



פרוטוקול ישיבת הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

שהתקיימה ביום שלישי ה-17 במאי, 2022, בשעה 9:00

באמצעות אפליקציית זום.

(סופי)

המשך דיון בהצעה לתקן חשבונאות מספר 45 מענקים ממשלתיים וגילוי בדבר סיוע

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

1. היו"ר מציין כי צדיק עדכנה את המבוא להצעת התקן והוסיפה תיקון לתקן חשבונאות מספר 4 בהתאם להחלטות שהתקבלו בישיבה הקודמת. מציין כי בישיבה הקודמת החל דיון בנושא המדידה של מענק לא כספי. מוסיף כי בישיבה שקדמה לישיבה הקודמת הוחלט כי מענק לא כספי יימדד בשווי סמלי מאחר שגם אם המענק נמדד בשווי הוגן הנכס יוצג בסכום אפס (מאחר שהמענק מקוּוֹז מהנכס). מציין כי בישיבה האחרונה משתתף¹ הציג דוגמאות שבהם עשוי להיווצר עיוות כתוצאה ממדידה לפי ערך סמלי. מציין כי אחת הדוגמאות התייחסה למצב שבו חברה מקבלת קרקע כמענק-כאשר 70% מהקרקע מיועדים להקמת מפעל (לצורכי המענק) ו-30% מהקרקע ניתנים לחברה ללא כל מגבלה (מכירה או שימוש למטרות אחרות). מוסיף כי משתתף אחר הביא כדוגמה קרקע שהתקבלה כמענק עם התחייבות לבנות עליה ואשר מדידתה בשווי הוגן או בערך סמלי תשפיע על רווח והפסד. מציין כי טיעון התומך במדידה בערך סמלי הוא שלא להכביד על החברות הפרטיות מעבר לחברות הציבוריות ואילו טיעון התומך במדידה בשווי הוגן הם הטיעונים שהוצגו על ידי המשתתף והמשתתף האחר. מציין כי הצעתו של חבר ועדה² היתה למדוד בערך סמלי כאשר המענק הוא עבור אותו נכס ולא להתייחס למצבים שבהם המענק הוא עבור נכס אחר. שואל אם הנוכחים מעוניינים להתייחס לפני שהנושא עולה להצבעה.

2. צדיק מציינת כי ערכה מסמך השוואה בין מדידה בערך סמלי לבין מדידה בשווי הוגן כאשר המענק הוא עבור אותו נכס וכאשר המענק הוא עבור נכס אחר. מציינת כי קיימים שני הבדלים מבחינת ההשפעה על דוח רווח והפסד-כאשר המענק התקבל עבור נכס אחר והנכס אינו בר פחת ובעת מימוש הנכס. מציינת כי במסמך הוצגו 4 חלופות להחלטה שהועלו בישיבה הקודמת.

3. היו"ר מבקש מחברי הוועדה להצביע לגבי החלופות:

