



פרוטוקול ישיבת הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

שהתקיימה ביום שלישי ה-16 ביוני, 2020, בשעה 9:00

באמצעות אפליקציית זום.

סופי

גיבוש תקן חשבונאות בעניין מענקי ממשלה

1. היו"ר מציין כי מעוניין לשמוע את עמדת הנוכחים לגבי האפשרות לאמץ את תקן חשבונאות בינלאומי 20 לגבי סיוע ממשלתי ומענקים ממשלתיים. צדיק מציינת כי התחולה של ג"ד 35 היא מצומצמת ומתייחסת רק למענק השקעות. היו"ר מציע לעדכן את ג"ד 35 ולהחיל את התקן החדש על כל סוגי המענקים. מוסיף כי המטרה היא להתאים את תקן החשבונאות החדש לתקן חשבונאות בינלאומי 20, בהתאם למטרה הכללית לקרב את התקינה הישראלית לתקינה הבינלאומית, במידת האפשר.
2. חבר ועדה¹ מציע לאמץ את IAS 20, אך ללא החלופה של הצגה כהכנסה נדחית. היו"ר מציין כי חבר הוועדה התנגד גם בעבר לחלופה זו וניתן לקיים דיון על החלופה הזו ב-IAS 20 במסגרת הדיון בהצעה לתקן. חבר הוועדה מוסיף כי יתרת הזכות של ההכנסה הנדחית אינה מקיימת את הגדרת התחייבות במסגרת המושגית בתקינה הישראלית ובתקינה הבינלאומית.
3. משתתף² מציין כי לפני מספר שנים, חבר ועדה אחר העלה את הנושא, הנושא נדון והוחלט לא לקדם את ההצעה לתקן בנושא מענקי ממשלה. שואל מדוע הוחלט בזמנו לא לקדם את אימוץ התקן הבינלאומי. היו"ר משיב כי בזמנו הנושא הועלה על ידי חברות ישראליות שרצו להתאים את המדיניות החשבונאית לחברות בחו"ל שהציגו בהתאם לתקינה הבינלאומית את המענקים כיתרת זכות (הכנסה נדחית). מוסיף כי חבר הוועדה התנגד להצגה זו.
4. משתתף אחר מציין כי נושא נוסף שנדון בעבר הוא ש-IAS 20 מתייחס גם להלוואות מהמדינה בריבית מופחתת, הלוואות הניתנות למחילה והלוואות בערבות מדינה, נושאים שהם רלוונטיים במיוחד כיום לאור משבר הקורונה. מציין כי נושאים אלה קשורים ל-9 IFRS, מכשירים פיננסיים, כאשר בישראל אין תקן בנושא מדידת מכשירים פיננסיים. מוסיף כי אם יאומץ IAS 20, יעלו תהיות מדוע המוסד לתקינה בוחר לטפל דווקא בהלוואות אלה ולא במכשירים פיננסיים בכלל. מציין כי ממילא בהתאם למסגרת המושגית שבתקינה הישראלית ובהתאם למידרג החשבונאי הטיפול החשבונאי במענקים שאינם בתחולת ג"ד 35

¹ ההתייחסות היא לחבר ועדה או לחברת ועדה

² ההתייחסות היא למשתתף או למשתתפת

אמור להיות בהתאם ל-20 IAS. מוסיף כי מדובר בשינוי משמעותי לפרקטיקה המקובלת כיום בישראל לטיפול בהלוואות אלה.

5. היו"ר מציין כי קיימת מגמה לצמצם את השימוש בפרקטיקה מקובלת על ידי קביעת תקנים בנושאים שאין כיום תקנים ואחד הנושאים הוא מכשירים פיננסיים (בתקינה הישראלית יש כיום רק התייחסות להשקעות בניירות ערך סחירים). מוסיף כי השאלה היא אם להקדים את הטיפול במענקי ממשלה לתקן כולל בנושא מכשירים פיננסיים.

6. חבר הוועדה האחר מציין כי גם לעניין מענקי מדען מדובר בשינוי משמעותי מהפרקטיקה המקובלת בישראל. מוסיף כי מרבית החברות בישראל ישמו את הפרקטיקה האמריקאית לפיה המענק הוכר כניכוי מהוצאות מו"פ. מציין כי יידרשו הערכות שווי של ההתחייבות (סכומי המכירות הצפויים וכתוצאה מכך סכומי התמלוגים וכן עיתוי המכירות הצפוי לצורך ההיוון) לצורך הכרה בהתחייבות במועד אישור המענק. מוסיף כי חברות טכנולוגיה רבות מיישמות את ה-US GAAP. מציין כי ג"ד 35 זהה לתקן הבינלאומי לגבי מענקי השקעות, מלבד העובדה שאין חלופה של הצגה כיתרת זכות. מסכים עם חבר הוועדה שחלופה זו אינה ראויה. מוסיף כי קיימת גם מגמה לצמצם את מספר החלופות בתקנים. מציע לקיים דיון לפני הכנת הצעה לתקן.

7. חבר ועדה נוסף מציין כי חבר הוועדה האחר שואל למעשה אם קיים צורך בפרסום תקן חשבונאות בנושא מענקי ממשלה שכן ג"ד 35 נותן פתרון טוב למענקי השקעה.

