

## תקן חדש בנושא הכרה בהכנסה IFRS 15 "הכנסות בגין חוזים עם לקוחות"

בשורה התחתונה:

- IFRS 15 "הכנסות בגין חוזים עם לקוחות" (להלן – "התקן") מציג מנגנון מקיף ואחיד המסדיר את הטיפול החשבונאי בהכנסות הנובעות מחוזים עם לקוחות. התקן מבטל את תקן חשבונאות בינלאומי IAS 18 "הכנסות" ותקן חשבונאות בינלאומי IAS 11 "חוזי הקמה" והפרשנויות הנלוות להם.
- העיקרון המנחה הוא שההכרה בהכנסה תשקף את העברת הסחורות או השירותים ללקוחות בסכום המייצג את ההטבות הכלכליות שהישות צופה לקבל בתמורה להם.
- התקן מציג מדריך מבוסס כללים נרחב יותר מהתקנים הקיימים כיום. התקן עשוי להשפיע על רוב הישויות, בהיקף כזה או אחר. נוסף על כך, בישויות מסוימות, התקן עשוי לגרום לשינויים משמעותיים במועד ההכרה בהכנסה.
- ישויות צריכות לבחון את היקף השינויים העשויים להידרש לגבי תהליכים, מערכות מידע ובקורות פנימיות כתוצאה מיישום מודל ההכרה בהכנסה החדש והגילוי המורחב הנדרש לפי התקן.
- התקן ייכנס לתוקף מחייב לגבי תקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2017 כאשר יישום מוקדם אפשרי. ישויות יכולות לבחור בין יישום למפרע לבין שימוש בהוראות מעבר מתואמות.

## רקע

הועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) פרסמה תקן חדש IFRS 15 "הכנסות בגין חוזים עם לקוחות" (להלן – "התקן"). התקן מחליף את IAS 11 "חוזי הקמה", IAS 18 "הכנסות", IFRIC 13 "תכניות נאמנות לקוחות", IFRIC 18 "העברות של נכסים מלקוחות" ואת SIC 31 "הכנסות- עסקאות חליפין הכוללות שירותי פרסום".

התקן הינו תוצאה של פרויקט משותף של ה- IASB והוועדה לתקני חשבונאות בארה"ב (FASB) שהחל עוד בשנת 2002. התקן הסופי כולל שינויים בודדים בין התקינה הבינלאומית והתקינה האמריקאית בעיקר לגבי גילויים בדוחות ביניים, סף הגבייה בחוזים ומועד היישום לראשונה.

הוועדות הקימו "קבוצת ייעוץ משותפת לענייני המעבר לתקן" שתפקידה לסייע בידן לפתור את השונות בפרקטיקה ולטפל בסוגיות שיעלו עם יישום התקן. לכן, עשויות להתפרסם הבהרות נוספות בהקשר לתקן לפני שנת 2017, מועד כניסתו לתוקף מחייב.

## תחולה

מודל ההכרה בהכנסה החדש מיושם לגבי כל החוזים עם לקוחות למעט חוזים אשר בתחולת תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים כגון חכירות, חוזי ביטוח ומכשירים פיננסיים.

העברת נכסים שאינה קשורה לפעילות השוטפת של הישות (כגון מכירת רכוש קבוע, נדל"ן או נכס בלתי מוחשי) מטופלת גם היא בהתאם לדרישות ההכרה והמדידה של מודל ההכרה בהכנסה החדש.

ההכרה בהכנסות מריבית ודיבידנדים אינן בתחולת התקן החדש. כמו כן, התקן החדש אינו חל על עסקאות חליפין של פריטים לא-כספיים בין ישויות באותו קו עסקים שמטרתן לקדם מכירות ללקוחות קיימים או ללקוחות פוטנציאליים.

כאשר חוזה כולל מספר מחויבויות ביצוע ("רכיבים"), אשר חלקן בתחולת תקני IFRS אחרים, יש ליישם קודם את הוראות הפרדה והמדידה הראשונית של התקנים האחרים (אם קיימות), ולייחס את ערך השייר לרכיבים שבתחולת IFRS 15.