(א) מדידה בערך סמלי

(ב) מדידה בערך סמלי במקרים שבהם המענק הוא עבור אותו נכס לא כספי-הצעת חבר הוועדה

¹ ההתייחסות היא למשתתף או למשתתפת

² ההתייחסות היא לחבר ועדה או לחברת ועדה

(ג) מדידה בשווי הוגן

(ד) מתן שתי חלופות בהתאם לתקינה הבינלאומית

4. חבר ועדה אחר שואל את המשתתף אם מדובר במצבים נפוצים. המשתתף משיב כי נתקל במצבים כאלה (לא בישראל), אך אין המדובר במצב שכיח. מציין כי תקן חשבונאות בינלאומי 20 דורש מדידה בשווי הוגן. חבר ועדה נוסף מציין כי תקן חשבונאות בינלאומי 20 מאפשר שתי חלופות למדידת מענק לא כספי (ערך סמלי או שווי הוגן). צדיק מציינת כי מדובר על סעיף 23. המשתתף מציין כי לפי הסעיף בדרך כלל המענק בנכס לא כספי יימדד בשווי הוגן, אך קיימות אפשרות למדידה בערך סמלי. מוסיף כי אינו מתנגד לחלופה ב. מציין כי תקן חשבונאות מספר 45 יתייחס למענק בנכס לא כספי עבור אותו נכס ומדידת הנכס בנטו ממילא תהיה אפס כי המענק יקוזז מהנכס וזאת בשונה ממענק בנכס לא כספי עבור נכס אחר (שייתכן שאורך החיים השימושיים שלו שונה ו/או שניתן למכור אותו). בדעה כי בהתאם למידרג החשבונאי בתקן חשבונאות מספר 35, מאחר שבתקן חשבונאות מספר 45 תהיה התייחסות רק למענק לא כספי עבור אותו נכס, יש לקבוע את המדיניות החשבונאית בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 20.

5. חבר הוועדה האחר תומך בחלופה ב – הצעת חבר הוועדה.

6. חבר ועדה רביעי תומך בחלופה ד כלומר בהתאם לקביעה בתקן הבינלאומי.

7. חבר הוועדה תומך בחלופה ב.

8. חבר ועדה חמישי תומך בחלופה ב לאור המסקנה של המשתתף, שהוא מסכים לה, שבמקרה של מענק בנכס לא כספי עבור נכס אחר על החברה לקבוע את המדיניות החשבונאית בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 20 (בחירת מדיניות חשבונאית בין מדידה בשווי הוגן לבין מדידה בערך סמלי).

9. חבר הוועדה הנוסף בדעה כי מדובר על מקרה לא שכיח והתייחסות לכך במסגרת התקן לא תהיה ברורה ולכן תומך בחלופה א (מדידה בערך סמלי) או בחלופה ד (בחירת מדיניות חשבונאית).

10. היו"ר מצטרף להצעת חבר הוועדה-חלופה ב.

11. היו"ר מסכם כי ברוב של ארבעה חברי ועדה תאומץ חלופה ב- כלומר, ההצעה לתקן תתייחס רק למענק בנכס לא כספי עבור אותו נכס ותדרוש מדידה בערך סמלי במקרים אלה.

12. צדיק מפנה את תשומת הלב לדרישות הגילוי שנוספו בסעיף 40 - סכומי מענקים להשתתפות ביציאות שבגינם עשויה הישות להידרש לשלם תמלוגים בתקופות עתידיות ותנאי המענקים

(כגון שיעור הריבית בו תחויב הישות במקרה של תשלום תמלוגים) ותיאור של נכסים לא כספיים שהתקבלו כמענק ממשלתי.

13. צדיק מציינת כי הוראות המעבר נוסחו בהתאם להחלטה שהתקבלה. מצטטת את נוסח דרישות המעבר:

"ישות תיישם את התקן לראשונה כלהלן:

דרישות המדידה בתקן זה ייושמו למפרע החל ממועד התחילה של התקן. ההשפעה המצטברת של יישום דרישות המדידה תיזקף במועד היישום לראשונה לסעיף המתאים בהון. ישות לא תציג מחדש מידע השוואתי בגין שינויים בדרישות המדידה הנובעים מהוראות תקן זה.

ישות תיישם את דרישות הגילוי וההצגה בתקן זה למפרע החל ממועד התחילה של התקן. ישות תיישם את דרישות הגילוי לכלל המענקים הממשלתיים שהישות היתה זכאית להם עד למועד היישום לראשונה, למעט אלה שהוכרו במלואם ברווח או הפסד ואלה שתנאייהם קוימו במלואם. ישות תציג מחדש מידע השוואתי בגין שינויים בהצגה הנובעים מהוראות תקן זה."

14. צדיק שואלת אם יש הערות לגבי הוראות המעבר. **לנוכחים אין הערות.**

15. צדיק מציינת כי במסגרת שינויים בתקני חשבונאות בוצעה החלפה של ההפניה לג"ד 35 בהפניה לתקן חשבונאות מספר 45 ובשני מקומות הוחלף הסף "ביטחון סביר" בסף של "צפוי" כפי שנעשה בתקן זה. מציינת כי בסעיף 49(א) תוקן סעיף 44 לתקן חשבונאות מספר 30 כלהלן: "במקרים מסוימים, נכס בלתי מוחשי עשוי להירכש ללא תמורה, או בתמורה סמלית, באמצעות מענק ממשלתי. דבר זה עשוי לקרות כאשר ממשלה מעבירה או מקצה לישות נכסים בלתי מוחשיים כגון זכויות נחיתה בשדה תעופה, רישיונות להפעלת תחנות רדיו או טלוויזיה, רישיונות יבוא או מכסות יבוא או זכויות גישה למשאבים מוגבלים אחרים. בהתאם לתקן חשבונאות ~~בגלל~~ מספר 2045, הטיפול החשבונאי במענקי ממשלה ונגילוי על סיוע ממשלה, ישות מכירה לראשונה בנכס הבלתי מוחשי לפי סכום סמלי בתוספת כל יציאה שניתן ליחס במישרין להכנת הנכס לשימוש המיועד. הישות מכירה גם במענק לפי סכום סמלי והמענק מוצג כניכוי מהערך בספרים של הנכס הבלתי מוחשי." מציינת כי התיקון הוא טכני על מנת להתאים להחלטה לגבי מדידת מענק לא כספי. מוסיפה כי סעיף 49(ב) מצטט את סעיף 77 לתקן חשבונאות מספר 30 כלהלן: "מודל ההערכה מחדש מיושם לאחר שנכס הוכר לראשונה לפי עלות. עם זאת, אם רק חלק מהעלות של נכס בלתי מוחשי מוכר כנכס, כיוון שהנכס לא קיים את הקריטריונים להכרה עד שלב מסוים בתהליך (ראה סעיף 65), ניתן ליישם את מודל ההערכה מחדש לנכס זה בכללותו. ניתן ליישם את מודל ההערכה מחדש גם לנכס בלתי מוחשי שהתקבל באמצעות מענק ממשלתי והוכר בסכום סמלי (ראה סעיף 44)." מציינת כי יש לבחון אם לאפשר מודל הערכה מחדש לגבי נכס בלתי מוחשי שהתקבל כמענק ממשלתי ונמדד בהכרה לראשונה לפי ערך סמלי. מוסיפה כי מדובר על מקרים נדירים יחסית.

16. חבר הוועדה החמישי מציין כי מאחר שמדובר על מקרים נדירים (למעשה קבוצה ריקה) אפשר להשאיר את האפשרות. חבר הוועדה מסכים. משתתף נוסף מסכים.
17. משתתף רביעי מציע להוריד את האפשרות מאחר שלא סביר שיהיו מקרים כאלה.
18. משתתף חמישי שואל אם ניתן ליישם את מודל הערכה מחדש לנכס בכללותו כאשר רק חלק מהעלות מוכר כנכס. צדיק משיבה בחיוב ומציינת כי מדובר לדוגמה על מקרה של הוצאות פיתוח שחלקן נזקפו לרווח או הפסד וחלקן הוכרו כנכס.
19. **היו"ר מסכם כי סעיף 77 לתקן חשבונאות מספר 30 לא יתוקן מאחר שמדובר על מקרים נדירים מאוד.**
20. צדיק מתארת את הדוגמה. מציינת כי החברה מפתחת מוצר במשך 3 שנים ומקבלת מענק בגובה 30% מההוצאות (הכשירות) ב-31 בדצמבר בכל שנה. מוסיפה כי בשנה הרביעית החברה מתחילה למכור את המוצר. מציינת כי החברה מיישמת את תקן חשבונאות מספר 30 ולפיכך זוקפת את הוצאות המחקר לדוח רווח והפסד ואת הוצאות הפיתוח בשנים 2023 ו-2024 זוקפת לדוח רווח והפסד ובשנת 2025 מהוונת את הוצאות הפיתוח. מוסיפה כי במסגרת הנתונים:
- א. ב 31.12.2023 לא צפוי ברמה גבוהה שהחברה תידרש להחזיר את המענק וגם צפוי שהחברה לא תידרש לשלם תמלוגים.
- ב. ב 31.12.2024 לא צפוי ברמה גבוהה שהחברה תידרש להחזיר את המענק, אך ההסתברות שהחברה לא תידרש לשלם תמלוגים נמוכה מצפוי (לדוג' ההסתברות להחזר המענק 51%).
- ג. ב 31.12.2025 ההסתברות שהחברה לא תידרש לשלם תמלוגים נמוכה מצפוי.
21. צדיק שואלת אם ייתכן מצב (כמו ב-31.12.2025) שההסתברות נמוכה מצפוי ברמה גבוהה כאשר בשנת 2026 החברה מתחילה למכור. מציינת כי בפרויקט פיתוח שמצליח מגיע שלב שבו ניתן להוון את הוצאות הפיתוח כלומר צפויות הטבות כלכליות מהנכס.
22. חבר הוועדה מציין כי החשיבות היא רק לגבי המענק ליום 31.12.2025 מאחר שבהתאם להוראות בחלופה ב אין בחינה מחדש של מענקים קודמים.
23. חבר הוועדה הרביעי משיב כי מצב כזה ייתכן אם לדוגמה לא ניתן לבצע מכירות עד לקבלת אישור פורמלי מגוף מפקח כלשהו. צדיק מציינת כי אם כך תוסיף את ההנחה בנתוני הדוגמה.

24. צדיק מציינת כי בהנחה א מיושמת הנחיית ה SEC כלהלן:
- א. ב 31.12.23 מאחר שלא צפוי ברמה גבוהה שהחברה תידרש להחזיר את המענק, המענק נזקף כקיטון ההוצאות בדוח רווח והפסד.
- ב. ב 31.12.24 מאחר שעדיין לא צפוי ברמה גבוהה שהחברה תידרש להחזיר את המענק, המענק נזקף כקיטון ההוצאות בדוח רווח והפסד.
25. צדיק מציינת כי הבחינה מבוצעת לגבי כל חלק בפני עצמו. הנוכחים מסכימים.
26. חבר הוועדה מצייין כי המענק אושר ב-30.6.23 והשאלה הראשונה של צדיק היא אם מועד זה הוא מועד ההכרה בכל החלקים או שיש לבחון כל חלק במועד קבלתו/במועד ההכרה בו. מוסיף כי בהתאם לפתרון במועד קבלת כל חלק בוצעה הבחינה אם מדובר במענק. חבר הוועדה מצייין כי אם הקושי הוא באמידת הסכום ייתכן שיש להכיר בכל המענק ב-30.6.23 - מועד האישור. מוסיף כי במועד זה סביר להניח שאין ודאות ברמה גבוהה להחזר המענק ולפיכך כל הסכום שהתקבל הוא מענק ממשלתי.
27. היו"ר שואל אם חבר הוועדה האחר נתקל בפרקטיקה בדוגמה דומה שהמענק מתקבל בחלקים. חבר הוועדה האחר משיב כי פרקטית לא נתקל במקרה שבו הוכרה התחייבות, למעט בצירוף עסקים, בהתאם להנחיית ה SEC.
28. חבר הוועדה שואל את חבר הוועדה הנוסף אם קיימים מענקים שבהם הזכאות של החברה היא לאחוז מההוצאות עם תקרה. המשתתף והמשתתף הנוסף מסכימים שזה אופי המענקים של רשות החדשנות. צדיק מציינת כי לצורך פשטות הוסיפה בנתוני הדוגמה הנחה כי הבדיקה מבוצעת אחת לשנה ובאותו מועד ניתן המענק בגין ההוצאות הכשירות.
29. חבר הוועדה מצייין כי לפיכך יש לקבוע אם מועד ההכרה לראשונה הוא מועד אישור הזכאות למענק ב 30.6.23 או במועד קבלת המענק בכל שנה.
30. היו"ר מצייין כי אם הבחינה מבוצעת רק ב 30.6.23 – מועד אישור הזכאות, במרבית המקרים המענק, על כל חלקיו, יוכר כמענק ממשלתי ולא כהתחייבות.
31. היו"ר שואל מי תומך בקביעת רמת הסבירות במועד אישור הזכאות. חבר הוועדה מחדד ושואל מי תומך בכך שמועד ההכרה במענק הוא 30.6 או שמועד ההכרה במענק מתפרס.
32. המשתתף האחר בדעה שמועד ההכרה במענק הוא המועד שבו לחברה קמה הזכאות. בדעה כי מועד זה הוא מועד נשיאת ההוצאות. המשתתף מסכים. המשתתף האחר מצייין כי במועד הגשת הבקשה לא נקבעות העלויות הספציפיות ורק במועד שבו מתהוות עלויות במקביל לבדיקה אם ניתן להוון אותן יש לבחון אם העלויות הן כשירות לצורך המענק. בדעה כי מועד ההכרה לראשונה הוא לא מועד אישור הזכאות וגם לא מועד התשלום של המענק.

