

נספח לחברות נדל"ן יזמי המיישמות את תקן דיווח כספי בינלאומי IFRS 15 "הכנסות מחוזים עם לקוחות" ביישום מוקדם

דוחות כספיים לדוגמה אלה כוללים מידע כללי ומיועדים לצורכי הדגמה בלבד. לפיכך, דוחות כספיים לדוגמה אלה אינם מיועדים לספק הנחיות או ייעוץ ספציפי בנושאי חשבונאות ואין לראות בהם משום תחליף לקבלת ייעוץ מקצועי!



משתמש יקר!

נספח זה כולל דוגמאות לביאורים עבור דוחותיהן הכספיים של חברות נדל"ן יזמי המיישמות את תקן דיווח כספי בינלאומי IFRS 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות.

השינויים האפשריים הכרוכים ביישום התקן לראשונה כוללים:

- הוספת סעיפים חדשים בדוח על המצב הכספי
- עדכון המדיניות החשבונאית בדבר הכרה בהכנסה (ביאור 2 בדוח לדוגמה)
- מתן גילוי בדבר יישום IFRS 15 לראשונה והשפעות היישום לראשונה (ביאור 3 בדוח לדוגמה)
- עדכון ביאורים נבחרים:
 - לקוחות
 - חייבים ויתרות חובה
 - נכס בגין חוזה
 - התחייבות בגין חוזה
 - הכנסות

הערות חשובות:

- במרץ 2015 פרסמה רשות ניירות ערך את תשובתה לפניה מקדמית חשבונאית שהגישה חברה הפועלת בתחום הנדל"ן, בדבר אימוץ מוקדם של IFRS 15 והשלכותיו לעניין הכרה בהכנסה בגין פרויקט נדל"ן יזמי בישראל, וארגון קבוצות רכישה. סגל הרשות במכתב המענה שלו לחברה (לקריאת מכתב המענה של הרשות [לחץ כאן](#)), מתייחס בין היתר, לגילוי הנדרש במסגרת **דוח הדירקטוריון** המצורף לדוחות הכספיים בהם יושם התקן לראשונה. נספח זה אינו כולל דרישות גילוי אלה מאחר והוא עוסק אך ורק בדוחות כספיים.
- בביאור 3 בדבר יישום לראשונה של התקן ניתנו כל אפשרויות היישום לראשונה לפי הוראות המעבר. כל חברה תציג את ההשפעות הרלוונטיות לה לפי הוראות המעבר שבחברה ליישם.
- כל הגילויים ניתנו לצורך הדגמה בלבד! באחריות עורכי הדוחות לוודא כי הגילויים שניתנו בדוחות הקבוצה תואמים את המצב בפועל בחברה ולא בוצעה העתקה ללא התאמה.
- נספח זה אינו מהווה רשימת תיוג לבחינת שלמות הגילויים הנדרשים. באחריות עורכי הדוחות לוודא את מתן מלוא הגילויים הנדרשים לפי הוראות הגילוי של IFRS 15. תשומת לבכם נדרשת לגילויים איכותיים הנדרשים בסעיפים 119-126 אשר צריכים להיות מותאמים ספציפית לחברה וחלקם לא הוצגו בנספח זה.

ליום 31 בדצמבר		ביאור	מקור
20XX-1	20XX		
אלפי ש"ח	אלפי ש"ח		
		דוחות מאוחדים על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 20XX	
		נכסים	IAS 1.38 IAS 1.51(c) תקנה 7 (א) IAS 1.51(d) IAS 1.51(e) IAS 1.113
		נכסים שוטפים	IAS 1.60
XXX	XXX	מזומנים ושווי מזומנים	IAS 1.54(i)
XXX	XXX	מזומנים המוגבלים בשימוש	IAS 1.55
XXX	XXX	נכסים פיננסיים בשווי הוגן דרך רווח או הפסד	IAS 1.55
XXX	XXX	נכסים פיננסיים זמינים למכירה	IAS 1.55
XXX	XXX	נכסי מסים שוטפים	IAS 1.54(n)
XXX	XXX	לקוחות	IAS 1.54(h)
XXX	XXX	חייבים ויתרות חובה	IAS 1.54(h)
XXX	XXX	נכסים בגין חוזים עם לקוחות¹	IFRS 15.105
XXX	XXX	מלאי	IAS 1.54(g)
XXX	XXX	מלאי בניינים למכירה	IAS 1.55
XXX	XXX	נכסים שוטפים אחרים	IAS 1.55
XXX	XXX		
XXX	XXX	נכסים של קבוצת מימוש המוחזקת למכירה	IAS 1.54(j)
XXX	XXX	נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה	IAS 1.54(j)
XXX	XXX	סה"כ נכסים שוטפים	IAS 1.55
		נכסים לא שוטפים	IAS 1.60
XXX	XXX	מזומנים המוגבלים בשימוש לזמן ארוך	IAS 1.55
XXX	XXX	נכסים פיננסיים זמינים למכירה	IAS 1.55
XXX	XXX	הלוואות וחייבים לזמן ארוך	IAS 1.55
XXX	XXX	נכסי מסים נדחים	IAS 1.54(o)
XXX	XXX	נדל"ן להשקעה	IAS 1.54(b)
XXX	XXX	השקעות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני	IAS 1.54(e)
XXX	XXX	רכוש קבוע, נטו	IAS 1.54(a)
XXX	XXX	מוניטין	IAS 1.55
XXX	XXX	נכסים בלתי מוחשיים אחרים, נטו	IAS 1.54(c)
XXX	XXX	נכסים ביולוגיים	IAS 1.54(f)
XXX	XXX	נכסים בגין הטבות לעובדים	IAS 1.55
XXX	XXX	נכסים אחרים	IAS 1.55
XXX	XXX	סה"כ נכסים לא שוטפים	IAS 1.55
XXX	XXX	סה"כ נכסים	

1 IFRS 15 אינו מחייב להציג נכס חוזת או התחייבות בגין חוזת כפריט נפרד בדוח על המצב הכספי. יש ליישם את הוראות סעיף 57 ל-1 IAS לצורך הבחינה האם להציג סעיפים אלה בנפרד.

