

מודלים חדשים בהכנסות וחכירות השינויים הצפויים

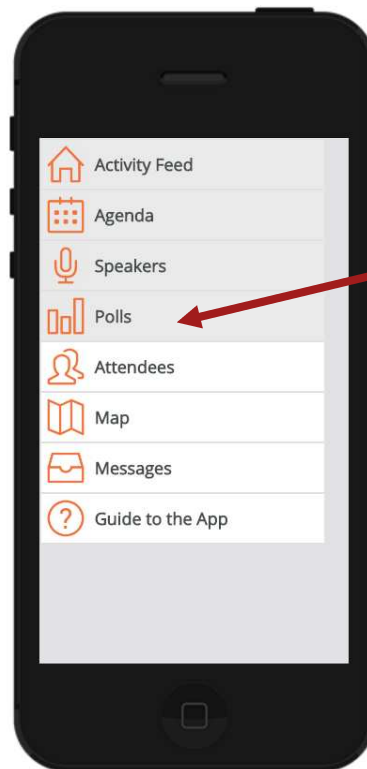
משה פרץ, רו"ח, שותף וראש המחלקה המקצועית PwC Israel
יעל ג'רסי, רו"ח, שותפה, המחלקה המקצועית PwC Israel



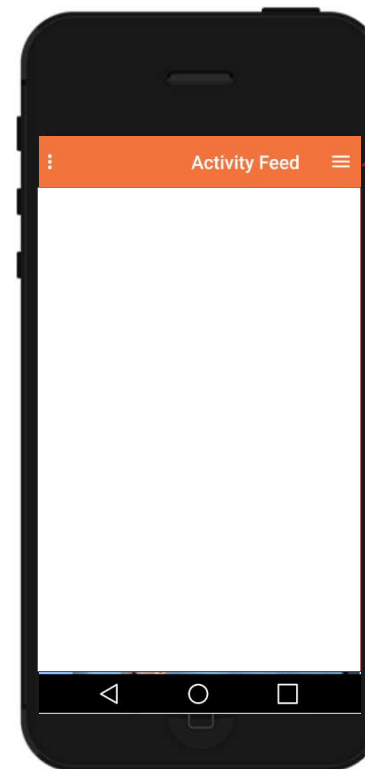
נתחיל עם סקר קצר...



1. הכנסו בבקשה לאפליקציית הכנסים של PwC Israel ←



3. ולאחר מכן
ללשונית "Polls"



2. לחצו על הסימן
הבא

מהי מערכת התקינה החשבונאית המיושמת בדוחות הכספיים של חברתך?

א) תקינה בינלאומית (IFRS)

ב) תקינה אמריקאית (US GAAP)

ג) אחרת

באיזו בורסה, אם בכלל, נסחרת חברתך?

(א) בישראל

(ב) בארה"ב

(ג) באירופה

(ד) ביותר מבורסה אחת

(ה) החברה אינה נסחרת

הכנסות מחוזים עם לקוחות (IFRS 15 & ASC 606)



האם חברתך שוקלת אימוץ מוקדם של תקן ההכנסות החדש?

א) כן

ב) לא

ג) טרם הוחלט

איזה מהבאים מתאר באופן הטוב ביותר את השלב שבו מצויה חברתך לעניין אימוץ תקן ההכנסות החדש?

א) טרם הוחל תהליך האימוץ

ב) בתהליך זיהוי ההבדלים בין הוראות התקינה החדשה לתקינה הקיימת

ג) הושלם תהליך זיהוי ההבדלים והחברה בשלב כימות ואיסוף נתונים

ד) החברה נמצאת בשלב התאמת מערכות המידע

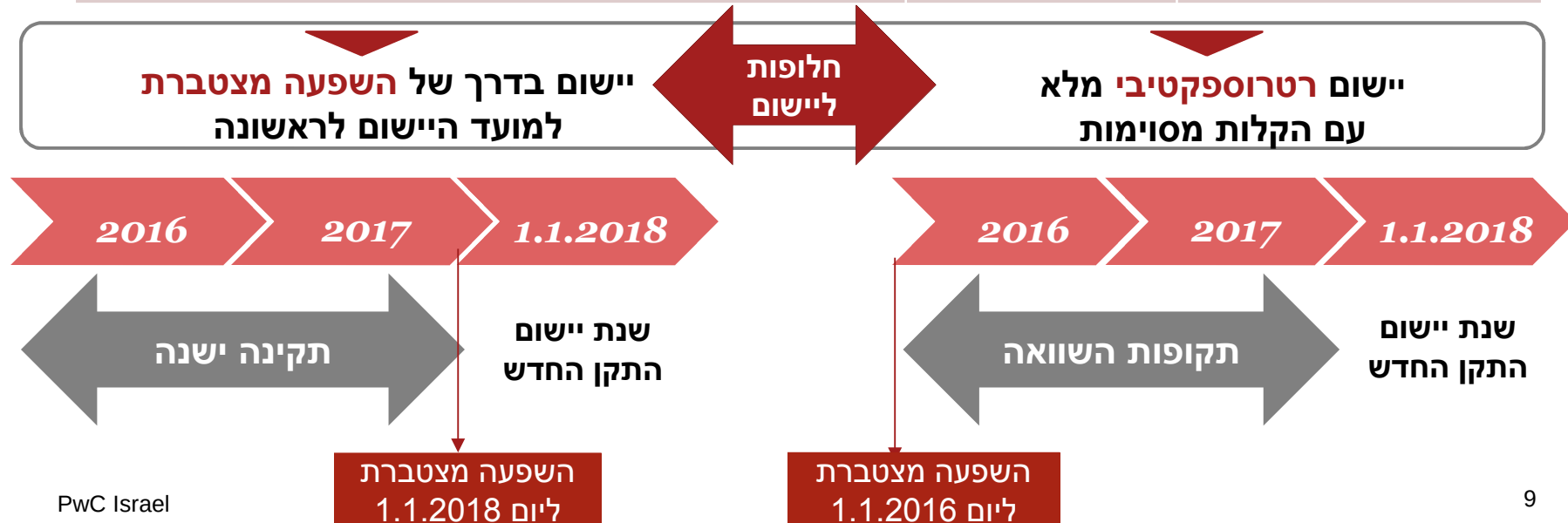
ה) התקן מיושם בחברה

הכנסות מחוזים עם לקוחות אז מה השתנה השנה?



הכנסות מחוזים עם לקוחות תחילה והוראות מעבר

US GAAP	IFRS	
1.1.2018 (עבור חברות שתאריך המאזן שלהן 31 בדצמבר) – חברות שעומדות בהגדרה "Public Business Entity"	1.1.2018	מועד תחילה – חברות "ציבוריות"
שנת 2019 (עבור חברות שתאריך המאזן שלהן 31 בדצמבר)	1.1.2018	מועד תחילה – חברות פרטיות
אפשרי רק החל מה- 1.1.2017 (עבור חברות שתאריך המאזן שלהן 31 בדצמבר)	אפשרי	אימוץ מוקדם





הכנסות מחוזים עם לקוחות הוראות מעבר - הקלות ביישום לראשונה

השפעה מצטברת לתחילת שנת היישום לראשונה	יישום רטרואספקטיבי מלא
פטור מהצגה מחדש של מספרי השוואה (אלו יוצגו לפי התקינה הקודמת)	פטור מהתאמת חוזים שהחלו והושלמו באותה שנה , בשנות ההשוואה (IFRS – לרבות חוזים שהושלמו לפני תחילת השנה המוקדמת ביותר שמוצגת)
פטור מיישום התקן על חוזים שהושלמו לתחילת שנה האימוץ לראשונה	פטור מהערכת תמורה משתנה בגין חוזים שהושלמו (שימוש במחיר העסקה במועד השלמת החוזה)
פטורים מסוימים מהערכת שינויים (modifications) לחוזה	פטורים מסוימים מהערכת שינויים (modifications) לחוזה
דרישות גילוי נוספות בשנת האימוץ לראשונה	פטור מדרישות גילוי מסוימות

* חוזים "שהושלמו" – IFRS שסופקו/נמסרו, US GAAP שההכנסה בגינם הוכרה

הכנסות מחוזים עם לקוחות המודל החדש – היבטים שונים ביישום



הכנסות מחוזים עם לקוחות

תיקונים ל-IFRS 15 ו-ASC 606 שפורסמו במהלך שנת 2016

1

זיהוי מחויבויות ביצוע

על בסיס זיהוי מוצר/שירות הניתן לזיהוי
בנפרד מהבטחות אחרות בהסכם

US GAAP

- מוצר/שירות שאינו מהותי בהסכם
- הובלה כעלויות לקיום חוזה

2

הבחנה בין צד עיקרי לסוכן (Principal vs. Agent)

