



פרוטוקול ישיבת הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

שהתקיימה ביום שלישי ה-24 בנובמבר, 2020, בשעה 9:00

באמצעות אפליקציית זום.

(סופי)

הצעה לתקן חשבונאות מספר 43, הכנסות מחוזים עם לקוחות (צורפה לתיק הישיבה) (להלן-

ההצעה לתקן)

1. היו"ר מציין כי ההצעה לתקן נשלחה לקראת הישיבה. מבקש מחבר ועדה¹, יו"ר צוות הכנסות להציג את ההצעה לתקן. מציין כי מרבית חברי הצוות נוכחים אף הם בישיבה.
2. חבר הוועדה מציין כי בישיבות קודמות התקיים דיון בסוגיות המשמעותיות שהצוות העלה, מלבד נושא המבנה והצורה (ארגון מחדש של סעיפי התקן) ומלבד נושא קבלן בונה. מוסיף כי צוות הכנסות מקיים בימים אלה ישיבות על מנת להמליץ לוועדה המקצועית לגבי אופן שילוב הנחיות להכרה בהכנסות על ידי קבלן בונה. מוסיף כי קיימות מספר סוגיות והמטרה היא לשלב ספים כמותיים מבלי לפגוע בתפיסות IFRS 15. מביא כדוגמה את הסף הכמותי של 25% להתחלת ההכרה בהכנסה ומציין כי הצוות ממליץ לשלב זאת כחלק מהקביעה של ההצעה לתקן לפיה אם לא ניתן לאמוד באופן סביר את תוצאות העסקה, יש להכיר בהכנסות בגובה ההוצאות בלבד (מבלי להכיר ברווח).
3. חבר הוועדה מציין כי IFRS 15 הוא תקן ארוך ומסורבל. מוסיף כי הצוות ממליץ להעביר מהתקן לנספח הנחיות יישום חלק מהסעיפים, על מנת לפשט את קריאת ההצעה לתקן. מוסיף כי בוצעה גם חלוקה לשני נספחים – נספח ב'-הנחיות יישום ונספח ג'-סוגיות מיוחדות כגון שיקולי ספק עיקרי או סוכן, bill and hold, רשיונות וכו'. מציין כי לנספח ג יוסף גם חלק שיתייחס לעסקאות קומבינציה. מסכם כי למעשה ההצעה לתקן יש שלושה חלקים - תקן שכולל את ההוראות העיקריות, נספח הנחיות יישום (שילוב של הנחיות היישום של IFRS 15 וסעיפים שהועברו מ-IFRS 15 לנספח) ונספח סוגיות מיוחדות. מוסיף כי מלבד בנושא אחד או שניים שלגביהם התקבלה החלטה בוועדה המקצועית לסטות מהתקן הבינלאומי, לא בוצעו שינויים של מהות בהצעה לתקן. מוסיף כי שינויים אלה מסומנים.
4. היו"ר מציין כי יש גם סעיפים שבוטלו. חבר הוועדה משיב כי מספר סעיפי גילוי בוטלו.

¹ ההתייחסות היא לחבר ועדה או לחברת ועדה

5. חבר הוועדה מציין כי הערות לגבי המבנה יתקבלו בברכה. מציין כי נעשה מאמץ לשמור על מבנה התקן ולפיכך כל הכותרות וכותרות המשנה נשמרו ובוצעו הפניות מהכותרות בתקן לסעיפים הרלוונטיים בנספח הנחיות היישום.
6. היו"ר שואל אם הצוות ישלים את עבודתו לגבי קבלנים עד הישיבה הבאה של הוועדה המקצועית. חבר הוועדה משיב בחיוב.
7. היו"ר שואל אם קיימות הערות למבנה של התקן או לנוסחים בתקן. משתתף² מציין כי המבנה הוא נכון, אך לעיתים הניסוח מאוד מסורבל ויש לנסות לפשט את הניסוחים.
8. חבר הוועדה מציין כי הצוות ממליץ לשמר את הניסוחים של IFRS 15, למרות שלעיתים הם אכן מסורבלים. מציין כי היתרון של שמירת הניסוחים הוא לשמור על עקביות עם התקינה הבינלאומית ושיהיה ברור שאין הבדל לעומת IFRS 15 (במקומות שלא היתה כוונה לסטות). בדעה כי ניסוח מחדש של סעיפי התקן הוא מורכב מאוד ומדובר בסטייה מהתקינה הבינלאומית.
9. היו"ר מסכים עם חבר הוועדה. מציע שהמשתתף יביא מספר מצומצם של סעיפים שלדעתו הניסוח שלהם מסורבל מאוד ויציע ניסוח פשוט יותר והוועדה המקצועית תדון בניסוחים אלה.
10. משתתף אחר מציין כי העובדה שהניסוחים הם דומים מאוד לתרגום מאפשרת לזהות את ההבדלים בין התקינה הבינלאומית לבין התקינה הישראלית באופן קל וברור.
11. המשתתף מסכים.
12. מוזמן³ בדעה כי אם קיימים סעיפים לא ברורים, עדיף להבהיר אותם במסגרת נספח הנחיות היישום מבלי לפגוע בתקן עצמו.
13. מוזמן אחר מציין כי הקושי האמיתי הוא שילוב תקן חשבונאות מספר 2 מבלי לפגוע בעקרונות IFRS 15.
14. חבר הוועדה מציין שאם אין לנוכחים הערות, ניתן להעלות מספר סוגיות שעלו לעניין שילוב של תקן חשבונאות מספר 2. מציין כי הסוגיה הראשונה שעלתה בדיוני צוות הכנסות היתה אם קבלן בונה יכיר בהכנסות לאורך זמן או בנקודת זמן בהתאם להצעה לתקן. מוסיף כי צוות הכנסות בדעה כי קבלן בונה יוכל במרבית המקרים להכיר בהכנסה לאורך זמן וזאת

