

הבדלים בין תקן 43 ל- IFRS 15 ובין תקן 43 לתקנים הישנים

בחודש אוקטובר 2022 פרסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבוניות את תקן חשבוניות מספר 43, *הכנסות מחוזים עם לקוחות* (להלן: "התקן החדש" או "התקן"), המחליף את תקן חשבוניות מספר 25, *הכנסות*, תקן חשבוניות מספר 4, *עבודות על פי חוזה ביצוע*, תקן חשבוניות מספר 2, *הקמת בניינים למכירה*, הבהרה 8, *דיווח הכנסות על בסיס ברוטו או על בסיס נטו* והבהרה 9, *הכנסות מעסקאות תוכנה*.

בחודש פברואר 2024, פורסם תקן חשבוניות מספר 43 (מעודכן 2024). מועד התחילה המקורי של התקן היה ה- 1 בינואר 2024. המטרה העיקרית של התיקון היא מתן דחייה למועד התחילה של התקן בשנה (כלומר, לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2025 או לאחריו), לאור הצורך בהיערכות נרחבת הנדרשת ליישום התקן והמגבלות המשמעותיות על פעילות התאגידים, בצד מחסור בכוח אדם הנובעים ממלחמת חרבות ברזל.

הבדלים בין תקן חשבוניות מספר 43 לבין IFRS 15:

התקן מבוסס בעיקרו על תקן דיווח כספי בינלאומי 15 (להלן: "התקן הבינלאומי" או "IFRS 15") (רבות ההבהרות שפורסמו לתקן. עם זאת, להלן הנושאים העיקריים בהם התקן שונה מהתקן הבינלאומי).

1. הקמת יחידות בניה למכירה

א. ספים כמותיים (תקן חשבוניות 43 סעיפים 48ג-49ג)

- (i) בהתאם לסעיף 36 לתקן, בשלבים המוקדמים של חוזים למכירת יחידות בנייה המקיימים את התנאים בסעיף 30(ג) שבהם מחויבות הביצוע מקוימת לאורך זמן, מדידה באופן סביר של ההתקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע (ולפיכך של תוצאות מחויבות הביצוע) לא תתאפשר אם שיעור ההתקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע **לא הגיע ל-25%**.
- (ii) לצורך יישום התקן, התנאי בסעיף 9 לקיום חוזה אינם מתקיימים אם הישות לא גבתה מהלקוח 15% מהתמורה לה היא זכאית על פי החוזה.

ב IFRS 15 לא נכללה התייחסות ספציפית לספים כמותיים המתייחסים להקמת יחידות בנייה למכירה כפי שצוין לעיל.

ב. קיומו של רכיב מימון משמעותי (תקן חשבונאות 43 סעיף ג50)

כהקלה מעשית, במקרים שבהם ישות מעבירה שליטה על יחידת בנייה לאורך זמן, ישות אינה צריכה להתאים את סכום התמורה שהובטחה בגין השפעות של רכיב מימון משמעותי אם הישות צופה, במועד ההתקשרות בחוזה, **שהלקוח ישלם עבור יחידת הבנייה את מלוא התמורה שהובטחה במהלך תקופת ההקמה ועד שנה אחת לאחר המועד שבו הישות תמסור את יחידת הבנייה שהובטחה ללקוח.** ההקלה לעיל לא ניתנה ב IFRS 15.

ג. עסקת קומבינציה:

(1 עסקת קומבינציה בעין (תקן חשבונאות 43 סעיפים ג53-57)

- (i) בעסקת קומבינציה בעין היזם מתחייב לספק שירותי בנייה לבעל הקרקע בתמורה לחלק מהקרקע (להלן: הקרקע הנרכשת). בהתאם לכך, יש להכיר בקרקע שנרכשה ובהתחייבות למתן שירותי בנייה. על מנת לקבוע את מחיר העסקה עבור חוזים שבהם הלקוח מבטיח תמורה שאינה במזומן, על הישות למדוד בשווי הוגן את התמורה שאינה במזומן, דהיינו את הקרקע. אם ניתן לאמוד את השווי ההוגן של הקרקע באופן סביר, התמורה בגין מתן שירותי הבנייה תימדד לפי שווי ההוגן של הקרקע. במקרים שבהם הישות אינה מסוגלת לאמוד באופן סביר את השווי ההוגן של התמורה שאינה במזומן (הקרקע), עליה למדוד את התמורה בעקיפין בהתייחס למחיר המכירה הנפרד של שירותי הבנייה שהובטחו ללקוח. שתי השיטות אמורות להביא לאותה תוצאה.
- (ii) שינויים בעלויות הבנייה לאחר מועד ההכרה במלאי הקרקע (אשר יש בהם כדי להשפיע על מחיר המכירה הנפרד של שירותי הבנייה) יזקפו לרווח או הפסד ולא למלאי הקרקע.
- (iii) במועד ההתקשרות בעסקת הקומבינציה, על הישות לבחון את השירותים שהובטחו ולזהות כמחויבות ביצוע כל הבטחה להעביר ללקוח סחורה או שירות שהם מובחנים.
- (iv) ההקלה המעשית בסעיף ג50 אינה חלה על מרכיב מתן שירותי הבנייה בעסקאות קומבינציה, מאחר שמרכיב זה במהותו מהווה עסקת מימון.

