



## רשות ניירות ערך

ISRAEL SECURITIES AUTHORITY

מחלקת תאגידיים [www.isa.gov.il](http://www.isa.gov.il)

### עמדת סגל

עמדות סגל הרשות המובאות להלן הינן עמדות מקצועיות המשקפות החלטות ועמדות של הסגל בסוגיות הנוגעות ליישום דיני ניירות ערך. תוכן העמדות המפורסמות מנחה את הרשות והסגל בהפעלת סמכותם והציבור יוכל להשתמש בהן ולהחילן בנסיבות דומות.

א בכסלו תשע"ז

1 בדצמבר 2016

### עמדת סגל חשבונאית מספר 4-11: גילוי בדבר השפעות יישום תקן דיווח כספי

#### בינלאומי 15

#### רקע

1. בחודש מאי 2014 ובחודש אפריל 2016 פורסמו על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (להלן - "ה- IASB") תקן דיווח כספי בינלאומי 15, *הכנסות מחוזים על לקוחות*, והבהרות לו, בהתאמה (להלן - "התקן"). התקן (כמו גם התקן המקביל תחת התקינה האמריקאית) גובש במסגרת פרויקט משותף של ה- IASB וה- FASB (להלן - "גופי התקינה").

התקן, אשר מחליף את כל ההוראות הקיימות העוסקות בנושא זה בתקינה הבינלאומית כיום<sup>1</sup>, קובע מודל חדש להכרה בהכנסה מחוזים עם לקוחות, שבמקרים רבים (כגון התקשרויות ארוכות טווח, הסדרים מרובי רכיבים, ועוד) ובענפים שונים (כגון ענף הטלקומוניקציה, ענף התכנות, ענף הנדל"ן היזמי ועוד) משנה משמעותית את אופן ההכרה בהכנסה.

2. מועד התחילה המנדטורי של התקן נקבע לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2018, תקופה חריגה באורכה לאחר מועד פרסומו של נוסחו הסופי של התקן, כאשר יישום

<sup>1</sup> מערכת התקנים אשר תוחלף על ידי התקן כוללת את תקן חשבונאות בינלאומי 11, *חוזי הקמה*; תקן חשבונאות בינלאומי 18, *הכנסות*; פרשנות מספר 13 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי, *תכניות נאמנות לקוחות*; פרשנות מספר 15 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי, *הסכמים להקמת מבנים*; פרשנות מספר 18 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי, *העברות של נכסים מלקוחות*; ופרשנות מספר 31 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי, *עסקאות חליפין הכוללות שירותי פרסום*.

מוקדם אפשרי<sup>2</sup>. בהתאם לדברי ההסבר לתקן, תכלית קביעת מועד התחילה תקופה ארוכה לאחר מועד הפרסום כאמור, הינה לצורך מתן תקופת הערכות מספקת לאימוץ לראשונה, במסגרתה ישויות יבחנו את מלוא השפעות התקן על מדיניות ההכרה בהכנסה בעבור פעילויותיהן השונות, לרבות בחינת מלוא החוזים בהם התקשרו, התאמת מערכות המידע על מנת שאלה תאפשרנה עמידה בדרישות התקן, איסוף נתונים ותיעודם ועוד.

בשל השינוי המשמעותי במודל ההכרה בהכנסה, מורכבות התקן והצפי לסוגיות יישומיות רבות, אף הוקם צוות משותף לשני גופי התקינה (ה- TRG), שתפקידו לדון בשאלות יישומיות העולות בקשר עם הוראות התקן, ולהעביר המלצותיו בדבר תיקונים והבהרות נדרשים לגופי תקינה אלה. כפועל יוצא מדיוני הצוות, פורסם בחודש אפריל 2016 תיקון הכולל הבהרות להוראות מסוימות של התקן.

3. הפעולות האמורות בהן נקט ה- IASB [התייחסות לצורך בהערכות ליישום התקן בשים לב לשינויים הרבים והמשמעותיים במודל; הקמת צוות מיוחד אשר ידון בסוגיות יישומיות; קביעת מועד תחילה פרק זמן ארוך לאחר מועד פרסום התקן כמחייב; דחיית מועד התחילה בשנה אחת; פרסום תיקון לתקן אשר כולל הבהרות בקשר עם מספר סוגיות שעלו לדיון ב- TRG זמן קצר לאחר פרסום התקן הסופי], מעידות על מורכבות התקן והשפעותיו הענפות על נושא ההכרה בהכנסה על ידי חברות, ועל הצורך בהערכות משמעותיות לקראת יישומו באופן נאות.

