



פרוטוקול ישיבת הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

שהתקיימה ביום שלישי ה-29 באפריל, 2025, בשעה 9:00

באמצעות אפליקציית זום.

(סופי)

דיון באירוע המחויבות לאור ההצעה לתיקון תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות

תלויות ונכסים תלויים (מצגת צורפה לתיק הישיבה)

1. היו"ר מציין כי משתתף¹ הכין מצגת לקראת הדיון. מוסיף כי הנושא המשמעותי הוא ביטול IFRIC 21 שלפיו יש להכיר בהפרשה רק לאחר שהתרחש האירוע. בדעה כי הקביעות ב-IFRIC 21 מעוררות תמיהה, אך חבר ועדה² ציין כי קיימת התנגדות בעולם לביטולו מאחר שביטול כזה ידרוש הכרה מוקדמת יותר בהפרשות. מבקש מהמשתתף להציג את הנושא.
2. המשתתף מודה ליו"ר ולצדיק על ההזדמנות להציג את ההצעה לתיקון. מוסיף כי מסקירת מכתבי התגובה של משרדי רואה החשבון הגדולים בעולם לא הובעה התנגדות לשינוי. בדעה כי התיקון הוא תיקון בכיוון נכון, הוא ייצור קוהרנטיות גדולה יותר עם יתר תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים ויבטל עיוותים שונים שנבעו מ-IFRIC 21. מציין כי מדובר על דיון ברמה העקרונית וכי המועד האחרון לתגובות חלף. מציין כי התיקון עשוי להשפיע על החלטות שהתקבלו בעבר במוסד לתקינה על בסיס IFRIC 21, כגון היטלי השבחה (שהמוסד לתקינה נקט בדרך יצירתית כדי להמנע מעיוות ההקבלה המשמעותי שנוצר בעקבות IFRIC 21 וקבע שיש לנכות את היטל השבחה מהשווי ההוגן של הנדליין להשקעה). מציין כי דוגמאות נוספות כוללות את היטל ששינסקי שמשולם מרף הכנסות מסוים ולכן אינו בתחולת IAS 12, דמי התיווך על בניין HSBC בנכסים ובניין ועוד. מציין כי בפרקטיקה היו מקרים לא מעטים שבהם התקיימו הנסיבות של IFRIC 21.
3. המשתתף מציין כי הנושא המרכזי הוא אירוע העבר ובפרט מקרים שבהם קיים טריגר כפול או הדרגתי. מוסיף כי בפרשנות הנוכחית של IAS 37 שקיבלה את הביטוי הכי קיצוני ב-IFRIC 21 לדוגמה בנושא של היטל השבחה שמשולם על ידי בעלי המקרקעין בעת אישור התוכנית ורק כאשר יש מימוש של הזכויות (מכירה), אירוע העבר מתקיים רק כאשר התבצעה הפעולה האחרונה בסדרה. מציין כי בהתאם להצעה לתיקון, אירוע העבר מתקיים כבר עם ביצוע הפעולה הראשונה וזאת ככל שאין יכולת פרקטית להימנע מהפעולה השנייה. מציין כי לגבי היטל השבחה המשמעות היא שאירוע העבר מתקיים כבר בעת אישור התוכנית ולפני מימוש הזכויות וזהו גם המועד שבו כלכלית השווי של הנדליין המניב גדל,

¹ ההתייחסות היא למשתתף או למשתתפת

² ההתייחסות היא לחבר ועדה או לחברת ועדה

כלומר יש הקבלה בין הגידול בשווי הנדל"ן לבין אירוע העבר שיוצר מחויבות לתשלום היטל ההשבחה (וזו הבעיה שהמוסד לתקינה התמודד איתה בזמנו).

4. המשתתף מוסיף כי ההצעה לתיקון עקבית לתיקון השני שבוצע למסגרת המושגית. מוסיף כי המסגרת המושגית העדכנית דנה במצבים שבהם לישות יש אחריות להעביר הטבות כלכליות אשר מותנית בפעולות שהישות צריכה לנקוט. מציין כי בהתאם למסגרת המושגית יש לבחון אם אין זה פרקטי להימנע מפעולה כזו (וזו מתחבר גם לקביעת עסק חל).

