



## פרוטוקול ישיבת הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

שהתקיימה ביום שלישי ה-25 במאי, 2021, בשעה 9:00

באמצעות אפליקציית זום.

(סופי)

1. היו"ר מציג את מיכאל אסולין, אשר מחליף את רויטל רז. מאחל לאסולין הצלחה בתפקיד. מברך את רויטל רז על מינויה כפקיד שומה חיפה ומאחל לה הצלחה בתפקיד.

### דיון בהצעה לתקן חשבונאות מספר 43 – הכנסות מחוזים עם לקוחות (צורפה לתיק הישיבה)

#### הוראות מעבר

2. היו"ר מבקש מחבר ועדה<sup>1</sup> להציג את הוראות המעבר.
3. חבר הוועדה מציין כי עיקר הבעיה בהוראות המעבר הוא לגבי חוזים בתחום הקבלנים או חוזים לתקופות ארוכות. מוסיף כי בגין חוזים שהושלמו לא נדרש יישום התקן למפרע.
4. משתתף<sup>2</sup> מציין כי הוראות המעבר ב-IFRS 15 מאפשרות יישום למפרע כולל או יישום למפרע תוך זקיפת ההשפעה המצטברת ליתרת הפתיחה של ההון. מוסיף כי הוראות המעבר המוצעות בסעיף 83 הן יישום מכאן ולהבא וכי לא ברור שנדרש חישוב ההשפעה המצטברת למועד היישום לראשונה בגין חוזים שטרם הושלמו.
5. משתתף אחר מציין כי בהתאם לסעיף 87 המוצע ההשפעה המצטברת תיזקף לדוח רווח והפסד ולא ליתרת הפתיחה של ההון. המשתתף מציין כי מדובר על גישה חשבונאית שאינה מקובלת עוד.
6. צדיק מציינת כי הנושא נדון בצוות הכנסות וכי ההמלצה היתה כדי למנוע מצב שבו בגלל שינוי התקינה החשבונאית הכנסות מסוימות לא יוכרו לעולם בדוח רווח והפסד. מביאה כדוגמה חוזה שטרם הושלם אשר לפי התקינה הישראלית לא הוכרו בגינו הכנסות עד למועד יישום התקן המוצע ובהתאם לתקן המוצע ההכנסות אמורות היו להיות מוכרות בתקופות קודמות, אם הוראות המעבר ידרשו זקיפה של ההשפעה המצטברת כנגד יתרות הפתיחה של ההון המשמעות היא שהכנסות אלה לעולם לא יוכרו בדוח רווח והפסד.
7. חבר הוועדה בדעה כי מדובר על גישה מיושנת ואין סיבה לסטות מ-IFRS 15.

<sup>1</sup> ההתייחסות היא לחבר ועדה או לחברת ועדה

<sup>2</sup> ההתייחסות היא למשתתף או למשתתפת

8. חבר ועדה אחר מציין כי ההשפעה המצטברת אינה הכנסה או הוצאה של אותה שנה.
9. משתתף נוסף שואל אם ניתן יהיה לחלק דיבידנד מסכומי ההשפעה המצטברת אם סכומים אלה לא עברו ברווח או הפסד. המשתתף האחר מציין כי מדובר על שאלה משפטית. מציין כי חוק החברות קובע כי ניתן לחלק דיבידנד מסכומים שעברו ברווח או הפסד, אך במקרים אחרים שתקן חדש יושם בדרך של השפעה מצטברת לא מודע לכך שהתעוררה בעיה.
10. משתתף רביעי מציין כי במקרים שבהם קיימת אפשרות ליישם למפרע וקיימת הקלה של יישום בדרך של השפעה מצטברת הנזקפת ליתרות הפתיחה של ההון, חוות הדעת המשפטיות אשר מצדיקות אפשרות לחלוקת דיבידנד נסמכות על האפשרות ליישום למפרע.
11. חבר הוועדה מציין כי קיימת חשיבות למתן אפשרות ליישום למפרע אם בכך לא תפגע היכולת לחלק דיבידנד מרווחים שהיו אמורים להיזקף לדוח רווח או הפסד. המשתתף הנוסף מסכים.
12. משתתף חמישי בדעה כי יש לאפשר יישום למפרע ואפשרות זו תקל על חברות אשר מתכננות הנפקה לציבור.
13. חבר ועדה נוסף מציין כי מדובר על תקן משמעותי מאוד אשר יחול על חברות פרטיות ולכן בדעה כי יש לשקול מתן אפשרות ליישום מכאן ולהבא לחוזים חדשים בלבד. מוסיף כי אחד האתגרים המשמעותיים בעת יישום IFRS 15 בחברות הציבוריות היה היישום לגבי חוזים ארוכי טווח (נתונים, אומדנים וכו'). משתתף שישי מסכים שיש לאפשר יישום מכאן ולהבא לחוזים חדשים בלבד. היו"ר מסכים.
14. חבר הוועדה בדעה כי עדיף לדחות את היישום בשנה מאשר לאפשר יישום מכאן ולהבא לחוזים חדשים בלבד, לאור חוסר השוואתיות.
15. המשתתף החמישי מציין כי לקבלנים שמיישמים את תקן חשבונאות מספר 2 קיימים נתונים מספיקים. מסכים עם חבר הוועדה שאין לאפשר יישום מכאן ולהבא רק לחוזים חדשים. בדעה כי יישום מכאן ולהבא לכל החוזים יציג תוצאות פעילות לפי אותו בסיס לכל החוזים ויישום מכאן ולהבא רק לחוזים חדשים ייצור בסיס שונה שעשוי להימשך מספר שנים.
16. משתתף שביעי בדעה כי ההצעה של חבר הוועדה הנוסף היא פרקטית ואכן יש תקופה מסוימת של חוסר השוואתיות. מוסיף כי מנגד יישום מכאן ולהבא רק לחוזים חדשים הוא חריג.