ישות עשויה להתקשר ב"הסכם לשיתוף פעולה" עם צד כלשהו. מדובר בחוזה השתתפות בפעילות או בתהליך בו הצדדים לחוזה חולקים את הסיכונים וההטבות הנובעים מאותה פעילות או תהליך. במקרים אלו, על הישות להעריך האם הצד לחוזה מוגדר כ"לקוח" על מנת לקבוע האם החוזה נכלל בתחולת התקן.

**'חוזה' ו'לקוח' הם מונחים מוגדרים בתקן. חוזה הינו הסכם בין שני צדדים או יותר היוצר זכויות ומחויבויות הניתנות לאכיפה. התקן קובע קריטריונים לעמידה בהגדרת חוזה. לקוח אינו כל צד לחוזה אלא צד שהתקשר בחוזה עם ישות לקבלת סחורות או שירותים בתמורה, שהינם במהלך**

**העסקים הרגיל של הישות.** במקרים מסוימים, נדרש שיקול דעת זהיר על מנת לקבוע האם חוזה הינו בתחולת התקן, במיוחד לגבי הסכמים לשיתוף פעולה.

### סקירת מודל ההכרה בהכנסה החדש

העיקרון המנחה הוא שההכרה בהכנסה תשקף את העברת הסחורות או השירותים ללקוחות בסכום המייצג את ההטבות הכלכליות שהישות צופה לקבל בתמורה. התקן צריך להיות מיושם לגבי כל חוזה בודד בנפרד. מכל מקום, ניתן ליישם את הוראות התקן על בסיס פורטפוליו של חוזים רק במידה וצפוי באופן סביר שההשפעה על הדוחות הכספיים לא תהיה שונה באופן מהותי אילו היו מיישמים את הוראות התקן לגבי כל חוזה בנפרד.

מודל חמשת השלבים:



### שלב 1: זהה את החוזה עם הלקוח

חוזה יכול להיות בכתב, בעל פה או משתמע. על החוזה לקיים את כל התנאים שלהלן:

- החוזה אושר ע"י הצדדים והם מחויבים לבצע את מחויבויותיהם לפיו.
  - זכויותיו של כל צד בסחורות או בשירותים המועברים ניתנות לזיהוי.
  - תנאי התשלום עבור הסחורות או השירותים המועברים ניתנים לזיהוי.
  - החוזה בעל מהות מסחרית (הסיכון, המועד, ותזרימי המזומנים לישות עשויים להשתנות כתוצאה מהחוזה).
  - צפוי שהישות תגבה את התמורה שהיא זכאית לה עבור הסחורות או השירותים שהועברו ללקוח.
- כאשר חוזה עם לקוח לא מקיים את כל התנאים שלעיל, הישות תמשיך לבחון את התקיימות התנאים בתקופות עוקבות.

על אף שיש לטפל בכל חוזה בנפרד, נדרש לקבץ מספר חוזים שנחתמו במקביל עם אותו צד אם המשא ומתן לגבי קבוצת החוזים נוהל כחבילה יחידה; התמורה שנקבעה בחוזה אחד תלויה במחיר או בביצוע של חוזה אחר, או הסחורות או השירותים שהובטחו בחוזים מהווים מחויבות ביצוע אחת.

לעיתים, מבצעים שינויים בתנאי החוזה כגון שינוי במחיר או בהיקף החוזה. שינוי חוזה שאושר יטופל כחוזה נפרד אם השינוי יוצר מחויבות ביצוע נפרדת ברורה ונקבעה לו תמורה נוספת שמשקפת מחיר