² ההתייחסות היא למשתתף או משתתפת

³ ההתייחסות היא למוזמן או מוזמנת

מאחר שיש לו זכות אכיפה של החוזה (וזאת בהעדר פסיקה). מציין כי לגבי חברות שיש להן פעילות בחו"ל יש לבחון אם התנאים להכרה בהכנסות לאורך זמן מתקיימים בהתאם לחוזים ולמצב המשפטי במדינות אלה.

15. חבר ועדה אחר שואל אם קיימת כוונה לציין זאת מפורשות בהצעה לתקן. חבר הוועדה משיב כי הכוונה לשלב זאת במסגרת דוגמה ולא כאמירה מחייבת. מוסיף כי לגבי עסקאות קומבינציה קיימת כוונה להוסיף הנחיות יישום.

16. צדיק מוסיפה כי רק במדינות אחדות בעולם מתקיימים התנאים להכרה בהכנסות לאורך זמן ולפיכך בחברות שיש להן פעילות בחו"ל יש לבחון אם התנאים להכרה בהכנסות מתקיימים, כולל אם קיימת זכות אכיפה של החוזה. מציינת כי בדיונים עלה שבמרבית המדינות ללקוח יש זכות לבטל את החוזה ואין למעשה זכות אכיפה ולכן ההכרה בהכנסות היא בדרך כלל בנקודת זמן.

17. המשתתף האחר מציין כי מדובר על שינוי לעומת תקן חשבונאות מספר 2 לפיו ניתן להכיר בהכנסות לאורך זמן אם יש צפי לגביית יתרת התמורה ולא היה צורך לבחון את היכולת לאכוף את החוזה.

18. חבר הוועדה מציין כי הסוגיה השנייה היא יחידת המדידה. מציין כי יחידת המדידה ב-15 IFRS היא הדירה ובתקן חשבונאות מספר 2 היא הפרויקט. מציין כי לא ניתן לסטות מ-15 IFRS לעניין יחידת המדידה. מוסיף כי יחד עם זאת, שיעור ההתקדמות לצורך קיום מלא של מחויבות הביצוע גם לצורך ההצעה לתקן יקבע ברמת הבניין ולא ברמת הדירה. מוסיף כי לדירה אין שלב התקדמות בפני עצמה אלא רק כחלק מהבניין כולו. מציין כי מדובר על הנחיית יישום פרקטית והיא תיכלל בהצעה לתקן במסגרת דוגמה.

19. היו"ר שואל כיצד נקבע שיעור ההתקדמות בהתאם ל-15 IFRS. חבר ועדה נוסף משיב כי ביישום הפרקטי של 15 IFRS, שיעור ההתקדמות נקבע לפי ההתקדמות של הבניין כולו וזאת מאחר שלא ניתן לקבל טופס 4 לגבי דירה בודדת, אלא רק לבניין בכללותו. מציין כי יתכנו מקרים חריגים שבהם יש מאפיינים ייחודיים בדירות שאינם נדרשים לצורך טופס 4, ובמקרים אלה ייתכן שיהיה הבדל בין שיעור ההתקדמות של הדירה לבין שיעור ההתקדמות של הבניין.

20. משתתף נוסף מסכים עם חבר הוועדה הנוסף ומציין כי בדיונים שקיימו המשרדים הגדולים בחו"ל צוין שיישום כזה הוא עקבי עם הטיפול שננקט לפי 15 IFRIC.

21. המוזמן מציין כי בדיון של ה-IFRIC בנובמבר 2011 לעניין העלות אגב הדיונים לפני פרסום 15 IFRIC היתה התייחסות לעניין יחידת המדידה ברוח זו.

