



פרוטוקול ישיבת הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

שהתקיימה ביום שלישי ה-9 במרס, 2021, בשעה 9:00

באמצעות אפליקציית זום.

(סופי)

דיון במכתבי התגובה להצעה להנחיה מקצועית 2021/1 - הטיפול החשבונאי במענקים

ממשלתיים להתמודדות עם משבר הקורונה וגילוי לגבי סיוע ממשלתי (צורפה לתיק הישיבה)

1. היו"ר מציין כי התקבלו מכתבי התגובה להצעה להנחיה מקצועית 2021/1 מרשות ניירות ערך ומלשכת רואי חשבון בישראל. מוסיף כי רשות ניירות ערך העירה במכתבה שתי הערות. מציין כי ההערה הראשונה מתייחסת לכך שלגבי הלוואות בשיעורי ריבית הנמוכים משיעור ריבית השוק נקבע כי ישות אינה נדרשת לכמת את ההטבה והיא יכולה לטפל בהטבה כחלק בלתי נפרד מתנאי ההלוואה ולגבי הלוואות בערבות המדינה נקבע כי ההטבה שניתנה על ידי המדינה בדרך של העמדת ערבות לא תטופל כמענק ממשלתי נפרד והיא תיחשב חלק בלתי נפרד מתנאי ההלוואה. מציין כי רשות ניירות ערך בדעה שיש להתאים את הנוסח כך שיתאפשר גם לגבי ערבויות לחברה שמעוניינת בכך לכמת את ההטבה ולטפל בה כמענק ממשלתי.

2. נציג רשות ניירות ערך¹ שואל אם הסיבה להבדל היא התאמה לסעיפים 34 ו-35 ל-20 IAS. צדיק מציינת כי לא היתה כוונה כזו וההבדל נובע מניסוחים שונים. היו"ר מסביר כי הסיבה לכך היא שאין בתקינה הישראלית תקן למדידת מכשירים פיננסיים מאחר שלא אומץ 9 IFRS ולכן אין דרישה להציג את ההתחייבות לפי שווי הוגן ואין דרישה לכמת את ההטבה הנובעת משיעור ריבית הנמוך משיעור ריבית השוק. היו"ר מוסיף כי משתתף² אחר הציע לאפשר לחברה שמעוניינת בכך לכמת את ההטבה. מציין כי לא תמך בהצעה לאפשר זאת במסגרת ההנחיה המקצועית, אך בדעה כי כל חברה תוכל לבחור לכמת את ההטבה. מציין כי בסופו של דבר ההחלטה היתה לאפשר זאת. צדיק מציינת כי לגבי הלוואות נקבע כי "הישות אינה נדרשת" ואילו לגבי הערבות נקבע כי "לא יטופל כמענק ממשלתי".

3. נציג רשות ניירות ערך מציין כי סעיף 35 ל-20 IAS מאפשר לטפל בערבות כסיוע ממשלתי. מוסיף כי לכאורה גם אם IFRS 9 היה מיושם בתקינה הישראלית לא היה הכרח לכמת את ההטבה בערבות פיננסית בגלל הוראות 20 IAS.

