

## פתרון שאלה X- מגזרים (IFRS 8) והכנסות (IFRS 15)

נדרש 1- מגזרי הפעילות בני הדיווח שיוצגו בביאור על מגזרי הפעילות בדוחותיה הכספיים של חברה א' לשנה שנתיימה ביום 31 בדצמבר 2020

- ישות תדווח בנפרד על מידע לגבי מגזר פעילות שמקיים אחד מהספים הכמותיים הבאים (ראה/י סעיף 13 לתקן 8 IFRS):
- ההכנסות המדווחות שלו, כולל מכירות ללקוחות חיצוניים ומכירות בין מגזריות, הן לפחות 10% מההכנסות המשולבות של כל מגזרי הפעילות.
  - הערך המוחלט של הרווח או ההפסד המדווח שלו הוא לפחות 10% מהגובה, בערך מוחלט, מבין (1) הרווח המדווח המשולב של כל מגזרי הפעילות שלא דיווחו על הפסד, לבין – (2) ההפסד המדווח המשולב של כל מגזרי הפעילות שדיווחו על הפסד.
  - הנכסים שלו הם לפחות 10% מהנכסים המשולבים של כל מגזרי הפעילות.

תחת הנחה כי אף אחד ממגזרי הפעילות הנתונים בשאלה (למעט חברה ו') אינם עברו את מבחן הרווח או את מבחן הנכסים, יש הכרח לבחון את עמידתם במבחן ההכנסות על מנת לקבוע את מגזרי הפעילות ברי הדיווח של חברה א' לשנת 2020.

לצורך יישום מבחן ההכנסות יש לחשב את ההכנסות שהכירה חברה ד' בשנה שנתיימה ביום 31 בדצמבר 2020.

הכנסות מחיצוניים	חברה ב'	חברה ג'	חברה ד'	חברה ה'	חברה ו'	סה"כ
16,000	43,000	19,245	26,000	140,700	244,945	
8,000	12,000	0	0	0	20,000	
24,000	55,000	19,245	26,000	140,700	264,945	
1	2	3	4	10%	ביאור	
X	V	X	X	V	מגזר בר דיווח	

$$\frac{55,000 + 140,700 - 12,000 + 3,075 - 8,869}{(*239,150)} = 74\% \quad \text{מבחן 75\%:}$$

(\* לחישוב סך ההכנסות מחיצוניים במאוחד ראה/י חישוב בנדרש 2.)

אם סך כל ההכנסות מחיצוניים שמדווחות ע"י מגזרי פעילות מהוות פחות מ-75% מההכנסות של הישות, יש לזהות מגזרי פעילות נוספים כמגזרים בני דיווח עד שישללו במגזרים בני דיווח לפחות 75% מההכנסות של הישות. התקן שותק באשר לאופן הכללת מגזרי פעילות נוספים לצורך עמידה בסף הנדרש (ראה/י סעיף 15 לתקן 8 IFRS). במקרה זה, נבחר המגזר הגדול יותר מבחינה כמותית (חברה ה'). תתקבל גם תשובה אחרת, ככל שתהיה מנומקת.

$$\frac{55,000 + 140,700 + 26,000 - 12,000 + 3,075 - 8,869}{(*239,150)} = 85\% \quad \text{מבחן 75\% (כולל חברה ב'):$$

לפיכך, מגזרי הפעילות בני הדיווח שיוצגו בביאור על מגזרי הפעילות בדוחותיה הכספיים של חברה א' לשנה שנתיימה ביום 31 בדצמבר 2020: חברות ג', ה', ו'.

נדרש 2- הצג את סעיף ההכנסות, כפי שיוצג בדוח רווח או הפסד המאוחד של חברה א' לשנה שנתיימה ביום 31 בדצמבר 2020

סה"כ הכנסות שיוכרו בדוחות הכספיים המאוחדים:	264,945	ראה/י טבלה לעיל
סך הכנסות חברות ב'-ו' (כפי שסופקו ל-CODM)	(20,000)	ביאורים 1,2
התאמות בגין עסקאות בין חברתיות	(5,794)	ביאורים 2,5
התאמות בגין יישום הוראות IFRS 15	239,152	
<b>הכנסות בדוחות הכספיים המאוחדים לשנת 2020:</b>		

### ביאור 1- הכנסות חברה ב' פרויקט המחשוב

הן חברה ב' והן חברה ג' מהוות לקוחות אחת של השנייה וכן מדובר בעסקת החלפת נכסים שאינם דומים (סעיף 5(ד) לתקן אינו מתקיים). מאחר וסעיף 5(ד) לתקן 15 IFRS אינו מתקיים יש להכיר ברווח מהעסקה ולכן ה"עלות" של פריט הרכוש הקבוע (פרויקט המחשוב) צריכה להתבסס על השווי ההוגן (כלומר, 12,000 ש"ח). ראה/י גם סעיפים 66 לתקן 15 IFRS ו-24 לתקן 16 IAS.