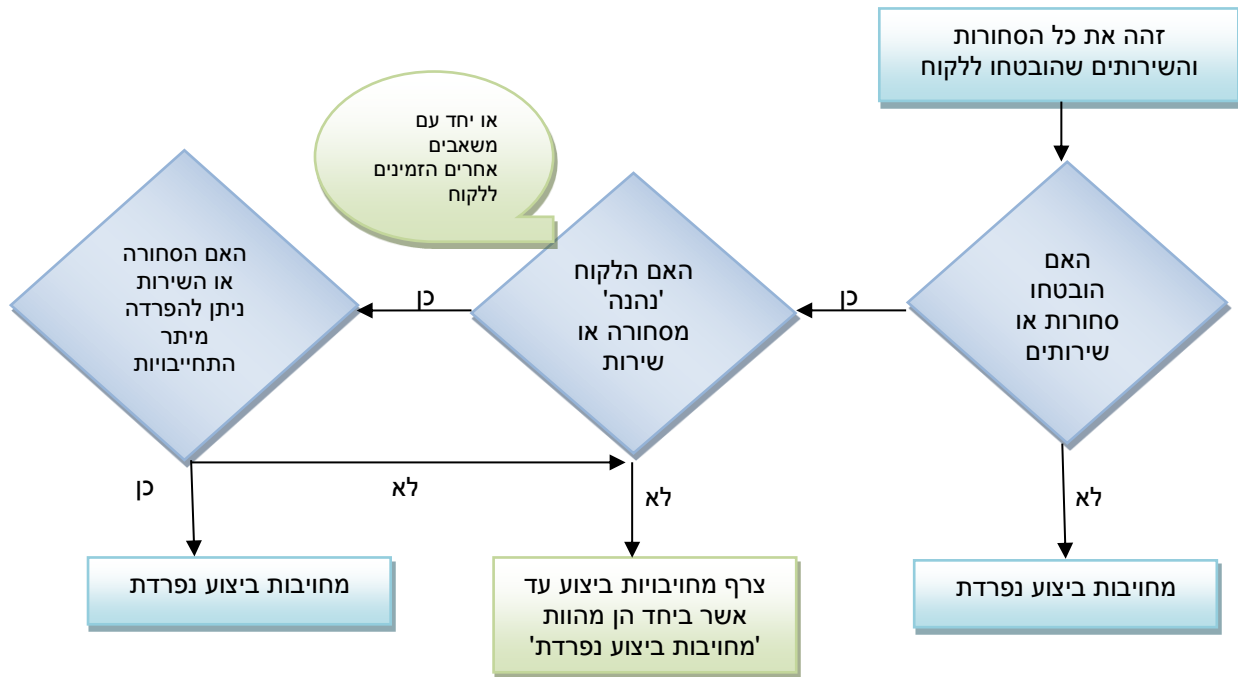
העומד בפני עצמו. במידה ותנאים אלה אינם מתקיימים, השינוי יטופל כהתאמה לחוזה המקורי. ברוב המקרים, ההשפעה תהיה באופן של "מכאן ולהבא" באמצעות הקצאת יתרת התמורה המעודכנת למחויבויות הביצוע שעדיין לא בוצעו. אולם, לגבי מחויבויות ביצוע מסוימות המסופקות לאורך זמן, השינוי יטופל למפרע באמצעות התאמה מצטברת (a cumulative catch up) להכנסות.

## שלב 2: זהה את מחויבויות הביצוע בחוזה

מחויבויות ביצוע נפרדות הן סחורות או שירותים שהובטחו ללקוח אשר מקיימות את התנאים שלהלן:

- הלקוח יכול לעשות שימוש בסחורה או בשירות בפני עצמם או בשילוב משאבים הזמינים לו; וכן
- התחייבות הישות להעברת הסחורה או השירות ללקוח ניתנת לזיהוי בנפרד מהתחייבויות אחרות בחוזה.

בנוסף, במידה ומתקיימים תנאים מסוימים, התקן קובע כי סדרה של סחורות או שירותים הניתנים להפרדה הדומים באופן מהותי ובעלי אותם דפוסי העברה ללקוח יטופלו כמחויבות ביצוע אחת.



בעת הקביעה האם התחייבות להעברת סחורה או שירות ללקוח ניתנת לזיהוי נפרד מיתר התחייבויות החוזה נדרש ניתוח של תנאי החוזה ונסיבותיו. פרמטרים העשויים להצביע על כך שמדובר בזיהוי נפרד כוללים:

- הישות לא מספקת שירות משמעותי נוסף המשלב את הסחורה או השירות הנבחרים עם סחורות או שירותים אחרים הכלולים בחוזה.

- הסחורה או השירות הנבחרים אינם משנים או מתאמים באופן משמעותי סחורה או שירות אחרים הכלולים בחוזה.
- הסחורה או השירות הנבחרים אינם משולבים באופן משמעותי או תלויים באופן משמעותי בסחורה או שירות אחרים הכלולים בחוזה.

סחורה או שירות שהועברו אינם ניתנים להפרדה, אם לא ניתן להשתמש בהם ללא סחורה או שירות שטרם הועברו (אפילו אם הסחורה או השירות שעדיין לא הועברו היו ניתנים להפרדה אילו היו מועברים ראשונים).

### שלב 3: קבע את מחיר העסקה

מחיר העסקה הוא הסכום שהישות צופה לקבל בתמורה לסחורות או לשירותים המועברים. מחיר העסקה יכול להיות סכום קבוע או משתנה. תמורה משתנה יכולה לנבוע, לדוגמה, מהנחות, החזרות, החזרים כספיים, אשראי, תמריצים, בונוסים, קנסות ופריטים דומים נוספים. על הישות לאמוד את מחיר העסקה תוך התחשבות בהשפעת התמורה המשתנה, ערך הזמן של הכסף (אם קיים מרכיב מימון משמעותי), תמורה לא כספית ותמורה כלשהי שתשולם ללקוח. ניתן לאמוד את מחיר העסקה על בסיס ההסתברות המשוקללת (הערך החזוי) או על בסיס סכום התמורה החזוי הסביר ביותר.

**'תמורה משתנה'** אינה רק תמורה התלויה בהתרחשות אירוע עתידי שאינו בשליטת המוכר (לעיתים מתייחסים לכך כ"תמורה מותנית"). תמורה משתנה כוללת כל סכום שהינו משתנה לפי החוזה, כולל, לדוגמה, תמריץ או קנס בגין ביצוע, הנחות וזכות הלקוח להחזרת הסחורות.

תמורה משתנה נכללת במחיר העסקה רק אם, ועד למידה שבה, צפוי ברמה גבוהה (highly probable), שהכללתה לא תגרום בתקופות עתידיות לביטול משמעותי של ההכנסה שהוכרה, כתוצאה מאומדן חוזר. ביטול משמעותי של ההכנסה שהוכרה מתרחש כאשר שינוי אומדן התמורה המשתנה בתקופות עוקבות גורם לקיטון משמעותי בסכום המצטבר של ההכנסות שהוכרו מהלקוח. ביטול משמעותי של ההכנסה שהוכרה עשוי להתרחש כאשר:

- סכום התמורה רגיש לשינויים שמחוץ להשפעת הישות כגון תנודתיות בשוק, שיקול דעת של צדדים שלישיים או סיכון גבוה של התיישנות המוצרים או השירותים שהובטחו בחוזה.
- אי הוודאות צפויה להימשך תקופת זמן ארוכה; או
- אין די ניסיון עבר לגבי התחייבויות ביצוע דומות או כאשר קיים טווח רחב של סכומים אפשריים.

אם הישות מגיעה למסקנה, שבשל קיומו של הסיכון לביטול משמעותי של ההכנסה, אין זה נאות לכלול את מלוא סכום התמורה המשתנה במחיר העסקה, עליה לשקול האם ראוי לכלול חלק מסכום התמורה המשתנה. ניתן לכלול במחיר העסקה חלק מסכום התמורה המשתנה אם סכום זה בפני

עצמו עומד בתנאי להכללת התמורה המשתנה במחיר העסקה (צפוי ברמה גבוהה שהכללתו לא תגרום לביטול משמעותי של ההכנסה שהוכרה כתוצאה מאומדן חוזר).

לעומת זאת, גישה שונה, שמרנית יותר, מיושמת לגבי הכרה בהכנסה מתמלוגים בגין מכירה או שימוש בקניין רוחני. לא ניתן להכיר בהכנסה בגין תמלוגים אלה אלא רק כאשר הלקוח ביצע בפועל את המכירה או השימוש המזכים את הישות בתמלוגים. הגבלה זו קיימת גם במצבים בהם לישות קיים ניסיון עבר אודות רמת המכירות או השימוש שמבצע אותו לקוח.