¹ ההתייחסות היא לנציג או לנציגה

² ההתייחסות היא למשתתף או למשתתפת

4. משתתף נוסף מציין כי לכאורה יש לבחון בשלב הראשון אם הערבות היא סיוע ממשלתי שאינו מענק ממשלתי שלגביו נדרש גילוי או אם הערבות מקיימת את ההגדרה של מענק ממשלתי ויש לכמת את ההטבה. מוסיף כי בשלב השני, אם הערבות מקיימת את ההגדרה של מענק ממשלתי בתקינה הבינלאומית נדרש יישום IFRS 9 ואילו בתקינה הישראלית אין דרישה למדוד את הערבות.
5. היו"ר שואל לעמדת הנוכחים.
6. משתתף רביעי מציין כי מאחר שאין תקינה ישראלית לגבי מדידה של הלוואות, ניתן למצוא בפרקטיקה יישום מגוון לגבי הלוואות בריבית הנמוכה מריבית השוק (במרבית המקרים ההטבה אינה מכומתת, אך קיימות חברות אשר מכמתות את ההטבה). מוסיף כי לעניין ערבויות אינו מכיר כלל בפרקטיקה חברות אשר מכמתות את ההטבה בערבות של המדינה. בדעה כי לפיכך הניסוח בהנחיה המקצועית הוא נאות וזאת על מנת למנוע התפתחות של פרקטיקות שונות לעניין מדידת שווי הערבות.
7. חבר ועדה³ בדעה שיש להתאים את הנוסח ולציין גם לגבי הערבות "ישות אינה נדרשת לכמת...".
8. היו"ר מציין כי קיימות שתי חלופות:
- (א) חלופה ראשונה – להשאיר את הנוסח בהצעה להנחיה מקצועית ללא שינוי
- (ב) חלופה שנייה – להתאים את הנוסח לגבי ערבויות בהצעה להנחיה מקצועית לנוסח לגבי הלוואות בריבית הנמוכה מריבית השוק.
9. היו"ר וחבר ועדה אחר תומכים בחלופה הראשונה. חבר הוועדה, חבר ועדה נוסף, חבר ועדה רביעי וחבר ועדה חמישי תומכים בחלופה השנייה. חבר ועדה שישי אדיש בין החלופות ובדעה כי גם אם יתאפשר כימות ההטבה בערבות שהתקבלה מהמדינה, חברות לא יבחרו באפשרות זו. היו"ר מסכם כי קיים רוב לחלופה השנייה ולכן הנוסח לגבי ערבויות בסעיף 23 יותאם לנוסח לגבי הלוואות בריבית הנמוכה מריבית השוק כך שלא יידרש כימות של ההטבה (אך ניתן יהיה לכמת את ההטבה).
10. היו"ר מציין כי הערה נוספת המתייחסת להלוואות בשיעורי ריבית הנמוכים מריבית השוק ולערבות מדינה היא הגילוי הנדרש לגביהם. שואל איזה גילוי ניתן לדרוש, אם לא נדרש כימות של ההטבה. שואל לעמדת הנוכחים.
11. נציג רשות ניירות ערך מציין כי ללא הגילוי, החברה קיבלה הטבה שלא ניתן לה גילוי.

³ ההתייחסות היא לחבר ועדה או לחברת ועדה

12. המשתתף הרביעי בדעה כי יש לדרוש גילוי לגבי סכום ההלוואה שהתקבלה והחלק שבגיננו התקבלה ערבות המדינה או סכום ההלוואה שהתקבלה ושיעור הריבית שנקבע. חבר הוועדה השישי ומשתתף חמישי מסכימים עם המשתתף הרביעי.
13. משתתף שישי מציין כי בהתאם לסעיף הגילוי נדרש גילוי לגבי היקף מענק ממשלתי שהוכר בדוחות הכספיים ולגבי סיוע ממשלתי (שההטבה אינה מכומתת) נדרש גילוי איכותי. בדעה כי סעיף 28(ד) חל על הלוואות בריבית הנמוכה מריבית השוק ועל הלוואות בערבות המדינה שההטבה בהן לא טופלה כמענק ממשלתי. צדיק מסכימה.
14. נציג רשות ניירות ערך מציין כי הכוונה היתה לגילוי כפי שציין המשתתף הרביעי. בדעה כי מאחר שמדובר במענק ממשלתי שלא כומת, עשוי להיות חוסר בהירות אם סעיף 28(ד) חל.
15. צדיק מציינת כי סעיף 28(ד) קובע שיש לתת גילוי ל"צורות אחרות של סיוע ממשלתי שהישות נהנתה ממנו במישרין". מציעה להוסיף בסוגריים בסוף הסעיף "לרבות הלוואות בשיעורי ריבית הנמוכים מריבית השוק והלוואות בערבות המדינה)". **הנוכחים מסכימים.**
16. **היו"ר מסכם כי לסעיף 28(ד) יוספו סוגריים "לרבות הלוואות בשיעורי ריבית הנמוכים מריבית השוק והלוואות בערבות המדינה)".**
17. היו"ר מציין כי הערה נוספת של רשות ניירות ערך מתייחסת להצגת מענקים המתייחסים להכנסה. נציג רשות ניירות ערך מציין כי הבקשה היא להבהיר את ההבחנה בין המקרים שבהם המענק יקוזז מההוצאה – במקרים שבהם המענקים ניתנו באופן מזוהה ביחס להוצאות ספציפיות לבין המקרים שבהם המענק יוצג כהכנסה אחרת – במקרים שבהם המענקים לא ניתנו באופן מזוהה ביחס להוצאות ספציפיות.
18. היו"ר מציין כי נראה שהנוסח הוא ברור דיו. שואל את הנוכחים לעמדתם.
19. חבר הוועדה הרביעי מציין כי אינו מתנגד להבהיר זאת, אך נראה כי גם בנוסח הקיים ההבחנה ברורה.
20. היו"ר שואל את צדיק אם ניתן להבהיר את ההבחנה לפי בקשת רשות ניירות ערך. צדיק משיבה כי ניתן לחדד את ההבחנה במסגרת סעיף 25(א) ובמקום "מענק המיועד לכיסוי הוצאות..." ניתן לנסח "מענק הניתן באופן מזוהה ביחס להוצאות ספציפיות" וסעיף 25(ב) יתייחס למענקים אחרים.
21. היו"ר מציע לקבל את הצעת צדיק. **מוסכם על הנוכחים.**