33. חבר הוועדה הנוסף מציין כי יש לבחון את תנאי המענק על מנת להבין אם כל תקופה מהווה מענק בפני עצמו. המשתתף האחר והמשתתף הנוסף משיבים כי למעשה כל דולר של מענק עומד בפני עצמו.
34. המשתתף האחר מציין כי אם הוחלט להפסיק את הפיתוח לאחר חצי שנה, החברה תקבל מענק בגין ההוצאות שהתהוו לה במהלך תקופה זו ולא מעבר לכך ומנגד גם לא תידרש להחזיר מענק בגין ההוצאות שהתהוו לה.
35. חבר הוועדה הנוסף מציין כי קיימת מסגרת תקציב. המשתתף האחר מסכים ומוסיף כי מוגש דוח תקופתי לגבי ההוצאות אשר נבדק ומאושר על ידי רשות החדשנות. חבר הוועדה הנוסף מציין כי מדובר על הליך הוכחה.
36. חבר הוועדה הנוסף מציין כי אם אושרה מסגרת תקציב ולחברה נותר רק להשקיע את העלויות מאחר שביצוע ההוצאות הוא בשליטת החברה, ייתכן שמועד ההכרה הוא מועד אישור הזכאות.
37. המשתתף האחר מציין כי במענק בגין רכוש קבוע גם לאחר אישור הזכאות, אין הכרה במענק אלא בעת ביצוע הרכישה. חבר הוועדה הנוסף לא מסכים ומציין כי כלל ההכרה במענק הוא בהתאם לתקן – צפוי שהחברה תקיים את התנאים וצפוי שהחברה תקבל את המענק. מוסיף כי אם הישות צופה לקיים את התנאים היא תוכל להכיר במענק במועד אישור הזכאות.
38. חבר הוועדה הרביעי מסכים עם חבר הוועדה הנוסף ומצטט את סעיף 10 לפיו ההכרה במענק היא כאשר צפוי שהחברה תקיים את התנאים וצפוי שהחברה תקבל את המענק.
39. חבר הוועדה הנוסף מציין כי מדובר על פרשנות של המשתתף האחר לסעיף 10. המשתתף האחר משיב כי הזכאות לא קמה במועד אישור מסגרת התקציב. מציין כי לכאורה אם החברה עמדה בתנאים, אך צופה שהיא תמכור את הפיתוח מחוץ לישראל, היא לא תכיר במענק עקב הפרה עתידית צפויה.
40. חבר הוועדה הנוסף מציין כי במענקי התעסוקה שבהם החברה היתה מחויבת שלא לפטר את העובדים במשך מספר חודשים המענק הוכר על בסיס הצפי להמשיך להחזיק בעובדים.
41. המשתתף האחר בדעה כי אם אושר המענק אשר מותנה בהתהוות הוצאות מוגדרות וטרם התהוותה הוצאה אין להכיר בניפוח מאזני כלומר אין להכיר בחייבים כנגד מענק – התחייבות (שכן ההוצאות טרם התהוו).
42. חבר הוועדה מסכים עם המשתתף האחר. מדגיש כי השאלה היא אם מועד הזכאות למענק הוא המועד שבו אושרה המסגרת, המועד שבו התהוו ההוצאות או המועד שבו התקבל

