



פרוטוקול ישיבת הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

שהתקיימה ביום שלישי ה-12 באוקטובר, 2021, בשעה 9:00

באמצעות אפליקציית זום.

(סופי)

אישור תקן חשבונאות מספר 40 (מעודכן 2021), כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים

1. היו"ר מציין כי תקן חשבונאות מספר 40 (מעודכן 2021) כולל את התיקון לעניין שירותים שהתקבלו ללא תמורה. מוסיף כי תקופת הערות הציבור תמה ולא התקבלו הערות בנושא זה. מבקש מחברי הוועדה לאשר על התקן על מנת שישלח למועצת המוסד לתקינה, ללשכת רואי חשבון ולרשות ניירות ערך לתקופה של 30 יום לפני שיהפוך לתקן סופי.

2. היו"ר, חבר ועדה¹, חבר ועדה אחר, חבר ועדה נוסף, חבר ועדה רביעי, חבר ועדה חמישי וחבר ועדה שישי מאשרים את תקן חשבונאות מספר 40 (מעודכן 2021).

דיון בהצעה לתקן חשבונאות מספר 43 הכנסות מחוזים עם לקוחות (ההצעה לתקן צורפה לתיק

הישיבה) (להלן-ההצעה לתקן)

3. היו"ר מציין כי צדיק תתייחס לנושאים הדורשים דיון או אישור.

סעיף 87

4. צדיק מציינת כי כפי שדובר בישיבה הקודמת של הוועדה המקצועית, הוראות המעבר בהצעה לתקן תואמות את הוראות המעבר בתקינה הבינלאומית. מציינת כי במסגרת הדיונים בצוות הכנסות הוצע להוסיף דרישת גילוי בסעיף 87. מוסיפה כי IAS 8 ותקן חשבונאות מספר 35 כוללים דרישות גילוי שונות לגבי השפעות היישום של תקן חדש ואחת הדרישות היא "סכום התיאום לתקופה הנוכחית ולכל תקופה קודמת שמוצגת לכל סעיף בדוחות הכספיים שהושפע מהיישום". מוסיפה כי בתקינה הבינלאומית קיימת הקלה (שאומצה גם בתקן הישראלי) לפיה אם ישות מיישמת את התקן למפרע ומציגה מחדש מספרי השוואה, גילוי זה נדרש רק לגבי התקופה השנתית הקודמת (אין צורך בגילוי לגבי התקופה הנוכחית ולתקופות קודמות שמוצגות, אך הישות רשאית לתת גילוי זה). מוסיפה כי הצוות היה בדעה שיש להוסיף דרישת הגילוי לגבי המקרים שבהם ישות בוחרת ליישם תקן זה למפרע עם תיאום ליתרות הפתיחה של ההון (השפעה מצטברת) (בהתאם לסעיף 86(ב)), ולפיה ישות תפרט את השינויים המשמעותיים שהביאו לתיאומים של יתרות הפתיחה של ההון בעת יישום לראשונה של התקן. מפנה לסעיף 87 ומצטטת "כמו כן, אם ישות בוחרת ליישם תקן זה בהתאם לסעיף 86(ב), במסגרת הגילוי הנדרש בסעיף 29(ג) לתקן חשבונאות מספר 35(מעודכן 2018) ישות תפרט את המהות של השינויים הנכללים במסגרת

¹ ההתייחסות היא לחבר ועדה או לחברת ועדה

ההשפעה המצטברת של יישום לראשונה של תקן זה (ראה סעיף 90). " שואלת לעמדת הנוכחים לגבי הוספת דרישת הגילוי.

5. משתתף² שואל אם מדובר בדרישה לגילוי איכותי או כמותי. צדיק משיבה כי הכוונה היתה לגילוי איכותי ולא כמותי.

6. חבר הוועדה מציין כי דרישת הגילוי אינה ברורה אם הכוונה היא רק לגילוי איכותי. משתתף אחר מציין כי המטרה של יישום בדרך של השפעה מצטברת היא להקל על החברה ולא לבצע את הפיצול לפי התקופות המושפעות. חבר הוועדה מציין כי ההבנה שלה היתה פירוט לפי הסעיפים המושפעים. בדעה כי דרישת הגילוי צריכה להיות כמותית והדרישה לא ברורה.

7. משתתף נוסף מציין כי הכוונה ככל הנראה היתה להסביר את סוגי ההבדלים בטיפול החשבונאי שיושם, ללא פירוט סכומים, כלומר – ההבדל בטיפול לפי תקן חשבונאות מספר 25 לבין יישום התקן החדש, ללא פירוט הסכומים.

8. חבר הוועדה מציין כי דרישת הגילוי לא תועיל שכן לפי הנוסח המוצע חברות ייתנו הסבר כללי שלא יתרום. מציע לוותר על דרישת הגילוי.

9. חבר הוועדה הרביעי בדעה שיש לדרוש פירוט זה כולל גילוי כמותי לסכומים המתייחסים לכל הבדל משמעותי (לא לפי שנים). מציין כי דרישת גילוי זו אינה מכבידה שכן לחברה יש את הנתונים מאחר שכך חושבה ההשפעה המצטברת. מוסיף כי מדובר על מידע חשוב.

10. המשתתף בדעה שאין לדרוש גילוי כזה (גילוי כמותי), אשר מהווה הכבדה על החברות הפרטיות מעבר לגילוי הנדרש על ידי החברות הציבוריות. המשתתף הנוסף מסכים.

11. משתתף רביעי מסכים עם המשתתף שאין להחמיר עם החברות הפרטיות מעבר לדרישות ה-IFRS.

12. היו"ר מציע לוותר על דרישת הגילוי.

13. היו"ר, חבר הוועדה, חבר הוועדה האחר, חבר הוועדה הנוסף, חבר הוועדה הרביעי, חבר הוועדה החמישי וחבר הוועדה השישי מסכימים שאין לדרוש גילוי מעבר לדרישות ה-IFRS ולפיכך יש לבטל את התוספת בסעיף 87.