17. משתתף שמיני בדעה כי הוראות המעבר בתקן הישראלי צריכות להיות בהתאם להוראות המעבר ב-IFRS 15. מוסיף כי לעניין מועד התחילה ניתן לקבוע 1.1.22 ולאפשר יישום מוקדם.
18. צדיק מציינת כי 1.1.22 הוא מועד מוקדם מאחר שהמועד המוקדם ביותר שבו התקן יפורסם כסופי הוא בעוד כחצי שנה.
19. חבר הוועדה מציין כי אם התקן אכן יפורסם רק בתחילת שנת 2022 ניתן לקבוע את מועד התחילה ליום 1.1.23 ולאפשר יישום מוקדם. המשתתף השמיני מסכים.
20. המשתתף האחר מציין כי IFRS 15 פורסם באוגוסט 2014 ונכנס לתוקף ב-1.1.2018. בדעה כי מאחר שמדובר בתקן משמעותי מאוד הקובע את אופן ההכרה והמדידה של שורת ההכנסות בדוח רווח והפסד יש לאפשר תקופה ארוכה יותר ליישום התקן ולאפשר יישום מוקדם. בדעה שיש לקבוע מועד מעבר של 1.1.24 וזה ימנע את הקשיים ביישום. מציין כי ההשוואתיות פחות קריטית. המשתתף השמיני בדעה כי זמן ההיערכות לא ינוצל כראוי.
21. חבר הוועדה הנוסף מציין כי אם קיימים חוזים ל-10 שנים, קשה מאוד לבצע יישום למפרע. מוסיף כי השוואתיות תושג תוך תקופה סבירה לגבי חוזים לשנתיים או 3 שנים.
22. חבר ועדה רביעי מסכים עם המשתתף האחר ובדעה כי אין להבחין בין חוזים שההתקשרות בהם תהיה לאחר מועד התחילה לבין חוזים שההתקשרות בהם היתה לפני מועד התחילה. בדעה כי ניתן לדחות את מועד התחילה ל-1.1.23 ולאפשר יישום מוקדם.
23. חבר ועדה חמישי בדעה כי אין לדחות מעבר ל-1.1.23.
24. נציג רשות המסים בדעה כי הפתרון הטוב ביותר הוא יישום למפרע תוך זקיפת ההשפעה המצטברת ליתרת פתיחה של ההון. חושש שאחרת הדוחות הכספיים לא יהיו מובנים.
25. חבר הוועדה האחר מסכים להצעת חבר הוועדה ובדעה שיש לאמץ את הוראות המעבר של IFRS 15. בדעה שיש חשיבות ליישום למפרע לצורך ההשוואתיות. מציין כי ליישום בדרך של מכאן ולהבא רק לחוזים חדשים עשויה להיות השפעה על ההון.
26. משתתף תשיעי מציין כי תקופת ההיערכות לא תסייע בהתארגנות. בדעה כי ההקלה שהוצעה על ידי חבר הוועדה הנוסף תאפשר יישום והטמעה קלים יותר של התקן ויש לכך חשיבות רבה. בדעה כי ההשוואתיות חשובה פחות.