8. חבר הוועדה האחר מציין כי הפתרון בג"ד 35 הוא טוב ותואם את החלופה המועדפת ב-20 IAS. מוסיף כי אימוץ של 20 IAS יכביד על החברות הפרטיות בשל הצורך למדוד את ההתחייבות בגין מענקי מדען.

9. היו"ר שואל מה ההבדל בטיפול החשבונאי בין התקינה הבינלאומית לבין התקינה האמריקאית. חבר הוועדה האחר משיב כי בהתאם לתקינה הבינלאומית יש לאמוד במועד קבלת המענק את סכומי המכירות ועיתויים לצורך אמידת התמלוגים שישולמו ועיתוי תשלומם על מנת למדוד את ההתחייבות. מוסיף כי חברות המיישמות את התקינה הבינלאומית נעזרות במעריכי שווי כדי לאמוד התחייבות זו. המשתתף מוסיף כי יש גם לעדכן את ההתחייבות בכל תקופת דיווח.

10. חבר ועדה רביעי שואל מהו הטיפול החשבונאי לפי התקינה האמריקאית. חבר הוועדה האחר משיב כי מענקים שהתקבלו מהמדינה (לא מצד שלישי) (המענקים שמקבלות חברות הי-טק) מוכרים כקישון בהוצאות מחקר ופיתוח בעת קבלתם ולא נדרשת אמידה. מוסיף כי נדרש גילוי לגבי סכום המענק שהתקבל ולגבי התמלוגים שהישות נדרשת לשלם ללא לוח זמנים.

11. חבר הוועדה מציין כי מדובר בבעיה פרקטית שניתן לדון בה ולהכריע לגביה בעת הדיון בהצעה לתקן.
12. משתתף נוסף שואל אם קיימות בעיות ביישום ג"ד 35 המצדיקות אימוץ תקן חשבונאות בנושא מענקי ממשלה. היו"ר מציין כי הצורך עלה בעקפיין מהצעה לתקן חשבונאות 42 בנושא חקלאות. מוסיף כי ג"ד 35 חל רק על מענקי השקעה. בדעה כי ראוי שיהיה תקן חשבונאות שיחול על סוגים נוספים של מענקי ממשלה שקיימים בישראל וניתן יהיה לדון בבעיות הפרקטיות העולות מתקן חשבונאות בינלאומי 20 בעת הדיון בהצעה לתקן.
13. המשתתף הנוסף בדעה כי אין צורך בתקן חשבונאות למענקי ממשלה. מציין כי בפרקטיקה החברות מיישמות את כללי החשבונאות המקובלים בארה"ב למענקי מדען וגם להוצאות מחקר ופיתוח. היו"ר מציין כי ניתן לאמץ את כללי החשבונאות המקובלים בארה"ב במסגרת תקן החשבונאות. מציין כי לעניין מלכ"רים אומצה התקינה האמריקאית. מוסיף כי נכון לצמצם את הפרקטיקה המקובלת המיושמת על ידי החברות הפרטיות.
14. חבר הוועדה האחר מציין כי מדובר בפרשנות של ההוראה של ה-SEC לגבי מענקי מדען ולא בתקינה אמריקאית. מוסיף כי בהתאם להוראה זו במידה ובעת קבלת המענק או לאחר קבלתו צפוי תשלום תמלוגים, יש להכיר במענק כהתחייבות ואם לא צפוי – יש להכיר במענק כהקטנת הוצאות. מציין כי בפרקטיקה במרבית המקרים המענק מוכר כקיטון בהוצאות מו"פ ורק בחברות מאוד גדולות או כאשר המענק הוא למעשה הלוואה מוכרת התחייבות בעת קבלת המענק. מוסיף כי חברות המיישמות תקינה ישראלית ומהוונות את הוצאות המו"פ מכירות במענק כניכוי מהנכס הבלתי מוחשי. המשתתף מציין כי חברות אלה למעשה מהוונות את הוצאות המו"פ נטו (בניכוי המענק).
15. חבר ועדה חמישי מציין כי בניגוד לנושא של מלכ"רים, אין המדובר בתקינה אמריקאית, אלא בהוראה ישנה של ה-SEC שעדיין בתוקף, המתייחסת באופן ספציפי למענקי מדען בישראל. מציין שהוראה זו מיושמת בפרקטיקה בדרכים שונות. היו"ר מציין כי אין תקן חשבונאות שחל על מענקי מדען וקיימת חשיבות לקבוע תקן כזה עם דרישות לטיפול חשבונאי, אשר יבטל את האפשרות ליישם פרקטיקה מקובלת.
16. משתתף רביעי מציין כי ג"ד 35 הוא אמנם תקן טוב ששימש במשך שנים רבות, אך הוא מיושן, כולל בסה"כ 4 סעיפים שאינם ברורים במלואם ותחולתו מצומצמת. חבר הוועדה מציין כי תקן חשבונאות בינלאומי 20 ישן יותר. המשתתף הרביעי מציין כי IAS 20 עודכן מספר פעמים. בדעה כי נכון יהיה לכלול בתקינה הישראלית תקן חשבונאות בנושא מענקי ממשלה שיהיה תקן בעל תחולה רחבה, שיכלול הוראות להכרה, למדידה ולגילוי. מוסיף כי בעת הדיון בהצעה לתקן, ניתן יהיה לדון בסוגיות של הלוואה ניתנת למחילה ומענקי מדען. מוסיפה כי גם ב-US GAAP יש אמירות שבהעדר תקן חשבונאות בנושא מענקי ממשלה יש

להקיש לגבי הטיפול החשבונאי מ-20 IAS. בדעה שיש לאמץ תקן חשבונאות בנושא מענקי ממשלה.

