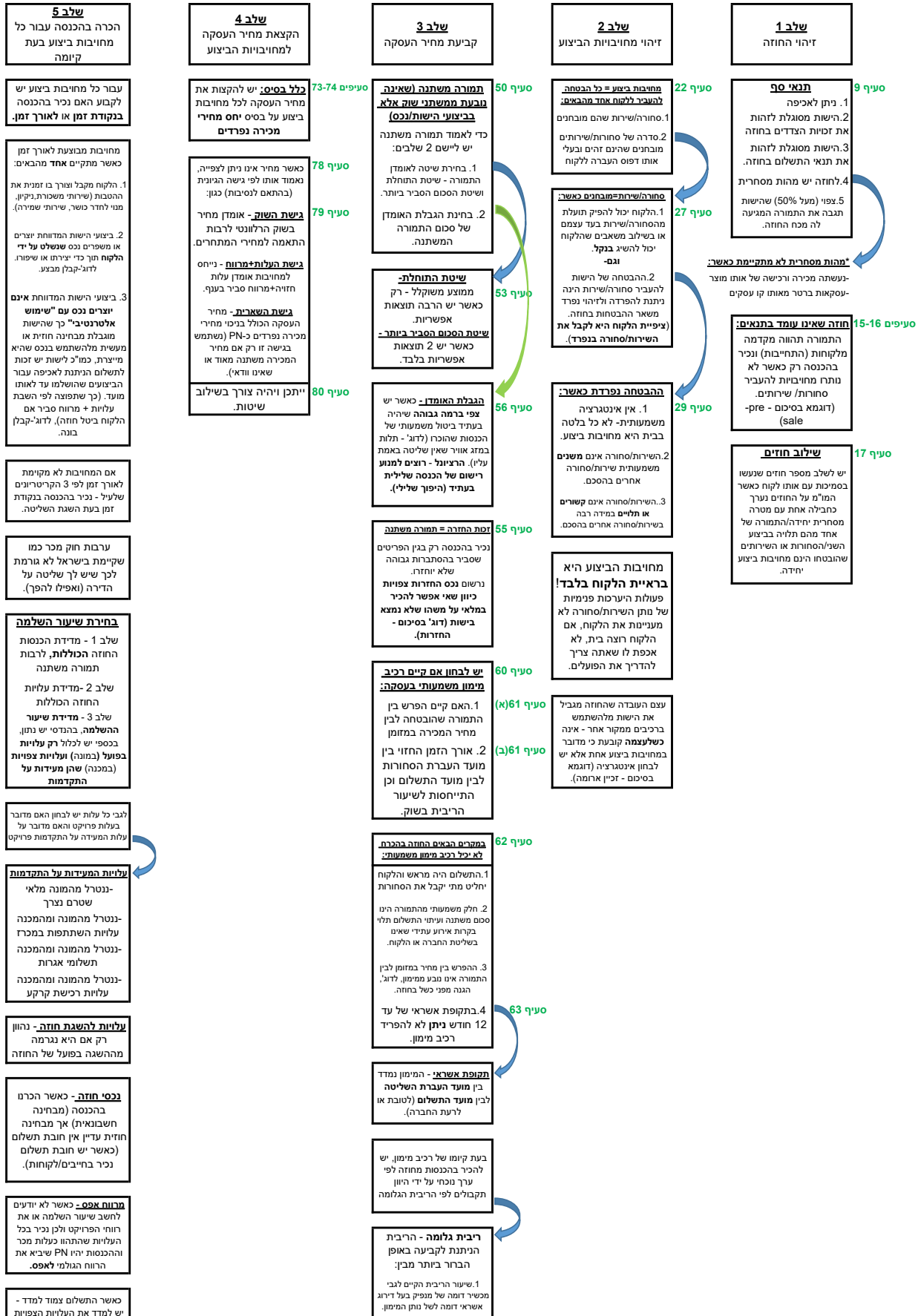


סיף 5 תקן IFRS15 אינו חל על הכנסות מ- חוזי חכירה, חוזי ביטוח (מצד המבטח), מכשירים פיננסיים, חברות כלולות וחברות בנות (בדוח הנפרד), שיתופי פעולה.
סיף 6 תקן IFRS15 אינו חל על הכנסות שאינן מלקוחות כגון: רווח הון, דיבידנד ריבית (IFRS9), דיבידנד מזלולה (IAS28-קיטון בהשקעה), קבלת סכומים מבעלי מניות, תרומות ושערוכים.
רווחי הון - אינם בתחולת התקן אך IAS16 קובע כי עייתי הכרה ברווח הון ממכירת רכוש קבוע יהיה כמפורט בתקן IFRS15 (לפי מועד השגת השליטה אצל המקבל) וכן קביעת גובה מדידת התמורה, אך לא הראות ההצגה כך שרווחי הפסדי הון יוצגו בנטו ואילו רווחים והפסדים לפי IFRS15 יוצגו בנפרד.

שלב פעולה:



לפי המדד הידוע באותו יום ולא לפי תחזית מדד.

הרווח יכול הוצאות הקשורות לפריקט גם אם אין מעידות על התקדמות (שיטורלו רק לעניין חישוב שיעור ההשלמה).

נכס עליונות לקיום חזרה -
במעגל הוצאות הפער בין הוצאות המצטברות לבין העלויות המצטברות (ראה מטה סוגיות נוספות).

2. שיעור ריבית המנכה את הסכום הנקוב של המסמך למחיר המכירה הנכחי במזומן של הסחורות/שירותים.

65 סעיף יש להציג את רכיב המימון בנפרד מהכנסות מחזרים

יש להכיר בהכנסות המימון על פני תקופת התקבולים

עסקת מימון הפוכה - החברה מקבלת מקדמה נכר בהוצאות מימון רעיונית (לפי שיעור הרוח של החברה שכן היא תלויה בנת) ובעת הבררת השליטה נכר בהכנסות מסכירות לפי התמורה ארכיב המימון (דוג' בסיסם - עסקת מימון הפוכה)

תמורה שאינה במזומן (שאינה באותו קו עסקים)

66 סעיף ככלל, יש למדוד בש"ה של התמורה.