22. חבר הוועדה מציין כי נושא קשור הוא אופן הקצאת העלויות, מאחר שהיחידות בבניין אינן זהות. מוסיף כי הצוות בחן את הפרקטיקה והחליט לאמץ אותה, כלומר עלות הקרקע מוקצית לפי יחס מחירי מכירה של הדירות ועלויות הבנייה מוקצות לפי יחס מחירי מכירה או לפי מ"ר. מציין כי הנחיית יישום זו תיכלל במסגרת הדוגמאות.
23. חבר הוועדה מציין כי הסוגיה הבאה היא הספים הכמותיים. מזכיר כי בתקן חשבונאות מספר 2 נקבע סף של 25% השלמה ו-50% מכירות על מנת שניתן יהיה להתחיל להכיר בהכנסה. מוסיף כי בתקינה הבינלאומית אין ספים כמותיים וניתן להתחיל להכיר בהכנסה למעשה מהמכירה הראשונה. מציין כי קיימים ב-IFRS 15 שני סעיפים שדרכם ניתן לקבוע את הספים הכמותיים – סעיף 9(ה) – יכולת וכוונה של הלקוח וסעיף 45 אשר מתייחס למידות סבירות להתקדמות וקובע שאם לא ניתן לאמוד באופן סביר את תוצאות העסקה בשלבים המוקדמים, אין להכיר ברווח (מרווח אפס). מוסיף כי הצוות מציע לציין בנספח הנחיות היישום שבחוזים אחדים, עד ששיעור ההתקדמות אינו מגיע ל-25% לא ניתן לאמוד באופן סביר את תוצאות העסקה. מוסיף כי יש לקיים דיון נוסף לגבי הניפוח בדוח רווח והפסד, שכן הכרה במרווח אפס מעוותת את התוצאות. מציין כי בתקופה אחת לא מוכר רווח כי שיעור ההתקדמות נמוך מידי ולא ניתן לאמוד באופן סביר את התוצאות ובתקופה שלאחריה מוכר הרווח של שתי התקופות, ללא המחזור של התקופה הראשונה. בדעה כי הניפוח יוצר עיוות ויש לשקול סטייה מהתקן הבינלאומי.
24. משתתף רביעי שואל אם יש לקבוע את השיעור של 25% השלמה כסף או להתייחס באמירה כללית. היו"ר מציין כי לשכת רואי חשבון ביקשה לקבוע סף כמותי על מנת שיישום התקן יהיה פרקטי יותר. המשתתף מסכים עם היו"ר, אך מציין כי יש לאפשר שיקול דעת, כלומר יש לקבוע חזקה, שניתן להפריכה במסגרת נספח הנחיות היישום.
25. חבר הוועדה בדעה שהושג ניסוח שבו נקבע סף כמותי אשר מאפשר שיקול דעת.
26. המשתתף הנוסף שואל מדוע יש לקבוע שיעור ספציפי. חבר הוועדה משיב כי גם התקינה הבינלאומית נוהגת כך לדוגמה בקביעה אם קיימת השפעה מהותית. מוסיף כי המטרה היא להקל על ציבור המשתמשים ולשמור על הספים של תקן חשבונאות מספר 2, אך לשמור על רוח 15 IFRS. חבר ועדה רביעי מסכים עם חבר הוועדה והמשתתף. חבר ועדה חמישי מסכים להצעת חבר הוועדה.
27. היו"ר מסכם שהצעת חבר הוועדה לכלול התייחסות בהנחיות היישום לסף של 25% מקובלת על מרבית חברי הוועדה.
28. חבר הוועדה שואל מה עמדת הנוכחים לגבי הניפוח בדוח רווח והפסד כאשר לא ניתן לאמוד באופן סביר את תוצאות העסקה. מציין כי הצוות טרם דן בסוגיה. בדעה כי אין להציג מרווח אפס, על מנת שלא לעוות את התוצאות בתקופה שלאחר מכן.

