



פרוטוקול ישיבת הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

שהתקיימה ביום שלישי ה-12 במאי, 2020, בשעה 8:30

באמצעות אפליקציית זום.

(סופי)

שימוע ציבורי להצעה לתקן חשבונאות מספר 40, כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים

(להלן - ההצעה לתקן) (ההצעה לתקן צורפה לתיק הישיבה)

1. צדיק מציינת כי הוזמנו מספר אורחים לישיבה, אשר לחלקם יש הערות להצעה לתקן חשבונאות מספר 40. מציגה את גיל זהוראי – החשב של ויצו, מירי יוסקוביץ – סומך חייקין, ענבל מועלם – המחלקה המקצועית EY והמרכז הבינתחומי, אסף אליהו – מנג'ר ביקורת בסומך חייקין ועודד פנחס מקסלמן.
2. היו"ר מציין כי שמח שיש התעניינות בהצעה לתקן הן מצד מגיבים והן מצד לשכת רואי חשבון ונשיאת לשכת רואי החשבון וכי יש משתתפים בשימוע הציבורי. מוסיף כי התקבלו הערות ממירי יוסקוביץ ומגיל זהוראי וכי מסמך המרכז את הערותיהם וכן את תגובת צוות המוסד נשלח לוועדה המקצועית אתמול. מבקש מיוסקוביץ להציג את ההערה הראשונה.
3. יוסקוביץ (שותפת ביקורת ומרכזת את תחום המלכ"רים בסומך חייקין) מבקשת להודות על ההזדמנות להשתתף בשימוע הציבורי ולהציג את הערותיה. מבקשת להודות לצדיק על העבודה היסודית בהכנת ההצעה לתקן.

סעיף 25

4. יוסקוביץ מציינת כי סעיף 25 להצעה לתקן דורש סיווג של ההוצאות בדוח על הפעילויות לפי מהות ההוצאה או לפי מאפיין הפעילות, לפי השיטה שמספקת מידע מהימן שהוא יותר רלוונטי. מוסיפה כי הסעיף דורש גילוי בביאורים לסיווג לפי מהות ההוצאה כאשר המלכ"ר בחר להציג בדוח על הפעילויות סיווג לפי מאפיין הפעילות. מציינת כי אם מלכ"ר בחר להציג בדוח על הפעילויות סיווג לפי מהות ההוצאה, אין דרישה לגילוי בביאורים לסיווג לפי מאפיין פעילות (הוצאות הנהלה וכלליות, הוצאות גיוס תרומות, עלות הפעילויות וכו'). בדעה כי קיימת חשיבות רבה לגילוי זה במלכ"רים ומציעה להוסיף דרישת גילוי כאמור. מציינת כי במלכ"רים קיימת חשיבות להציג סיווג לפי מאפיין הפעילות שכן התורמים מעוניינים במידע לגבי הוצאות התקורה של המלכ"ר על מנת לאמוד את יעילות המלכ"ר ועל מנת לזהות את העלויות ששימשו לפעילות השוטפת בנפרד מהוצאות התקורה. מוסיפה כי מדד זה חשוב גם לרשם העמותות, למס הכנסה (סעיף 46) ולמשרדי הממשלה (נוהל תמיכות). מציינת כי קיים הבדל בין הגדרת הוצאות הנהלה וכלליות לצרכי חשבונאות לבין הגדרת הוצאות הנהלה וכלליות לצרכי הוראות החשב הכללי, אך עדיין קיימת חשיבות למתן גילוי זה במסגרת הדוחות הכספיים.

5. משתתף¹ מסכים שיש להוסיף את דרישת גילוי זו. משתתף אחר מסכים.
6. היו"ר מסכים ומציע להוסיף את דרישת הגילוי.
7. צדיק מסכימה ומציינת כי המשמעות היא שמלכ"רים יידרשו להציג ולתת גילוי לסיווג ההוצאות הן לפי מהות ההוצאה והן לפי מאפיין הפעילות.
8. **היו"ר מסכם כי הוחלט לתקן את סעיף 25 לסיווג ההוצאות הן לפי מהות ההוצאה והן לפי מאפיין הפעילות.**
9. יוסקוביץ מציינת כי ניתן להוסיף דוגמה בתקן לאופן ההצגה וכי תשלח לצדיק דוגמה מהתקן האמריקאי.
- סעיף 27
10. יוסקוביץ מציינת כי בהתאם לסעיף, רווח או הפסד ממימוש נכסים קבועים והשקעות בישויות מוחזקות יוצג כהכנסות אחרות במסגרת מחזור הפעילויות. מוסיפה כי בעבר הוצגו רווחים או הפסדים אלה בסעיף פריטים מיוחדים בחלק התחתון של דוח על הפעילויות. בדעה כי הצגה זו יוצרת קושי בהבחנה בין הפעילות השוטפת של המלכ"ר לבין פריטים חד פעמיים. מציעה שתהיה הצגה ברורה של העודף או הגירעון מפעילות.
11. היו"ר בדעה כי אין במלכ"ר ייחודיות המצדיקה הצגה שונה של הכנסות אחרות בדוח על הפעילויות לעומת חברה פרטית.
12. משתתף מסכים שאין הצדקה להצגה שונה של הכנסות אחרות במלכ"ר. מוסיף כי ההבחנה בין הכנסות שהן הכנסות שוטפות לבין הכנסות חד פעמיות/לא רגילות היא קשה בייחוד במלכ"רים.
13. משתתף אחר מציין כי הכנסות והוצאות אחרות מוצגות בנפרד. יוסקוביץ מציינת כי הכנסות אחרות מוצגות לפני עלות הפעילויות. מוסיפה כי ניתן להסביר את העודף או הגירעון מפעילות, אך היה עדיף שעודף או גירעון זה היו בולטים על גבי דוח על הפעילויות. מבינה את הטענות שהועלו.
14. המשתתף האחר מציין כי בהתאם לתקן הדיווח הכספי הבינלאומי החדש שמוצע לעניין הצגת דוחות כספיים תהיה הצגה של רווח או הפסד תפעולי. מוסיף כי התקן המוצע אינו חל על מלכ"רים, אך ישפיע על תקן חשבונאות מספר 34. מציין כי בהתאם לתקן המוצע ניתן להציג נתוני Non-GAAP. מסכים עם היו"ר שאין לשנות את ההצגה בהתאם להצעה לתקן.

¹ ההתייחסות היא למשתתף, למשתתפת, למוזמן או למוזמנת

15. היו"ר מסכם כי סעיף 27 יישאר ללא שינוי.

16. זהוראי מסכים עם יוסקוביץ שרווח או הפסד ממימוש נכס שהוצג בעלות סמלית צריך להיות מוצג בנפרד על מנת שיהיה ברור שזה לא חלק מהפעילות התפעולית השוטפת.

סעיף 30 - נכס שתמורתו הוגבלה

17. זהוראי מציין שכאשר התקבל נכס כתרומה, ההצעה לתקן קובעת שלאורך חיי הנכס יוכרו הכנסות ובמקביל יוכרו הוצאות פחת. מוסיף כי בשונה מכך לגבי נכס שתמורתו הוגבלה אין כלל הכרה בהכנסות (כל התרומה נותרת בנכסים נטו מוגבלים). מציין כי כאשר התקבל מזומן לרכישת נכס שתמורתו הוגבלה בדוח על השינויים בנכסים נטו לא ניתן ביטוי לרכישת הנכס, אלא רק בדוח על המצב הכספי (גידול ברכוש קבוע לעומת קיטון במזומן).

18. היו"ר מציין כי הטיפול החשבונאי תואם את מהות התרומה, מאחר שהתרומה ממשיכה להיות מוגבלת.

19. זהוראי מציין כי הוצאות הפחת של הנכס משפיעות על דוח על הפעילויות ואין כנגדן הכנסות בגין התרומה של הנכס.

20. יוסקוביץ מציינת כי גם נכסים בני פחת שתמורתם הוגבלה מופחתים והוצאות הפחת נזקפות לדוח על הפעילויות ובמקביל בדוח על השינויים בנכסים נטו מבוצעת העברה בגובה הוצאות הפחת בין נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה לבין נכסים נטו לא מוגבלים לשימוש לפעילויות. בדעה כי יש להכיר בחלק של התרומה בגובה הוצאות הפחת כשחרור מהגבלה בדוח על הפעילויות ולא רק כהעברה בדוח על השינויים בנכסים נטו.

