

ביאורים לדוחות הכספיים

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

ב. תקנים, פרשנויות ותיקונים לתקנים שפורסמו ואינם בתוקף, ולא אומצו באימוץ מוקדם בידי הקבוצה, אשר צפויה או עשויה להיות להם השפעה על תקופות עתידיות: ¹ (המשך)

• IAS 8.30(a) IFRS 15 "הכנסות בגין חוזים עם לקוחות":

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" והפרשנויות 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.

התקן ייכנס לתוקף מחייב לגבי תקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2018 או לאחריו. יישום מוקדם אפשרי, ולכן החברה בחרה ליישם את התקן ביישום מוקדם החל מיום 1 בינואר 2017 או אולם, החברה בחרה שלא ליישם את התקן ביישום מוקדם.²

¹ ביאור לדוגמה זה, לעניין תקנים חדשים שפורסמו ומועד תחולתם המחייב טרם חל, הינו תחת ההנחה כי התקנים המנויים בו לא יושמו ביישום מוקדם על ידי החברה. חברות המיישמות את התקן ביישום מוקדם, נדרשות לכלול בדוחות הכספיים ובדוח הדירקטוריון את הגילויים המפורטים בתשובת סגל הרשות לפניה המקדמית שפורסמה בחודש מרץ 2016 שענינה 'אימוץ מוקדם של IFRS 15 והשלכותיו לעניין הכרה בהכנסה בגין פרויקט נדלן יזמי בישראל, וארגון קבוצות רכישה'.
²

ביאורים לדוחות הכספיים

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

ב. תקנים, פרשנויות ותיקונים לתקנים שפורסמו ואינם בתוקף, ולא אומצו באימוץ מוקדם בידי הקבוצה, אשר צפויה או עשויה להיות להם השפעה על תקופות עתידיות: ¹ (המשך)

• IAS 8.30(a) IFRS 15 "הכנסות בגין חוזים עם לקוחות": (המשך)

אופן יישום התקן לראשונה:

ככלל, התקן יישם למפרע, אולם ניתן לבחור הקלות מסוימות במסגרת הוראות המעבר של התקן לעניין יישומו לתקופות דיווח קודמות.

אפשרות א' - הקבוצה מעריכה כי תבחר לא להתאים למפרע את נתוני השוואה

הקבוצה מעריכה כי תבחר ליישם את התקן למפרע לגבי חוזים שטרם הושלמו ליום 1 בינואר 2018 כאשר ההשפעה המצטברת של יישום לראשונה של התקן תוכר כתיקון יתרת העודפים לאותו מועד. נתוני השוואה המתייחסים לשנים שהסתיימו בימים 31 בדצמבר 2017 ו-2016 יוצגו בהתאם להוראות IAS 18 ו- IAS 11 אשר היו בתוקף טרם יישום IFRS 15.³

IFRS 15.C3(a) **אפשרות ב' - הקבוצה מעריכה כי תבחר להתאים למפרע את נתוני השוואה ללא/עם הקלות מסוימות**

IFRS 15.C6(a) הקבוצה מעריכה כי תבחר להתאים למפרע את נתוני השוואה ללא שימוש בהקלות כלשהן או תוך שימוש בהקלות שלהלן:

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 אשר כוללים תמורה משתנה, הקבוצה בחרה להשתמש במחיר העסקה במועד השלמת החוזה במקום לאמוד את סכומי התמורה המשתנה בתקופות הדיווח להשוואה;

ג. לגבי חוזים ששינוי (modified) לפני תחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת, הקבוצה בחרה שלא להציג מחדש למפרע את החוזה לגבי שינויים אלה, אלא לשקף את השפעה המצרפית של כל השינויים שהתרחשו לפני תחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת על ידי: זיהוי מחויבויות ביצוע שקוימו ושלא קוימו, קביעת מחיר העסקה והקצאת מחיר העסקה למחויבויות ביצוע שקוימו ושלא קוימו.