22. היו"ר מציין כי במכתב התגובה של לשכת רואי חשבון בישראל קיימות שתי הערות. מבקש מנציג לשכת רואי חשבון להציג את ההערות.
23. נציג לשכת רואי חשבון מציין כי אחד התנאים להכרה במענק ממשלתי הוא שחוקק חוק המקנה לישות זכאות למענק. בדעה כי יש לחדד שמדובר גם על חוק שחוקק למעשה. מביא כדוגמה חוק שעבר קריאה שנייה ושלישית בכנסת אך טרם פורסם ברשומות. מוסיף כי תקן חשבונאות מספר 19 קובע כי לעניין מדידת מסים שוטפים ונדחים יש להתחשב בחקיקה או בחקיקה למעשה. **היו"ר מסכים. אין התנגדות של הנוכחים.**
24. המשתתף הרביעי מוסיף כי מדובר על נושא אקטואלי שכן פורסם חוזר של רשות המסים לפיו חברה שמדווחת על בסיס מצטבר נדרשת להכיר במענקים בשנת 2020 למרות שהחוק הקובע את המענקים אושר בשנת 2021.
25. המשתתף הנוסף שואל אם גם תקן חשבונאות מספר 10 קובע שיש להתחשב לצורך הפרשות לא רק בחקיקה אלא גם בחקיקה למעשה. בדעה כי הניסוח בתקן חשבונאות מספר 10 שונה. משתתף שביעי מציין כי במסגרת תקן חשבונאות מספר 10 (בשונה מ-37 IAS) יש התייחסות לחוק שחקיקתו הושלמה למעשה ולכן הניסוח מתאים. המשתתף הנוסף מסכים.
26. נציג לשכת רואי חשבון מציין כי ההערה השנייה היא טכנית ומתייחסת למבוא שנוסף ואשר מדגיש את עיקרי ההנחיה. מוסיף כי ההצעה היא להוסיף התייחסות במבוא לצורך בגילוי אומדנים והנחות של ההנהלה לגבי הזכאות למענק מאחר שמדובר בשיקול דעת משמעותי לגבי הביטחון הסביר שהישות תקיים את התנאים. **היו"ר מסכים.**
27. המשתתף החמישי מציע לציין במסגרת המבוא להנחיה המקצועית שההנחיה המקצועית לא מחליפה תקנים קיימים ולא פוטרת מהדרישות של תקנים אחרים.
28. המשתתף השישי בדעה כי הבהרה זו נכללת למעשה בסעיף התחולה – סעיף 1 לפיו נקבע כי ההנחיה המקצועית חלה על מענקים ממשלתיים וסיוע ממשלתי להתמודדות עם משבר הקורונה שאינם בתחולה של תקני חשבונאות אחרים. צדיק מציינת כי סעיף זה מופיע גם במבוא.
29. היו"ר שואל מי מחברי הוועדה המקצועית מאשר את ההנחיה המקצועית בכפוף לתיקונים שסוכם עליהם בישיבה.
30. היו"ר, חבר הוועדה, חבר הוועדה האחר, חבר הוועדה הנוסף, חבר הוועדה הרביעי, חבר הוועדה החמישי וחבר הוועדה השישי מאשרים את ההנחיה המקצועית 2021/1.

31. היו"ר מודה לצדיק ולמשתתף השישי על הכנת ההנחיה המקצועית ומודה לכל הגורמים שהעירו הערותיהם. מציין כי ההנחיה המקצועית חשובה מאוד לחברות הפרטיות ולרואי החשבון שלהן. מוסיף כי ההנחיה המקצועית תפורסם עוד היום.

מכתב תגובה להצעה לתיקון תקן דיווח כספי בינלאומי 16 – התחייבות חכירה בגין מכירה וחכירה בחזרה (צורף לתיק הישיבה)

32. היו"ר מציין כי צדיק הכינה מכתב תגובה בהתבסס על ההערות בישיבה הקודמת. שואל אם יש הערות למכתב התגובה.