27. היו"ר מסכם כי היו"ר, חבר הוועדה, חבר הוועדה האחר, חבר הוועדה הרביעי וחבר הוועדה החמישי תומכים במתן אפשרות ליישום למפרע מלא ואפשרות ליישום למפרע כאשר ההשפעה המצטברת תיזקף ליתרת הפתיחה של ההון (לגבי חוזים שטרם הושלמו).

28. היו"ר מציע לקבוע את מועד התחילה ליום 1.1.2023. צדיק מציינת כי עדיף לקבוע את מועד התחילה בעת אישור ההצעה לתקן. היו"ר מסכים.

#### דוגמאות

29. צדיק מציינת כי דוגמאות 2-5 דנות בתיקון חוזה. מוסיפה כי מדובר על חוזה ל-3 שנים לשירותי ניקיון בתמורה ל-100 אלף ש"ח לשנה כאשר בתחילת השנה השלישית החוזה מתוקן ומוארך ב-3 שנים נוספות. מציינת כי ההבדל בין הדוגמאות הוא המחיר בעת תיקון החוזה – כלומר, האם ניתנת הנחה לגבי השנה השלישית בחוזה המקורי ואם המחיר לשנה לגבי התקופה הנוספת הוא גבוה או נמוך ממחיר המכירה הנפרד לשירותי ניקיון לשנה. מוסיפה כי בדוגמה ב-IFRS 15 בחינת תוספת התמורה ותוספת השירותים מתייחסת ל-4 שנים (כלומר הובאה בחשבון גם השנה השלישית שנכללה בחוזה המקורי במלואה). מביאה כדוגמה את דוגמה 2 שבה בשנה השלישית התמורה עבור השנה השלישית מופחתת ל-80 אלף ש"ח ונקבעה תמורה של 200 אלף ש"ח ל-3 השנים שנוספו (66.667 אלף ש"ח לכל שנה נוספת). מציינת כי ב-IFRS 15 הניתוח התייחס לתוספת תמורה של 280 אלף ש"ח (80 עבור שנה שלישית ועוד 200 עבור 3 שנים) ולתוספת שירותים של 4 שנים. מוסיפה כי נתון שמחיר המכירה הנפרד לשירותי ניקיון לשנה בתחילת שנה שלישית היה 80 אלף ולכן ההשוואה היא ל-320 אלף ש"ח (80 אלף כפול 4). מציינת כי במסגרת הדיון בצוות נטען כי מאחר שהשנה השלישית היתה כלולה בחוזה המקורי, יש להביא בחשבון את ההנחה שניתנה לשנה השלישית (20 אלף ש"ח) ואת התמורה עבור 3 השנים הנוספות (200 אלף ש"ח) ולהשוות בין 180 אלף ש"ח (200-20) לבין מחיר המכירה הנפרד של תוספת שירותים ל-3 שנים (240=80\*3).

30. חבר הוועדה מציין כי נתוני הדוגמה אינם משקפים עסקה כלכלית. מוסיף כי לא ברור מדוע בתחילת שנה שלישית שבה מבוצע תיקון של החוזה ניתנת הנחה של 20 אלף לגבי השנה השלישית ובנוסף המחיר לשנת שירות בהתאם לחוזה ל-3 שנים נוספות הוא 66.667 אלף ש"ח (נמוך ממחיר המכירה הנפרד-80 אלף ש"ח). מוסיף כי אם היה סבסוד צולב אבל סה"כ התמורה היתה לפי מחיר המכירה הנפרד היה הגיון כלכלי בדוגמה.

31. היו"ר מציין כי אם הדוגמה אינה סבירה כלכלית, ניתן להוריד אותה. חבר הוועדה מסכים להורדת דוגמה 2. מבקש לשמוע את עמדת הנוכחים לגבי נתוני הדוגמה.

32. היו"ר בדעה שניתן להחליף את נתוני הדוגמה.

