



פרוטוקול ישיבת הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

שהתקיימה ביום שלישי ה-11 באוגוסט, 2020, בשעה 9:00

באמצעות אפליקציית זום.

סופי

סיווג התחייבויות כשוטפות או כלא שוטפות

1. היו"ר מציין כי התקבלה פנייה מגיקי מנדלקורן לגבי סיווג של התחייבויות. מוסיף כי בעת גיבוש תקן חשבונאות מספר 34 קבעה הוועדה המקצועית כי הפרה של אמת מידה פיננסית בתאריך המאזן אשר תוקנה עד למועד אישור הדוחות הכספיים לא תגרור סיווג כהתחייבות שוטפת. מציין כי מהניסוח של סעיף 49(ד) לתקן חשבונאות מספר 34 ניתן היה להבין כי כל הלוואה שעד למועד אישור הדוחות הכספיים פרעונה נדחה לאחר 12 חודש מתאריך המאזן תסווג כהתחייבות לא שוטפת. מוסיף כי זו לא היתה הכוונה של הוועדה המקצועית. מציין כי הנושא הפך רלוונטי במיוחד בתקופה האחרונה שכן לאור משבר הקורונה, ישויות רבות קיבלו דחייה של מועד הפירעון של הלוואות לזמן קצר ושל חלויות שוטפות. מציין כי למרות שקיימת בסעיף 49(ד) הפניה לסעיפים 53 ו-54, היו שטענו שניתן לסווג הלוואות לזמן קצר שמועד פירעונן נדחה לפני מועד אישור הדוחות הכספיים כהתחייבויות לא שוטפות. מוסיף כי צדיק הכינה הצעה לתיקון נוסח סעיף 49(ד) על מנת להבהיר את כוונת הוועדה המקצועית.
2. משתתף¹ בדעה כי לא צריכה להיות מניעה לסווג כלא שוטפות גם הלוואות אחרות שהתקבלה דחייה של מועד הפירעון שלהן. בדעה כי בעת אישור הדוחות הכספיים, ההלוואה לא תיפרע במהלך 12 חודש מסוף תקופת הדיווח ולכן נאות להציג את ההלוואה כלא שוטפת. היו"ר משיב כי מדובר על אירוע לאחר תאריך המאזן שאינו חייב תיאום. המשתתף משיב כי לפיכך גם במקרה של הפרת אמת מידה פיננסית אשר תוקנה עד למועד אישור הדוחות הכספיים אין לסווג את ההלוואה כלא שוטפת. היו"ר משיב כי מדובר על הלוואה שהיתה במקור הלוואה לזמן ארוך ובעקבות אי עמידה באמת מידה פיננסית, בתאריך המאזן ההלוואה עומדת לפירעון, אך עד למועד אישור הדוחות הכספיים סוכם עם המלווה על דחיית מועד הפירעון. מציין כי במודע בוצעה החרגה, אך רק במקרה המתואר.
3. המשתתף מציין כי סוג נוסף של הלוואות הוא הלוואות לזמן קצר, אשר פרקטית בכל שנה מתחדשות לשנה נוספת. מציין כי לבנק ולחברה ברור שאין לחברה יכולת לפרוע את ההלוואה בזמן קצר. מוסיף כי חוזה ההלוואה הוא לזמן קצר מטעמים פרקטיים כגון שיעור ריבית וכו'. מציין כי קיימת התייחסות בתקן חשבונאות מספר 34, אך בהתאם לתקן יש לבחון אם שיקול הדעת הוא בידי החברה או המלווה. בדעה כי גם במקרים שבהם שיקול

¹ ההתייחסות היא למשתתף או למשתתפת

הדעת הוא בידי המלווה, אך מדיניות המלווה היא להארכת ההלוואה ופרקטית בכל שנה מתבצעת הארכה לשנה נוספת ועד למועד אישור הדוחות הכספיים התקבלה הארכה לשנה נוספת, יש לסווג את ההלוואה כהתחייבות לא שוטפת. בדעה כי יש להוסיף גילוי במסגרת הדוחות הכספיים.

4. חבר ועדה² מציין כי התיקון נובע מצורך להבהיר את הכוונה המקורית של הוועדה המקצועית ולבטל סתירה בין סעיף 49(ד) לבין סעיפים 50-54. בדעה כי ההתייחסות הקיימת בסעיף 53 לתקן חשבונאות מספר 34, המבוססת על התקינה האמריקאית, חלה על חלק מהמקרים אליהם התייחס המשתתף. בדעה כי אין להרחיב את סעיף 53 על מנת שיחול גם על מקרים שבהם לישות אין זכות לגלגל את ההלוואה, אך בפועל עד למועד אישור הדוחות הכספיים ההלוואה הוארכה לשנה נוספת. בדעה כי מדובר בחריגה לא ראויה מהתקינה האמריקאית (מעבר לחריגה מהתקינה הבינלאומית).