² ההתייחסות היא למשתתף או למשתתפת

נספח א – הגדרת מועד התקשרות

14. צדיק מציינת כי נוספה הגדרה למועד ההתקשרות בחוזה. מצטטת את ההגדרה "המועד שבו נוצרה מחויבות של הצדדים לקיום החוזה."
15. המשתתף מציין כי חוזה מוגדר כ"הסכם בין שני צדדים או יותר שיוצר זכויות ומחויבויות הניתנות לאכיפה". מוסיף כי ההגדרה של מועד ההתקשרות בחוזה יוצרת כפילות בשל השימוש במילה מחויבות ואינה מתייחסת לזכויות הנובעות מהחוזה ולכך שהן צריכות להיות ניתנות לאכיפה.
16. היו"ר מציין כי הדגש בהגדרה הוא לגבי המועד. המשתתף מציין כי לפיכך ההגדרה צריכה להיות "המועד שבו נוצר חוזה כהגדרתו לעיל."
17. משתתף חמישי מציע "המועד שבו נתקיימו כל התנאים הנדרשים לקיומו של חוזה."
18. צדיק שואלת אם נחוצה ההגדרה. המשתתף מסכים שנראה כי ההגדרה אינה נחוצה.
19. חבר הוועדה השישי מציע להדגיש שמועד ההתקשרות בחוזה הוא המועד שבו התקיימו התנאים המתלים ולא המועד שבו נחתם חוזה.
20. צדיק שואלת אם זה לא ברור מתוך ההגדרה של חוזה.
21. המשתתף החמישי מציין כי מקריאת פרוטוקול הישיבה הקודמת מבין כי הוספת ההגדרה הוצעה על רקע הכרה בעסקאות קומבינציה. מציין כי בעסקאות קומבינציה קיים פער זמן משמעותי בין מועד חתימת ההסכם לבין המועד שבו התקיימו התנאים המתלים. מציע במסגרת הנחיות היישום לעסקאות קומבינציה להתייחס למועד שבו התקיימו התנאים המתלים ולא למועד ההתקשרות.
22. משתתף שישי מציין כי עסקאות קומבינציה אינן ייחודיות בהיבט זה.
23. משתתף שביעי מציין כי הדיון היה ספציפי לעניין עסקאות קומבינציה (עסקה ייחודית אשר כוללת מאפיינים ברורים והיא שונה במהות ממחויבויות ביצוע אחרות בעיקר ממחויבויות ביצוע קצרות טווח). מציין כי בדיון הקודם הביע את דעתו שיש להתייחס לנושא התקיימות התנאים המתלים במסגרת הנחיות היישום לעניין עסקאות קומבינציה ולא בהכרח להוסיף הגדרה למועד ההתקשרות בחוזה במסגרת נספח ההגדרות. מסכים עם המשתתף החמישי שמדובר על היבט שהוא יותר ייחודי לעסקאות קומבינציה. מוסיף כי יכולת האכיפה של הזכויות והמחויבויות אינה מעידה בהכרח על התקיימות התנאים המתלים (שאינם בשליטת שני הצדדים לחוזה). מציין כי מועד ההכרה בעסקת קומבינציה הוא המועד

המאוחר יותר שבו מתקיימים התנאים המתלים. בדעה כי יש להתייחס לנקודה זו במסגרת נספח הנחיות היישום ולא במסגרת נספח ההגדרות, אשר משפיע על התקן כולו.

24. צדיק מציינת כי בישיבה הקודמת נדונה השאלה אם התקיימות התנאים המתלים אינה נדרשת גם בחוזים אחרים לצורך יישום הוראות אחרות בתקן הנוגעות למועד ההתקשרות בחוזה והמסקנה היתה שכן. בדעה שאין לייחד את ההתייחסות לתנאים מתלים רק לעסקאות קומבינציה.

25. המשתתף השביעי מציין כי הגדרת חוזה מתקיימת, אך אין להכיר בנכסים/התחייבויות הנובעים מהחוזה.

26. המשתתף האחר מציין כי מדובר על הוראות רבות בתקן המתייחסות למועד ההתקשרות בחוזה כגון מתי ליצור מחויבות ביצוע, להקצות את מחיר העסקה למחויבויות הביצוע, לקבוע את שיעור ההיוון וכו'. בדעה כי גם בחוזים אחרים מועד ההתקשרות בחוזה הוא רק בעת התקיימות התנאים המתלים ולא בעת החתימה על החוזה. מוסיף כי התקן אינו מתייחס לכך וגם אין התייחסות לכך בספרות המקצועית.

27. המשתתף בדעה שהתקן מתייחס ל inception ובתקנים אחרים יש הגדרה של inception. מציין כי בתקן זה לא הוגדר מאחר שיש הגדרה של חוזה ויש דרישות נוספות שצריכות להתקיים כגון זכות אכיפה ולכן מתייגרת ההגדרה. בדעה כי אם מדובר בנקודה פרטנית, ניתן לתת דוגמה במסגרת ההתייחסות לקבלנים, אך לא יהיה זה נכון לכלול במסגרת נספח ההגדרות הגדרה למועד ההתקשרות בחוזה שעשויה להשפיע על יישום התקן כולו.

28. חבר הוועדה האחר נוטה להסכים עם המשתתף. בדעה כי מהגדרת חוזה והדרישה לזכויות ולמחויבויות הניתנות לאכיפה עולה שהתנאים המתלים צריכים להתקיים במועד ההתקשרות בחוזה.

29. המשתתף החמישי מציע להתייחס במסגרת הנחיות היישום. חבר הוועדה האחר מסכים כל עוד ההתייחסות תהיה ספציפית לעסקאות קומבינציה.

30. משתתף שמיני בדעה שהקושי נובע מהתרגום וכי באנגלית המילה inception מתייחסת להתחלה של החוזה, כלומר המועד שבו החוזה נכנס לתוקף.

31. חבר הוועדה האחר שואל אם יש הסכמה שכאשר יש תנאים מתלים שטרם התקיימו, לא קיים חוזה מאחר שאין זכויות ומחויבויות הניתנות לאכיפה.

32. חבר הוועדה הרביעי מציין כי לא ניתן להתייחס לתנאים מתלים כמקשה אחת שכן קיימים תנאים מתלים שעשויים למנוע קיום חוזה ולעומתם תנאים מתלים פשוטים יותר שעשויים

להשפיע על היבטים אחרים של החוזה, אך לא על עצם קיומו. בדעה שאין צורך בהגדרת מועד ההתקשרות ומציין כי קיימים סעיפים 9-13 וסעיפים אחרים שמתייחסים לעיתוי של קיום חוזה.

33. **היו"ר מסכם כי לאור העמדות שהוצגו בהגדרה של "מועד ההתקשרות בחוזה" (שאינה כלולה בתקינה הבינלאומית) תושמט ולא תוסף התייחסות במסגרת הנחיות היישום לתנאים מתלים בעסקת קומבינציה.**

נספח א – מחיר מכירה העומד בפני עצמו

34. המשתתף החמישי מציע להוסיף שבמקרה שבו הישות אינה מספקת את המוצר או את השירותים בעצמה מחיר המכירה הנפרד יהיה השווי ההוגן. מוסיף כי התוספת נחוצה בעסקאות קומבינציה בהן הקבלן מספק שירותי בנייה ולעיתים אינו מספק שירותי בנייה (כקבלן מבצע) לאחרים.

35. צדיק מציינת כי סעיפים 70-72 מתייחסים לאופן קביעת מחיר המכירה הנפרד.