67 סעיף אם לא ניתן למדוד ש"ה, נמדוד לפי מחיר מכירה נפרד של הסחורות/שירותים שהבטחנו

לדוג', בעסקת קומבינציה בין בעל קרקע לקבלן, הקבלן יכיר בהכנסה לפי ש"ה של חלק הקרקע שהוא מקבל בתמורה לשירותי הבניה שנתן, אם לא ניתן למדוד לפי - נמדוד לפי מחיר מכירה נפרד של שירותי הבניה (ב"כ על בסיס עלות חזויה/יחידות זמי מקובל).

70 סעיף **עסקה מקוזת (תמורה לשלם ללקוח)**

הלקוח רוכש מהחברה ומצד שני החברה קונה מהלקוח, האם ניתן לקזז? יש לבחון האם מתקבלים סחורה או שירות מובחנים

71 סעיף **אם כן** - ננפיל ברכישה כמו רכישה רגילה מספק (במידה והתמורה ללקוח גבוהה מש"ה של הסחורה המתקבלת מהלקוח - נכר בעודף כהקטנת מחיר העסקה)

72 סעיף **אם לא** - ננפיל בתמורה לשלם כהקטנת מחיר העסקה דוג' בסיסם - cashback אזורים

סוגיות חשובות

ס' 64-68 מכירה ורכישה חזרה - מכרנו והתחייבנו לרכוש חזרה בעתיד - במהות מדובר על עסקת חכירה או על עסקת הלואאה **אם** מחיר המכירה הנוכחי גבוה ממחיר הרכישה (חזרה) בעתיד- חכירה, **אחרת** - הלואאה. **לפי ריבית הפיגוע** - נקבע אם מדובר בחכירה או בהלוואה **לפי הריבית הגלומה בעסקה** - נקבע כיצד לטפל בחכירה/בהלוואה

ס' 66-69 קבלת אופציה לרכישה חזרה - יש לבדוק את מהות האופציה **אופציה מלאכותית ("חזויה")** - מכירה רגילה (הכרה בהכנסה)

אופציה לא מלאכותית - מניחים שהאופציה תמומש ולכן נטפל כמו בדוגמא הקודמת (מכירה ורכישה חזרה) במידה והאופציה לא מומשה - נסגור יתרות נגרע את המכונות כאילו נמכרה ונעביר לעלות מכר, בנוסף נכיר בהכנסה מחכירה כך שיווצר בסה"כ רווח גולמי).