5. משתתף האחר מציין כי ייתכן עיוות אם לחברה תעשייתית יש מפעל הכולל ציוד רב שאין לה כוונה להעתיקו ואושרה תוכנית השבחה. מוסיף כי הציוד ימשיך להימדד לפי עלות מופחתת ואילו הקרקע תשווערד לשווי הוגן. חבר הוועדה מציין כי הקרקע אינה נדל"ן להשקעה. המשתתף מציין כי במקרה המתואר אין את חוסר ההקבלה מאחר שבסיס המדידה אינו שווי הוגן.

6. המשתתף האחר מציין כי מאחר שהחברה יכולה למכור את הנכס היא תידרש להכיר בהפרשה להיטל השבחה. חבר ועדה אחר מסכים ומציין כי גם בנדל"ן להשקעה כאשר החברה כלל אינה מתכננת מכירה של הנכס היא תידרש להכיר בהיטל השבחה.

7. המשתתף מציין כי מאחר שבסיס המדידה בדוגמאות שהובאו אינו שווי הוגן, החשבונאות אינה מתיימרת ליצור הקבלה. מסכים שמבחינה כלכלית אין הקבלה, אך מדידת הנכס אינה בראייה כלכלית.

8. המשתתף האחר מסכים ומציין כי למעשה חלק מהנכס ישוערד וחלקו לא.

9. חבר ועדה נוסף מציין כי ההצעה לתיקון יועדה בעיקר להתחייבויות סביבתיות שלא הוכרו. מסכים שהכוונה היתה טובה, אך אחת הבעיות היא שהמודל המוצע ניתן לפרשנות ולכן אחד האתגרים הוא אופן יישמו למצבים שונים. מציין כי הקביעה אם "ישות יכולה מבחינה פרקטית להימנע מפעולה" נתונה לפרשנות משמעותית וקיים קושי ליישם אותה במקרים שונים. מוסיף כי ההצעה לתיקון כוללת דוגמאות, אך אלה הן בעיקר בנושא התחייבויות סביבתיות והדבר מעלה שאלות לגבי נושאים אחרים כגון היטלי השבחה.

10. חבר הוועדה מציין כי מכתבי התגובה מעלים קשיים יישומיים, אך באופן לא רשמי קיימת התנגדות משמעותית של גופים חזקים לביטול IFRIC 21. מוסיף כי הבנקים הגדולים מוטרדים מביטול IFRIC 21, שכן ביטול כזה יצריך שינוי מערכות מידע מבחינתם (תידרש הקדמה של הכרה בעמלות שהבנקים נדרשים לשלם בגין פעולות) ומדובר בעלויות גבוהות לביצוע שינוי כזה. מציין כי גם ה- EFRAG מציינים במכתב ש- IFRIC 21 אכן שגוי מבחינה קונספטואלית, אך הפתרון המוצע אינו פרקטי.