5. חבר ועדה אחר בדעה כי סוף תקופת הדיווח הוא המועד הקובע ואין לסטות ממנו (גם לא לעניין הפרת אמת מידה פיננסית אשר תוקנה עד למועד אישור הדוחות הכספיים). בדעה כי סטייה מהעיקרון של סוף תקופת הדיווח ידרוש תיקון של נושאים נוספים כגון הפסקת פעילות, נכס לא שוטף המוחזק למכירה ושינוי מבני. בדעה כי ניתן לבצע את התיקון שהוצע על מנת להבהיר את כוונת הוועדה המקצועית, אך אין להרחיב את הסטייה ממועד החתך.

6. חבר ועדה נוסף בדעה כי ניתן להבהיר את סעיף 49(ד), אך אין להרחיב את הסטייה מהעיקרון של מועד החתך. בדעה כי סעיפים אלה מבוססים על התקינה האמריקאית ואין לסטות ממנה.

7. חבר ועדה רביעי מסכים שאין להרחיב את ההחרגה. בדעה כי אין להחיל את החרגה על הלוואות לזמן קצר. מציין כי המטרה היתה להקל על החברות הפרטיות שלא להטיל עליהם הכבדה נוספת. בדעה כי לא ניתן לסווג כלא שוטפות הלוואות שנלקחו לזמן קצר מתוך הבנה בין הצדדים שאינה מחייבת משפטית שהמלווה יאריך את ההלוואות. מציין כי אם ההלוואות נלקחו לזמן קצר מטעמי שיעור הריבית, עדיין למלווה יש אפשרות לדרוש פירעון של ההלוואה בזמן קצר ולכן יש לכך משמעות. בדעה כי אין להרחיב את החרגה.

8. חבר ועדה חמישי וחבר ועדה שישי תומכים בביצוע התיקון שהוצע, מבלי להרחיב את הסטייה מעיקרון תאריך החתך.

9. משתתף אחר מציין כי בתקינה האמריקאית קיימת אפשרות לסווג בזמן ארוך גם הלוואות שבוצע גילגול או מיחזור שלהן בין סוף תקופת הדיווח לבין מועד אישור הדוחות הכספיים. שואל אם כוונת הוועדה בעת גיבוש תקן חשבונאות מספר 34 היתה רק לגבי הפרת אמת

² ההתייחסות היא לחבר ועדה או לחברת ועדה

מידה פיננסית של הלוואה לזמן ארוך בתנאים שבסעיף 54. היו"ר, צדיק וחבר הוועדה השישי משיבים בחיוב.

10. משתתף נוסף מציין כי הפתרון הנכון לגבי הלוואות לזמן קצר שמועד פירעונן נדחה לאחר סוף תקופת הדיווח ולפני מועד אישור הדוחות הכספיים היא לספק גילוי על מנת לתת לקוראי הדוחות הכספיים מידע חשוב לגבי הנזילות.

11. היו"ר מסכם כי לאור תמיכת חבר הוועדה, חבר הוועדה האחר, חבר הוועדה הנוסף, חבר הוועדה הרביעי, חבר הוועדה החמישי וחבר הוועדה השישי, ההצעה לתיקון תקן חשבונאות מספר 34 מאושרת.

12. צדיק בדעה כי יש לצרף את ההצעה לתיקון להצעה לשיפור תקנים קיימים – 2020. שואלת אם לשכת רואי חשבון ורשות ניירות ערך יוכלו להתייחס גם להצעה לתיקון זו במסגרת תקופת ההערות המקדמיות להצעה לשיפור תקנים קיימים – 2020, אשר מסתיימת ביום 26 באוגוסט. המשתתף הנוסף (נציג לשכת רואי חשבון) מאשר. לאחר הישיבה הושגה גם הסכמה של רשות ניירות ערך.

13. המשתתף מבקש להחליף את המילים "בתאריך הדיווח" במילים "בתאריך המאזן". היו"ר מציין כי המילים "בתאריך הדיווח" הוחלפו במילים "סוף תקופת הדיווח".

גיבוש תקן חשבונאות בנושא הכנסות

14. היו"ר מבקש מחבר ועדה להמשיך להציג את המלצות צוות הכנסות.

נושא 6 לדיון – עלויות לקיום חוזה

15. חבר הוועדה מציין כי סעיף 98(ג) לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 מתייחס לעלויות וקובע כי ישות תכיר בעלויות המתייחסות למחויבויות ביצוע שקוימו (או למחויבויות ביצוע שקוימו באופן חלקי) בחוזה (כלומר עלויות המתייחסות לביצועי עבר) כהוצאות בעת התהוותן. מוסיף כי עלויות המתייחסות למחויבויות ביצוע שקוימו באופן חלקי הן עלויות המתייחסות למחויבויות ביצוע המקוימות לאורך זמן ועלויות שאינן מקדמות את קיום מחויבויות הביצוע (לדוג' קרקע לגבי מחויבות ביצוע להקים מבנה על הקרקע). מציין כי בהתאם לדוגמה 19 המצורפת לתקן דיווח כספי בינלאומי 15, עלויות שאינן מקדמות את קיום מחויבות הביצוע, מדווחות ב"שיטת" מרווח אפס (דהיינו הכרה בהכנסה בגובה ההוצאה). מציין כי הכרה בעלויות בשיטת מרווח אפס יוצרת עיוות בדוח רווח או הפסד. מוסיף כי כיום בפרקטיקה נהוג למצע את הרווח הגולמי על פני תקופת החוזה. מציין כי הוראה זו תגרום לעיוות של הרווח הגולמי מהפרויקט. מציין כי לדעת הצוות יש להשמיט את המילים "(או למחויבויות ביצוע שקוימו באופן חלקי)" על מנת לאפשר זקיפת עלויות מסוג זה בקצב ההתקדמות ולא בשיטת מרווח אפס.