21. צדיק מציינת כי תקן חשבונאות מספר 40 מאמץ את התקינה האמריקאית לעניין הכרה בהכנסות בכלל ולעניין הכרה בהכנסות מתרומות של נכסים בפרט ולכן יש לבחון את ההוראות בנושא נכס שתמורתו הוגבלה בתקינה האמריקאית. מציעה לא לסטות מהתקינה האמריקאית.

22. היו"ר שואל אם ניתן לסטות מהתקינה האמריקאית בנושא זה.

23. צדיק מציינת כי יש לבחון אם יהיה זה נאות לפרוס את ההכרה בתרומות על פני אורך חיי הנכס. מוסיפה כי בהתאם לתקן חשבונאות מספר 40 ולתקינה האמריקאית, נכס שהתקבל כתרומה כאשר התורם לא הגדיר את תקופת השימוש הנדרשת מהמלכ"ר מוכר כהכנסה מתרומה באופן מיידי.

24. משתתף בדעה כי תקן חשבונאות מספר 40 מבוסס על התקינה האמריקאית ואין לסטות ממנה. משתתף אחר מסכים עם צדיק והמשתתף שאין לסטות מהתקינה האמריקאית

שעליה מבוססות כל ההוראות של הכרה בהכנסות. מציין כי סטייה מהתקינה האמריקאית עשויה ליצור סתירות בתקן עצמו.

25. חבר ועדה² מציין כי גם בתרומה של נכס שתמורתו לא הוגבלה אין הקבלה בין הוצאות הפחת לבין ההכרה בהכנסה מהתרומה (ההכנסה מוכרת מיידית אם אין תקופת שימוש שהוגדרה על ידי התורם).

26. **היו"ר מסכם כי לא תהיה סטייה מהתקינה האמריקאית בנושא הכרה בהכנסות מתרומות של נכסים (או מזומנים לרכישת נכסים).**

27. יוסקוביץ מציעה לבצע את הבדיקה בתקינה האמריקאית ולשוחח עם צדיק בנושא.

28. זהוראי שואל אם בתרומה של מזומנים לרכישת נכס שתמורתו הוגבלה אין לתת ביטוי לרכישת הנכס. יוסקוביץ משיבה שגם כיום לא ניתן לכך ביטוי בדוח על השינויים בנכסים נטו. צדיק מסכימה עם יוסקוביץ ומציינת כי לרכישה ניתן ביטוי במסגרת הרכוש הקבוע.

סעיף 34 - דוח תזרים מזומנים

29. יוסקוביץ מציינת כי כיום תזרים מזומנים מתרומה שקיימת לגביה הגבלה נזקף לפעילות מימון ותזרים מזומנים שלילי לביצוע הפעילות מאותה תרומה מסווג לפעילות שוטפת. בדעה כי נוצר עיוות שכן סיווג זה גורם לתזרים שלילי מפעילות. טוענת כי יש לסווג את תזרים המזומנים מתרומה שקיימת לגביה הגבלה לפעילות השוטפת, שכן זו המהות של המלכ"ר – לגייס מימון עבור הפעילות השוטפת שלו. בדעה כי רק תזרים מזומנים מתרומות לרכישת נכסים ותזרים מזומנים לקרן צמיחה (לא ישמש לפעילות שוטפת) יש לסווג כתזרים מזומנים מפעילות מימון. בדעה כי כך נהוג גם בתקינה האמריקאית. מציעה לשלוח לצדיק את הסעיף הספציפי מתוך התקינה האמריקאית המתייחס לנושא.

30. היו"ר מסכים בתנאי שאינו נוגד את התקינה האמריקאית.

31. **היו"ר מסכם שצדיק ומשתתף יבדקו את הנושא עם יוסקוביץ ואם אכן תואם את התקינה האמריקאית התקן יתוקן בהתאם להצעת יוסקוביץ.**

סעיף 70 - תרומת מזומן להקמת רכוש קבוע

32. זהוראי מציין כי מדובר על שינוי מהפרקטיקה כיום. מוסיף כי קיימת גם דוגמה בתקן להמחשת הטיפול. מציין כי אם התקבלה תרומת מזומן להקמת רכוש קבוע ותקופת ההקמה היא כשנתיים, בשנה הראשונה לא יינתן ביטוי בדוח על השינויים בנכסים נטו לפעילות ההקמה שבוצעה. מוסיף כי בתום השנה השנייה, בעת השלמת ההקמה, יינתן ביטוי בדוח על השינויים בנכסים נטו וכן תוכר ההכנסה מהתרומה.