17. חבר הוועדה האחר מציין כי בעת החלטה לאמץ תקן חשבונאות יש לבחון אם קיימות בעיות יישום או שהמשתמשים בדוחות הכספיים הצביעו על קשיים בהבנת הדוחות הכספיים או על עסקאות שאינן משתקפות באופן נאות. מציין כי אינו מתנגד לאימוץ תקן חשבונאות, אך נראה כי אין קשיים בנושא מענקי ממשלה. היו"ר משיב כי המטרה היא ליצור תקינה חשבונאית בכל הנושאים ולצמצם את הפערים בין התקינה הישראלית לתקינה הבינלאומית. בדעה כי אימוץ של התקנים עד היום לא נבע מבעיות יישום או מקשיים אחרים. מוסיף כי עד היום הוועדה המקצועית אימצה את התקנים הבינלאומיים, תוך התאמתם לסביבה הכלכלית בישראל, מאחר שהם היו עדכניים יותר ורחבים יותר.

18. חבר הוועדה הרביעי מסכים עם המשתתף הרביעי ועם היו"ר. מציין כי מדברי חבר הוועדה הנוסף וחבר הוועדה האחר עולה שהנושא מאוד רלוונטי לחברות רבות. מוסיף כי לאור המגמה הכללית של שיפור התקינה, יש לקיים לכל הפחות דיון בהצעה לתקן בנושא מענקי ממשלה. מציין כי ניתן לקבוע עמדה לאחר בחינת החלופות השונות והיתרונות והחסרונות של כל חלופה. מציין כי חברות ביו וחברות היטק המקבלות מענקים מסוגים אלה הן חברות שמטרתן להפוך לגלובליות ולכן דווקא בחברות כאלה קיימת חשיבות להתאמת התקינה.

19. היו"ר, חבר הוועדה, חבר הוועדה הרביעי, חבר הוועדה החמישי וחבר ועדה שישי תומכים בקידום הצעה לתקן בנושא מענקי ממשלה. חבר הוועדה האחר מסכים שג"ד 35 הוא מיושן וראוי להחליפו. מציע שלפני הכנת הצעה לתקן יתקיים דיון בשני נושאים: החלופה של הצגת המענק כהכנסה נדחית ומענקי מדען. המשתתף הנוסף מציין כי אינו מתנגד לעיגון הפרקטיקה המקובלת במסגרת תקן חשבונאות.

20. המשתתף מציין כי הנושא עלה לדיון לפני כשלוש שנים והוכנה כבר הצעה לתקן. בדעה כי ראוי לקיים קודם דיון בשני הנושאים.

21. חבר הוועדה הנוסף מצטרף לחבר הוועדה האחר ולמשתתף שיש לקיים דיון תחילה בנושאים העקרוניים.

22. היו"ר מציע להביא לישיבה הבאה את הנושאים העקרוניים לדיון ולאחר קבלת ההחלטות בנושאים אלה תוכן הצעה לתקן. חבר הוועדה האחר מסכים ומציע שכל אחד מהנוכחים יגבש עמדתו לקראת הישיבה הבאה. **מוסכם על הנוכחים.**

הצעה לתקן חשבונאות מספר 42 חקלאות (צורפה לתיק הישיבה)

23. צדיק מציינת כי בישיבה הקודמת לא הסתיים הדיון בסוגיה האחרונה במכתב התגובה של לשכת רואי חשבון בישראל (להלן – הלשכה) להצעה לתקן. מוסיפה כי במסגרת החומר

שנשלח לקראת הישיבה נכלל מסמך הכולל את תגובת הלשכה והסבר וכן שאלות לוועדה המקצועית. מוסיפה כי השאלה הראשונה היא אם יש להבחין בין מענק מותנה בגין נכס ביולוגי הנמדד בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה (שיזקף לרווח או הפסד) לבין מענק מותנה בגין נכס ביולוגי הנמדד בעלות (שיש לנכותו מעלות הנכס).

24. משתתף בדעה כי ככל הנראה חברות ישראליות בתחום החקלאות יבחרו בבסיס העלות. מציין כי מדובר במקרה נדיר ולא בטוח שיש לקבוע טיפול חשבונאי למענק מותנה המתקבל בגין נכס ביולוגי הנמדד בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה.

25. משתתף אחר מציין כי סעיפים 37-38 ב-IAS 41 מדגישים את הצורך בהבחנה בין נכס ביולוגי הנמדד בעלות לבין נכס ביולוגי הנמדד בשווי הוגן. מוסיף כי בתקינה הבינלאומית במודל העלות (הרלוונטי כאשר לא ניתן לאמוד את השווי ההוגן), קיימת הפניה לטיפול החשבונאי בהתאם ל-IAS 20, בעוד שבמודל השווי ההוגן הטיפול החשבונאי במענק מותנה הוא בהתאם ל-IAS 41. מציין כי הצעת הלשכה היא לא לסטות מהתקינה הבינלאומית.