33. המשתתף השביעי בדעה כי קיימת בעייתיות לקחת דוגמה מהתקינה הבינלאומית ולשנות את נתונה. בדעה כי ניתן להוריד את הדוגמה ולהביא דוגמה שונה.
34. חבר הוועדה האחר מציע להוריד את הדוגמה ולא להוסיף דוגמה אחרת. בדעה כי במקרה של תיקון חוזה, ישות תוכל להחליט בעצמה כיצד לבצע את הבדיקה ותוכל לפנות לדוגמאות בתקן הבינלאומי.
35. צדיק בדעה כי מטרת הדוגמאות הוא לסייע למשתמשים ומטרת הדוגמה הספציפית היא להמחיש את אופן בחינת תיקון חוזה וההכרה בהכנסה. מציינת כי על הישות לקבוע אם ההכרה בהכנסה תהיה לפי הסכומים הנקובים בחוזה (80 אלף בשנה 3 ו-66.667 אלף בכל אחת מ-3 השנים הבאות) או פריסה בקו ישר לאורך כל 4 השנים שנתרו. בדעה כי השמטת הדוגמה רק תקשה על המשתמשים.
36. חבר הוועדה האחר בדעה כי דוגמה אחרת עם נתונים אחרים תהיה סטייה מ-IFRS. חבר הוועדה בדעה שיש להבין את הדוגמה או שיש להמחיש את הטיפול החשבונאי הנדרש בדוגמה אחרת שתהיה הסכמה לגבי הטיפול בה. חבר הוועדה האחר מציע לבחון את הספרות המקצועית לפני שינוי הדוגמה.
37. היו"ר מציין כי הדוגמה נבחנה על ידי הצוות לעומק ושינוי הנתונים על מנת שיהיה הגיון כלכלי בנתונים לא מהווה סטייה מ-IFRS, אלא פתרון אחר לנתונים אחרים.
38. צדיק מציינת כי קיימות שתי בעיות בדוגמה: האחת היא שתיקון החוזה שבוצע אינו כלכלי בנתוני הדוגמה והשנייה היא אופן הבחינה של תיקון חוזה (בהתאם לתקן יש לבחון את תוספת התמורה לעומת תוספת השירותים, אך בדוגמה בתקן הבינלאומי הבחינה היא של מלוא התמורה בגין השנה השלישית שנכללה בחוזה המקורי וכן התייחסות לתוספת שירותים של 4 שנים).
39. חבר הוועדה הרביעי בדעה כי יש להוריד את הדוגמה ואם ימצא הסבר לכלכליות של העסקה נשקול שנית את הדוגמה.
40. צדיק מציינת כי הוכנו דוגמאות אחרות שניתן לשלבן בתקן שיש בהן עסקה שהיא כלכלית יותר, אך יש לסכם לגבי אופן הבחינה של תיקון החוזה.
41. היו"ר מציע להשמיט את דוגמה 2 ולדון בדוגמאות האחרות. חבר הוועדה מסכים ומציין כי הוכנו 3 דוגמאות עם נתונים כלכליים.
42. חבר הוועדה מציין כי בדוגמה 3 החברה התקשרה בהסכם שירותים ל-3 שנים ובתום השנה השנייה בתמורה להארכת ההסכם ל-3 שנים נוספות ב-250 אלף ש"ח (מעבר ל-80 אלף ש"ח לשנה), החברה מפחיתה את המחיר של השנה השלישית ל-80 אלף ש"ח. מציין כי כעת יש

לבחון אם התיקון מטופל כהסכם נפרד. מציין כי תוספת התמורה שהתקבלה היא 230 אלף ש"ח (20-250 – ההנחה של השנה השלישית מובאת בחשבון) ותוספת זו היא פחות ממחיר המכירה הנפרד ל-3 שנים – 240 אלף ש"ח (3\*80) ולכן קיים סבסוד צולב בין החוזה המקורי לבין תיקון והארכת החוזה. מוסיף כי המשמעות היא שאין לטפל כחוזה נפרד, אלא יש לפרוס את תוספת התמורה על פני 4 שנים, כלומר 82.5 אלף ש"ח לשנה. בדעה כי הדוגמה משקפת שכן בוצעה הנחה ריאלית של 10 אלף ש"ח בתמורה לכך שהתקבל חוזה לעוד 3 שנים וההכנסה צריכה להיפרס על פני כל 4 השנים.

43. משתתף עשירי שואל מה היה הטיפול אם תיקון החוזה היה מנוסח אחרת כלומר לא היתה ניתנת הנחה לגבי שנה 3 והתמורה עבור 3 השנים הבאות היתה 230 אלף ש"ח. חבר הוועדה משיב שהטיפול לא היה משתנה (כלומר פריסה של 330 אלף ש"ח על פני 4 שנים).