עסקת קומבינציית תמורות (תקן חשבונאות 43 סעיף 58) (2)

בעסקת קומבינציית תמורות היזם מתחייב להעביר שיעור מוגדר מהתמורה שתקבל ממכירת יחידות בנייה שיבנו על הקרקע בתמורה לקרקע. בהתאם לכך, יש להכיר בקרקע שנרכשה ובהתחייבות פיננסית, לפי השווי ההוגן של ההתחייבות הפיננסית שנוצרה בגין התשלומים העתידיים הצפויים.

ב IFRS 15 לא נכללה התייחסות ישירה לטיפול החשבונאי בעסקאות קומבינציה, אם כי הטיפול החשבונאי לעיל זהה, במרבית המקרים, לטיפול החשבונאי שמיושם בתקן הבינלאומי.

2. הכרה בהכנסה כאשר הקריטריונים לזיהוי חוזה אינם מתקיימים (תקן חשבונאות 43 סעיף 13)

בהתאם ל-IFRS 15 ישות תוכל להכיר בהכנסה בגין תמורה שמתקבלת מהלקוח רק בהתקיים אחד משני תנאים המפורטים בסעיף 15 ל-IFRS 15. לעומת זאת, סעיף 13 לתקן, בדומה לתקינה האמריקאית, מוסיף תנאי נוסף אשר בהתקיימו ניתן להכיר בהכנסה. התנאי הינו שהישות העבירה שליטה על הסחורות או השירותים בגין מתייחסת התמורה שהתקבלה, הישות הפסיקה להעביר ללקוח סחורות או שירותים ואין לה מחויבות לפי החוזה להעביר סחורות או שירותים נוספים, והתמורה שהתקבלה מהלקוח אינה ניתנת להחזר.

3. הקלות בדרישות הגילוי

סעיפים אחידים מתקן IFRS 15 (בעיקר דרישות גילוי) הושמטו מתקן חשבונאות מספר 43 לאור חוסר רלוונטיות לחברות פרטיות עליהן חל התקן.

הבדלים בין תקן חשבונאות מספר 43 לבין התקנים הישנים:

להלן הנושאים העיקריים בהם התקן שונה מתקני חשבונאות ישראליים קודמים:

תקן חשבונאות מספר 25, 2, 4, ו-25	תקן חשבונאות 43	בסיס להכרה בהכנסה
הכרה בהכנסה מבוססת בעיקר על העברת הסיכונים והתשואות ללקוח. להלן הסעיפים העיקריים המתארים להכרה בהכנסה. <u>מכירת סחורות</u> 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 (retains) מעורבות ניהולית נמשכת ברמה המאפיינת, דרך כלל, בעלות ואינה שומרת את השליטה האפקטיבית על הסחורות שנמכרו; (ג) סכום ההכנסות ניתן למדידה באופן מהימן; (ד) צפוי שההטבות הכלכליות הקשורות לעסקה יזרמו לישות; וכן (ה) העלויות שהתהוו או שיתהוו בגין העסקה ניתנות למדידה באופן מהימן. <u>הספקת שירותים</u> כאשר תוצאתה של עסקה הכרוכה בהספקת שירותים ניתנת לאמידה באופן מהימן, ההכנסות הקשורות	הכרה בהכנסה מבוססת בעיקר על העברת השליטה בנכס ללקוח. להלן הסעיפים העיקריים המתארים התנאים להכרה בהכנסה. עקרון הליבה של התקן הוא שישות מכירה בהכנסות על מנת לתאר את ההעברה של סחורות או של שירותים שהובטחו ללקוחות בסכום שמשקף את התמורה שישות צופה להיות זכאית לה עבור סחורות או שירותים אלה. ישות מכירה בהכנסות בהתאם לעקרון ליבה זה על ידי יישום השלבים הבאים: שלב 1: זיהוי החוזה (החוזים) עם לקוח 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 ישות תכיר בהכנסות כאשר (או ככל ש) הישות מקיימת מחויבות ביצוע על ידי העברה של סחורה או של שירות שהובטחו (כלומר נכס) ללקוח. נכס מועבר כאשר (או ככל ש) הלקוח משיג שליטה על נכס זה ישות מעבירה שליטה על סחורה או על שירות לאורך זמן, ולפיכך, מקיימת מחויבות ביצוע ומכירה בהכנסות לאורך	