- שליטה במוצר/שירות טרם העברה ללקוח
- יחידת המדידה = מחויבות ביצוע
- עיקרון השליטה עבור שירותים

3

הכרה בהכנסה מהענקת רישיון לקניין רוחני

- הכרה בהכנסה לאורך זמן/ בנקודת זמן
- הכנסה מתמלוגים מבוססי מכירות/ שימוש
- IFRS vs US GAAP

4

הקלות פרקטיות ביישום הוראות המעבר



הכנסות מחוזים עם לקוחות תיקונים ל-ASC 606 שפורסמו במהלך שנת 2016



מועד מדידת תמורה שאינה במזומן

יכולת גבייה

הצגת מיסי מכירה

הגדרת "חוזים שהושלמו" לצורך
יישום הפטור הפרקטי ביישום



הכנסות מחוזים עם לקוחות US & IFRS – TRG

- לא צפויות עוד פגישות של ה- IASB, ה- US TRG ממשיך ב- 2016
- 48 נושאים נדונו ("כלי שימושי" ביישום)

דוגמאות:

- עלויות להשגת חוזה
- ירידת ערך של עלויות שהונו כנכס
- PO שמסופקת על פני זמן
- מדידת ההתקדמות
- מרכיב מימון משמעותי
- אופציה לרכישת מוצרים ושירותים
- תמורה שמשולמת ללקוחות
- גבייה
- קיזוז נכסי והתחייבויות חוזה

- "מעמד" דיוני ה- TRG

הכנסות מחוזים עם לקוחות קבלת החלטות – אומדנים ושיקול דעת משמעותי (דוגמאות)

אומדן ה- "Standalone Selling Price"	תמורה מותנית (שיטת הערכה ומגבלת הכרה)	תחולה
הכרה בהכנסה על בסיס נטו או ברוטו	זיהוי קיומו של מרכיב מימון משמעותי (מבחן איכותי)	זיהוי מחויבויות ביצוע (PO) <u>נפרדות</u> (לרבות משתמעות)
תקופת הפחתת עלויות השגת חוזה	עיתוי העברת השליטה (על פני זמן או בנקודת זמן)	זיהוי "Immaterial promises"
יישום גישת ה- Portfolio	הענקת רישיון (License) (האם PO נפרד? האם יוכר על פני זמן או בנקודת זמן?)	אופציה שמהווה "זכות משמעותית"

הכנסות מחוזים עם לקוחות קבלת החלטות - בחירת חלופות (דוגמאות)



"רכיב מימון משמעותי"
> שנה

עלויות השגת חוזה > שנה

הקלות באימוץ לראשונה

עלויות הובלה
(US GAAP בלבד)

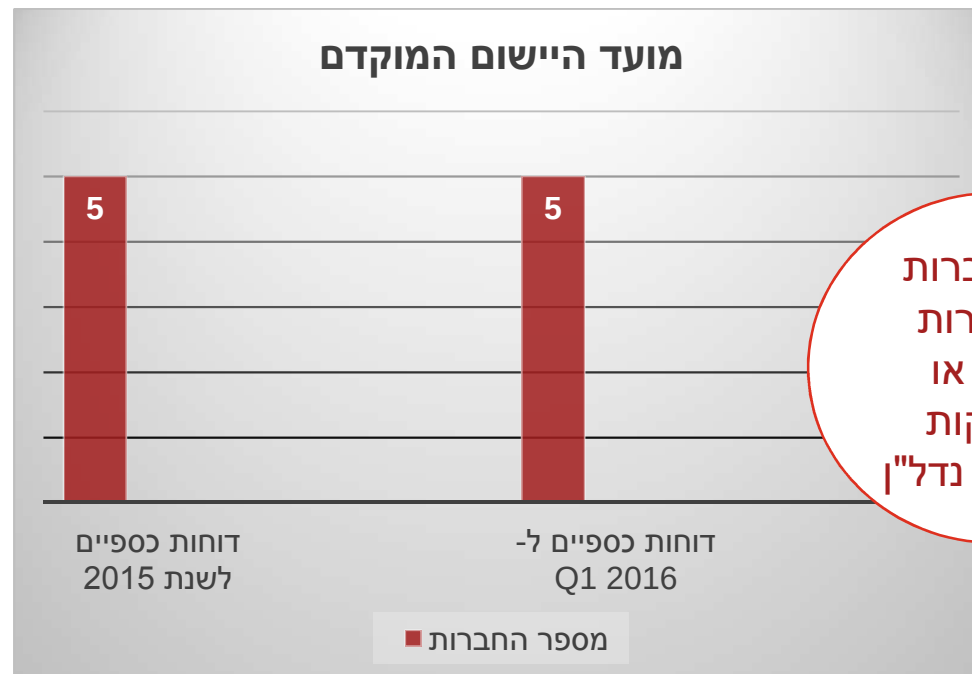
הצגת מיסי מכירה
(US GAAP בלבד)

