סוראיה מידן ושות'
קבוצת קנובל בלצר סוראיה ושות'

הכנסה מחוזים עם לקוחות (IFRS 15)

חוזר חשבונאות ושוק ההון

17 באוגוסט 2014

לאחרונה פרסם המוסד הבינלאומי לתקינה בחשבונאות (IASB), במשותף עם המוסד האמריקני לתקינה בחשבונאות (FASB), את תקן דיווח כספי מס' 15 (IFRS) בדבר הכנסה מחוזים עם לקוחות (להלן: "התקן"). התקן מחליף פרסומים קודמים בנושא וחל על כל סוגי החוזים עם לקוחות (למעט מספר מצומצם של חריגים) וכולל שינויים משמעותיים ביחס לכללים הנהוגים כיום, לרבות, ביחס לפיצול עסקאות מרובות רכיבים, לתמורה משתנה, לטיפול ברשיונות, להכרה בהכנסה על ידי קבלן בונה (יזם), להיוון עלויות חוזה ועוד. היערכות מוקדמת מומלצת.

הכנסה הינה רכיב משמעותי בהערכת הביצועיים העסקיים של ישות. אולם, התקינה הבינלאומית בנושא כיום אינה מותאמת למורכבות העסקאות ואינה מספקת הנחיות מקיפות בנושא הכרה ומדידה של הכנסה. כמו כן, קיימים הבדלים משמעותיים בין הוראות התקינה הבינלאומית בנושא לבין הוראות התקינה האמריקנית. לאור האמור לעיל, כחלק מפרויקט ההאחדה (convergence), פרסמו ה- IASB וה- FASB תקן משותף ומקיף בנושא הכנסה.

התקן מחליף את כל הדרישות הקיימות בנושא (הן בתקינה הבינלאומית והן בתקינה האמריקנית), לרבות את תקן חשבונאות בינלאומי מספר 18 (IAS)[1] בדבר הכנסה ותקן חשבונאות בינלאומי מס' 11 (IAS) בדבר חוזי הקמה. כמו כן, התקן חל על כל סוגי החוזים עם לקוחות בכל הענפים (למעט מספר מצומצם של חריגים כמפורט להלן) וכולל התייחסות להכרה ומדידה של הכנסה בעסקאות מורכבות, כגון: בתחום הנדל"ן והתוכנה.

[1] יצוין כי תקן חשבונאות ישראלי מספר 25 בדבר הכנסה מבוסס על IAS 18 שכאמור יבוטל עם תחילתו של התקן.

התקן כולל שינויים משמעותיים ביחס לכללי החשבונאות כיום הן מהיבט ההכרה, הן מהיבט המדידה והן ביחס לדרישות הגילוי. **כך לדוגמה,** *כיום קבלן בונה (ייזם) מכיר בהכנסה רק במועד מסירת הדירות.*[2] *שיטה זו, לדעתנו, אינה מציגה נאמנה את תוצאות הפעילות של הייזם וכפועל יוצא מביאה לעיוות משמעותי של הדוחות הכספיים. לעומת זאת, לפי התקן קבלן בונה (ייזם) עשוי להכיר בהכנסה לפי שיטת שיעור ההשלמה וזאת בתלות במאפייני ההסכמים המשפטיים.*

דוגמה נוספת, *כיום עלויות השגת חוזה על פי רוב אינן מהוונות כנכס. התקן לעומת זאת מאפשר להוון עלויות כאמור (כגון, עמלות סוכנים).*

יוצא איפוא, כי לתקן עשויה להיות השפעה משמעותית על הדוחות הכספיים. נראה כי ההשפעה המשמעותית ביותר של התקן הינה על ישויות הנוהגות לבצע עסקאות מורכבות או לטווח ארוך.

התקן ייושם בתקופות שנתיות המתחילות לאחר 1 בינואר 2017. יישום מוקדם אפשרי בתקינה הבינלאומית בלבד.

להלן עיקרי IFRS 15:

א. תחולה

התקן חל על כל ההכנסות (לרבות רווחים) מחוזים עם לקוחות, וזאת למעט חוזים שהם בתחולת תקנים אחרים (ובעיקר- חוזי חכירה, ביטוח ומכשירים פיננסים).