11. חבר הוועדה הנוסף מציין כי קיימת התנגדות של מוסדות פיננסיים ובהצעה לתיקון נוסף גם דוגמאות של עיתוי ההכרה בהפרשה במוסדות פיננסיים. מוסיף כי המודל שנקבע הוא מורכב ליישום ופתוח לפרשנות.
12. משתתף נוסף מציין כי בבנקים העיוות הוא משמעותי מאחר שהם נדרשים לשלם עמלות בגין פעולות שהבנקים ביצעו היום (סכומי הכנסות ופעילות) ובלבד שהבנק ימשיך לשמש בנק בשנה הבאה. מציין כי כיום בעת ביצוע הפעילות שבגינה משולמת העמלה, העמלה אינה מוכרת ובשנה הבאה, אם הבנק עדיין קיים, מהיום הראשון מוכרת העמלה בגין הפעילות של השנה הקודמת. בדעה כי מדובר בעיוות משמעותי שמבוטל לפי כל פרשנות של הניסוח בהצעה לתיקון.
13. חבר הוועדה מסכים מבחינה קונספטואלית ובדעה כי IFRIC 21 שגוי. מציין כי יש התנגדות של גופים חזקים שנדרשים להשקיע משאבים ניכרים.
14. חבר ועדה רביעי מציין כי מדובר על דיון קונספטואלי ולא ניתן ממילא להגיב כבר להצעה לתיקון. מציין כי השאלה היא אם הגישה שמתקפת מההצעה לעניין הכרה בהתחייבות היא קוהרנטית לתקנים אחרים ומהם היתרונות והחסרונות של גישה זו.
15. חבר הוועדה מציין כי ה-IASB מושפע מלחצים ו-IFRIC 21 נכתב למען הבנקים. מוסיף כי נדרשה תקופה של 12 שנים כדי להביא הצעה לתיקון ולתקן את העיוות והסיבה לכך היא בעיקר הקשר עם ה-ISSB ודחיית ההכרה בהתחייבויות הסביבתיות בגין האקלים.
16. המשתתף מסכים עם חבר הוועדה הנוסף שקיים קושי ביישום של עקרון של שיקול דעת, לעומת קביעה חד משמעית שמביאה לעיוות, אך עקרון של שיקול דעת מאפשר להציג תוצאות שמשקפות באופן נאות יותר.
17. המשתתף מציין כי קיימים מצבים שבהם יש הפרשה שתלויה בסף הכנסות מינימלי (בדומה להיטל ששינסקי). מוסיף כי IAS 12 מונע את העיוות, אך היטל ששינסקי אינו בתחולתו מאחר שההיטל מוטל על הכנסות ולא על רווח ולכן הוא מטופל בהתאם ל-IAS 37. מציין כי מדובר על דוגמה טובה לכך שההצעה לתיקון תביא לכך שההפרשה תוכר כבר בעת ההכרה בהכנסות בחברות הגז והנפט (החל מהרבעון הראשון) כל עוד קיים צפי להגעה לסף המינימלי השנתי.
18. המשתתף מציין כי ריכוז מקרים דומים מתקנים אחרים שיש בהם התלבטות בין הקביעה המשפטית הסופית של אירוע מחויבות לבין הסתכלות כלכלית. בדעה כי ברוב המוחלט של המקרים התקינה החשבונאית נוקטת בהסתכלות כלכלית. מציין כי בתקינה הבינלאומית יש התייחסות למצבים שבהם יש התחייבות פיננסית שהסילוק שלה הוא בשליטת הישות המדווחת לדוגמה התחייבות בגין תמלוגים לרשות החדשנות התלויים בהכנסות עתידיות (IAS 20). מציין כי לכאורה ניתן היה לטעון כי אין להכיר בהפרשה עד לקיומן של הכנסות

(שהן בשליטת החברה). מציין כי דוגמה נוספת היא ב-32 IAS – הוראות סילוק מותנה כגון מחויבות למסירת מזומן התלויה בהכנסות או ברווחי המנפיק בעתיד. מדגיש כי למרות שבמכשירים פיננסיים הצד המשפטי הוא הדומיננטי יותר ניתן לראות שבמקרה זה החשבונאות בוחרת בצד הכלכלי.

19. חבר הוועדה הרביעי שואל לגבי הדוגמה השנייה ב-32 IAS מה הכוונה בצד הכלכלי. המשתתף משיב כי מבחינה כלכלית החברה יכולה תיאורטית לצמצם את הכנסותיה ורווחיה. חבר הוועדה הרביעי מציין כי המשתתף מתייחס לשליטה. בדעה כי הוראות סילוק מותנה אינן כלכליות מאחר שבמקרה שחברה קיבלה כסף שהיא נדרשת להחזירו כתלות בהכנסותיה או רווחיה בעתיד, היא נדרשת להציג את מלוא ההתחייבות ללא קשר למציאותיות של ההחזר. בדעה כי הטיפול החשבונאי אינו כלכלי.

20. המשתתף הנוסף מציין כי אם ההתחייבות היא לתשלום 10% מההכנסות בעתיד, החברה יכולה להקטין את ההכנסות לאפס ולמרות זאת ההתחייבות מוכרת. מציין כי לכאורה לפי הגישה של IFRIC 21 ניתן היה לא להכיר בהתחייבות עד לשלב מאוחר יותר. המשתתף הנוסף מציין כי בשליטת החברה להקטין את ההכנסות לאפס. חבר הוועדה הרביעי משיב כי זו לא השאלה. המשתתף מציין כי IFRIC 21 נשען על שליטה ומאחר שהחברה שולטת בהתקיימות התנאי השני אין דרישה להכיר בהפרשה, גם אם אין זה כלכלי מבחינת החברה שלא לקיים את התנאי השני. מסכים עם חבר הוועדה הרביעי שהדוגמאות הן לא זהות בכל המובנים.