ס' 70-76 אופציה מכר (PUT) - ללקוח יש את האופציה להחליט שהישות תרכוש חזרה את הנכס מהלקוח **אם יש תמריץ כלכלי משמעותי** - יטופל כמו התחייבות לרכישה חזרה (לפי הסתברות להחזרה) **אם אין תמריץ כלכלי משמעותי** - יטופל כזכות החזרה = תמורה משתנה, כך שנכיר בהכנסה רק בגין מה שאין הסתברות גבוהה שיתהפך (אחרת נכיר בהתחייבות).

ס' 77-78 הסכמי משגור - קונוסיגציה - בד"כ החברה (שמעמידה מלאי בחנות שלא שייכת לה) לא תוכל להכיר בהכנסה זאת עד למכירה ללקוח הסופי שכן החברה עדיין שולטת על המלאי. ההבדל בין משגור לבין זכות החזרה (הרי בזכות החזרה מותר להכיר בהכנסה על החזרות שאינן צפויות) - במשגור המלאי נמצא בשליטת החברה ובהחזרה כן הועברה שליטה.

ס' 79-82 הסכמי חייב והחזק (bill-and-hold) - דיוטי פרי ישנם 4 נתיבים שצריכים להתקיים על מנת להכיר בהכנסה-
1. צריכה להיות סיבה למה הלקוח לא לקח את הסחורה (כי הוא טס לחו"ל).
2. הפריט צריך להיות מובחן בנפרד בתור פריט השייך ללקוח (בשקית עם שם הלקוח).
3. הפריט חייב להיות מוכן במצבו הנוכחי למסירה ללקוח (כבר ממועד הרכישה).
4. לישות אין יכולת להשתמש במוצר או לכוון אותו ללקוח אחר.

ס' 104-91 עלות להשגת חזרה - עלינו להוון לנכס עלות להשגת חזרה רק אם היא תוספתית להשגת החזרה **עלות תוספתית להשגת חזרה** - לא הייתה מתהווה אלמלא החזרה היה מושג **חריג פרקטי (אופציונלי)** - ניתן להכיר בהוצאה מיידית (ולא להוון) עלויות להשגת חזרה שאינן היו מהוונות - היו מופחתות תוך פחות משנה (תקופת החזרה היא עד שנה). (לא כדאי תמיד לממש את החריג כיוון שבעתיד ההוצאות וההכנסות יתקזזו אבל הנכס שנוצר יגדיל את הוון באופן קבוע)

ס' 98-95 הוון עליונות לקיום חזרה - נכס רעיוני שנוצר כיוון שהוצאנו כסף מוכרח החזרה (נדרש בחוזה לשלם על X או Y).

יש לוודא שהנכס אינו מנופל מכח תקן אחר וכן עליו לעמוד 33 קריטריונים על מנת להוון אותו:
1. העלויות מתייחסות במישרין לחזרה (או לחוזה צפוי) ספציפי.
2. העלויות מייצרות/משפרות את המשאבים של הישות המדווחת שימשו לקיום מחויבות ביצוע **בעתיד**.
3. השבת העלויות חזויה (על מנת לוודא שלא ייווצר חוזה מכביד).

דוגמאות אפשריות לנכס "עלות לקיום חזרה" - ביטוח ציוד, שכר מהנדסים המתכננים את המוצר, עלות חומרים ישירים שאינם מלאי. פרסום וקשרי לקוחות - לא עומדים בתנאים.

ס' 281-333 אחריות

אחריות מסוג בטחון - מטרתה לספק בטחון שהמוצר טוב = מחויבות ביצוע אחת
אחריות המבטאת מחויבות ביצוע נפרדת - מטרתה לספק בטחון שהמוצר טוב = מחויבות ביצוע נפרדת

האם הלקוח יכול לקמת את האחריות בנפרד? אם כן = מחויבות ביצוע נפרדת.

