



## השתלמות – מתמקדים בתקינה הישראלית

### תקן חשבונאות מספר 25 בדבר הכנסות

### לרבות הבדלים מול IFRS 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות

רו"ח גיל רוזנשטוק  
שותף וראש המחלקה המקצועית ב-RSM שיף הזנפרץ ושות'



18 באוגוסט 2021

שיף הזנפרץ ושות' רואי חשבון ■ ■ ■

**RSM**

## תקן 25 הכנסות – רקע

- תקן חשבונאות מספר 25 בדבר הכנסות פורסם בשנת 2006, ומבוסס על IAS 18 שבוטל בינתיים עם אימוץ IFRS 15 בתקינה הבינלאומית.
- תקן 25 כולל הוראות לגבי הכנסות - הכרה, מדידה, הצגה וגילוי.
- יש ליישם את התקן בטיפול החשבונאי בהכנסות, הנובעות מ:
  - מכירת סחורות
  - הספקת שירותים
  - שימוש שעושים אחרים בנכסי הישות המדווחת, המניבים ריבית, תמלוגים או דיבידנד

## תקן 25 הכנסות – תחולה

- **הכנסות שאינן בתחולת התקן** – התקן אינו חל על הכנסות הנובעות ממספר מקורות, כגון חכירות, חוזי ביטוח והקמת בניינים למכירה.
- **רווח הון** – הוראות התקן לגבי עיתוי ההכרה בהכנסה חלות על מכירת רכוש קבוע, נדל"ן להשקעה ונכסים בלתי מוחשיים, בהתאם להפניות מתקנים אלו לתקן 25.

## תקן 25 הכנסות – כללי

- **הגדרת הכנסות** – התקן מגדיר הכנסות כתזרים חיובי ברוטו של הטבות כלכליות במהלך התקופה, הנובע מהפעולות הרגילות של הישות המדווחת כשתזרימים אלו גורמים לגידול בהון העצמי, למעט גידול בהון העצמי הנובע מהשקעות בעלים.
- **בסיס צבירה** – הגדרת ההכנסות מתייחסת לגידול ב"הטבות כלכליות", ולא דווקא לגידול במזומן.
- **ברוטו או נטו** – הכנסות כוללות רק תזרים חיובי ברוטו של הטבות כלכליות, שהישות המדווחת קיבלה ו/או זכאית לקבל בעבור עצמה. סכומים שנגבו עבור צד שלישי, כגון מע"מ או סכומים שגובה סוכן עבור הספק העיקרי, אינם הטבות כלכליות הזורמות לישות ואינם מגדילים את הונה העצמי.
- **מדידת ההכנסות** – יש למדוד הכנסות לפי השווי ההוגן של התמורה שהתקבלה ו/או התמורה שהישות המדווחת זכאית לקבל.

## התנאים להכרה בהכנסה – מכירת סחורות

- יש להכיר בהכנסה ממכירת סחורות כאשר כל התנאים הבאים מתקיימים :
- הישות המדווחת העבירה ללקוח את הסיכונים והתשואות המשמעותיים הנגזרים מהבעלות על הסחורות;
  - הישות המדווחת אינה שומרת מעורבות ניהולית נמשכת ברמה המאפיינת, דרך כלל, בעלות ואינה שומרת את השליטה האפקטיבית על הסחורות שנמכרו;
  - סכום ההכנסות ניתן למדידה באופן מהימן;
  - צפוי שההטבות הכלכליות הקשורות לעסקה יזרמו לישות; וכן
  - העלויות בגין העסקה ניתנות למדידה באופן מהימן.

## התנאים להכרה בהכנסה – מכירת סחורות

- ברוב המקרים, העברת הסיכונים והתשואות הנגזרים מהבעלות מתרחשת בו זמנית עם העברת הזכות הקניינית או החזקה. זאת, גם אם הישות המדווחת שומרת סיכון בלתי משמעותי, כגון שמירת הזכות הקניינית על הסחורות על מנת להבטיח את גביית החוב.
- מאידך, הישות המדווחת עשויה לשמור את הסיכונים והתשואות המשמעותיים הנגזרים מהבעלות, ובמקרה זה אין להכיר בהכנסה, כגון:
  - לישות המדווחת יש מחויבות בגין ביצוע שאינו משביע רצון, מעבר למחויבות המכוסה על ידי הפרשות מקובלות לאחריות.
  - קבלת התמורה תלויה בכך שהלקוח יפיק הכנסות ממכירת הסחורות.
  - הלקוח זכאי לבטל את הרכישה ולא ניתן להעריך את סבירות ההחזרה.

## התנאים להכרה בהכנסה – הספקת שירותים

יש להכיר בהכנסה מהספקת שירותים בהתאם לשלב ההשלמה כאשר כל התנאים הבאים מתקיימים:

- סכום ההכנסות ניתן למדידה באופן מהימן;
- צפוי שההטבות הכלכליות הקשורות לעסקה יזרמו לישות;
- שלב ההשלמה של העסקה ניתן למדידה באופן מהימן; וכן
- העלויות שהתהוו במסגרת העסקה והעלויות הנדרשות להשלמתה ניתנות למדידה באופן מהימן.

**שיטת מרווח אפס** – עם זאת, כאשר תוצאתה של עסקה להספקת שירותים אינה ניתנת לאמידה באופן מהימן, יש להכיר בהכנסות עד לגובה ההוצאות הניתנות להשבה שהוכרו ("מרווח אפס").

## הכרה בהכנסה – ריבית, תמלוגים ודיבידנד

- יש להכיר בהכנסה מריבית, תמלוגים או דיבידנד כאשר צפוי שההטבות הכלכליות הקשורות לעסקה יזרמו לישות המדווחת וסכום ההכנסות ניתן למדידה באופן מהימן.
- ההכנסה תוכר במועדים להלן:
- **ריבית** – יש להכיר בהכנסה מריבית תוך שימוש בשיטת הריבית האפקטיבית.
- **תמלוגים** – יש להכיר בהכנסה מתמלוגים על בסיס מצטבר בהתאם למהות ההסכם.
- **דיבידנד** – יש להכיר בהכנסה מדיבידנד כאשר למחזיק במכשיר ההוני קמה הזכות לקבלת התשלום. עם זאת, כאשר מוכרז דיבידנד מרווחים שנבעו קודם לרכישה, יש לנכות דיבידנד זה מעלות המכשיר ההוני.

## הבהרה מספר 9 – הכנסות מעסקאות תוכנה

- מסירת התוכנה הינה הכרחית לקיום התנאי להכרה בהכנסה, לפיו הסיכונים והתשואות המשמעותיים הנגזרים מהבעלות על הסחורות עברו ללקוח.
- עם זאת, לעניין עיתוי המסירה יש להבחין בין שני התרחישים הבאים:
- **תמורה בסכום כולל** – כאשר תמורת הרישיון תשולם ללא קשר למספר העותקים שיסופקו ללקוח או ישוכפלו על ידו, תנאי המסירה מתקיים עם מסירת העותק הראשון של התוכנה או תוכנת המקור, ובמועד זה יש להכיר בהכנסה.
- **תמורה תלויה במספר העותקים** – כאשר תמורת הרישיון תלויה במספר העותקים אשר יסופקו ללקוח או ישוכפלו על ידו, המסירה של התוכנה תתקיים עם יצירת כל עותק או שכפולו על ידי הלקוח, ובמועד זה יש להכיר בהכנסה.