44. היו"ר משיב כי לא מדובר על תיקון חוזה שקול מבחינה כלכלית שכן תזרים המזומנים הוא שונה. המשתתף העשירי מציין כי ניתן לנסח מבחינה משפטית חוזה שיהיה שקול מבחינה כלכלית (כלומר, להביא בחשבון גם את ערך הזמן של הכסף) מבלי שתינתן הנחה לגבי השנה השלישית.

45. חבר הוועדה מציין כי לא היתה מתקבלת הנחה אם החוזה לא היה מוארך ב-3 שנים. המשתתף השישי מסכים.

46. צדיק מציינת כי לפי הניתוח שביצע הצוות בסעיף 2 לא יהיה הבדל אם תיקון החוזה ינוסח בצורה משפטית אחרת (בהתעלם מערך הזמן) כפי שהציג המשתתף העשירי. מוסיפה כי תוספת התמורה היא 230 אלף ש"ח כאשר מחיר המכירה הנפרד ל-3 שנים הוא 240 אלף ש"ח, כלומר בוצע סבסוד צולב עם החוזה המקורי ולכן ההכנסה הכוללת תיפרס באופן שווה על פני 4 שנים.

47. חבר הוועדה הנוסף בדעה כי גם דוגמה זו אינה כלכלית מאחר שאם מחיר המכירה הנפרד הוא 80 אלף ש"ח, הויתור בסך 20 אלף ש"ח גבוה מהתוספת בסך 10 אלף ש"ח.

48. חבר הוועדה מציין כי דוגמה מספר 4 מבוססת על אותם נתונים מלבד תיקון החוזה. מוסיף כי בדוגמה מספר 4 בעת תיקון החוזה ניתנת הנחה של 10 אלף ש"ח לשנה השלישית והתמורה עבור 3 השנים הבאות היא 250 אלף ש"ח (כלומר 10 אלף ש"ח ההנחה מתקבלת במלואה בתמורה של 3 השנים הבאות). מציין כי במקרה זה מאחר שתוספת התמורה היא 240 (10-250) והיא בהתאם למחיר המכירה הנפרד, החוזה יטופל כחוזה נפרד, כלומר בשנה השלישית תוכר הכנסה בסך 90 אלף ש"ח ובכל אחת מ-3 השנים הבאות תוכר הכנסה בסך 83.333 אלף ש"ח. מציין כי מטרת שלושת הדוגמאות בוריאציות השונות היא להמחיש את המצבים האפשריים – כאשר יש סבסוד צולב (ולכן ההתייחסות היא כביטול חוזה וחוזוה חדש) וכאשר אין סבסוד צולב (ולכן ההתייחסות כחוזה נפרד). מוסיף כי תזרים המזומנים הוא שונה בין הדוגמאות, אך לא הובא בחשבון לצורך הבדיקה אם קיים סבסוד צולב.

49. המשתתף התשיעי מציין כי לא ברורה ההבחנה בין דוגמה 2 לדוגמה 4 שכן בשני המקרים ניתנה הנחה על מנת להשיג את החוזה ל-3 שנים נוספות. חבר הוועדה משיב כי בדוגמה 2 החברה הפסידה 10 אלף ש"ח ביחס למחירי השוק של השירותים ואילו בדוגמה 4 החברה מכרה את השירותים במחיר השוק.

50. המשתתף השמיני מציין כי הוראות התקן לגבי תיקון חוזה קובעות שיש לבחון לגבי תוספת השירותים – האם התמורה בגין תוספת השירותים משקפת מחיר מכירה נפרד והאם תוספת השירותים מובחנת (distinct) לעומת השירותים בחוזה המקורי. מוסיף כי בדוגמה נקבע כי השירותים הנוספים הם מובחנים ביחס לשירותים בחוזה המקורי (סדרה של שירותים זהים). מציין כי ייתכנו 3 טיפולים שונים לתיקון חוזה:

(א) אם תיקון החוזה משקף מחיר מכירה נפרד והסחורות או השירותים הם מובחנים – תיקון החוזה יטופל כחוזה נפרד (כלומר, הכרה בהכנסה בחוזה המקורי נמשכת לפי הטיפול הקודם ותיקון החוזה מטופל בנפרד לגבי 3 השנים הבאות).

(ב) אם תיקון החוזה משקף מחיר מכירה נפרד והסחורות או השירותים אינם מובחנים – מבצעים מעין השפעה מצטברת (accumulated catch-up)

(ג) אם תיקון החוזה אינו משקף מחיר מכירה נפרד והסחורות או השירותים הם מובחנים – יש לטפל כחוזה אחד ביתרת השירותים מהחוזה המקורי והשירותים הנוספים שנוספו בתיקון החוזה (כלומר לפרוס את התמורה המעודכנת על פני 4 שנים) – וזו דוגמה 3.