תהליך ההיערכות והיישום לראשונה



הכנסות מחוזים עם לקוחות יישום מוקדם על ידי חברות ציבוריות בישראל (IFRS 15)

- המדגם כלל את כל החברות הנסחרות בבורסה לניירות ערך בתל אביב (כ-500 חברות)
- סך הכל ישנן **10 חברות** ציבוריות בישראל שאימצו את התקן ביישום מוקדם



כל החברות
בחרו ביישום
בדרך של
השפעה
מצטברת

כל החברות
הן חברות
נדל"ן או
מחזיקות
בחברות נדל"ן

כולן הציגו
שיפור
בתוצאותיהן
בתקופת
האימוץ

לעמדת סגל רשות ניירות ערך בישראל - "טרם קבלת החלטה בדבר אימוץ מוקדם של התקן, חברה המבקשת ליישמו נדרשת לקיים תהליך הערכות משמעותי, וזאת מתוך מטרה לצמצם ככל שניתן את הסיכון לטעות בדוחות הכספיים. תהליך הערכות זה ראוי שיכלול לכל הפחות..."

הגילוי הנדרש בקשר עם התקינה החדשה טרום אימוצה

רשות ניירות ערך בישראל*

• עמדת סגל 4-11 (דצמבר 2016)

• השפעת היישום לראשונה של התקן צפויה להיות משמעותית - הכללת מידע אודות ההשפעות העיקריות הצפויות כבר בדוחות לשנת 2016