16. משתתף מציין כי נושא עלויות הקרקע ועלויות שאינן מקדמות את הפרויקט נדון גם בצוות שדן ביישום IFRS 15 בחברות נדל"ן יזמי. מוסיף כי הנושא עלה לדיון גם בוועדה המקצועית כאשר היה דיון בסעיף 308 בבסיס למסקנות הקובע מפורשות כי הכוונה היתה שלא למצע את הרווח. מציין כי יש להפריד בין הטיפול בעלויות אלה בכללותן לבין הטיפול בעלות הקרקע בחברות נדל"ן יזמי, אשר קיבל פתרון בפרקטיקה (בעקבות דיונים בין הפירמות הגלובליות ודיונים אחרים). מציין כי סטייה מהוראות אלה לצורך הטיפול בעלות הקרקע בפרויקט של נדל"ן יזמי עשויה להצביע על בעיה ביישום הנוכחי של IFRS 15.
17. חבר הוועדה מציין כי הסעיף הוא סעיף כללי ואין להתייחס ספציפית למרכיב עלות הקרקע אשר ייתכן שיישאר בתחולת תקן חשבונאות מספר 2. שואל אם זה נכון להשאיר את ההוראה לגבי מרווח אפס אשר מעוות את הרווח הגולמי. מציין כי מבחינה כלכלית הישות מביאה בחשבון את הרווחיות של הפרויקט בכללותו והצגה של רכיבים מסוימים במרווח אפס מעוותת. בדעה כי לא מדובר בסטייה משמעותית ואין הכרה בנכס או בהתחייבות עודפים. מוסיף כי הפרקטיקה הנהוגה כיום היא פריסה של העלויות האלה לפי קצב ההתקדמות.
18. היו"ר שואל את המשתתף אם הקביעה לגבי מרווח אפס נובעת מפרשנות של הפירמות הגדולות. המשתתף משיב כי בדוגמה 19 יש התייחסות לקבלן של פרויקט להקמת בניין כולל מערכות שונות ומעליות. מוסיף כי המעליות נמסרו ללקוח והן נמצאות באתר של הלקוח, אך הן טרם הותקנו והפרויקט נמצא בשלב התחלתי. מציין כי בדוגמה נקבע כי מאחר שטרם הועברה השליטה על המעליות ללקוח, לא ניתן להכיר ברווח שמתייחס למעליות, אלא יש להכיר בעלות ובהכנסות המתייחסות למעלית בשיטת מרווח אפס.
19. משתתף אחר מציין כי אין התייחסות למרכיב עלות הקרקע בדוגמה זו וכי בישראל הוחלט כי השליטה על מרכיב עלות הקרקע עוברת בד בבד עם השליטה על שירותי הבנייה (קרי בקצב ההתקדמות). מוסיף כי יש מדינות שבהם מבחינה משפטית השליטה על הקרקע עוברת מיידית (ולכן יש גם העברת שליטה מבחינה חשבונאית) ולכן ההכרה ברווח על מרכיב הקרקע היא מיידית.
20. חבר הוועדה בדעה כי בדוגמה השליטה על המעלית הועברה ולכן נוצרת בעיה. מוסיף כי הסעיף היחיד בתקן שמתייחס לשיטת מרווח אפס הוא סעיף 45 אשר קובע שיש להשתמש בשיטת מרווח אפס כאשר לא ניתן לאמוד באופן סביר את העלויות ואת ההכנסות.
21. חבר ועדה אחר שואל מה הפתרון שגיבשו הפירמות הגלובליות לטיפול בקרקע בחברות נדל"ן יזמי. המשתתף מציין כי הפתרון הוא שהעברת השליטה בקרקע היא על פני זמן.