51. המשתתף התשיעי מציין כי מדובר על חברות פרטיות וההבחנות הן דקות מידי. מוסיף כי קיים קושי לקבוע מחיר שוק מצוטט לשירותי הניקיון הספציפיים לאותה חברה. בדעה כי הדוגמאות אמורות לשמש מכשיר עזר ולכן ההבחנה צריכה להיות ברורה יותר (ולא הבדל בין הנחה ל-80 אלף בשנה השלישית לעומת הנחה ל-90 אלף בשנה השלישית).

52. חבר הוועדה אינו מתנגד להגדלת הפערים ומבקש מצדיק להגדיל את הפערים.

53. המשתתף האחר מציין כי הניתוח בדוגמה 7 בתקינה האמריקאית שונה מזה של התקינה הבינלאומית, למרות שהתוצאה היא זהה. מסכים שקיימת בעייתיות בניתוח של התקינה הבינלאומית. חבר הוועדה מבקש מהמשתתף האחר לשלוח את הדוגמה המקבילה בתקינה האמריקאית.

54. צדיק מציינת כי הניתוח בדוגמאות 3-5 שונה לעומת התקינה הבינלאומית. מוסיפה כי הניתוח שמבוצע בתקינה הבינלאומית אינו תואם את הוראות התקן עצמו (שכן התקן דורש השוואת תוספת התמורה לעומת תוספת השירותים ואילו בדוגמה הניתוח מתבסס על השוואת התמורה ל-4 שנים, אשר כוללת את השנה השלישית מהחוזה המקורי).

55. המשתתף האחר מציין כי בניתוח בתקינה האמריקאית מצוין רק שתוספת התמורה אינה משקפת מחיר מכירה נפרד ואין הסבר איך נבדק (כלומר אין השוואה בין 280 אלף ש"ח ל- 320 אלף ש"ח כפי שבוצע בתקינה הבינלאומית).
56. צדיק בדעה שאמירה כזו לא תועיל לחברות הפרטיות ויש להציג בדוגמה את אופן ביצוע הבדיקה.
57. היו"ר מציין כי העיקרון אינו משתנה. מבקש מצדיק להביא דוגמאות שבהן ההבחנה תהיה מובהקת (כלומר שינוי המספרים).
58. **חבר הוועדה מציין כי יבחן את הדוגמה בתקינה האמריקאית וכי יתקן את המספרים יחד עם חבר ועדת המשנה. חבר ועדת המשנה מסכים.**
59. צדיק מציינת כי דוגמה מספר 7 הובאה מהתקינה האמריקאית על מנת להמחיש מצב שבו עדכוני התוכנה אינם מובחנים מהתוכנה והמשמעות היא שקיימת מחויבות ביצוע אחת. מציינת כי זאת להבדיל מדוגמה מספר 6 שבה עדכוני התוכנה מהווים מחויבות ביצוע נפרדת.
60. היו"ר שואל מה ההבדל בין דוגמה 6 לדוגמה 7 שיוצר את ההבדל מבחינת מחויבויות הביצוע. המשתתף השמיני מציין שעדכוני התוכנה אינם מובחנים (distinct).
61. חבר הוועדה מציין כי דוגמאות אלה דנות בשאלה אם השירותים או הסחורות המסופקים במסגרת חוזה הם מובחנים או שאינם מובחנים. מציין כי בדוגמאות יש תוכנה, שירותי התקנה, שירותי עדכון תוכנה ותמיכה טכנית והחברה נדרשת לקבוע אילו מחויבויות ביצוע יש בחוזה – כלומר אילו שירותים הם מובחנים.
62. צדיק מציינת כי בדוגמה 6 שירותי ההתקנה כוללים התאמה משמעותית של התוכנה לצרכי הלקוח ולכן רישיון התוכנה ושירותי ההתקנה הם מחויבות ביצוע אחת ושירותי עדכוני התוכנה והתמיכה הטכנית הם מחויבות ביצוע נפרדת, כל אחד בפני עצמו. מציינת כי בדוגמה 6 עדכוני התוכנה הם מובחנים מאחר שהלקוח יכול להשתמש בתוכנה גם ללא עדכוני התוכנה. מוסיפה כי בדוגמה 7 מאחר שהתוכנה עצמה היא אנטי וירוס, עדכוני התוכנה הם קריטיים על מנת שהלקוח יוכל להפיק תועלת מהתוכנה עצמה ולכן מחויבות הביצוע היא אחת.
63. היו"ר מציין כי ההבדל בין הדוגמאות הוא שבדוגמה 6 התוכנה ניתנת לשימוש ללא העדכונים ואילו בדוגמה 7 התוכנה אינה ניתנת לשימוש ללא העדכונים. צדיק מחדדת כי התוכנה ניתנת לשימוש בשני המקרים, אך התוכנה אינה משיגה את מטרתה (הגנה מפני וירוסים) בדוגמה 7.