חוזה עם לקוח עשוי לכלול רכיבים שונים שחלקם בתחולת התקן וחלקם בתחולת תקנים אחרים. חוזים כאמור יפוצלו והתקן יישום בגין הרכיבים שהם בתחולתו.

יצוין כי התקן חל גם על רווחים (כגון, רווח הון ממימוש רכוש קבוע).

התקן אינו חל על שערוך נכסים ועל הכנסות ריבית ודיבידנד (גם אם אלו מוצגים כהכנסה).

[2] יצוין כי קבלן מבצע מכיר בהכנסה לפי שיעור ההשלמה, הן בהתאם לתקן והן כיום. כמו כן, יצוין כי בהתאם לתקינה הישראלית (תקן 2) קבלן בונה (ייזם) מכיר בהכנסה לפי שיטת שיעור ההשלמה.

ב. הכרה ומדידה

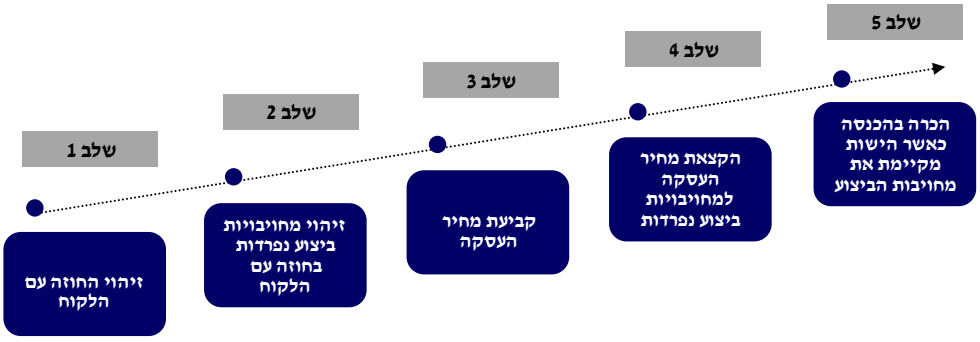
עקרון היסוד של התקן הינו שהכנסה תוכר במועד העברת השליטה על הסחורה או השירותים, וזאת בהתאם לסכום התמורה אותו צופה הישות לקבל.

התקן מאמץ בנושא זה את "גישת הלקוח". דהיינו מועד העברת השליטה מהיבט הלקוח. לגישה זו עשויה להיות השפעה משמעותית בעסקאות מסוימות ובעיקר נכסים בלתי מוחשיים ומתן שירותים.

השליטה בנכסים או שירותים עשויה להיות מועברת לאורך זמן או בנקודת זמן מסוימת. כאשר השליטה מועברת לאורך הזמן, ההכנסה תוכר על בסיס תפוקות (כגון, מספר יחידות שנמסרו) או תשומות (כגון, לפי שעות עבודה).

סכום ההכנסה ייקבע בהתאם לסכום התמורה אותו צופה לקבל הישות (לרבות תמורה שאינה במזומן ותמורה משתנה).

לצורך יישום עקרון היסוד, התקן קובע מודל בן חמישה שלבים להכרה ומדידה של הכנסה כמפורט בתרשים להלן:



לתקן צורפו הנחיות יישום, לרבות קובץ דוגמאות לעסקאות שכיחות. בין היתר התקן כולל הנחיות יישום לעסקאות להלן:

- מחויבות המקוימת לאורך זמן (כגון, קבלן מבצע);
- קביעת שיעור ההשלמה במחויבות המקוימת לאורך זמן;
- דיווח נטו או ברוטו;
- מכירה עם זכות החזרה;
- אופציה לרכישת סחורות או שירותים נוספים;
- רישיונות;
- תשלומים ללא זכות החזרה;
- מכירה ורכישה חוזרת;

- קונסיגנציה (משגור);
- הסכמי המחייבים אישור לקוח;
- ועוד.