² ההתייחסות היא לחבר ועדה או לחברת ועדה

33. היו"ר מציין כי התקיימו דיונים ארוכים בנושא בוועדה המקצועית והוחלט לאמץ את התקינה האמריקאית, לפיה ההכנסה מהתרומה תוכר בדוח על הפעילויות כאשר הנכס מוכן לשימוש. בדעה כי אין הצדקה לסטייה מהתקינה האמריקאית. מציין כי בשנה הראשונה פעילות ההקמה מקבלת ביטוי בגידול ברכוש הקבוע.

סעיף 74 – עסקאות סוכנות

34. יוסקוביץ מציינת כי בהתאם לתקן כאשר מלכ"ר משמש כסוכן או מתווך ההכנסה מוצגת בנטו. מוסיפה כי קיימים מלכ"רים רבים שליבת הפעילות שלהם היא גיוס תרומות עבור צד שלישי. מציינת כי דוח על הפעילויות ישקף למעשה הכנסות המכסות את הוצאות התקורה מבלי לשקף את היקף הפעילות והיקף התרומות שגויסו.

35. היו"ר שואל מדוע מלכ"ר שונה מסוכן אחר שאינו מלכ"ר המציג את הכנסותיו בנטו. יוסקוביץ משיבה כי במלכ"רים יש חשיבות גם למטרה הציבורית ויש חשיבות לגובה עלויות התקורה ביחס למחזור הפעילות הכולל. בדעה כי יש להבחין בין מלכ"ר המשמש כמתווך מסיבות שונות לבין מלכ"ר שיש לו מערך גיוס ובקרה, מנהל את הקמפיין, מנהל את שלבי הגיוס, את מטרות הגיוס והקשר עם התורמים. היו"ר בדעה כי יש לבחון אם במקרים אלה המלכ"ר משמש כסוכן או כספק עיקרי. בדעה כי אין הבדל בין עסק לבין מלכ"ר לעניין ההצגה של הביצועים.

36. חבר ועדה מציין כי שוחח עם יוסקוביץ לפני הישיבה והבעיה ברורה ואכן אין ייחודיות למלכ"ר מבחינת הקביעה אם מדובר בסוכן. מציין כי ברור שאם המלכ"ר מהווה סוכן, אז התרומות שגויסו אינן חלק ממחזור ההכנסות שלו. בדעה כי בתקינה האמריקאית קיימים פרסומים (בין היתר, EITF 99-19) לפיהם בעסקים מסוימים שיש להם מחזור פעילות משמעותי, אך המחזור אינו מקיים את הגדרת הכנסות מאחר שהעסקים הם סוכנים קיימת משמעות להצגת המחזורים ולפי התקינה האמריקאית יש אפשרות להציג את הסכומים בדוח רווח או הפסד מבלי להתייחס לסכומים אלה כהכנסות. מציין כי לגבי מלכ"רים ניתן לקבוע שניתן להציג בדוח על הפעילויות "סכומים שגויסו עבור אחרים" בניכוי "סכומים שהועברו לאחרים".

37. היו"ר מציין כי ניתן להציג בנספח או בביאור. חבר הוועדה משיב כי לפי התקינה האמריקאית המתייחסת לישויות עסקיות ניתן להציג את סך התקבולים בניכוי הסכומים שהועברו לאחרים על גבי דוח רווח והפסד. מציין כי בפרקטיקה גם בחברות ציבוריות מסוגים מסוימים קיימת הצגה כזו, תוך התייחסות לסכומים כתקבולים אך לא כהכנסות.

38. היו"ר מציע שלא לשנות את תקן חשבונאות מספר 40. מציע כי מלכ"ר שקיימת לגביו חשיבות להצגת היקף הפעילות יציג סכומים שגויסו עבור אחרים בניכוי סכומים שהועברו לאחרים על גבי דוח על הפעילויות.