בהתאם למודל החדש, ההכנסה משקפת את הסכום שהישות זכאית לו לפי חוזה עם לקוח, יותר מאשר את הסכום הצפוי לגבייה בפועל. למרות זאת, אם הישות צופה שבסופו של דבר היא עשויה לקבל סכום נמוך יותר מזה שהובטח לה בחוזה (למשל היא עשויה להעניק הנחה גדולה יותר), עליה לאמוד בהתחלה את ההכנסות לפי הסכום הנמוך יותר ולהעריך את יכולת הגבייה של אותו סכום נמוך. בתקופות עוקבות, אם תהיה ראייה שסכום ההכנסות שהוכר כבר אינו ניתן לגבייה, התקן קובע כי יוכר הפסד מירידת ערך שיוצג בנפרד כהוצאה ברווח או הפסד.

כאשר חוזה כולל מרכיב מימון משמעותי, יש להתאים את מחיר העסקה בגין השפעת ערך הזמן של הכסף, והכרה בהכנסות או הוצאות מימון לאורך תקופת המימון. בתקן ניתנה הקלה פרקטית לפיה, במידה ותקופת הזמן בין העברת הסחורות או השירותים לבין התשלום אינה עולה על שנה, לא נדרש להפריד מרכיב מימון.

#### **שלב 4: ייחס את מחיר העסקה למחויבויות הביצוע**

כאשר יש לחוזה מספר מחויבויות ביצוע, הישות תייחס את מחיר העסקה למחויבויות השונות לפי יחס מחירי המכירה שלהן, כאשר הן נמכרות באופן עצמאי.

הראיה הטובה ביותר למחיר מכירה עצמאי הינו המחיר בו הסחורה או השירות נמכרים בנפרד על ידי הישות. אם מחיר כזה לא קיים על הישות להעריך אותו תוך שימוש מקסימאלי בנתונים ניתנים לצפייה (כגון מחיר שוק מתואם, עלות צפויה בתוספת רווח או בנסיבות מוגבלות מסוימות – שיטת השייר).

כאשר מחיר העסקה כולל סכום משתנה, יש לשקול האם הסכום המשתנה מתייחס לכל מחויבויות הביצוע שבחוזה או רק לחלקן. הסכום המשתנה יוקצה לכל מחויבויות הביצוע שבחוזה אלא אם כן מתקיימים קריטריונים מסוימים שנקבעו בתקן.

גם הנחות הניתנות ביחס למחיר העסקה הכוללת, מיוחסות לפי יחס מחירי המכירה העצמאיים למחויבויות הביצוע השונות. בנסיבות מסוימות ייתכן ויהיה אפשרי להקצות את ההנחה רק לחלק ממחויבויות הביצוע.

לישיות מסוימות, שלב זה יהווה סוגיה פרקטית בעת יישום התקן. בתקינה הקיימת כיום יש התייחסות מועטה לנושא אופן הקצאת ההכנסות בין הסחורות והשירותים בחוזה, ולכן ישויות יכלו להפעיל שיקול דעת בנושא. ההוראות החדשות עשויות לדרוש חישוב נפרד והקצאה שתיושם לכל חוזה בנפרד, מה שעשוי להיות מאתגר במיוחד לישויות עם חוזים רבים ושונים הכוללים מספר מחויבויות ביצוע כגון חברות טלקום. לכן, יהיה זה כדאי להיערך מראש ולשנות את אופן ההתקשרות בחוזים על מנת לחסוך בחישובים רבים בעת יישום התקן.

### **שלב 5: הכר בהכנסה כאשר הישות משלימה מחויבות ביצוע**

מחויבות ביצוע מושלמת כאשר השליטה בסחורות או בשירותים מועברת ללקוח. **שליטה** מוגדרת כ"יכולת לקבוע את השימוש בנכס ולהפיק באופן משמעותי את כל ההטבות העתידיות הנובעות ממנו". גישה זו שונה מהגישה הקיימת לפי IAS 18 לפיה ההכנסה מוכרת כאשר הסיכונים וההטבות המשמעותיים הנובעים מהבעלות על הסחורות מועברת ללקוח. זאת ועוד, לפי IAS 18 קיים הבדל בבחינה האם מדובר בסחורות או בשירותים. התקן החדש קובע גישה שונה הבוחנת האם השליטה מועברת על פני זמן או בנקודת זמן מסוימת, ללא הבדל בין מכירת סחורות והספקת שירותים.