להלן עיקרי מודל חמשת השלבים:

<u>שלב 1: זיהוי החוזה עם הלקוח</u>

זיהוי החוזה עם הלקוח הינו שלב חשוב ביישום התקן. חוזה עם לקוח יכול להיות בכתב, בעל פה או משתמע מהפרקטיקה בישות. כעיקרון כל הסכם אשר יוצר זכות ומחויבות הניתנים לאכיפה משפטית הינו בגדר חוזה.

בכדי שחוזה עם לקוח יהיה בתחולת התקן עליו לקיים את כל הקריטריונים הבאים:

- הצדדים אישרו את החוזה (לא חייב בכתב);
- הישות יכולה לזהות את הזכויות של כל צד לחוזה בקשר לשירותים או הנכסים שיועברו;
- לחוזה מהות מסחרית;
- תנאי התשלום ניתנים לזיהוי;
- צפוי שהתמורה תתקבל.

בבחינת רמת הסבירות לגבייה יש לבחון הן את יכולת הלקוח והן את כוונת הלקוח. יצוין כי בתקינה הבינלאומית הפרשנות המקובלת למונח "צפוי" הינה הסתברות של מעל 50% וזאת לעומת כ- 75%- 80% בתקינה האמריקנית.

התקן קובע הנחיות מפורטות לעניין הטיפול בשינויים בחוזה. שינוי בחוזה קיים כולל שינוי במחיר או בתחולה של החוזה. שינוי בחוזה יטופל כחוזה נפרד או כשינוי של החוזה המקורי, תלוי במאפייני השינוי. כעיקרון שינוי בתחולה (סחורות או שירותים חדשים) ובמקביל שינוי במחיר בגין אותם סחורות או שירותים חדשים יטופל כחוזה חדש. שינויים אחרים יטופלו במסגרת החוזה המקורי.

<u>שלב 2: זיהוי מחויבויות ביצוע נפרדות בחוזה עם הלקוח</u>

השלב השני להכרה בהכנסה הינו זיהוי של מחויבויות ביצוע נפרדות בחוזה, ככל שקיימות. שלב זה מתייחס למעשה לעסקאות מרובות רכיבים.

טרם פרסום התקן לא הייתה בתקינה הבינלאומית התייחסות מפורטת לנושא וכפועל יוצא עקרונות התקן במקרים מסוימים שונים משמעותית מהפרקטיקה המקובלת כיום.

מחויבות ביצוע נפרדת הינה יחידת דיווח נפרדת לצורך יישום התקן. נדרש שיקול דעת האם חוזה מרובה רכיבים כולל מחויבויות ביצוע נפרדות.

בהתאם לתקן, רכיב בחוזה הינו מחויבות ביצוע נפרדת (וכפועל יוצא יחידת דיווח חשבונאית) במידה ומתקיימים שני התנאים הבאים:

- הלקוח יכול להפיק תועלת מהסחורה או השירות בפני עצמו או ביחד עם משאבים אחרים שהינם זמינים,
- וכן הסחורה או השירות ניתנים לזיהוי בנפרד מהבטחות אחרות בחוזה.

רכיבים של חוזה אשר אינם בגדר מחויבות ביצוע נפרדת יטופלו כמקשה אחת.

יצוין כי פעולות הנדרשות ליישום או כניסה לחוזה אינן בגדר מחויבות ביצוע נפרדת, אלא אם כן הישות מעבירה סחורות או שירותים ללקוח. ***כך לדוגמה,*** *עמלת רישום אינה בגדר מחויבות ביצוע נפרדת.*

<u>שלב 3: קביעת מחיר העסקה</u>

שלב זה מתייחס לאופן מדידת ההכנסה מהחוזה עם הלקוח. בהתאם לתקן, מחיר העסקה הוא סכום התמורה אותו צופה הישות לקבל.

בקביעת התמורה יובאו בחשבון, בין היתר, הנושאים הבאים:

- **תמורה משתנה**

תמורה משתנה הינה רכיב שכיח בעסקאות מכירה. תמורה משתנה כוללת, **לדוגמה**, *הנחות וזיכויים המותנים בעמידה ביעדים או לדוגמה בונוס המותנה באירוע עתידי*. התקן כולל הנחיות הן ביחס לאופן אמידת התמורה המתנה והן ביחס למגבלות ההכרה בתמורה משתנה.

בהתאם לתקן תמורה משתנה תימדד בהתאם לתוחלת ההסתברויות לקבלת התמורה ("**גישת התוחלת**") במידה ולישות מספר גדול של

חוזים בעלי מאפיינים דומים, או בהתאם לסכום הצפוי ביותר בטווח האפשרויות ("**האומדן הטוב ביותר**") וזאת כאשר בהתאם לחוזה קיימות רק שתי תוצאות אפשריות (**לדוגמה** עמידה ביעד או אי עמידה ביעד).

בהתאם לתקן, הכרה בתמורה משתנה כפופה (או מוגבלת) לכך שצפוי ברמה גבוהה (highly probable), הסתברות של כ-75% עד 80%, כי שינוי עוקב (שינוי אומדן) בתמורה המשתנה לא יגרום לקיטון משמעותי בהכנסות שהוכרו (IFRS15.56).

- **השפעת ערך הזמן של הכסף**

במידה והעסקה כוללת רכיב מימוני משמעותי יש להפרידו, בין אם ההטבה היא לישות (מקדמה) ובין אם ללקוח, כך שהתמורה תשקף את הסכום שהיה מתקבל אילו העסקה הייתה במזומן במועד העברת הסחורות או השירותים.

ערך הזמן במקרים כאמור יימדד בהתאם לשיעור הריבית להיוון המתאים של הישות או הלקוח, לפי העניין.

בחינה האם העסקה כוללת רכיב מימוני משמעותי מחייבת שיקול דעת. עם זאת, התקן מציין כי בבחינת הנושא יש להתייחס בין היתר לנושאים הבאים: האם קיים פער משמעותי בין מחיר העסקה למחיר המכירה במזומן, לאורך ההסכם ולשיעור הריבית השורר בשוק.

כמו כן, התקן מספק הנחיה (או הקלה) פרקטית וקובע כי במידה ומועד ההספקה של השירותים או הסחורות אינו עולה על שנה ממועד התשלום אין להתחשב במרכיב המימון. יצוין כי הקלה זו שונה משמעותית מהפרקטיקה המקובלת, המבוססת על הנחיות של רשות ניירות ערך בישראל.

- **שווי הוגן של תמורה שאינה במזומן**

נדרש להכליל במחיר העסקה שווי הוגן של תמורה שאינה במזומן. במידה ולא ניתן לאמוד במישרין את השווי ההוגן של התמורה שאינה במזומן, יש לאמוד אותה בעקיפין בהתבסס על השווי של הטובין או השירותים שנמסרו.

- **תמורה המשולמת ללקוח**

תמורה המשולמת ללקוח כוללת תמורה במזומן ותמורה אחרת. תמורה המשולמת ללקוח תופחת ממחיר ההעסקה, אלא אם כן הישות קיבלה בתמורה נכסים או שירותים.

<u>שלב 4: הקצאת מחיר העסקה למחויבויות ביצוע נפרדות</u>

מחיר העסקה אשר חושב לעיל יוקצה למחויבות ביצוע על בסיס מחיר המכירה היחסי הנפרד. דהיינו, המחיר של הסחורות או השירותים כשהם נמכרים בנפרד על ידי הישות.

בקביעת מחירי המכירה הנפרדים יש להשתמש במחירים נצפים, ככל שניתן.

הנחות

הנחות הגלומות בעסקה ייוחסו לכל אחד מהרכיבים (מחויבויות הביצוע) באופן פרופורציונאלי, בהתבסס על מחיר המכירה בנפרד של המוצרים או השירותים, אלא אם לישות ראיות ברורות לייחוס אחר של ההנחה.

תמורה משתנה

חוזה עם לקוח עשוי לכלול תמורה משתנה, אשר נמדדת לפי גישת התוחלת או האומדן הטוב ביותר (ראה לעיל). את התמורה המשתנה יש לייחס למחויבויות הביצוע.

בדומה להנחות, תמורה משתנה על פי רוב תיוחס למחויבויות ביצוע באופן פרופורציונאלי, בהתבסס על מחיר המכירה בנפרד של המוצרים או השירותים. אולם, במקרים מסוימים תמורה משתנה עשויה להיות מיוחסת לרכיב ספציפי, **כגון**, *כאשר בגין הספקה מוקדמת של אחד הרכיבים זכאית הישות לתמורה נוספת.*

בהתאם לתקן תמורה משתנה (לרבות שינויים עוקבים בה) תיוחס למחויבות ביצוע ספציפית בחוזה רק אם מתקיימים שני התנאים להלן:

א. תנאי התמורה המשתנה מתייחסים באופן ספציפי למאמצי הישות למילוי מחויבות הביצוע.

ב. בבחינת כל מחויבויות הביצוע ותנאי התשלום בחוזה, ייחוס התמורה המשתנה במלואה למחויבות ביצוע ספציפית עקבי עם העיקרון הבסיסי של התקן הקובע שיש לייחס את מחיר העסקה לכל מחויבות ביצוע בסכום המתאר את התמורה שהישות צופה שתהא זכאית לה.

<u>שלב 5: הכרה בהכנסה</u>

הכנסה תוכר כאשר הנכסים או השירותים הועברו לשליטת הלקוח. יושם לב כי התקן מאמץ בנושא זה את "גישת הלקוח". דהיינו, מועד העברת השליטה מהיבט הלקוח. לגישה זו עשויה להיות השפעה משמעותית בעסקאות מסוימות ובעיקר בנכסים בלתי מוחשיים ומתן שירותים.

השליטה בנכסים או שירותים עשויה להיות מועברת לאורך זמן או בנקודת זמן מסוימת. כאשר השליטה מועברת לאורך הזמן, ההכנסה תוכר על בסיס תפוקות (כגון, מספר יחידות שנמסרו) או תשומות (כגון, לפי שעות עבודה).

1. הכרה בהכנסה לאורך זמן

עסקאות של שירותים או סחורות יוכרו בנקודת זמן מסוימת, אל אם כן מתקיים אחד משלושת המצבים להלן שאז תוכר ההכנסה לאורך הזמן[3]:

- **הלקוח מקבל וצורך את השירותים או הנכסים בו זמנית**

מבחן זה רלוונטי בעיקר לעסקאות שירותים, **לדוגמה**, *שירותי הובלה*. התקן מאמץ מבחן תיאורטי לבחינת תנאי זה, כדלהלן: במידה וצד ג' היה נדרש להחליף את הישות ולהשלים את המחויבות, האם היה עליו לבצע מחדש את העבודה שבוצעה עד מועד ההחלפה. לצורך יישום מבחן זה אין להביא בחשבון מגבלות פרקטיות או חוזיות שעשויות למנוע השלמת המחויבות ע"י צד ג'.

כך **לדוגמה**, *בשירותי הובלה ניתן להכיר בהכנסה על פני מתן השירות (לפי החלק היחסי של השירותים) גם אם פרקטית לא ניתן במהלך מתן השירות להחליף את הישות.*

- **הביצועים של הישות יוצרים או משפרים נכס בשליטת הלקוח עם יצירתו**

מצב זה מתייחס למקרים בהם הלקוח שולט בעבודה בתהליך בזמן שהישות מספקת את השירותים או הסחורות. הנכס שנוצר יכול להיות מוחשי או בלתי מוחשי.

כך **לדוגמה**, *בעסקאות של "קבלן מבצע" על פי רוב התנאי הנ"ל מתקיים.*

[3] IFRS 15.35

- **פעולות הישות אינן יוצרות נכס עם שימוש אלטרנטיבי לישות, ולישות יש יכולת אכיפה לתשלום עבור הביצועים שהושלמו עד אותה נקודת זמן**

מצב זה נועד לסייע בהערכת מועד העברת השליטה במקרים בהם שני התנאים דלעיל אינם ברורים. מצב זה רלוונטי, בין היתר, כאשר הישות יוצרת נכס מוחשי או בלתי מוחשי ללקוח (כגון, קבלן בונה) ובמתן שירותים בהתאמה אישית ללקוח.

כמפורט לעיל, מצב זה דורש למעשה שני תנאים מצטברים, כדלהלן:

1. **הפעולות של הישות אינן יוצרות נכס עם שימוש אלטרנטיבי לישות**

לנכס שימוש אלטרנטיבי לישות אם היא יכולה להעביר את הנכס לשימוש אחר או ללקוח אחר. התקן קובע כי לנכס אין שימוש אלטרנטיבי במידה ואין באפשרות הישות מבחינה פרקטית או חוזית לכוון את הנכס לשימוש אחר או ללקוח אחר.

התקן קובע כי הבחינה תבוצע במועד ההתקשרות ובעת שינוי משמעותי בתנאי החוזה עם הלקוח, ואין לכלול במבחן זה אפשרות להפסקת ההתקשרות עם הלקוח.

מגבלה חוזית להעברת הנכס לשימוש אחר קיימת כאשר ללקוח יש את היכולת לאכוף את זכותו לקבלת הנכס במידה והישות תבקש להעבירו לצד ג'.

מגבלה פרקטית קיימת, לדוגמה, כאשר לישות יתהוו עלויות משמעותיות לשינוי השימוש בנכס. **לדוגמה**, *כאשר הנכס מותאם ספציפית לדרישות לקוח וכפול יוצא יידרשו התאמות משמעותיות בכדי להעבירו ללקוח אחר.*

2. **זכות לתשלום עבור החלק היחסי שבוצע**

תנאי זה מתקיים במידה ולישות זכות לקבלת תמורה בגין החלק שבוצע במידה והלקוח מחליט לבטל את החוזה לפני השלמתו. דהיינו, נדרש כי בהתאם לחוזה בכל נקודת זמן הישות זכאית לתשלום המפצה לפחות בגין החלק היחסי שבוצע. התשלום צריך לכלול שיעור רווחיות סביר, ולא לפי עלות השירותים או הסחורות. בהתאם לתקן (IFRS15.B9), שיעור רווחיות סביר לעניין זה הינו שיעור הרווחיות הגלום בחוזה או שיעור רווחיות המבוסס על שיעור התשואה המקובל לחוזים דומים.

יודגש כי לוח תשלומים בהסכם אינו מספק ונדרש שלוח התשלומים ישקף התקדמות ושהוא ניתן לאכיפה.

2. הכרה בהכנסה בנקודת זמן ספציפית

במידה ולא מתקיימים הכללים להכרה בהכנסה לאורך זמן, ההכנסה תוכר במועד ספציפי – בעת העברת השליטה בשירותים או בסחורות ללקוח.

בכל הקשור למכירת טובין, מועד העברת השליטה הינו על פי רוב במועד ההעברה הפיזית והמשפטית.

לצורך בחינת מועד העברת השליטה יש לבחון בין היתר את הסממנים הבאים: מועד ההעברה הפיזי, מועד מסירת החזקה המשפטית, הצד הנושא בסיכונים ובתשואות המיוחסים; מועד היווצרות מחויבות הלקוח לתשלום וכדומה.

ג. סוגיות מיוחדות ונושאים נוספים

1. עלויות חוזה

עלויות חוזה כוללות עלויות הכרחיות להשגת חוזה וביצוע חוזה. התקן מספק הנחיות להיוון עלויות אלה כנכס (הפרקטיקה בנושא זה כיום אינה אחידה).

- **עלויות השגת חוזה**

עלויות הכרחיות להשגת חוזה עשויות לכלול, בין היתר, עלויות שיווק ומכירה, עמלות, אגרות והוצאות משפטיות. רק עלויות הכרחיות שלא היו מתהוות ללא החוזה (כגון, עמלות) הן בגדר "עלויות השגת חוזה".

עלויות השגת חוזה יוכרו כנכס אם הן צפויות (expected) להיות מושבות (recovered).

- **עלויות השלמת חוזה**

עלויות הכרחיות להשלמת חוזה, שאינן בתחולת תקנים אחרים, יוכרו כנכס במידה ומתקיימים שלושת התנאים הבאים:

1. העלויות מתייחסות באופן ישיר לחוזה;
2. העלויות יוצרות או משפרות את מקורות הישות שישמשו לביצוע החוזה;

3. החזר העלויות צפוי.