22. חבר ועדה נוסף מציין כי דוגמה 19 אינה מתחברת לתקן, אלא מוסיפה על הוראות התקן. מוסיף כי בפרקטיקה לא נתקל במקרים שבהם נדרש השימוש בשיטת מרווח אפס. בדעה כי אין לכלול את דוגמה 19 בתקן הישראלי.
23. המשתתף בדעה כי לגבי רכיב הקרקע בחברות נדל"ן יזמי, אין צורך להתייחס במסגרת התקן, מאחר שנמצא פתרון בפרקטיקה. מוסיף כי לגבי עלויות אחרות, אם מדובר במחויבות ביצוע אחת היה צריך להחליק את הרווח מהפרויקט על פני תקופת ההכרה בהכנסה. מסכים עם ההמלצה של הצוות. מציין כי בפרקטיקה נתקל בחברות שיתכן שהיה נכון יותר לקבוע את שיעור ההשלמה לפי שיטת תפוקות, אך על מנת להימנע מהעיוות האמור קובעות את שיעור ההשלמה לפי העלויות. שואל אם יש צורך בסטייה מהתקינה הבינלאומית.
24. חבר הוועדה מציין כי בתקינה הישראלית קיימת אפשרות לסטות מהתקינה הבינלאומית במידה והוועדה המקצועית בדעה כי הוראה מסוימת בתקינה הבינלאומית אינה ראויה או חסרה. מדגיש כי זה תפקיד המוסד לתקינה. היו"ר מסכים. מציין כי אחרת ניתן לאמץ באימוץ גורף את התקינה הבינלאומית גם לחברות הפרטיות.
25. חבר הוועדה מציין כי גם בתקן חשבונאות מספר 22 בוצעה סטייה לגבי האופציות צמודות מדד או מט"ח, מאחר שהוועדה המקצועית היתה בדעה כי הטיפול שנקבע בתקינה הבינלאומית אינו ראוי.
26. המשתתף האחר מציין כי הגישה של אי הקבלה אינה נאותה. מסכים להמלצת הצוות של מיצוע הרווח מהפרויקט. מוסיף כי המשמעות היא שיש לשנות את שם התקן, כיוון שהתקן לא דן רק בצד ההכנסות (בדומה לשמות של תקן חשבונאות מספר 2 ותקן חשבונאות מספר 4).
27. היו"ר שואל אם יש התנגדות להמלצת הצוות, מלבד למשתתף. חבר הוועדה הנוסף מתנגד. בדעה כי אם דוגמה 19 לא תהווה חלק מהתקן הישראלי, אזי אין קביעה מפורשת בתקן וניתן לפרש אותו בפרקטיקה כפי שנעשה כיום על ידי החברות הציבוריות. מוסיף כי ברוב המקרים נמצא פתרון ראוי. בדעה כי המילים "או למחויבויות ביצוע שקוימו באופן חלקי" אינן הבעיה, אלא דוגמה 19 יוצרת את הבעיה.
28. היו"ר שואל אם מילים אלה אינן יוצרות בעיה עם מרכיב הקרקע בחברות נדל"ן יזמי. המשתתף האחר בדעה שלא. בדעה כי הבעיה שמילים אלה יוצרות היא שחברות נאלצות לקבוע את שיעור ההשלמה לפי עלויות, על מנת למנוע עיוותים למרות שקביעת שיעור ההשלמה בהסתמך על תפוקות הוא נאות יותר עבורן. מוסיף כי קיימות גם חברות שהתאימו את החוזים שלהן, על מנת להימנע מעיוותים.

29. המשתתף מציין כי מסכים עקרונית להמלצה. בדעה כי יש לצמצם את הסטיות מהתקינה הבינלאומית לאור העובדה שהסטודנטים אינם לומדים תקינה ישראלית.
30. היו"ר מציין כי טענה זו אינה מקובלת עליו כבסיס לאי ביצוע סטיות מהתקינה הבינלאומית ותפקידה של הוועדה המקצועית בהקשר של התקינה הישראלית הוא לקבוע אם נדרשת מבחינה חשבונאית סטייה. בדעה כי ניתן להכשיר עובדים לתקינה ישראלית.
31. חבר הוועדה הנוסף מציין כי גם השמטה של מילים אלה מסעיף 98(ג) הן הימנעות מקביעה שכן אין הוראה אחרת בתקן לעלויות המתייחסות למחויבויות ביצוע שקוימו באופן חלקי. חבר הוועדה בדעה כי מאחר שסעיף 98 מתייחס לעלויות המתייחסות למחויבויות ביצוע שקוימו, פרשנות סבירה תהיה הכרה באופן חלקי בעלויות המתייחסות למחויבויות ביצוע שקוימו באופן חלקי. מציין כי אם קיימת הסכמה על התוצאה ניתן למצוא את הדרך להגיע אליה. מציע לכלול את דוגמה 19 בתקן, אך לתקן את הפתרון כך שיבוצע מיצוע של הרווח מהפרויקט.
32. המשתתף האחר מציין כי הבעיה העיקרית נוצרת כאשר שיעור ההשלמה נקבע לפי שיטת תפוקות ויש להמחיש את מיצוע הרווח בדוגמה כזו. חבר הוועדה מסכים ומציע להוסיף דוגמה כזו.
33. חבר ועדה רביעי מציין כי בעבר הגישה היתה שיש לסטות מהתקינה הבינלאומית רק במקרים ייחודיים לישראל או במצבים שיש בהוראה או בדרישה מסוימות הכבדה משמעותית על חברות פרטיות. בדעה כי בנושא של הכנסות, כאשר יש תקן בינלאומי ותקן אמריקאי חדשים, שהם כמעט זהים, ביצוע סטייה בנושא שאינו ייחודי לישראל או לחברות פרטיות אינו ראוי.
34. היו"ר מציין כי זו טענה אחרת. בדעה כי לא ניתן להישען על טיעון שהסטודנטים אינם לומדים תקינה ישראלית.
35. חבר הוועדה הרביעי מסכים ומציין כי העובדים לומדים את ההבדלים בין התקינה הישראלית לבין התקינה הבינלאומית. מוסיף כי במקרה האמור שבו הניסוח בתקן הבינלאומי נתון לפרשנות, אין לבצע סטייה מהתקן הבינלאומי. בדעה כי כפי שצינו חבר הוועדה הנוסף והמשתתף שניתן להתמודד עם הבעיה בעת יישום התקינה הבינלאומית, ניתן להתמודד איתה גם בעת יישום תקינה ישראלית ואין סיבה לסטות מהניסוח של התקן הבינלאומי.
36. משתתף נוסף מציין כי כחלק מתוכנית הלימודים הסטודנטים נדרשים ללמוד את ההבדלים והסטודנטים ייבחנו גם על ההבדלים בין התקינה הבינלאומית לבין התקינה הישראלית.