# IFRS 15 – הכנסות מחוזים עם לקוחות – רקע

## חמישה שלבים לטיפול החשבונאי בהכנסות

- לצורך הטיפול החשבונאי בהכנסות, יש ליישם את חמשת השלבים הבאים:

1. זיהוי החוזה עם הלקוח
2. זיהוי מחויבויות ביצוע
3. קביעת מחיר העסקה
4. הקצאת מחיר העסקה למחויבויות הביצוע
5. הכרה בהכנסה – לאורך זמן או בנקודת זמן

# IFRS 15 – הכנסות מחוזים עם לקוחות – רקע – המשך

## נושאים נוספים בתקן

- עלויות להשגת חוזה
- עלויות לקיום חוזה
- ספק עיקרי או סוכן – הצגת הכנסות בברוטו או בנטו
- רישיון לקניין רוחני – זכות גישה או זכות שימוש
- תיקון חוזה – טיפול: (1) כחוזה נפרד, (2) כביטול החוזה הקיים ויצירת חוזה חדש, או (3) כהמשך החוזה הקיים
- הסכמי רכישה חזרה – טיפול: (1) כעסקת חכירה, (2) כעסקת מימון, או (3) כעסקת מכירה עם זכות החזרה

## הבדלים עיקריים בין תקן 25 לבין

### IFRS 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות

- קיימים הבדלי תקינה משני סוגים:
- הוראות שונות בשני התקנים – תקן 25 קובע הוראות השונות מההוראות ב- IFRS 15.
- העדר התייחסות בתקן 25 – במקרים רבים, תקן 25 לא כולל התייחסות להוראות מסוימות ב- IFRS 15. במקרים אלו, יש ככלל ליישם מדיניות חשבונאית בהתאם לפרקטיקה המקובלת. עם זאת, תקן חשבונאות ישראלי מספר 35 קובע, שכאשר אין הוראה ספציפית בתקן חשבונאות ישראלי, ניתן ליישם את ההוראה המקבילה ב- IFRS, גם במקרה שבו קיימת פרקטיקה מקובלת.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### זיהוי החוזה – תמורה שהתקבלה לפני קיום התנאים לזיהוי חוזה

- **IFRS 15** – כאשר תמורה התקבלה לפני קיום התנאים לזיהוי חוזה, יש להכיר בהתחייבות (הכנסות מראש), המייצגת את מחויבות הישות המדווחת להעברת סחורות או שירותים בעתיד או להשבת התמורה שהתקבלה. במקרה זה, יש להכיר בהכנסה רק כאשר אחד משני הבאים מתקיימים:
  1. התמורה שהתקבלה מהלקוח אינה ניתנת להחזרה, וכן:
    - לישות המדווחת לא נותרה מחויבות להעביר סחורות או שירותים ללקוח וכל (או למעשה כל) התמורה שהובטחה התקבלה, או
    - החוזה בוטל.
  2. התנאים לזיהוי חוזה מתקיימים.
- **תקן 25** – בהעדר הוראה ספציפית בתקן 25 יש ככלל ליישם מדיניות חשבונאית בהתאם לפרקטיקה המקובלת.

## שאלות סקר

### שאלה 1

**נתונים** – מכון כושר יוצא במבצע "חודשיים ניסיון" - בתחילת חודש נובמבר שנה 1 מנוי חותם על חוזה לשנה תמורת 120 שקלים, שישולמו בתחילת שנה 2. החוזה כולל אופציית יציאה של המנוי עד תום חודש דצמבר שנה 1 ללא נימוק וללא קנס.

**השאלה** – לפי IFRS 15, מה סכום ההכנסה שיוכר בשנה 1?

א. 120 שקלים

ב. 24 שקלים

ג. 20 שקלים

ד. אפס

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### הפרדת רכיבים בחוזה – סחורה או שירות מובחנים מול ערך נפרד ללקוח

- **IFRS 15** – סחורות או שירותים שהובטחו ללקוח הם מובחנים בהתקיים שני התנאים הבאים:
  - **בחינת היכולת להיות מובחן** – הלקוח יכול להפיק תועלת מהסחורה או השירות בנפרד, או יחד עם משאבים הזמינים ללקוח בנקל, וכן
  - **בחינת ההקשר של החוזה** – האם המהות של ההבטחה, בהקשר של החוזה, היא להעביר כל אחד מהסחורות או מהשירותים בנפרד או להעביר פריט משולב שלגביו הסחורות או השירותים המובטחים מהווים תשומות.
- **תקן 25** – יש לטפל בנפרד ברכיבים הניתנים לזיהוי ומספקים ערך נפרד ללקוח. לדוגמה, כאשר מחיר המכירה של מוצר כולל סכום הניתן לזיהוי בגין שירותי המשך, סכום זה נדחה ומוכר כהכנסה על פני תקופת ביצוע השירותים.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### הפרדת רכיבים בחוזה – סחורה או שירות מובחנים – בחינת ההקשר של החוזה

- IFRS 15** – יש לקבוע האם המהות של ההבטחה, בהקשר של החוזה, היא להעביר כל אחד מהסחורות או מהשירותים בנפרד או להעביר פריט משולב שלגביו הסחורות או השירותים המובטחים הם תשומות. לצורך כך יש לבחון, בין היתר, האם מתקיימים הגורמים הבאים:
- **שירותי אינטגרציה** – האם הישות המדווחת מספקת שירות משמעותי של שילוב הסחורה או השירות עם סחורות או שירותים אחרים בחוזה.
  - **התאמה משמעותית** – האם הסחורה או השירות משנה באופן משמעותי או מהווה התאמה של סחורה או שירות אחר בחוזה.
  - **תלות ההבטחות זו בזו** – האם הסחורה או השירות תלויים באופן משמעותי באחד או יותר מהסחורות או השירותים האחרים בחוזה.
- כלומר, יש לבחון האם מהות ההבטחה היא להעביר פריט משולב הגדול (או שונה מהותית) מסך חלקיו.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### הפרדת רכיבים בחוזה – סחורה או שירות מובחנים – בחינת ההקשר של החוזה

חברת תעופה באירופה, דוחות 2018 :

The main changes induced by IFRS 15 are the following:

- **Ticket issuing and change fees** – revenue recognition at the transport date, since these are not considered to be a separate service providing a benefit to the passenger in the absence of transportation. Previously, this recognition had been done at the date of change or issuance.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### קביעת מחיר העסקה – תמורה משתנה – הגבלת התמורה מול אי וודאות באומדן

- **IFRS 15** – לצורך אמידת התמורה המשתנה (כגון בגין הנחת כמות, זכות החזרה, תביעות קבלן, בונוסים בגין עמידה בלוחות זמנים וכדומה), יש ליישם שני שלבים:
  - **השלב הראשון** – אמידת סכום התמורה המשתנה על ידי שימוש בשיטת התוחלת או בשיטת הסכום הסביר ביותר.
  - **השלב השני** – בחינת הגבלת האומדן של סכום התמורה המשתנה על בסיס רף של צפוי ברמה גבוהה.
- **תקן 25** – אומדן מהימן של סכום ההכנסות מהווה תנאי להכרה, ולא סוגיית מדידה. עם זאת, ככל שקיים אומדן מהימן, יש למדוד את ההכנסות לפי השווי ההוגן של התמורה (נניח, תוחלת) ולא באופן שמרני על בסיס רף של צפוי ברמה גבוהה.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### קביעת מחיר העסקה – תמורה משתנה – הגבלת התמורה מול אי וודאות באומדן – דוגמה

- חברה לייצור ושיווק מוצרי צריכה ביתיים, דוחות 2018 :

תמורה משתנה - חלק מהחוזים של החברה עם לקוחותיה כוללים אפשרויות החזרה, הנחות כמות או הנחות מזומן ותמריצים. כיום, החברה מכירה בהכנסות ממכירת סחורות לפי שוויה 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. תחת התקן החדש, תנאים מסוג זה מהווים תמורה משתנה אשר אותם יש לאמוד במועד העסקה. החברה תכלול במחיר העסקה סכום המיוחס לתמורה משתנה רק אם צפוי ברמה גבוהה ( Highly probable) שביטול משמעותי בסכום ההכנסות המצטברות שהוכרו לא יבוטל כאשר אי הודאות תתברר.

## שאלות סקר

### שאלה 2

**נתונים** – בתחילת שנה 1 חברה מתקשרת בחוזה עם לקוח להקמת נכס. להלן התמורה בשני תרחישים:

• **תרחיש 1 – קנס** – תמורה בסכום קבוע בסך 100 שקלים. אם המסירה תתבצע לאחר תום שנה 2, יוטל על החברה קנס בסך 15 שקלים.

• **תרחיש 2 – בונוס** – תמורה בסכום קבוע של 85 שקלים. אם המסירה תתבצע לפני תום שנה 2, החברה תהיה זכאית לבונוס בסך 15 שקלים.

**השאלה** – לפי IFRS 15, באיזה תרחיש יש ליישם את ההוראות לגבי תמורה משתנה:

א. בתרחיש 1 בלבד

ב. בתרחיש 2 בלבד

ג. בשני התרחישים

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### קביעת מחיר העסקה – תמורה משתנה – זכות החזרה – דוגמה

- חברה מתקשרת ב- 100 חוזים עם לקוחות למכירת נכסים, הכוללים זכות החזרה תמורת מזומן תוך חודש. מחיר כל נכס הוא 100 שקלים, ועלותו לחברה היא 60 שקלים.
- **IFRS 15** – לאור זכות ההחזרה, מלוא התמורה שהתקבלה במזומן בסך 10,000 שקלים מהווה רכיב משתנה, ויש ליישם שני שלבים:
  - **אמידת סכום התמורה המשתנה** – לכל חוזה קיימות שתי אפשרויות בלבד. עם זאת, מכיוון שקיים מספר גדול של חוזים עם מאפיינים דומים, יש ליישם את שיטת התוחלת ברמת התיק. בהנחה שהתוחלת היא החזר שתי יחידות, התמורה המשתנה היא 9,800 שקלים.
  - **בחינת הגבלת האומדן** – נניח שהחברה צופה ברמה גבוהה שלא יוחזרו יותר משלוש יחידות.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### קביעת מחיר העסקה – תמורה משתנה – זכות החזרה – דוגמה – המשך

- **IFRS 15 – המשך** – יש להכיר בסעיפים הבאים:
  - הכנסות בסך 9,700 שקלים בגין אומדן היחידות שלא הוגבל
  - התחייבות להחזר בסך 300 שקלים בגין אומדן היחידות שהוגבל
  - נכס בסך 180 שקלים  $= (3 * 60)$  בגין הזכות להשבת היחידות שיוחזרו במועד סילוק ההתחייבות להחזר
- להלן פקודות היומן: לח' מזומן 10,000 לז' הכנסות 9,700 לז' התחייבות להחזר 300
- לח' עלות המכר 5,820  $(= 60 * 97)$  לח' נכס – הזכות להשבת היחידות 180 לז' מלאי 6,000
- **תקן 25** – ככל שניתן לאמוד את ההחזרות באופן מהימן, יש להכיר בהכנסה ולאמוד את ההפרשה להחזרות על בסיס "צפוי" (להבדיל מ"צפוי ברמה גבוהה"). כמו כן, בהעדר הוראה ספציפית לגבי אופן הצגת הנכס, יש ככלל ליישם מדיניות חשבונאית בהתאם לפרקטיקה המקובלת.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### קביעת מחיר העסקה – תמורה משתנה – זכות החזרה – דוגמה

- חברת החזקות, דוחות 2018 :

הפרשה להחזרות – לחברה עסקאות בהן ניתנת ללקוח זכות להחזיר את המוצר שנרכש בתקופת זמן מוגבלת ממועד המכירה. עד למועד היישום לראשונה של התקן החדש הכירה החברה בהפרשה הנובעת מאומדן הסכומים אשר התקבלו בגין עסקאות המכירה ואשר החברה צופה כי תצטרך להשיבן ללקוח בעת החזרת המוצר, במסגרת סעיף זכאים ויתרות זכות וכן יתרת המלאי של החברה כללה סכומים בגין מוצרים אותם החברה צופה כי תקבל בחזרה. תחת יישום הוראות התקן החדש, החברה מציגה במסגרת הדוח על המצב הכספי את ההפרשה במסגרת סעיף התחייבות להחזר וכן מציגה נכס בגין זכות החזרה חלף הצגתו של נכס זה כחלק מיתרת המלאי של החברה. האמור אינו משפיע על הדוח על הרווח או הפסד של החברה.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### קביעת מחיר העסקה – תמורה משתנה – הטיפול בפיצוי בגין נזק – דוגמה

ישות מדווחת עשויה לשלם פיצוי בגין נזק שנגרם ללקוח במהלך הספקת סחורה או שירות.

• **IFRS 15** – הטיפול בפיצוי תלוי באופי הנזק:

• **טיפול כתמורה משתנה** – פיצוי בגין נזק שנגרם מהספקת הסחורה או השירות שלא

כפי שהוגדר בחוזה (מועד, איכות, כמות וכדומה) מטופל כתמורה משתנה. לדוגמה, החוק קובע שחברות תעופה מחויבות לשלם פיצוי קבוע וידוע מראש בגין איחורים וביטולי טיסות. במקרה זה, על אף שחובת הנזק לא נכללת בחוזה (אלא בחוק), ולמרות שסכום הפיצוי לא תלוי במחיר הטיסה, יש לטפל בפיצוי כתמורה משתנה.

• **טיפול כהפרשה** – פיצוי בגין נזק שגרם מוצר שנמכר ללקוח. לדוגמה, החוק דורש מיצרן לשלם פיצוי בגין נזק שנגרם כתוצאה משימוש במוצר למטרה לה הוא נועד. במקרה זה, יש לטפל במחויבות בהתאם ל- IAS 37.