36. המשתתף הנוסף בדעה כי יש להימנע מהוספת סעיפים נוספים לגבי ענפים ספציפיים מעבר להתייחסות שקיימת בהצעה לתקן.

37. **היו"ר מסכם כי הוחלט לא להוסיף התייחסות לשווי הוגן.**

נספח ג – סעיף 50 – רכיב מימון משמעותי

38. צדיק מציינת כי הסעיף נוסח מחדש בהתאם להחלטה בישיבה הקודמת. מצטטת את הנוסח החדש "כהקלה מעשית, במקרים שבהם ישות מעבירה שליטה על יחידת בנייה לאורך זמן, ישות אינה צריכה להתאים את סכום התמורה שהובטחה בגין השפעות של רכיב מימון משמעותי אם הישות צופה, במועד ההתקשרות בחוזה, שהלקוח ישלם עבור יחידת הבנייה את מלוא התמורה שהובטחה במהלך תקופת ההקמה ועד שנה אחת לאחר המועד שבו הישות תמסור את יחידת הבנייה שהובטחה ללקוח." שואלת אם יש הערות לגבי הניסוח. **לנוכחים אין הערות.**

נספח ג – סעיף 57 – רכיב מימון משמעותי בעסקאות קומבינציה

39. צדיק מציינת כי הסעיף מתייחס לרכיב מימון משמעותי בעסקאות קומבינציה. מצטטת את נוסח הסעיף "ההקלה המעשית בסעיף 50 אינה חלה על מרכיב מתן שירותי הבנייה בעסקאות קומבינציה, מאחר שמרכיב זה במהותו מהווה עסקת מימון וטבוע בו רכיב מימון משמעותי." שואלת אם יש הערות לגבי הניסוח.

40. המשתתף החמישי מציע להחליף את המילה "הבטחה" בסעיף 56 המילה "התחייבות". צדיק משיבה כי התקן עושה שימוש במילה "הבטחה" לצורך פיצול למחויבויות ביצוע שונות.
41. המשתתף החמישי מציין כי בסעיף ג53 (ח) במסגרת הסוגריים נפלה טעות סופר ובמקום "ובכלל" צריך להיות "ובכלל". צדיק משיבה כי הטעות תתוקן.
42. נציג רשות ניירות ערך מציין כי רשות ניירות ערך תבחן את עמדתה לגבי ההקלות לעניין רכיב מימון משמעותי בכללותם. מבקש להתייחס לנוסח סעיף ג57 ולסיבה שניתנה לכך שיש לטפל בנפרד ברכיב המימון המשמעותי – שבעסקאות קומבינציה טבוע רכיב מימון משמעותי. מציין כי גם בעסקאות של קבלן בונה שבהן התמורה משולמת- 20% מקדמה ו- 80% במועד המסירה, טבוע רכיב מימון משמעותי. מוסיף כי להבנתו החלטת הוועדה המקצועית אינה נובעת מכך שבעסקאות קומבינציה קיים רכיב מימון משמעותי ובעסקאות של קבלן בונה לא קיים רכיב מימון משמעותי, אלא כי ההחלטה היתה לספק הקלה לכל העסקאות של קבלן בונה.
43. המשתתף החמישי מציין כי בעסקאות 20% ו-80%, התמורה משולמת- 20% מקדמה ו-80% עד מועד המסירה. מוסיף כי משפרי דיור משלמים 80% מהתמורה בעת מכירת הדירה הקיימת (וזאת על מנת להימנע מעליית מחיר הדירה החדשה הנובעת מהצמדה למדד תשומות הבנייה) ולקבלן קיים קושי להעריך מתי יבוצע התשלום. מציין כי לפיכך לא בהכרח קיים בעסקאות אלה רכיב מימון משמעותי ולעיתים מדובר על פעולה שיווקית. מוסיף כי המהות של עסקת קומבינציה היא עסקת מימון רכישת הקרקע.
44. חבר הוועדה האחר מציין כי הטיעון של נציג רשות ניירות ערך הוא שהנימוק לא מתאים וייתכן שיש לשנות את הניסוח, אך לא את עצם הקביעה.
45. חבר הוועדה מסכים עם המשתתף החמישי ומציין כי הסיבה העיקרית להחרגה היא שבמהותן הן עסקאות מימון וכך אכן כתוב בסעיף. היו"ר מסכים ומציע להשמיט את המילים "וטבוע בה רכיב מימון משמעותי".
46. משתתף תשיעי מציין כי בעסקת קומבינציה, במקום שהיזם ייקח מימון מהבנק, הוא מבצע את עסקת הקומבינציה וזו עסקת מימון. מוסיף כי יחיד שרוכש דירה לא משיג שליטה על הדירה עד לקבלת מפתח ולכן קיימת סתירה מסוימת לסעיף 35(ג) ב-IFRS 15 שקובע כי מדובר על העברת שליטה לאורך זמן. בדעה כי הסעיף נכתב משיקולים פוליטיים. מציין כי בדרך כלל בעסקת רכישת דירה יש פריסת תשלומים שתואמת פחות או יותר את ההוצאות על ידי הקבלן וזאת בניגוד לעסקת קומבינציה שבה בבירור ניתן לקבלן מימון לרכישת הקרקע. היו"ר מסכים.

47. המשתתף השמיני מציין כי אם הרוכש בעסקת 20-80 הוא משקיע, מדובר על עסקת מימון ולפיכך הדבר תלוי ברוכש. מקבל את עמדת החברים.

48. היו"ר מציע להשמיט את המילים "וטבוע בה רכיב מימון משמעותי." **מוסכם על הנוכחים.**

סעיף 54ג

49. המשתתף החמישי מציין כי בהערת שוליים לסעיף 54ג כתוב "מחיר המכירה הנפרד של שירותי הבנייה יביא, בדרך כלל, בחשבון את ערך הזמן של הכסף." מציע להוסיף "וכן רווח קבלני". היו"ר וחבר הוועדה האחר מציינים כי המילים "מחיר מכירה" משקפים עלות בתוספת רווח.

50. חבר הוועדה האחר מציין כי הוכנה דוגמה לעסקת קומבינציה והדוגמה תוקנה על מנת לשקף טיפול ברכיב המימון המשמעותי. מוסיף כי ההתחייבות למתן שירותי בנייה מוכרת בערכה הנוכחי והטיפול ברכיב המימון המשמעותי מביא להכרה בהוצאות מימון, אך מנגד בהתאם להצעה לתקן לא ניתן להוון את הוצאות המימון על הקרקע. מציין כי מדובר על שני צדדים של אותה עסקה ונוצר חוסר סימטריה בטיפול החשבונאי ועיוות משמעותי. מציין כי פתרון לכך יכול להיות היוון עלויות המימון, בניגוד להוראות ה-IFRS או מתן הקלה לגבי רכיב מימון משמעותי גם בעסקאות קומבינציה.