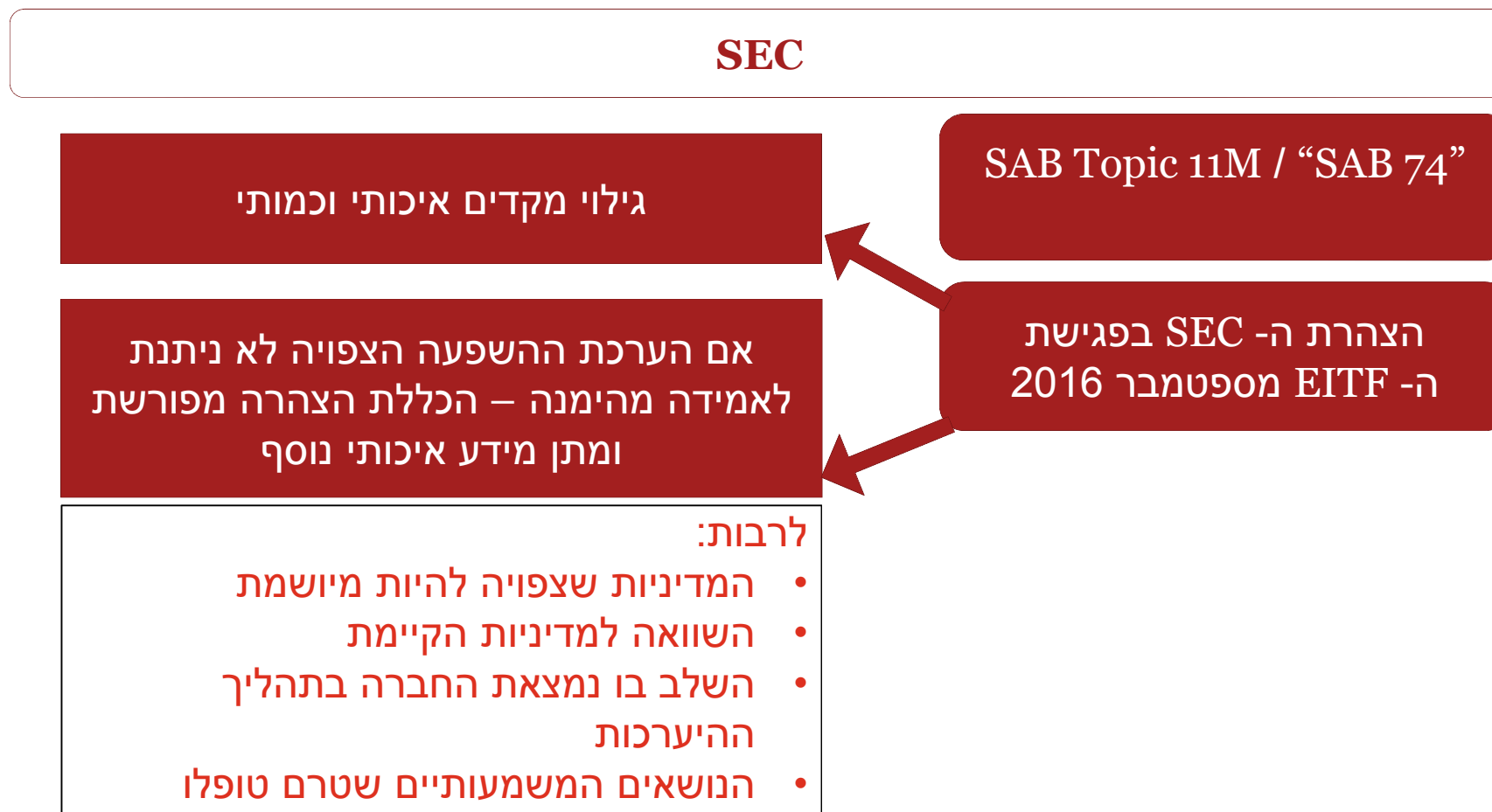
• אם לא קיים מלוא המידע למועד פרסום דוחות 2016 - לציין זאת ולעדכן את הביאור לכל המאוחר בדוחות Q2/2017

• דרישות גילוי מקדימות במקרה של כוונה לאימוץ מוקדם - גילוי בדבר הערכות לקראת היישום המוקדם, ובדבר השפעות היישום המוקדם על הנתונים הכספיים של החברה

- השינויים הצפויים במדיניות ההכרה בהכנסה
- סוגיות יישומיות העולות מהתקן
- הקלות יישומיות שהחברה בחרה
- מדיניות חשבונאית מקום בו קיימות מספר חלופות
- השפעות כמותיות של יישום התקן, ככל שמידע זה ניתן לאמידה באופן סביר
- השפעות מהותיות על עניינים נוספים הקשורים לעסקי החברה (אמות מידה פיננסיות, חוזים עם ספקים ולקוחות...)
- עדכון הגילויים עד לדוחות לשנת 2017

* על בסיס הוראות IAS 8 ("מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות")

הגילוי הנדרש בקשר עם התקינה החדשה טרום אימוצה



הגילוי הנדרש בקשר עם התקינה החדשה טרום אימוצה

SEC

1 "...registrant should not be reluctant to disclose reasonably estimable quantitative information **merely** because the **ultimate impact of adoption may differ**"

2 "...disclose known or reasonably estimable **quantitative** information even if it's **only for a subset** . rather than waiting until all of the impacts are known"

3 "...these disclosures should be consistent with other information provided to the Audit Committee and investors, ... should be subject to **effective internal control**"

אמירות סגל ה- SEC בדבר
חשיבות המידע והגילוי
המקדים של השפעות התקן
למשקיעים ומשתמשים
בדוחות הכספיים

(מהכנס שנערך בשבוע שעבר
בוושינגטון)

הוראות והקלות נוספות
של ה- SEC

ESMA (European Securities and Markets Authority)

ביולי 2016 פרסמה ה ESMA "מפת דרכים" לגילוי, אשר מתעצם ומתרחב על פני הזמן, בדבר ההשפעה של תקן ההכנסות, החל מדוחות שנתיים 2016, דיווחים במהלך 2017 ועד לדוחות שנתיים 2017



PwC and FERF 2016 survey results

PwC and FERF 2016 survey results

PwC and FERF 2016 survey results

PwC and FERF 2016 survey results

PwC and FERF 2016 survey results

PwC and FERF 2016 survey results

תקן החכירות החדש
IFRS 16 & ASC 842

האם בחברתך קיימות חכירות תפעוליות/מימוניות?

