

תוכן עניינים

מבוא	3
סקירה ספרותית	5
ביבליוגרפיה	33

מבוא

תקן דיווח כספי בינלאומי 15 "הכנסות מחוזים עם לקוחות" (התקן) בא להסדיר את הטיפול החשבונאי בהכנסות הנובעות מחוזים עם לקוחות. חשוב לציין כי תקן זה, בשונה מקודמיו, קובע מנגנון מקיף ואחיד בכל הקשור לטיפול החשבונאי בהכנסות מחוזים עם לקוחות.

התקן מציג מודל חדש תוך יישום מדיניות חשבונאית אחידה להכרה בהכנסה מחוזים עם לקוחות, ולמעשה מחליף את כל ההוראות הקיימות קיום בתחום זה תחת התקינה הבינלאומית, לרבות תקן חשבונאות בינלאומי IAS 18 בנושא הכנסות, את תקן חשבונאות בינלאומי IAS 11 בנושא חוזי הקמה, את IFRIC 18 העברות של נכסים מלקוחות ו- SIC 31 הכנסות בעסקאות חליפין הכוללות שירותי פרסום וכן את הפרשנויות הנלוות להם. להלן תרשים הממחיש זאת:



בהתאם לתקן זה, ישות תכיר בהכנסה במועד העברת השליטה על כל הסחורות והשירותים הנמסרים ללקוח ובסכום המשקף את התמורה שהישות מצפה להיות זכאית לה עבור סחורות ושירותים אלו. חשוב לציין כי המודל בבסיס התקן מחליף את עיקרון היסוד להכרה בהכנסה הקבוע כיום בתקן חשבונאות בינלאומי מס' 18 אשר מבוסס על העברת סיכונים והטבות.

העיקרון של התקן הוא שההכרה בהכנסה תשקף את העברת הסחורות או השירותים ללקוחות בסכום המייצג את ההטבות הכלכליות שהישות צופה לקבל בתמורה להם. לשם כך התקן קובע כי ההכרה בהכנסה תתקיים כאשר הישות מעבירה ללקוחות את הסחורות או השירותים המנויים בחוזה עמו באופן שהלקוח משיג שליטה על אותם סחורות ושירותים.

סקירה ספרותית

פרק זה של העבודה יעסוק בסקירת מאמרים בנושא השפעת יישומו המוקדם של תקן חשבונאות בינלאומי מס' 15 בנושא הכרה בהכנסה על חברות נדל"ן (IFRS 15). חשוב להדגיש בפתח הדברים כי מדובר בתקן חדש המציג מודל חדש להכרה בהכנסה מחוזים עם לקוחות אשר במקרים רבים משנה בצורה ניכרת את אופן ההכרה בהכנסה כפי שיפורט בהמשך עבודה זו.

אוסף ואציין כי בשל ההשפעה המהותית שצפויה להיות בעקבות יישום מודל ההכרה בהכנסה שבבסיס התקן, המוסד לתקינה בחשבונאות קבע מועד תחילה של התקן בינואר 2017 לעומת מועד פרסומו בחודש מאי 2014, תקופה ארוכה יחסית, וזאת בכדי לתת לחברות את פרק הזמן הדרוש בכדי להיערך ליישום התקן.

לתקן IFRS 15 צפויה להיות השפעה משמעותית על חברות הנדל"ן, אך לא רק, אלא צפויה להיות לו השפעה על חברות מסקטורים שונים לרבות התקשורת, סקטור תוכנות ועוד. בעבודה זו המיקוד יהיה על חברות בסקטור הנדל"ן בארץ ובחו"ל.

ברצוני להמקד בראש ובראשונה בנייר עמדה שפורסם על ידי הרשות לניירות ערך בישראל אשר נכתב כתגובה לבקשת קבוצת חגי' ייזום נדל"ן בע"מ ליישום מוקדם של התקן ונושא נייר העמדה הינו **הנחיה מקדמית בדבר אימוץ מוקדם של תקן דיווח כספי בינלאומי 15, הכנסות מחוזים עם לקוחות, מיום 8 במרץ 2016**.

נייר העמדה נכתב בעקבות פנייתה של קבוצת חגי' לרשות לניירות ערך בבקשה לאמץ באימוץ מוקדם את תקן דיווח כספי בינלאומי 15, הכנסות מחוזים עם לקוחות (IFRS 15) ולמעשה על ידי אימוץ מוקדם של התקן, הקבוצה תכיר בהכנסה בגין מכירת המשרדים בפרויקט לאורך זמן בהתאם לסעיף 35 לתקן שהוא למעשה קריטריון אחד מתוך שלושה קריטריונים שהחברה צריכה לעמוד באחד מהם על מנת שישות תקיים את מחויבויות הביצוע לאורך זמן.

הסעיף קובע כי כאשר ביצועי הישות אינם יוצרים נכס עם שימוש אלטרנטיבי לישות ולישות יש זכות לתשלום הניתנת לאכיפה עבור ביצועים שהושלמו עד לאותו מועד ובהתקיים שני תנאים אלה יחדיו אז לכאורה ניתן לומר כי במחויבויות הביצוע מקוימות לאורך זמן.

נייר העמדה מתייחס לשלוש סוגיות חשבונאיות בהקשר ליישום המוקדם של תקן IFRS 15 כמפורט להלן: