

פרסום תקן דיווח כספי בינלאומי 15 בדבר הכנסה מחוזים עם לקוחות (IFRS 15)

מחלקה מקצועית - יוני 2014

רקע

בחודש מאי 2014 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים ("IASB") את תקן דיווח כספי בינלאומי 15 בדבר הכנסה מחוזים עם לקוחות (IFRS 15, להלן - "התקן") המהווה תוצר של פרויקט משותף בין ה- IASB לבין המוסד האמריקני לתקינה בחשבונאות (FASB).

התקינה הבינלאומית (IFRS) והתקינה האמריקנית (US GAAP) אשר הינן בתוקף כיום בדבר הכרה בהכנסה יצרו לעיתים טיפול חשבונאי שאינו עקבי לגבי עסקאות דומות בעלות מהות וסביבה כלכלית דומה. התקן פורסם על מנת לתת מענה מקיף ועקבי לטיפול החשבונאי בדבר אופן ההכרה בהכנסה מחוזים עם לקוחות ויישום באופן זהה הן על ידי חברות שמיישמות את התקינה הבינלאומית ועל ידי חברות שמיישמות את התקינה האמריקנית (למעט איסור האפשרות ליישום מוקדם של התקן לחברות המיישמות US GAAP. ראו בהמשך חוזר זה, התייחסות להיבט הנ"ל במסגרת תיאור הוראות המעבר ליישום התקן וכן לגבי הצעה לתיקון תקנות ניירות ערך בנושא שינוי מתכונת אימוץ כללי החשבונאות הבינלאומיים).

תחולת התקן

התקן יחול על חוזים עם לקוחות שעניינם:

- אספקה של סחורות או שירותים;
- ביצוע עבודות הקשורות לחוזי הקמה;
- הקניית זכות שימוש בקניין רוחני (intellectual property licensing).

התקן לא יחול על עסקאות שיש להן טיפול ספציפי בתקנים אחרים, כגון:

- חכירות;
- חוזי ביטוח;
- זכויות ומחויבויות שבתחולת התקנים העוסקים במכשירים פיננסיים ובהשקעות בחברות מוחזקות;
- ערבויות (למעט מתן אחריות למוצר או שירות) וכן
- החלפות של נכסים שאינם כספיים בין ישויות הפועלות באותו ענף פעילות עסקי (כאשר הנכס נשוא עסקת ההחלפה מיועד להימכר לצד ג' וההחלפה אינה מהווה לפיכך הפקה של הכנסה).

עיקרי התקן

התקן מחליף את תקן חשבונאות בינלאומי 18, *הכנסות* (IAS 18), את תקן חשבונאות בינלאומי 11, *חוזי הקמה* (IAS 11) ופרשנויות נלוות לתקנים אלו¹. התקן מציג **מודל יחיד וכוללני** להכרה בהכנסה אשר יחול על חוזים עם לקוחות וקובע שתי גישות עיקריות להכרה בהכנסה לפיהן ההכנסה תוכר על פני תקופת החוזה **או** בנקודת זמן ספציפית. התקן כולל נספח הנחיות יישום מפורט, המהווה חלק בלתי נפרד מהתקן וכן נספח דוגמאות אשר אינו מהווה חלק מהתקן. המודל כאמור כולל **חמישה שלבים** לניתוח עסקאות על מנת לקבוע את עיתוי ההכרה בהכנסה ואת סכומה.

שלב 1 - זיהוי חוזה עם לקוח

חוזה עם לקוח המצוי בתחולת התקן עונה על כל התנאים הבאים במצטבר:

- הצדדים לעסקה אישרו את החוזה (בכתב, בע"פ או בנוהג מקובל אחר) ושני הצדדים מחויבים לביצוע החוזה;
- הישות יכולה לזהות את הזכויות של כל צד לעסקה בקשר לסחורות או לשירות;
- הישות יכולה לזהות את תנאי התשלום;
- לחוזה יש מהות מסחרית (לאמור, חל שינוי בסיכון, עיתוי או בסכום של תזרימי המזומנים העתידיים של הישות כתוצאה מהחוזה); וכן
- צפוי (probable) שהישות תגבה את התמורה שהיא זכאית לה עבור הסחורות והשירותים שיועברו ללקוח. בבחינת צפי הגבייה - על הישות לקחת בחשבון אך ורק את היכולת והכוונה של הלקוח לשלם את התמורה. במסגרת יישום שלב זה, בהתקיים תנאים מסוימים, נדרש לקבץ שני חוזים או יותר עם אותו לקוח (או עם צדדים הקשורים אליו) ולטפל בהם כחוזה אחד.

במידה ואחד או יותר מהקריטריונים לעיל אינו מתקיים, **תתאפשר הכרה בתמורה כלשהי** ששולמה על ידי הלקוח כהכנסה **רק אם** אחד מהבאים מתקיים:

- א. לא נותרה לישות מחויבות להעביר סחורה או שירות ומלוא התמורה (או מלוא התמורה באופן מהותי) כבר נתקבלה בידי הישות והיא אינה ניתנת להחזרה, או
 - ב. החוזה בוטל והתמורה שהתקבלה אינה ניתנת להחזרה.
- בכל מקרה אחר, כאשר אחד או יותר מהקריטריונים לזיהוי חוזה אינו מתקיים יש להכיר בהתחייבות כלפי הלקוח בגובה התמורה שהתקבלה עד להתקיים כל התנאים תוך הערכה מתמדת באשר להתקיימות התנאים (או עד שתתאפשר הכרה בתמורה שהתקבלה כהכנסה כאמור לעיל).

שלב 2 - זיהוי מחויבויות ביצוע נפרדות בחוזה

במועד ההתקשרות על הישות לזהות את הסחורות או השירותים שהובטחו בחוזה עם הלקוח ולקבוע אלו מהם מהווים מחויבויות ביצוע **נפרדות**. מחויבויות ביצוע תזוהו כנפרדות באם היא מתייחסת לסחורה או לשירות שהם נפרדים (distinct) או לסדרה של סחורות או שירותים אשר הינם זחים בעיקרם ואשר מתכונת (pattern) המסירה/ההעברה שלהם ללקוח הינה זהה.

שלב 3 - קביעת מחיר העסקה

מחיר העסקה מוגדר כסכום אותו ישות צופה שהיא תהיה זכאית לקבל כתמורה בעבור הסחורות או השירותים שיועברו במסגרת החוזה ללקוח, בנטרול סכומים שנגבו בעבור צדדים אחרים (למשל מסי מכירה).

בקביעת סכום התמורה שישות צופה לקבל יובאו בחשבון השיקולים הבאים:

- אומדן תמורה משתנה שצפוי שתתקבל כגון בגין עמידה ביעדים, תמריצים, קנסות, סכומים שיתקבלו כתלות בקרות/אי קרות אירועים עתידיים וכיוצא באלה. אומדן כאמור יתבסס על שקלול התוצאות האפשריות (תוחלת) (the expected value) או על הסכום הסביר ביותר הצפוי להתקבל (the most likely amount) כאשר מבין שתי גישות אלה תיבחר הגישה אשר להערכת הישות תביא לחיזוי טוב יותר של התמורה. הגישה שתיבחר כאמור תיושם באופן עקבי לאורך חיי

¹ IFRIC 13 בדבר *תוכניות נאמנות ללקוחות*, IFRIC 15 בדבר *הסכמים להקמת מבנים*, IFRIC 18 בדבר *העברות של נכסים מלקוחות* ו- SIC 31 בדבר *עסקאות חליפין הכוללות שירותי פרסום*.

החוזה. התקן מבהיר כי רכיב תמורה משתנה ייכלל כחלק מהתמורה בכפוף לכך שייקבע כי צפוי ברמה גבוהה (highly probable) שלא יקרה אירוע שיביא לקיטון מהותי בסכום התמורה לה תהיה הישות זכאית, לכשאי הודאות הכרוכה בהתייחס לרכיב תתברר;

- השפעת ערך הזמן במקרים בהם קיים רכיב מימון משמעותי. **כטיפול חשבונאי מקל** (practical expedient) התקן מאפשר בנסיבות בהן ישות חוזה במועד ההתקשרות בחוזה למכירת מוצר/להספקת שירות פרק הזמן לקבלת התשלום בגין העסקה נופל משנה אין הכרח לקחת בחשבון במדידה את ערך הזמן²;
- שווי הוגן של תמורה שאינה במזומן שהתקבלה מהלקוח; וכן
- סכומים כלשהם ששולמו ללקוח (כגון הנחות, זיכויים ותמריצי מכירה דוגמת שוברים וקופונים).

שלב 4 - הקצאת מחיר העסקה למחויבויות ביצוע נפרדות

לפי התקן יש להקצות את מחיר העסקה למחויבויות הביצוע הנפרדות שזוהו באופן פרופורציונאלי למחיר המכירה הנפרד של אותה מחויבות ביצוע (Relative standalone selling price). התקן מספק הנחיות בדבר אופן קביעת מחיר המכירה הנפרד של כל מחויבות ביצוע וקובע כי הראיה הטובה ביותר לקביעת מחיר זה הינה מחיר מכירה נצפה עבור עסקת מכירה של סחורה או שירות ללקוח דומה.

במידה והמחיר אינו נצפה באופן ישיר, הישות תידרש לבצע אומדן למחיר המכירה הנפרד של מחויבות הביצוע. התקן מצייין כי הגישות האפשריות לאומדן כאמור כוללות את הגישות הבאות (יובהר כי תיתכנה גישות אחרות):

- מחיר המכירה הנפרד של מחויבות הביצוע בשוק הרלוונטי כגון בהתבסס על מחירי המכירה של מתחרים ותוך התאמה למאפייני העלויות והמרווחים הסובייקטיביים לישות.
- אומדן סך העלויות הצפויות לעמידה במחויבות הביצוע בתוספת המרווח הנאות בגינן.
- גישת השארית בכפוף להתקיימות נסיבות מוגדרות (כגון כאשר טרם גובש מחיר מכירה נפרד בגין הפריט, הפריט לא נמכר בעבר על ידי הישות על בסיס נפרד ועוד).

הנחות ללקוחות יוקצו באופן פרופורציונלי לכל מחויבויות הביצוע הנפרדות הקיימות בחוזה למעט בנסיבות בהן מתקיימות נסיבות מובהקות (כמפורט בתקן) כי ההנחות מתייחסות רק לאחת או יותר ממחויבויות הביצוע הנפרדות.

שלב 5 - הכרה בהכנסה עם קיום מחויבות הביצוע

לאחר הקצאת מחיר העסקה לכל מחויבות ביצוע בחוזה יש לבחון את עיתוי ההכרה בהכנסה. עיתוי ההכרה בהכנסה יתקיים במועד בו הישות השלימה את העברת השליטה על הסחורה או השירות ללקוח. העברת השליטה ללקוח יכולה להתבצע **לאורך זמן (over time)** או **בנקודת זמן ספציפית (at a point in time)**.

שליטה על נכס מהווה את היכולת להכווין את השימוש בנכס והזכויות באופן מהותי לכל יתרת ההטבות הכלכליות הנובעות מהנכס. כמו כן, הגדרת שליטה כוללת את היכולת למנוע מצדדים אחרים להכווין את השימוש בנכס ואת הזכויות באופן מהותי לכל יתרת ההטבות הכלכליות הנובעות מהנכס.

בהתאם לתקן נדרש לבחון תחילה, במועד ההתקשרות בחוזה, האם קיום מחויבות הביצוע הינו לאורך זמן (דהיינו, בדומה לגישת "שיעור ההשלמה" הנהוגה בהתאם לתקינה הנוכחית). התקן מבהיר בהקשר זה כי בהתקיים אחד מהתנאים הבאים, מחויבות הביצוע **מקיימת לאורך זמן** ולפיכך ידרש להכיר בהכנסה בגין מחויבות הביצוע על פני תקופת החוזה:

- א. הלקוח מקבל וצורך בו זמנית את ההטבות בגין מחויבות הביצוע על פני תקופת החוזה;
- ב. ביצועי הישות יצרו נכס (או הביאו לשיפור בנכס קיים) והלקוח **משיג שליטה** על הנכס בקצב ההשלמה;
- ג. ביצועי הישות אינם מביאים ליצירת נכס אשר יש לו **שימוש אלטרנטיבי** מנקודת ראות הישות וכן לישות מוקנית **זכות ניתנת לאכיפה לקבלת תמורה** בגין הביצועים שנשלמו עד לאותו מועד

² תשומת הלב מופנית להחלטת סגל הרשות לני"ע בנושאים חשבונאיים מספר 11-3 (SAB 11-3) העוסקת בשאלה מתי נחשבת עסקת מכירת מוצרים או מתן שירותים כעסקה הכוללת עסקת מימון (להלן - "ההחלטה"). בהתאם לעמדת סגל הרשות כפי שקיבלה ביטוי בהחלטה, עסקה בה מוקנית ללקוח תקופת אשראי העולה על תקופת האשראי המקובלת או שלצד העסקה קיימת חלופת תשלום במזומן, כוללת בתוכה עסקת מימון. כמו כן, במסגרת ההחלטה נכללה חזקה הניתנת לסתירה לפיה עסקה הכוללת תקופת אשראי ללקוח העולה על ארבעה חודשים (היינו, שוטף + 90) כוללת רכיב מימון. לאור האמור, הטיפול החשבונאי המקל שיתאפשר בישום התקן עשוי להוביל לטיפול חשבונאי השונה מהפרקטיקה הנהוגת כיום.

(סכום התמורה כאמור נדרש לשקף לדוגמה השבה של העלויות בהן נשאה הישות עד כה בתוספת מרווח סביר). התקן מבהיר כי היעדר שימוש אלטרנטיבי יכול לנבוע **מאיסורים חוזיים** (contractual restrictions) ממשיים על שימוש בתוצר בתהליך או מאיסור על מכירת הנכס לצד ג' שאינו הלקוח (למעט בנסיבות בהן הנכס הנמכר הומוגני באופיו וניתן לפיכך לספק ללקוח פריט חלופי מבלי שתתקיים הפרה של החוזה) או לחילופין, כתוצאה **ממגבלות פרקטיות** (practical limitations) דוגמת מצב בו מדובר במוצר המותאם באופן ייחודי (unique) ללקוח ספציפי והישות תידרש לשאת בעלויות ניכרות בגין עיצובו מחדש בכדי להתאימו ללקוח אחר.

במקרים בהם ייקבע כי קיום מחויבות הביצוע הינו לאורך זמן, ההכרה בהכנסה תתבצע כאמור לאורך זמן **בשיטה אחת** המשקפת באופן הנאות ביותר את שיעור ההשלמה המתייחס לכל מחויבות ביצוע (בהתאם לשיטות אותן מתווה התקן).

הערה בנוגע לחוזים לבניית נדל"ן על ידי קבלנים יזמים ('קבלן בונה'): כזכור, בהתאם ליישום עקרונות התקינה הנוכחית, ההכרה בהכנסה ממכירה של דירות למגורים על ידי קבלנים יזמים מתבצעת **במועד המסירה**. בישום התקן החדש, בהתאם לעקרון לעיל בנוגע להיעדר שימוש אלטרנטיבי בפריט הנמכר, נראה כי בנסיבות בהן ייקבע, מההיבט המשפטי, כי קיים איסור חוזי **ממשי** על העברת הנכס על ידי הישות לצד ג' **ובנוסף** ייקבע כי הישות זכאית לקבלת תמורה בגין הביצועים שנשלמו עד לאותו מועד, יגזר מכך כי השליטה על הנכס מועברת ללקוח לאורך זמן³ (ולפיכך ההכרה בהכנסה תתבצע באופן הדומה במהותו לשיטת השלמה).

אם אף אחד מהתנאים דלעיל אינו מתקיים אזי יידרש להכיר בהכנסה בנקודת זמן ספציפית בה הושלמה העברת השליטה ללקוח.

התקן מפרט רשימה לא סגורה של סממנים המצביעים על העברת השליטה אשר יובאו בחשבון בקביעת **עיתוי** העברת השליטה. בין אלה ניתן למנות את הבאים:

- **לישות מתקיימת זכות חוזית בהווה לקבל תמורה בגין הנכס -**
העובדה שהלקוח מחויב לשלם לישות עשויה להצביע על כך שיש ביכולתו להכווין את השימוש בנכס וליהנות באופן מהותי ממרבית ההטבות הכלכליות הנובעות ממנו.
- **ללקוח יש זכות משפטית על הנכס -**
זכות משפטית עשויה להצביע על זהות הצד שמוקנית לו הזכות להכווין את השימוש בנכס וליהנות באופן מהותי ממרבית ההטבות הנובעות ממנו ולחילופין למנוע מישויות אחרות ליהנות מצריכת ההטבות הכלכליות הנובעות ממנו. עם זאת, אם ייקבע כי הישות משמרת בידיה את הזכות המשפטית על הנכס רק כהגנה מפני כשל אשראי של הלקוח, אזי אין לראות בשל כך אי העברת השליטה ללקוח.
- **הישות העבירה ללקוח חזקה פיזית על הנכס -**
החזקה פיזית ללקוח עשויה להצביע על כך שללקוח מוקנית הזכות להכווין את השימוש בנכס וליהנות באופן מהותי ממרבית ההטבות הכלכליות הנובעות ממנו. עם זאת, במקרים מסוימים, החזקה הפיזית אינה מעידה בהכרח על העברת שליטה כגון עסקאות מכירה בהן לישות יש זכות לרכוש בחזרה את הנכס, עסקאות קונסיגנציה (מלאי במשגור), עסקאות "חייב והחזק" (Bill and Hold) בהן דחיית מסירת הנכס הינה בהוראת הלקוח וכדומה.
- **הלקוח הודיע על קיבול (acceptance) הנכס -**
קיבול עשוי להצביע על כך שהוקנתה ללקוח היכולת להכווין את השימוש בנכס וליהנות באופן מהותי ממרבית ההטבות הכלכליות הנובעות ממנו. זכות קיבול בהסכם (acceptance clause) לעתים מקנה ללקוח את הזכות לבטל את ההסכם כגון כאשר הפריט אינו תואם למאפייני מפרט ספציפיים אשר הוגדרו בחוזה ועל כן הודעת קיבול מספקת אינדיקציה לגבי שביעות רצון הלקוח מהפריט שסופק לו.

³ יצוין בהקשר זה כי במסגרת הבסיס למסקנות לתקן הוזכר כי חברות מסוימות בענף בניית נדל"ן למגורים הבהירו כי בבחינת החוזים הקיימים מול לקוחותיהם נראה כי הקריטריון של הגבלת השימוש בנכס ככל הנראה מתקיים (קרי, שימוש אלטרנטיבי לנכס אינו אפשרי) ואילו זכות חוזית הניתנת לאכיפה לקבלת תשלומים לא קיימת. במסגרת נספח ההדגמות לתקן מוצגים תרחישים אשר נועדו לסייע בנייתוח האם בעסקאות של הקמת קומפלקס דירות למגורים השלמה של מחויבות ביצוע מתקיימת בנקודת זמן או לאורך זמן.

דגשים נוספים המקבלים ביטוי כחלק ממודל ההכרה בהכנסה:

- **אחריות (Warranties)** - התקן מספק קריטריונים לבחינה האם אחריות מהווה מחויבות ביצוע נפרדת בחוזה.
- **הכרה בהכנסה על בסיס ברוטו או נטו** - התקן מפרט בדבר קריטריונים לבחינה האם הישות משמשת כספק העיקרי (principal) שמוכר את הסחורה או מספק את השירות ללקוח או כסוכן (agent).
- **עלויות עסקה** - עלויות ישירות הכרוכות בחוזה אשר אינן מצויות בתחולת תקן אחר יהוונו באם ייקבע, בין היתר, כי צפוי שהעלויות הינן ברות-השבה.
- **הקניית זכות שימוש בקניין רוחני** - התקן מתווה כלים שיסייעו בקביעה האם זכות שימוש (לרבות תוכנה, טכנולוגיה, זיכיון, פטנט וכדומה) מהווה מחויבות ביצוע נפרדת או מהווה חלק ממוצר או שירות אחר שהובטחו בחוזה. באשר לקביעת עיתוי ההכרה בהכנסה, כאשר נקבע כי מחויבות הביצוע הינה נפרדת מבהיר התקן כי יידרש להביא בחשבון במסגרת השיקולים האם זכות השימוש בקניין רוחני מוקנית ללקוח במצבו כפי שהוא קיים נכון לנקודת זמן מסוימת (as it exist at the point in time) או שתוקנה גישה לקניין הרוחני במצבו כפי שיהיה לאורך תקופת החוזה (as it exist throughout).

דרישות גילוי

בהתאם לתקן קיימות דרישות **גילוי כמותיות ואיכותיות** נרחבות אשר נועדו לספק מידע בדבר החוזים הקיימים עם הלקוחות ובדבר מחויבויות הביצוע הקיימות לישות בגינם. במסגרת זאת, בין היתר, יידרש מתן גילוי בדבר השיקולים וההנחות המשמעותיים ששימשו ביישום עקרונות התקן (לרבות שינויים שחלו בהם בהשוואה לתקופות דיווח קודמות) ובפרט בנוגע לעיתוי השלמת מחויבויות הביצוע, מחירי העסקאות והיחוס שלהם למחויבויות הביצוע.

בין הגילויים הכמותיים יידרש, בין היתר:

- פילוח הכנסות (Disaggregation of Revenue) לקטגוריות שיקבעו בהתאם לפעילויות העסקיות של הישות וסוגי לקוחותיה.
- יתרות מחויבויות ביצוע שיש למלא בהתאם לחוזים עם לקוחות (לרבות התאמה בין יתרות הפתיחה ויתרות הסגירה בדוחות על המצב הכספי תוך גילוי הסכומים שהוכרו כהכנסות במהלך תקופת הדיווח).

תחילה והוראות מעבר

לחברות קלנדריות התקן יידרש ביישום החל מהדוחות הכספיים לתקופות שנתיות שתחילתן ביום 1 בינואר, 2017 או לאחריו, הן לישויות המיישמות תקינה בינלאומית והן לישויות המיישמות תקינה אמריקנית⁴ באחת מן הדרכים הבאות:

- יישום למפרע באופן מלא לכל תקופת דיווח המוצגת בדוחות הכספיים בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי 8, מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות (IAS 8), או
- יישום למפרע באופן מלא הכולל מספר הקלות פרקטיות (practical expedients) אשר מוקנית האפשרות לבחור בחלקן או בכלן; או
- יישום גישת ההשפעה המצטברת החל ממועד היישום לראשונה תוך התאמת יתרת עודפים למועד זה בגין עסקאות שטרם הסתיימו ללא הצגה מחדש של מספרי השוואה.

אימוץ מוקדם של התקן אפשרי עבור ישויות המיישמות IFRS (אך אפשרות כאמור אסורה עבור ישויות המיישמות US GAAP).

באשר לאפשרות **האימוץ המוקדם**, תשומת הלב מופנית להצעה לתיקון תקנות ניירות ערך בנושא שינוי מתכונת אימוץ כללי החשבונאות הבינלאומיים - נוסח מתוקן לאחר הערות הציבור שהתפרסמה בספטמבר 2013 (להלן - "ההצעה"), לפיה הוצע כי תקנים חדשים יהיו ניתנים לאימוץ מוקדם אלא אם הרשות, לאחר שנועצה במוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, תורה על **איסור** אימוצם המוקדם. בהתאם להצעה, עם פרסומו של תקן חדש לרשות יוקנה פרק זמן של 6 חודשים לקבלת החלטה האם יש לאסור את אימוצו המוקדם ובפרק זמן זה חברות לא יוכלו לאמץ את התקן באימוץ מוקדם. ההצעה טרם התגבשה לכדי תיקון מחייב לתקנות ניירות ערך. יחד עם זאת, באם ההצעה תהפוך למחייבת במתכונת

⁴ יחד עם זאת, עבור חברות פרטיות המיישמות תקינה אמריקנית נדחה מועד האימוץ המנדטורי בשנה.

כפי שהתפרסמה, עשויה להיות לכך השפעה על אפשרות האימוץ המוקדם של התקן (לחזור מקצועי שהפיצה המחלקה המקצועית בנושא [לחץ/י כאן](#)).

היערכות לקראת היישום לראשונה והשלכות אפשריות

ברי כי לקראת יישום התקן יידרש לנתח את ההסכמים והחוזים בהם הישות נהגת להתקשר עם לקוחותיה, על מנת לבחון סוגיות להן מתייחס התקן אשר יש בהן בכדי לשנות את הטיפול החשבונאי הנוהג כיום מתוקף התקנים והפרשנויות הרלוונטיים בנושא. בין ההיבטים העשויים להיות מושפעים כאמור נזכיר את עיתוי ואופן ההכרה בהכנסה, אופן מדידת התמורה ובפרט ההתייחסות לרכיבי תמורה משתנה, היקף הגילויים בדוחות הכספיים, פיתוח אומדנים ושיקולי דעת, התאמה של מערך הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי וכדומה.

כמו כן, ניתן לציין, בקליפת אגוז, את ההיבטים להלן אשר לתקן עשויה להיות עליהם השפעה:

- יחסים פיננסיים, לרבות אמות מידה פיננסיות מול נותני אשראי שונים;
- מדדי ביצוע;
- תכניות תגמול לעובדים (לרבות מענקים ותשלומים מבוססי מניות) המושתתים, בין היתר, על עמידה אפשרית ביעדי/בתנאי ביצוע;
- סוגיות מיסוי (לרבות עיתוי ההכרה במסים נדחים);
- עמידה במבחני החלוקה לעניין חלוקת דיבידנדים בהתאם לחוק החברות (רווחים ראויים לחלוקה ומבחן הרווח).

יודגש כי הסקירה המפורטת במסגרת חזור מקצועי הינה תמציתית בלבד, אינה בגדר ייעוץ מקצועי ואינה מהווה תחליף לקריאה מעמיקה של התקן על נספחיו.

בברכה,

המחלקה המקצועית