37. חבר הוועדה מציין כי חבר הוועדה הרביעי לא הביע את עמדתו החשבונאית בעניין עלויות בגין מחויבויות ביצוע שקוימו באופן חלקי.

38. היו"ר מבקש להצביע על המלצת צוות הכנסות. היו"ר, חבר הוועדה, חבר הוועדה האחר וחבר ועדה חמישי תומכים בהמלצת הצוות. חבר הוועדה הנוסף, חבר הוועדה הרביעי וחבר ועדה שישי תומכים באי ביצוע סטייה מתקינה בינלאומית. היו"ר מסכם כי המלצת הצוות תאומץ. חבר הוועדה מציין כי יוסיף דוגמה.

נושא 7 לדיון – הצגה בדוח על המצב הכספי

39. חבר הוועדה מציין כי סעיף 106 קובע כי "אם לקוח משלם תמורה, או אם לישות יש זכות לסכום של תמורה שהיא אינה מותנית (כלומר חייבים), לפני שהישות מעבירה סחורה או שירות ללקוח, הישות תציג את החוזה כהתחייבות בגין חוזה כאשר התשלום מתבצע או כאשר חל מועד פירעונו של התשלום (המוקדם מביניהם). התחייבות בגין חוזה היא מחויבות של הישות להעביר סחורות או שירותים ללקוח שבגינם הישות קיבלה תמורה (או סכום של תמורה שחל מועד פירעונה) מהלקוח." מוסיף כי נוצר ניפוח מאזני (חייבים כנגד התחייבות בגין חוזה) במועד שבו הישות זכאית לתמורה (שטרם התקבלה) ולפני הספקת המוצרים או השירותים. מציין כי הצוות היה בדעה שנוצר ניפוח מאזני שאינו משקף באופן נאות וכי מאחר שמדובר על נכס פיננסי, עדיף לדחות את הטיפול עד לקביעת תקן למכשירים פיננסיים.

40. חבר הוועדה השישי מציין כי מדובר על נכס והתחייבות שהתממשותם לא תתרחש בו זמנית שכן הנכס ימומש בזמן קצר מאוד ואילו ייתכן שההתחייבות תקוים לאורך זמן ארוך. בדעה כי אין לקזז.

41. משתתף רביעי מציין כי ההכרה בנכס חייבים היא רק כאשר קמה זכות משפטית בלתי מותנת לקבלת הכסף. מוסיף כי בהתאם לתקינה, בדרך כלל כל עוד לא סופקה מחויבות הביצוע לא קמה לישות זכות כזו. מציין כי בפרקטיקה מקרים של ניפוח הם בדרך כלל בשלבים מאוחרים של ביצוע החוזה (ואין הרבה מקרים כאלה). מוסיף כי במקרים אלה קיימת חשיבות להכרה בנכס וגם בחינה בצורך בהפרשה לחומ"ס.

42. היו"ר מציע לציין זאת בתקן, מאחר שמהתקן משתמע שבכל מקרה שבו בחוזה נקבע מועד תשלום, יש להכיר באותו מועד בנכס חייבים. המשתתף הרביעי מסכים.

43. המשתתף הרביעי מציין כי בהתאם לפרשנויות משפטיות אם לא בוצעה מחויבות הביצוע, אין זכות בלתי מותנית לקבלת תמורה.