³ החברה רשאית לבחור בהקלה בהתאם לסעיף IFRS 15.C7A לפיה, לגבי חוזים ששינוי (modified) לפני תחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת או לפני 1 בינואר 2018 (מועד היישום לראשונה), ניתן לבחור שלא להציג מחדש למפרע את החוזה לגבי שינויים אלה, אלא לשקף את השפעה המצרפית של כל השינויים שהתרחשו לפני המועד הנבחר על ידי: זיהוי מחויבויות ביצוע שקוימו ושלא קוימו, קביעת מחיר העסקה והקצאת מחיר העסקה למחויבויות ביצוע שקוימו ושלא קוימו. חברה אשר מעריכה כי תבחר בהקלה זו, תיתן גילוי לגבי עובדה זו.

ביאורים לדוחות הכספיים

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

ב. תקנים, פרשנויות ותיקונים לתקנים שפורסמו ואינם בתוקף, ולא אומצו באימוץ מוקדם בידי הקבוצה, אשר צפויה או עשויה להיות להם השפעה על תקופות עתידיות: ⁴ (המשך)

IAS 8.30(a) • IFRS 15 "הכנסות בגין חוזים עם לקוחות":

IAS 8.30(b) **הלן דוגמאות לגילויים המסבירים את השינויים במודל ההכרה בהכנסה בהתאם לתקן לחברות בהן השפעת התקן צפויה להיות מהותית:** ⁵

קביעת מועד קיום מחויבות הביצוע

לאחר בחינת חוזי המכר של החברה עם לקוחותיה, הסיקה החברה כי בהתאם להוראות התקן החדש, הכרה בהכנסה בגין מכירת דירות תהא בהתאם לשיעור השלמת הדירות, חלף הכרה בהכנסה בעת מסירת הדירה ללקוח בהתאם לתקינה היום. לאור זאת, תקדים החברה את מועד ההכרה בהכנסה ממכירת הדירות שלה לתקופות הבנייה של אותן דירות.

הקצאת מחיר העסקה

בהתאם להוראות התקן החדש, הקצאת ההכנסות של החברה לרכיב X ולרכיב Y תהא בהתבסס על מחירי המכירה של אותם רכיבים אילו היו נמכרים בנפרד על ידי החברה. על כן, צפויה החברה להקצות הכנסה גבוהה/נמוכה יותר לרכיב X, דבר אשר יגרום להקדמה/דחייה של ההכנסות המוכרות על ידי החברה.

רכיב מימון משמעותי

בהתאם להוראות התקן החדש, מקדמות מלקוחות אשר מתקבלות עבור סחורות אשר ייוצרו ויישלחו ללקוח לאחר תקופה העולה על שנה ממועד קבלת המקדמות, יוצגו בערכן הנוכחי תוך שיקוף רכיב המימון בעסקה באופן נפרד. בהתאם לכך, תכיר החברה במהלך התקופה בין קבלת המקדמה לבין מכירת המוצרים ללקוח בהוצאות מימון אשר תשקפנה את אותו רכיב מימון ואילו ההכנסה שתוכר בעת העברת הסחורה ללקוח תהא בגובה המקדמה בתוספת רכיב המימון שנצבר בגינה.

עמדת סגל 11-4 (א)7 סעיף (ג) **השפעות צפויות נוספות:** ⁶ [דוגמאות בלבד! יש להתאים את התוכן ספציפית לחברה באופן מפורט]

עמידה באמות מידה פיננסיות

לחברה הלוואות לזמן ארוך אשר אמות המידה הפיננסיות שלהן כוללות יחסי EBITDA ויחס הון חוזר (ראה באור X). יישום התקן לראשונה עשוי להשפיע על תוצאות מדדים אלה. החברה צופה כי תעמוד/לא תעמוד באמות המידה הפיננסיות במתכונתן הנוכחית. החברה מנהלת מגעים עם הבנקים לגבי שינוי אמות המידה הפיננסיות.

