעות בעלים". ההגדרה של הכנסה בהתאם למוסד הישראלי לתקינה בחשבוונאות כוללת הן הכנסות והן רווחים. פריטים מסוימים שיש להכיר בהם כהכנסות נדונים בתקנים אחרים ואינם בתחולת תקן זה. לדוגמה, רווחים הנובעים ממכירת רכוש קבוע נדונים בתקן בנושא רכוש קבוע ואינם בתחולת תקן זה.

מטרת תקן זה היא לקבוע את הטיפול החשבונאי בהכנסות הנובעות מעסקאות ואירועי חליפין.

הסוגיה העיקרית בטיפול החשבונאי בהכנסות היא הקביעה מתי להכיר בהכנסות. הכנסות מוכרות כאשר צפוי שהטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות יזרמו אל הישות והטבות אלה ניתנות למדידה באופן מהימן. תקן זה מזהה את הנסיבות בהן קריטריונים אלה יתקיימו, ולכן מוכרות ההכנסות. כמו כן, התקן מספק הנחיה מעשית לאופן היישום של קריטריונים אלה.

תחולה

1. ישות העורכת ומציגה דוחות כספיים על בסיס מצטבר, תיישם תקן זה לצורך הטיפול החשבונאי בהכנסות הנובעות מעסקאות ואירועי החליפין הבאים:
 - (א) הספקת שירותים;
 - (ב) מכירת סחורות; וכן,
 - (ג) שימוש שנעשה על ידי אחרים בנכסי הישות, המניב ריבית, תמלוגים ודיבידנדים.
2. תקן זה ייושם על ידי כל הישויות הממשלתיות, למעט ישויות ממשלתיות עסקיות.
3. ישויות ממשלתיות עסקיות נדרשות לפעול בהתאם לתקני החשבונאות המתפרסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. הנחיה מספר 1 של הוועדה הבינלאומית למגזר הציבורי, דיווח כספי על ידי ישויות ממשלתיות עסקיות, מציינת, כי תקני החשבונאות הבינלאומיים רלוונטיים לכל הישויות העסקיות, ללא קשר להשתייכותן למגזר הפרטי או למגזר הציבורי. בהתאם לכך, הנחיה מספר 1 ממליצה לישויות הממשלתיות העסקיות להציג דוחות כספיים התואמים, מכל הבחינות המהותיות, לכללי החשבונאות הבינלאומיים.
4. תקן זה אינו חל על הכנסות הנובעות מעסקאות שאינן חליפין.
5. ישויות ממשלתיות עשויות להפיק הכנסות מעסקאות חליפין או מעסקאות שאינן חליפין. עסקת חליפין היא עסקה בה הישות מקבלת נכסים או שירותים, או פורעת התחייבויות, ובתמורה מוסרת במישרין לצד השני, ערך שווה בקירוב (בעיקר בצורה של סחורות, שירותים או שימוש בנכסים). דוגמאות לעסקאות חליפין כוללות:
 - (א) רכישה או מכירה של סחורות או שירותים; או,
 - (ב) חכירה של רכוש קבוע, בריבית השוק.
6. בהבחנה בין הכנסות מחליפין לבין הכנסות שאינן חליפין, יש לשקול את מהות העסקה ולא את צורתה. דוגמאות לעסקאות שאינן חליפין כוללות הכנסות משימוש בכוח ריבוני (כגון מסים ישירים ועקיפים, אגרות וקנסות), מענקים ותרומות.
7. הספקת שירותים כרוכה, בדרך כלל, בביצוע משימה על ידי הישות, שהוסכם עליה, על פני תקופת זמן מוסכמת. הספקת השירותים עשויה להתבצע במשך תקופה אחת או במשך

יותר מתקופה אחת. דוגמאות לשירותים שישויות ממשלתיות מספקות, שבגינם מתקבלות בדרך כלל הכנסות בתמורה, עשויות לכלול הספקת שירותי דיור, ניהול מתקני מים, ניהול כבישי אגרה וניהול תשלומי העברה. הסכמים מסוימים להספקת שירותים מיוחסים במישרין לחוזי הקמה, לדוגמה שירותים שמספקים מנהלי פרויקטים ואדריכלים. הכנסות הנובעות מהסכמים אלה אינן נדונות בתקן זה, כי אם בהתאם לדרישות בדבר חוזי הקמה כמפורט בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 11, *חוזי הקמה*.

8. סחורות כוללות סחורות שיוצרו על ידי הישות למטרת מכירה, כגון פרסומים, וכן סחורות שנרכשו לשם מכירה, כגון מוצרים או קרקע ונכסים אחרים, המוחזקים לשם מכירה.

9. שימוש שנעשה על ידי אחרים בנכסי הישות, מניב הכנסות בדרך של:

- (א) ריבית - חיובים בגין שימוש במזומנים או שווי מזומנים או סכומים שחבים לישות;
- (ב) תמלוגים - חיובים בגין שימוש בנכסים לזמן ארוך של הישות, לדוגמה פטנטים, סימני מסחר, זכויות יוצרים ותוכנות מחשב; וכן,
- (ג) דיבידנדים או שווי ערך לדיבידנדים - חלוקות של עודפים למחזיקים במכשירים הוניים בהתאם לשיעור החזקתם בסוג מסוים של מכשיר הוני.

10. תקן זה אינו דן בהכנסות:

(א) הנדונות בתקני חשבונאות ממשלתיים או תקני חשבונאות בינלאומיים אחרים, כולל:

(1) הסכמי חכירה (ראה תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 13, *חכירות*);

(2) דיבידנדים הנובעים מהשקעות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני (ראה תקן חשבונאות ממשלתי מספר 7, *הטיפול החשבונאי בהשקעות בישויות כלולות*); וכן,

(3) רווחים ממכירת רכוש קבוע (הנדונים בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, *רכוש קבוע*).

(ב) הנובעות מחוזי ביטוח של ישויות ביטוח;

- (ג) הנובעות משינויים בשווי ההוגן של נכסים פיננסיים והתחייבויות פיננסיות או מממושם (הנחיות בדבר הטיפול החשבונאי במכשירים פיננסיים ניתן למצוא בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 39, מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה);
- (ד) הנובעות משינויים בשוויים של נכסים שוטפים אחרים;
- (ה) הנובעות מגידול טבעי של עדרים, מוצרים חקלאיים ומוצרי יער; וכן,
- (ו) הנובעות מהפקת מחצבים.