לעסקה יוכרו בהתאם לשלב ההשלמה של העסקה בסוף תקופת הדיווח. תוצאת העסקה ניתנת לאמידה באופן מהימן כאשר כל התנאים הבאים מתקיימים: (א) סכום ההכנסות ניתן למדידה באופן מהימן ; (ב) צפוי שההטבות הכלכליות הקשורות לעסקה יזרמו לישות ; (ג) שלב ההשלמה של העסקה בסוף תקופת הדיווח ניתן למדידה באופן מהימן ; וכן (ד) העלויות שהתהוו במסגרת העסקה והעלויות הנדרשות להשלמתה ניתנות למדידה באופן מהימן. [תקן חשבונאות מספר 25 סעיפים 14 ו- 20]	זמן, אם אחד מהקריטריונים הבאים מתקיים : (א) הלקוח מקבל וצורך בו זמנית את ההטבות המסופקות על ידי ביצועי הישות ככל שהישות מבצעת ; (ב) ביצועי הישות יוצרים או משפרים נכס (לדוגמה, עבודה בתהליך) אשר נשלט על ידי הלקוח תוך כדי יצירתו או שיפורו ; או (ג) ביצועי הישות אינם יוצרים נכס עם שימוש אלטרנטיבי לישות ולישות יש זכות לתשלום הניתנת לאכיפה עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד. אם מחויבות ביצוע אינה מקוימת לאורך זמן בהתאם לקריטריונים הנ"ל, ישות מקיימת את מחויבות הביצוע בנקודת זמן. תקן חשבונאות מספר 43 -סעיף ד' (מבוא) וסעיפים 27, 30 ו-31]	
אין התייחסות	תיקון חוזה הוא שינוי בתחולה או במחיר (או שניהם) של חוזה שאושר על ידי הצדדים לחוזה. בתקן קיימות הנחיות לזיהוי מצבים בהם תיקון חוזה מטופל כחוזה נפרד ומצבים בהם לא. [תקן חשבונאות מספר 43 סעיפים 16-19]	תיקוני חוזה

תקני חשבונאות מספר 2,4, ו-25	תקן חשבונאות 43	אחריות
אין התייחסות ספציפית לסוגי אחריות. אולם, התקן קובע כי 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. כלומר, בעת הכרה בהכנסה מוכרת הפרשה בגין האחריות. [תקן חשבונאות מספר 25 סעיף 19]	בעת זיהוי מחויבויות ביצוע בחוזה עם לקוח, על ישות המספקת אחריות יחד עם המכירה של מוצר (בין אם סחורה או שירות) לבחון האם האחריות מהווה מחויבות ביצוע נפרדת. סוגי אחריות אחדים מספקים ללקוח ביטחון שהמוצר המתייחס יתפקד כפי שהצדדים התכוונו מאחר שהמוצר עונה על המפרטים שהוסכם עליהם. סוגי אחריות אחרים מספקים ללקוח שירות בנוסף לביטחון שהמוצר עונה על המפרטים שהוסכם עליהם. בתקן קיימות הנחיות להערכה האם האחריות מספקת ללקוח שירות בנוסף לביטחון שהמוצר עונה על המפרטים שהוסכם עליהם. אם אחריות, או חלק מאחריות, מספקת ללקוח שירות בנוסף לביטחון שהמוצר עונה על המפרטים שהוסכם עליהם, השירות שהובטח הינו מחויבות ביצוע נוספת. [נספח ב לתקן חשבונאות מספר 43 סעיפים 53ב-58]	