מקור החברה לדוגמה IFRS בע"מ

ליום 31 בדצמבר		ביאור	דוחות מאוחדים על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 20XX (המשך)	מקור
20XX-1	20XX			
אלפי ש"ח	אלפי ש"ח			
			התחייבויות והון	IAS 1.38 IAS 1.51(c) תקנה 7 (א) IAS 1.51(d) IAS 1.51(e) IAS 1.113
			התחייבויות שוטפות	IAS 1.60
XXX	XXX		אשראי מתאידיים בנקאיים ומנותני אשראי אחרים	IAS 1.55
XXX	XXX		התחייבויות פיננסיות בשווי הוגן דרך רווח או הפסד ספקים	IAS 1.55
XXX	XXX		זכאים ויתרות זכות	IAS 1.54(k)
XXX	XXX		התחייבויות בגין חוזים עם לקוחות²	IAS 1.54(k)
XXX	XXX		הפרשות	IFRS 15.105
XXX	XXX		התחייבויות פיננסיות אחרות	IAS 1.54(l)
XXX	XXX		התחייבות בגין מסים שוטפים	IAS 1.54(m)
XXX	XXX		התחייבויות בגין הטבות עובדים	IAS 1.54(n)
XXX	XXX		התחייבויות שוטפות אחרות	IAS 1.55
XXX	XXX			IAS 1.55
XXX	XXX		התחייבויות של קבוצת מימוש המוחזקת למכירה	IAS 1.54(p)
XXX	XXX		סה"כ התחייבויות שוטפות	IAS 1.55
			התחייבויות לא שוטפות	IAS 1.60
XXX	XXX		הלוואות מתאידיים בנקאיים ומנותני אשראי אחרים	IAS 1.55
XXX	XXX		אגרות חוב	IAS 1.55
XXX	XXX		אגרות חוב הניתנות להמרה למניות החברה/חברה מאוחדת	IAS 1.55
XXX	XXX		התחייבויות פיננסיות אחרות	IAS 1.54(m)
XXX	XXX		התחייבויות מסים נדחים	IAS 1.54(o)
XXX	XXX		התחייבויות בגין הטבות לעובדים	IAS 1.55
XXX	XXX		הפרשות	IAS 1.54(l)
XXX	XXX		התחייבויות אחרות	IAS 1.55
XXX	XXX		סה"כ התחייבויות לא שוטפות	IAS 1.55
			הון	
XXX	XXX		הון מניות רגילות X ש"ח ע.נ.	IAS 1.55
XXX	XXX		פרמיה על מניות	IAS 1.55
XXX	XXX		קרנות הון	IAS 1.55
XXX	XXX		עודפים (יתרת הפסד)	IAS 1.55
XXX	XXX		סכומים שהוכרו ברווח כולל אחר ונצברו בהון המתייחסים לקבוצת מימוש המוחזקת למכירה	IAS 1.55
XXX	XXX		הון המיוחס לבעלים של החברה האם	IAS 1.54(r)
XXX	XXX		זכויות שאינן מקנות שליטה	IAS 1.54(q)
XXX	XXX		סה"כ הון	
XXX	XXX		סה"כ התחייבויות והון	

ביאורים לדוחות הכספיים

ביאור 2 - עיקרי המדיניות החשבונאית (המשך)

כה. הכרה בהכנסה:

הכנסות מחוזים עם לקוחות מוכרות בדוח על הרווח או הפסד כאשר השליטה בנכס מועברת ללקוח. הכנסה נמדדת ומוכרת לפי שווי הוגן של התמורה שצפויה להתקבל בהתאם לתנאי החוזה, בניכוי הסכומים שנגבו לטובת צדדים שלישיים (כגון, מסים). הכנסה מוכרת בדוחות המאוחדים על רווח או הפסד עד למידה שצפוי שההטבות הכלכליות יזרמו לקבוצה, וכן ההכנסה והעלויות, אם רלוונטי, ניתנות למדידה מהימנה.

(9) הכנסה ממכירת דירות:

מדיניות חשבונאית הכרה בהכנסה ממכירת דירות החל מיום 1 בינואר 2017:³

הקבוצה פועלת בתחום נדל"ן ביזום להקמה ומכירה של דירות מגורים בישראל. במועד ההתקשרות בחוזה עם לקוח, ועל פי תנאיו, הקבוצה מזהה את יחידות הדיור כמחויבויות ביצוע.

הקבוצה הגיעה למסקנה, על סמך הוראות החוק והרגולציה הרלבנטיות לתחום הנדל"ן היזמי בישראל, ובהתאם לחוות דעת משפטיות שהתקבלו, שבמסגרת החוזים עם לקוחותיה לא נוצר נכס עם שימוש אלטרנטיבי לקבוצה, וכן קיימת לה זכות לתשלום הניתנת לאכיפה עבור הביצועים שהושלמו עד לאותו מועד. לפיכך, מכירה הקבוצה בהכנסות מחוזים אלה לאורך זמן, על פי קצב ביצוע החוזה.

לצורך מדידת התקדמות הביצוע מיישמת הקבוצה את שיטת התשומות (Input method) מבלי להתחשב בעלויות שאינן משקפות את התקדמות הביצוע, כגון: קרקע, היטלים ועלויות האשראי.

או

לצורך מדידת התקדמות הביצוע מיישמת הקבוצה את שיטת התפוקות (Output method) בהתבסס על ביצועים שהושלמו.

כאשר הקבוצה מקיימת מחויבות ביצוע על ידי העברת הסחורות או השירותים ללקוח, היא מכירה בהכנסה כנגד נכס בגין החוזה בסכום התמורה לו היא זכאית עבור הסחורות או השירותים שהועברו. כאשר התמורה שהתקבלה מהלקוח עולה על סכום ההכנסה שהוכרה, הקבוצה מכירה בהתחייבות בגין החוזה.

לעניין יישום לראשונה של תקן דיווח כספי בינלאומי IFRS 15 "הכנסות מחוזים עם לקוחות" ראה ביאור ____.