51. המשתתף החמישי מציין כי החל משנת 2018, לפי IFRS החל ממועד קבלת היתר הבנייה (מאחר שניתן למכור את יחידות הבנייה) מופסק היוון עלויות אשראי. מציין כי בדרך כלל אחד התנאים המתלים בחוזה קומבינציה הוא קבלת היתר בנייה. מציין כי התוצאה היא שהחל ממועד ההכרה בקרקע לא ניתן להוון עלויות מימון. מוסיף כי הדבר דומה לרכישת הקרקע בהלוואה בסמוך למועד קבלת היתר הבנייה.

52. צדיק מציינת שקיים הבדל ברישום הוצאות המימון, שכן קבלן בונה לא נדרש לטפל ברכיב המימון המשמעותי (ניתנה הקלה) וזה יוצר את העיוות.

53. המשתתף החמישי מציין כי הדבר דומה להלוואה מבנק. מוסיף כי קיימים עיוותים גם כאשר הקרקע נרכשת בהון עצמי. מוסיף כי הרווח מביצוע מביא בחשבון את ערך הזמן של הכסף ואי התחשבות ברכיב המימון המשמעותי עשוי להביא להצגת הפסד ממרכיב מתן שירותי בנייה בעסקת הקומבינציה.

54. חבר הוועדה האחר מציין כי באמצעות הוראות התקן נוצר עיוות. מוסיף כי העיוות בולט מאוד בדוגמה. מבין כי אין פתרון למצב.

סעיפים 58ג-59ג

55. צדיק מציינת כי המשתתף השביעי והמשתתף ניסחו את סעיף 58ג המשקף את החלטת הוועדה המקצועית מהשיבה הקודמת ומצטטת "במועד ההתקשרות בעסקת קומבינציה

תמורות היזם מתחייב להעביר שיעור מוגדר מהתמורה שתקבל ממכירת יחידות הבנייה שיבנו על הקרקע בתמורה לקרקע. בהתאם לכך, במועד ההתקשרות יש להכיר בקרקע שנרכשה ובהתחייבות פיננסית, לפי השווי ההוגן של ההתחייבות הפיננסית שנוצרה בגין התשלומים העתידיים הצפויים."

56. המשתתף השביעי מציין כי לסעיף 52 הפותח את נושא עסקאות קומבינציה נוספה התייחסות לקומבינציית תמורות. צדיק מצטט את המשפט השני בסעיף "בעסקה זו בעל הקרקע מעביר ליזם חלק מזכויותיו בקרקע שבבעלותו בתמורה לבניית יחידות בנייה... על חלקו בקרקע ... או בתמורה לשיעור מוגדר מהתמורה שתקבל ממכירת יחידות בנייה שיבנו על הקרקע (להלן: עסקת קומבינציית תמורות)."

57. המשתתף השביעי מציין כי בעקבות השינוי יש להעביר את הכותרת של עסקת קומבינציה בעין מתחת לסעיף 52. **צדיק מציין כי הכותרת תועבר.**

58. חבר הוועדה השישי מציין כי במקום "יחידות הבנייה" יש לציין "יחידות בנייה" אם ייתכנו עסקאות שבהן בעל הקרקע מקבל שיעור מוגדר מהתמורה של חלק מהיחידות בלבד. **מוסכם על הנוכחים.**

59. המשתתף החמישי מציין כי סעיף זה מטפל בהכרה בהתחייבות אך אין טיפול באופן ההכרה בשינויים בהתחייבות. שואל אם קיימת כוונה להתייחס לאופן ההכרה בשינויים בהתחייבות (מלבד הוצאות המימון). היו"ר משיב כי ההחלטה בישיבה הקודמת היתה שלא להתייחס לאופן ההכרה בשינויים בהתחייבות. משתתף עשירי והמשתתף הנוסף מציינים כי יש להפעיל שיקול דעת בנושא.

60. חבר הוועדה האחר בדעה שיש להתייחס לשינויים בהתחייבות. צדיק מציין כי בישיבה הקודמת דובר שקיימות גישות שונות וכי בעסקת תמורות מדובר על התחייבות פיננסית והנושא אינו קשור לתקן הכנסות. מוסיפה כי סוכם לכלול התייחסות רק למועד ההכרה לראשונה וזאת מאחר שהיתה התייחסות לעסקה זו בתקן חשבונאות מספר 2 שיבוטל ועל מנת ליצור תמונה שלמה של העסקאות של קבלן בונה.

61. המשתתף השביעי תומך בעמדת חבר הוועדה האחר ומציין כי שוחח גם עם המשתתף בנושא לאחר הישיבה. מוסיף כי אכן קיימות גישות שונות לטיפול בעדכון ההתחייבות הפיננסית ובישיבה הקודמת סוכם שלא להתייחס לכך במסגרת תקן הכנסות. מציין כי יחד עם זאת מאחר שהוחלט שיש להתייחס לרכיב מימון משמעותי בסעיף 57, מוצע להוסיף את סעיף 59 ולהתייחס להוצאות המימון הנובעות מחלוף הזמן.

62. חבר הוועדה האחר בדעה שאם יש התייחסות לעסקת תמורות ויוחלט להוסיף את סעיף 59, יש להתייחס לטיפול החשבונאי בתקופות העוקבות בשינויים בהתחייבות הפיננסית.

בדעה כי יש לזקוף את השינויים בהתחייבות הנובעים משינויים במחירי המכירה לעלות הפרויקט (עלות הקרקע).

63. היו"ר שואל מדוע מוצע להוסיף את סעיף 59 למרות ההחלטה בישיבה הקודמת שההתייחסות תהיה רק למועד ההכרה לראשונה. המשתתף השביעי משיב כי בדיון בישיבה הקודמת סוכם גם לדרוש טיפול ברכיב מימון משמעותי בעסקאות קומבינציה. מציין כי כתוצאה מכך מצא לנכון יחד עם המשתתף להתייחס להוצאות המימון הנובעות מחלוף הזמן. מוסיף כי סעיף 59 מתייחס גם לצורך בעדכון ההתחייבות לפי מחירי המכירה הצפויים, אך אינו מתייחס לזקיפת עדכון זה לדוח רווח והפסד או לעלות הפרויקט.

64. המשתתף העשירי מציין כי אין הסכמה בין הפירמות ליישום שיטת עלות מופחתת להתחייבות זו ואחת הפירמות בדעה כי מדובר על נגזר משובץ ולכן יש למדוד את ההתחייבות בשווי הוגן.