33. חבר הוועדה השישי לא מסכים עם ההתייחסות במכתב התגובה לכך שהוועדה המקצועית אינה מסכימה שבתחשיב הרווח יש לכלול תשלומי חכירה משתנים. בדעה כי המסקנה של ה-IFRIC היא הגיונית יותר שיש להביא בחשבון תשלומי חכירה משתנים, למרות שהבאה בחשבון כזו סוטה מהכלל של IFRS 16 לפיו תשלומי חכירה משתנים אינם מובאים בחשבון במועד ההכרה לראשונה. מציין כי עסקאות של מכירה וחכירה בחזרה אינן נפוצות בישראל, אך מהווה פתח למניפולציות אם לא תהיה התחשבות בתשלומי חכירה משתנים בעסקאות כאלה. מציין כי אכן בעסקת חכירה בהתאם ל-IFRS 16 לא מובאים בחשבון תשלומי חכירה משתנים, אך מדובר על הכרה בנכס כנגד התחייבות ואילו בעסקת מכירה וחכירה בחזרה מדובר גם על הכרה ברווח ויש לכך גם השפעה על ההון. בדעה כי החלטת ה-IFRIC היא נכונה בנסיבות אלה. המשתתף האחר מסכים עם חבר הוועדה השישי.

34. היו"ר מציין כי בישיבה הקודמת רוח הדברים היתה שאין סיבה ליצור הבדל במודל החשבונאי בין עסקת חכירה לבין עסקת חכירה המהווה חלק מעסקת מכירה וחכירה בחזרה. מוסיף כי צדיק קראה גם מכתבי תגובה של אחת הפירמות הגדולות ושל מוסד תקינה אירופי, אשר מתנגדים אף הם להתחשבות בתשלומי חכירה משתנים בעסקת מכירה וחכירה בחזרה.

35. משתתף שמיני מציין כי בתחום התקשורת יש לכך השפעה מהותית מאחר והמטרה שלהם היא להוציא מהמאזן את התשתיות. מסכים עם חבר הוועדה השישי מבחינה עקרונית. מציין כי בחלק מהמקרים התוצאה היא בניית עסקה עם גוף פיננסי ועל ידי כך הוצאת הנכס מהמאזן, למרות שמהותית התשלומים נותרו (קיימים גם מקרים שבהם נקבעו תשלומים משתנים שהסיכוי להשתנות הסכום הוא נמוך מאוד) והתוצאה היא לא סבירה. מציין כי אי הכללת תשלומים משתנים גם בעסקת חכירה רגילה יוצר עיוותים. בדעה כי עמדת ה-IFRIC היא הגיונית.

36. המשתתף הנוסף מציין כי במכתב התגובה של PWC הוצעה חלופה של דחיית הרווח על פני תקופת החכירה בדומה ל-IAS 17 וכך לא נוצר מודל שונה להתחייבות חכירה בעסקת מכירה וחכירה בחזרה.