⁴ ביאור לדוגמה זה, לעניין תקנים חדשים שפורסמו ומועד תחולתם המחייב טרם חל, הינו תחת ההנחה כי התקנים המנויים בו לא יישמו ביישום מוקדם על ידי החברה.
⁵ נדרש לתת תיאור מפורט לגבי שינויים במודל ההכרה בהכנסה בהתאם לתקן ביחס למדיניות ההכרה בהכנסה הנוכחית (למשל – זיהוי מחויבויות ביצוע, הקצאת מחיר עסקה, קיום מחויבויות ביצוע (לאורך זמן או בנקודת זמן), אופן ההכרה בהכנסה ועוד).
⁶ יינתן גילוי להשפעות מהותיות על עניינים נוספים הקשורים לעסקי החברה, לרבות עמידה באמות מידה פיננסיות, חוזים עם לקוחות או ספקים ועוד. [סעיף 7(ג) לעמדת סגל חשבונאית 11-4: גילוי בדבר השפעות יישום IFRS 15]

ביאורים לדוחות הכספיים

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

ב. תקנים, פרשנויות ותיקונים לתקנים שפורסמו ואינם בתוקף, ולא אומצו באימוץ מוקדם בידי הקבוצה, אשר צפויה או עשויה להיות להם השפעה על תקופות עתידיות: ⁴ (המשך)

- IAS 8.30(a) IFRS 15 "הכנסות בגין חוזים עם לקוחות":

ההשפעות הכמותיות הצפויות

חברה אשר מעריכה כי תיישם את התקן למפרע, תיתן את ההשפעות הכמותיות הרלוונטיות לשנה השוטפת.

חברה אשר מעריכה כי תיישם את התקן למפרע לגבי חוזים שטרם הושלמו ליום 1 בינואר 2018 כאשר ההשפעה המצטברת של יישום לראשונה של התקן תוכר כתיקון יתרת העודפים לאותו מועד, יכולה לתת את ההשפעות הכמותיות הצפויות להיות על יתרת הפתיחה הצפויה של העודפים ליום 1 בינואר 2018 או את ההשפעות הכמותיות הרלוונטיות לשנה השוטפת.

לדעתנו, ניתן לתת את המידע הכמותי ברמת טווחים במידה והטווחים סבירים ומספקים מידע בעל ערך למשתמשי הדוחות הכספיים.

להערכת הנהלת החברה, ליישום לראשונה של התקן לא צפויה השפעה מהותית על דוחותיה הכספיים של החברה.

IAS 8.30(b)

או
להערכת החברה, יתרת העודפים הצפויה ליום 1 בינואר 2018 תגדל בסך של כ- X אלפי ש"ח כתוצאה מיישום התקן החדש.

או
להערכת החברה, במידה והחברה הייתה מיישמת את התקן החדש בתקופת הדיווח השוטפת, ההכנסות ממכירת דירות לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2016 היו גדולות/קטנות בסך של כ- X אלפי ש"ח ויתרת העודפים ליום 31 בדצמבר 2016 הייתה גדלה בסך של כ- X אלפי ש"ח.

או
נכון למועד דוחות אלה אין בידי החברה את המידע בדבר ההשפעות הכמותיות בגין יישום התקן. החברה תעדכן מידע זה בדוחות הביניים לשנת 2017.

יודגש כי המידע המוצג בביאור זה בדבר השפעות היישום לראשונה של התקן מהווה הערכה של החברה וייתכן כי יהיה שונה מהנתונים הכמותיים אשר ייכללו בדוחות הכספיים לתקופת היישום לראשונה.

עם חלוף הזמן לקראת מועד התחילה של התקן, החברה תשפר את הבנתה בקשר עם הוראותיו ותגבש מדיניות באשר לסוגיות יישומיות העולות מהן וכן תשפר את יכולתה לאמוד את ההשפעה הכמותית של יישומו באופן מדויק יותר. כאשר רלוונטי, החברה תעדכן את הגילויים בדבר השפעות היישום בדוחות הרבעוניים ובדוח השנתי לשנת 2017 בהתאם.

ביאורים לדוחות הכספיים

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

ב. תקנים, פרשנויות ותיקונים לתקנים שפורסמו ואינם בתוקף, ולא אומצו באימוץ מוקדם בידי הקבוצה, אשר צפויה או עשויה להיות להם השפעה על תקופות עתידיות: ⁴ (המשך)

• תיקון IAS 40 "נדל"ן להשקעה": (בדבר העברות מ/אל נדל"ן להשקעה)

IAS 8.30(a)

התיקון מבהיר את הוראות המעבר מ/אל נדל"ן להשקעה. בדגש בכל הנוגע לשאלה האם נדל"ן בהקמה אשר סווג תחילה כמלאי יכול לשנות את ייעודו לנדל"ן להשקעה. התיקון מדגיש כי שינוי בסיווג יעשה רק כאשר ישנה ראייה לכך שחל שינוי בשימוש בנדל"ן. שינוי בכוונות ההנהלה לגבי השימוש בנדל"ן, כשלעצמן, אינן מספיקות על מנת לספק ראייה לשינוי בשימוש. כמו כן, הודגש כי הראיות המפורטות בתקן הינן דוגמאות בלבד ואינן מהוות רשימה סגורה.