21. המשתתף מציין כי בנדל"ן להשקעה שנמדד לפי מודל השווי ההוגן נוצר הפרש זמני חייב במס ולחברה יש שליטה על ההיפוך שלו (בגין מרכיב הקרקע ההיפוך יהיה רק בעת מכירה). מוסיף כי ב-12 IAS נקבע כי יש להכיר בהתחייבות מסים נדחים בגין הפרש הזמני החייב במס, כלומר היכולת של החברה לשלוט על ההיפוך אינה מונעת את ההכרה בהתחייבות מסים נדחים. מציין כי נוצר אבסורד שמאחר שהיטל ששינסקי מוטל על הכנסות ולא על רווח ולכן אינו בתחולת IAS 12, לא מוכרת התחייבות ואילו על הפרש זמני בגין נדל"ן להשקעה נדרשת הכרה בהתחייבות.

22. היו"ר שואל לגבי המקרה השני ב-32 IAS. המשתתף מסביר כי מדובר על מצב שבו המנפיק קיבל מזומן והוא יכול לבחור בין פירעון המכשיר במזומן לבין פירעון במספר קבוע של מניות. מוסיף כי גם במקרים שבהם החלופה של המניות היא בשווי גבוה יותר (ובראייה כלכלית החברה לא היתה בוחרת בחלופה זו) נדרשת הכרה בהתחייבות לפי סכום המזומן, כלומר התקן הבינלאומי מכיר בכך שהחברה מבחינה כלכלית תבחר בחלופת המזומן.

23. חבר הוועדה הנוסף מציין כי בדוגמה זו ניתן להימנע מתשלום המזומן על ידי פעולה שאינה כלכלית (הנפקת מניות בערך גבוה יותר). מוסיף כי אם ניישם את IFRIC 21 למקרה זה לא היתה נדרשת הכרה בהתחייבות שכן ניתן להימנע מתשלום המזומן. המשתתף מוסיף כי בשליטת החברה למסור מניות ולא במזומן, אך מדובר בפעולה שאינה כלכלית.

24. המשתתף מציין כי דוגמה נוספת היא הסתכלות בדוחות ביניים על שיעור המס האפקטיבי. מציין כי למרות ש-IAS 34 נוקט בגישה הדיסקרטית (הכללים הרגילים חלים על דוחות ביניים), IAS 34 מקבל את הרעיון שהוצאת המס נקבעת ברמה השנתית ולכן משתמש בשיעור המס האפקטיבי השנתי לחישוב הוצאות המס ברבעון. מציין כי דוגמה נוספת היא ב-IAS 19 – לדוגמה בונס למנכ"ל המבוסס על אחוז מהרווח השנתי המותנה בסף רווח מינימלי. מציין כי בהתאם ל-IAS 19 נדרשת הכרה בהתחייבות גם אם לא הושג היעד המינימלי. מוסיף כי לכאורה ניתן היה לפעול באופן לא רציונלי ולצמצם את ההכנסות והרווח כדי שלא להגיע ליעד.
25. חבר הוועדה הרביעי מציין כי בדוגמה הספציפית של IAS 32 ההתייחסות לצד הכלכלי הייתה בעייתית. מסכים עם יתר הדוגמאות. מציין כי לעניין דוחות ביניים גם כיום ננקטת גישה זו שיש להביא בחשבון את הציפיות להשגת יעד שנתי לדוגמה בהנחות כמות. מוסיף כי יש לבחון גישה זו לגבי צד הנכסים. חבר הוועדה מציין כי הנחות הן תמורה משתנה בתחולת IFRS 15 ולא בתחולת IAS 37.
26. המשתתף מציין כי הדוגמאות ממחישות כי בתקנים הספציפיים ננקטה הסתכלות כלכלית וכי גם הדוגמה שהביא חבר הוועדה הרביעי מצטרפת לדוגמאות אלה.
27. חבר הוועדה מציין כי ב-IFRS 16 לא ננקטה גישה כלכלית לעניין דמי חכירה משתנים וננקטה גישה פרקטית.
28. המשתתף מציין כי אכן IFRS 16 קובע כי אין להכיר בהתחייבות בגין דמי חכירה משתנים שתלויים בהכנסות וזה סותר את הגישה הכלכלית, אך בדברי ההסבר ה-IASB מציין כי מדובר על התחייבות, אך מטעמי עלות-תועלת התקבלה החלטה שלא לדרוש הכרה בהתחייבות זו. חבר הוועדה מציין כי בהצעה לתקן הוצע להכיר בהתחייבות והסיבה שה-IASB החליט שלא לדרוש הכרה בהתחייבות היא פוליטית וזאת בדומה להוראות 21 IFRIC. בדעה כי אין הסבר כלכלי או חשבונאי לאי הכרה בהתחייבות בגין דמי חכירה משתנים.
29. המשתתף בדעה כי ב-IFRS 16 עצם ההכרה בכך שמדובר בהתחייבות, גם אם לא נדרשת הכרה בה מטעמים שונים, היא מצב טוב יותר מאשר ההוראות של IFRIC 21 שלא קיימת התחייבות.
30. חבר הוועדה מציין כי ה-IASB הוא גוף שמושפע מלחצים ולכן התקינה אינה תמיד תקינה בגישה כלכלית. חבר הוועדה הנוסף מציין כי יש מחיר לגלובאליזציה.
31. המשתתף מציין כי אחד העיוותים הכי משמעותי ב-IAS 37 הוא הרף ההסתברותי לתשלום של "יותר סביר מאשר לא" להכרה בהפרשה. בדעה כי תנאי זה אינו תואם את המסגרת המושגית החדשה לפיה התחייבות היא פוטנציאל יציאה של הטבות כלכליות ולא דווקא

תשלום שהוא תזרים בודד. מוסיף כי לפני המשבר של שנת 2008 היתה הצעה לתיקון IAS 37 שתהפוך את רף ההכרה בהפרשות לרף כלכלי, אך ההצעה לתיקון נגנזה.

32. חבר הוועדה מציין כי לגבי הנחות IFRS 15 קובע כי נדרשת הסתברות של צפוי ברמה גבוהה כדי להכיר בתמורה משתנה, כלומר כדי להכיר בהכנסה ולעומת זאת לצורך הכרה בהוצאה נדרשת הסתברות של "יותר צפוי מאשר לא".

33. המשתתף בדעה כי ההבדל בהסתברויות נובע מזהירות. מוסיף כי גם ב- IAS 37 עצמו יש הבדל בין ההסתברות להכרה בהתחייבות לבין ההסתברות להכרה בנכס.

34. חבר הוועדה הרביעי בדעה כי נכס תלוי אינו עומד בהגדרה של נכס והסיבה לאי הכרה בו אינה ההסתברות. מסכים עם חבר הוועדה. מוסיף כי IAS 37 מתייחס לרמת קיום הנכס ולא להסתברות להטבות כלכליות. בדעה כי ניתן לטעון כנגד ההכרה במחויבות (לפני התחייבות) לפי "יותר סביר מאשר לא" לעומת הכרה בנכס לפי "ודאי למעשה". מציין כי הנחות שהישות עשויה לספק ללקוחותיה יוכרו בהתאם ל- IFRS 15 רק אם הן צפויות ברמה גבוהה לעומת הנחות שהישות עשויה לקבל מספקיה שיוכרו בהתאם ל- IAS 37 אם הן "יותר סביר מאשר לא".

35. המשתתף בדעה כי המסגרת המושגית בנתה את התשתית לחשבונאות כלכלית טהורה מאחר שההסתכלות הן בצד הנכס והן בצד ההתחייבות היא על פוטנציאל להטבות כלכליות. בדעה כי בחשבונאות כלכלית טהורה היתה סימטריה מלאה בין צד הנכסים לבין צד ההתחייבויות, אך לא צופה שהחשבונאות תגיע לכך. מוסיף כי IFRS 15 עוסק בפעילות העיקרית של החברה ואינו צופה שהחשבונאות תעבור למדידת המלאי בשווי הוגן. בדעה כי הרף ההסתברותי השונה של IFRS 15 הוא נאות. בדעה כי הבעיה היא IAS 37 שאינו מתמקד בפוטנציאל להטבות כלכליות בצד הנכסים ובצד ההתחייבויות באופן זהה. מוסיף כי אם האירוע מהעבר קיים (כלומר, המשאב קיים) יש לבטל את הרף ההסתברותי וכך לבטל את חוסר ההקבלה בין צד הנכסים לבין צד ההתחייבויות.