65. המשתתף התשיעי מציין כי עמדת דלויט לגבי עסקת קומבינציית תמורות ב-IFRS היא שיש שתי גישות (ואחת מהן היא כפי שהמשתתף העשירי ציין שמדובר על נגזר משובץ). מוסיף כי באופן עקרוני עמדת דלויט היא שמדובר בתמורה מותנית בעסקת רכישה נכס שאינה צירוף עסקים. מוסיף כי עמדה זו מסתמכת על דיונים שהיו ב-IFRIC לגבי רכישה ר"ק או נכס בלתי מוחשי בתמורה מותנית שבהם לא התגבשה החלטה. מציין כי בעסקת קומבינציית תמורות מדובר על רכישה מלאי. מוסיף כי עמדת דלויט היא שלאור העובדה שה-IFRIC לא הכריע בנושא ושבנייר העמדה של צוות ה-IFRIC הוצגו 2 גישות אפשריות, כל ישות צריכה לבחור מדיניות חשבונאית וליישמה באופן עקבי. מציין כי הגישה הראשונה היא להקיש מ-IFRS 3 והמשמעות היא שהתמורה המותנית נמדדת בשווי הוגן דרך רווח או הפסד. מוסיף כי במסגרת ההתייחסות של דלויט, לא נדונה כלל ההבחנה בין סוגים שונים של שינויים בהתחייבות. מציין כי הגישה השנייה היא זקיפת השינויים בהתחייבות לעלות המלאי מכוח IAS 2 (ולא כהיוון עלויות אשראי) במקביל לדיון ב-IFRIC בנושא רכישה ר"ק ונכסים בלתי מוחשיים. מציין כי גישה זו מתאימה יותר לתמורה מותנית שאינה נובעת מפרמטרים פיננסיים ולפיה כל עדכון ההתחייבות ייזקף לעלות הנכס. מביא כדוגמה מקרה של רכישה קרקע ב-10 מיליון ש"ח שכתלות בהתקיימות אירוע מסוים (קבלת זכויות בנייה וכו') החברה עשויה להידרש לשלם עוד 2 מיליון ש"ח. מציין כי יישום גישה 1 עלול להביא לעיוות של הדוחות הכספיים. מוסיף כי אם השווי ההוגן של ההתחייבות הוא 1 מיליון ש"ח (ההסתברות לקיום האירוע היא 50%), אם האירוע יתקיים החברה תכיר בהפסד של 1 מיליון ש"ח ואם האירוע לא יתקיים החברה תכיר ברווח של 1 מיליון ש"ח. בדעה כי עסקת קומבינציית תמורות לא צריכה להיות מטופלת באופן שונה מעסקת תמורה מותנית אחרת.

66. המשתתף העשירי מציין כי לגישה השנייה יש גם שתי חלופות – זקיפה לעלות הנכס של כל השינויים בהתחייבות או זקיפה לעלות הנכס של השינויים המתחייבים רק לחלק מהנכס שטרם החלה הכרה בהכנסה בגינו. בדעה שאין להתייחס למדידה העוקבת של ההתחייבות בקומבינציית תמורות במסגרת ההצעה לתקן.

67. חבר הוועדה האחר בדעה כי יש הבחנה בין תמורה מותנית לבין אומדן מותנה. בדעה כי בקומבינציית תמורות מדובר על אומדן מותנה שכן קיים קושי לאמוד את סכומי המכירות, אך אין התניה על עצם תשלום תמורה (בהתקיים אירוע עתידי). בדעה כי הבחנה זו חשובה ויוצרת הבדל מבחינת הטיפול החשבונאי. מציין כי ייתכן שכל החלופות שהוצגו הן נאותות כאשר קיימת התניה לגבי עצם התשלום.
68. המשתתף התשיעי מציין כי ברור שאין המדובר במקרה זה לצירופי עסקים. שואל את חבר הוועדה האחר אם תמורה מותנית בצירוף עסקים תטופל באופן זהה ללא קשר אם התמורה הנוספת תלויה בגובה המכירות או הרווחים או שהתמורה הנוספת תלויה בקבלת אישור כלשהו מגורמי חוץ (לדוגמה אישור פטנט).
69. חבר הוועדה האחר מציין כי הטיפול לפי IFRS 3 יהיה זהה לכל התחייבות מותנית (כולל אומדן מותנה), ואם מדובר על אומדן מותנה, השווי ההוגן של הנרכש ישקף את השווי ההוגן של ההתחייבות. בדעה כי יש להכיר בהתחייבות הפיננסית.
70. היו"ר שואל אם חבר הוועדה האחר תומך בקביעת מדידה עוקבת להתחייבות הנובעת מקומבינציית תמורות או בהשמטת סעיף 59.
71. המשתתף התשיעי בדעה כי לא יהיה זה נאות לקבוע מדידה עוקבת להתחייבות הפיננסית, עקב הדעות הרבות וחלופות הטיפול הקיימות ועקב העובדה שזה לא התקן המתאים לטיפול חשבונאי עוקב בהתחייבות הפיננסית. מציע להשמיט את סעיף 59.
72. חבר הוועדה האחר שואל אם המשתתף התשיעי מסכים לסעיף 58 לפיו יש להכיר בהתחייבות פיננסית בקומבינציית תמורות. המשתתף התשיעי משיב כי מסכים בשני סייגים. מציין כי קיימים הסכמים שעולה מניתוחם כי ליזם אין שליטה בכל הקרקע וכי במהות מדובר על פעילות משותפת. מוסיף כי ייתכן שיש להתייחס בסעיף 58 לצורך בבחינת מהות ההסכם בין היזם לבין בעל הקרקע על מנת לקבוע את מהותו. מציין כי אם היזם לא השיג שליטה על מלוא הקרקע ויש ועדת היגוי עם בעל הקרקע, אשר מצריכה קבלת החלטה משותפת אזי מדובר בפעילות משותפת והטיפול החשבונאי יהיה שונה. מוסיף כי לעומת זאת כאשר לחברה היזמית יש שליטה מלאה בקרקע והיא מקבלת את ההחלטות לגבי הבנייה בעצמה (ובעל הקרקע הוא פאסיבי יחסית בקבלת ההחלטות), יש להכיר בהתחייבות פיננסית לתשלום לבעל הקרקע. מציין כי הסייג השני הוא לגבי מועד ההכרה בקרקע ובהתחייבות שבהתאם לסעיף 58 הוא מועד ההתקשרות. מוסיף כי ב- IAS 2 מלאי קיימת לקונה והוא אינו קבוע מהו מועד ההכרה במלאי. מציין כי מועד ההכרה במלאי צריך להיות מועד השגת השליטה על המלאי ולא דווקא מועד ההתקשרות. מוסיף כי אם חברה תכיר במלאי ובהתחייבות במועד ההתקשרות יוצר ניפוח מאזני שאינו נאות, מאחר שמדובר על התקשרות עתידית כאשר המלאי אינו בשליטתה עדיין. מציין כי בפרקטיקה מבוצע ניתוח באנלוגיה מ-IFRS 15 לפיו כאשר בעל הקרקע יכול להכיר בהעברת שליטה על הקרקע, זהו המועד שבו החברה היזמית יכולה להכיר בקרקע בדוחותיה הכספיים. בדעה כי

הקביעה בהצעה לתקן שיש להכיר בקרקע במועד ההתקשרות היא בעייתית ואם תישאר עלולה ליצור בעייתיות שכן ניתן יהיה לטעון שיש להקיש מההצעה לתקן לעניין הכרה במלאי באופן כללי והמשמעות תהיה הכרה במלאי ובהתחייבות במועד ההתקשרות (מועד ביצוע ההזמנה).