התיקון ייושם באופן של מאכן ולהבא לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2018 או לאחריו. ניתן ליישם את התיקון למפרע אם ניתן ליישמו ללא שימוש במידע שהושג בדיעבד (hindsight). יישום מוקדם אפשרי.

בשלב זה אין ביכולתה של הנהלת החברה לאמוד את השפעת יישום התיקון על מצבה הכספי ותוצאות פעולותיה.

IAS 8.30(b)

הנהלת החברה מעריכה כי השפעת יישום התיקון על דוחותיה הכספיים של הקבוצה _____.

• פרסום IFRIC 22 "עסקאות במט"ח ששולמו או התקבלו מראש"

IAS 8.30(a)

הפרשנות חלה על עסקאות אשר נקובות במטבע חוץ, בהן הישות מכירה בנכס בגין הוצאה מראש ששולמה על ידה או בהתחייבות בגין כספים שהתקבלו מראש מלקוחותיה במטבע חוץ כאשר הנכס או ההתחייבות אשר הוכרו לא עונים להגדרת פריט כספי. הפרשנות קובעת כי מועד העסקה לעניין קביעת שער החליפין הרלוונטי הינו המועד בו הוצאה מראש/ ההכנסה הנדחית כשירים להכרה בספרים.

התיקון ייושם באופן של מאכן ולהבא לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2018 או לאחריו. ניתן ליישם את התיקון למפרע אם ניתן ליישמו ללא שימוש במידע שהושג בדיעבד (hindsight). יישום מוקדם אפשרי.

בשלב זה אין ביכולתה של הנהלת החברה לאמוד את השפעת יישום הפרשנות על מצבה הכספי ותוצאות פעולותיה.

IAS 8.30(b)

הנהלת החברה מעריכה כי השפעת יישום הפרשנות על דוחותיה הכספיים של הקבוצה _____.

• תיקון IFRS 12 "גילוי של זכויות בישויות אחרות": (בדבר הבהרת תחולת התקן)

IAS 8.30(a)

התיקון מבהיר את היקף התחולה של התקן, באמצעות הדגשה כי יש ליישם את דרישות הגילוי של התקן גם לגבי זכויות בחברות המסווגות כמוחזקות למכירה/ לחלוקה/ המהוות פעילות מופסקת בהתאם ל- IFRS 5.

התיקון ייושם למפרע לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2017 או לאחריו. יישום מוקדם אפשרי.

בשלב זה אין ביכולתה של הנהלת החברה לאמוד את השפעת יישום התיקון על מצבה הכספי ותוצאות פעולותיה.

IAS 8.30(b)

הנהלת החברה מעריכה כי השפעת יישום התיקון על דוחותיה הכספיים של הקבוצה _____.

• תיקון IAS 28 "השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות": (בדבר מדידת חברה כלולה או עסקה משותפת בשווי הוגן)

IAS 8.30(a)

התיקון מבהיר כי לגבי השקעה בחברה כלולה או עסקה משותפת שהן קרן הון סיכון, או ישויות כשירות אחרות, האפשרות לבחור בין מדידת ההשקעה בשווי הוגן דרך רווח או הפסד או בהתאם לשיטת השווי המאזני הינה בחירה אשר נעשית לכל השקעה (investment-by-investment basis) במועד ההכרה הראשוני.

התיקון ייושם למפרע לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2018 או לאחריו. יישום מוקדם אפשרי.

בשלב זה אין ביכולתה של הנהלת החברה לאמוד את השפעת יישום התיקון על מצבה הכספי ותוצאות פעולותיה.

IAS 8.30(b)

הנהלת החברה מעריכה כי השפעת יישום התיקון על דוחותיה הכספיים של הקבוצה _____.



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.