36. המשתתף מבקש לחזור לדוגמאות הכלולות במצגת. מציין כי בהתאם ל- IFRS 2 – יש להכיר בהתחייבות בעסקת תשלום מבוסס מניות המסולקת במזומן (לדוגמה אופציית פנטום או מניית פנטום) במהלך תקופת ההבשלה. מציין כי לכאורה ניתן היה לטעון כי מאחר שהחברה יכולה לפטר את העובד (הפיטורין הם בשליטת החברה) ולחלט את המענק במהלך תקופת ההבשלה, אין להכיר בהתחייבות.

37. המשתתף מציין כי בהתאם ל- IFRS 3 יש להכיר בהתחייבות במועד צירוף עסקים לתמורה מותנית בצירוף עסקים הנגזרת מביצועי הנרכש בעתיד לפי השווי ההוגן. מוסיף כי הביצועים של הנרכש הם לכאורה בשליטה של הרוכש. מציין כי מדובר על הסתכלות כלכלית, שקוהרנטית עם התיקון של IAS 37.

38. המשתתף מציין כי אין קביעה מקבילה ב-IAS 28 לגבי תמורה מותנית. מציין כי בפרקטיקה קיימות שתי גישות – האחת לטפל באופן דומה ל-IFRS 3 והשנייה לא להכיר בהתחייבות בגין תמורה מותנית. מציין כי אם חברה רכשה רכוש קבוע והתמורה היא מותנית בביצועים של אותו פריט רכוש קבוע קיימת גישה שלא תוכר התחייבות ולא יוכר נכס. בדעה כי מדובר באבסורד.
39. חבר הוועדה הרביעי משיב כי קיימות חברות שנוקטות בגישה זו בעסקאות של קומבינציית תמורות ואינן מכירות בקרקע ובהתחייבות.
40. חבר הוועדה הנוסף מציין כי נושא זה נדון גם במעבר לתקינה הבינלאומית על ידי הוועדה המקצועית והמסקנה היתה שקומבינציית תמורות אינה בתחולת IAS 37 מאחר שיש מחויבות חוזית לבצע את ההקמה ולכן מדובר בהתחייבות פיננסית.
41. חבר הוועדה מציין כי לא מכיר גישה של אי הכרה בנכס ובהתחייבות בקומבינציית תמורות. מוסיף כי גם אם נעשה ניסיון להשליך מהחלטת IFRIC, קיימת בישראל פרקטיקה מקובלת לפי יש להכיר בקרקע כנגד התחייבות. מוסיף כי במקרים של רכישת נכס בתמורה המותנית בביצועי הנכס אכן קיימות שתי גישות המבוססות על החלטת ה-IFRIC.
42. משתתף רביעי מסכים עם חבר הוועדה שבקומבינציית תמורות (אחוז ממכירת הדירות) הפרקטיקה היא להכיר בקרקע ובהתחייבות והמוסד לתקינה התייחס לכך. מציין כי קיימו התייעצות עם אחד המשרדים הגדולים לפני מספר שנים לגבי תחולת החלטת ה-IFRIC לגבי רכישת מלאי שחלקה שולמה במזומן (חכירה מרשות מקרקעי ישראל) וחלקה בתמורה מותנית (אם המוכר יפנה את הקרקע, פולשים, היטלים וכו') והתשובה שהתקבלה היא שאין להכיר בהתחייבות לגבי התמורה המותנית.
43. המשתתף הנוסף בדעה כי התמורה הנוספת היא עבור שירותי פינוי ויש להוסיפה לעלות הקרקע. המשתתף הרביעי מציין כי אין הבדל לעומת קביעת התמורה כ-1% מתמורת המכירות של הדירות וברור שככל שזכויות הבנייה יהיו גדולות יותר (בעקבות פינוי פולשים) התמורה תהיה גדולה יותר. המשתתף הנוסף מציין כי ההבדל הוא שלרוכש יש שליטה. מציין כי בדוגמה שהובאה על ידי המשתתף הרוכש צריך להפעיל את הר"ק או המלאי והפעלה זו היא בשליטתו והרוכש אינו מכיר בסכום שצפוי לשלם תמורת הר"ק ולא תמורת שירותים נוספים מהמוכר. בדעה כי אם צפוי שהרוכש יקיים את ההתניה לגבי ביצועיו, אין הגיון לא להכיר בהתחייבות כבר במועד הרכישה כנגד עלות הנכס.
44. המשתתף הרביעי מסכים כי מדובר על חלק מהעלות. מציין כי ניתן לשנות את הדוגמה כך שבעסקה משולם סכום קבוע וקיימת תמורה נוספת המותנית בפסיקת בית המשפט ובפינוי הפולשים ללא פיצוי מעבר לסכום קבוע. המשתתף שואל מדוע תמורה מותנית זו שונה מתמורה מותנית בצירוף עסקים.