• **תקן 25** – בהעדר הוראה ספציפית בתקן 25, יש ככלל ליישם מדיניות חשבונאית בהתאם לפרקטיקה המקובלת.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### קביעת מחיר העסקה – תמורה משתנה – הטיפול בפיצוי בגין נזק – דוגמה

חברת תעופה, דוחות 2018 :

#### **פיצויים ללקוחות**

בהתאם לתקן החדש, פיצויים ללקוחות שניתנו עבור אי מתן שירות כמתחייב בחוזה המקורי (לדוגמה ביטול/עיכוב טיסה), מוכרות כקיטון הכנסה, בעוד שעל פי התקן הישן, היו מוכרים פיצויים אלה כהוצאה. סכום קיטון ההכנסה מבוסס על סכום הפיצוי במזומן או על מחיר המכירה של אותם כרטיסי טיסה חלופיים, בניכוי שיעור אי המימוש הצפוי. משיקולי מהותיות, החליטה החברה שלא לקשור בין כרטיס הטיסה המקורי לכרטיס הפיצוי בעת ייחוס העלויות.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### קביעת מחיר העסקה – רכיב מימון משמעותי – מכירה באשראי מול מקדמה מלקוח

- **IFRS 15** – יש להתאים את סכום התמורה בגין רכיב מימון משמעותי על בסיס סיכון הלווה (הלקוח או הישות המדווחת, לפי העניין), אלא אם ההפרש בין התמורה לבין מחיר המכירה במזומן של הסחורה או השירות נובע מסיבות שאינן מימון. ניתן ליישם הקלה פרקטית ולא להפריד את רכיב המימון בתקופה של עד שנה.
- **תקן 25** – כאשר ניתן אשראי ללקוח, יש להוון את התקבולים העתידיים, ולהכיר בהפרש בין השווי ההוגן לבין הסכום הנקוב של התמורה כהכנסת ריבית לאורך תקופת האשראי. אין התייחסות בתקן 25 לטיפול ברכיב המימון שגלום במקדמה שמתקבלת מהלקוח, ואין הקלה פרקטית.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### קביעת מחיר העסקה – רכיב מימון משמעותי – מקדמה מלקוח – דוגמה

- בתחילת שנה 1 חברה מקבלת מקדמה מלקוח בסך 100 שקלים בגין מכירת נכס שהשליטה עליו (והסיכונים והתשואות בגינו) יעברו ללקוח בתום שנה 2. שיעור ההיוון המבוסס על סיכון החברה הוא 10%. במקרה זה:
  - **IFRS 15** – בתחילת שנה 1 יש להכיר בהתחייבות (הכנסות מראש) בסך 100 שקלים כנגד המזומן שהתקבל. יש להכיר בהוצאות ריבית בשנה 1 בסך 10 שקלים ובשנה 2 בסך 11 שקלים. בתום שנה 2 יש לגרוע את ההתחייבות בסך 121 שקלים כנגד הכרה בהכנסה ממכירת הנכס בסך 121 שקלים.
  - **תקן 25** – בהעדר הוראה ספציפית בתקן 25, יש ככלל ליישם מדיניות חשבונאית בהתאם לפרקטיקה המקובלת.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### קביעת מחיר העסקה – רכיב מימון משמעותי – מקדמה מלקוח – דוגמה

- חברה להשקעה בחברות מו"פ, דוחות 2018 :

החל ממועד יישומו לראשונה של IFRS 15, במקרה בו מקבלת החברה הבת במסגרת הסכם ההפצה מקדמות לזמן ארוך (לתקופה העולה אל שנה אחת), הנכללות לראשונה כהכנסה נדחית ונזקפות לרווח או הפסד לאורך תקופת ההסכם, מכירה החברה הבת בהוצאות מימון בגין המקדמות שהתקבלו עד למועד ההכרה בהן כהכנסה. באשר להשפעה המצטברת של היישום לראשונה של IFRS 15 בגין סוגייה זו - ראה כ'(1)(ד) להלן.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### קביעת מחיר העסקה – רכיב מימון משמעותי – מקדמה מלקוח – דוגמה

- חברת מערכות מחשבים, דוחות 2018 :

מקדמות מלקוחות – בחוזי שירות מסוימים, גובה החברה מקדמות מלקוחותיה טרם מתן השירותים. עד יישום הוראות התקן החדש, הכירה החברה בהכנסה בהתאם לסכום התמורה שהתקבלה ולא צברה ריבית בגין המקדמות. תחת הוראות התקן החדש, במקרים של קבלת מקדמות לזמן ארוך (מעל שנה) בגין שירות עתידי אותו מספקת החברה, צוברת החברה ריבית ומכירה בהוצאת מימון בגין המקדמות לאורך תקופת ההתקשרות הצפויה וזאת כאשר קיים בחוזה רכיב מימון משמעותי כהגדרתו בתקן החדש. עם מימוש המקדמות מכירה החברה בריבית שנצברה כחלק מההכנסות משירותים. כתוצאה מכך, בעקבות יישום התקן החדש, הדוחות הכספיים של החברה כוללים הוצאות מימון גבוהות יותר בתקופה שבין קבלת המקדמה לבין מועד ביצוע השירות וכן הכנסות גבוהות יותר במועד אספקת השירות.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### קביעת מחיר העסקה – תמורה שיש לשלם ללקוח – הוצאה או קיטון בהכנסה?

- **IFRS 15** – הטיפול בתמורה לשלם ללקוח תלוי בשאלה האם מתקבלים סחורה או שירות מובחנים:
  - **כאשר מתקבלים סחורה או שירות מובחנים** - יש לטפל ברכישת הסחורה או השירות בדומה לרכישות אחרות מספקים. עם זאת, אם התמורה שיש לשלם ללקוח גבוהה מהשווי ההוגן של הסחורה או השירות, יש לטפל בעודף כהקטנה של מחיר העסקה.
  - **כאשר לא מתקבלים סחורה או שירות מובחנים** - יש לטפל בתמורה לשלם ללקוח כהקטנה של מחיר העסקה, ולהכיר בהקטנת הכנסות במועד המאוחר מבין:
    - הכרה בהכנסות בגין העברה ללקוח של הסחורות או השירותים.
    - תשלום או הבטחה לשלם את התמורה ללקוח, גם כאשר התשלום מותנה באירוע עתידי.
- **תקן 25** – בהעדר הוראה ספציפית בתקן 25 יש ככלל ליישם מדיניות חשבונאית בהתאם לפרקטיקה המקובלת.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

קביעת מחיר העסקה – תמורה שיש לשלם ללקוח – הוצאה או קיטון בהכנסה?

חברה לייצור בירה, דוחות 2018 :

The adoption of IFRS 15 has changed the accounting for certain payments to customers, such as listing fees and marketing support expenses. Most of these payments were recorded as operating expenses, but are now considered to be a reduction of revenue. Only when these payments relate to a distinct service the amounts continue to be recorded as operating expenses.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### הקצאת מחיר העסקה לרכיבים – גישת השארית

- **IFRS 15** – יש להקצות את מחיר העסקה לכל מחויבות ביצוע על בסיס יחס מחירי המכירה הנפרדים. כאשר מחיר מכירה נפרד אינו ניתן לצפייה, יש לאמוד אותו לפי גישת השוק או גישת העלות, ובהתקיים אחד משני התנאים להלן ניתן ליישם את גישת השארית:
  - קיימת שונות רבה של מחיר המכירה, או
  - מחיר המכירה אינו וודאי
- **תקן 25** – בהעדר הוראה ספציפית בתקן 25 לאופן הקצאת מחיר העסקה, יש ככלל ליישם מדיניות חשבונאית בהתאם לפרקטיקה המקובלת, ולהקצות לפי יחס השווי ההוגן או לפי גישת השארית.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### הקצאת מחיר העסקה לרכיבים – דרישת VSOE

- חברת תוכנה באירופה, דוחות 2018 :

The primary impact of adopting the new standard relates to our on-premises term-based licenses, as under IFRS 15, the requirement to have vendor specific objective evidence (VSOE) for undelivered elements is eliminated. Our term-based licenses include the delivery of software and support services as well as unspecified future updates. Under our current policies, we recognize revenue for these contracts ratably over the life of the service period. In contrast, under IFRS 15, we will estimate the standalone selling price associated with the software license and the support services separately and recognize license revenue upon delivery of the initial software at the outset of the arrangement.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### הקצאת מחיר העסקה לרכיבים – תכנית נאמנות לקוחות – דוגמה

בכל רכישה של 10 שקלים, חברה מעניקה נקודה אחת הניתנת למימוש לרכישת מוצרים בהנחה של שקל אחד. בשנה 1 הלקוחות רכשו מוצרים תמורת 100,000 שקלים. החברה צופה מימוש של 9,500 נקודות. בשנה 1 מומשו 4,500 נקודות.

• **IFRS 15** – הנקודות מהוות זכות מהותית ללקוח. בהעדר מחיר מכירה נפרד הניתן לצפייה, יש לאמוד אותו בסך 0.95 שקלים לנקודה. יש להקצות את מחיר העסקה כך:

• מוצרים  $91,324 = 100,000 * 100,000 / 109,500$

• נקודות  $8,676 = 100,000 * 9,500 / 109,500$

בשנה 1 יש להכיר בהכנסה בגין הנקודות בסך 4,110 שקלים  $8,676 * 4,500 / 9,500 =$

• **תקן 25** – חברות שמיישמות בפרקטיקה את גישת השארית עשויות להקצות סכום שונה לנקודות בהשוואה לדרישות IFRS 15. כמו כן, חברות שמכירות בהכנסה מאי-מימוש (Breakage) במועד פקיעת הזכאות למימוש הנקודות, מכירות בהכנסה מאוחר יותר בהשוואה לדרישות IFRS 15.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### הקצאת מחיר העסקה לרכיבים – תכנית נאמנות לקוחות – דוגמה

חברת תעופה, דוחות 2018 :

#### **הכנסות בגין אי מימוש כרטיסי טיסה**

בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 18 (להלן - "התקן הישן"), בעבר הייתה מכירה החברה בהכנסות בגין כרטיסי טיסה שלא מומשו במועד בו צפתה החברה, על סמך ניסיון העבר, כי הסיכוי למימושם הוא קלוש. בהתאם לתקן החדש, החברה מכירה בהכנסה זו על פני תקופה באופן יחסי לכרטיסי הטיסה שנוצלו, החל ממועד המכירה. משמעות השינוי הינו הקדמת ההכרה בהכנסה בגין כרטיסי טיסה אשר לא צפויים להיות מנוצלים.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### הקצאת מחיר העסקה לרכיבים – תכנית נאמנות לקוחות – דוגמה

חברת אופנה, דוחות 2018 :

במסגרת יישום התקן מכירה החברה בהכנסה בגין אומדן אי הניצול (Breakedge) של כרטיסי המתנה לאורך תקופת הניצול של כרטיסי המתנה כאמור.  
כתוצאה מהאמור לעיל הכירה החברה ליום 1 בינואר, 2018, בקיטון בסעיף הזכאים של כ- 5,388 אלפי ש"ח, בגידול בעודפים בסך של כ-4,149 אלפי ש"ח וקיטון במס הנדחה בסך 1,239 אלפי ש"ח.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### הקצאת מחיר העסקה לרכיבים – אחריות – דוגמה

- חברה מתקשרת בחוזה עם לקוח להספקת מקרר ואחריות לשלוש שנים תמורת 1,000 שקלים במזומן. החוק דורש לספק אחריות לשנה, כדי לספק ללקוח ביטחון שהמקרר עונה על המפרט המוסכם.
- **IFRS 15** – יש לאמוד את מחירי המכירה הנפרדים של ההבטחות בחוזה. לדוגמה:
    - מחיר המכירה הנפרד של מקרר עם שנת אחריות מסוג בטחון הוא 900 שקלים.
    - מחיר המכירה הנפרד של שנתיים נוספות של אחריות מסוג שירות הוא 150 שקלים.
    - להלן אומדן עלויות התיקונים בגין האחריות:
      - בשנת האחריות הראשונה – 20 שקלים.
      - בכל אחת מהשנתיים הבאות – 40 שקלים.
  - יש להקצות את מחיר העסקה לשתי מחויבויות הביצוע על בסיס יחס מחירי מכירה נפרדים:
    - מקרר עם שנת אחריות:  $857 = 1,000 * 900 / (900 + 150)$
    - שנתיים נוספות של אחריות:  $143 = 1,000 * 150 / (900 + 150)$

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### הקצאת מחיר העסקה לרכיבים – אחריות – דוגמה

- **IFRS 15 – המשך** – להלן הטיפול החשבונאי בהנחה שאין שינוי באומדן העלויות, ובהתעלם מרכיב המימון:
- **במועד העברת השליטה במקרה ללקוח** - יש להכיר בהכנסה בסך 857 שקלים ובהתחייבות בסך 143 שקלים בגין מחויבות הביצוע לספק אחריות מסוג שירות בשנים 2 ו-3. כמו כן, יש להכיר בהוצאות ובהפרשה לאחריות בהתאם ל- IAS 37 בסך 20 שקלים בגין ההבטחה לספק אחריות מסוג בטחון בשנה 1. אפקטיבית, רכיב הרווח בגין האחריות מסוג בטחון הוכר במועד העברת השליטה במקרה.
- **במהלך שנה 1** - יש לגרוע את ההפרשה לאחריות מסוג בטחון במקביל להתהוות עלויות התיקונים.
- **במהלך השנים 2 ו-3** - יש לגרוע את ההתחייבות בגין מחויבות הביצוע לספק אחריות מסוג שירות במקביל להכרה בהכנסה בקו ישר בסך 143 שקלים לאורך השנים 2 ו-3. כמו כן, יש להכיר בהוצאות בסך 80 שקלים במועד התהוות עלויות התיקונים. אפקטיבית, רכיב הרווח בגין האחריות מסוג שירות בסך 63 שקלים ( $143 - 80$ ) יוכר במהלך השנים 2 ו-3.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### הקצאת מחיר העסקה לרכיבים – אחריות – דוגמה

- **תקן 25** – ראשית, יש לבחון ככלל האם האחריות המורחבת מותירה סיכונים משמעותיים בידי הישות המדווחת באופן שעשוי לדחות את ההכרה בהכנסה. כמו כן, בהעדר הוראה ספציפית בתקן 25 לעניין הקצאת התמורה לאחריות המורחבת, יש ככלל ליישם מדיניות חשבונאית בהתאם לפרקטיקה המקובלת.
- חברה לשיווק מזגנים, דוחות 2018:

**הפרשה לאחריות – הקבוצה מעניקה ללקוחותיה שירותי אחריות כשירות נוסף לאחריות המוענקת על ידי הקבוצה לצורך הבטחת טיב העבודה שבוצעה וזאת לתקופה העולה על שנה. תחת הוראות התקן הישן הכירה הקבוצה בהכנסה בסכום המלא בעת מכירת המוצר ומנגד בהפרשה לאחריות כנגד סעיף עלות המכירות. תחת הוראות התקן החדש מקצה הקבוצה חלק מתמורת המכירה לרכיב האחריות ומכירה בהכנסה בגין רכיב האחריות על פני תקופת האחריות המורחבת ללא הכרה בהפרשה לאחריות. כתוצאה מכך, חלק מסכום ההכנסות נדחה ומוכר על פני תקופה ארוכה יותר לעומת הוראות התקן הישן.**

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### הכרה בהכנסה בנקודת זמן – מודל השליטה מול מודל הסיכונים והתשואות