44. חבר הוועדה האחר בדעה כי התקן ברור וכי רק כאשר קמה זכות לקבלת התמורה מכוח החוזה יש להכיר בחייבים. בדעה כי גם אם מדובר במקדמה שנקבעה בחוזה (כלומר לפני

- שבוצעה מחויבות הביצוע) והגיע מועד פירעונה, יש להכיר בנכס חייבים. בדעה כי אין מקום לסטייה מהתקן הבינלאומי. חבר הוועדה השישי מסכים עם חבר הוועדה האחר.
45. המשתתף הנוסף מסכים עם חבר הוועדה האחר. בדעה כי זכות בלתי מותנית לקבלת תשלום בחוזה מהווה נכס.
46. חבר הוועדה בדעה כי אין המדובר במקרים חריגים רק בשלבים מאוחרים של החוזה.
47. חבר הוועדה הרביעי מסכים עם חבר הוועדה שהניפוח בין נכס חייבים לבין מקדמות מלקוחות הוא בעייתי, אולם התקן הוא ברור. מציין כי בעבר היו מקובלות שתי גישות – גישה אחת של ניפוח וגישה שנייה של קיזוז. בדעה כי אין לסטות מהתקן הבינלאומי בנושא זה ויש להכיר בנכס. מציין כי מצב זה נוצר כאשר התשלום בהתאם לחוזה קודם לביצוע המחויבות, אשר נפרש על פני זמן.
48. משתתף חמישי בדעה כי במקרים שבהם הגיע מועד הפירעון של מקדמה בהתאם לחוזה, אך לא החל ביצוע של מחויבות הביצוע, יש לתת גילוי בלבד ולא להציג ניפוח של חייבים כנגד התחייבות, מאחר שאם לא תבוצע מחויבות הביצוע, לא תהיה זכאות לתמורה על פי החוזה.
49. משתתף שישי בדעה כי יש להכיר בנכס ובהתחייבות בגלל שהנכס אינו בעל אותו אופי כמו ההתחייבות. מציין כי הנכס ימומש במזומן ואילו ההתחייבות תסולק על ידי העברתה לדוח רווח או הפסד. בדעה כי מבחינת מנתחי דוחות כספיים קיימת חשיבות לניפוח זה.
50. המשתתף הרביעי בדעה כי במקרה שתואר על ידי המשתתף החמישי אין להציג ניפוח.
51. המשתתף הנוסף מציין כי אם יש זכות חוזית לקבלת מזומן על פי החוזה, יש לישות נכס שיש להכיר בו, גם אם טרם בוצעה מחויבות הביצוע.
52. המשתתף החמישי מציין כי בהתאם לגישה זו גם אם נחתם חוזה לפיו על הלקוח לשלם בעוד חצי שנה עבור שירותים עתידיים, יש להכיר בנכס שכן מדובר בזכות חוזית.
53. המשתתף הנוסף משיב שטרם הגיע מועד הפירעון. מציין כי רק אם הגיע מועד הפירעון וקיימת לישות זכות חוזית אשר ניתנת לאכיפה משפטית, ניתן להכיר בנכס.
54. המשתתף החמישי משיב כי אין זכות חוזית אשר ניתנת לאכיפה משפטית שכן הישות טרם ביצעה את מחויבות הביצוע.
55. חבר הוועדה הרביעי מציין כי אם בהתאם לחוזה חיוב הלקוח מתבצע ב 17 בדצמבר והופק ללקוח חשבון, אך תנאי התשלום הם שוטף+30, בתאריך המאזן יש להכיר בחייבים כנגד

התחייבות. חבר הוועדה השישי מסכים. מציין כי מצב זה שונה מהמצב שתואר על ידי המשתתף החמישי, לפיו על הלקוח לשלם עוד חצי שנה עבור שירותים עתידיים.

56. חבר הוועדה שואל מה עמדתו של חבר הוועדה הרביעי כאשר תנאי התשלום הם שוטף + 180 (כלומר, חצי שנה). חבר הוועדה הרביעי משיב כי המבחן הוא אם קיימת זכות לחייב את הלקוח בהתאם לחוזה. מוסיף כי ניתן למכור חוב זה. המשתתף החמישי בדעה כי לא ניתן למכור חוב זה.

57. היו"ר מציין כי לאור עמדות חברי הוועדה אין לסטות מהתקן הבינלאומי. בדעה כי יידרש שיקול דעת לגבי המקרים שבהם ניתן לקזז בין הנכס לבין ההתחייבות, כפי שהיה גם בעבר.

נושא 8 לדיון – הוראות המעבר

58. חבר הוועדה מציין כי יש לקבוע את הוראות המעבר של התקן, ללא קשר להוראות המעבר שנקבעו בתקן הבינלאומי. מציין כי ניתן לדרוש יישום למפרע כולל תיקון מספרי השוואה או לדרוש יישום למפרע עם הקלות מסוימות. מוסיף כי אפשרות אחרת היא לדרוש יישום מכאן ולהבא תוך זקיפת ההשפעה המצטברת לרווח או הפסד או ישירות לעודפים. מוסיף כי קיימת חשיבות לשאלה אם תקן חשבונאות מספר 2 יישאר על כנו או שיבוטל. מציין כי בהנחה שתקן חשבונאות מספר 2 יישאר על כנו, ממליץ ליישם את התקן על חוזים חדשים בלבד על מנת להקל על חברות פרטיות.