4. נוכח חשיבותו הרבה של סעיף "הכנסות" בדיווח הכספי של חברות, והשפעותיו המהותיות הצפויות של יישום התקן על הדוחות הכספיים של חברות רבות הפועלות בתחומים שונים כאמור, לעמדת סגל הרשות, מקום בו השפעות היישום לראשונה של התקן צפויות להיות משמעותיות, על חברות לכלול בדוחותיהן הכספיים לתקופות הקודמות למועד היישום לראשונה (ינואר 2018), מידע שיאפשר למשתמשים בהם להבין את השפעותיו העיקריות הצפויות של התקן, ואת ההשלכות הצפויות של יישומו, כמפורט בעמדת סגל זו. מתן גילוי כאמור ישמר את השימושיות של הדוחות הכספיים ככלי לשם קבלת החלטות על ידי המשקיע, ויגביר את השקיפות בדבר ההשלכות הצפויות של יישום התקן.

5. יצוין כי עמדת סגל זו עולה בקנה אחד עם עמדות שפורסמו על ידי גופים רגולטוריים שונים בעולם כדוגמת ה- IOSCO<sup>3</sup> וה- ESMA<sup>4</sup>, המדגישות את חשיבות מתן הגילוי בדבר השפעות מהותיות של יישום התקן לראשונה, בתקופות קודמות למועד היישום לראשונה.

<sup>2</sup> בנוסח המקורי של התקן נקבע מועד התחילה לתקופת הדיווח השנתיות המתחילות בחודש ינואר 2017, אולם בשל מורכבות התקן והצורך בתקופת הערכות נוספת, מועד תחילה זה נקבע לחודש ינואר 2018 כאמור.

<sup>3</sup> International Organization of Securities Commissions

<sup>4</sup> The European Securities and Markets Authority

**גילוי בדבר השפעות היישום לראשונה של התקן אשר ייכלל בדוחות הכספיים עובר למועד היישום לראשונה**

6. תקן חשבונאות בינלאומי 8, *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות* (להלן - "IAS 8"), קובע, בין היתר, את הגילוי הנדרש בקשר עם שינויים במדיניות חשבונאית. סעיף 30 ל- IAS 8 קובע כי במקרה בו הישות טרם יישמה תקן דיווח כספי בינלאומי חדש, אשר פורסם וטרם נכנס לתוקף, על הישות לתת גילוי לעובדה זו ולמידע ידוע או ניתן לאמידה באופן סביר, הרלוונטי להערכת ההשפעה האפשרית שתהיה ליישומו על הדוחות הכספיים של הישות בתקופה של היישום לראשונה. סעיף 31 ל- IAS 8, מפרט את הגילוי אותו ישות נדרשת לשקול לתת לצורך ציות לסעיף 30. גילוי זה כולל בין היתר, את מהות השינויים שיחולו במדיניות החשבונאית, המועד בו נדרש יישום תקן הדיווח הכספי החדש, מועד האימוץ לראשונה על ידי הישות, וכן גילוי לגבי ההשפעה החזויה של האימוץ לראשונה של התקן על הדוחות הכספיים או ככל שההשפעה אינה ידועה או אינה ניתנת לאמידה באופן סביר, הצהרה על עובדה זו.

**7. לעמדת סגל הרשות, במסגרת הגילוי בקשר עם השפעות היישום לראשונה של התקן בהתאם להוראות IAS 8 כאמור, יש לכלול התייחסות לאמור להלן:**

(א) השינויים המהותיים הצפויים במדיניות ההכרה בהכנסה, לרבות התייחסות למדיניות החשבונאית ביחס לסוגיות יישומיות מהותיות העולות מהתקן ואשר רלוונטיות לפעילותה העסקית של החברה; להקלות יישומיות אפשריות בהתאם להוראות התקן אותן בחברה החברה לאמץ; מקום בו קיימות, בהתאם להוראות התקן, מספר חלופות למדיניות אפשרית - התייחסות למדיניות בה בחרה החברה.

(ב) גילוי בדבר ההשפעות הכמותיות של התקן, ככל שמידע זה ניתן לאמידה באופן סביר, ובכלל זה גילוי בדבר סכומי הכנסה ועיתוי ההכרה בהם, ככל שחלו בהם שינויים. לשם המחשה – גילוי בדבר סכומי הכנסה שהוכרו בעבר ויבוטלו עם יישום התקן; סכומים שלא הוכרו כהכנסה בעבר, וצפויים להיות מוכרים כהכנסה עם יישומו.

(ג) גילוי בדבר השפעות מהותיות נוספות של התקן על עניינים נוספים הקשורים לעסקי החברה, לרבות עמידת החברה באמות מידה פיננסיות, חוזים עם לקוחות או ספקים ועוד.