- **IFRS 15** – מועד ההכרה בהכנסה מבוסס על עיתוי העברת השליטה על הסחורה או השירות ללקוח, על בסיס היכולת לכוון את השימוש בנכס ולהשיג למעשה את כל ההטבות הנותרות מהנכס. לצורך כך, יש להביא בחשבון סימנים להעברת שליטה, לרבות:
  - לישות המדווחת יש זכות לתשלום בהווה עבור הנכס
  - הישות המדווחת העבירה ללקוח את הבעלות המשפטית על הנכס
  - הישות המדווחת העבירה ללקוח את החזקה הפיזית על הנכס
  - הישות המדווחת העבירה ללקוח את הסיכונים וההטבות המשמעותיים בגין הנכס
  - הלקוח אישר את קבלת הנכס
- **תקן 25** – מועד ההכרה בהכנסה מבוסס על עיתוי העברת הסיכונים והתשואות.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### הכרה בהכנסה בנקודת זמן - דוגמה

- חברה מוכרת מבנה משרדים (נדל"ן להשקעה) ללקוח. החברה ערבה לשיעור תפוסה של 90% למשך תקופה מסוימת. במקרה זה:
- **IFRS 15** – יש לבחון האם השליטה על הנכס עברה ללקוח. לצורך כך, יש לבחון בין היתר האם הבעלות המשפטית על הנכס (טאבו) עברה ללקוח, האם הלקוח קיבל מפתח (חזקה פיזית) והאם הלקוח חשוף לסיכונים בגין הנכס, כגון השינוי בשווי הנדל"ן. השונות בסכום התמורה בגין הערבות לשיעור התפוסה מטופלת כתמורה משתנה.
- **תקן 25** – הערבות לשיעור תפוסה מינימלי עשויה לשקף סיכון משמעותי שנותר בידי הישות המדווחת, כך שבמקרים מסוימים אין להכיר בהכנסה.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### התנאים להכרה בהכנסה לאורך זמן

- **IFRS 15** – מחויבות ביצוע מקוימת לאורך זמן אם מתקיים אחד מהתנאים הבאים:
  - הלקוח מקבל וצורך בו זמנית את ההטבות המסופקות על ידי ביצועי הישות המדווחת.
  - ביצועי הישות המדווחת יוצרים או משפרים נכס (כגון עבודה בתהליך) שנשלט על ידי הלקוח תוך כדי יצירתו או שיפורו.
  - ביצועי הישות המדווחת אינם יוצרים נכס עם שימוש אלטרנטיבי לישות המדווחת, ולישות המדווחת יש זכות לתשלום הניתנת לאכיפה עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד.
- **תקן 25** – ככלל, יש להכיר בהכנסה ממכירת סחורות בנקודת זמן, ובהכנסה מהספקת שירותים לאורך זמן.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### ”מקבל וצורך בו זמנית” – הובלה – דוגמה

- חברה מתקשרת בחוזה עם לקוח להובלת מטען מוונקובר לניו יורק.
- **IFRS 15** – יש לבחון האם הלקוח מקבל וצורך בו זמנית את שירותי ההובלה. בהקשר זה, אם החברה הובילה את המטען חלק מהדרך (נניח, עד שיקגו), חברה אחרת שתיכנס בנעליה לא תידרש להחזיר את המטען לוונקובר ואז להוביל אותו לניו יורק, אלא תוביל את המטען מאותה נקודה עד ליעד. לכן, הלקוח מקבל וצורך בו זמנית את שירותי ההובלה, ויש להכיר בהכנסה לאורך זמן.
  - **תקן 25** – בהעדר הוראה ספציפית בתקן 25, יש ככלל ליישם מדיניות חשבונאית בהתאם לפרקטיקה המקובלת בקשר לשאלה האם יש להכיר בהכנסה לאורך תקופת ההובלה או במועד ההגעה ליעד.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### "מקבל וצורך בו זמנית" – שירותי הובלה – דוגמה

חברת שילוח, דוחות 2017 לפני יישום IFRS 15:

- משילוח מטענים - בהתאם למועדי הגעת המשלוח, בהתאם לתנאי ההתקשרות בין החברה לבין לקוחותיה, דהיינו במשלוחי היבוא - במועד הגעת המשלוח לארץ ובמשלוחי היצוא - במועד הגעת המשלוח ליעד.

חברת שילוח נוספת, דוחות 2017 לפני יישום IFRS 15:

#### הכנסות משירותי שילוח בינלאומי

נכללות בדוח על הרווח או הפסד ורווח כולל אחר במועד השלמת מתן שירותי השילוח ללקוח ומוצגות על בסיס ברוטו (הכרה במלוא התקבול מהלקוחות כהכנסה).  
חלק מהאשראי הניתן ללקוחות בגין שירותי שילוח בינלאומי נושא ריבית אשר נזקפת לדוח על הרווח הכולל לסעיף הכנסות מימון.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### ביצוע עבודות על פי חוזה הקמה – דוגמה

חברת מערכות מחשבים, דוחות 2018:

הכנסות מביצוע עבודות על פי חוזה הקמה – בקשר עם ביצוע עבודות על פי חוזה הקמה הכירה החברה תחת הוראות IAS 18 ו- IAS 11 בהכנסה על-פי שיטת שיעור ההשלמה על פי קצב ביצוע החוזה, כאשר שיעור ההשלמה נקבע על בסיס עלויות ההשלמה בפועל מול סך עלויות ההשלמה החזויות. תחת הוראות התקן החדש, כאמור בבאור 2' לדוחות הכספיים המאוחדים, רק בהתקיים תנאים מסויימים, מכירה החברה בהכנסה מביצוע עבודות על פי חוזה הקמה לאורך זמן ובהתאם להתקדמות ובהעדר תנאים אלו ההכנסה מוכרת בנקודת זמן אחת- כאשר השליטה בנכס או בשירות מועברות ללקוח. בהתאם לכך, תחת התקן החדש, בחלק מחוזי ההקמה של החברה, החברה מכירה בהכנסות בתקופה מאוחרת יותר מאשר הכירה תחת הוראות התקינה הקודמת.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### העדר שימוש אלטרנטיבי – דוגמה

חברה לייצור שנאים, דוחות 2018 :

#### **קיום מחויבויות ביצוע**

הכנסות מוכרות כאשר הקבוצה מקיימת מחויבות ביצוע על ידי העברת שליטה על סחורות שהובטחו ללקוח. הכנסות הקבוצה נובעות ממוצרים אשר מיוצרים בהתאם לצרכים הספציפיים של כל לקוח - מוצרי " Custom made", כאשר לא קיימת אפשרות ביטול חוזית לעסקה. הקבוצה זכאית לפיצוי עבור עלויות שהתהוו עד למועד הביטול בתוספת מרווח סביר. היות ולא ניתן למכור מוצרי "Custom made" ללקוחות אחרים, הרי שאין להם שימוש אלטרנטיבי. בהתאם ל- IFRS 15, הקבוצה מכירה בהכנסות ממכירת מוצרים ללא שימוש אלטרנטיבי על פני זמן, זאת בשונה מהטיפול החשבונאי הקודם לפיו הקבוצה הכירה בהכנסות ממכירות עם מסירת המוצרים ללקוח או למשלח מטעמו.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### ביצוע עבודות על פי חוזה הקמה – דוגמה

חברה לייצור טילים וכלי טיס, דוחות 2018 :

