

IFRIC's Agenda Decision

בחינה של סחורות או שירותים שהובטחו

(תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות)

ינואר 2019

הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC) קיבלה פנייה לגבי הכרה בהכנסות על ידי בורסה לניירות ערך המספקת שירות רישום למסחר ללקוח. באופן ספציפי, בפנייה נשאלה הוועדה (IFRIC) אם בורסה לניירות ערך מבטיחה להעביר שירות קבלה (admission service) שהוא נפרד משירות הרישום למסחר. בתבנית העובדות שתוארה בפנייה, הבורסה מחייבת את הלקוח בעמלה מראש שאינה ניתנת להחזר על רישום למסחר ראשוני ובעמלה על רישום למסחר מתמשך. העמלה מראש מתייחסת לפעילויות שהבורסה לוקחת על עצמה (undertakes) במועד ההתקשרות בחוזה או בסמוך לו.

סעיף 22 לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 דורש מישות לבחון את הסחורות או השירותים שהובטחו בחוזה עם לקוח ולזהות מחויבויות ביצוע. מחויבות ביצוע היא הבטחה להעביר ללקוח אחד מהשניים הבאים:

- א. סחורה או שירות (או חבילה של סחורות או שירותים) שהם מובחנים; או
- ב. סדרה של סחורות או של שירותים מובחנים שהם למעשה זהים ויש להם אותו דפוס העברה ללקוח.

בסעיף 87 לבסיס למסקנות לתקן דיווח כספי בינלאומי 15, הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) ציינה שלפני שישות יכולה לזהות את מחויבויות הביצוע שלה בחוזה עם לקוח, הישות צריכה תחילה לזהות את כל הסחורות או השירותים שהובטחו באותו חוזה.

סעיף 25 לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 קובע שמחויבויות ביצוע אינן כוללות פעילויות שישות חייבת לקחת על עצמה (undertake) כדי לקיים חוזה אלא אם פעילויות אלה מעבירות סחורה או שירות ללקוח.

סעיף 49 לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 קובע שעל מנת לזהות מחויבויות ביצוע בחוזים שבהם ישות מחייבת בעמלה מראש שאינה ניתנת להחזר, הישות מעריכה אם העמלה מתייחסת להעברה של סחורה או של שירות שהובטחו. במקרים רבים, למרות שעמלה מראש שאינה ניתנת להחזר מתייחסת לפעילות שהישות נדרשת לקחת על עצמה במועד ההתקשרות בחוזה או בסמוך לו על מנת לקיים את החוזה, התוצאה של פעילות זו אינה העברה של סחורה או של שירות ללקוח.

בהתאם לכך, הוועדה (IFRIC) ציינה שכאשר ישות מחייבת לקוח בעמלה מראש שאינה ניתנת להחזר, הישות שוקלת אם היא מעבירה סחורה או שירות שהובטחו ללקוח במועד ההתקשרות בחוזה או בסמוך לו, או, במקום זאת, לדוגמה, אם פעילויות כלשהן שהיא מבצעת במועד ההתקשרות בחוזה או בסמוך לו מייצגות משימות על מנת להקים חוזה.

יישום של תקן דיווח כספי בינלאומי 15 לתבנית העובדות שבפנייה

הבחינה של הסחורות והשירותים שהובטחו בחוזה והזיהוי של מחויבות ביצוע דורשים בחינה של העובדות והנסיבות של החוזה. בהתאם לכך, התוצאה של בחינת ישות תלויה באופן עובדות ונסיבות.

בתבנית העובדות שתוארה בפנייה, הבורסה לניירות ערך מחייבת את הלקוח בעמלה מראש שאינה ניתנת להחזר ועמלה על רישום למסחר מתמשך. הבורסה לניירות ערך לוקחת על עצמה פעילויות שונות במועד ההתקשרות בחוזה או בסמוך לו על מנת לאפשר קבלה למסחר, כמו:

- ביצוע בדיקת נאותות (due diligence) לבקשות חדשות;
- סקירת בקשה למסחר של הלקוח (כולל בחינה אם לקבל את הבקשה);
- הוצאת מספרי סימוכין וכרטיסים לנייר הערך החדש;
- עיבוד הרישום למסחר והקבלה לשוק;
- פרסום נייר הערך בספר ההזמנות; וכן
- הוצאת הודעת המסחר במועד הקבלה.

הוועדה (IFRIC) העירה שהפעילויות שבוצעו על ידי ישות במועד ההתקשרות בחוזה או בסמוך לו דרושות על מנת להעביר את הסחורות או השירותים שלגביהם התקשר הלקוח בחוזה – כלומר השירות של רישום למסחר. אולם, ביצוע פעילויות אלה על ידי הישות אינו מעביר שירות ללקוח.

הוועדה (IFRIC) גם העירה ששירות הרישום למסחר שהועבר ללקוח הוא זהה בעת הרישום הראשוני למסחר ובכל הימים העוקבים שבהם הלקוח נשאר רשום למסחר.

בהתבסס על תבנית העובדות שתוארה בפנייה, הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שהבורסה לניירות ערך אינה מבטיחה להעביר סחורה או שירות כלשהם ללקוח מלבד השירות של רישום למסחר בבורסה.

הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שהעקרונות והדרישות בתקן דיווח כספי בינלאומי 15 מספקים בסיס מתאים לישות לבחון את הסחורות והשירותים שהובטחו בחוזה עם לקוח. כתוצאה מכך, הוועדה (IFRIC) החליטה לא להוסיף נושא זה לסדר היום לתקינה שלה.

תרגום ה-Agenda Decision של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי לעברית מובא לנוחות המדווחים ורואי החשבון. הנוסח המקורי באנגלית הוא הנוסח המחייב וניתן לקרוא אותו באתר האינטרנט של המוסד לתקני דיווח כספי בינלאומיים בכתובת:

<https://cdn.ifrs.org/-/media/project/assessment-of-promised-goods-or-services/agenda-decision/ifrs-15-assessment-of-promised-goods-or-services-jan-19.pdf>