37. חבר הוועדה הנוסף בדעה כי אין להכיר ברווח בגין החלק שהוחכר בחזרה. בדעה כי בהתאם להצעה לתיקון החלק של הנכס שנותר בידי הישות נקבע על ידי השוואה בין הערך הנוכחי של תשלומי החכירה החזויים לבין השווי ההוגן של הנכס. מציין כי לא ברור אם הערך הנוכחי של תשלומי החכירה החזויים (אשר כולל תשלומים משתנים) מייצג בהכרח את שווי ההוגן. מביא כדוגמה מצב שבו קיימים תשלומים משתנים שההסתברות שלהם נמוכה. מציין כי אם ההסתברות לתשלומים אינה מובאת בחשבון, ידחה חלק גדול יותר מהרווח. מסכים עם העמדה במכתב התגובה לפיה אין ליצור הבדל לעומת המודל הבסיסי של חכירה ולכן אין לכלול תשלומים משתנים במדידת ההתחייבות בגין חכירה. בדעה כי יש לדחות את הרווח, אך אופן קביעת החלק שידחה צריך להיות על ידי השוואת שווי הוגן של תשלומי החכירה החזויים לשווי הוגן של הנכס. מוסיף כי ניתן למצוא חלופות שונות לאופן ההכרה ברווח על פני תקופת החכירה.
38. חבר הוועדה השישי מסכים לעמדתו של חבר הוועדה הנוסף בתנאי שיבוצע תיקון ל-16 IFRS כך שבעסקאות מכירה וחכירה בחזרה הרווח ידחה, אך לא תהיה הכרה בהתחייבות בגין חכירה בגין התשלומים המשתנים.
39. חבר הוועדה הנוסף מציין כי המודל המוצע בהצעה לתיקון מהווה סטייה מהמודל של 16 IFRS וגם החישוב הכלכלי של חלק הרווח שיש לדחות אינו נאות. מוסיף כי אפשרות למניפולציות קיימת גם כאשר לא נכללים תשלומי החכירה המשתנים וגם כאשר הם יכללו.
40. חבר הוועדה האחר מסכים עם חבר הוועדה הנוסף. בדעה שהמוסד לתקינה צריך להגיב להצעה לתיקון במישור של התאמה לעקרונות של התקינה החשבונאית ולא אם ההצעה לתיקון פותחת פתח למניפולציות (סוגיה הנוגעת יותר לרגולטורים).
41. היו"ר שואל את חבר הוועדה הנוסף מה הצעתו לתגובה. חבר הוועדה הנוסף מציין כי יש לדחות את חלק הרווח המתייחס לחלק הנכס שנמכר והוחכר בחזרה וכי יש לקבוע חלק זה בהתייחס להשוואת השווי ההוגן של תשלומי החכירה לשווי ההוגן של הנכס. מוסיף כי אין לכלול התחייבות בגין תשלומי החכירה המשתנים אלא להכיר בנכס ובהתחייבות בהתאם ל-16 IFRS וניתן לבחור מתוך מספר חלופות את אופן פריסת הרווח על פני תקופת החכירה.
42. היו"ר שואל אם חבר הוועדה הנוסף תומך בפריסת הרווח בהתאם לעמדה שהוצגה במכתב התגובה של PWC. חבר הוועדה הנוסף משיב כי לא קרא את מכתב התגובה של PWC. תומך בהפרדת דחיית הרווח מהטיפול בנכס ובהתחייבות בגין חכירה הנובעים מהחכירה בחזרה.
43. המשתתף השמיני בדעה כי מטרת ההצעה לתיקון היא למנוע הוצאת נכסים מהמאזן. מציע להתייחס גם לכך במכתב התגובה. חבר הוועדה השישי מציין כי בעייתיות זו קיימת גם לגבי חכירות שאינן חלק מעסקת מכירה וחכירה בחזרה שכן אם כל תשלומי החכירה הם תשלומים משתנים, התוצאה היא שלא יוכר נכס במאזן וזה הבסיס של 16 IFRS.

44. משתתף תשיעי מציין כי בבסיס למסקנות של ההצעה לתיקון הוועדה הבינלאומית מציינת כי בעסקת מכירה וחכירה בחזרה לחוכר יש יותר מידע על מנת לבסס את האומדנים של תשלומי החכירה המשתנים. מוסיף כי במסגרת מכתב התגובה קיימת התייחסות משתמעת לכך. מוסיף כי מדובר על סוגיה (עסקאות מכירה וחכירה חזרה) הדורשת דיון נרחב יותר וניתן להציע לוועדה הבינלאומית להתייחס לסוגיה זו במסגרת ה- post implementation review של IFRS 16 שאמור להתקיים במחצית השנייה של 2021. בדעה כי מכתב התגובה צריך להתייחס גם לכך שמעבר לכך שהוועדה המקצועית בדעה שלא צריך להיות הבדל בין המודל החשבונאי הכללי לחכירה לבין המודל החשבונאי לחכירה המהווה חלק מעסקת מכירה וחכירה בחזרה (ולכן אין לכלול במסגרת המדידה תשלומי חכירה משתנים) לכך שאמידת תשלומי החכירה המשתנים כרוכה בשיקול דעת משמעותי אשר יכולה ליצור שונות גבוהה בין חברות בייחוד במקרים שבהם מדובר על משתנה שלא ניתן לצפות אותו.
45. היו"ר מציין כי מאחר שאין הסכמה לעמדה מסוימת אחת מציע לא לשלוח מכתב תגובה להצעה לתיקון IFRS 16.
46. המשתתף האחר מסכים ומציין כי עסקאות של מכירה וחכירה בחזרה עם תשלומי חכירה משתנים אינן נפוצות בישראל. המשתתף הנוסף מציין כי הצמדה למדד נחשבת לפי ההצעה לתיקון תשלום משתנה ולפיכך ייתכן שעסקאות כאלה נפוצות וכן בתחום התקשורת. מוסיף כי המשמעות היא שיש לחזות את עליית המדד לאורך תקופת החכירה. חבר הוועדה השישי מציין כי אין הסכמים רבים כאלה וגם כיום יש גופים שונים המפרסמים תחזיות של המדד.
47. היו"ר מציין כי ניתן גם לשלוח מכתב תגובה שבו יצוין כי הוועדה המקצועית אינה מתייחסת להצעה לתיקון מאחר שהנושא אינו נפוץ בישראל וקיימות בוועדה המקצועית דעות שונות לגביה ומאחר שיש לבצע חשיבה מחדש על מנת לבחון אם קיימת הצדקה להבחנה בין המודל החשבונאי בחכירה לבין המודל החשבונאי בחכירה המהווה חלק מעסקת מכירה וחכירה בחזרה. שואל מי תומך בהצעה זו.
48. חבר הוועדה האחר מציע לציין במכתב התגובה כי הנושא אינו נפוץ בישראל ואין לוועדה המקצועית עמדה חד משמעית ולהוסיף כי הוועדה המקצועית ערה למטרת ההצעה לתיקון ולכוונה למנוע מניפולציות, אך בדעה שלא צריך להיות הבדל במודל החשבונאי לטיפול בחכירות בין חכירה לבין חכירה המהווה חלק מעסקת מכירה וחכירה בחזרה. מציע גם להתייחס להערת חבר הוועדה הנוסף לגבי אופן קביעת החלק מהנכס שנותר על ידי השוואת שווי הוגן של תשלומי החכירה החזויים ולא רק ערך נוכחי שלהם.
49. היו"ר בדעה שאין להתייחס לכך שמטרת ההצעה לתיקון היא למנוע מניפולציות. לאחר דיון קצר, חבר הוועדה האחר מסכים.