26. חבר ועדה בדעה כי מאחר שבוצעה הבחנה לעניין מענק שאינו מותנה בגין נכס ביולוגי הנמדד בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה לבין נכס ביולוגי הנמדד בעלות, יש לבצע את אותה הבחנה לגבי מענק מותנה. המשתתף האחר מציין כי הבעיה אינה בהצגת המענקים, אלא בעיתוי ההכרה בהכנסה שכן מענק שאינו מותנה מוכר בעת קבלתו, אך לגבי מענק מותנה קיימת סוגיה של עיתוי ההכרה. מוסיף כי לגבי מענק מותנה השאלה היא אם ההכרה תהיה כאשר קיים ביטחון סביר שהתנאים יתקיימו או רק כאשר התנאים התקיימו בפועל.

27. היו"ר בדעה כי יש להבחין בין נכס ביולוגי הנמדד בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה לבין נכס ביולוגי הנמדד בעלות. **מוסכם על הנוכחים.**

28. היו"ר שואל את עמדת הנוכחים לגבי עיתוי ההכרה בהכנסה ממענק מותנה. צדיק מציינת כי במסמך שצורף לתיק הישיבה קיים הסבר מפורט בנושא. מציינת כי הלשכה העירה שב-IAS 41 קיימת סטייה מהעקרונות של IAS 20 לגבי מענק מותנה ולפיכך גם בתקינה הישראלית יש לסטות מהעקרונות של ג"ד 35 ולדרוש הכרה במענק רק כאשר כל התנאים מתקיימים.

29. היו"ר מציין כי לא ברור מדוע בחקלאות נדרשת עמידה בכל התנאים על מנת להכיר במענק לעומת תחומים אחרים. מציין כי לא ברור מדוע אם התקבל מענק עבור כך שישות לא תעסוק בתחום מסוים במהלך שנתיים, לא ניתן להכיר במחציתו בתום שנה שבה הישות לא עסקה באותו תחום.

30. צדיק מציינת כי בסוף הישיבה הקודמת המשתתף האחר התייחס לכך שקיים קשר להכרה בהכנסה ועל מנת למנוע הקדמה של הכרה בהכנסה, אין להכיר במענק עד לסוף התקופה של

שנתיים. המשתתף האחר מציין כי תיתכן פריסה של המענק אם המענק ניתן באופן יחסי, כלומר אם הישות לא תעסוק באותו תחום במשך שנה היא עדיין תקבל מחצית המענק, ניתן להכיר במחצית המענק בתום השנה הראשונה, אך אם המענק מותנה בהשלמה של שנתיים שבהם הישות לא תעסוק באותו תחום פעילות, המענק יוכר בתום התקופה של שנתיים. מציין כי בהתאם להצעה לתקן, אם קיים ביטחון סביר שהתנאים יתקיימו, כל המענק יוכר בתחילת התקופה של שנתיים. מוסיף כי נוצר עיוות שכן ההכרה במענק מתעלמת מההתניה שהיא על פני זמן.

31. היו"ר מציין כי ברוב המקרים מענק מסוג זה לא יתקבל בסכום אחד בתחילת התקופה, אלא גם המענק יתקבל על פני השנים. בדעה שתהיה הקבלה.

32. המשתתף האחר מציין כי אינו מכיר את כל תחומי החקלאות אבל בהתאם לדוגמאות שהובאו (לדוג' בגידול אורז), עיקר העלויות מצטבר בחלק הראשון של הגידול ומטרת המענק היא לשמר את הפעילות לאורך תקופה. מוסיף כי במקרים אלה ככל הנראה מרבית המענק יתקבל בתחילת התקופה.

33. חבר ועדה אחר מציין כי בדוגמאות שהובאו יש לפרוס את המענק ו-20 IAS כולל התייחסות למענקים הקשורים להוצאות ולדרך פריסתם. המשתתף האחר מציין כי בכל מקרה נדרש תיקון של ההצעה לתקן, אחרת ההכרה במענק תהיה מיידית. מוסיף כי בעת פרסום תקן בנושא חקלאות, לא יהיה עדיין תקן חשבונאות ישראלי המבוסס על IAS 20. חבר הוועדה האחר מציע לאמץ את סעיף 12 מ-IAS 20. המשתתף האחר מציע לאמץ את IAS 41.

34. חבר הוועדה מציע לאמץ את התקן הבינלאומי ולשמוע מאנשי חשבונאות בתחום אם קיימים סוגי מענקים שיישום הוראות התקינה הבינלאומית יביא לעיוותים לגביהם. משתתף נוסף מסכים.

35. חבר הוועדה האחר מציין כי אינו מכיר את כל סוגי המענקים ולכן אינו יודע אם לא יוצרו עיוותים כדוגמת העיוות שהציג היו"ר. מעדיף להיצמד לתקינה הבינלאומית.

36. חבר ועדה נוסף מציין כי אם עד כה בעת יישום התקינה הבינלאומית לא ידוע על בעיות בנושא מענקים בתחום החקלאות, מומלץ לאמץ את התקינה הבינלאומית. בדעה כי קיימת חשיבות לזכאות לקבלת המענק ופחות חשיבות להקבלה.

37. היו"ר מסכם כי ההצעה לתקן תתוקן כך שתבוצע הבחנה בין מענק מותנה המתייחס לנכס ביולוגי הנמדד בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה לבין מענק מותנה המתייחס לנכס ביולוגי הנמדד בעלות וכי התנאי להכרה במענק יהיה בהתאם לתקינה הבינלאומית לפיה נדרש שהתנאים יתקיימו. מוסכם על הנוכחים.