29. היו"ר והמשתתף מסכימים שלא להציג מרווח אפס (הכנסות בגובה ההוצאות).
30. המשתתף הנוסף מציין כי תקן חשבונאות מספר 4 גם דרש הצגה של מרווח אפס. המוזמן מציין כי שינוי ההוראה לגבי מרווח אפס יחול על כל הענפים, כלומר גם על קבלן מבצע וגם על עסקאות שאינן בתחום הבנייה.
31. חבר הוועדה החמישי בדעה שניתן לתת גילוי לרווח המתייחס לתקופה הראשונה. מציין כי מרווח אפס נותן למשתמשים מידע לגבי היקף הפעילות של החברה. חבר הוועדה בדעה כי עדיף לתת גילוי להיקף הפעילות ולא לעוות את הרווח הגולמי. חבר הוועדה החמישי בדעה שהדבר עלול ליצור בלבול.
32. חבר הוועדה מביא כדוגמה התקדמות של 24% ברבעון הראשון והתקדמות של 6% ברבעון השני. מציין כי ברבעון השני על מחזור של 6% יוכר רווח של 30%.
33. המשתתף הנוסף מתנגד לקביעת ספים כמותיים שלא קיימים בתקינה הבינלאומית. בדעה שנוצר הבדל לא ראוי בין חברות ישראליות שמיישמות IFRS לבין חברות ישראליות שמיישמות תקינה ישראלית. חבר הוועדה מציין כי ברור שהתקינה הבינלאומית אינה קובעת ספים כמותיים. מוסיף שקיימת פרקטיקה נהוגה בישראל, אשר המטרה היא לאמץ אותה במסגרת אימוץ IFRS 15. בדעה שאין סתירה ל-IFRS 15, מאחר שבשלבם המוקדמים לא ניתן לאמוד באופן סביר את התוצאה.
34. המשתתף הנוסף שואל איך ניתן להפריך את ההנחה. צדיק מציעה לצטט את הנוסח שהצוות גיבש: "בשלבם המוקדמים של חוזה, ייתכן שישות לא תוכל למדוד באופן סביר את התוצאה של מחויבות הביצוע. זאת בפרט בחוזים שבהם הסחורות או השירותים מועברים על פני תקופה ארוכה. כך לדוגמה, במקרים מסוימים בחוזים של מכירות דירות למגורים, מדידה באופן סביר של התוצאה של מחויבות הביצוע ייתכן שתתאפשר רק לאחר סיום שלב משמעותי של הבנייה בשיעור השלמה של כ-25%". חבר הוועדה מדגיש שמדובר על ניסוח שמאפשר שיקול דעת.
35. חבר הוועדה הנוסף בדעה שאין לקבוע סף כמותי ושהנוסח לא משרת את המטרה. שואל מה ההבדל בין קבלן לבין חברה בתעשייה הביטחונית שמבצעת פרויקט ארוך טווח. בדעה שבשני המקרים ניתן לאמוד באופן סביר את התוצאה של מחויבות הביצוע גם לפני השלמת 25% מהפרויקט. חבר הוועדה מסכים שבמרבית המקרים ניתן יהיה לאמוד את התוצאה לפני השלמת 25%, אך בדעה שהמטרה היא שהתקן יהיה פרקטי עבור קבלנים פרטיים.
36. חבר הוועדה הנוסף שואל אם המשמעות היא שקבלן יזם שיש לו ניסיון ושיכול לאמוד באופן סביר את התוצאה יוכל להתחיל להכיר בהכנסה גם בשלב מוקדם יותר. חבר הוועדה משיב בחיוב.

37. היו"ר מציין כי בעיתונות מתפרסמים לעיתים תכופות מקרים שבהם יש סטיות של עשרות אחוזים מהתקציבים, אז לא ברורה הטענה שכבר בשלבים מוקדמים מאוד של החוזה ניתן לאמוד באופן סביר את התוצאה.
38. חבר הוועדה הרביעי לא מסכים ומציין כי מכיר עשרות קבלנים קטנים אשר מסוגלים לאמוד באופן סביר את התוצאה של החוזים שלהם אחרי דוח אפס.
39. המשתתף האחר מציין כי המגוון של החברות הפרטיות הוא גדול ויש חברות פרטיות שמתנהלות כמו חברות ציבוריות, אך מנגד יש מאות ואלפי חברות פרטיות קטנות שאין להן את אותן מערכות בקרה תקציבית ומערכות שליטה ולכן בשלבים המוקדמים של הפרויקט קשה להן להעריך את התוצאה באופן אמין. מוסיף כי התקשה לקבל שהספים הכמותיים הם לא חד-משמעיים, אך הבין שעל מנת לשלב את הספים הכמותיים כחלק מההצעה לתקן מבלי לפגוע ברוח התקן, יש לקבוע חזקה שניתן להפריכה. מציין כי קיים שיחות עם קבלנים ולדבריהם קיימת אי ודאות גדולה בתחילת הפרויקט – נושא מי תהום וחניונים תת קרקעיים ולכן קביעת סף כמותי של 25% הוא ראוי.
40. משתתף חמישי מציין כי להבדיל ממצב של לקונה בתקינה הישראלית, תקני החשבונאות 2, 3 ו-4 הם תקנים ברורים וישימים שפועלים לפיהם כבר שנים ומדידת ההכנסות לפיהם לא היוותה מקור לבעיות. מוסיף כי IFRS 15 שינה את המונחים לגבי הכרה בהכנסות של קבלנים וראוי להתאים את התקינה הישראלית, אך אין לוותר על הספים הכמותיים שנקבעו בתקן חשבונאות מספר 2, אשר יוצרים כללים ברורים וישימים ומקלים על הקבלנים ועל רו"ח. תומך גם במבנה המוצע שיאפשר קריאה קלה יותר של ההצעה לתקן. מזכיר שאימוץ של התקינה הבינלאומית כפי שהיא אינו מקובל בעולם לגבי חברות פרטיות ולכן ביצוע התאמות הוא לגיטימי.
41. המשתתף הנוסף בדעה שהנוסח הקיים יצור בעיות ולא יפתור בעיות, שכן הסף הכמותי הוא לא חד משמעי והוא ניתן להפרכה. מציין כי אם המטרה היא להקל על החברות הפרטיות, יש לקבוע את הסף כלא ניתן להפרכה. חבר הוועדה מציין כי סטייה כזו שלא תאפשר שיקול דעת היא סטייה משמעותית מרוח התקן.
42. המשתתף הנוסף משיב כי החובה להפעיל שיקול דעת קיימת ב-IFRS 15 (מבלי לציין סף כמותי) וכל חברה אמורה לשיקול אם ניתן לאמוד באופן סביר את התוצאה גם בשלבים המוקדמים של החוזה. בדעה כי בחלק מהחברות ניתן יהיה לאמוד את התוצאה אחרי 14% ביצוע, בחלק אחר רק אחרי 25% ובחלק שלישי ייתכן שרק בעת השגת אבן דרך מסוימת. מציין כי אם הסיבה היא להקל על החברות הפרטיות ורו"ח כפי שצינו המשתתף והמשתתף החמישי אז אין לאפשר שיקול דעת ויש לקבוע סף כמותי שאינו ניתן להפרכה (כפי שקיים כיום בתקן חשבונאות מספר 2).