מדיניות חשבונאית הכרה בהכנסה ממכירת דירות לתקופות שקדמו ליום 1 בינואר 2017:⁴

IAS 18.35(a)

ההכנסה ממכירת דירות מוכרת בהתקיים כל התנאים הבאים:

- הקבוצה העבירה לקונה את הסיכונים וההטבות המשמעותיים הנובעים מהבעלות על הדירות. העברת הסיכונים וההתשואות מתקיימת, בדרך כלל, עם מסירת הדירה לרוכש;
- הקבוצה אינה שומרת מעורבות ניהולית נמשכת ברמה המאפיינת, בדרך כלל, בעלות ואינה שומרת את השליטה האפקטיבית על הדירות שנמכרו;
- סכום ההכנסה ניתן למדידה באופן מהימן;
- צפוי שההטבות הכלכליות הקשורות לעסקה יזרמו לקבוצה; וכן
- העלויות שהתהוו או יתהוו בגין העסקה ניתנות למדידה באופן מהימן.

לעניין יישום לראשונה של תקן דיווח כספי בינלאומי IFRS 15 "הכנסות מחוזים עם לקוחות" ראה ביאור ____.

³ דוגמה בלבד. יש להתאים את הגילוי למצב הרלוונטי בקבוצה.

⁴ יתווסף במידה והקבוצה בחרה שלא ליישם למפרע את IFRS 15 ומספרי ההשוואה בדוחות מוצגים בהתאם למדיניות החשבונאית של הכרה בהכנסה לפי IAS 18.

ביאורים לדוחות הכספיים

ביאור 3 - תקני דיווח כספי חדשים ופרשנויות שפורסמו (המשך)

א. תיקונים לתקנים המשפיעים על התקופה הנוכחית ו/או על תקופות דיווח קודמות⁵

• IAS 8.28(a) **IFRS 15 "הכנסות בגין חוזים עם לקוחות":**

IAS 8.28(c) התקן החדש קובע 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" ופרשנויות הנלוות להם. עיקרון הליבה של התקן הוא שההכרה בהכנסה תשקף את העברת הסחורות או השירותים ללקוחות בסכום המייצג את ההטבות הכלכליות שהישות צופה לקבל בתמורה להם. לשם כך, קובע התקן כי ההכרה בהכנסה תתקיים כאשר הישות מעבירה ללקוח את הסחורות ו/או השירותים המנויים בחוזה עמו באופן שהלקוח משיג שליטה על אותם סחורות או שירותים.

התקן קובע מודל בעל חמישה שלבים ליישום עקרון זה:

1. זיהוי החוזה (או החוזים) עם הלקוח.
 2. זיהוי מחויבויות הביצוע בחוזה.
 3. קביעת מחיר העסקה.
 4. הקצאת מחיר העסקה למחויבויות הביצוע.
 5. הכרה בהכנסה כאשר הישות משלימה מחויבות ביצוע.
- יישום המודל תלוי בעובדות ובנסיבות ספציפיות לחוזה ומחייב, לעיתים, הפעלת שיקול דעת נרחב.

בנוסף, קובע התקן דרישות גילוי נרחבות לגבי חוזים עם לקוחות, האומדנים המשמעותיים והשינויים בהם אשר שימשו בעת יישום הוראות התקן, וזאת על מנת לאפשר למשתמשי הדוחות הכספיים להבין את המהות, הכמות, העיתוי והמהימנות של ההכנסות ושל תזרימי המזומנים הנובעים מהחוזים עם הלקוחות.

IAS 8.28(b),(d) התקן ייכנס לתוקף מחייב לגבי תקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2018 או לאחריו, אולם הקבוצה בחרה ליישום ביישום מוקדם החל מיום 1 בינואר 2017. ככלל, התקן ייושם למפרע, אולם ניתן לבחור הקלות מסוימות במסגרת הוראות המעבר של התקן לעניין יישומו לתקופות דיווח קודמות.

אפשרות א' - הקבוצה בחרה לא להתאים למפרע את נתוני השוואה

IFRS 15.C7 בהתאם להוראות המעבר בחרה הקבוצה ליישם את התקן רק לגבי חוזים שטרם הושלמו לתחילת תקופת הדיווח הראשונה בה מיושם התקן (1 בינואר 2017) ואינה מציגה מחדש את נתוני השוואה המתייחסים לשנים שהסתיימו בימים 31 בדצמבר 2016 ו-2015. נתוני השוואה אלו מוצגים בהתאם להוראות IAS 18 ו-IAS 11 אשר היו בתוקף קודם ליישום IFRS 15. ההשפעה המצטברת של יישום התקן על חוזים שטרם הושלמו ליום 1 בינואר 2017 הוכרה כהתאמה של יתרת הפתיחה של העודפים לאותו מועד.

IFRS 15.C7A לגבי חוזים שתוקנו לפני תחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת א לפני 1 בינואר 2017, הקבוצה בחרה שלא להציג מחדש למפרע את החוזה לגבי תיקונים אלה, אלא לשקף את השפעה המצרפית של כל התיקונים שהתרחשו לפני תחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת על ידי: זיהוי מחויבויות ביצוע שקוימו ושלא קוימו, קביעת מחיר העסקה וכן, הקצאת מחיר העסקה למחויבויות ביצוע שקוימו ושלא קוימו.

להלן ההשפעה המצטברת על ההון ליום 1 בינואר 2017 בגין חוזים שטרם הושלמו:

בהתאם למדיניות הקודמת		בהתאם למדיניות הקודמת
אלפי ש"ח	אלפי ש"ח	אלפי ש"ח
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX

ליום 1 בינואר, 2017
יתרת רווח
קרן הון הפרשי תרגום

ביאורים לדוחות הכספיים

ביאור 3 - תקני דיווח כספי חדשים ופרשנויות שפורסמו (המשך)

א. תיקונים לתקנים המשפיעים על התקופה הנוכחית ו/או על תקופות דיווח קודמות⁶

• IFRS 15 "הכנסות בגין חוזים עם לקוחות": (המשך)

אפשרות א'- הקבוצה בחרה לא להתאים למפרע את נתוני השוואה (המשך)

הטבלאות מטה מרכזות את ההשפעות על ההכנסות, הוצאות התפעוליות, רווח, רווח למניה והדוח על המצב הכספי לתקופה, בהנחה והמדיניות הקודמת של הכרה בהכנסה הייתה ממשיכה בתקופה זו:

IFRS 15.C8(a)

בדוחות המאוחדים על המצב הכספי:

בהתאם ל-IFRS 15 אלפי ש"ח	השינוי אלפי ש"ח	בהתאם למדיניות הקודמת אלפי ש"ח
XXX	XXX	XXX
-	XXX	XXX
XXX	XXX	-
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	-
-	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX

ליום 31 בדצמבר, 2017

מלאי בניינים למכירה
הכנסות לקבל
חייבים ויתרות חובה
נכסים בגין חוזים עם לקוחות
השקעות בחברות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני, נטו
זכאים ויתרות זכות
התחייבויות בגין חוזים עם לקוחות
מקדמות מלקוחות
יתרת רווח (הפסד)

בדוחות המאוחדים על רווח או הפסד והרווח הכולל:

בהתאם ל-IFRS 15 אלפי ש"ח	השינוי אלפי ש"ח	בהתאם למדיניות הקודמת אלפי ש"ח
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX

לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר, 2017

הכנסות
עלות המכר
רווח גולמי
הוצאות תפעוליות
חלק הקבוצה ברווחי חברות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני, נטו
רווח תפעולי
הכנסות מימון
הוצאות מימון
מסים על הכנסה
רווח נקי (הפסד)
רווח (הפסד) כולל
רווח למניה
רווח מדולל למניה

השינויים נובעים ממעבר להכרה בהכנסה לאורך תקופת הבנייה חלף הכרה בהכנסה רק במועד מסירת הדירות ומההשפעות הנלוות לכך כגון היוון עלויות אשראי, תמורה משתנה ועוד.⁷

IFRS 15.C8(b)

קבוצה אשר יישמה את IFRS 15 בדיווח קודמות באימוץ מוקדם, לא נדרשת לכלול גילוי זה. יש לכלול הסבר לגורמים לשינויים המשמעותיים שהוצגו לעיל. [IFRS 15.C8(b)]

מקור

חברה לדוגמה IFRS בע"מ

ביאורים לדוחות הכספיים

ביאור 3 - תקני דיווח כספי חדשים ופרשנויות שפורסמו (המשך)

א. תיקונים לתקנים המשפיעים על התקופה הנוכחית ו/או על תקופות דיווח קודמות⁸

• IFRS 15 "הכנסות בגין חוזים עם לקוחות": (המשך)

אפשרות ב' - הקבוצה בחרה להתאים למפרע את נתוני השוואה IFRS 15.C3(a)

הקבוצה בחרה להתאים למפרע את נתוני השוואה תוך שימוש בהקלות שלהן:^{9 10} IFRS 15.C6(a)

א. הקבוצה בחרה שלא להציג מחדש חוזים אשר התחילו והסתיימו באותה תקופת דיווח שנתית או חוזים שהושלמו בתחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת;

ב. לגבי חוזים שהושלמו שיש בהם תמורה משתנה, הקבוצה בחרה להשתמש במחיר העסקה במועד השלמת החוזה במקום לאמוד את סכומי התמורה המשתנה בתקופות הדיווח להשוואה;

ג. לגבי חוזים שתוקנו לפני תחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת, הקבוצה בחרה שלא להציג מחדש למפרע את החוזה לגבי תיקונים אלה, אלא לשקף את השפעה המצרפית של כל התיקונים שהתרחשו לפני תחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת על ידי: זיהוי מחויבויות ביצוע שקוימו ושלא קוימו, קביעת מחיר העסקה וכן, הקצאת מחיר העסקה למחויבויות ביצוע שקוימו ושלא קוימו.

להלן השפעת היישום למפרע על הדוח על המצב הכספי לתקופת הדיווח השנתית הקודמת הסמוכה לתקופה השנתית הראשונה שלגביה תקן זה מיושם:^{11 12} IAS 8.28(f)(i)

אלפי ש"ח	ליום 31 בדצמבר 2016
XXX	גידול/קיטון במלאי בניינים למכירה
XXX	גידול/קיטון בהכנסות לקבל
XXX	גידול/קיטון בחייבים ויתרות חובה
XXX	גידול/קיטון בנכסים בגין חוזים עם לקוחות
XXX	גידול/קיטון בהשקעות בחברות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני, נטו
XXX	גידול/קיטון בזכאים ויתרות זכות
XXX	גידול/קיטון בהתחייבויות בגין חוזים עם לקוחות
XXX	גידול/קיטון במקדמות מלקוחות
XXX	גידול/קיטון ביתרת רווח (הפסד)

⁸ קבוצה אשר יישמה את IFRS 15 בשנות דיווח קודמות באימוץ מוקדם, לא נדרשת לכלול גילוי זה.

⁹ עבור כל תקופות הדיווח המוצגות לפני מועד היישום לראשונה, אין צורך לתת גילוי לסכום של מחיר העסקה שהוקצה למחויבויות הביצוע הנותרות והסבר לגבי העיתוי בו הישות מצפה להכיר בסכום זה כהכנסות. (IFRS 15.C5(d))

¹⁰ יינתן גילוי, עד כמה שניתן באופן סביר, להערכה איכותית של ההשפעה הנאמדת של יישום כל אחת מההקלות שנבחרו. (IFRS 15.C6(b))

¹¹ ההשפעות המפורטות להלן הן דוגמאות בלבד. על כל קבוצה להתאים את הגילוי בהתאם להשפעות התקן על דוחותיה הכספיים שלה.

¹² בהתאם לסעיף C4 לנספח הוראות המעבר ל IFRS 15, השפעות היישום למפרע בהתאם ל IAS 8.28(f) נדרשות רק לתקופת הדיווח השנתית הקודמת הסמוכה לתקופה השנתית הראשונה שלגביה תקן זה מיושם. ישות רשאית להציג מידע זה גם לתקופה הנוכחית או לתקופות השוואה מוקדמות יותר, אך אינה נדרשת לעשות זאת.