א) קיימות חכירות תפעוליות

ב) קיימות חכירות מימוניות

ג) קיימות חכירות תפעוליות ומימוניות

ד) לא קיימות חכירות בחברה

במידה וקיימות חכירות תפעוליות בחברתך, האם החברה הינה החוכר?

א) כן

ב) לא

ג) לא קיימות חכירות תפעוליות בחברה

במידה וקיימות חכירות תפעוליות בחברתך, מהי תקופת החכירה הממוצעת?

א) עד שנה

ב) בין 1-5 שנים

ג) בין 5-10 שנים

ד) למעלה מ-10 שנים

ה) לא קיימות חכירות תפעוליות בחברה

חכירות – המודל החדש

מודל חדש מצד החוכר
(הכרה בנכס ובהתחייבות
בגין חכירה)

זיהוי עסקות שיעמדו
בהגדרת "חכירה"

הרחבת דרישות הגילוי

**פרויקט משותף של התקינה
הבינלאומית והאמריקנית**

התקנים שפורסמו אינם זהים
וקיימים הבדלים בין ה- IFRS ל-
US GAAP

ככלל, התקן יכנס לתוקף מחייב
עבור חברות ציבוריות* ב-
1.1.2019 (עבור חברות שתאריך
המאזן שלהן הינו 31.12), יישום
מוקדם אפשרי (כפוף למגבלות)

* "Public Business Entity" כהגדרתו בתקינה האמריקנית

חכירות – המודל החדש

על מה לא חל?

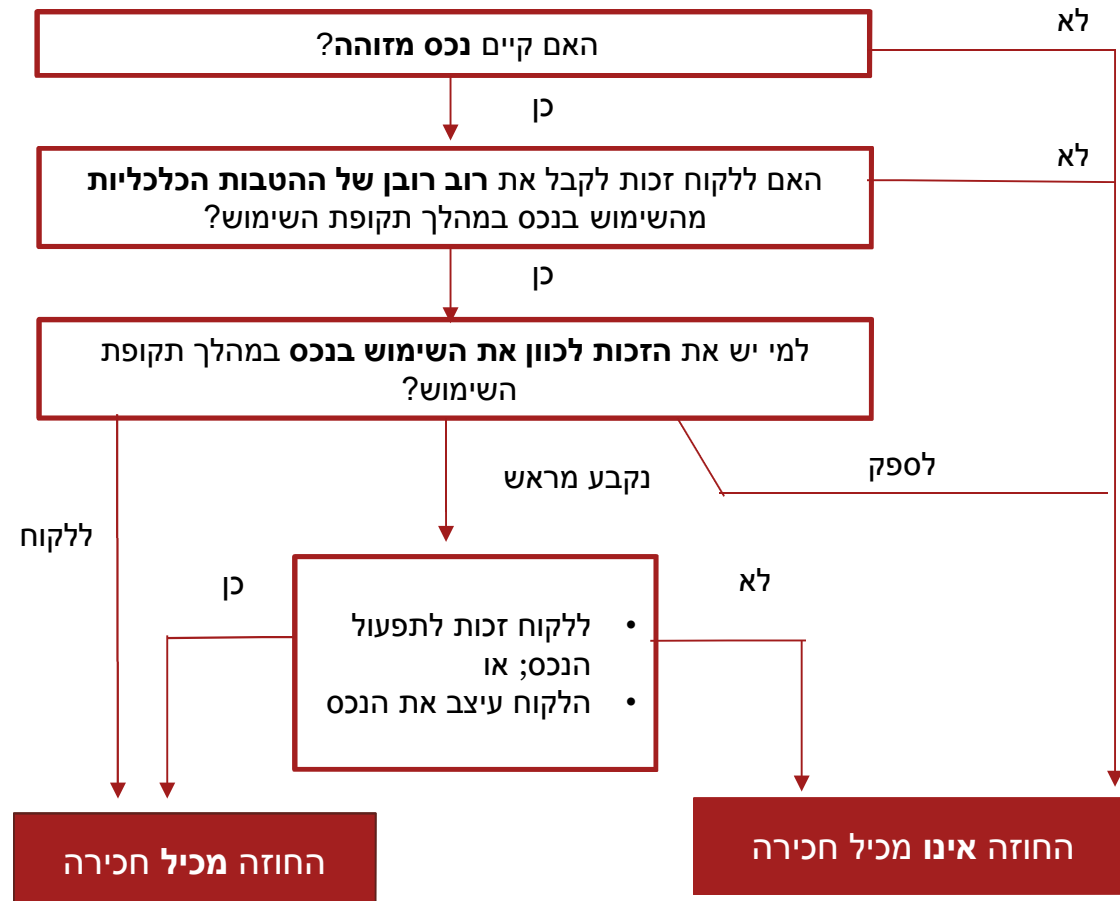
תחולה - התקנים אינם חלים, על נכסים בלתי מוחשיים; חכירות לחיפוש מינרלים, נפט, גז טבעי ומשאבים מתכלים אחרים; נכסים ביולוגיים.