תקני חשבונאות מספר 2, 4, ו-25	תקן חשבונאות 43	
אין התייחסות	אם ישות מעניקה ללקוח את האופציה לרכוש סחורות או שירותים נוספים בחוזה, אופציה זו יוצרת מחויבות ביצוע בחוזה רק אם האופציה מספקת זכות מהותית ללקוח שהוא לא היה מקבל אלמלא התקשר בחוזה זה. אם האופציה מספקת זכות מהותית ללקוח, על הישות להקצות חלק ממחיר העסקה למחויבות הביצוע בגין האופציה. [נספח ב לתקן חשבונאות מספר 43 סעיפים 12ב-16]	אופציות של לקוח לסחורות או שירותים נוספים
ההכרה בהכנסות מדמי הצטרפות, כניסה וחברות תלויה במהות השירותים שסופקו. אם דמי ההצטרפות, הכניסה או החברות מקנים חברות בלבד, וכל יתר השירותים או המוצרים משולמים בנפרד במחירים זהים לאלה שמשלמים מי שאינם חברים, או אם קיים מנוי שנתי נפרד, דמי ההצטרפות, הכניסה או החברות מוכרים כהכנסות בתנאי שלא קיימת אי-וודאות משמעותית באשר ליכולת הגבייה. אם דמי ההצטרפות, הכניסה או החברות מקנים לחבר את הזכות לשירותים או פרסומים שיסופקו במהלך תקופת החברות, או לרכישת סחורות או שירותים במחירים הנמוכים מאלה שמשלמים מי שאינם חברים, דמי ההצטרפות, הכניסה או החברות מוכרים באופן המשקף את העיתוי, המהות והערך של ההטבות שסופקו. [תקן חשבונאות מספר 25 נספח א' סעיף 17]	כאשר ישות גובה מלקוח במועד ההתקשרות בחוזה או בסמוך למועד זה עמלה מראש שאינה ניתנת להחזר, אזי על מנת לזהות מחויבויות ביצוע בחוזים כאלה, ישות תעריך אם העמלה מתייחסת להעברה של סחורה או שירות שהובטחו. אם העמלה מראש מהווה תשלום מקדמה עבור סחורות או שירותים עתידיים, היא תוכר כהכנסות כאשר סחורות או שירותים עתידיים אלה יסופקו. ישות עשויה לגבות עמלה שאינה ניתנת להחזר כפיצוי עבור עלויות שהתהוו בהקמת חוזה, אם פעילויות הקמה אלה אינן מקיימות מחויבות ביצוע, הישות תתעלם מפעילויות אלה (ומהעלויות המתייחסות אליהן) בעת מדידת התקדמות. זאת מאחר שהעלויות של פעילויות הקמה אינן מתארות את ההעברה של השירותים ללקוח. הישות תעריך אם כתוצאה מעלויות שהתהוו בהקמת חוזה נוצר נכס בהתאם לסעיף 65. [תקן חשבונאות מספר 43 סעיפים 8ב-11 ו-23].	עמלות מראש שאינן ניתנות להחזר (ועלויות מתייחסות אחידות)