43. חבר הוועדה משיב כי המטרה היא לשמור על רוח התקן ולאפשר שיקול דעת. בדעה כי הוועדה המקצועית כבר קיבלה את ההחלטה העקרונית, אך היו"ר יכול להעלות את הנושא לדיון שנית.
44. חבר הוועדה החמישי מסכים עם המשתתף האחר ומציין כי קיימות מאות חברות פרטיות קטנות יחסית (של פרויקט אחד או שניים בשנה) שאין להן משאבים ואפשרות להגיע לאומדן מהימן בשלבים הראשונים של הפרויקט ולכן הסף הכמותי הוא הכרחי. מוסיף כי חברות גדולות שיש להן ניסיון, משאבים ויכולת לאמוד באופן מהימן ייתכן שיוכלו להפריך את הסף. מבין את המשתתף הנוסף שסף כמותי חד משמעי יקל על החברות הפרטיות בצורה משמעותית יותר וזו חלופה נוספת מאחר שבמקרה כזה חברות גדולות שהסף הכמותי יעוות את התוצאות שלהן יכולות תמיד לאמץ את התקינה הבינלאומית במלואה. בדעה כי מדובר על תקן ליבה באותן חברות ולכן עיוות כזה יצדיק מעבר לתקינה הבינלאומית במלואה. מציין כי אם הסף הכמותי לא יהיה חד משמעי, ייתכנו מניפולציות.
45. חבר הוועדה מציין כי ייתכן שלאחר תקופת ניסיון ביישום התקן ניתן יהיה להשמיט את הסף הכמותי ולהשאיר את שיקול הדעת הקיים ב-IFRS 15 לגבי השלבים המוקדמים של החוזה.
46. חבר הוועדה הרביעי מקבל את דברי חבר הוועדה שהסף הכמותי הוא חשוב בייחוד לאור התהליך והשינוי בתקינה וכי יש להשאיר שיקול דעת לחברות הקבלניות. מציין כי בענף הקבלנים, בניגוד לענפים אחרים, הפערים בגודל בין חברות ציבוריות לבין חברות פרטיות אינם משמעותיים. מוסיף כי קיימות חברות קבלניות פרטיות רבות שיש להן מערכות משוכללות וניסיון רב שנים. בדעה כי למרות זאת בשלב זה יש לקבוע סף כמותי, אך להשאיר שיקול דעת לחברות הקבלניות.
47. היו"ר מבקש מחברי הוועדה להצביע לגבי האפשרות להוספת סף כמותי בנוסח שהוצע. **היו"ר, חבר הוועדה, חבר הוועדה האחר, חבר הוועדה הרביעי, חבר הוועדה החמישי וחבר ועדה שישו תומכים בחלופה זו. חבר הוועדה הנוסף תומך בתנאי שיהיה מקום להפעיל שיקול דעת.**
48. חבר הוועדה שואל מה עמדת הנוכחים בעניין הצגת מרווח אפס לאור העיוות שהצגה זו יוצרת בדוח רווח והפסד. בדעה כי לא מדובר בסטייה משמעותית מהתקינה הבינלאומית. מוסיף כי ניתן למצוא פתרונות בצורת גילוי, אך בדעה כי פתרונות אלה פחות טובים. מציין כי לדוח רווח והפסד ולרווחיות יש משמעות גדולה מאוד אצל קבלנים. המשתתף הנוסף בדעה שלמרות שאין יכולת לאמוד את תוצאות הפרויקט (לא הושג הסף הכמותי), היתה התקדמות בפרויקט (וקיים חוזה) ויש להציג את הפעילות הכלכלית בדוח רווח והפסד. מבין את העיוות, אך בדעה שמדובר על catch-up בדומה לשינוי אומדנים. בדעה כי יש להכיר בהכנסות. חבר הוועדה הנוסף, חבר הוועדה האחר וחבר הוועדה הרביעי מסכימים עם