39. משתתף מציין כי בתקן חשבונאות מספר 40 קיימת אפשרות להציג בביאורים לדוחות הכספיים את הסכומים ברוטו. מסכימה עם היו"ר שאין צורך בהתייחסות בתקן להצגה ברוטו על גבי דוח על הפעילויות.

40. היו"ר מסכם כי תקן חשבונאות מספר 40 לא ישונה לעניין עסקאות סוכנות.

41. יוסקוביץ מבקשת לבדוק את התקינה האמריקאית בנושא. היו"ר מסכים.

דוגמה 14 וסעיף 61

42. זהוראי מציין כי בדוגמה 14 התקבל מענק המוגבל בחסם, אשר מוצג בשנה הראשונה במסגרת ההתחייבויות. מוסיף כי בשנה הראשונה לא ניתן להכיר בהכנסה מתרומה עקב החסם ורק בשנה השנייה החסם מוסר וניתן להכיר בהכנסה. שואל אם בתום שנתיים ניתן להכיר ישירות בהכנסה מהתרומה בדוח על הפעילויות או שבתום השנתיים יש להכיר בתרומה ישירות לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה ואז בעקבות שחרור ההגבלה להכיר בהכנסה בדוח על הפעילויות כ"סכומים ששחררו מהגבלות"? מוסיף כי סעיף 61 קובע "אם הגבלות שהוטלו על ידי תורמים, קוימו באותה תקופת דיווח שבה התקבלה התרומה, המלכ"ר רשאי להכיר בתרומות כהכנסות בתנאי שהמלכ"ר מיישם מדיניות זו באופן עקבי מתקופה לתקופה ונותן גילוי למדיניות החשבונאית שלו."

43. צדיק משיבה כי המקרה המתואר מקיים את התנאי של סעיף 61 שכן לא ניתן להכיר בתרומה בשנה הראשונה. מוסיפה כי בהתאם לתקן בשנה השנייה שבה מוסר החסם יש לכאורה להכיר בתרומה כזקיפה ישירות לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה ומאחר שגם ההגבלה מוסרת (הושלמה ההרחבה בהתאם לתנאים) יש לבצע שחרור של התרומה לדוח על הפעילויות. בדעה כי לפיכך סעיף 61 חל וניתן לזקוף ישירות לדוח על הפעילויות כהכנסה מתרומה, אם מדיניות חשבונאית זו אומצה על ידי המלכ"ר. מדגישה כי סעיף 61 חל כאשר עיתוי ההכרה בהכנסה מתרומה שקיימת לגביה הגבלה זהה לעיתוי השחרור מההגבלה.

44. יוסקוביץ מדגישה כי הנכס צריך להיות מוכן לשימוש, שכן זהו העיתוי שבו ההגבלה מוסרת לגבי נכסים קבועים.

45. היו"ר מסכם כי יש שני נושאים לגביהם תבוצע בדיקה של התקינה האמריקאית. מציע שנושאים אלה יבדקו על ידי צדיק, יוסקוביץ ומשתתף וכי תקן חשבונאות מספר 40 יותאם לתקינה האמריקאית. מציע לאשר את תקן חשבונאות מספר 40, בכפוף להחלטות שיתקבלו בנושאים אלה.

46. היו"ר, חבר ועדה, חבר ועדה אחר, חבר ועדה נוסף, חבר ועדה רביעי וחבר ועדה חמישי מאשרים את תקן חשבונאות מספר 40, דיווח כספי וכללי חשבונאות על ידי מלכ"רים.

47. היו"ר מודה למגיבים שהשתתפו בשימוע הציבורי.

אישור תקן חשבוונאות מספר 41, גילויים בהקשר לצד קשור

48. היו"ר מצייין כי תמה תקופת הערות הציבור לגבי ההצעה לתקן חשבוונאות מספר 41. מוסיף כי לא התקבלו הערות ולא היה רישום לשימוע הציבורי. מבקש לאשר את תקן חשבוונאות מספר 41.

49. היו"ר, חבר ועדה, חבר ועדה אחר, חבר ועדה נוסף, חבר ועדה רביעי וחבר ועדה חמישי מאשרים את תקן חשבוונאות מספר 41, גילויים בהקשר לצד קשור.

50. היו"ר נועל את הישיבה.