תקני חשבוונאות מספר 2,4, ו-25	תקן חשבוונאות 43	
אין התייחסות ספציפית לתמורה משתנה. אולם, קיימת התייחסות כללית לכך שהכנסות ימדדו לפי השווי ההוגן של התמורה שהתקבלה או שצפויה להתקבל בניכוי החזרות צפויות, הנחות כמות והנחות מזומן. במקרה שבו לא ניתן לאמוד בצורה מהימנה את תמורת המכירה, החברה דוחה את מועד ההכרה בהכנסה עד לנקודת זמן שבה ניתן לאמוד את התמורה בצורה מהימנה. במקרים בהם קבלתם של דמי רישיון או תמלוגים מותנית בהתרחשות אירוע עתידי, ההכנסות מוכרות רק כאשר צפוי שדמי הרישיון או התמלוגים יתקבלו, מצב המתקיים, בדרך כלל, עם התרחשות האירוע. [תקן חשבוונאות מספר 25 סעיף 10, נספח א לתקן חשבוונאות מספר 25 סעיף 20].	אם התמורה שהובטחה בחוזה כוללת סכום משתנה, ישות תאמוד את סכום התמורה לו הישות תהיה זכאית בתמורה להעברת הסחורות או השירותים שהובטחו ללקוח. סכום התמורה יכול להשתנות כתוצאה מהנחות, הוזלות, החזרים, זיכויים, ויתורים על מחיר, תמריצים, בונוסים בגין ביצועים, קנסות או פריטים דומים אחרים. התמורה שהובטחה יכולה אף להשתנות אם הזכאות של הישות לתמורה מותנית בהתרחשות או אי התרחשות של אירוע עתידי. התקן מספק שיטות לאמידת הסכום של תמורה משתנה, כמו גם הנחיות להגבלת אומדנים של תמורה משתנה כך שתמורה משתנה תיכלל במחיר העסקה רק במידה שצפוי ברמה גבוהה שביטול משמעותי בסכום ההכנסות המצטברות שהוכרו לא יתרחש כאשר אי הוודאות הקשורה לתמורה המשתנה תתברר לאחר מכן. כמו כן קיימות הנחיות לביצוע הערכה מחדש של תמורה משתנה בסוף כל תקופת דיווח ועדכון מחיר העסקה בהתאם. [תקן חשבוונאות מספר 43 סעיפים 41-46 ו-41ב-44].	תמורה משתנה
אין התייחסות	מקדמה של לקוח לישות שאינה ניתנת להחזר מעניקה ללקוח זכות לקבל סחורה או שירות בעתיד (ומחייבת את הישות להיות מוכנה להעביר סחורה או שירות). עם זאת, לקוחות עשויים שלא לממש את כל הזכויות החוזיות שלהם. זכויות אלה שלא מומשו מכונות לעיתים קרובות Breakage. התקן מספק הנחיות לגבי הכרה בהכנסה בגין זכויות של לקוחות שלא מומשו (Breakage). [תקן חשבוונאות מספר 43 סעיפים 80ב-83].	זכויות של לקוחות שלא מומשו

תקני חשבונאות מספר 2,4, ו-25	תקן חשבונאות 43	
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 ו/או המזומנים שהישות זכאית לקבל. כאשר ההסדר כולל למעשה עסקת מימון, השווי ההוגן של התמורה ייקבע על ידי היוון כל התקבולים העתידיים בשיעור הריבית המתאים, כאשר ההפרש בין השווי ההוגן והסכום הנקוב של התמורה מוכר כהכנסת ריבית ונמדד בהתאם לשימוש בשיטת הריבית האפקטיבית.	בקביעת מחיר העסקה, על ישות להתאים את סכום התמורה שהובטחה בגין השפעות של ערך הזמן של הכסף אם עיתוי התשלומים שהוסכם בין הצדדים לחוזה מספק ללקוח או לישות הטבה משמעותית של מימון של העברת הסחורות או השירותים ללקוח. בנסיבות אלה, החוזה מכיל רכיב מימון משמעותי. המטרה בעת התאמת סכום התמורה שהובטחה בגין רכיב מימון משמעותי היא שישות תכיר בהכנסות בסכום שמשקף את המחיר שהיה על לקוח לשלם עבור סחורות או שירותים שהובטחו אם הלקוח היה משלם במזומן עבור סחורות או שירותים אלה כאשר (או ככל ש) הם מועברים ללקוח (כלומר מחיר המכירה במזומן). התקן מכיל הנחיות לקביעת קיומו של רכיב מימון משמעותי בחוזה וקובע כי על ישות להציג את השפעות המימון (הכנסות או הוצאות ריבית) בנפרד מהכנסות מחוזים עם לקוחות בדוח על הרווח הכולל. ישות תביא בחשבון את כל העובדות והנסיבות הרלוונטיות בהערכה אם חוזה מכיל רכיב מימון ואם רכיב מימון זה הוא משמעותי לחוזה, כולל את השתיים הבאות: א. ההפרש, אם קיים, בין הסכום של התמורה שהובטחה לבין מחיר המכירה במזומן של הסחורות או השירותים שהובטחו; וכן ב. ההשפעה המשולבת של שני הבאים: (i) אורך הזמן החזוי בין המועד שבו הישות מעבירה את הסחורות או השירותים שהובטחו ללקוח לבין המועד שבו הלקוח משלם עבור סחורות או שירותים אלה; וכן (ii) שערי ריבית השוררים בשוק הרלוונטי.	קיום של רכיב מימון משמעותי בחוזה