59. המשתתף מציין כי אם יינתנו בתקן חלופות, השאלה היא איך רשות המסים תתייחס לכך. מוסיף כי בעבר היה נהוג לכלול ברווח או הפסד סעיף של השפעה מצטברת וכיום נהוג יותר לזקוף לעודפים. משתתף שביעי מציין כי הנושא רלוונטי לכל תקן חדש שמאומץ.

60. משתתף שמיני מציין כי קיים מסמך סמנכ"ל אשר קיבל ביטוי גם בחוזר 1/2013. מציין כי כאשר משתנה מדיניות חשבונאית ונוצרים הפרשים בגין שנים קודמות, אשר אינם נזקפים לרווח או הפסד, יש לכלול אותם באופן יזום בדוח ההתאמה בשנת המעבר במטרה לשמור על רצף. מוסיף כי זו ברירת המחדל. מציין כי קיימת סוגיה במקרים שבהם דוח המס לשנה קודמת טרם הוגש – אם יש לתקן כבר בדוח המס של השנה הקודמת – אך היא טרם הוכרעה על ידי רשות המסים.

61. חבר הוועדה שואל אם תאומץ ההמלצה ליישם רק לגבי חוזים חדשים, כלומר במועד היישום לראשונה לא תהיה השפעה על העודפים, אזי גם לצרכי מס תיושם אותה גישה. בדעה כי בקביעת הוראות המעבר יש לדאוג ליישום פשוט וקל.

62. היו"ר בדעה כי יש לדחות את קבלת החלטה בנושא עד שתתקבל החלטה לגבי ביטול או אי ביטול של תקן חשבונאות מספר 2. מוסכם על הנוכחים.

נושא 9 לדיון – מבנה התקן

63. חבר הוועדה מציין כי התקן הבינלאומי כולל 129 סעיפים, נספח א - מונחים והגדרות, נספח ב - הנחיות יישום ונספח ג של מועד תחילה והוראות מעבר. מוסיף כי על מנת שהתקן הישראלי יהיה פשוט יותר, קריא יותר וקל יותר להבנה, הצוות ממליץ להעביר סעיפים רבים מהתקן עצמו להנחיות היישום. מביא כדוגמה את נושא רכיב מימון משמעותי שההתייחסות אליו בתקן כוללת את סעיפים 60-65 ולמעשה כוללת הנחיות יישום. בדעה כי בתקן יש לכלול אך ורק את העיקרון כי אם קיים רכיב מימון משמעותי יש להפריד אותו ולטפל בו בנפרד ואת הנחיות היישום להעביר לנספח הנחיות יישום. מציע בדוגמה להשאיר בתקן את סעיפים 60 ו-63 ואת יתר הסעיפים להעביר לנספח הנחיות היישום. בדעה כי הדבר יקל באופן משמעותי על קריאת התקן. מוסיף כי המלצת הצוות היא להעביר לנספח גם התייחסות לנושאים שהם נדירים בחברות פרטיות. מציע להעלות לדיון את הנושא העקרוני. מציין כי קיימת המלצה קונקרטיית כתוצאה מהעבודה שבוצעה על ידי הצוות ועל ידי צדיק ברמת הסעיפים, אשר תבוא לדיון בוועדה המקצועית עם ההצעה לתקן עצמה.
64. המשתתף השמיני מציין כי קיימת חשיבות להקבלה בין מספרי הסעיפים בתקן הבינלאומי לבין מספרי הסעיפים בתקן הישראלי. חבר הוועדה האחר מציין כי טכנית ניתן להשאיר את מספרי הסעיפים ולציין לגבי סעיפים שהועברו לנספח.
65. חבר הוועדה השישי מציין כי יש לשים לב שסעיפים שמועברים מהתקן, יועברו לנספח שמהווה חלק בלתי נפרד מהתקן לעומת הדוגמאות שהם בדרך כלל אינן חלק מהתקן. **חבר הוועדה מסכים.**
66. המשתתף הנוסף מציין כי מדובר בתקן גדול ומורכב. מוסיף כי התקן צריך להיות כתוב בפשטות ככל האפשר ולהעביר לנספח את כל הנחיות היישום, שכן הוא מיועד לחברות פרטיות. תומך בהמלצת הצוות.
67. **היו"ר מסכם כי אין התנגדות להמלצת הצוות בעניין שינוי מבנה התקן, תוך שמירת השוואתיות מבחינת מספרי הסעיפים לתקן דיווח כספי בינלאומי 15.**
68. חבר הוועדה מציין כי הצוות המליץ גם לצמצם את דרישות הגילוי. מוסיף כי במסגרת הדיון בהצעה לתקן, יוצגו דרישות הגילוי שמוצע לוותר עליהם על מנת להקל על החברות הפרטיות.
69. מוזמן³ מציין כי ההחלטה בצוות היתה שיש לספק לחברות הפרטיות בישראל את ההקלות מדרישות הגילוי שבתקינה האמריקאית סיפקו לחברות הפרטיות. **היו"ר וחבר הוועדה מסכימים.**

³ ההתייחסות היא למוזמן או מוזמנת

70. חבר הוועדה מציין כי יש לבחון את האינטראקציה בין תקן חשבונאות מספר 18 לבין ההצעה לתקן על מנת שלא יהיו סתירות. המשתתף הנוסף מציין כי יש לבחון גם בתקן חשבונאות מספר 40 שאין סתירות.