2. אחריות

התקן מבחין בין שני סוגי אחריות:

אחריות לטיב המוצר- אחריות כאמור אינה ניתנת לרכישה בנפרד והיא מבטיחה שהמוצר עומד בסטנדרטים שנקבעו. אחריות כאמור תטופל במסגרת תקן חשבונאות בינלאומי מספר 37 (IAS) בדבר הפרשות התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, ולא תהווה מחויבות ביצוע נפרדת.

אחריות אחרת – אחריות למתן שירות מעבר לאחריות שהמוצר עומד בסטנדרטים שנקבעו. אחריות כאמור תוכר כמחויבות ביצוע נפרדת.

3. רשיונות

התקן כולל הנחיות ספציפיות לגבי הכרה בהכנסה מרשיונות, לרבות קניין רוחני. טרם התקן, לא הייתה אחידות בנושא בפרקטיקה.

בהתאם לתקן, ראשית יש לבחון האם הרישיון הינו בגדר מוצר נפרד בחוזה. ***לדוגמה***, *כאשר הרישיון ניתן לשימוש רק עם מוצרים או שירותים אחרים של החברה הוא אינו בגדר מוצר נפרד.*

במידה והרישיון הינו מוצר נפרד ההכרה בהכנסה תעשה בנקודה ספציפית או על פני זמן. כאשר הרישיון מעניק גישה מתמשכת לקניין הרוחני של הישות (כגון, שדרוג תוכנה או מיתוג) ההכנסה תוכר לאורך זמן. במידה והרישיון מעניק זכות שימוש בקניין רוחני כפי שהוא קיים במועד מסוים ההכנה תוכר בנקודת זמן ספציפית – מועד העברת השליטה.

4. עסקאות Bill & Hold (הגש חשבונית והחזק)

מדובר בעסקאות בהן נמכר מוצר והבעלות הועברה ללקוח. עם זאת, לבקשת הלקוח טרם נמסר המוצר. בעסקאות כאמור יהיה ניתן להכיר בהכנסה למרות שהמוצר טרם נמסר ללקוח בהתקיים, בין היתר, התנאים הבאים:

- קיימת סיבה משמעותית לאי מסירת הסחורה.
- הבעלות המשפטית עברה ללקוח.
- המוצר זמין למסירה ומופרד מסחורות אחרות.
- אין באפשרות הישות להשתמש בסחורה או להעבירה לצד ג'.
- התשלום אינו מותנה במסירת הסחורה.

5. מכירה עם זכות החזרה

מכירה עם זכות החזרה תטופל כתמורה משתנה. דהיינו, ההכנסה תוכר לפי "האומדן הטוב ביותר" או "גישת התוחלת". זכות החזרה בגין פגם במוצר תטופל כאחריות.

6. אופציה לרכישת סחורות או שירותים נוספים

אופציה לרכישת סחורות או שירותים נוספים תטופל כמחויבות ביצוע נפרדת. אופציה המאפשרת ללקוח לרכוש סחורה או שירותים בהתאם למחיר המכירה הרגיל שלהם אינה בגדר אופציה המקנה זכות מהותית (אופציה לשווי הוגן).

ד. תחילה והוראות מעבר

התקן יישום בתקופות שנתיות המתחילות לאחר 1 בינואר 2017. יישום מוקדם אפשרי בתקינה הבינלאומית בלבד.

הוראות התקן ייושמו בדרך של יישום למפרע, בכפוף להקלות מסוימות.

אנו עומדים לרשותכם לכל מידע נוסף, ככל שיידרש.

בכבוד רב,

סוראיה מידן ושות'
קבוצת קנובל בלצר סוראיה ושות'
רואי חשבון

חוזר זה נועד למסירת מידע כללי בלבד. אין לראות בחומר המתפרסם בחוזר זה משום ייעוץ או חוות דעת כלשהיא. לפני נקיטת צעדים כלשהם אנו ממליצים על קבלת ייעוץ מקצועי.

הודעה זו נשלחה אליך מתפוצת הדואר של סוראיה מידן ושות', רואי חשבון.
אם אינך מעוניין לקבל הודעות נוספות מהתפוצה נא לחץ כאן.
לכל בעיה או שאלה נא לפנות ל- info@soraya.co.il
תודה.

סוראיה מידן ושות', רואי חשבון.