### **הכרה בהכנסה על פני זמן**

ישות תכיר בהכנסה על פני זמן באופן שמשקף בצורה הטובה ביותר את העברת הסחורות או השירותים ללקוח, אם לפחות אחד הקריטריונים הבאים מתקיים:

- הלקוח מקבל וצורך בו זמנית את ההטבות של ביצועי הישות כאשר הישות מבצעת אותן.
- פעולות הישות יוצרות נכס או משפרות נכס קיים (כגון, עבודה בתהליך) הנמצא בשליטת הלקוח כאשר הנכס נוצר או משופר.
- פעולות הישות אינן יוצרות לה נכס בעל שימוש חלופי, וקיימת לה זכות הניתנת לאכיפה לקבלת תשלומים על הפעולות שהסתיימו עד לאותו תאריך.

בעת הבחינה האם לנכס יש שימוש חלופי, המוכר יבחן במועד ההתקשרות בחוזה, הן מבחינה חוזית והן מבחינה מעשית, האם הוא יכול להשתמש בנכס למטרה השונה מזו שנקבעה בחוזה עם הלקוח.

הבחינה האם ישות מכירה בהכנסה לאורך תקופת הייצור או בעת מסירת המוצר תלויה בתנאים הספציפיים לכל חוזה. לדוגמה, בחוזי ייצור מסוימים, ישות נדרשת להכיר בהכנסה לאורך תקופת הייצור של הרכיבים אם למוצרים אין שימוש חלופי והחוזה אינו מאפשר ללקוח להימנע מתשלום עבור עבודת הייצור שכבר בוצעה על ידי הישות.

## הכרה בהכנסה בנקודת זמן מסוימת

אם ישות לא משלימה את מחויבויות הביצוע על פני זמן, היא משלימה אותן בנקודת זמן מסוימת. ההכנסה תוכר במקרה זה בנקודת הזמן בה השליטה בנכס מועברת ללקוח. מאפיינים העשויים להעיד על מועד העברת השליטה:

- הישות העבירה את השליטה הפיסית בנכס.
- לישות יש זכות לדרוש תשלום בעבור הנכס.
- הלקוח קיבל את הנכס.
- הלקוח נושא בסיכונים ובתשואות המשמעותיים הנובעים מהבעלות על הנכס.
- הבעלות החוקית על הנכס עברה ללקוח.

לגבי הכנסה המוכרת בנקודת זמן כאמור, התקן דורש לזהות את הנקודה בה **השליטה** הועברה ללקוח בעוד IAS 18 מתמקד בנקודת הזמן בה **הסיכונים וההטבות** הועברו ללקוח. כתוצאה מכך, מועד ההכרה בהכנסה עשוי להשתנות בעסקאות מסוימות בהן ההכנסה מוכרת בנקודת זמן ספציפית.

## עלויות חוזה

התקן קובע קריטריונים ספציפיים לצורך הקביעה אלו עלויות חוזה ניתן להוון, תוך הבחנה בין העלויות שנוצרו על מנת להשיג את החוזה לבין העלויות שנוצרו על מנת לקיים את החוזה. עלויות השגת חוזה יהוונו אך ורק אם עלויות אלה נחוצות להשגת החוזה והישות צופה להשיבן. כהקלה פרקטית, ישויות רשאיות לזקוף כהוצאה מיידית עלויות להשגת חוזה כאשר תקופת הפחתת העלויות המהוונות צפויה להיות קצרה משנה.

עלויות שהתהוו לקיום החוזה יהוונו רק כאשר מתקיימים כל התנאים שלהלן:

- ניתן לייחס את העלויות לחוזה (או לחוזה צפוי) באופן ישיר;
- עלויות אלו יוצרות או משפרות את משאבי הישות כך שהישות תוכל לעמוד במחויבויות הביצוע שלה; וכן
- עלויות אלו צפויות להיות מושבות.

במידה ועלויות אלה הן בתחולת תקני IFRS אחרים, יש ליישם את הוראות התקנים הרלוונטיים. עלויות חוזה שהוונו יופחתו בהתאם לדפוס העברת הסחורות או השירותים אליהן הן מתייחסות. במקרים מסוימים, תקופת הפחתה עשויה להימשך מעבר לתקופת החוזה המקורי.