חברה לדוגמה IFRS בע"מ מקור

ביאורים לדוחות הכספיים

ביאור 3 - תקני דיווח כספי חדשים ופרשנויות שפורסמו (המשך)

א. תיקונים לתקנים המשפיעים על התקופה הנוכחית ו/או על תקופות דיווח קודמות¹³

• IFRS 15 "הכנסות בגין חוזים עם לקוחות": (המשך)

אפשרות ב' - הקבוצה בחרה להתאים למפרע את נתוני השוואה (המשך) IFRS 15.C3(a)

להלן השפעת היישום למפרע על הרווח או הפסד ורווח כולל אחר לתקופת הדיווח השנתית הקודמת הסמוכה לתקופה השנתית הראשונה שלגביה תקן זה מיושם: ^{15 14} IAS 8.28(f)(i)

אלפי ש"ח **לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2016**

XXX	גידול/קיטון בהכנסות
XXX	גידול/קיטון בעלות המכר
XXX	גידול/קיטון ברווח גולמי
XXX	גידול/קיטון בהוצאות תפעוליות
XXX	גידול/קיטון בחלק הקבוצה ברווחי חברות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני, נטו
XXX	גידול/קיטון ברווח תפעולי
XXX	גידול/קיטון בהכנסות מימון
XXX	גידול/קיטון בהוצאות מימון
XXX	גידול/קיטון במסים על הכנסה
XXX	סך ההשפעה על הרווח או הפסד
XXX	גידול/קיטון בהפרשי תרגום
XXX	סך השפעה על הרווח הכולל האחר
XXX	סך ההשפעה על הרווח הכולל
XXX	השפעת יישום התיקון על הרווח הבסיסי למניה IAS 8.28(f)(ii)
XXX	השפעת יישום התיקון על הרווח המדולל למניה IAS 8.28(f)(ii)

כתוצאה מיישום התיקון למפרע, יתרת העודפים ליום 1 בינואר 2016 קטנה/גדלה ב-X אלפי ש"ח, ביחס לאותה יתרה אשר הוצגה למועד זה בתקופות קודמות. IAS 8.28(f)(i)

¹³ קבוצה אשר יישמה את IFRS 15 בשנות דיווח קודמות באימוץ מוקדם, לא נדרשת לכלול גילוי זה.
¹⁴ ההשפעות המפורטות להלן הן דוגמאות בלבד. על כל קבוצה להתאים את הגילוי בהתאם להשפעות התקן על דוחותיה הכספיים שלה.
¹⁵ בהתאם לסעיף C4 לנספח הוראות המעבר ל IFRS 15, השפעות היישום למפרע בהתאם ל IAS 8.28(f) נדרשות רק לתקופת הדיווח השנתית הקודמת הסמוכה לתקופה השנתית הראשונה שלגביה תקן זה מיושם. ישות רשאית להציג מידע זה גם לתקופה הנוכחית או לתקופות השוואה מוקדמות יותר, אך אינה נדרשת לעשות זאת.

ביאורים לדוחות הכספיים

ביאור 3 - תקני דיווח כספי חדשים ופרשנויות שפורסמו (המשך)

א. תיקונים לתקנים המשפיעים על התקופה הנוכחית ו/או על תקופות דיווח קודמות

• IFRS 15 "הכנסות בגין חוזים עם לקוחות": (המשך)

יישום IFRS 15 דורש מהנהלת הקבוצה להפעיל שיקול דעת לגבי הנושאים הבאים: ¹⁶

קיום מחויבויות ביצוע:

IFRS 15.119(a)
IFRS 15.123(a)

הקבוצה נדרשת להעריך לגבי כל חוזה עם לקוחות האם היא מקיימת את מחויבות הביצוע לאורך זמן או בנקודת זמן על מנת לקבוע את השיטה המתאימה להכיר בהכנסה.

הקבוצה מקיימת את מחויבות הביצוע ומכירה בהכנסות לאורך זמן, אם אחד מהקריטריונים הבאים מתקיים:

- (א) הלקוח מקבל וצורך בו זמנית את ההטבות המסופקות על ידי ביצועי הישות ככל שהישות מבצעת; או,
- (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.

הקבוצה הגיעה למסקנה על סמך חוזי המכירה שלה עם לקוחות, ועל סמך הוראות החוק והרגולציה הרלוונטיות, ובהתאם לחוות דעת משפטיות שהתקבלו, שכאשר הקבוצה מתקשרת בחוזה למכירת דירות מגורים, משרדים ושטחי מסחר בישראל, לא נוצר נכס עם שימוש אלטרנטיבי לקבוצה, וכן קיימת לה זכות לתשלום הניתנת לאכיפה עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד. בנסיבות הללו, הקבוצה מכירה בהכנסה לאורך זמן. כאשר לא מתקיימים התנאים האמורים, ההכנסה מוכרת בנקודת זמן אחת.

הכנסה נמדדת ומוכרת לפי שווי הוגן של התמורה שהתקבלה או שתתקבל, בהתחשב בתשלומים שנקבעו בתנאי החוזה, בניכוי מסים שנגבו לטובת צדדים שלישיים. הקבוצה מעריכה את סכום ההכנסה בו יש להכיר בהתחשב בקריטריונים ספציפיים על מנת לקבוע האם היא מתפקדת כספק עיקרי או כסוכן.

הכנסה מוכרת בדוחות המאוחדים על רווח או הפסד עד למידה שצפוי שההטבות הכלכליות יזרמו לקבוצה, וכן ההכנסה והעלויות, אם רלוונטי, ניתנות למדידה מהימנה.

קביעת מחירי העסקה:

IFRS 15.119(b)
IFRS 15.123(b)

הקבוצה נדרשת לקבוע את מחיר העסקה בנפרד לכל חוזה עם לקוח. בעת הפעלת שיקול דעת זה, הקבוצה מעריכה את ההשפעה של כל תמורה משתנה בחוזה, בהתחשב בהנחות, קנסות, שינויים (variations), תביעות, קיומו של רכיב מימון משמעותי בחוזה וכן תמורה שלא במזומן.

בקביעת ההשפעה של התמורה המשתנה, הקבוצה משתמשת בדרך כלל בשיטת "הסכום הסביר ביותר" המצוינת בתקן, לפיה מחיר העסקה נקבע בהתחשב בסכום היחיד שהוא הסביר ביותר בתחום של סכומי תמורה אפשריים בחוזה.