73. המשתתף העשירי מסכים ומציין כי גם במסגרת דיוני ה-IFRIC לא נקבע מתי יש להכיר בהתחייבות הפיננסית מאחר שיש מגוון טיפולים בפרקטיקה.

74. חבר הוועדה האחר מציין כי קיימת הסכמה שבמועד ההכרה בקרקע-מועד השגת שליטה על הקרקע, תוכר התחייבות פיננסית בגובה הערך הנוכחי של התמורה החזויה. המשתתף התשיעי מסכים.

75. המשתתף העשירי מציין כי בצורה זו נקבע כי מועד ההכרה הוא מועד השגת השליטה. חבר הוועדה האחר משיב כי מועד השגת השליטה הוא המועד שבו יש התחייבות לתשלום אחוז מהתמורות ולא ניתן לסגת מההתחייבות הפיננסית. בדעה כי המועדים של הזכויות והמחויבויות מהחווה מתלכדים במועד זה.

76. המשתתף העשירי מציין כי המועדים אינם מתלכדים תמיד וכיום בהתאם ל-2 IAS לא מוכר מלאי והתחייבות פיננסית במועד שבו נחתם חוזה לרכישת מלאי ולא ניתן לסגת מההתחייבות הפיננסית. מדובר על חוזה התקשרות איתנה. מציין כי סעיף 58 אינו דן בהכרה בהכנסה אלא במועד הכרה במלאי כנגד התחייבות פיננסית.

77. היו"ר מציין כי סעיף 58 מתייחס לקומבינציית תמורות ורלוונטי לתקן זה בלבד. המשתתף התשיעי והמשתתף העשירי משיבים כי מאחר שהסעיף חל על כלל החברות והוא דן במועד ההכרה במלאי (ותקן 26 אינו קובע את מועד ההכרה במלאי) ניתן להקיש מהסעיף לגבי מועד ההכרה בכל מלאי. בדעה כי לסעיף עשויה להיות השפעה נרחבת. מביא כדוגמה חברה נדל"נית שהתקשרה בחוזה לרכוש קרקע, אשר תועבר לרשות החברה בעוד שנה, כאשר במהלך שנה זו בעל הקרקע משתמש בקרקע. מציין כי מאחר שלא ניתן לסגת מהחווה ואין תנאים מתלים לכאורה לפי ההוראה בסעיף 58 יש להכיר בקרקע במועד ההתקשרות כנגד התחייבות פיננסית. בדעה כי רק במועד השגת השליטה בנכס, יש להכיר בנכס ובהתחייבות (אם התמורה לא שולמה במלואה).

78. חבר הוועדה האחר שואל במה נסיבות אלה שונות מעסקת קומבינציה בעין. המשתתף התשיעי משיב כי אין הבדל (בין אם מדובר על רכישת קרקע במזומן או על רכישה בתמורה לדירות או לאחוז מתמורת המכירות).

79. המשתתף העשירי בדעה כי קיים הבדל בין עסקת קומבינציה בעין לבין עסקת תמורות. מציין כי בניתוח של עסקת קומבינציה בעין ניתן לבחון את העסקה כעסקת רכישת קרקע כנגד מתן שירותי בנייה או כעסקת מכירת שירותי בנייה כאשר התמורה התקבלה מראש.
80. חבר הוועדה האחר מציין כי קיימת שאלה אם בעת החתימה על הסכם הקומבינציה כאשר בעל הקרקע נותן ליזם את כל הסמכויות לפעול מול הרשויות כבעל הקרקע הושגה שליטה או רק כאשר קיימת ליזם נוכחות פיזית על הקרקע.
81. המשתתף התשיעי מסכים, אך מציין כי מדובר על סוגיית קיומה של שליטה. מציין כי גם כאשר חברה מתקשרת בהסכם חכירה שיחל בעוד שנתיים ומקבלת סמכויות לפעול מול הרשויות על מנת לבצע התאמות לשימוש בנכס אין להכיר בנכס בדוחות הכספיים, אלא כאשר תחל החכירה ותושג שליטה על הנכס. מציין כי יש שתי הגדרות ב-IFRS 16 – מועד ההתקשרות בחכירה ומועד תחילת החכירה.
82. המשתתף האחר מסכים עם המשתתף התשיעי שאין לציין בהצעה לתקן שמועד ההכרה הוא מועד ההתקשרות. מוסיף כי גם בדיני מסים יש זכות קניינית וזכות אובליגטורית, למרות שהזכויות ניתנות לאכיפה.
83. היו"ר שואל אם לא הוחלט לבטל את ההגדרה בהצעה לתקן. צדיק משיבה כי הוחלט לבטל את ההגדרה, אך המונח עצמו "מועד ההתקשרות" מופיע בסעיף ובתקן כולו. המשתתף התשיעי מציין כי גם אם לא תהיה הגדרה הפרשנות הסבירה למועד ההתקשרות תהיה המועד שבו יש זכויות ומחויבויות הניתנות לאכיפה כתוצאה מהחווה.
84. היו"ר שואל מה הצעת המשתתף התשיעי לגבי סעיף 58.
85. המשתתף התשיעי מציע להחליף את המילים "מועד ההתקשרות" במילים "מועד ההכרה בנכס".
86. המשתתף בדעה כי ניסוח כזה יקבע שמועד ההכרה בעסקת קומבינציה נקבע לפי מועד ההכרה בנכס כאשר תיתכן טענה שמועד ההכרה בעסקת קומבינציה נקבע לפי מועד ההכרה בהתחייבות הפיננסית (כאשר קיימת מחויבות חוזית לפי הסכם). בדעה כי עדיף לא להתייחס למועד ההכרה, אלא לקבוע את הטיפול החשבונאי – הכרה בנכס כנגד התחייבות פיננסית. מציין כי יש להתאים גם את הסעיף המתייחס לקומבינציה בעין בהתאם. המשתתף העשירי מסכים.
87. המשתתף התשיעי מסכים להצעת המשתתף. חבר הוועדה האחר מסכים.