הגדרות

11. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:

הכנסות (Revenue) הן תזרים חיובי ברוטו של הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות במהלך תקופת הדיווח, הגורם לגידול בנכסים נטו/הון עצמי, למעט גידול המתייחס להשקעות בעלים.

שווי הוגן (Fair value) הוא הסכום שבו ניתן להחליף נכס, או לסלק התחייבות, בעסקה בתום לב בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון, הפועלים בצורה מושכלת.

מונחים שמוגדרים בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים משמשים בתקן זה באותה משמעות שנקבעה באותם תקנים, והם נכללים במילון המונחים אשר פורסם על ידי הוועדה הבינלאומית למגזר הציבורי.

הכנסות

12. הכנסות כוללות רק תזרים חיובי ברוטו של הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות שהישות קיבלה וזכאית לקבל בעבור עצמה. סכומים שנגבו כסוכן של הממשלה או של גוף ממשלתי אחר או בשם צד שלישי, אינם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות הזורמים אל הסוכן, ואינם גורמים לגידול בנכסים או לקיטון בהתחייבויות. לפיכך, הם אינם נכללים בהכנסות. באופן דומה, ביחסי משמורת (custodial) או סוכנות, התזרים החיובי ברוטו של הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות, כולל סכומים שנגבו בשם הישות השולחת (principal) ואשר אינם גורמים לגידול בנכסים נטו/הון עצמי של הסוכן. הסכומים שנגבו עבור הישות השולחת אינם נחשבים כהכנסות של הסוכן. ההכנסות של הסוכן הן סכום העמלה שהתקבלה או שיש זכאות לקבלה עבור הגבייה או הטיפול בתזרים ברוטו.

13. תזרים מימוני, במיוחד הלוואות, אינו עונה להגדרת הכנסות מאחר והוא גורם לשינוי שווה הן בנכסים והן בהתחייבויות ואין לו השפעה על הנכסים נטו/הון עצמי. תזרים מימוני נזקף ישירות לדוח על המצב הכספי ומתווסף ליתרות הנכסים וההתחייבויות.

מדידת ההכנסות

14. הכנסות תימדדנה לפי השווי ההוגן של התמורה שהתקבלה או התמורה שיש זכאות לקבלה.

15. סכום ההכנסות הנובע מעסקה נקבע, בדרך כלל, בהסכם בין הישות לבין הקונה או המשתמש בנכס או בשירות. סכום זה נמדד על פי השווי ההוגן של התמורה שהתקבלה או התמורה שיש זכאות לקבלה, בהתחשב בסכומי הנחות מסחריות והנחות כמות שהישות מעניקה.

16. במרבית המקרים, התמורה מתקבלת במזומנים או בשווי מזומנים וסכום ההכנסות הוא סכום המזומנים או שווי המזומנים שהתקבלו או שיש זכאות לקבלם. עם זאת, כאשר התזרים החיובי של מזומנים או שווי מזומנים אינו מתקבל במועד ביצוע העסקה, השווי ההוגן של התמורה עשוי להיות נמוך מהסכום הנקוב של המזומנים שהתקבלו או המזומנים שיש זכאות לקבלם. לדוגמה, ישות עשויה להעניק אשראי ללא ריבית לקונה או לקבל מהקונה שטר חוב, הנושא ריבית בשיעור הנמוך משיעור ריבית השוק, כתמורה עבור מכירת הסחורות. כאשר ההסדר כולל למעשה עסקת מימון, השווי ההוגן של התמורה ייקבע על ידי היוון כל התקבולים העתידיים בשיעור הריבית הניתן לקביעה באופן הברור ביותר מבין:

(א) השיעור השורר לגבי מכשיר דומה של מנפיק בעל דירוג אשראי דומה; או,

(ב) שיעור ריבית אשר מנכה את הסכום הנקוב של המכשיר למחיר המכירה הנוכחי במזומן של הסחורות או השירותים.

ההפרש בין השווי ההוגן לבין הסכום הנקוב של התמורה מוכר כהכנסת ריבית בהתאם לסעיפים 33 ו- 34.

17. כאשר סחורות או שירותים מומרים או מוחלפים בסחורות או שירותים, שהם בעלי מהות דומה וערך דומה, ההמרה לא תיחשב כעסקה המניבה הכנסות. זהו, לעתים קרובות, המקרה בסחורות כגון נפט או חלב, כאשר הספקים ממירים או מחליפים מלאי באתרים שונים על מנת להיענות לביקוש בעיתוי מתאים באתר מסוים. כאשר סחורות נמכרות או שירותים מסופקים כנגד המרת סחורות או שירותים שאינם דומים, ההמרה נחשבת כעסקה המניבה הכנסות. ההכנסות נמדדות לפי השווי ההוגן של הסחורות או השירותים שהתקבלו, בהתחשב בסכומי מזומנים או שווי מזומנים כלשהם שהועברו. כאשר לא ניתן

למדוד באופן מהימן את השווי ההוגן של הסחורות או השירותים שהתקבלו, ההכנסות נמדדות לפי השווי ההוגן של הסחורות או השירותים שניתנו, בהתחשב בסכומי מזומנים או שווי מזומנים כלשהם שהועברו.

זיהוי העסקה

18. הקריטריונים להכרה בתקן זה מיושמים, בדרך כלל, בנפרד לכל עסקה. עם זאת, בנסיבות מסוימות יש צורך ליישם את הקריטריונים להכרה לגבי רכיבים הניתנים לזיהוי נפרד של עסקה אחת, על מנת לשקף את מהותה של העסקה. לדוגמה, כאשר מחיר המכירה של מוצר כולל סכום מזוהה בגין שירותי המשך, סכום זה נדחה ומוכר כהכנסות על פני התקופה במהלכה מבוצעים השירותים. בנסיבות אחרות, הקריטריונים להכרה מיושמים לשתי עסקאות או יותר יחד, כאשר העסקאות קשורות באופן בו לא ניתן יהיה להבין את השפעתן מבלי להתייחס לסדרת העסקאות כמכלול. לדוגמה, ישות עשויה למכור סחורות ובאותה עת, להתקשר בהסכם נפרד לרכישה בחזרה של הסחורות במועד מאוחר יותר, ובכך לבטל למעשה את מהות ההשפעה של העסקה; במקרה כאמור, שתי העסקאות מטופלות יחדיו.

הספקת שירותים

19. כאשר תוצאתה של עסקה הכרוכה בהספקת שירותים ניתנת לאמידה באופן מהימן, ההכנסות הקשורות לעסקה יוכרו בהתאם לשלב ההשלמה של העסקה במועד הדיווח. תוצאתה של עסקה ניתנת לאמידה באופן מהימן כאשר כל התנאים הבאים מתקיימים:

(א) סכום ההכנסות ניתן למדידה באופן מהימן;

(ב) צפוי שההטבות הכלכליות או פוטנציאל השירותים הקשורים לעסקה, יזרמו אל הישות;

(ג) שלב ההשלמה של העסקה במועד הדיווח ניתן למדידה באופן מהימן; וכן,

(ד) העלויות שהתהוו במסגרת העסקה והעלויות הנדרשות להשלמתה, ניתנות למדידה באופן מהימן.

20. ההכרה בהכנסות בהתאם לשלב ההשלמה של העסקה מכונה לעתים שיטת שיעור ההשלמה. על פי שיטה זו, הכנסות מוכרות בתקופות הדיווח שבהן סופקו השירותים. לדוגמה, ישות המספקת שירותי הערכת נכסים תכיר בהכנסות בעת השלמת כל שלב בהערכה. ההכרה בהכנסות על בסיס זה, מספקת מידע שימושי על היקף פעילות השירותים והביצועים במהלך תקופה. תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 11,

דורש אף הוא הכרה בהכנסות על בסיס זה. דרישות אותו תקן חלות, בדרך כלל, על ההכרה בהכנסות ועל ההוצאות הקשורות לעסקה, הכרוכה בהספקת שירותים.

21. הכנסות מוכרות רק כאשר צפוי שהטבות כלכליות או פוטנציאל שירותים הקשורים לעסקה יזרמו אל הישות. עם זאת, כאשר נוצרת אי-ודאות באשר ליכולת הגבייה של סכום שנכלל כבר בהכנסות, הסכום שאינו ניתן לגבייה או הסכום שהשבתו חדלה להיות צפויה, מוכר כהוצאה ולא כהתאמה של סכום ההכנסות המקוריות שהוכרו.

22. ישות יכולה, בדרך כלל, לערוך אומדנים מהימנים לאחר שהסכימה עם הצדדים האחרים לעסקה, על המפורט להלן:

(א) הזכויות בנות האכיפה של כל אחד מהצדדים בנוגע לשירות שיסופק ואשר יתקבל על ידי הצדדים;

(ב) התמורה שתועבר; וכן,

(ג) אופן ותנאי הסילוק.

כמו כן, בדרך כלל הכרחי שלישות תהיה מערכת פיננסית פנימית אפקטיבית של דיווח ותקציב. הישות בוחנת, ובמידת הצורך מתקנת את אומדני ההכנסות בעת ביצוע השירות. הצורך בשינויים אלה אינו מעיד בהכרח שלא ניתן לאמוד באופן מהימן את תוצאות העסקה.

23. קביעת שלב השלמת העסקה עשויה להתבסס על מגוון שיטות. ישות משתמשת בשיטה המודדת באופן מהימן את השירותים שבוצעו. השיטות, בהתאם למהות העסקה, עשויות לכלול:

(א) סקירה של העבודה שבוצעה;

(ב) השירותים שבוצעו עד למועד הדיווח כשיעור מכלל השירותים לביצוע; או,

(ג) היחס שבין העלויות שהתהוו עד למועד הדיווח לבין אומדן סך העלויות של העסקה. רק עלויות המשקפות שירותים שבוצעו עד למועד הדיווח או האמורים להתבצע, נכללים באומדן סך עלויות העסקה.

לעיתים קרובות, תשלומים ומקדמות שהתקבלו מלקוחות, אינם משקפים את השירותים שבוצעו.

24. מסיבות מעשיות, כאשר השירותים מתבצעים על ידי מספר פעולות שאינו ניתן לקביעה, על פני תקופת זמן מוגדרת, ההכנסות מוכרות בשיטת הקו הישר על פני תקופת הזמן המוגדרת, אלא אם קיימות ראיות לכך ששיטה אחרת משקפת בצורה טובה יותר את שלב ההשלמה. כאשר פעולה מסוימת משמעותית הרבה יותר מכל הפעולות האחרות, ההכרה בהכנסות נדחית עד לביצוע הפעולה המשמעותית.
25. **כאשר תוצאתה של עסקה, הכרוכה בהספקת שירותים, אינה ניתנת לאמידה באופן מהימן, יוכרו ההכנסות עד לגובה ההוצאות הניתנות להשבה שהוכרו.**
26. לעתים קרובות, במהלך השלבים המוקדמים של העסקה, לא ניתן לאמוד באופן מהימן את תוצאתה. אף על פי כן, יתכן שיהיה זה בגדר צפוי שהישות תשיב את עלויות העסקה שהתהוו. לכן, ההכנסות מוכרות רק עד לגובה העלויות שהתהוו, ואשר חזוי להשיבן. כאשר תוצאת העסקה אינה ניתנת לאמידה באופן מהימן, לא מוכר עודף.
27. כאשר תוצאת עסקה אינה ניתנת לאמידה באופן מהימן ואין זה צפוי שניתן יהיה להשיב את העלויות שהתהוו, ההכנסות אינן מוכרות והעלויות שהתהוו מוכרות כהוצאות. כאשר אי-הוודאות שמנעה אומדן מהימן של תוצאת העסקה אינה קיימת יותר, ההכנסות מוכרות בהתאם לסעיף 19 ולא בהתאם לסעיף 25.

מכירת סחורות

28. **הכנסות ממכירת סחורות תוכרנה כאשר כל התנאים הבאים מתקיימים:**
- (א) הישות העבירה לקונה את הסיכונים והתשואות המשמעותיים הנגזרים מהבעלות על הסחורות;
- (ב) הישות אינה שומרת על מעורבות ניהולית נמשכת ברמה המאפיינת, בדרך כלל, בעלות ואינה שומרת על שליטה אפקטיבית על הסחורות שנמכרו;
- (ג) סכום ההכנסות ניתן למדידה באופן מהימן;
- (ד) צפוי שההטבות הכלכליות או פוטנציאל השירותים הקשורים לעסקה יזרמו אל הישות; וכן,
- (ה) העלויות שהתהוו או שיתהוו בגין העסקה ניתנות למדידה באופן מהימן.
29. הערכת העיתוי בו הישות העבירה לקונה את הסיכונים והתשואות המשמעותיים הנגזרים מהבעלות, מחייבת בחינה של נסיבות העסקה. ברוב המקרים, העברת הסיכונים

והתשואות הנגזרים מהבעלות מתרחשת בו-זמנית עם העברת הזכות הקניינית או העברת החזקה לקונה. האמור לעיל מתקיים במרבית המכירות. במקרים אחרים, העברת הסיכונים והתשואות הנגזרים מהבעלות מתרחשת בעיתוי שונה מהעברת הזכות הקניינית או העברת החזקה.