עד כמה האחריות נותנת לו שירות נוסף מעבר לכך שהמוצר עונה על המאפיינים שהוסכם עליהם בחוזה - נבחן את: האם האחריות נדרשת מבחינת החוק? מעיד על מחויבות ביצוע אחת. מה אורך תקופת האחריות? ככל שיותר ארוכה - מעיד על מחויבות ביצוע נפרדת. מהי מהות התנאים שהאחריות מעניקה ללקוח? ככל שיותר מעידה על תנאי ההסכם - סביר שתחשב מחויבות ביצוע אחת.

תכנית נאמנות לקוחות (קופונים) והטבות עתידיות - יש לבחון האם מדובר במחויבות ביצוע נפרדת

נקצה את התמורה בין המוצרים שרכשו כעת לבין הנקודות לפי יחס בין מחיר מכירה לבין שווי הנקודות מבחינת החברה (היחס לנקודות יירשם מול הכנסות מראש). נכיר בהכנסה בבין הנקודות לפי היחס שבין הנקודות שנוצלו לבין הנקודות שצפוי שינוצלו (כפול ההכנסות מראש שהכרנו).

ס' 34-38 ספק עיקרי או סוכן ("ברוטו נטו")

עבור כל שירות או מוצר עלינו לבחון האם החברה משמשת כ"ספק" או כ"סוכן"

ספק - כאשר אתה שולט על הסחורה/שירות שהובטחו - לפני שהם עוברים ללקוח (שליטה לא באופן רגעי).

נציג את הרווח בברוטו (הכנסות 100, עלות המכר 95, רווח 5)

סוכן - כאשר הסחורה/שירות לא היו אצל החברה או שהיו באופן רגעי

נציג רק את הרווח (העמלה) בנטו (הכנסות 5, רווח 5).

קריטריוני עזר (מעבר לקריטריון הבסיסי של שליטה במוצר לפני מסירתו):

1. מי המחויב העיקרי בעסקה? החברה או צד אחר? (אחריות, נזק, כשל, תמיכה).

2. האם החברה נושאת בסיכון המלאי לפני או אחרי ההזמנה על ידי הלקוח, במהלך המשלוח או בהחזרה? (האם מחזיקה מלאי?).

3. האם לחברה יש חופש פעולה בקביעת המחיר של המוצר של צד ג או שלחלופין החופש שלה הינו מוגבל כך שתועלתה מוגבלת בלבד?

דוגמא בסיכום - "תן-ביס" - החברה תציג כהכנסה רק את העמלות נטו ולא את כל הסכומים העוברים דרך האפליקציה כיוון שהמחויבות העיקרית היא של החנות ולא של תן ביס.

ס' 52-62 רשימות לניכסים בלתי מוחשיים - כאשר אני לא מוכר זכויות אלא נותן רשות להשתמש

יש להבדיל בין זכות שימוש (נכיר בהכנסה בפריסה לאורך זמן) לבין זכות גישה (נכיר בהכנסה בנקודת זמן).

מדובר ב"זכות גישה" - כאשר:

1. הרישיון קובע או שהלקוח מצפה באופן סביר שהחברה תבצע פעולות שישפיעו באופן מהותי על הנכ"מ אליו קיבל הלקוח גישה- תחזוקה והפעלה על מנת לעמוד במחויבות כלפי הלקוח (לדוג' - עדכוני תו

2. עד כמה הלקוח חשוף למה שעל החברה לעשות כמפורט בתנאי 1.

3. הפעולות המשמעותיות שתבצע החברה כאמור לעיל אינן נחשבות להעברת סחורות או שירותים במועד ביצועם.

הערה: אין משמעות לאופן התשלום מהלקוח (יכול להיות שמשלם מראש ונכיר בהכנסה בפריסה ולהפך).

מגבלת הכנסות - תמלוגים בגין ניכס בלתי מוחשי

כאשר אתה זכאי לתמלוגים מבוססי שימוש או מבוססי מכירות (לדוג' - הכנסה מהקרנת סרט)

התקו מחמיר וקובע שניכר בהכנסה במועד המאוחר מבי:

1. כאשר האירוע שהביא להפקת התמלוגים אירע (ההקרנה של הסרט בוצעה בפועל).

2. בעת קיום מלא או חלקי של מחויבות הביצוע אשר אליה מיוחסים התמלוגים (אם סינמה סיטי הייתה צריכה לבצע עוד פעולה על מנת להיות זכאית לקבל את הכסף).