עיתוי ההכרה בהכנסה – במרבית החוזים, החברה המשיכה להכיר בהכנסה לאורך זמן בשיטת שיעור ההשלמה על בסיס תשומות לפיה שיעור ההשלמה נקבע בהתבסס על אומדן סך העלויות הדרושות להשלמת מחויבות הביצוע, זאת מאחר והחברה סבורה כי שיטת התשומות מייצגת בצורה נאותה ביותר את אופן העברת השליטה על הסחורות והשירותים. בחוזים אשר בהתאם לתקן אינם עומדים בתנאים להכרה בהכנסה לאורך זמן או כאשר השליטה על הנכס מועברת בנקודת זמן, לדוגמה בתחום הייצור והמכירה של מטוסי מנהלים, ההכנסה מוכרת בנקודת זמן, קרי במועד האספקה ללקוח.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### עלויות להשגת חוזה

- **IFRS 15** – יש להכיר בעלויות תוספתיות להשגת חוזה כנכס, אם השבתן חזויה. עלויות תוספתיות להשגת חוזה הן עלויות שלא היו מתהוות אם החוזה לא היה מושג. יש להפחית נכס בגין עלויות להשגת חוזה לאורך תקופת החוזה ותקופות חידוש צפויות. לכן, יש להוון עלויות להשגת חוזה כנכס, וזאת גם אם החוזה לא כולל תקופת התחייבות מינימלית של הלקוח, והוא רשאי להתנתק בכל עת ללא קנס.
- **תקן 25** – בהעדר הוראה ספציפית בתקן 25, יש ככלל ליישם את תקן 30 בדבר נכסים בלתי מוחשיים, ולבחון את יכולת הזיהוי של הנכס ("נובע מזכויות חוזיות...").

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### עלויות להשגת חוזה

חברה לניהול קופות גמל וקרנות פנסיה, דוחות 2017 :

עלויות תוספתיות של השגת חוזה - עבור השגת חוזים עם לקוחות, החברה נושאת בעלויות תוספתיות. עד למועד היישום לראשונה של התקן החדש הכירה החברה בעלויות הנ"ל כהוצאה במועד התהוותן במסגרת הוצאות מכירה ושיווק. תחת יישום הוראות התקן החדש, עלויות תוספתיות לא ישירות אשר התהוו על מנת להשיג את החוזה עם הלקוח ושלא היו מתהוות לה אם החוזה לא היה מושג ושהחברה מצפה להשיבן, מוכרות כנכס ומופחתות על פני תקופת השירות הניתנת במסגרת החוזה הספציפי שהינה עולה על שנה. כתוצאה מכך, תחת הוראות התקן החדש, החברה מכירה בהוצאות בתקופה מאוחרת יותר מאשר הכירה תחת התקן הישן.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### עלויות להשגת חוזה

חברת מערכות מחשבים, דוחות 2018 :

עלויות תוספתיות של השגת חוזה – עבור השגת חלק מהחוזים של החברה עם לקוחותיה היא נושאת בעלויות תוספתיות (כגון עמלות מכירה). עד למועד היישום לראשונה של התקן החדש הכירה החברה בעלויות הנ"ל כהוצאה במועד התהוותן במסגרת הוצאות מכירה ושיווק. תחת יישום הוראות התקן החדש, עלויות אשר התהוו על מנת להשיג את החוזה עם הלקוח ושלא היו מתהוות לה אם החוזה לא היה מושג ושהחברה מצפה להשיבן, מוכרות כנכס ומופחתות על פני תקופת השירות הניתנת במסגרת החוזה הספציפי שהינה עולה על שנה. כתוצאה מכך, יתכן ותחת הוראות התקן החדש, החברה תכיר בהוצאות בתקופה מאוחרת יותר מאשר הכירה תחת התקן הישן.

# הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

## עלויות להשגת חוזה

חברת תקשורת, דוחות 2017:

ההשפעה העיקרית של יישום התקן בקבוצה הינה לעניין הטיפול החשבונאי בעלויות תוספתיות של השגת חוזה עם לקוח (להלן - הרכשת מנוי), שהינן עלויות שמתהוות על מנת להשיג חוזה עם לקוח ושלא היו מתהוות אם החוזה לא היה מושג (כגון עמלות מכירה). בהתאם לתקן עלויות אלו מוכרות כנכס כאשר מדובר בעלויות המתייחסות במישרין לחוזה שהקבוצה יכולה לזהות באופן ספציפי, הן מייצרות או משפרות את משאבי הקבוצה שישמשו לקיום מחויבות ביצוע בעתיד וכן צפוי כי הקבוצה תשיב עלויות אלו, ולא רק במצבים בהם קיימת התחייבות של הלקוח לרכוש שירותים מהקבוצה לתקופה מוגדרת.

בהתאם לכך, עמלות המכירה הישירות המשולמות למשווקים ולאנשי המכירות עובדי הקבוצה בגין מכירות ושדרוגים במסגרת הסכמים אשר אינם כוללים תקופת התחייבות של הלקוח, מוכרות כנכס בגין השגת חוזה חלף הכרה כהוצאה בדוח רווח והפסד, מכיוון שהקבוצה מצפה להשיב את העלויות התוספתיות להשגת החוזה במסגרת החוזים.

נכס בגין השגת חוזה מופחת בהתאם לאורך החיים הצפוי של המנויים וקצב שיעור הנטישה שלהם בהתאם לסוג המנוי והשירות אותו הוא מקבל (בעיקר על פני תקופה של 4 - 1 שנים).

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### עלויות להשגת חוזה

#### השלכה אפשרית על הסיווג בדוח תזרים

חברת תקשורת, דוחות 2018 :

The main impact of the standard on the Group's financial statements is that customer acquisition costs are capitalized when it is expected that the Group will recover these costs, instead of recognizing these costs in profit or loss as incurred, as was done prior to the adoption of the standard...

In the statements of cash flows, customer acquisition costs paid are presented as part of cash flows used in investing activities...

## שאלות סקר

### שאלה 3

**נתונים** – חברת ייעוץ נושאת בעלויות מחלקת מכרזים :

- **רכיב 1** – שכר עובדי המחלקה ודמי שכירות של משרדי המחלקה בסכום קבוע
- **רכיב 2** – עמלת יועצים חיצוניים לבדיקת כדאיות המכרז
- **רכיב 3** – עלויות נסיעה להגשת המכרז
- **רכיב 4** – בונוס לעובדי מחלקת המכרזים, המותנה בזכייה במכרז בפועל

החברה זכתה במכרז.

**השאלה** – לפי IFRS 15, בגין אילו רכיבים יש להוון עלויות להשגת חוזה כנכס?

א. כל הרכיבים

ב. רכיבים 2 עד 4

ג. רכיבים 3 ו-4

ד. רכיב 4 בלבד

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### עלויות לקיום חוזה

- **IFRS 15** – יש לטפל בעלויות לקיום חוזה לפי התקן הרלוונטי, כגון מלאי, רכוש קבוע או נכסים בלתי מוחשיים. לגבי עלויות לקיום חוזה שאינן בתחולת תקן אחר, יש להכיר בהן כנכס אם מתקיימים התנאים הבאים:
  - העלויות מתייחסות במישרין לחוזה (או לחוזה צפוי) ספציפי
  - העלויות מייצרות או משפרות את המשאבים של הישות המדווחת שישמשו לקיום מחויבויות ביצוע בעתיד, וכן
  - השבת העלויות חזויה.
- יש להפחית באופן שיטתי נכס שהוכר בגין עלויות חוזה, ולבחון ירידת ערך בגינו.
- **תקן 25** – בהעדר הוראה ספציפית בתקן 25 יש ככלל ליישם מדיניות חשבונאית בהתאם לפרקטיקה המקובלת.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### עלויות לקיום חוזה

- חברת תוכנה באירופה, דוחות 2018 :

#### **Costs to Fulfill Customer Contracts**

Capitalized costs incurred to fulfill customer contracts mainly consist of direct costs for custom cloud development contracts as far as these costs are not in scope of other standards than IFRS 15. These costs are amortized after completion of the development on a straight-line basis over the expected life of the cloud subscription contract and including expected renewals. Judgment is required in evaluating whether costs are direct or indirect and in estimating contract lives. Derived from our respective history, the amortization period is typically six years.