71. חבר הוועדה הנוסף מציין כי הכנסות מתרומות אינן הכנסות הנובעות מחוזה עם לקוח ולכן לא נראה שתהיה השפעה על תקן חשבונאות מספר 40.

72. צדיק מסכימה ומציינת כי ייתכן שתידרש רק החלפת ההפניה הקיימת לתקן חשבונאות מספר 25 לגבי הכנסות מעסקאות החלפה להפניה לתקן החדש. בדעה כי אין השפעה מעבר לכך.

73. היו"ר שואל מתי ניתן יהיה להתחיל את הדיון בהצעה לתקן. חבר הוועדה משיב כי כעת בהתבסס על החלטות הוועדה המקצועית תוכן הצעה לתקן אשר תוגש לוועדה המקצועית לאחר חגי תשרי.

הכנסות ריבית

74. המשתתף השמיני מציין כי בישיבה הקודמת התקבלה החלטה שלא לכלול בתקן החדש הוראות לגבי הכנסות ריבית, למרות שהיו הוראות לגבי הכנסות ריבית בתקן חשבונאות מספר 25. מציין כי הדבר ישאיר לקונה בתקינה החשבונאית לגבי הכנסות ריבית. היו"ר מציין כי זו אכן ההחלטה וכי כאשר יובא לדיון תקן בדבר מכשירים פיננסיים יהיו הוראות לגבי הכנסות ריבית.

75. המשתתף השמיני מציין כי המטרה של הוועדה המקצועית היא גם שהתקינה הישראלית תהיה נרחבת דיה על מנת שלא יהיו לקונות. מוסיף כי אם יבוטל תקן חשבונאות מספר 25, לעניין הכנסות ריבית תהיה רק הפניה בתקן חשבונאות מספר 22 לתקן חשבונאות בינלאומי 39, שכיום כבר לא דן כלל בהכנסות ריבית. שואל מה המשמעות עבור רואה חשבון או חברה של מחיקת הסעיף המתייחס להכנסות ריבית, מבלי לקבוע הוראה אחרת לגבי הכרה בהכנסות ריבית. מציע לשקול לא לבטל את הסעיף האמור בתקן חשבונאות מספר 25 עד לאימוץ תקן בנושא הכרה ומדידה של מכשירים פיננסיים.

76. היו"ר בדעה כי יש לשקול את החלופה שהוצגה על ידי המשתתף השמיני בעת הדיון בהצעה לתקן. חבר הוועדה בדעה כי יש להביא את הסעיף במסגרת ההצעה לתקן לצורך הדיון. היו"ר מסכים.

נושא לדיון

77. משתתף מבקש להביא לדיון בישיבה הבאה את הטיפול החשבונאי על ידי מחכירים בויתורים על דמי שכירות כתוצאה ממגפת הקורונה בתקינה הישראלית. מציין כי לפני יומיים פרסמה רשות ניירות ערך מסמך המתייחס לטיפול החשבונאי בויתורים על דמי שכירות בעיקר על ידי מחכירים בהתאם לתקינה הבינלאומית. מציין כי ה-IASB פרסם

תיקון לתקן דיווח כספי בינלאומי 16, אשר סיפק הקלה פרקטית לחוכרים בעניין הטיפול החשבונאי בויתורים. מוסיף כי במסגרת מכתב התגובה ששלחה הוועדה המקצועית לגבי ההצעה לתיקון של IFRS 16 ביקשה הוועדה המקצועית שתינתן הקלה פרקטית גם למחכיר, אולם ה-IASB לא נענה לבקשה (אשר נכללה במכתבי תגובה רבים). מציין כי נוצר עיוות כלכלי, אשר גם חייב במס, אצל המחכירים ויש לשקול פתרון פרקטי לגבי ויתורים שנתנו מחכירים לאחר שהוכר בצורה נאותה. מוסיף כי קיים פתרון פרקטי לגבי ויתורים שנתנו מחכירים לאחר שהוכר נכס חייבים וגם מצבים שבהם דמי השכירות נקבעים כגבוה מבין דמי שכירות קבועים לבין דמי שכירות משתנים. מציין כי נדרש פתרון לגבי מצבים שבהם נעשה ויתור מראש ויש דמי שכירות קבועים.

78. היו"ר מציע לקבוע ישיבה בתחילת ספטמבר ומבקש מהמשתתף להכין חומר לדיון.

79. היו"ר נועל את הישיבה.