88. המשתתף התשיעי מציין כי קיימת חשיבות למילים "מועד ההכרה לראשונה", שכן אם יושמט סעיף 59 ובסעיף 58 יושמטו המילים "במועד ההתקשרות", עלולה להיות פרשנות שהטיפול החשבונאי האמור נדרש בכל מועד (כלומר גם במדידה העוקבת).

89. חבר הוועדה בדעה כי אין צורך בכך וכי הדבר עולה מנוסח סעיף 58.

90. היו"ר שואל מי תומך בהצעת המשתתף.

91. היו"ר, חבר הוועדה, חבר הוועדה האחר, חבר הוועדה הנוסף, חבר הוועדה הרביעי, חבר הוועדה החמישי מסכימים להצעת המשתתף להשמיט את המילים "במועד ההתקשרות" בסעיפים 54 ו-58 ולבטל את סעיף 59.

דוגמה 2

92. צדיק מציינת כי דוגמה זו עוסקת בתיקון חוזה ולפיה חברה מתקשרת בהסכם למתן שירותי ניקיון לתקופה של 3 שנים בתמורה לסך של 100,000 ש"ח בכל שנה. מציינת כי בתחילת השנה השלישית מבוצע תיקון לחוזה לפיו התמורה עבור השנה השלישית תופחת ל- 80,000 ש"ח והחוזה יוארך ל-3 שנים נוספות בתמורה ל-250,000 ש"ח (83,333 ש"ח לכל שנה נוספת). מציינת כי מחיר המכירה הנפרד בתחילת השנה השלישית הוא 80,000 ש"ח. מוסיפה כי מטרת הדוגמה היא להמחיש את הטיפול בתיקון החוזה ואת אופן פריסת ההכנסות. מציינת כי הדוגמה מבוססת על דוגמה מהתקינה הבינלאומית והקושי נובע מהניתוח שבוצע בתקינה הבינלאומית. מוסיפה כי לפי נוסח התקן כאשר מבוצע תיקון חוזה יש לבחון מהי תוספת השירותים והמוצרים שהישות תספק ללקוח ולהשוותה לתוספת התמורה על מנת לקבוע אם תוספת התמורה היא לפי מחיר המכירה הנפרד של השירותים והמוצרים הנוספים. מוסיפה כי בדיקה זו היא בנוסף לבחינה אם מדובר על מוצרים ושירותים מובחנים (בדוגמה מדובר על שירותים מובחנים). מציינת כי בדוגמה בתקן הבינלאומי הבדיקה מבוצעת לגבי השנה השלישית ו-3 השנים הנוספות (ולא רק לתוספת השירותים) וההשוואה מבוצעת לתמורה עבור 4 שנים אלה (250,000 ו-80,000). מציינת כי בישיבת הוועדה האחרונה שבה נדונה הדוגמה סוכם על בדיקת ההתייחסות לנושא במדריכים של הפירמות לראיית חשבון ובדיקת התיקון שבוצע לדוגמה בתקינה האמריקאית (דוגמה שהיתה זהה אך בוצע בה תיקון לאחר מכן, שלא בוצע בתקינה הבינלאומית). מציינת כי למרות התיקון שבוצע בתקינה האמריקאית, אין התייחסות בדוגמה לאופן הבחינה מבחינה מספרית, וישנה אמירה כי תוספת התמורה אינה משקפת את מחיר המכירה הנפרד של תוספת השירותים שיסופקו. מוסיפה כי גם הפרסומים של הפירמות לראיית חשבון אינם תורמים לבחינה הנדרשת (לגבי 3 שנים או 4 שנים). מציינת כי מוצע להשאיר את דוגמה 2 במסגרת ההצעה לתקן לפיה יש לבחון רק את תוספת התמורה (תוך התחשבות בהנחה שניתנה לגבי שנה 3), כלומר 250,000 ש"ח בניכוי 20,000 ש"ח הנחה לשנה השלישית, לבין מחיר המכירה הנפרד ל-3 שנים נוספות וזאת בהתאם לנוסח התקן עצמו.

93. היו"ר מציין כי חבר הוועדה האחר היה בדעה שהדוגמה אינה כלכלית. מסכים עם חבר הוועדה האחר, אך IFRS 15 מספק הנחיות לגבי מצב כזה. מוסיף כי המשתתף הרביעי ביקש להגדיל את הפערים במספרים, אך בדעה כי תיקון כזה לא ישפר את הכלכליות של הדוגמה. מסכם כי מוצע להשאיר את הדוגמה כפי שהובאה בהצעה לתקן וכפי שהציגה צדיק. שואל אם לנוכחים יש הסתייגות. **לא הובעה הסתייגות כלשהי.**

דוגמה 35 – קבלן מבצע

94. צדיק מציינת כי דוגמה זו עוסקת בקבלן מבצע והוכנה בשיתוף עם משתתף אחד עשר.

95. המשתתף האחד עשר שואל מתי ניתן להתחיל להכיר בהכנסה. מציין כי בדוגמה יצרן אלומיניום מתקשר בעסקה, מקבל מקדמות ומתחיל בביצוע השקעות בעבודה. שואל אם כל ההשקעות יזקפו למלאי עבודות גמורות ורק כאשר האלומיניום או המטבח עובר לאתר הלקוח ניתן להתחיל הכרה בהכנסה או שלאורך התקופה ניתן להכיר בהכנסה.

96. חבר הוועדה הרביעי משיב כי אם מדובר במלאי ספציפי לאותו לקוח ולא ניתן להשתמש בו ללקוחות אחרים, ניתן להכיר בהכנסה לאורך זמן. המשתתף התשיעי מציין כי נדרשת עמידה בתנאים בסעיף 30 להצעה לתקן. חבר הוועדה הרביעי משיב כי הדוגמה מבוססת על ההנחה שמתקיימים התנאים.

97. צדיק מוסיפה כי הדוגמה מבוססת על התקיימות התנאים בסעיף 30(ג) להצעה לתקן שלנכס אין שימוש אלטרנטיבי ויש זכות אכיפה.

98. המשתתף השביעי מציין כי הדיון בישראל היה בעיקר לגבי קבלן יזם ולגבי הזכות לתשלום הניתנת לאכיפה שלו וההבחנה בינו לבין קבלן מבצע. מוסיף כי זו הדוגמה היחידה הנוגעת בעבודות ביצוע לזמן ארוך והמתייחסת לזכות לתשלום הניתנת לאכיפה. שואל אם הדוגמה משקפת את מצב העסקים הרגיל בישראל וכי אכן במרבית המקרים הזכות לתשלום היא ניתנת לאכיפה מבחינה משפטית והקבלן יכול לקבל פיצוי הכולל מרווח רווח סביר על העבודה שבוצעה עד לאותו מועד (ולא רק אחוז כלשהו על ביטול העסקה).