## **הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15**

### **הכרה בהכנסה על בסיס ברוטו או נטו – מודל השליטה**

- IFRS 15** – כאשר צד ג' מעורב בהספקת סחורות או שירותים ללקוח, יש לקבוע לגבי כל מחויבות ביצוע, האם הישות המדווחת היא ספק עיקרי או סוכן:
- **ספק עיקרי** – ישות מדווחת היא ספק עיקרי, ומציגה הכנסות בברוטו, אם היא שולטת בסחורה או בזכות לשירות לפני שהן מועברות ללקוח, על בסיס סימנים כגון:
    - הישות המדווחת היא האחראית העיקרית להספקת הסחורה או השירות ללקוח.
    - הישות המדווחת נושאת בסיכון המלאי לפני שהסחורה או השירות הועברו ללקוח.
    - לישות המדווחת יש שיקול דעת בקביעת מחיר הסחורה או השירות.
  - **סוכן** – אם הישות המדווחת אינה שולטת בסחורה או בזכות לשירות לפני שהן מועברות ללקוח, הישות המדווחת היא סוכנת, שמארגנת את הספקת הסחורה או השירות על ידי צד אחר, ולכן היא מציגה הכנסות בנטו.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### הכרה בהכנסה על בסיס ברוטו או נטו – מודל הסיכונים והתשואות

**תקן 25 – הבהרה 8** – הצגת הכנסות על בסיס ברוטו או נטו מבוססת על המידה שבה הישות המדווחת נושאת בסיכונים ובתשואות הנגזרים מעסקת הבסיס. להלן סימנים המצביעים על כך שיש לדווח על ההכנסות על בסיס ברוטו:

- הישות המדווחת היא המחויבת העיקרית בעסקה
- לישות המדווחת אחריות כללית לסיכון המלאי (לפני הזמנת הלקוח או במקרה של החזרות)
- לישות המדווחת יש יכולת לקבוע את מחיר העסקה
- הישות המדווחת משנה את המוצר או מבצעת חלק מהשירות
- לישות המדווחת יש יכולת לבחור את ספק המוצר או השירות
- הישות המדווחת מעורבת בתהליך אפיון המוצר או השירות
- הישות המדווחת נושאת בסיכון להפסד פיזי של מלאי (לאחר הזמנת הלקוח או במהלך המשלוח)
- הישות המדווחת נושאת בסיכון אשראי

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### הכרה בהכנסה על בסיס ברוטו או נטו – דוגמה

חברת תעופה, דוחות 2018 :

הכנסות "אינטרליין":

מדובר בשירות הנמכר על ידי החברה, אך מבוצע על ידי חברות תעופה אחרות (לדוגמה: טיסות). בהתאם לתקן הישן, הכנסות אינטרליין הוצגו בנטו, כלומר החברה גבתה את התקבולים הנובעים מכלל העסקה, העבירה לחברת התעופה האחרת את חלקה, ורשמה הכנסה בגין ההפרש ביניהם בלבד, היות ועבור הטסת נוסעים החברה אינה מהווה ספק עיקרי עבור קטעי טיסה המבוצעים ע"י חברות זרות. על פי התקן החדש, אין שינוי באופן רישום ההכנסות מהטסת נוסעים. מאידך, הכנסות מהטסת מטענים אשר הוצגו גם הן ע"פ התקן הישן בנטו, מוכרות עתה בברוטו, כלומר המכירה ללקוח מוכרת כהכנסה בסכומה המלא ואילו התשלום לחברת התעופה האחרת מוכר כהוצאה, מכיוון שבעסקאות אלה בתחום המטענים (להבדיל מתחום הטסת הנוסעים), מהווה החברה ספק עיקרי גם עבור קטעי טיסה המבוצעים על ידי חברות תעופה אחרות.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### רשיון לקניין רוחני – הבחנה בין זכות גישה לבין זכות שימוש

#### IFRS 15

**זכות גישה** – הישות המדווחת מספקת זכות גישה לקניין הרוחני כפי שהוא קיים לאורך תקופת הרישיון, ולכן יש להכיר בהכנסה לאורך זמן, אם מתקיימים שלושת התנאים הבאים:

- החוזה דורש, או שהלקוח מצפה באופן סביר, שהישות המדווחת תבצע פעילויות אשר ישפיעו על הקניין הרוחני, באופן המפורט ב- IFRS 15.

- פעילויות אלו חושפות במישרין את הלקוח להשפעות חיוביות או שליליות, וכן
- התוצאה של פעילויות הישות המדווחת אינה העברה של סחורה או שירות ללקוח.

**זכות שימוש** – אם התנאים לזכות גישה לא מתקיימים, הישות המדווחת מספקת זכות שימוש בקניין הרוחני כפי שהוא קיים במועד הענקת הרישיון, ולכן יש להכיר בהכנסה בנקודת זמן, למעט לגבי תמלוגים מבוססי מכירות או שימוש.

**תקן 25** – יש להכיר בהכנסה "על בסיס מצטבר בהתאם למהות ההסכם הרלוונטי". אין התייחסות ספציפית להבחנה בין זכות גישה לבין זכות שימוש.

## **הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15**

### **רשיון לקניין רוחני – הבחנה בין זכות גישה לבין זכות שימוש**

חברה למכשור רפואי באירופה, דוחות 2018 :

In prior years... Revenue generated from an agreement with lump-sum consideration was recognized over time based on the contractual terms and substance of the relevant agreement with a licensee. In 2018, under IFRS 15, revenues from the licensing of intellectual property were recognized based on a right to access the intellectual property or a right to use the intellectual property. Under the first option, revenue is recognized over time while under the second option revenue is recognized at a point in time. As a result, this had an impact on revenues originating from the company's IP royalties with lump-sum considerations that are right-to-use licenses since under IFRS 15 such revenues are recognized in the Consolidated statements of income at an earlier point in time rather than over time, as under the previous methodology.

## הבדלים בין תקן 25 לבין IFRS 15

### הצגת במאזן של פריטים הקשורים להכנסות

חברה לייצור טילים וכלי טיס, דוחות 2018 :

הכנסות לקבל בגין חוזהי הקמה – בהתאם למדיניות החשבונאית הקודמת, הוצגו בסעיף נפרד בדוח על המצב הכספי וכעת מוצגות כלקוחות או כנכסים בגין חוזהים עם לקוחות בהתאם לעניין. בנוסף, בהתאם להוראות IFRS 15 חייבים מוצגים בנפרד מנכסי חוזה ואינם ניתנים לקיזוז כנגד התחייבויות חוזה. אי לכך חל גידול בסך הנכסים וההתחייבויות מאחר ובהתאם להוראות IFRS 15 לא ניתן לקזז בין יתרות מאזניות שונות מול יתרת לקוחות שהגיע מועד פירעון.

# תודה רבה!