30. אם הישות שומרת על סיכונים משמעותיים הנגזרים מבעלות, העסקה אינה מהווה מכירה ולא מוכרות הכנסות. ישות עשויה לשמור על סיכון בעלות משמעותי במספר דרכים. דוגמאות למצבים שבהם הישות עשויה לשמור על סיכונים ותשואות משמעותיים הנגזרים מהבעלות הן:

(א) כאשר לישות מחויבות בגין ביצוע שאינו משביע רצון, מעבר למחויבות המכוסה על ידי הפרשות מקובלות לאחריות;

(ב) כאשר קבלת ההכנסות ממכירה מסוימת תלויה בכך שהקונה יפיק הכנסות ממכירת הסחורות (לדוגמה כאשר יחידת הפרסום הממשלתית מפיצה חומר לימודי לבתי ספר על בסיס 'מכור או החזר');

(ג) כאשר משלוח הסחורות כפוף להתקנה, וההתקנה מהווה חלק משמעותי מהחווה, וטרם הושלמה על ידי הישות; וכן,

(ד) כאשר הקונה זכאי לבטל את הרכישה מסיבה המפורטת בחוזה המכירה, והישות לא יכולה להעריך את סבירות ההחזרה.

31. אם הישות שומרת על סיכון בעלות בלתי משמעותי בלבד, העסקה היא מכירה וההכנסות מוכרות. לדוגמה, מוכר עשוי לשמור על הזכות הקניינית על הסחורות, אך ורק על מנת להבטיח את גביית החוב. במקרה כזה, אם הישות העבירה את הסיכונים והתשואות המשמעותיים הנגזרים מהבעלות, העסקה היא מכירה וההכנסות מוכרות. דוגמה נוספת שבה ישות שומרת על סיכון בעלות בלתי משמעותי בלבד היא מכירה 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 ההחזרות בהתבסס על ניסיון העבר וגורמים רלוונטיים אחרים.

32. הכנסות מוכרות רק כאשר צפוי שההטבות הכלכליות או פוטנציאל השירות הקשורים לעסקה יזרמו אל הישות. במקרים מסוימים, יתכן ולא יהיה זה בגדר צפוי שההטבות הכלכליות או פוטנציאל השירות יזרמו אל הישות עד לקבלת התמורה או עד להסרת אי-ודאות. לדוגמה, ההכנסות יכולות להיות תלויות ביכולתה של ישות אחרת לספק סחורות כחלק מהחווה, ואם יש ספק כלשהו שהאמור יתרחש, יתכן שההכרה תידחה עד להתרחשות. כאשר הסחורות מסופקות, מוסרת אי-הוודאות וההכנסות מוכרות. עם זאת, כאשר נוצרת אי-ודאות באשר ליכולת גבייה של סכום, שנכלל כבר בהכנסות, הסכום אינו

ניתן לגבייה או הסכום שהשבתו חדלה להיות צפויה יוכר כהוצאה ולא כהתאמה של סכום ההכנסות המקוריות שהוכרו.

ריבית, תמלוגים ודיבידנדים

33. הכנסות ריבית, תמלוגים או דיבידנדים, הנובעות משימוש שנעשה על ידי אחרים בנכסי הישות, יוכרו בהתאם לטיפול החשבונאי המפורט בסעיף 34 כאשר:

(א) צפוי שההטבות הכלכליות או פוטנציאל השירות הקשורים לעסקה יזרמו אל הישות; וכן,

(ב) סכום ההכנסות ניתן למדידה באופן מהימן.

34. הכנסות יוכרו בהתאם לטיפול החשבונאי שלהן:

(א) ריבית תוכר על בסיס יחסי של הזמן, הלוקח בחשבון את התשואה האפקטיבית על הנכס;

(ב) תמלוגים יוכרו בעת הזכאות להם בהתאם למהות ההסכם הרלוונטי; וכן,

(ג) דיבידנדים או שווי ערכם יוכרו כאשר למחזיק במכשיר ההוני או לישות קמה הזכות לקבלת התשלום.

35. התשואה האפקטיבית על נכס היא שיעור הריבית הנדרש על מנת להוות את זרם תקבולי המזומנים העתידיים הצפויים על פני חיי הנכס כך שיהיה שווה לערך הספרים הראשוני של הנכס. הכנסות ריבית כוללות את סכום ההפחתה של הניכיון, הפרמיה או כל הפרש אחר בין ערך הספרים הראשוני של שטר חוב לבין סכומו במועד הפירעון.

36. במקרה שנצברה ריבית שטרם שולמה קודם לרכישתה של השקעה נושאת ריבית, תקבול הריבית שלאחר מכן מוקצה בין התקופה שקדמה לרכישה לבין התקופה שלאחריה; רק החלק המתאיחם לתקופה שלאחר הרכישה מוכר כהכנסות. כאשר מוכרים דיבידנדים בגין ניירות ערך הוניים, מעודף נטו שנבע קודם לרכישה, מנוכים דיבידנדים אלה מעלות ניירות הערך. אם קיים קושי בהקצאה כאמור, וניתן לבצע הקצאה על בסיס שרירותי בלבד, הדיבידנדים מוכרים כהכנסות, אלא אם הדיבידנדים מייצגים בברור השבה של חלק מעלות ניירות הערך ההוניים.

37. תמלוגים, כגון תמלוגים בגין זכויות נפט (petroleum royalties), נצברים בהתאם לתנאי ההסכם הרלוונטי ובדרך כלל מוכרים כהכנסות לפי אותו בסיס, אלא אם, לאור מהותו של ההסכם, יהיה זה נאות יותר להכיר בהכנסות על בסיס שיטתי והגיוני אחר.

38. הכנסות מוכרות רק כאשר צפוי שההטבות הכלכליות או פוטנציאל השירות הקשורים לעסקה יזרמו אל הישות. עם זאת, כאשר נוצרת אי-ודאות באשר ליכולת הגבייה של סכום, שנכלל כבר בהכנסות, הסכום שאינו ניתן לגבייה, או הסכום שהשבתו חדלה להיות צפויה, מוכר כהוצאה ולא כהתאמה של סכום ההכנסות המקורי שהוכר.