99. המשתתף האחד עשר משיב כי במרבית המקרים קיימים צ'קים דחויים אצל מבצע העבודה ולפיכך קיימת זכות לתשלום ניתנת לאכיפה.

דוגמה 36 – קבלן יזם

100. צדיק מציינת כי הדוגמה ממחישה את הטיפול החשבונאי על ידי קבלן יזם כאשר חלו שינויים בתחזית העלויות וממחישה גם את השיטות השונות להקצאת עלויות (בדוגמה הקצאת עלות הקרקע בוצעה לפי שווי הוגן-מחירי המכירה של הדירות בכל תקופה ואילו הקצאת עלויות הבנייה בוצעה לפי מ"ר).

101. המשתתף החמישי מציין כי לא נהוג לעדכן את יחס ההקצאה לאחר מועד ההכרה לראשונה, מאחר שכך הקבלן הקצה את העלויות לדירות ויחידת המדידה היא הדירה. המשתתף התשיעי מציין כי נושא זה עלה בעבר לדיון גם בדיון שבוצע עם רשות ניירות ערך. מסכים כי באופן כללי אין לשנות את יחס ההקצאה לאחר מועד ההכרה לראשונה. מוסיף כי נתקל במקרים שבהם חברות עדכנו את יחס ההקצאה כאשר מדובר על יחידות שאינן זהות ואחת היחידות נמכרה במחיר שהוא באופן משמעותי מאוד גבוה ממחיר המכירה הצפוי ששימש להקצאה. מציין כי בהכרה בהכנסה לאורך זמן ההשפעה אינה משמעותית. מציין כי באופן עקרוני מסכים עם המשתתף החמישי.

102. המשתתף הנוסף מציין כי בצוות שהיה בזמנו לדיון בהשלכות IFRS 15 לטיפול החשבונאי על ידי קבלן יזם היתה הסכמה שאין לעדכן את ההקצאה והיא תתבסס על מחירי המכירה הצפויים במועד ההכרה לראשונה.

103. חבר הוועדה האחר שואל מדוע אין לעדכן את יחס ההקצאה במקביל לעדכון העלויות.

104. חבר הוועדה הרביעי משיב כי הסיבה היא שיחידת המדידה היא הדירה ולא הפרויקט ואם הזכות לכל דירה היתה נרכשת בנפרד, לא היה עדכון למחיר הקרקע. המשתתף התשיעי מציין כי זה הנימוק העיקרי, למרות שהבחינה הכלכלית היא ברמת הפרויקט. **חבר הוועדה האחר מסכים לאור יחידת המדידה.**

105. **היו"ר מסכם כי הדוגמה תתוקן כך שלא יבוצע עדכון של יחס ההקצאה של הקרקע לאחר ההכרה לראשונה בין היחידות השונות לאור עדכון במחירי המכירה של הדירות.**

דוגמה 37 – עסקת קומביניציה בעין

106. צדיק מציינת כי הדוגמה ממחישה את הטיפול החשבונאי בעסקת קומביניציה.

107. חבר הוועדה האחר מציין כי יש לתקן את הדוגמה על מנת שלא תהיה התייחסות להכרה בקרקע ובהתחייבות במועד ההתקשרות. **מציע להכניס את הפרשנות למועד הראוי להכרה בקרקע במסגרת הדוגמה, מאחר שהדוגמה אינה מחייבת ולהתייחס למועד השגת השליטה.**

108. המשתתף החמישי מציע לשנות את פקודות היומן כך שתחילה כל העלויות יזקפו למלאי דירות בהקמה ורק לאחר מכן לבצע את הפיצול בין מתן שירותי בנייה לבין דירות למכירה. מציע להעביר את התיקון לצדיק.

109. המשתתף השביעי מתייחס לסעיפים 6 ו-7 ביישום הוראות התקן המתייחסים לזיהוי מחויבויות הביצוע (מחויבות לספק שירותי בנייה ומחויבות לדירות שנמכרו). בדעה כי בפרקטיקה נוהגים לזהות במקרים הללו מחויבות ביצוע אחת. מציין כי בנספח ג' הושמט

הדיון אם מדובר במחויבות ביצוע אחת או בשתי מחויבויות ביצוע ובדוגמה נותרו שתי מחויבויות ביצוע.

110. המשתתף התשיעי מציין כי הנושא נדון ארוכות גם בצוות. בדעה כי יש הבחנה בין מצב שבו בעל הדירות מקבל דירות כמו כל רוכש דירות אחר שאז קיימת מחויבות ביצוע אחת. מוסיף כי אם לבעל הקרקע יש מעורבות בקביעת המפרט של הדירה או בקביעת אופי שירותי הבנייה שיקבל מהיזם – מדובר על שתי מחויבויות ביצוע. מציין כי השאלה עלתה גם מאחר שיש שאלה אם להכיר ב-100% מהקרקע ואז להחזיר לבעל הקרקע את חלקו.

111. המשתתף השביעי מציין כי בפרקטיקה חברות אינן מפרידות לשתי מחויבויות ביצוע ולמיטב הבנתו ההחלטה בוועדה המקצועית בעקבות הדיונים בתחילת השנה היתה שתוכר מחויבות ביצוע אחת ולא שתי מחויבויות ביצוע כפי שמוצג בדוגמה. מוסיף כי הוחלט להשמיט את הדיון שהיה בנספח ג' בנושא. שואל אם הדוגמאות הן חלק בלתי נפרד מהתקן. היו"ר משיב כי הדוגמאות אינן חלק בלתי נפרד מהתקן.

112. חבר הוועדה האחר משיב כי מטרת הדוגמאות הוא לסייע ביישום התקן ויש להן תוקף מחייב.

113. המשתתף התשיעי תומך בדוגמה, מאחר שהדוגמה מאפשרת שיקול דעת.

114. חבר הוועדה האחר מציין כי בעבר עלה הנושא לדיון ועמדתו היתה שיש להבחין בין מצבים שבהם הקבלן מספק את שירותי הבנייה בעצמו לבין מצבים שבהם הקבלן הוא רק יזם. מוסיף כי לא היתה הסכמה לכך בוועדה המקצועית והעמדה היתה שיש שתי מחויבויות ביצוע. המשתתף התשיעי מסכים.

115. היו"ר מציין כי הדיון בדרישות הגילוי יתקיים בישיבה הבאה.

116. צדיק מבקשת מהנוכחים לעבור על הדוגמאות לקראת הדיון בישיבה הבאה. מציינת כי דוגמה מספר 38 שהוכנה על ידי המשתתף האחר עוסקת בהוראות מעבר.

117. היו"ר נועל את הישיבה.