64. חבר הוועדה הנוסף מוסיף כי אכן מדובר בדוגמה מהתקינה האמריקאית אשר נוספה לתקן האמריקאי כתוצאה מהדיונים ב-TRG. מציין כי המטרה היתה שחברה שמוכרת הגנה מפני אנטי-וירוס, אין הגיון שתכיר בכל ההכנסה מהרישיון ביום הראשון של ההסכם. מוסיף כי ההבחנה היא דקה שכן תוכנת אנטי וירוס ללא העדכונים מספקת הגנה כנגד הוירוסים שהיו קיימים במועד ההתקשרות אך לא כנגד הוירוסים שנוצרו לאחר מכן. מציין כי מדובר על דוגמה ממוקדת תעשייה. המשתתף השישי מציין כי נושאים אלה ברורים מאוד בהסכמים.
65. היו"ר מסכם כי מאחר שאין הערות לגבי דוגמאות 6 ו-7, ניתן לכלול אותם בהצעה לתקן.
66. חבר הוועדה מציין כי דוגמה 8 מתייחסת למכירה של מכונת קפה וקפסולות של קפה המיוצרות ונמכרות בנפרד רק על ידי החברה. נשאלת השאלה אם מכירת מכונת הקפה ומכירת הקפסולות מהוות מחויבות ביצוע אחת או שתי מחויבויות ביצוע. מציין כי בתקינה הבינלאומית המסקנה היא שמדובר על שתי מחויבויות ביצוע. בדעה כי ההסבר שניתן בדוגמה אינו מספק מאחר שלכאורה הלקוח לא יכול להפיק תועלת ממכונת הקפה ללא הקפסולות ותנאי (1) אינו מתקיים.
67. המשתתף השביעי מציין כי אחת הראיות לכך שהמוצרים הם מובחנים (distinct) הם שהמוצר נמכר בנפרד וכך מצוין בדוגמה. מוסיף כי הלקוח יכול להפיק תועלת ממכונת הקפה על ידי מכירתה אם יש שוק למכונות (לא חייב להיות שימוש עצמי).
68. חבר הוועדה מציין כי בהתאם לסעיף (1) נדרש שהלקוח יכול להפיק תועלת מהמכונה בעצמה או ביחד עם משאבים אחרים הניתנים להשגה בנקל. המשתתף השביעי מציין כי לדוגמה הלקוח יכול למכור את מכונת הקפה. חבר הוועדה מציין כי בלי הקפסולות לא ניתן להפיק תועלת מהמכונה. המשתתף השביעי מציין כי יש לבחון אם קיימים מפיצים למכונה או לקפה.
69. חבר הוועדה האחר מציין כי הלקוח רכש מכונה ויש לו מחויבות לרכוש קפסולות קפה. מוסיף כי ניתן לרכוש קפסולות קפה מישות אחרת. צדיק וחבר הוועדה מציינים כי בנתוני הדוגמה רק הישות מייצרת קפסולות עבור המכונה. חבר הוועדה האחר מציין כי אין המשמעות שקפסולה אחרת לא תתאים למכונה. חבר הוועדה מציע להתאים את הניסוח ולציין מפורשות כי קפסולות אחרות אינן מתאימות למכונה.
70. המשתתף השביעי בדעה כי גם במקרה כזה מדובר על שתי מחויבויות ביצוע.
71. חבר הוועדה מסכים עם המסקנה בדוגמה שקיימות 2 מחויבויות ביצוע, אך בדעה שלא מקיים את התנאי ב-(1) מאחר שהלקוח לא יכול למכור את המכונה מבלי להתחייב לספק את הקפסולות.