גילוי

39. ישות תיתן גילוי בדבר:

(א) המדיניות החשבונאית שאומצה לגבי ההכרה בהכנסות, כולל השיטות שאומצו בקביעת שלב השלמה של עסקאות הכרוכות בהספקת שירותים;

(ב) הסכום של כל סוג משמעותי של הכנסות שהוכרו במהלך התקופה, כולל הכנסות שנבעו מ:

(1) הספקת שירותים;

(2) מכירת סחורות;

(3) ריבית;

(4) תמלוגים; וכן,

(5) דיבידנדים ושווי ערכם; וכן,

(ג) סכום ההכנסות שנבעו מהחלפת סחורות או שירותים שנכללו בכל אחד מהסוגים המשמעותיים של הכנסות.

40. הנחיות לגבי גילוי בדבר נכסים תלויים והתחייבויות תלויות ניתן למצוא בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים. נכסים תלויים והתחייבויות תלויות עשויים לנבוע מפריטים כגון עלויות אחריות, תביעות, קנסות או הפסדים אפשריים.

תחילה

41. תקן חשבונאות ממשלתי זה יחול לגבי דוחות כספיים שנתיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2007, או לאחריה. הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית מעודדת יישום מוקדם של התקן.

42. כאשר ישות מאמצת לצרכי דיווח כספי, חשבונאות על בסיס מצטבר, כפי שמוגדרת בתקני חשבונאות ממשלתיים, לאחר מועד התחילה, תקן זה ייושם, בדוחותיה הכספיים השנתיים המתייחסים לתקופות המתחילות במועד האימוץ או אחריה.

נספח 1 - דוגמאות

נספח זה הוא להדגמה בלבד, ואינו מהווה חלק מהתקנים. מטרת הנספח היא להדגים את יישום התקנים ולסייע בהבהרת משמעותם במספר מצבים. הדוגמאות מתמקדות בהיבטים מסוימים של עסקה ואינן דנות באופן מקיף בכל הגורמים הרלוונטיים, אשר עשויים להשפיע על ההכרה בהכנסות. ההנחה בדוגמאות היא שסכום ההכנסות ניתן למדידה באופן מהימן, צפוי שההטבות הכלכליות או פוטנציאל השירות יזרמו אל הישות וכן כי העלויות שהתהוו או שיתהוו ניתנות למדידה באופן מהימן. הדוגמאות אינן משנות את התקנים או גוברות על התקנים.

ישויות במגזר הציבורי מפיקות הכנסות מעסקאות חליפין או מעסקאות שאינן חליפין. תקן זה עוסק רק בהכנסות הנובעות מעסקאות חליפין. הכנסות מעסקאות חליפין מופקות מ:

- (א) מכירת סחורות או הספקת שירותים לצד שלישי;
- (ב) מכירת סחורות או הספקת שירותים לישויות ממשלתיות אחרות; וכן,
- (ג) שימוש שנעשה על ידי אחרים בנכסי הישות, המניב ריבית, תמלוגים ודיבידנדים.

יישום הקריטריונים להכרה לגבי עסקאות מסוימות עשוי להיות מושפע מ:

- (א) החוק במדינות שונות, שעשוי לקבוע את נקודת הזמן בה מעבירה הישות את הסיכונים והתשואות המשמעותיים הנגזרים מהבעלות. לפיכך, יש לקרוא את הדוגמאות בחלק זה של הנספח בהקשר לחוקים במדינה בה מתרחשת העסקה; וכן,
- (ב) מהות היחסים (חוזיים או אחרים) בין הישות המשלמת לבין הישות המקבלת את ההכנסות (דהיינו, הישויות עשויות להסכים על נקודות זמן מסוימות בהן הישות המקבלת יכולה להכיר בהכנסות).

הספקת שירותים

1. דיוור

הכנסות שכירות מהספקת דיוור מוכרות כאשר ההכנסות מופקות, בהתאם לתקופת השכירות שבהסכם.

2. הסעות לבתי ספר

הכנסות מדמי נסיעה בהם מחויבים נוסעים עבור הספקת הסעות לבתי ספר, מוכרות בעת הספקת ההסעות.

3. ניהול כבישי אגרה

הכנסות מניהול כבישי אגרה מוכרות בעת הזכאות להן, בהתבסס על השימוש בכבישים.

4. *טיפול בתיקים שנדונים בבתי משפט*
ניתן להכיר בהכנסות מהטיפול בתיקים שנדונים בבתי משפט בהתאם לשלב השלמת הטיפול בתיק או בהתבסס על התקופות במהלכן מתנהלים הדיונים בבתי המשפט.
5. *ניהול מתקנים, נכסים או שירותים*
הכנסות מניהול מתקנים, נכסים או שירותים, מוכרות על פני תקופת החוזה שבה מסופקים שירותי הניהול.
6. *מחקר מדעי וטכנולוגי*
הכנסות המתקבלות מלקוחות בגין חוזים לביצוע מחקר מדעי וטכנולוגי, מוכרות בהתאם לשלב ההשלמה של כל פרויקט.
7. *עמלת התקנה*
עמלת התקנה מוכרת כהכנסות בהתאם לשלב ההשלמה של ההתקנה, למעט אם הן שוליות ביחס למכירת המוצר, ובמקרה זה ההכנסות יוכרו בעת מכירת הסחורות.
8. *עמלת שירות הכלולה במחיר המוצר*
כאשר מחיר המכירה של המוצר כולל סכום הניתן לזיהוי עבור שירותי המשך (לדוגמה, תמיכה לאחר המכירה ושדרוג המוצר במקרה של מכירת תוכנה), סכום זה נדחה ומוכר כהכנסות לאורך התקופה בה מבוצע השירות. הסכום שנדחה הוא הסכום אשר יכסה את העלויות החזויות בגין השירותים בהתאם להסכם, בתוספת תשואה סבירה בגין אותם שירותים.
9. *עמלת סוכנות ביטוח*
עמלת סוכנות ביטוח אשר התקבלה או שיש זכאות לקבלה ואשר אינה דורשת מהסוכנות לספק שירות נוסף, מוכרת כהכנסות על ידי הסוכנות במועד התחילה בפועל או החידוש בפועל של הפוליסות הקשורות. אולם, כאשר צפוי שהסוכנות תידרש לספק שירותים נוספים במהלך תקופת הפוליסה, העמלה, או חלק ממנה, נדחית ומוכרת כהכנסה על פני תקופת הפוליסה.
10. *עמלת שירותים פיננסיים*
ההכרה בהכנסות מעמלת שירותים פיננסיים תלויה בתכליתה וטיפול החשבונאי במכשיר הפיננסי הקשור לשירות. התיאור של עמלת השירותים הפיננסיים אינו מצביע בהכרח על מהותם ותוכנם של השירותים שסופקו. לפיכך, יש להבחין בין עמלה המהווה חלק בלתי נפרד מהתשואה האפקטיבית של המכשיר הפיננסי, לבין עמלה המופקת עם הספקת השירותים ובין עמלה המופקת עם ביצוע פעולה משמעותית.