38. המשתתף מציע לשקול החזרת סעיף 36 מ-41 IAS.

מדידת תוצרת חקלאית

39. היו"ר מציין כי בישיבה הקודמת נדונה הערה של ארנון שחר ממשרד BDO לפיה תוצרת חקלאית צריכה להימדד באופן עקבי למדידה של הנכס הביולוגי ממנה היא נאספה. מוסיף כי בישיבה הקודמת הוחלט שלא לקבל את ההערה. מציין כי לאחר הישיבה צדיק מצאה במסגרת הבסיס למסקנות של 41 IAS סעיפים המתייחסים לסוגיה, שלפיהם הוועדה הבינלאומית בדעה כי נדרשת עקביות כזו וכי חוסר עקביות עשוי להוביל להכרה ברווח או הפסד בעת איסוף התוצרת החקלאית. מוסיף כי הסעיפים מהבסיס למסקנות צורפו לתיק הישיבה. היו"ר מציין כי השתכנע שיש לתקן את ההצעה לתקן, למרות שבדעה כי ממילא חברות לא היו בוחרות למדוד נכס ביולוגי ואת התוצרת החקלאית שנאספה ממנו לפי מודלים שונים.

40. היו"ר, חבר הוועדה, חבר הוועדה האחר, חבר הוועדה הנוסף, חבר ועדה רביעי, חבר ועדה חמישי וחבר ועדה שישי תומכים בתיקון ההצעה לתקן על מנת לדרוש עקביות במדידת תוצרת חקלאית בהתאם למודל המדידה של הנכס הביולוגי שממנו היא נאספה. משתתף רביעי והמשתתף הנוסף תומכים בתיקון המוצע.

41. היו"ר מבקש מחברי הוועדה לאשר את הצעה לתקן חשבונאות מספר 42, חקלאות, לפרסום לציבור, בכפוף לתיקונים שהוחלט עליהם בישיבה.

42. היו"ר, חבר הוועדה, חבר הוועדה האחר, חבר הוועדה הנוסף, חבר הוועדה הרביעי, חבר הוועדה החמישי וחבר הוועדה השישי מאשרים את הצעה לתקן חשבונאות מספר 42 חקלאות, בכפוף לתיקונים שהוחלט עליהם בישיבה.

הצעה לתיקון תקן חשבונאות מספר 35

43. היו"ר מציין כי בישיבה הקודמת נדונה הצעה לתיקון תקן חשבונאות מספר 35 על מנת להקל על חברות המעוניינות ליישם תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני ולאפשר להן ליישם את הוראות המעבר באותו תקן (אשר בדרך כלל כוללות הקלות ליישום לראשונה). מוסיף כי בהתאם לתקן חשבונאות מספר 35, נדרש יישום למפרע. מציין כי בישיבה הקודמת סוכם שיש לספק את ההקלה על מנת לעודד מעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים עדכניים ולצמצם את השימוש בפרקטיקה מקובלת וכי ההקלה תינתן בעת המעבר לתקן הדיווח הכספי הבינלאומי העדכני, גם אם אומץ לאחר מועד התחילה המחייב שלו.

44. היו"ר מבקש מצדיק להציג את שתי החלופות לניסוח ההקלה.

45. צדיק מציינת כי מבחינת הוראות המעבר בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים העדכניים (IFRS 9, IFRS 16) (וכו) עולה כי קיימות הפניות לתקנים בינלאומיים שונים שחלקם לא

אומץ בתקינה הישראלית לדוגמה הפניות ל IFRS 3, IFRS 9, IAS 28, IAS 39. מוסיפה כי לאור ההפניות קיימות שתי חלופות לניסוח ההקלה:

(א) בכל מקום שבו התקן הבינלאומי מאפשר יישום של מכאן ולהבא (או לא דורש הצגה למפרע), ניתן יהיה ליישם את התקן הבינלאומי בדרך של מכאן ולהבא, מבלי להתייחס להוראות המעבר הספציפיות באותו תקן.

(ב) יש ליישם את הוראות המעבר באותו תקן בינלאומי שאומץ, בשינויים המתחייבים בין התקינה הישראלית לבין התקינה הבינלאומית, מבלי לקבוע באופן מפורש לגבי כל אחת מההפניות הספציפיות.

מציינת כי החלופה הראשונה פשוטה יותר, אך המשמעות היא שהחברות לא יישמו את הוראות המעבר של התקנים. מוסיפה כי החלופה השנייה מאפשרת לישות שיקול דעת באופן היישום לגבי ההפניות הקיימות בהוראות המעבר.

46. משתתף מציין כי חלק מהוראות המעבר כוללות הקלות פרקטיות וקביעה כי התקן ייושם באופן של מכאן ולהבא למעשה מתעלמת מכל אותן הקלות פרקטיות ועשויה להקשות על החברות המיישמות את התקן.

47. היו"ר שואל אילו הקלות פרקטיות קיימות בהוראות המעבר. המשתתף מביא כדוגמה את ההקלה הפרקטית ב-IFRS 16 לפיה ישות אינה נדרשת לבחון מחדש אם חוזה הוא חכירה או אם הוא כולל חכירה במועד היישום לראשונה ובמקום זאת רשאית להסתמך על הבחינה שבוצעה בעבר בהתאם ל-IFRS 17. משתתף אחר מוסיף כי היו גם הקלות פרקטיות לגבי חוזים מכבידים. מציין כי ב-IFRS 15 ניתנה הקלה פרקטית שאין צורך להציג מחדש חוזים שהסתיימו.

48. חבר ועדה מציין כי מרבית התקנים הבינלאומיים החדשים (כגון IFRS 15, IFRS 16, IFRS 17) דורשים יישום רטרוספקטיבי תוך זקיפת ההשפעה המצטברת ישירות להון ואין כמעט תקנים בינלאומיים שדורשים יישום מכאן ולהבא. שואל את היו"ר אם בהתאם לחלופה הראשונה יישום באופן של מכאן ולהבא יתאפשר גם אם התקן הבינלאומי דורש יישום רטרוספקטיבי תוך זקיפת ההשפעה המצטברת ישירות להון.

49. חבר ועדה אחר מציין כי ניתן לאפשר יישום של התקנים הבינלאומיים המעודכנים בדרך של מכאן ולהבא תוך יישום הוראות המעבר באותם תקנים. צדיק מציינת כי תיווצר סתירה בכל התקנים הבינלאומיים המעודכנים שאינם מאפשרים יישום בדרך של מכאן ולהבא. חבר הוועדה האחר מסכים.

50. משתתף נוסף מציע לאפשר יישום של הוראות המעבר באותם תקנים בינלאומיים שאומצו. משתתף רביעי מציין כי יש להוסיף "בהתאמות הנדרשות לישראל".

51. משתתף חמישי מציין כי יישום באופן של מכאן ולהבא מצביע על שינוי אומדן חשבונאי. בדעה כי מאחר שמדובר בשינוי מדיניות חשבונאית, יש לטפל בשינוי המדיניות בהתאם להוראות המעבר של אותו תקן ואם אין הוראות מעבר בתקן יש ליישם את התקן למפרע, בהתאם לתקן חשבונאות מספר 35.
52. **היו"ר מציע לאמץ את החלופה השנייה. הנוכחים מסכימים.**
53. משתתף שישי שואל לגבי הניסוח של סעיף 15א אם הכוונה היתה לאפשר אימוץ של כלל מתוך תקן דיווח כספי בינלאומי או רק תקן דיווח כספי בינלאומי בשלמותו. המשתתף החמישי בדעה שלא ניתן לאפשר כלל מתוך תקן דיווח כספי בינלאומי.
54. צדיק מציינת כי כאשר תוקן תקן חשבונאות מספר 35, הוועדה המקצועית קיבלה החלטה לאפשר אימוץ של כלל מתוך תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני. מוסיפה כי המטרה היתה לדוגמה לאפשר אימוץ הוראות חשבונאות גידור ב-IFRS 9. מוסיפה כי עשויה להתעורר בעיה לעניין הוראות המעבר וייתכן שיש לציין שבעת אימוץ כלל מתוך תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני, יש להתייחס רק להוראות המעבר הרלוונטיות לאותו כלל שאומץ.
55. חבר ועדה נוסף מסכים עם המשתתף השישי ומציין כי לעניין חשבונאות גידור, מאחר שאין תקן חשבונאות בנושא, ניתן להגיע לחשבונאות גידור של IFRS 9 דרך המידרג החשבונאי בתקן חשבונאות מספר 35. בדעה כי אין לאפשר אימוץ של חלק מתקן דיווח כספי בינלאומי עדכני.
56. חבר הוועדה מציין כי הדוגמה של IFRS 9 היא דוגמה טובה מאחר שבתקינה הישראלית קיים ג"ד 44 שמתייחס רק לניירות ערך סחירים, כאשר IFRS 9 הוא רחב יותר. מוסיף כי דוגמה נוספת היא נושאים מסוימים שאינם מטופלים בג"ד 57, אך יש לגביהם התייחסות ב-IFRS 3. מציין כי לא ניתן לאמץ את IFRS 3, אך ניתן להקיש מההתייחסות של IFRS 3 לנושאים מסוימים. מציין כי דוגמה אחרת היא IFRS 15. מוסיף כי למרות שקיימים תקני חשבונאות לגבי הכנסות, קיימים נושאים שאינם מכוסים בתקנים אלה וניתן להקיש מהוראות IFRS 15 לגבי הטיפול בהם.
57. חבר הוועדה הנוסף בדעה כי בהתאם למידרג החשבונאי ניתן להגיע לאימוץ כללים אלה.
58. המשתתף הרביעי מציין כי בחוברות שפרסם המוסד לתקינה, נכתב כי הפרקטיקה המקובלת בישראל לגבי חשבונאות גידור היא התקינה האמריקאית הישנה ולפיכך בהתאם למידרג החשבונאי לא ניתן ליישם חשבונאות גידור של IFRS 9.