**8. לעמדת סגל הרשות, מקום בו חברה צופה כי השפעות היישום לראשונה של התקן תהיינה משמעותיות, עליה לכלול את הגילוי המתואר בסעיף 7 לעיל בדבר השפעות אלה, במסגרת דוחותיה הכספיים לשנת 2016.**

**ככל שאין בידי החברה למועד דוחות אלה את מלוא המידע בדבר השפעות יישום התקן כמתואר בסעיפים 7(ב) ו-7(ג) לעיל, על החברה לציין עובדה זו ולעדכן מידע זה, לכל המאוחר, במסגרת הדוחות הכספיים לרבעון שני 2017.**

ברי כי עם חלוף הזמן לקראת מועד התחילה המנדטורי של התקן, חברות תשפרנה את הבנתן בקשר עם הוראותיו, תגבשנה את מדיניותן באשר לסוגיות היישומיות העולות מהן, וכן

תשפרנה את יכולתן לאמוד את ההשפעה הכמותית של יישומו באופן מדויק יותר. על כן, יש לעדכן את הגילוי האמור בדוחות הרבעוניים ובדוח השנתי לשנת 2017 בהתאם.

9. להלן דוגמא להמחשת הגילוי אשר, לעמדת סגל הרשות, על חברה אשר צופה שהשפעות התקן על תוצאותיה תהיינה מהותיות, תכלול במסגרת דוחותיה הכספיים לתקופות המתוארות להלן (ברי כי מדובר בדוגמא להמחשה בלבד):

(א) דוח שנתי לשנת 2016

- תיאור מפורט לגבי שינויים במודל ההכרה בהכנסה בהתאם לתקן [למשל – זיהוי מחויבויות ביצוע, הקצאת מחיר עסקה, קיום מחויבויות הביצוע (לאורך זמן / בנקודת זמן), אופן הכרה בהכנסה, ועוד], ביחס למדיניות ההכרה בהכנסה אשר יושמה על ידי החברה עד ליישום לראשונה של התקן (כמתואר בסעיף 7א לעיל);
- תיאור לוחות הזמנים המוערכים ליישום לראשונה של התקן, ושיטת היישום לראשונה בה בוחרת החברה, לרבות בקשר עם חוזים שהושלמו למועד המעבר;
- ההשפעה הכמותית של היישום לראשונה של התקן (בין אם בקשר לסכומים ובין אם בקשר לעיתוי, כמתואר בסעיף 7ב לעיל), אם זו ידועה או ניתנת לאמידה באופן סביר;
- ככל שהשפעה הכמותית עדיין אינה ניתנת לאמידה באופן סביר, ציון עובדה זו ומתן גילוי איכותי אשר יאפשר להבין את מידת המהותיות של השפעות יישום התקן;
- גילוי להשפעות מהותיות על עניינים נוספים הקשורים לעסקי החברה, כמתואר בסעיף 7ג לעיל.

(ב) דוחות רבעוניים לשנת 2017

- עדכון לגילוי שניתן על ידי החברה בדוח השנתי לשנת 2016, במסגרת דוחותיה הכספיים לתקופות ביניים בשנת 2017.
- ככל שההשפעה הכמותית לא ניתנה לאמידה באופן סביר במסגרת דוח שנתי 2016- תברה תשלים מידע זה לכל המאוחר במסגרת דוח רבעון שני 2017.

(ג) דוח שנתי לשנת 2017

- מידע מלא בדבר השלכות יישום התקן.
- היות שמועד פרסומו של הדוח השנתי לשנת 2017 הינו לאחר מועד התחילה המנדטורי של התקן, לעמדת סגל הרשות, המידע שייכלל במסגרת דוח שנתי לשנת 2017 בדבר השפעות כמותיות של יישום התקן, יהיה זהה בקירוב לנתונים אשר ייכללו במסגרת הדוח הכספי לרבעון ראשון 2018 במסגרתו התקן ייושם לראשונה.

10. סגל הרשות מבקש להדגיש כי היקף הגילוי ועיתוי מתן הגילוי משתנה בין חברה לחברה כתלות במהותיות השפעת היישום לראשונה של התקן על מצבה הכספי ותוצאות פעילותה. יתרה מכך, מובן כי מידע זה מהווה הערכה של חברה, וכי ייתכן שיהיה שונה מהנתונים הכמותיים אשר ייכללו בדוחות הכספיים לתקופת היישום לראשונה.

## חברות המיישמות את התקן ביישום מוקדם

בחודש מרץ 2016 פרסם סגל הרשות את תשובה לפניה מקדמית, שעניינה, בין היתר, בבקשת החברה הפונה ליישם את התקן ביישום מוקדם<sup>5</sup>. במסגרת תשובה זו סגל הרשות הדגיש את הצורך בתהליך הערכות משמעותי לשם יישום התקן באופן נאות. יתרה מכך, פרט סגל הרשות את הגילוי הנדרש לגישתו בדבר הערכות לקראת היישום המוקדם, ובדבר השפעות היישום המוקדם על הנתונים הכספיים של חברה. לעמדת סגל הרשות, על חברות אשר בכוונתן ליישם את התקן ביישום מוקדם, לכלול את הגילוי כמפורט בתשובה לפניה המקדמית, **בדוחות לתקופות קודמות למועד היישום לראשונה של התקן**.

אשת קשר - יפעת פלקון שניידר, רו"ח, מחלקת תאגידיים

טלפון - 02-6556444 ; פקס - 02-6513160