50. חבר הוועדה בדעה שעדיף לא לשלוח מכתב תגובה, מאחר שממילא אין תרומה למכתב תגובה כזה. חבר הוועדה השישי מסכים ומצייין כי בנסיבות הנוכחיות עדיף שלא לשלוח מכתב תגובה. חבר הוועדה האחר, חבר הוועדה הרביעי, וחבר הוועדה החמישי מסכימים. חבר הוועדה הנוסף נמנע.

51. היו"ר מסכם כי מרבית חברי הוועדה המקצועית בדעה שאין לשלוח מכתב תגובה להצעה לתיקון בנסיבות הנוכחיות.

דיון בהנחיות ליישום תקינה ישראלית בעת אימוץ תקן דיווח כספי בינלאומי 16 (צורפו לתיק הישיבה)

52. היו"ר מצייין כי צדיק הכינה את מסמך ההנחיות ליישום. צדיק מציינת כי לאחרונה פורסם שיפור תקנים קיימים – 2021 שבמסגרתו תוקן תקן חשבונאות מספר 35 על מנת לאפשר לחברה שמיישמת תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני ליישם את הוראות המעבר באותו תקן. מוסיפה כי בעת הדיונים הוחלט להוסיף סעיף במסגרת המבוא לתקן חשבונאות מספר 35 ובמסגרת התקן עצמו לפיו המוסד לתקינה יפרסם הנחיות ליישום התקינה הישראלית לחברות שמיישמות את תקן דיווח כספי בינלאומי 16 כמדיניות החשבונאית שלהן. מוסיפה כי צורפו לתיק הישיבה הנחיות היישום המוצעות וכן מסמך הכולל את כל ההפניות הקיימות בתקינה הישראלית לחכירות ולתקן חשבונאות בינלאומי 17, אשר ישמש רקע לדיון ואין כוונה לפרסמו. שואלת אם יש הערות למסמך.

53. היו"ר מצייין כי שאלה עקרונית היא אם נכון שיישאו בתקינה הישראלית הפניות לתקן חשבונאות בינלאומי 17 שבוטל בתקינה הבינלאומית. שואל אם אין לתקן כל הפניה ולצייין שכל הפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 17 תקרא כהפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 17 לפני ביטולו. שואל את המשתתף השישי לדעתו.

54. המשתתף השישי מסכים שאם מבוצע שינוי ייתכן שיש להחליף את ההפניות לפרקטיקה המקובלת, מאחר שחלק מהחברות מיישמות בכלל את התקינה האמריקאית. היו"ר מצייין כי המשמעות היא שיש לבצע תיקון של תקנים. צדיק מעירה כי מסמך הנחיות היישום אינו מהווה מסמך מחייב ולא ניתן באמצעותו לתקן את התקנים האחרים. מוסיפה כי קיימות בתקינה הישראלית הפניות רבות לתקן חשבונאות בינלאומי 39 לנושאים של מדידת מכשירים פיננסיים, כאשר כיום התקן כולל רק את נושא חשבונאות גידור.

55. חבר הוועדה בדעה שניתן להשאיר את ההפניות עד שיצא תקן חשבונאות בנושא חכירות.