השליטה על פרויקט המחשוב מועברת לחברה ג' לאורך זמן (ולא בנקודת זמן) ובהתפלגות אחידה לאורך תקופת הפרויקט, לפיכך חברה ב' תכיר בהכנסות בגין פרויקט המחשוב במהלך שנת 2020 בסך:  $5,000 * 2 * (1 + 20\%) * 2/3 = 8,000$

© שלומי שוב IFRS – קונסלטינג, המרכז הבינתחומי הרצליה

סה"כ הכנסות בגין מכירת מדפסות לייזר לצד ג' בשנת 2020, כפי שסופקו ל-CODM: 8,000  $5,000 * 2 * (1 + 20\%) * 2 / 3 =$

סה"כ הכנסות בגין מכירת מדפסות לייזר לצד ג' בשנת 2020, כפי שיוכרו בדוחות הכספיים המאוחדים: -  
 התאמה למאוחד: (8,000) הכנסה בין חברתית

**ביאור 2- הכנסות חברה ג'**

מכירת מדפסות לייזר לחברה ב' (בתמורה להקמת פרויקט המחשוב)

במהלך שנת 2020 חברה ג' העבירה שליטה לחברה ב' על שתי מדפסות הלייזר הצבעוניות, ולכן מחויבות הביצוע הושלמה ויש להכיר בהכנסה בגינה (ראה/י ניתוח לעיל באשר לעסקת החלפת הנכסים).

סה"כ הכנסות בגין מכירת מדפסות לייזר לצד ג' בשנת 2020, כפי שסופקו ל-CODM: 12,000  $8,000 * (1 + 50\%) =$   
 סה"כ הכנסות בגין מכירת מדפסות לייזר לצד ג' בשנת 2020, כפי שיוכרו בדוחות הכספיים המאוחדים: -  
 התאמה למאוחד: (12,000) הכנסה בין חברתית

**מכירת מדפסות לייזר לצד ג'**

על חברה ג' להתאים את סכום התמורה בגין השפעות ערך הזמן של הכסף אם עיתוי התשלומים (באופן מפורש או משתמע) מספק ללקוח או לישות הטבה משמעותית של מימון. במקרה זה, החברה קיבלה מקדמה מהלקוח. לכן, החברה תכיר בהוצאות מימון על פני תקופה של שנתיים ובמועד העברת השליטה ללקוח תכיר בהכנסות גבוהות יותר. נתון כי ה-CODM סוקר עסקאות בהתעלם מקיומו של רכיב מימון משמעותי. לפיכך, נדרש לבצע הבחנה בין ההכנסות שיוכרו בדוחות הכספיים המאוחדים (בהתחשב ברכיב המימון המשמעותי) לעומת ההכנסות לצורך מבחן ההכנסות (בהתעלם מרכיב המימון המשמעותי).

סה"כ הכנסות בגין מכירת מדפסות לייזר לצד ג' בשנת 2020, כפי שסופקו ל-CODM: 30,000  $5 * [(5,000 * (1 + 20\%))] =$   
 סה"כ הכנסות בגין מכירת מדפסות לייזר לצד ג' בשנת 2020, כפי שיוכרו בדוחות הכספיים המאוחדים: 33,075  $30,000 * (1 + 5\%)^2 =$   
 התאמה למאוחד: 3,075

**ביאור 3- הכנסות חברה ד'**

**תוכנית שימור לקוחות**

זכות שניתנה ללקוח לקבל בעתיד מוצרים בחינם, אגב עסקת המכירה, מהווה זכות מהותית ללקוח. זכות זו מטופל כמחויבות ביצוע נפרדת. לפיכך, יש להקצות את מחיר העסקה בין שתי מחויבויות הביצוע: מוצרי האלקטרוניקה והנקודות לרכישת מוצרי אלקטרוניקה בעתיד (ראה/י גם סעיפים 26 ו-39 ב-43 לתקן IFRS 15).

מחיר המכירה הנפרד של הנקודות לצורך הקצאת תמורת העסקה משקף את האומדן הראשוני של חברה ד', לפיו רק 80% מהנקודות ינוצלו. הסכום שהוקצה לרכיב הנקודות אינו משתנה על פני זמן עם השינויים באומדנים (השינויים באומדנים ישפיעו רק על עיתוי ההכרה בהכנסה בגין הנקודות).