45. משתתף חמישי בדעה כי עסקת קומבינציית תמורות אינה תמורה מותנית. מציין כי המחיר אכן תלוי בתמורה ממכירת הדירות, אך התמורה תשולם ללא כל תנאי.
46. חבר הוועדה הרביעי בדעה כי גם לעניין הפולשים אין אפשרות ממשית שהפולשים לא יפנו, אלא רק שאלה לגבי גובה הערך שיתווסף לשווי הקרקע, בהתחשב בפיצוי שישולם לפולשים שיפנו. מוסיף כי הרוכש לא יוכל לבנות ללא פינוי.
47. המשתתף החמישי מביא כדוגמה את הפינוי שבוצע בסמוך לשכונת בבלי. מציין כי הפינוי ארך עשרות שנים וכי יכול היה להתארך עוד יותר. מציין כי בקומבינציית תמורות הקבלן קיבל את הקרקע לידי ונתן מספיק בטחונות שקיימת מובהקות שיבוצע התשלום בטווח הנראה לעין. בדעה כי הדוגמאות אינן דומות.
48. המשתתף הרביעי שואל את המשתתף החמישי אם אין להכיר בהתחייבות בגין הסכם שבו התמורה תקבע כ-25 אחוז מהתמורה הכוללת רק אם סך התמורה הכוללת בפרויקט יהיה מעל 100 מיליון ש"ח. שואל מה ההבדל מבחינה חשבונאית.
49. המשתתף החמישי מציין כי ייתכן שנדרש לבצע הנחות ולאמוד הסתברויות לכל תרחיש. מציין כי בקומבינציית תמורות, התמורה היא מובטחת, אך סכומה הוא משוער.
50. חבר הוועדה הרביעי בדעה כי בכל המקרים מדובר בתמורה מותנית וההבדל הוא ההסתברויות. מציין כי בכל המקרים הרוכש לקח על עצמו מחויבות ושוויה ההוגן צריך להוות חלק מעלות הקרקע. בדעה כי הטיפול צריך להיות זהה במלאי, ברכוש קבוע ובנכס בלתי מוחשי.
51. חבר הוועדה הנוסף מציין כי קיימות שתי סוגיות נפרדות – האחת היא אם יש להכיר בהתחייבות והשנייה היא מה הטיפול בשינויים במדידת ההתחייבות. מוסיף כי לגבי קומבינציית תמורות יש התייחסות בסעיף 58 לתקן חשבונאות מספר 43 שבו נקבע כי מדובר על התחייבות פיננסית.
52. המשתתף הנוסף מציין כי כל תמורה מותנית נובעת מחוזה וכי תקן חשבונאות מספר 22 קובע הוראות לעניין סילוק מותנה ודורש הכרה בהתחייבות אם קיימת מחויבות לסילוק במזומן. בדעה כי אין הבדל.
53. חבר הוועדה הרביעי מציין כי לאור הגדרת עלות שכוללת מזומן או שווי מזומן ששולם או ישולם, לא ברור מדוע בהשקעה בחברה כלולה לא מובא בחשבון השווי ההוגן של תמורה מותנית.
54. המשתתף מציין כי הגישה לפיה לא מוכרת תמורה מותנית ברכישת חברה כלולה נשענת על הגישה של IFRIC 21 לפיה האירוע מהעבר שיוצר את המחויבות טרם התרחש, והאירוע

מהעבר הוא ההכנסות או הרווחים שיהיו בעתיד. שואל את המשתתף הרביעי אם מדובר בחשבונאות נכונה לא להכיר בהתחייבות.

55. המשתתף הרביעי מציין כי כאשר חברה רוכשת נכס אשר שולם עליו סכום מסוים וסכום נוסף ישולם בהתקיים תנאי (כלומר או שיבוצע תשלום או שלא יבוצע כלל) במועד סמוך, קיים הגיון לתקן את עלות הרכישה בעת התשלום הנוסף. מציין כי עמדה זו דומה לעמדות לגבי תמורה מותנית ברכישת חברה כלולה. מציין כי מקרים שבהם מוכרת התחייבות במועד הרכישה ולאחר מכן ההתחייבות מבוטלת כנגד רווח או הפסד יוצרים אף הם עיוות. חבר הוועדה הנוסף מציין כי מדובר על דיון בסוגיה השנייה ולא בסוגיה הראשונה.