המשתתף הנוסף. חבר הוועדה האחר מציין כי הרווחיות לא ידועה, אך הפעילות – היקף החוזה ושיעור ההתקדמות ידועים ולכן יש לדווח על ההכנסות במרווח אפס.

49. חבר הוועדה מציין כי מצד אחד במרווח אפס, ההכנסות משקפות את היקף הפעילות בתקופה ומצד שני הכנסות אלה מוכרות בתקופה אחת והרווח בגין הכנסות אלה מוכר בתקופה העוקבת ולפיכך נוצר עיוות בדוח רווח והפסד בשתי התקופות. בדעה כי העיוות בדוח רווח והפסד הוא משמעותי יותר מאשר דיווח על היקף הפעילות בתקופה שבה בוצעה מבלי להכיר ברווח בגין פעילות זו.

50. **היו"ר מסכם כי חבר הוועדה האחר, חבר הוועדה הנוסף, חבר הוועדה הרביעי והמשתתף הנוסף תומכים בהצגת מרווח אפס מאחר שהצגה זו משקפת את היקף הפעילות של הקבלן.**

51. חבר הוועדה האחר מציין כי העיוות נוצר ברווח הגולמי, ברווח התפעולי וברווח הנקי. בדעה כי על החברה היה להבהיר שלא החלה ההכרה ברווח ולמרות זאת מוצגות הכנסות בגובה העלויות. **המשתתף האחר מציע לדרוש גילוי בביאורים לפיצול של ההכנסות בין הכנסות שהוכרו בגובה העלויות לבין הכנסות שבגינן הוכר רווח. חבר הוועדה מסכים.**

52. המשתתף הנוסף מציין שאחד העיוותים הגדולים ב-IFRS 15 הוא שאין מיצוע של הרווח מהחוזה. מוסיף כי על מנת להימנע מעיוות זה חברות רבות עברו למדוד את שיעור ההתקדמות לפי תשומות ולא לפי תפוקות. שואל אם יש התייחסות לנושא. חבר הוועדה משיב שהנושא יובא לדיון בהמשך.

53. חבר הוועדה מציין כי תקן חשבוונאות מספר 2 קובע כי כל עוד לא נגבו 15% מהתמורה, לא התקיימה מכירה. מציין כי המשתתף האחר בדק את הנושא וכי הצוות הגיע למסקנה שהתנאי של 15% גבייה הוא תנאי לקיומה של כוונה מצד הלקוח לתשלום התמורה. מבקש מצדיק להקריא את הנוסח.

54. צדיק מצטטת "כך לדוגמה, בחוזה מכר של דירות למגורים, תשלום מקדמה בשיעור של כ-15% עשוי להעיד על כוונת הלקוח לעמוד בתשלומי סכום התמורה." חבר הוועדה מציין כי בשוק עולה, בדרך כלל, עד שלא מבוצעת מקדמה משמעותית, אין בעיה לבטל את העסקה ללא מתן פיצוי לצד השני. מוסיף כי מרגע שניתנה מקדמה משמעותית, הדבר מעיד על כוונה לקיום החוזה.

55. המשתתף האחר מציין כי במוסדות הפיננסיים (מחלקות הליווי הבנקאי וחברות הביטוח) עד שלא ניתנה מקדמה של 15% חתימת הסכם לא נחשבת כמכירה.

56. חבר הוועדה שואל מה עמדת הנוכחים לגבי העברת השליטה במקביל להכרה בהכנסה. מציין כי בעת ההכרה בהכנסה, ההנחה של התקן היא שהקבלן העביר שליטה ושואל אם המשמעות היא שהלקוח קיבל שליטה במקביל. היו"ר בדעה כי העברת השליטה וקבלת השליטה מתבצעות בו זמנית. חבר הוועדה מציין כי נוסח התקן מחזק תפיסה זו שכן מדובר על העברת השליטה ללקוח ולא על איבוד שליטה על הנכס.