**הקצאת התמורה בין רכיבי העסקה (2019)**

הקצאה מתמורת העסקה	%	מחיר מכירה נפרד	
142,857	71%	200,000	מוצרי אלקטרוניקה
57,143	29%	80,000	נקודות
200,000			סה"כ

ניצול בפועל שנת 2019 בגין מכירות 2019: 6,000  
 אומדן עדכני ב-2019 של ניצול הנקודות שניתנו ב-2019: 16,000  
 הכנסות שהוכרו בשנת 2019 בגין הנקודות:  $57,143 * (6,000 / 16,000) =$  21,429  
 אומדן עדכני ב-2020 של ניצול הנקודות שניתנו ב-2019: 17,000  
 ניצול בפועל שנת 2020 בגין מכירות 2019: 4,613

הכנסות שהוכרו בשנת 2020 בגין הנקודות שמקורן בעסקה בשנת 2019 (\*): 14,245  $[57,143 * (6,000 + 4,613) / 17,000] - 21,429 =$   
 הכנסות נוספות שהוכרו בשנת 2020: 5,000 נתון  
**סה"כ הכנסות שהוכרו בשנת 2020:** 19,245

(\* הקצאת התמורה שבוצעה בשנת 2019 בגין מחויבויות הביצוע לא תשתנה, אלא קצב ההכרה בהכנסה, כל שינוי האומדן ייספג בשנה השוטפת

**ביאור 4- הכנסות חברה ו'**

**הקמת מערכת החשמל (30.6.2019)**

ביום 30 ביוני 2019 התקשרה חברה ו' בחוזה להקמת מערכת חשמל המורכבת מ-1,000 יחידות לאספקה תוך שנתיים תמורת 58,000 ₪. נכון ליום 31 בדצמבר 2019 העבירה חברה ו' 300 יחידות לחברת הפקות. ביום 1 בינואר 2020 הסכימו הצדדים לחוזה על הרחבת מערכת החשמל שתוקם, כך שבסך הכל יועברו 1,600 יחידות. במהלך שנת 2020 סיפקה חברה ו' 750 יחידות לחברת הפקות, כאשר 30% מההכנסות המופיעות בטבלה לעיל מיוחסות לחוזה הקמת מערכת החשמל. עוד נתון כי נתוני הכנסות הכוללים תיקוני חוזה נסקרים על ידי ה-CODM כחוזה נפרד. ההכרה בהכנסה בגין חוזים אלו מבוצעת בשיטת FIFO.

בדוחות הכספיים המאוחדים הטיפול בתיקון החוזה מבוצע בהתאם להוראות IFRS 15. מאחר והיקף החוזה גדל בשל תוספת של סחורות או שירותים שאינם מובחנים, השפעת תיאום ההכנסות תיזקף במועד השינוי על בסיס מצטבר (catch-up basis). ראה/י גם סעיפים 20-21 לתקן IFRS 15.

**סה"כ הכנסות בגין הקמת מערכת החשמל בשנת 2020, כפי שסופקו ל-CODM:**

140,700\*30%= 42,210

**סה"כ הכנסות בגין הקמת מערכת החשמל בשנת 2020, כפי שיוכרו בדוחות הכספיים המאוחדים:**  
**התאמה למאוחד:**

33,341
(8,869)
<b>24,472</b>

הטיפול החשבונאי לצורך חישוב ההכנסות הנסקרות על ידי ה-CODM:

חוזה 1- חוזה להקמת מערכת חשמל המורכבת מ-1,000 יחידות תמורת 58,000 ש"ח (הכרה בהכנסה על פני זמן)  
 חוזה 2- חוזה להקמת מערכת חשמל המורכבת מ-600 יחידות תמורת X ש"ח (הכרה בהכנסה על פני זמן)

מספר יחידות שסופקו במהלך שנת 2020	750	נתון
מתוכנ מספר יחידות שמקורן בחוזה 1	700	נתון
מספר יחידות שמקורן בחוזה 2	50	נתון

הכרה בהכנסה בשנת 2020 בגין חוזה 1	40,600	42,210-1,610=
הכרה בהכנסה בשנת 2020 בגין חוזה 2	1,610	נתון

הטיפול החשבונאי לצורך חישוב ההכנסות בדוחות הכספיים המאוחדים:

חילוף תוספת המחיר בגין 600 היחידות הנוספות:	19,320	1,610/50*600=
הכרה בהכנסה בשנת 2019:	17,400	58,000*(300/1,000)=
הכרה בהכנסה מצטברת בשנת 2020:	50,741	(58,000+19,320)*(300+750)/1,600=
הכרה בהכנסה בשנת 2020:	33,341	50,471-17,400=