[תקן חשבוונאות מספר 25 סעיפים 11 ו-30, נספח א' סעיף 8].	כהקלה מעשית, ישות אינה צריכה להתאים את סכום התמורה שהובטחה בגין השפעות של רכיב מימון משמעותי אם הישות מצפה, במועד ההתקשרות בחוזה, שהתקופה בין המועד שבו הישות מעבירה סחורה או שירות שהובטחו ללקוח לבין המועד שבו הלקוח משלם עבור סחורה או שירות אלה תהיה שנה אחת או תקופה קצרה משנה אחת. הקלה מעשית נוספת ניתנה במקרים בהם ישות מעבירה שליטה על יחידות בנייה לאורך זמן- ראו התייחסות נפרדת להלן (סעיף 50ג). [תקן חשבוונאות מספר 43 סעיפים 47-51, ב59]	
קיימת התייחסות ספציפית בנוגע לעסקאות חליפין לשירותי פרסום. [נספח א לתקן חשבוונאות מספר 25 סעיף 21].	אין התייחסות	עסקאות חליפין לשירותי פרסום
אין התייחסות.	ישות תטפל בתמורה לשלם ללקוח כהקטנה של מחיר העסקה, אלא אם התשלום ללקוח הוא עבור סחורה או שירות מובחנים שהלקוח מעביר לישות. אם התמורה לשלם ללקוח כוללת סכום משתנה, ישות תאמוד את מחיר העסקה (כולל הערכה אם האומדן של התמורה המשתנה הוא מוגבל) בהתאם להנחיות התקן. [תקן חשבוונאות מספר 43 סעיפים 54-55 ו-62ב].	תמורה לשלם ללקוח

תקני חשבונאות מספר 2,4, ו-25	תקן חשבונאות 43	
הקריטריונים להכרה בתקן זה מיושמים, בדרך כלל, לכל עסקה. עם זאת, בנסיבות מסוימות יש צורך ליישם את הקריטריונים להכרה לרכיבים הניתנים לזיהוי נפרד של עסקה אחת, על מנת לשקף את מהותה של העסקה. לדוגמה, כאשר מחיר המכירה של מוצר כולל סכום הניתן לזיהוי בגין שירותי המשך, סכום זה נדחה ומוכר כהכנסות על פני תקופת ביצוע השירותים. בתקן הישראלי הקודם לא קיימת התייחסות לשיטות להקצאת מחיר המכירה לרכיבים הנפרדים. [תקן חשבונאות מספר 25 סעיף 13].	ישות תבצע הקצאה של מחיר העסקה לכל מחויבות ביצוע שווהתה בחוזה על בסיס יחסי של מחיר המכירה הנפרד. התקן כולל שיטות מתאימות לאמידת מחיר המכירה הנפרד של הסחורה או השירותים, כמו גם הנחיות להקצאת הנחות ותמורה משתנה. [תקן חשבונאות מספר 43 סעיפים 56-58 ו-63ב-73].	הקצאת מחיר העסקה למחויבויות ביצוע
אין התייחסות	ישות תכיר כנכס את העלויות התוספתיות של השגת חוזה עם לקוח אם הישות מצפה להשיב עלויות אלה. העלויות התוספתיות של השגת חוזה הן אותן עלויות שמתהוות לישות על מנת להשיג חוזה עם לקוח ושלא היו מתהוות לה אם החוזה לא היה מושג. כהקלה מעשית, ישות עשויה להכיר בעלויות אלה כהוצאה אם תקופת ההפחתה של הנכס שהישות הייתה מכירה אילולא כן היא שנה אחת או תקופה קצרה יותר. [תקן חשבונאות מספר 43 סעיפים 61-64].	עלויות תוספתיות להשגת חוזה

תקני חשבונאות מספר 2,4, ו-25	תקן חשבונאות 43	
אין התייחסות	אם העלויות שהתהוו בקיום חוזה עם לקוח אינן בתחולה של תקן אחר ישות תכיר כנכס בעלויות שהתהוו לקיום חוזה רק אם עלויות אלה מקיימות את כל הקריטריונים הבאים : א. העלויות מתייחסות במישרין לחוזה, או לחוזה צפוי, שהישות יכולה לזהות באופן ספציפי (לדוגמה, עלויות המתייחסות לשירותים שיסופקו בהתאם לחידוש חוזה קיים או עלויות של עיצוב נכס שיועבר בהתאם לחוזה ספציפי שטרם אושר) ; ב. העלויות מייצרות או משפרות את המשאבים של הישות שישמשו לקיום (או להמשך קיום) מחויבויות ביצוע בעתיד ; וכן ג. חזוי שהעלויות יושבו. עבור עלויות שהתהוו על מנת לקיים חוזה עם לקוח שהן בתחולת תקן אחר, ישות תטפל בעלויות אלה בהתאם לתקנים אחרים אלה. בתקן מפורטות עלויות המתייחסות במישרין לחוזה (או לחוזה צפוי ספציפי) וכן מפורטות עלויות שעל ישות להכיר כהוצאות בעת התהוותן. [תקן חשבונאות מספר 43 סעיפים 65-68].	עלויות לקיום חוזה