(א) *עמלה המהווה חלק בלתי נפרד מהתשואה האפקטיבית של המכשיר הפיננסי*
עמלה זו מטופלת, בדרך כלל, כהתאמה לתשואה האפקטיבית. אולם, אם המכשיר הפיננסי יימדד בשווי הוגן לאחר ההכרה הראשונית, העמלה מוכרת כהכנסות במועד ההכרה הראשונית במכשיר.

(ב) *עמלה המופקת עם הספקת השירותים*

(1) *עמלה בגין מתן שירות להלוואה*

עמלה בגין מתן שירות להלוואה מוכרת כהכנסה עם הספקת השירותים. אם הישות מוכרת הלוואה, אך ממשיכה לתת שירות בגין הלוואה תמורת עמלה שהיא נמוכה מהעמלה הרגילה עבור שירותים אלה, חלק ממחיר המכירה של הלוואה נדחה ומוכר כהכנסה בעת הספקת השירותים.

(2) *עמלות בגין מחויבות להקצאת או לרכישת הלוואה*

אם אין זה סביר כי ייקשר הסדר הלוואה מסוים, עמלת המחויבות מוכרת כהכנסות באופן יחסי, על פני תקופת המחויבות.

(3) *עמלות המופקות עם ביצוע פעולה משמעותית, שהיא משמעותית בהרבה מכל פעולה אחרת*

העמלה מוכרת כהכנסות עם השלמת הפעולה המשמעותית.

11. דמי כניסה

הכנסות מהופעות אמנותיות, סעודות חגיגיות ואירועים מיוחדים אחרים מוכרות במועד בו מתקיים האירוע. במקרה של מכירת מנוי למספר אירועים, דמי הכניסה מוקצים לכל אירוע על בסיס המשקף את היקף השירותים שיבוצעו בכל אירוע.

12. שכר לימוד

ההכנסות מוכרות על פני תקופת ההוראה.

13. דמי הצטרפות, כניסה וחברות

ההכרה בהכנסות תלויה במהות השירותים שסופקו. אם דמי הצטרפות, הכניסה או החברות מקנים חברות בלבד, וכל יתר השירותים או המוצרים משולמים בנפרד, או אם קיים מנוי שנתי נפרד, דמי הצטרפות, הכניסה או החברות מוכרים כהכנסות כאשר לא קיימת אי וודאות משמעותית באשר ליכולת הגבייה. אם דמי הצטרפות, הכניסה או החברות מקנים לחבר את הזכות לקבל שירותים או פרסומים שיסופקו במהלך תקופת החברות, או לרכישת סחורות או שירותים במחירים נמוכים מאלה שמשלמים אלה שאינם חברים, דמי הצטרפות, הכניסה או החברות מוכרים באופן המשקף את העיתוי, המהות והערך של ההטבות שסופקו.

14. דמי זיכיון

דמי זיכיון עשויים להתייחס להספקת שירותים ראשוניים ולשירותי המשך, ציוד ונכסים מוחשיים אחרים, וכן ידע. בהתאם לכך, דמי זיכיון מוכרים כהכנסות על בסיס המשקף את המטרה לשמה הם נגבו. להלן שיטות נאותות להכרה בדמי זיכיון:

(א) הספקה של ציוד ונכסים מוחשיים אחרים

הסכום, בהתבסס על השווי ההוגן של הנכסים שנמכרו, מוכר כהכנסות כאשר הפריטים נמסרים או כשהזכות הקניינית עוברת.

(ב) הספקה של שירותים ראשוניים ושירותי המשך

עמלת זיכיון בגין שירותים מתמשכים, בין אם הם חלק מדמי הזיכיון הראשוניים ובין אם הם מהווים תשלום נפרד, מוכרים כהכנסות עם הספקת השירותים. כאשר התשלום הנפרד אינו מכסה את עלות השירותים המתמשכים יחד עם תשואה סבירה, אזי חלק מדמי הזיכיון הראשוניים, אשר נדרש על מנת לכסות את עלויות השירותים המתמשכים ולספק תשואה סבירה על אותם שירותים, נדחה ומוכר כהכנסות בעת הספקת השירותים.

(ג) דמי זיכיון מתמשך

דמי זיכיון בגין שימוש בזכויות מתמשכות המוקנות במסגרת ההסכם, או בגין שירותים אחרים המסופקים על פני תקופת ההסכם, מוכרים כהכנסות בעת הספקת השירותים או השימוש בזכויות.

(ד) עסקאות סוכנות

עסקאות עשויות להתבצע בין נותן הזיכיון לבין הזכייין ואשר במהותן פועל נותן הזכיון כסוכן של הזכייין. לדוגמה, נותן הזיכיון עשוי להזמין סחורות ולהסדיר את מסירתן לזכייין ללא תמורה. עסקאות אלה אינן יוצרות הכנסות.

15. עמלת פיתוח תוכנה מותאמת אישית

עמלת פיתוח בגין תוכנה מותאמת אישית מוכרת כהכנסות בהתאם לשלב השלמת הפיתוח, לרבות השלמת השירותים המסופקים במסגרת שירותי תמיכה שלאחר מסירה.

מכירת סחורות

16. מכירות מסוג 'חייב והחזק' (Bill and hold), בהן המסירה נדחית לבקשת הקונה, אך הזכות הקניינית מועברת לקונה והוא מסכים לחיוב.

הכנסות מוכרות כאשר הזכות הקניינית מועברת לקונה, בתנאי ש:

(א) צפוי שהמסירה תתבצע;

(ב) הפריט נמצא בהישג יד, מזוהה ומוכן למסירה לקונה במועד ההכרה במכירה;

(ג) הקונה מאשר במפורש את הוראות המסירה הנדחית; וכן,

(ד) תנאי התשלום הרגילים חלים.