## סוגיות נוספות

התקן החדש מספק מדריכי יישום לסוגיות נוספות, אשר חלקם שונים מההוראות הקיימות כיום לפי IAS 18. ביניהם:

- **אחריות** – כאשר ישות מעניקה אחריות ללקוח, אופי האחריות יקבע את הטיפול החשבונאי. כאשר הלקוח יכול לבחור האם לרכוש את האחריות אם לאו, או כאשר האחריות מספקת



ללקוח שירות נוסף, האחריות תטופל כמחויבות ביצוע נפרדת. אחריות אשר מהווה הבטחה גרידא שהפריט אשר סופק מתאים למפרט שהוסכם מראש לא תטופל כמחויבות ביצוע נפרדת.

- **זכויות של לקוחות שלא מומשו** – בנסיבות מסוימות, צפוי שהלקוחות לא יתבעו את כל הסחורות או השירותים אשר הם זכאים להם. דוגמה נפוצה הינה נקודות בתכניות נאמנות למיניהן. אי מימוש זכויות הלקוח על פי החוזה במלואן מכונה בתקן "שבירה". כאשר צפויה רמת שבירה מסוימת, התמורה ששולמה בגינה תטופל כתמורה משתנה ותוכר כהכנסה לפי יחס הזכויות אשר צפויות להיות ממומשות על ידי הלקוח (למשל באמצעות השוואת הסחורות או השירותים שסופקו עד לאותו מועד ביחס לסך הכול הסחורות או השירותים אשר צפויים להיות מסופקים). במקרים בהם לא ניתן לצפות את רמת השבירה מראש, ישות תכיר בהכנסה בגינה רק כאשר סבירות מימוש הזכויות על ידי הלקוח נעשית קלושה (remote).
- **אופציה ללקוח להוספת שירותים או סחורות** – חלק מהחוזים כוללים אופציה ללקוח לרכישת שירותים או סחורות במחיר מופחת. כאשר אופציה זו מהווה "זכות מהותית" ללקוח (למשל כאשר האופציה מעניקה ללקוח הנחה משמעותית ברכישה נוספת), ישות נדרשת להקצות חלק ממחיר העסקה לאופציה ולהכיר בהכנסה רק כאשר השליטה בסחורות או בשירותים הנוספים מועברת ללקוח או כאשר האופציה פוקעת.
- **רישיונות** – התקן דורש מישות להעריך את אופי הרישיון לגבי קניין רוחני, האם הרישיון מעניק "זכות שימוש" או "זכות גישה" לקניין הרוחני של הישות. התקן כולל קריטריונים לצורך הקביעה האם מדובר בזכות גישה והאם השליטה מועברת ללקוח לאורך זמן. אם קריטריונים אלה לא מתקיימים, הרישיון מהווה זכות שימוש והשליטה בקניין הרוחני מועברת בנקודת זמן מסוימת. יישום הקריטריונים הינו קריטי לעניין אופן ההכרה בהכנסה.

סוגיות נוספות המפורטות במדריכי היישום של התקן:

- שיטות למדידת תהליך ההתקדמות להשלמת מחויבויות הביצוע.
- מכירה עם זכות החזרה.
- קביעה האם הישות מהווה ספק עיקרי או סוכן.
- תשלום מראש שאינו ניתן להחזרה.
- הסדרי רכישה בחזרה.
- הסדרי קונסיגנציה.
- הסדרי 'חייב והחזק' (bill and hold).
- אישורי קבלה (acceptance) מלקוחות.
- גילויים של פיצול הכנסות.

## גילוי והצגה

התקן מרחיב באופן משמעותי את דרישות הגילוי הקיימות כיום בנוגע להכרה בהכנסה. הגילויים הנדרשים כוללים:

- פיצול ההכנסה כך ש"תתאר איך המהות, הכמות, העיתוי ואי הוודאות של ההכנסות ושל תזרימי המזומנים מושפעים מגורמים כלכליים";
- מידע מסוים אודות יתרות בגין חוזים עם לקוחות כגון: יתרות פתיחה וסגירה של סעיף לקוחות, נכסי והתחייבויות החוזה, סכומי הכנסה שהוכרו בתקופה השוטפת ואשר נכללו בתקופות קודמות כיתרות זכות, וסכומי הכנסה שהוכרו בתקופה השוטפת בגין מחויבויות ביצוע שסופקו כבר בתקופות קודמות;
- ביחס לחוזים שצפויים להימשך מעבר לשנה, יש לפרט את הסכום המצטבר של מחיר העסקה בגין מחויבויות הביצוע שנותרו ולהסביר מתי הישות צופה להכיר בהכנסה הזו;
- מידע לגבי עלויות חוזה שהונן;
- תיאור סוגי הסחורות או השירותים, תנאי תשלום מהותיים ומועדים צפויים להשלמת מחויבויות הביצוע;
- תיאור שיקולי הדעת המשמעותיים בנוגע לסכום ולמועד ההכרה בהכנסה;
- המדיניות החשבונאית שקבעה הישות בנוגע לערך הזמן של הכסף ועלויות השגת או קיום חוזה; וכן
- מידע אודות השיטות, הנתונים וההנחות ששימשו בקביעת מחיר העסקה והקצאת למחויבויות הביצוע.

## הוראות מעבר

התקן ייכנס לתוקף מחייב לגבי תקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2017 או לאחריו, כאשר יישום מוקדם אפשרי. התקן ייושם ביחס לחוזים חדשים שנוצרו במועד התחילה או לאחריו ולחוזים קיימים שעדיין לא הושלמו עד למועד התחילה. לכן, נתוני שנת היישום לראשונה השוטפת, יהיו כאילו הוראות התקן יושמו מאז ומעולם.

לגבי נתוני השוואה, ניתנה לישויות האפשרות לבחור בין יישום למפרע הכולל מספר הקלות פרקטיות לבין שימוש בהוראות מעבר מתואמות לפיהן, נתוני השוואה לא יתואמו למפרע אלא תוכר השפעה המצטברת של יישום התקן החדש כתיאום ליתרות הפתיחה של ההון, נכון למועד היישום לראשונה.

לדוגמה, אם הישות מיישמת את התקן לראשונה בדוחותיה הכספיים לשנה המסתיימת ביום 31 בדצמבר 2017 וההשפעה המצטברת מיישום התקן החדש תוכר כנגד יתרת העודפים ליום 1 בינואר 2017, נתוני השוואה לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2016 לא יוצגו מחדש. ישות הבוחרת בהוראות המעבר המתואמות נדרשת לתת גילוי בדבר השפעת השינוי על סעיפי הדוחות הכספיים ולכלול תיאור של השינויים המהותיים.

## היערכות להשפעות

למרות שמועד התחילה של התקן הינו בעוד מספר שנים, חלק מהישויות זקוקות למלוא תקופת היערכות זו עקב שינויים נדרשים במערכות ובתהליכים, והצורך לעבוד במקביל בשתי מערכות על מנת לעמוד בהוראות המעבר של התקן.

בנוסף להכנת השוק ו"חינוך" המשקיעים והאגליסטים אודות השפעת התקן החדש, ישויות צריכות לשקול מהן ההשפעות הנרחבות יותר של השינויים במועדי ההכרה בהכנסה ובהתאם לכך ברווח.

בין היתר, הדבר עשוי לכלול:

- שינויים משמעותיים באינדיקטורים לביצועי מפתח;
- שינויים משמעותיים בפרופיל תשלומי המס;
- זמינות רווחים לחלוקה;
- השפעה על מועד וסבירות השגת יעדים בתוכניות בונסים ותמריצים למיניהם; וכן
- עמידה באמות מידה פיננסיות.

**אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת הלב לאמור בו.**

### [www.deloitte.co.il](http://www.deloitte.co.il)

Deloitte Brightman Almagor Zohar is one of Israel's leading professional services firms, providing a wide range of world-class audit, tax, consulting, financial advisory and trust services. Through 78 partners and directors and approximately 1000 employees the firm serves domestic and international clients, public institutions and promising fast-growth companies whose shares are traded on the Israeli, US and European capital markets. The firm is a fully integrated member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in 154 countries and territories, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte's more than 200,000 professionals are committed to becoming the standard of excellence. Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) for a more detailed description of DTTL and its member firms.