תקני חשבונאות מספר 2,4, ו-25	תקן חשבונאות 43	
אין התייחסות	בתקן קיימות הנחיות להפחתה של נכס בגין חוזה שהוכר בגין עלויות תוספתיות של השגת חוזה ו/או עלויות לקיום חוזה, כמו גם הנחיות להכרה בהפסד מירידת ערך של נכסים אלה. עלויות תוספתיות של השגת חוזה ו/או עלויות לקיום חוזה שהוכרו כנכס בגין חוזה יופחתו על בסיס שיטתי שהוא עקבי עם ההעברה ללקוח של הסחורות או השירותים אליהם מתייחס הנכס. ישות תעדכן את ההפחתה על מנת לשקף שינוי משמעותי בעיתוי החזוי של ההעברה ללקוח של הסחורות או השירותים אליהם מתייחס הנכס. שינוי כזה יטופל כשינוי באומדן חשבונאי. [תקן חשבונאות מספר 43 סעיפים 69-71, 74-75 ו-76ב-79]	הפחתה וירידת ערך של נכס בגין חוזה
אין התייחסות	ישות תציג את החוזה בדוח על המצב הכספי כנכס בגין חוזה או כהתחייבות בגין חוזה, בהתאם ליחסים בין הביצועים של הישות לבין התשלום של הלקוח. ישות תציג את כל הזכויות הבלתי מותנות לקבלת תמורה בנפרד כחייבים. [תקן חשבונאות מספר 43 סעיפים 72-76].	הצגה

תקני חשבוונאות מספר 2,4, ו-25	תקן חשבוונאות 43	
בעת הקמת בניינים (על פי חוזה ביצוע), ההכנסה תוכר החל מהמועד שבו שיעור ההשלמה הינו מעל 25%. [תקן חשבוונאות מספר 4 סעיף 5].	אין התייחסות לרף כמותי. לגבי מחויבות ביצוע שמקוימת לאורך זמן, בנסיבות אחדות (לדוגמה, בשלבים המוקדמים של חוזה), ייתכן שישות לא תוכל למדוד באופן סביר את התוצאה של מחויבות ביצוע. [תקן חשבוונאות מספר 43 סעיף 36].	תנאי הכרה בהכנסה מעבודות על פי חוזה ביצוע של הקמת בניינים
קבלן המבצע עבודות רבות שמשך ביצוען קצר (פחות משנה) יוכל לדחות את ההכרה בהכנסה עד גמר ביצוע העבודות ומסירתן, אם הדחייה כאמור לא תביא לעיוות בתוצאות העסקיות. [תקן חשבוונאות מספר 4 סעיף 6].	אין התייחסות	דחיית הכרה בהכנסה לסיום ההקמה
ההכרה בהכנסה מפרויקט תחל בתקופת הדיווח שבה מתקיימים כל התנאים הבאים: א. שיעור ההשלמה של הפרויקט בתום תקופת הדיווח הינו 25% או יותר. ב. תמורת המכירות שנצברו מתחילת הפרויקט ועד תום תקופת הדיווח הינה 50% או יותר מסך הכנסות הפרויקט.	בשלבים המוקדמים של חוזים למכירת יחידות בנייה המקיימות את התנאים בסעיף 30(ג) שבהם מחויבות הביצוע מקוימת לאורך זמן, מדידה באופן סביר של התקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע (ולפיכך של תוצאות הביצוע) לא תתאפשר אם שיעור ההתקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות הביצוע לא הגיע ל-25 אחוז.	תנאי הכרה בהכנסה ממכירת דירות מגורים (הקמת בניינים למכירה)