מקור חברה לדוגמה IFRS בע"מ

ביאורים לדוחות הכספיים

ביאור 3 - תקני דיווח כספי חדשים ופרשנויות שפורסמו (המשך)

א. תיקונים לתקנים המשפיעים על התקופה הנוכחית ו/או על תקופות דיווח קודמות

- IFRS 15 - הכרה בהכנסה מחוזים עם לקוחות: (המשך)¹⁷

מדידת התקדמות הביצוע:

IFRS 15.124

הקבוצה מיישמת במרבית המקרים את שיטת התשומות (Input method) לצורך מדידת התקדמות הביצוע כאשר מחויבות הביצוע מקוימת לאורך זמן. הקבוצה מאמינה כי שימוש בשיטת התשומות, לפיה ההכנסה מוכרת על בסיס תשומות שהשקיעה הקבוצה לצורך קיום מחויבות הביצוע מייצגת בצורה הנאותה ביותר את ההכנסה שהופקה בפועל. לצורך יישום שיטת התשומות, הקבוצה מעריכה את העלות הדרושה להשלמת הפרויקט על מנת לקבוע את סכום ההכנסה שיוכר. האומדנים הללו כוללים את העלויות של הספקת תשתיות (כגון חומרים, שעות עבודה, ציוד וכו'), תביעות פוטנציאליות של קבלנים כפי שהוערכו על ידי יועץ הפרויקט, וכן עלות של קיום מחויבויות ביצוע חוזיות אחרות ללקוחות. כמו כן, הקבוצה אינה כוללת במדידת "שיעור ההשלמה" עלויות שאינן משקפות התקדמות בביצוע כגון עלות קרקע, אגרות והיטלים ועלויות אשראי.

הכרה בהכנסה בגין חוזים שנחתמו לאחר התקדמות בביצוע:

במקרים בהם הקבוצה מתחילה לבצע פעולות בהקשר לחוזה צפוי עוד בטרם נחתם חוזה מחייב עם הלקוח, או בטרם הגיע החוזה לשלב בו ניתן להכיר בהכנסה לפי מודל ההכרה בהכנסה של התקן, בעת חתימה על החוזה הקבוצה מכירה בהכנסה על בסיס מצטבר ("catch up"), המשקפת את מחויבות/ מחויבויות הביצוע שהושלמו חלקית או הושלמו נכון לתאריך חתימת החוזה.

אחריות לבדק:

IFRS 15.119(e)

קבלן המוכר דירה חדשה נושא מכוח חוק באחריות לתיקונים ליקויים שנתגלו בדירה בתקופה שלאחר מסירתה לקונה. אחריות לבדק אינה מספקת ללקוח שירות בנוסף לביטחון שהדירה עונה על המפרטים שהוסכם עליהם, ולכן אינה מהווה מחויבות ביצוע נפרדת.

קיומו של רכיב מימון משמעותי בחוזה:

IFRS 15.119(b)

בקביעת מחיר העסקה, הקבוצה מתאמת את סכום התמורה שהובטחה בגין השפעות של ערך הזמן של הכסף אם עיתוי התשלומים שהוסכם בין הצדדים לחוזה (בין אם באופן מפורש או באופן משתמע) מספק ללקוח או לקבוצה הטבה משמעותית של מימון העברת הדירה ללקוח. בנסיבות אלה, החוזה מכיל רכיב מימון משמעותי. רכיב מימון משמעותי יכול להתקיים ללא קשר לשאלה אם ההבטחה למימון מצוינת באופן מפורש בחוזה או משתמעת מתנאי התשלום שהוסכמו בין הצדדים לחוזה.

בעסקאות בהם הלקוח משלם סכומים נמוכים (20%) במועד ההתקשרות לרכישת דירה ויתר התשלום (80%) נדחה למועד מסירת הדירה, הקבוצה מספקת ללקוח הטבה משמעותית של מימון ולכן עליה להכיר בהכנסות בסכום המשקף את המחיר אותו היה הלקוח משלם עבור הדירה ללא הטבת האשראי שניתנה לו.¹⁸

¹⁷ דרישות גילוי אלה נדרשות לא רק במועד היישום לראשונה. ראו סעיפים 119-126 ל IFRS 15.
¹⁸ במידה והישות מקבלת מקדמה גבוהה בתחילת ההתקשרות, מתהוות לקבוצה הטבות הנובעות מערך הזמן של הכסף ויש להתאים את הביאור.

ביאורים לדוחות הכספיים

ביאור 3 - תקני דיווח כספי חדשים ופרשנויות שפורסמו (המשך)

א. תיקונים לתקנים המשפיעים על התקופה הנוכחית ו/או על תקופות דיווח קודמות

- **IFRS 15 - הכרה בהכנסה מחוזים עם לקוחות: (המשך)¹⁹**

חוזים מכבידים:

הפרשה לחוזים מכבידים מוכרת כאשר ההטבות הצפויות להתקבל מהחוזים על ידי הקבוצה נמוכות ביחס לעלויות הבלתי נמנעות כתוצאה מעמידה במחויבויות החוזיות. ההפרשה נמדדת על פי הנמוך מבין הערך הנוכחי של העלות החזויה לביטול החוזה והערך הנוכחי של העלות החזויה נטו להמשך קיום החוזה. הקבוצה בוחנת את הצורך בהפרשה לחוזה מכביד בהתאם לדרישות IAS 37 אשר רלוונטיות לכל החוזים בהם מוכרת הכנסה בהתאם ל-IFRS 15.

עסקת קומבינציה:

קרקע הנרכשת על ידי הקבוצה בעסקת קומבינציה בתמורה למתן דירות למוכר הקרקע, מוכרת לפי מלוא שווייה ההוגן במועד שבו תנאי ההסכם מאפשרים לקבוצה להתחיל ולבצע את הפעילויות הדרושות להכשרת המבנה המוקם על הקרקע במקביל להכרה במקדמות מלקוחות.

הקבוצה מכירה בהכנסות ועלויות בגין מכירת הדירות לבעלי הקרקע בהתאם לקצב התקדמות הביצוע במקביל לקיטון במקדמות מלקוחות.

א

קרקע הנרכשת על ידי הקבוצה בעסקת קומבינציה בתמורה למתן שירותי הבניה למוכר הקרקע, מוכרת בהתאם לשווי ההוגן של חלק הקבוצה בקרקע / בהתאם למחיר המכירה של שירותי הבניה עבור בעלי הקרקע²⁰, במועד שבו תנאי ההסכם מאפשרים לקבוצה להתחיל ולבצע את הפעילויות הדרושות להכשרת המבנה המוקם על הקרקע במקביל להכרה בהתחייבות למתן שירותי בניה.