59. חבר הוועדה הנוסף בדעה כי כללים שונים מהתקינה הבינלאומית (כגון חשבונאות גידור, נושאים מסוימים בחשבונאות רכישה וכו') אכן אומצו לאור קיומה של לקונה בתקינה הישראלית, אך אין המדובר באימוץ כלל מתוך תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני. בדעה כי מדובר על יישום של התקינה הישראלית תוך הישענות על פרקטיקות, דוגמאות וכו' מהתקינה הבינלאומית על מנת ליישם כראוי את התקינה הישראלית.
60. היו"ר מציין כי בעת תיקון תקן חשבונאות מספר 35 בשנת 2018 הוחלט מפורשות לאפשר אימוץ כלל מתוך תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני ולא רק תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני בשלמותו. בדעה כי אין להפוך את ההחלטה לגבי מתן אפשרות לאימוץ כלל מתוך תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני.
61. המשתתף השישי מציין כי אם מתאפשר אימוץ של כלל מתוך תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני, יש לקבוע אילו הוראות מעבר יחולו, שכן לעיתים אין הוראות מעבר ספציפיות לאותו כלל. בדעה כי יש לדרוש יישום למפרע לגבי כלל מתוך תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני. היו"ר מסכים, אך בדעה שאין צורך לכתוב זאת בתקן חשבונאות מספר 35 וכי הדבר ברור.
62. חבר ועדה רביעי בדעה כי אם נתייחס להוראות המעבר רק לגבי אימוץ תקן דיווח כספי בינלאומי בשלמותו, תיווצר סתירה לסעיפים אחרים. מביא כדוגמה את IFRS 9 ומציין כי לאור קיומו של ג"ד 44, לא ניתן לאמץ את IFRS 9 במלואו. מציין כדוגמה נוספת את IFRS 15, שניתן לאמץ ממנו כללים מסוימים, אך לא ניתן לאמץ אותו במלואו לאור קיומו של תקן חשבונאות מספר 25.
63. חבר הוועדה הנוסף מסכים עם המשתתף השישי, אך מסכים עם היו"ר שאין לציין זאת במפורש.
64. צדיק מציינת כי הניסוח שהוצע לסעיף 15א הוא הפניה לסעיף 20 לפיו אם קיימות הוראות מעבר ספציפיות בתקן, יש ליישמן ואם אין הוראות מעבר ספציפיות בתקן, יש ליישם למפרע.
65. חבר הוועדה הרביעי מציין כי יש הבחנה בין אימוץ תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני כגון IFRS 16 במקום שבו אין תקן חשבונאות ישראלי לבין אימוץ של כלל מתוך תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני כגון IFRS 9. מוסיף כי במקרה האחרון אין משמעות להוראות המעבר בתקן הדיווח הכספי הבינלאומי העדכני.
66. המשתתף הנוסף בדעה כי קיימות הוראות מעבר שהן ספציפיות לכלל מתוך תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני ולפיכך מציע להתייחס להוראות המעבר הרלוונטיות לכלל מתוך תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני שאומץ. מביא כדוגמה את הוראות המעבר הספציפיות לחשבונאות גידור. חבר הוועדה הרביעי מסכים.

67. חבר הוועדה האחר בדעה כי מכיני הדוחות הכספיים היו מגיעים לאותה מסקנה גם מבלי שהדבר יקבע מפורשות בתקן. המשתתף השישי בדעה כי ייתכנו פרשנויות אחרות (כלומר שנדרש יישום למפרע) אשר עשויות להרתיע חברות מליישם כלל מתוך תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני. חבר הוועדה האחר מסכים ותומך בהצעה של המשתתף הנוסף.
68. צדיק מציינת כי קיימות שתי חלופות:
- (א) לציין בסוף סעיף 15א "כל התייחסות בסעיף 20 ל"תקן חשבונאות" תקרא כהתייחסות ל"תקן הדיווח הכספי הבינלאומי העדכני שאומץ או לכלל מתוך תקן הדיווח הכספי הבינלאומי שאומץ, לפי העניין"
- (ב) לצטט בסוף סעיף 15א את סעיף 20, תוך הוספת המילים "הרלוונטיות לתקן הדיווח הכספי הבינלאומי שאומץ או לכלל מתוך תקן הדיווח הכספי הבינלאומי שאומץ" לאחר המילים "בהתאם להוראות המעבר הספציפיות" והתאמת הנוסח כאמור לעיל.
69. חבר הוועדה האחר, חבר הוועדה הרביעי ומשתתף שביעי מעדיפים את החלופה השנייה.
70. משתתף שמיני מצייין כי בהצעה נקבע מועד תחילה של 1 בינואר 2021. מצייין כי מאחר שחברות פרטיות מפרסמות את דוחותיהם הכספיים במהלך כשנה ממועד סוף שנת הדיווח, מומלץ לשנות את מועד התחילה ל 1 בינואר 2020.
71. חבר הוועדה מציע לחלופין לאפשר יישום מוקדם יותר של התיקון. מצייין כי בדרך כלל בתקנים אחרים ניתנה אפשרות ליישום מוקדם. היו"ר מסכים לאפשר יישום מוקדם יותר.
72. היו"ר מצייין כי שאלה נוספת היא כיצד יש לפרסם את התיקון לתקן חשבונאות מספר 35 – כתקן מעודכן או במסגרת שיפור תקנים קיימים. מוסיף כי קיימים מספר תיקונים קלים שיש לבצע בתקני חשבונאות מספר 19, 27 ו-34 שניתן לצרף יחד במסגרת שיפור תקנים קיימים. מצייין כי התיקונים הדרושים נשלחו במסגרת החומר שנשלח לקראת הישיבה.
73. המשתתף השביעי בדעה כי הפרסום צריך להיות בנפרד ומייד.
74. צדיק מציינת כי לוחות הזמנים של שתי החלופות הם זהים, שכן התיקונים האחרים במסגרת שיפור תקנים קיימים הם טכניים במהותם. מוסיפה כי מדובר על תהליך של כחצי שנה.
75. חבר הוועדה בדעה כי אם אין הבדל בלוחות הזמנים בין שתי החלופות, אז החלופות שקולות. חבר הוועדה האחר מסכים.
76. חבר הוועדה הנוסף בדעה כי עדיף לפרסם במסגרת שיפור תקנים קיימים. חבר הוועדה הרביעי, חבר ועדה חמישי וחבר ועדה שישי תומכים.