בנוסף, IFRS – לא חל על הסדרי זיכיון למתן שירותים,
US GAAP – לא חל על מלאי ונכסים בהקמה

מה היא "חכירה"?



חכירות – המודל החדש: מה היא חכירה?



חכירות – המודל החדש

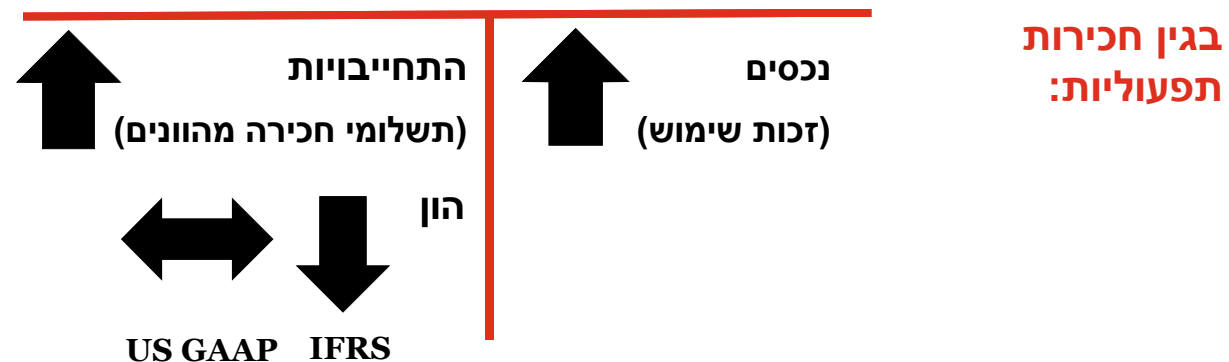
הפרדה בין רכיב השירות לרכיב החכירה



חכירות – המודל החדש חוכרים - דוח על המצב הכספי



* ב US GAAP לא קיים פטור על חכירות נכסים בעלי ערך נמוך



חכירות – המודל החדש חוכרים – דוח רווח או הפסד



חכירות – המודל החדש חוכרים - דוח על תזרימי המזומנים

IFRS - מודל יחיד



US GAAP - מודל דואלי

אין שינוי מהותי לעומת התקינה הנוכחית

חכירות – המודל החדש

חוכרים – השלכות נוספות

השלכות רוחביות נוספות

- השלכות חשבונאיות נוספות מיישום תקנים אחרים
- עמידה בתנאים חוזיים (לרבות, אמות מידה פיננסיות)
- השפעה על מדדים פיננסיים חשובים
- השפעה על תוכניות תגמול
- השפעה על החלטות עסקיות (חכירה vs רכישה / מכירה, תמחור)
- שקיפות מול משקיעים ואנליסטים