56. חבר הוועדה הנוסף מציין כי דוגמה נוספת נפוצה היא תמלוגים על רשיונות או על נכס בלתי מוחשי והפרקטיקה הנהוגה אינה להכיר בנכס כנגד התחייבות במועד ההתקשרות בחוזה. מסכים שייתכן שהיה נאות יותר להכיר בהתחייבות במועד ההתקשרות בכל המקרים, אך יש לבחון את אופן זקיפת השינויים בהתחייבות לרווח או הפסד. חבר הוועדה הרביעי מסכים עם ההבחנה שבוצעה על ידי חבר הוועדה הנוסף ומציין כי ייתכן שיש לקבוע כי השינויים בהתחייבות יזקפו לעלות הנכס, אך בדעה כי יש להכיר בנכס ובהתחייבות במועד ההתקשרות. המשתתף הרביעי מסכים עם ההבחנה שבוצעה על ידי חבר הוועדה הנוסף ומסכים גם עם עמדת חבר הוועדה הרביעי. מוסיף כי הכרה בהתחייבות במקרים אלה אף ראויה יותר מהכרה בהתחייבות בגין חכירה.

57. המשתתף החמישי מציין כי בקומבינציית תמורות היו מצבים שנחתם הסכם ולאחר מכן מחירי הדירות עלו משמעותית. בדעה כי אם כל שערך ההתחייבות היה נזקף לרווח או הפסד, היה נוצר עיוות ולכן הטיפול החשבונאי שננקט היה לזקוף את השינוי בהתחייבות כתוצאה מהריבית לרווח או הפסד, אך את השינוי בהתחייבות כתוצאה מעליית מחירי הדירות לזקוף לעלות הנכס, מאחר שעלות הקרקע היא פונקציה של מחירי הדירות.

58. המשתתף הנוסף מציין כי מדובר בטיפול דומה ל-IFRIC 1.

59. המשתתף החמישי מציין כי המשתתף פרסם מאמר בעיתונות בנושא בעבר והציג שלוש חלופות מאחר שעד לאותו מועד הגישה הרווחת היתה לזקוף את כל השינויים בהתחייבות לרווח או הפסד.

60. המשתתף מסכים כי קיימת הסכמה רחבה לגבי הכרה בהתחייבות במועד ההתקשרות.

61. המשתתף מציין כי דוגמה נוספת היא מניות בכורה צוברות 5% שהמנפיק רשאי לפדות במזומן בחלוף שנה, אך ככל שהמנפיק לא יבצע פדיון, שיעור צבירת הדיבידנד יעלה ל-25%. מציין כי הפגיעה היא במישור בעלי המניות והדיבידנדים ולא במישור החברה עצמה ולכאורה במצב כזה הטיפול הוא כהון ולא כהתחייבות. מציין כי גם הטיפול החשבונאי במקרה זה אינו עולה בקנה אחד עם ההסתכלות הכלכלית במצגת לפי IAS 37.

62. המשתתף מסכם כי ההצעה לתיקון תקן חשבוונאות בינלאומי 37, גם אם אינה מושלמת, היא בכיוון הנכון, יוצרת קוהרנטיות עם תקנים אחרים ומקדמת את החשבוונאות עוד צעד קדימה. מוסיף כי בעקבות ההצעה לתיקון נדרש תיקון של תקנים אחרים לעניין תמורה מותנית כדי להתאים אותם לגישה של ההצעה לתיקון.
63. היו"ר מודה למשתתף על הכנת המצגת ועל הדיון. מקווה שההצעה לתיקון תתקבל למרות הלחצים הקיימים על ה-IASB.
64. חבר הוועדה הרביעי מודה למשתתף על מצגת טובה ועל התמקדות בסוגיות הנכונות. המשתתף הרביעי, חבר הוועדה האחר, חבר הוועדה וחבר ועדה חמישי מצטרפים לתודות.
65. היו"ר מאחל חג עצמאות שמח ונועל את הישיבה.