72. המשתתף השביעי מציין כי הקונה יוכל לרכוש קפסולות מהחברה ולמוכר אין כל מחויבות כלפיו לעניין הקפסולות.
73. משתתף אחד-עשר בדעה כי הדוגמה אינה טובה.
74. המשתתף השביעי מציין כי מדובר על דוגמה מציאותית בענפים רבים (מדפסות, מכונות קפה וכו'). מסכים שהניתוח לא מספיק ברור, אך בדעה שהדוגמה חשובה.
75. חבר הוועדה מציין כי מאחר שלא ניתן להפעיל את המכונה ללא קפסולות והקפסולות נמכרות רק על ידי הספק, נראה כי התנאי הראשון אינו מתקיים. מסכים עם המסקנה שיש שתי מחויבויות ביצוע.
76. המשתתף מציין כי קיימים שני תנאים לקביעה אם הסחורות או השירותים הם נפרדים (מובחנים). מוסיף כי התנאי הראשון מתקיים גם אם ניתן בנקל להשיג את הקפסולות בעסקה נפרדת מאותו ספק. מציין כי במסגרת הניתוח לא הובאה מלוא ההתייחסות מתוך IFRS 15 לעניין התקיימות התנאי הראשון. מציע להוסיף התייחסות זו.
77. צדיק מסכימה ומפנה לסעיף 2 ביישום דרישות התקן.
78. המשתתף מציין כי לעיתים הניתוח הוא דווקני ובדעה כי לא בכל המקרים התוצאות הן מתאימות.
79. היו"ר מציין כי העיקרון נקבע בתקן ובדעה כי ניתן לוותר על הדוגמה, מאחר שהיא לא מספיק ברורה ומעלה שאלות.
80. חבר הוועדה מסכים עם המשתתף השביעי שהדוגמה היא משמעותית.
81. המשתתף בדעה כי הניתוח החשבונאי המפורט בדוגמה הוא ניתוח שמתבקש ביישום פרקטי בענפים שונים ובתעשיות שונות ובחוזים מגוונים. בדעה שדוגמאות רבות או דוגמאות מענפים/תחומים שונים יסייעו למשתמשים ויאפשרו להם להפעיל שיקול דעת נכון בניתוח החשבונאי בנסיבות העניין.
82. היו"ר בדעה כי יש לשים דוגמה שאין לגביה חוסר בהירות.
83. המשתתף השביעי מציין כי סעיף 26 ב- IFRS 15 או סעיף 8 בהצעה לתקן 43 קובעים כי לקוח יכול להפיק תועלת מסחורה או משירות אם ניתן למכור את הסחורה עבור סכום

- שעולה על ערך השייר. מוסיף כי יש בסעיפים גם התייחסות להפקת תועלת עם משאב אחר שניתן להשגה בנקל. בדעה כי יש להוסיף את הסעיף לניתוח.
84. חבר הוועדה מסכים עם המסקנה. בדעה כי יש להרחיב את ההסברים.
85. נציג רשות המיסים שואל כיצד נקבעת ההקצאה של מחיר העסקה, שכן לעיתים קרובות בעסקאות כאלה המכונה נמכרת בהפסד וקיים רווח על קפסולות הקפה ולהיפך.
86. חבר הוועדה מציין כי הקצאת מחיר העסקה מבוצעת לפי מחירי המכירה הנפרדים של המכונה ושל הקפסולות.
87. נציג רשות המיסים מציין כי במרבית השווקים יש אפשרות לקבל את הקפסולות גם מגורמים אחרים. בדעה שקיימת חשיבות שתהיה דוגמה לאותם מקרים שבהם לא ניתן להשיג קפסולות מגורמים אחרים ואין להשמיטה.
88. חבר הוועדה מבקש מהנוכחים לעבור על הדוגמאות לקראת הדיון הבא.
89. צדיק מציינת כי במסגרת הדוגמאות סומנו השינויים לעומת התקן הבינלאומי בעקוב אחר שינויים. מוסיפה כי דוגמאות 33 ו-34 מתייחסות לקבלן בונה ולעסקת קומבינציה. מבקשת מהנוכחים לעבור גם על הנחיות היישום לעניין קבלנים ועסקאות קומבינציה.
90. משתתף שניים-עשר מציע להוסיף דוגמה פרקטית פשוטה לעבודות ארוכות טווח של ביצוע כגון מטבחים, מזגנים, מסגרות וכו'. היו"ר מבקש מהמשתתף השניים-עשר להכין דוגמה. המשתתף השניים-עשר מסכים.
91. היו"ר מציין כי הדיון בנושא הדוגמאות והנחיות היישום יימשך בישיבה שלאחר הישיבה הבאה.
92. היו"ר נועל את הישיבה.