ג. סך הכנסות הפרויקט וסך עלויות הפרויקט ידועים או ניתנים לאומדן מהימן. ד. לא קיימת אי ודאות מהותית באשר ליכולת הגוף המדווח להשלים את בניית הפרויקט ולעמוד בתנאים החוזיים עם הרוכשים. [תקן חשבונאות מספר 2 סעיף 4].	[תקן חשבונאות מספר 43 סעיף ג48].	
תקן חשבונאות מספר 2 מתייחס בהוראות המדידה לפרויקט בכללותו. פרויקט מוגדר כמבנה, קבוצת מבנים או מתחם בנייה שלם הנבנים לשם מכירתם או מכירת חלקים מתוכם. [תקן חשבונאות מספר 2]	יש לזהות את מחויבויות הביצוע בחוזה. אם סחורות או שירותים אלה מובחנים, ההבטחות הן מחויבויות ביצוע והן מטופלות בנפרד. ברוב המקרים, במכירת יחידות בנייה, המחויבות הביצוע תהיה יחידת הבנייה. [תקן חשבונאות מספר 43, סעיפים 20-26].	יחידת מדידה
סעיפים 5 ו-6 לתקן 2 מתייחסים לאופן המדידה של ההכנסות וההוצאות שתיזקפנה בתקופת הדיווח. סעיפים 12-15 לתקן 4 מתייחסים לאופן המדידה של ההכנסה והרווח שיזקפו בתקופת הדוח. אופן המדידה לעיל שונה ממדידת ההכנסות לפי תקן חשבונאות מספר 43. [תקן חשבונאות מספר 2 סעיפים 5 ו-6, תקן חשבונאות מספר 4 סעיפים 12-15].	לכל מחויבות ביצוע שמקוימת לאורך זמן, הישות תכיר בהכנסות לאורך זמן על ידי מדידת ההתקדמות לקראת קיום מלא של מחויבות ביצוע זו. תקן 43 מפרט את השיטות למדידת ההתקדמות. [תקן חשבונאות מספר 43 סעיפים 32-36].	מדידת ההכנסות, ההוצאות והרווח בהקמת בניינים למכירה ובעבודות על פי חוזה ביצוע

תקני חשבונאות מספר 2,4, ו-25	תקן חשבונאות 43	
אין התייחסות להקלה	ישנה הקלה בהקמת יחידות בנייה למכירה כך שבמקרים בהם החברה מעבירה שליטה על יחידת בנייה לאורך זמן, היא אינה צריכה להתאים את סכום התמורה שהובטחה בגין השפעות של רכיב מימון משמעותי אם היא צופה, במועד ההתקשרות בחוזה, שהלקוח ישלם עבור יחידת הבנייה את מלוא התמורה שהובטחה במהלך תקופת ההקמה ועד שנה אחת לאחר המועד בו תמסור את יחידת הבנייה שהובטחה ללקוח. [תקן 43 חשבונאות סעיף ג50]	קיומו של רכיב מימון משמעותי- יחידות בנייה
נרכשה קרקע או זכות שימוש בקרקע עבור הפרויקט תמורת שירותי בנייה שיינתנו במסגרת הפרויקט: • עלות הקרקע תירשם בסכום העלות החזויה של שירותי הבנייה. במקביל תירשם התחייבות למתן שירותי בנייה באותו הסכום. רישום זה יעשה במועד התגבשות ההתחייבות למתן שירותי בנייה ובכל מקרה לא יאוחר ממועד קבלת היתר הבנייה. • עלות הקרקע (הזהה לעלות החזויה של שירותי הבנייה, כאמור ב-א' לעיל) תהווה חלק מעלויות הפרויקט. שינויים באומדן העלות של שירותי הבנייה במהלך הביצוע של הפרויקט ייזקפו גם הם לעלויות הפרויקט.	יש להכיר בקרקע שנרכשה ובהתחייבות למתן שירותי בנייה. על מנת לקבוע את מחיר העסקה עבור חוזים שבהם הלקוח מבטיח תמורה שאינה במזומן, על הישות למדוד בשווי הוגן את התמורה שאינה במזומן, דהיינו את הקרקע. אם ניתן לאמוד את השווי ההוגן של הקרקע באופן סביר, התמורה בגין מתן שירותי הבנייה תימדד לפי שווי ההוגן של הקרקע. במקרים שבהם הישות אינה מסוגלת לאמוד באופן סביר את השווי ההוגן של התמורה שאינה במזומן (הקרקע), עליה למדוד את התמורה בעקיפין בהתייחס למחיר המכירה הנפרד של שירותי הבנייה שהובטחו ללקוח. שתי השיטות אמורות להביא לאותה תוצאה.	עסקאות קומבינציה

שוויים של שירותי הבנייה הניתנים לבעל הקרקע לא יהווה חלק מהכנסות הפרויקט. [תקן חשבוונאות 2 סעיף 16]	[תקן חשבוונאות 43 סעיף ג54]	
---	-----------------------------	--