77. צדיק מציינת כי אחד התיקונים במסגרת שיפור תקנים קיימים נוגע לתקן חשבונאות מספר 27, רכוש קבוע. מציינת כי בתקן חשבונאות מספר 27 קיימות 4 הפניות לתקן חשבונאות בינלאומי 17, חכירות. מוסיפה כי לאור מתן האפשרות לאמץ את תקן דיווח כספי בינלאומי 16, מוצע להוסיף לכל הפניה כזו הערת שוליים לפיה ההפניה אינה רלוונטית לישות שאימצה את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

78. היו"ר מסכם שצדיק תכין הצעה לשיפור תקנים קיימים, אשר תידון בישיבה הבאה כלהלן:

(א) תכלול את התיקון לתקן חשבונאות מספר 35 לפיו בעת אימוץ תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני (או כלל ממנו), ישות יכולה ליישם את הוראות המעבר הספציפיות של תקן הדיווח הכספי הבינלאומי העדכני (או של הכלל שאומץ ממנו). סעיף 15א לתקן חשבונאות מספר 35 יכלול ציטוט של סעיף 20, תוך התאמת הנוסח למקרה של אימוץ תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני או כלל ממנו, בהתאמות הנדרשות כתוצאה מההבדלים בין התקינה הישראלית לבין התקינה הבינלאומית.

(ב) מועד התחילה של התיקון יהיה 1 בינואר 2021 עם אפשרות ליישום מוקדם יותר.

(ג) תכלול את התיקונים הטכניים לתקן חשבונאות מספר 27, רכוש קבוע לתקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה ולתקן חשבונאות מספר 34, הצגה של דוחות כספיים.

79. המשתתף השישי מצייין כי ה-IASB אישר לאחרונה מספר תיקונים לתקנים וביניהם תיקון ל- IAS 37, אשר אומץ בישראל כתקן חשבונאות מספר 10. מוסיף כי התיקון מתייחס לעלויות שיש להביא בחשבון בעת קביעה אם חוזה הוא חוזה מכביד. שואל אם במסגרת שיפור תקנים קיימים ראוי לכלול תיקון לתקן חשבונאות מספר 10 במקביל לתיקון תקן חשבונאות בינלאומי 37. היו"ר משיב כי ניתן לשקול זאת.

80. חבר הוועדה בדעה כי אין לכלול תיקון זה. מצייין כי קיימות כרגע בעיות יישומיות רבות. מוסיף כי המוסד לתקינה שלח בזמנו מכתב תגובה להצעה לתיקון והציג בעיות מהותיות ובעיות פרקטיות ביחס לתיקון שהוצע, אך ה-IASB ביצע את התיקון בהתאם להצעה למרות זאת. בדעה כי אין למהר ולכלול תיקון זה בתקינה הישראלית לפני שיתבהרו הבעיות היישומיות. היו"ר מסכים.

עדכונים שוטפים

81. היו"ר מצייין כי צדיק קיימה פגישה עם רוני אברך, מרכזת מערך הביקורת המרכזי על מוסדות ציבור בחשב הכללי ועם רו"ח המיעץ לה בנוגע לתקן חשבונאות מספר 40, מלכ"רים. מוסיף כי גוף זה אחראי על הביקורת לגבי גופים קטנים ברובם (בעיקר גופי דת). מצייין כי הטענה המרכזית שעלתה היא שתקן חשבונאות מספר 40 אינו מביא בחשבון בצורה מספקת את המאפיינים, האינטרסים והבעיות של גופים קטנים אלה. מצייין כי אחת הטענות שהועלתה היא שאין להכיר באופן מיידי (מיד כאשר הנכס מוכן לשימוש המיועד)

בהכנסות ממזומנים שהתקבלו להקמת רכוש קבוע. מציין כי טענה נוספת עלתה כנגד השינוי בצפוי בהכרה בהכנסות מתרומות שעד כה הוכרו רק אם התקבלו במזומן עד למועד אישור הדוחות הכספיים. מציין כי כל הנושאים שהועלו בפגישה נדונו ארוכות בישיבות הוועדה המקצועית והוחלט לבסס את הקביעות בתקן חשבונאות מספר 40 על התקינה האמריקאית. מוסיף כי התקיים שימוע ציבורי אשר בו גוף זה לא השתתף בו. בדעה כי אין לבצע תיקונים בתקן חשבונאות מספר 40 כעת.

82. היו"ר שואל אם הנוכחים חושבים שיש לבצע תיקונים בעקבות הפנייה שבוצעה. אף אחד מהנוכחים אינו מגיב.

83. היו"ר נועל את הישיבה.