הכנסות לא מוכרות כאשר קיימת כוונה לרכוש או לייצר את הסחורות עד למועד המסירה.

17. משלוח סחורות בכפוף לתנאים

(א) התקנה ובדיקה

הכנסות מוכרות, באופן רגיל, כאשר הקונה מקבל את המשלוח, וההתקנה והבדיקה הושלמו. אולם, הכנסות מוכרות מיידית עם קבלת המשלוח על ידי הקונה, כאשר:

(1) תהליך ההתקנה הוא פשוט במהותו; או,

(2) הבדיקה מתבצעת רק למטרת קביעה סופית של מחירי החוזה.

(ב) בעת אישור, כאשר הקונה ניהל משא ומתן על זכות החזרה מוגבלת

אם ישנה אי ודאות בדבר אפשרות החזרה, הכנסות מוכרות כאשר המשלוח התקבל רשמית על ידי הקונה או כאשר הסחורות נמסרו ותקופת הזמן לדחייה, הסתיימה.

(ג) מכירות במשגור בהן נטל המקבל (הקונה) על עצמו למכור את הסחורות בעבור הספק (המוכר)

הכנסות מוכרות על ידי השולח כאשר הסחורות נמכרו על ידי המקבל לצד שלישי.

(ד) מכירות תמורת מזומן בעת המסירה

הכנסות מוכרות כשהמסירה בוצעה והתקבל מזומן על ידי המוכר או סוכנו.

18. מכירות מסוג 'הנח בצד' (lay away sales) בהן הסחורות נמסרות רק כאשר הקונה משלם

את התשלום האחרון בסדרת תשלומים לשיעורין

הכנסות ממכירות אלה מוכרות כאשר הסחורות נמסרות. עם זאת, כאשר ניסיון העבר מצביע על כך שרוב עסקאות המכירה כאמור הושלמו, ניתן להכיר בהכנסות בעת קבלת פיקדון משמעותי, בתנאי שהסחורות נמצאות בהישג יד, מזוהות ומוכנות למסירה לקונה.

19. הזמנות בגינן מתקבל תקבול (או תקבול חלקי) כמקדמה בגין סחורות, שאינן מוחזקות במלאי באותו מועד, לדוגמה סחורות שטרם יוצרו או סחורות שיישלחו ללקוח היישר מצד שלישי

הכנסות מוכרות בעת מסירת הסחורות לקונה.

20. הסכמי מכירה ורכישה חזרה (למעט עסקאות החלפה) בהן המוכר מסכים בו זמנית לרכישה חזרה של אותן סחורות במועד מאוחר יותר, או כאשר המוכר מחזיק באופציית רכש (call option) לרכישה חזרה של הסחורות, או כאשר הקונה מחזיק באופציית מכר (put option), המאפשרת לו לדרוש מהמוכר לרכוש חזרה את הסחורות

יש לנתח את תנאי ההסכם על מנת לקבוע האם, למעשה, העביר המוכר את הסיכונים והתשואות הנגזרים מהבעלות אל הקונה ולפיכך ההכנסות מוכרות. כאשר המוכר שומר על הסיכונים והתשואות הנגזרים מהבעלות, גם אם עברה הזכות הקניינית אל הקונה, העסקה מהווה הסדר מימוני ואינה מובילה ליצירת הכנסות.

21. מכירות למתווכים, כגון מפיצים, סוחרים או אחרים לשם מכירה

הכנסות ממכירות כאמור מוכרות, בדרך כלל, בעת העברת הסיכונים והתשואות הנגזרים מהבעלות. עם זאת, כאשר הקונה פועל למעשה כסוכן, מטופלת המכירה כמכירה במשגור.

22. מנייים לכתבי עת ופריטים דומים

כאשר הפריטים המעורבים בעסקה הם בעלי ערך דומה בכל אחת מהתקופות שבהן נשלחים הפריטים, ההכנסות מוכרות על בסיס הקו הישר לאורך תקופת המנוי. כאשר ערכם של הפריטים שונה מתקופה לתקופה, הכנסות מוכרות על בסיס ערך המכירות של הפריט שנשלח ביחס לאומדן ערך המכירות הכולל של כל הפריטים שבמסגרת המנוי.

23. מכירות בתשלומים במסגרתן התמורה מתקבלת לשיעורין

הכנסות המיוחסות למחיר המכירה, ללא הריבית, מוכרות במועד המכירה. מחיר המכירה הוא הערך הנוכחי של התמורה, המחושב על ידי היוון התשלומים העתידיים לפי שיעור הריבית המתאימה. מרכיב הריבית מוכר כהכנסות עם הפקתו, על בסיס יחסי לזמן, אשר לוקח בחשבון את שיעור הריבית המתאימה.

24. מכירת נדל"ן

הכנסות מוכרות, בדרך כלל, בעת העברת הזכות הקניינית אל הקונה. עם זאת, בתחומי שיפוט מסוימים, עשויה להיות מוקנית לקונה זכות שוות ערך לבעלות, קודם להעברת הזכות הקניינית, ולפיכך בשלב זה הועברו הסיכונים והתשואות הנגזרים מהבעלות. במקרים כאמור, בתנאי שהמוכר אינו נדרש להשלים פעולות מהותיות נוספות במסגרת ההסכם, יהיה זה נאות להכיר בהכנסות. במקרה אחר, אם המוכר מחויב לבצע פעולות משמעותיות כלשהן לאחר העברה של הזכות הקניינית, הכנסות מוכרות בעת ביצוע הפעולות. דוגמה לכך היא בניין או מתקן אחר שבנייתו טרם הושלמה.

במקרים מסוימים, ניתן למכור נכסי נדל"ן תוך שמירה על מידה מסוימת של מעורבות של המוכר, כך שלמעשה הסיכונים והתשואות הנגזרים מהבעלות לא הועברו. דוגמאות לכך הן הסכמי מכירה ורכישה חזרה הכוללים אופציות מכר ורכש, והסכמים בהם ערב המוכר לאכלס את הנכס לתקופה מוגדרת, או ערב לתשואה על ההשקעה של הקונה במהלך תקופה מוגדרת. במקרים כאמור, מהותה והיקפה של מעורבותו המתמשכת של המוכר הם שיקבעו את אופן הטיפול בעסקה. ניתן לטפל בעסקה כמכירה או כהסדר מימון, חכירה או הסדר אחר לשיתוף ברווחים. אם העסקה מטופלת כמכירה, המעורבות הנמשכת של המוכר עשויה לדחות את ההכרה בהכנסות.