57. המשתתף הנוסף מציין כי סוגיה זו עולה בפרקטיקה. מוסיף כי אם ההכרה בהכנסה היא מכוח סעיף 35(ב) (הקמה של נכס שהלקוח שולט בו), העברת השליטה מהחברה וקבלת השליטה על ידי הלקוח מתבצעות בו זמנית. מציין כי אם ההכרה בהכנסה היא מכוח סעיף 35(ג) – הסוגיה מורכבת יותר מאחר שהסעיף נבע מפשרות פוליטיות בוועדה הבינלאומית. מביא כדוגמה חברה שהתקשרה בעסקה לרכישת דירה לפעילות של עובדיה ושילמה מקדמה של 15%. שואל אם יש להציג את התמורה ששולמה כמקדמה או כדירה בהקמה, בהנחה שהקבלן עוד לא התקדם משמעותית ונמצא בשלב של חפירות ויסודות של הבניין. בדעה כי ניתן להציג כמקדמה ואם החברה לא שילמה עדיין, ניתן להתייחס לכך כחווה ביצוע (executory contract). מבין שהדבר יוצר עיוות מסוים.

58. המשתתף הרביעי מסכים ומציין כי לאחר שהתקיימו דיונים בנושא עם המשרד הגלובלי, העמדה היא שקיימת הבחנה בין הכרה בהכנסה לפי סעיף 35(ב) לבין הכרה בהכנסה לפי סעיף 35(ג). מוסיף כי העמדה מבוססת על כך שבעת הכרה בהכנסה לפי סעיף 35(ג), היכולת לאכוף את החווה אינה מקנה זכות לנכס נדל"ן, אלא שמדובר על מקדמה או חווה ביצוע.

59. משתתף שישי מציין כי מבלי להביע עמדה רשמית של רשות ניירות ערך כאשר ההכרה בהכנסה היא לפי סעיף 35(ג), עלולות להתעורר סוגיות שונות אצל הרוכש כגון האפשרות למדידה בשווי הוגן כאשר מדובר על נדל"ן להשקעה.

60. חבר הוועדה הנוסף מציין כי בהצעה לתקן קיים סעיף המפרט סימנים להעברת שליטה ויש לבחון אותם.

עסקאות קומבינציה

61. חבר הוועדה מציין כי עסקת קומבינציה של דירות היא כאשר בעל הקרקע מקבל דירות בתמורה לחלק בקרקע. מוסיף כי הסוגיה הראשונה שעלתה היא אם יש להכיר בהתחייבות למתן שירותי בנייה במועד ההתקשרות ואם יש למדוד אותה לפי השווי ההוגן של הקרקע או לפי השווי של שירותי הבנייה. מציין כי התקן די ברור בנושא זה ולפיו יש למדוד את התמורה שלא במזומן לפי השווי ההוגן של הנכס שהתקבל – הקרקע.

62. חבר הוועדה מציין כי הסוגיה השנייה היא אם יש שתי מחויבויות ביצוע – מחויבות לספק שירותי בנייה של 40 דירות עבור בעל הקרקע ("קבלן מבצע") ומחויבות להקים 60 דירות למכירה ("קבלן בונה") או שקיימת מחויבות ביצוע אחת - להקים 100 דירות למכירה. מוסיף כי חלק ניכר מהקבלנים בארץ אינם מספקים שירותי בנייה, אלא מבצעים את עבודת

הבנייה באמצעות קבלן משנה שמבצע עבורם את הפרויקט במלואו ובדרך כלל הרווח על שירותי הבנייה הוא אפסי. מציין כי קבלנים אלה הם יזמים למעשה. בדעה כי במהות הכלכלית בעסקאות כאלה עבור קבלנים שאינם מספקים את שירותי הבנייה בעצמם במהלך העסקים הרגיל, קיימת מחויבות ביצוע אחת של יזם להקים 100 דירות.

63. היו"ר שואל מה המשמעות של מחויבות ביצוע אחת או שתיים. חבר הוועדה משיב כי כל ההכנסות יוכרו כהכנסות ממכירת דירות ולא יהיו הכנסות ממתן שירותי בנייה ובמקביל בעלות המכר תופיע עלות הקמת הדירות שנמכרו. מוסיף כי רישום הקרקע לא ישתנה.

64. היו"ר שואל אם אין להכיר ב-100% מהקרקע. המשתתף הנוסף מסכים עם היו"ר. מוסיף כי בצוות שדן ביישום IFRS 15 אצל קבלנים נדונה סוגיה זו והמוזמן והמשתתף הנוסף היו בדעת מיעוט שבמקרים אלה יש להכיר ב-100% מהקרקע (למרות שעמדת המשרד הגלובלי היא שיש להכיר בחלק הקרקע שנרכש תמורת הדירות שיועברו לקבלן). בדעה כי יש להבחין בין שני סוגים של עסקאות קומבינציה:

א. עסקאות שבהם בעל הקרקע מקבל דירות זהות לדירות שנמכרות ללקוחות אחרים – בעסקאות כאלה מדובר על דרך מימון ולכן יש להכיר בקרקע ב-100% ולהכיר בהכנסות נדחות של הדירות שיקבל בעל הקרקע. מוסיף כי בעל הקרקע שותף במושע יחד עם הדיירים האחרים בבעלות על הבניין (לדוג' בשטחים המשותפים) ולכן מדובר על החלפה של נכסים שונים.