56. המשתתף השישי מצייין כי בסופו של דבר חברות לא יוכלו למצוא את התקנים הבינלאומיים שבוטלו ולכן מדובר על הערה חשובה. מוסיף כי נושא ההפניות לתקן חשבונאות בינלאומי 39 הוא מורכב יותר.

57. המשתתף האחר מציע לכתוב במסמך הנחיות היישום שקיימות התייחסויות לתקן חשבונאות בינלאומי 17 מאחר שהתקן היה בסיס לפרקטיקה המקובלת בנושא חכירות. המשתתף השישי מציין כי חבר הוועדה העיר בזמנו כי קיימות חברות שמיישמות את התקינה האמריקאית. בדעה כי ניתן להבהיר במסגרת המסמך שהפרקטיקה המקובלת בנושא חכירות התבססה על IAS 17 או על התקינה האמריקאית.
58. היו"ר בדעה שאין לקבוע מהי הפרקטיקה המקובלת במסגרת מסמך הנחיות היישום. המשתתף השישי מסכים, אך בדעה שניתן לעשות זאת כפתרון ביניים ולכלול זאת ברקע. מציין כי בעתיד יש לבטל את ההפניות הן ל-17 IAS והן ל-39 IAS, אך רצוי לעשות תיקון זה לאחר ביטולו של IAS 39.
59. חבר הוועדה הנוסף בדעה כי יש לקיים דיון מקיף ורחב לגבי הפרקטיקה המקובלת ולא לכלול התייחסות לפרקטיקה המקובלת רק לעניין חכירות במסגרת מסמך הנחיות היישום.
60. היו"ר מציין כי חבר הוועדה הנוסף בדעה שיש לפרסם תקן חשבונאות בנושא חכירות, אך תקן כזה ימנע את יישום IFRS 16 בתקינה הישראלית. חבר הוועדה הנוסף מסכים ומציין כי אם עמדת הוועדה המקצועית תהיה ש-17 IAS הוא תקן שמשקף בצורה נאותה יותר, אז ראוי שחברות יישמו אותו ולא יישמו את IFRS 16.
61. המשתתף השביעי מציין כי ניתן לאפשר שתי חלופות, כפי שנעשה בתקן חשבונאות מספר 39, הטבות עובד. חבר הוועדה הנוסף מתנגד למתן חלופות ומציין כי התנגד למתן חלופות גם בתקן חשבונאות מספר 39.
62. היו"ר מציין כי תתעורר גם בעיה לגבי חברות בנות של חברות ציבוריות. חבר הוועדה הנוסף בדעה שחברות כאלה ידרשו לבצע התאמה לצורך האיחוד.
63. המשתתף האחר מסכים ש-17 IAS היה תקן נכון יותר, אך בדעה שאין זה פרקטי לאמץ כיום את IAS 17.
64. המשתתף האחר מתנגד להתייחסות לג"ד 51 ולטיפול בדוח על תזרימי מזומנים במסמך הנחיות היישום. מציין כי בג"ד 51 כל חכירה מימונית מוצגת כשתי פעולות במזומן – פעילות השקעה ופעילות מימון בעת הכרה לראשונה וזאת מאחר שבעת גיבוש ג"ד 51 הגישה היתה שחכירה מימונית במהות הכלכלית מהווה רכישה של נכס באשראי. בדעה כי מאז שוק הליסינג התפתח וה-IFRIC פרסם Agenda Decision לגבי פקטורינג הפוך והסיווג בדוח על תזרימי מזומנים (שהמשתתף האחר לא מסכים איתה). מציין כי בהתאם ל- Agenda Decision ה-IFRIC קבע שבגלל שהלקוח לא קיבל בפועל מזומן מהגורם המממן ולא העבירו לספק, יש להציג את העסקה בדוח על תזרימי המזומנים כעסקה שאינה במזומן (ולא

כתזרים שלילי מפעילות שוטפת ותזרים חיובי כפעילות מימון) ורק בעת תשלום לגורם המממן, התזרים יסווג כפעילות מימון. מוסיף כי כאשר הגישה ב- IASB וב- IFRIC היא טכנית ובהתאם ל-IFRS 16 גם חכירות שהן תפעוליות במהותן (חכירות לתקופות קצרות) מוצגות כפעילות שאינה במזומן, אין זה נאות שחברה המיישמת את IFRS 16 תציג במועד ההכרה לראשונה פעילות השקעה ופעילות מימון. מציע שחברה שמיישמת את IFRS 16, תיישם את הוראות התקינה הבינלאומית לגבי סיווג בדוח תזרים של תזרימי המזומנים הנובעים מחכירות, כלומר הוצאות הריבית יסווגו כפעילות שוטפת בהתאם לג"ד 51 (לא תהיה בחירה בין פעילות שוטפת לבין פעילות מימון כפי שקיימת בתקינה הבינלאומית) ואילו פירעון הקרן יסווג כפעילות מימון. מוסיף כי חברה שמיישמת את IAS 17, תיישם את ג"ד 51. מציע לשקול גם תיקון של ג"ד 51 לפיו חכירות לא יוצגו כפעילות השקעה וכפעילות מימון בעת ההכרה לראשונה, אלא כפעילות שלא במזומן.