הקבוצה מכירה בהכנסות ועלויות בגין שירותי הבניה לבעלי הקרקע בהתאם לקצב התקדמות הביצוע במקביל לקיטון בהתחייבות למתן שירותי הבניה.

קיומו של רכיב מימון משמעותי בעסקאות קומבינציית דירות

בעסקת קומבינציית דירות, הלקוח למעשה משלם מראש על הדירות/שירותי הבניה שרכש (שכן בעל הקרקע מעביר את הקרקע לקבוצה כבר בעת ההתקשרות בעסקה), מאחר וקיים פער זמן בין מועד העברת הקרקע לבין מועד מסירת הדירות/ביצוע שירותי הבניה מתהוות לקבוצה הטבות הנובעות מערך הזמן של הכסף.

ראה באור X לעניין היוון עלויות אשראי.

¹⁹ דרישות גילוי אלה נדרשות לא רק במועד היישום לראשונה. ראו סעיפים 119-126 ל IFRS 15.
²⁰ מקום בו הקבוצה אינה יכולה לאמוד את השווי ההוגן של הקרקע בהתאם לסעיף 67 ל IFRS 15.

ביאורים לדוחות הכספיים

ביאור X – לקוחות

א. ההרכב:²¹

IAS 1.77

ליום 31 בדצמבר	
20XX-1	20XX
אלפי ש"ח	אלפי ש"ח
XXX	XXX
XXX	XXX
XXX	XXX
XXX	XXX

הכנסות לקבל חשבונות פתוחים חייבים בגין חוזים עם לקוחות²² (1) **יתרה לטוף השנה**

IFRS 15.116(a)

(1) סך ההפסד שהוכר בגין ירידת ערך חייבים בגין חוזים עם לקוחות בשנת 20XX הינו X אלפי ש"ח.

IFRS 15.113(b)

כמו כן, מכירה הקבוצה בנכס בגין העלויות התוספתיות של השגת החוזה עם הלקוח (עמלות תיווך, ומשפטיות ספציפיות לחוזה עם לקוח) אשר נזקפות לדוח על הרווח או הפסד בקצב הכרה

ביאור 9 - חייבים ויתרות חובה

ההרכב:

IAS 1.77

ליום 31 בדצמבר	
20XX-1	20XX
אלפי ש"ח	אלפי ש"ח
XXX	XXX
XXX	XXX
XXX	XXX
XXX	XXX
XXX	XXX
XXX	XXX
XXX	XXX
XXX	XXX
XXX	XXX
XXX	XXX

חייבים
מוסדות ממשלתיים
עובדים
חייבים אחרים

יתרות חובה
הוצאות מראש
מקדמות לספקים
עלויות להשגת חוזים עם לקוחות²³ (1) אחרים

IFRS 15.128(a)

(1) עלויות להשגת חוזים עם לקוחות:

א. הקבוצה מכירה בעלויות התוספתיות של השגת החוזה עם הלקוח (עמלות תיווך, ומשפטיות ספציפיות לחוזה עם לקוח) כנכס, כאשר היא צופה להשיב עלויות אלה. נכס זה מופחת לרווח או הפסד לפי קצב הכרה בהכנסה מהחוזה.

IFRS 15.127(a),(b)

ב. סכום הפחת שהוכר כהוצאה בגין נכס עלויות להשגת חוזה בשנת 20XX הינו X אלפי ש"ח. (X :20XX-1 אלפי ש"ח).

IFRS 15.128(b)

ג. סך ההפסד שהוכר בגין ירידת הערך בשנת 20XX הינו X אלפי ש"ח (X :20XX-1 אלפי ש"ח).

IFRS 15.128(b)

²¹ יש לשקול לפלח בצורה פרטנית יותר את יתרת הלקוחות לפי העניין, לדוגמה כאשר יתרה זו מורכבת מלקוחות אשר מקורם בתחומי פעילות שונים.

²² ישות אשר לא התאימה למפרע את נתוני ההשוואה, נדרשת לציין את יתרת הפתיחה של החייבים בגין לקוחות ליום 1 בינואר 2017 כפי שנמדדה לפי הוראות IFRS 15.116(a)]

²³ ישות תיתן גילוי ליתרות הסגירה של נכסים שהוכרו מעלויות שהתהוו על מנת להשיג או לקיים חוזה עם לקוח לפי קבוצות עיקריות של נכסים (לדוגמה, עלויות להשגת חוזים עם לקוחות, עלויות טרום חוזה ועלויות ארגון חוזים) [IFRS 15.128(a)]

מקור חברה לדוגמה IFRS בע"מ

ביאורים לדוחות הכספיים

ביאור X – נכסים בגין חוזים עם לקוחות

א. תנועה:

ליום 31 בדצמבר	
20XX-1	20XX
אלפי ש"ח	אלפי ש"ח
XXX	XXX
XXX	XXX
(XXX)	(XXX)
XXX	XXX
XXX	XXX
(XXX)	(XXX)
(XXX)	(XXX)
(XXX)	(XXX)
XXX	XXX
XXX	XXX

יתרה לתחילת השנה	IFRS 15.116(a)
צירופי עסקים שהתרחשו במהלך השנה (כניסה לאיחוד)	IFRS 15.118(a)
גריעה בגין מימוש חברת מאוחדת (יציאה מאיחוד)	
התאמה מצטברת (catch up) ²⁴	IFRS 15.118(b)
הכנסות בגין רכיב מימון משמעותי	
הפסדים מירידת ערך שהוכרו במהלך השנה	IFRS 15.113(b)
ביטול חוזה	IFRS 15.118(c)
שינוי בגין סיווג לחייבים (1)	IFRS 15.118(d)
הכנסות שהוכרו במהלך השנה בגין חוזים חדשים	
יתרה לסוף השנה	IFRS 15.116(a)

(1) הקבוצה מסווגת נכס בגין חוזה לחייבים כאשר זכותה לתמורה בגין קיום מחויבות היצוע אינה מותנית, ונדרש רק חלוף זמן לפני שיגיע מועד פירעונה של תמורה זו.²⁵

ביאור X – התחייבויות בגין חוזים עם לקוחות

א. תנועה:

ליום 31 בדצמבר	
20XX-1	20XX
אלפי ש"ח	אלפי ש"ח
XXX	XXX
XXX	XXX
(XXX)	(XXX)
XXX	XXX
(XXX)	(XXX)
XXX	XXX
XXX	XXX
(XXX)	(XXX)
(XXX)	(XXX)
XXX	XXX

יתרה לתחילת השנה	IFRS 15.116(a)
צירופי עסקים שהתרחשו במהלך השנה (כניסה לאיחוד)	IFRS 15.118(a)
גריעה בגין מימוש חברת מאוחדת (יציאה מאיחוד)	
התאמה מצטברת (catch up) ²³	IFRS 15.118(b)
חייבים שהוכרו ²⁶	
מקדמות אשר התקבלו השנה	
הוצאות בגין רכיב מימון משמעותי	
ביטול חוזה	
הכנסות שהוכרו במהלך השנה	IFRS 15.116(b)
	IFRS 15.118(e)
יתרה לסוף השנה	IFRS 15.116(a)

²⁴ כולל תיאומים הנובעים משינוי במידת ההתקדמות, שינוי באומדן של מחיר העסקה (כולל שינויים כלשהם בהערכה אם אומדן של תמורה משתנה הוא מוגבל) או שינוי חוזה. [IFRS 15.118(b)]

²⁵ ישות תסביר את האופן שבו העיתוי של מחויבות הביצוע שלה מתייחס לעיתוי הטיפוסי של התשלום וההשפעה שיש לגורמים אלה על יתרות נכס בגין חוזה והתחייבות בגין חוזה. [IFRS 15.117]

²⁶ לדוגמה במצב שבו הקבוצה זכאית לתשלום מהלקוח ללא התקדמות במחויבות ביצוע.

ביאורים לדוחות הכספיים

ביאור 37 - הכנסות

א. הרכב: ²⁷ IFRS 15.113(a)

לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר

20XX-2	20XX-1	20XX
אלפי ש"ח	אלפי ש"ח	אלפי ש"ח
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX

הכנסות בגין חוזים עם לקוחות (1)
הכנסות שכירות
אחר

IFRS 15.116(c) (1) כולל הכנסות בסך X אלפי ש"ח שהוכרו בשנת 20XX בגין מחויבויות ביצוע שקוימו או שקוימו באופן חלקי בתקופות קודמות. (X אלפי ש"ח).

ב. פיצול הכנסות בגין חוזים עם לקוחות: ^{28 29 30} IFRS 15.114

לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר

20XX-2	20XX-1	20XX
אלפי ש"ח	אלפי ש"ח	אלפי ש"ח
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX

לפי סוג הסחורה/השירות
מכירת דירות מגורים
מכירת משרדים
אחר (פרט)
סה"כ

XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX

לפי עיתוי העברת הסחורות או השירותים
הכנסות מדירות שהועברו ללקוחות בנקודת זמן
הכנסות מדירות שהועברו ללקוחות לאורך זמן
סה"כ

ג. היחסים בין הגילוי של הכנסות מפוצלות לבין הכנסות מגזריות: ³¹ IFRS 15.115

דוגמה לגילוי כאשר הכנסות מפוצלות לפי עיתוי העברת הסחורות או השירותים ומגזרי הפעילות הם גיאוגרפיים:

לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר

20XX-2	20XX-1	20XX
אלפי ש"ח	אלפי ש"ח	אלפי ש"ח
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX
XXX	XXX	XXX

הכנסות מדירות שהועברו ללקוחות בנקודת זמן
במגזר ארה"ב
במגזר ישראל
סה"כ הכנסות מדירות שהועברו ללקוחות בנקודת זמן
הכנסות מדירות שהועברו ללקוחות לאורך זמן
במגזר ארה"ב
במגזר ישראל
סה"כ הכנסות מדירות שהועברו ללקוחות לאורך זמן

²⁷ ישות תיתן גילוי להכנסות שהוכרו מחוזים עם לקוחות אלא אם כן סכומים אלה מוצגים בנפרד בדוח על הרווח הכולל. [IFRS 15.113]
²⁸ סעיף 114 דורש מישות לפצל הכנסות מחוזים עם לקוחות לקבוצות המתארות את האופן שבו המהות, הסכום, העיתוי וחוסר הוודאות של הכנסות ותזרימי מזומנים מושפעים מגורמים כלכליים. כתוצאה מכך, המידה שבה הכנסות של ישות מפוצלות למטרות גילוי זה תלויה בעובדות ובנסיבות הנוגעות לחוזים של הישות עם לקוחות. ייתכן ויידרש להשתמש ביותר מסוג אחד של קבוצות בכדי לקיים את המטרה שבסעיף 114 לפיצול הכנסות. [IFRS 15.B87]
²⁹ בעת בחירת סוג הקבוצות שישמשו לפיצול הכנסות, ישות תביא בחשבון את האופן בו מידע לגבי ההכנסות של הישות הוצג למטרות אחרות כגון: גילויים שהוצגו מחוץ לדוחות הכספיים, מידע שנסקר באופן סדיר על ידי מקבל ההחלטות התפעוליות הראשי להערכת הביצועים הכספיים של מגזרי פעילות ועוד. [IFRS 15.B88]
³⁰ דוגמאות לסוגי קבוצות שניתן לפצל לפיהן את ההכנסות: סוג הסחורה או השירות/ אזור גיאוגרפי/ שוק או סוג לקוח / סוג החוזה / משך החוזה / עיתוי העברת הסחורות או השירותים / ערוצי מכירות ועוד. [IFRS 15.B89]
³¹ ישות תיתן גילוי למידע מספיק על מנת לאפשר למשתמשים בדוחות הכספיים להבין את היחסים בין הגילוי של הכנסות מפוצלות לבין המידע על הכנסות שניתן לו גילוי לכל מגזר בר דיווח. [IFRS 15.115]

www.deloitte.co.il

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 for a more detailed description of DTTL and its member firms .

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 150 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 244,400 professionals are committed to becoming the standard of excellence.

Brightman Almagor Zohar & Co. (Deloitte Israel) is the member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited in Israel. Deloitte Israel 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 approximately 100 partners and directors and 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 .