ב. עסקאות שבהם בעל הקרקע קובע את המפרט של הדירות שהוא יקבל – בעסקאות כאלה יש להכיר רק בחלק הקרקע שנרכש בתמורה לדירות שיועברו.

65. חבר הוועדה מסכים ומציין שעדיף להציג את מלוא הקרקע.

66. המוזמן מציין כי עמדת המשרד הגלובלי של דלויט היא שאין להציג את מלוא הקרקע והיא מבוססת על הסעיפים של מכירה עם אופציה (מאחר שהקרקע של הדירות שיועברו לבעל הקרקע לכאורה נרכשת ולאחר מכן נמכרת לבעל הקרקע בחזרה עם הדירות). המשתתף הנוסף מציין כי העמדה מבוססת על ניתוח חשבונאי טכני ולא על המהות הכלכלית. בדעה כי בעסקאות אחרות שבהם בעל הקרקע קובע את המפרט של הוילות ומפרט זה שונה מהוילות האחרות שמקים הקבלן למכירה, יש להציג רק את חלק הקרקע שאינו מיוחס לוילות של בעל הקרקע ולהתייחס כמתן שירותי בנייה.

67. משתתף שביעי שואל מתי יכיר הקבלן ברווח ממכירת הדירות לבעל הקרקע – האם לפי התקדמות העבודות או רק בעת המסירה. חבר הוועדה הנוסף משיב כי ההכרה בהכנסה בכל מקרה תהיה לאורך זמן. המשתתף הנוסף מסכים.

68. המשתתף האחר מציין כי בעיני הקבלן – יזם וגם בעיני הבנק המלווה ההסתכלות היא רק על חלק הקרקע שמתקבל בתמורה לדירות ולא על 100% מהקרקע (לא בהכנסות ולא בעלויות).

מוסיף כי הצגת ההכנסות מהביצוע יחד עם ההכנסות ממכירת הדירות אינם ברורים לקבלנים והם טוענים שבצורה זו דוח רווח והפסד אינו משקף באופן נאות את תוצאות פעולותיהם. בדעה כי הטיפול החשבונאי שננקט לפי תקן חשבונאות מספר 2 משקף בצורה הטובה ביותר את המציאות הכלכלית.

69. המוזמן מציין כי עמדתו של המשתתף האחר היא גישה שלישית שכן בהתאם לתקן חשבונאות מספר 2 עלות הקרקע מוכרת לפי העלות החזויה של שירותי הבנייה. המשתתף הנוסף מבהיר כי מוכרות מכירות של דירות ללקוחות חיצוניים בלבד ועלות המכר היא עלות הבנייה של כלל הדירות (תחת ההנחה שעלות הבנייה שווה לעלות הבנייה של הדירות ללקוחות חיצוניים בתוספת עלות הקרקע של הדירות שימכרו ללקוחות חיצוניים).

70. חבר הוועדה מציין שלמרות שהדעה הראשונה שהציג היא להכיר רק בחלק הקרקע שאינו כולל את החלק שנותר אצל בעל הקרקע, מסכים עם המשתתף הנוסף שכאשר הקבלן הוא יזם יש להכיר בקרקע לפי 100% שווי הוגן של הקרקע כולה.

71. חבר הוועדה מסכם כי צוות הכנסות יציג דוגמה עם שתי החלופות ויביא אותה לדיון בוועדה המקצועית. מוסיף כי המוזמן יכין את הדוגמה. המוזמן מסכים.

72. המשתתף האחר מציין כי בתקינה הישראלית יש 3 ספים: 25% ביצוע, 50% מכירות ו-15% גבייה. חבר הוועדה מציין כי צוות הכנסות דן בשלושת הספים, אך בדעה שיש לשלב רק את הסף הכמותי של 25% ביצוע ושל 15% גבייה, כפי שתואר במהלך הישיבה. המשתתף האחר מציין כי הוא בדעת מיעוט שיש לשלב גם סף של מכירות. מבקש לקיים דיון בנושא בישיבה הבאה. היו"ר מסכים.

73. היו"ר מציין כי בישיבה הבאה תוצג על ידי חבר הוועדה השישי מצגת לגבי הפחתת מוניטין בישראל ונדון גם במכתב התגובה ל-IASB לגבי פרויקט צירופי עסקים ומוניטין.

74. היו"ר נועל את הישיבה.