65. היו"ר שואל מי תומך בעמדת המשתתף האחר.

66. חבר הוועדה הנוסף מסכים עם המשתתף האחר לגבי הנחיות היישום. בדעה כי ג"ד 51 התייחס לאשראי שהתקבל מצד ג' וזו היתה הסיבה לניפוח, אך מאחר שבחכירה מדובר באותו גוף יש להציג זאת כפעילות שאינה במזומן. אינו מביע דעה לגבי תיקון ג"ד 51.

67. חבר הוועדה מסכים עם המשתתף האחר לגבי הנחיות היישום. מצוין כי בעת גיבוש ג"ד 51 היתה בעולם גם גישה של הצגת החכירה כפעילות שאינה במזומן, אך מאחר שהיה מקובל בזמנו להשתמש בגורם מממן, הוחלט שמדובר על שתי עסקאות ולכן נדרשה הצגה כפעילות השקעה וכפעילות מימון. מוסיף כי יש הבדלים נוספים בג"ד 51 מ- IAS 7 שיש לשקול תיקון שלהם.

68. המשתתף האחר בדעה שנכון לתקן את ג"ד 51, אך תיקון כזה עלול להידחות מטעמים שונים. מציע שבהנחיות היישום תהיה התייחסות לטיפול הנדרש מחברה המיישמת את IFRS 16.

69. חבר הוועדה מבקש מהמשתתף האחר להתייחס גם לסיווג בדוח תזרים של תשלומי החכירה. המשתתף האחר בדעה כי עד לתיקונו של ג"ד 51 סיווג רכיב הריבית בחכירה שהיא מימונית לפי IAS 17 (פעילות שוטפת) עשוי להיות שונה מסיווג רכיב הריבית בחברה המיישמת את IFRS 16 (כיום יש בחירת מדיניות חשבונאית בין פעילות שוטפת לבין פעילות מימון, אך לאחר שיושלם פרויקט הצגת דוחות כספיים, רכיב הריבית יסווג כפעילות מימון). מוסיף כי הבעיה היא הטיפול בעת ההכרה לראשונה וסיווג רכיב הקרן. בדעה כי חברה המיישמת פרקטיקה מקובלת צריכה לסווג את כל דמי החכירה בגין חכירה תפעולית כפעילות שוטפת ובגין חכירה מימונית נדרש תיקון של ג"ד 51 על מנת שיוצג כפעילות שאינה במזומן בעת הכרה לראשונה ותשלומי החכירה יסווגו כפעילות שוטפת (רכיב הריבית) ופעילות מימון (רכיב הקרן). בדעה כי חברה המיישמת את IFRS 16 צריכה להציג פעילות

שאינה במזומן במועד ההכרה לראשונה בגין כל החכירות (שלא מיושמת לגביהם הקלה של סעיף 6) ותשלומי החכירה יסווגו כפעילות שוטפת (רכיב הריבית) ופעילות מימון (רכיב הקרן).

70. היו"ר מציע לקבל את הערתו של המשתתף האחר לגבי סיווג בדוח על תזרימי המזומנים לגבי חברה שמיישמת את IFRS 16. **מוסכם על הנוכחים.**

71. היו"ר מציין כי לגבי תיקון ג"ד 51 הוצגו שתי עמדות – המשתתף האחר בדעה שיש לתקן את ג"ד 51 לגבי חכירות כעת וחבר הוועדה בדעה שיש לבחון את ג"ד 51 במלואו בשלב מאוחר יותר. שואל לעמדת הנוכחים. **מרבית הנוכחים תומכים בעמדת חבר הוועדה.**

72. המשתתף השישי מציין כי בכל מקום שבו קיימת התייחסות "למעט חכירות לתקופה של עד 12 חודש וחכירות של נכס בעל ערך נמוך" יש להוסיף "שלגביהן בחר החוכר ליישם את ההקלה". **מוסכם על הנוכחים.**

73. היו"ר מאחל חג פסח כשר, שמח ובריא לכולם.

74. **היו"ר נוהל את הישיבה.**