בנוסף, על מוכר לשקול את אופן התשלום ואת הראיות למחויבותו של הקונה לפרוע את התשלום. לדוגמה, כאשר הסכום המצטבר של התשלומים שהתקבלו, הכולל את המקדמה הראשונית ששולמה, או את התשלומים המתמשכים על ידי הקונה, אינו מהווה ראיה מספקת לגבי מחויבותו של הקונה לפרוע את התשלום, הכנסות מוכרות רק עד לגובה המזומן שהתקבל.

ריבית, תמלוגים ודיבידנדים

25. עמלת רישיון ותמלוגים

עמלות ותמלוגים המשולמים עבור השימוש בנכסיה של הישות (כגון סימנים מסחריים, פטנטים, תוכנת מחשב, זכויות יוצרים במוסיקה, הקלטות מקור וסרטי קולנוע) מוכרים, בדרך כלל, בהתאם למהות ההסכם. מבחינה מעשית, ההכרה בהכנסות עשויה להתבצע על בסיס שיטת הקו הישר על פני תקופת ההסכם. לדוגמה, אם למקבל הרישיון הוקנתה הזכות להשתמש בטכנולוגיה מסוימת על פני תקופת זמן מוגדרת.

הענקת זכויות עבור עמלה קבועה, או ערבות בלתי חוזרת במסגרת הסכם, שאינו ניתן לביטול, המאפשר למקבל הרישיון לנצל את אותן זכויות באופן חופשי ולנותן הרישיון אין מחויבויות נוספות לביצוע, מהווה למעשה מכירה. דוגמה לכך היא הסכם רישיון לשימוש בתוכנת מחשב, כאשר לנותן הרישיון אין כל מחויבויות לאחר המסירה. דוגמה נוספת היא הענקת זכויות להצגת סרט קולנוע בשווקים שבהם אין לנותן הרישיון שליטה על המפיץ והוא אינו מצפה לקבל הכנסות נוספות ממכירת כרטיסים. במקרים כאמור, ההכנסות מוכרות בעת המכירה.

במקרים מסוימים, קבלתם של עמלות רישיון או תמלוגים מותנית בהתרחשות אירוע עתידי. במקרים כאמור, ההכנסות מוכרות רק כאשר צפוי שעמלת הרישיון או התמלוגים יתקבלו, מצב המתקיים, בדרך כלל, עם התרחשות האירוע.

נספח 2 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 9, הכנסות מעסקאות חליפין, לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 9, הכנסות מעסקאות חליפין

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

1. ההפניות בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 9 (להלן - "התקן הבינלאומי") לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי הוחלפו בחלקם בתקן זה בהפניות לתקני חשבונאות ממשלתיים.
2. ההפניה בתקן הבינלאומי לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הפרטי, הוחלפה בתקן זה בהפניה לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי.
3. ההפניה בתקן הבינלאומי לוועדה הבינלאומית לכללי חשבונאות (IASB) הוחלפה בתקן זה בהפניה למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.
4. ההפניות בתקן הבינלאומי לסוכנות ממשלתית הוחלפו בתקן זה בהפניות לישות ממשלתית.
5. המשפט אשר מופיע במטרת התקן הבינלאומי לפיו: "בתקן זה נעשה שימוש במונח הכנסות, הכולל הן הכנסות והן רווחים, במקום המונח הכנסה", הושמט בתקן זה.
6. המשפט אשר מופיע בסעיף 12 לתקן הבינלאומי בו נקבע: "כגון גביית תשלומי טלפון וחשמל על ידי ישות ממשלתית עבור ישויות המספקות שירותים כאלה", הושמט מתקן זה.

נספח 3 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 9, הכנסות מעסקאות חליפין, לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 18, הכנסות

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

בנספח זה, לא מפורטים ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 9 לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 9. הבדלים אלה מפורטים בנספח 2.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 9, הכנסות מעסקאות חליפין, מתבסס בעיקרו על תקן חשבונאות בינלאומי מספר 18, הכנסות. להלן ההבדלים העיקריים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 9 לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 18:

1. שמו של תקן חשבונאות ממשלתי מספר 9 שונה מזה של תקן חשבונאות בינלאומי מספר 18, על מנת להבהיר כי תקן חשבונאות ממשלתי מספר 9 אינו עוסק בהכנסות מעסקאות שאינן חליפין.
2. הגדרת הכנסות בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 9, דומה להגדרה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 18. ההבדל העיקרי ביניהם מתבטא בכך שההגדרה בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 18 מתייחסת לפעילויות רגילות.
3. בעת פרסום תקן זה, הוועדה הבינלאומית של המגזר הציבורי לא בחנה את ישימות תקן חשבונאות בינלאומי מספר 41, חקלאות, לגבי ישויות מהמגזר הציבורי, לפיכך תקן חשבונאות ממשלתי מספר 9, אינו משקף את השינויים שנעשו בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 18 בעקבות פרסומו של תקן חשבונאות בינלאומי מספר 41.
4. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 9, כולל פרשנויות נוספות לאלה שבתקן חשבונאות בינלאומי מספר 18 על מנת להבהיר את ישימות התקן לטיפול החשבונאי על ידי ישויות ממשלתיות.
5. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 9 כולל מונחים השונים, במקרים מסוימים, מתקן חשבונאות בינלאומי מספר 18. הדוגמאות המשמעותיות ביותר הן שימוש במונחים כגון ישות, דוח על הביצוע הכספי ונכסים נטו/הון עצמי בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 9; המונחים המקבילים בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 18 הם ישות, מאזן והון עצמי.

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית

חברי הוועדה

רו"ח רוני אלרואי - יו"ר הוועדה

רו"ח יגאל גוזמן

רו"ח דוד גולדברג

רו"ח רם לוי

ד"ר אייל סולגניק, רו"ח

מר יוסי שטראוס

צוות מקצועי

רו"ח חיה פרשר

רו"ח איריס אלדר

יועץ מקצועי לוועדה

רו"ח ניר זיכלינסקי

משקיפה

גבי עדי כהן

צוות מקצועי אד-הוק

רו"ח זולי אבגנים

רו"ח ליאור אגאי

רו"ח אלי ביתן

מר ערן הראל

רו"ח יאיר טל

רו"ח רויטל מדר דונסקוי

רו"ח גיל משה

רו"ח יפית נומברג

רו"ח אביחי רוזוג