דרישות גילוי רחבות

שיעור ההיוון

תקופת החכירה

תשלומים משתנים על בסיס מדדים/שערים

Reassessment

Modifications

מכירה וחכירה מחדש

חכירות - המודל החדש מחכירים

הטיפול החשבונאי בצד המחכיר
ייוותר במהותו ללא שינוי



הרחבת
דרישות
הגילוי

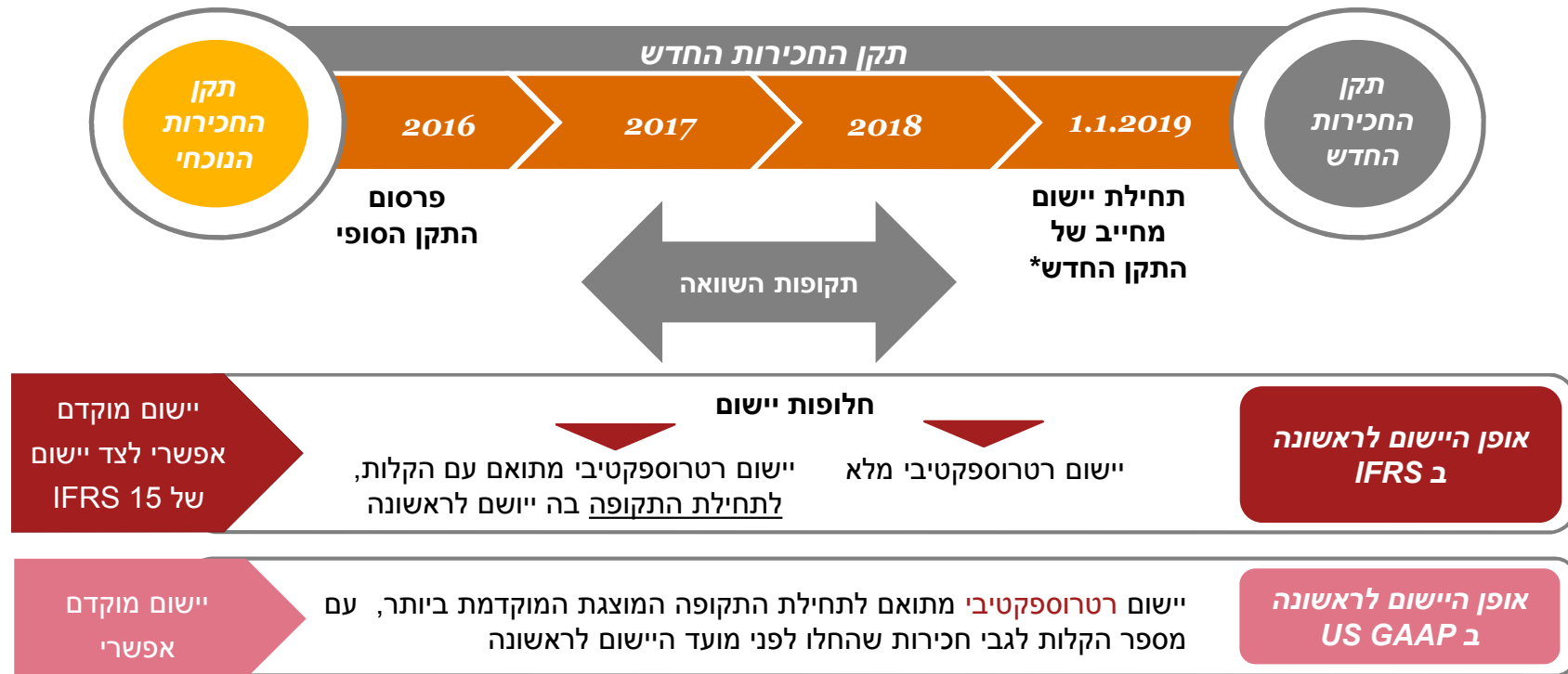
"שינויים"

חכירת
משנה

תמורה
משתנה

גבייה
(US
GAAP)

מועד תחילה והוראות מעבר



* ב - US GAAP תקופות שנתיות ותקופות ביניים המתחילות לאחר 15 בדצמבר 2018 עבור "חברות ציבוריות" (כהגדרתן). (עבור חברות פרטיות מועד האימוץ המחייב הינו שנה לאחר מכן).

תודה על ההקשבה

משה פרץ, רו"ח
שותף וראש המחלקה המקצועית, PwC Israel
טלפון: 03-7954855

יעל ג'רסי, רו"ח
שותפה, המחלקה המקצועית, PwC Israel
טלפון: 03-7954855



© 2016 Kesselman & Kesselman. All rights reserved.

In this document, "PwC Israel" refers to Kesselman & Kesselman, or, as the context requires, PricewaterhouseCoopers Advisory Ltd. or PwC Trust Company (1971) Ltd., which are member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity. This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.