המזומן. בדעה כי מועד הזכאות למענק הוא בעת התהוות ההוצאות וזאת להבדיל משימור תנאים אחרים לקיום המענק. מוסיף כי חלק מהתנאים יוצרים את הזכאות וחלק אחר הוא שימור המענק.

43. היו"ר שואל אם הכוונה היא שמועד הזכאות בדוגמה הוא בסוף כל שנה. חבר הוועדה משיב כי מועד הזכאות בדוגמה הוא במועד ביצוע כל הוצאה.

44. חבר הוועדה החמישי שואל אם הכוונה היא למועד ההכרה המאזני או בדוח רווח והפסד. חבר הוועדה משיב כי זהו מועד ההכרה המאזני. חבר הוועדה החמישי מציין כי לעניין הזקיפה לדוח רווח והפסד קיימת הוראה בסעיף 15 לתקן. מסכים עם המשתתף האחר ומציין כי בפרקטיקה לא מבוצע ניפוח מאזני. בדעה שיש להבהיר שאין ניפוח מאזני.

45. היו"ר שואל אם פתרון הדוגמה הוא בהתאם לעמדת המשתתף האחר. צדיק מציינת כי תידרש התאמה מסוימת למלל ולהנחות מאחר שלמעשה ההוצאות נפרסו על פני השנה ולכן גם ההכרה במענק נפרסה על פני השנה ולא בוצעה בסוף כל שנה.

46. המשתתף הנוסף מציין כי רשות החדשנות מעבירה לחברה מקדמה עד תקרה מסוימת ובכל מועד שבו מתבצעת הוצאה כשירה, חלק מהמקדמה הופך לזכות למענק (המקדמה מקוזזת בהתאם להוצאות).

47. היו"ר שואל אם מוסכם שהמספרים בדוגמה לא ישתנו אלא רק הניסוח לגבי האישור המתקבל בסוף שנה וההכרה במענק בסוף שנה.

48. המשתתף החמישי מציין כי קיימים שני תנאים מצטברים: (1) אישור של הגוף המפקח ו-(2) ביצוע ההוצאות. חבר הוועדה בדעה כי אם אלו התנאים אז ההכרה תבוצע בעת ביצוע ההוצאות.

49. חבר הוועדה האחר מסכים עם ההצעה של המשתתף האחר שאין להכיר במועד הזכאות הראשוני אלא בד בבד עם ביצוע ההוצאות. מציין כי בפועל כל חברה שמיישמת את הגישה האמריקאית אינה מכירה בהתחייבות. מציין כי מעבר לכך הגישה הנקטת היא FIFO כלומר לגבי כל מענק נוסף שמתקבל מבוצעת בחינה אם צפוי תשלום תמלוגים מעבר לתמלוגים המיוחסים למענקים הקודמים שהתקבלו. מציין כי אם בפרקטיקה לא מוכרת התחייבות עדיף שלא להציג בדוגמה מצב שאינו תואם את המציאות. משתתף שישי מסכים. בדעה שהצעת המשתתף האחר יוצרת כללי חשבונאות שאינם תקינה בינלאומית או אמריקאית.

50. צדיק מציינת כי בדוגמה אין כלל הכרה בהתחייבות כאשר מיושמת החלופה המבוססת על הנחיית ה-SEC.

51. חבר הוועדה האחר מציין כי העלה את הנושא לאור הדיון אם ניתן לטעון שב-31.12.25 לא צפוי ברמה גבוהה שהחברה תידרש להחזיר את המענקים. צדיק משיבה כי לטענת חבר הוועדה הרביעי קיימים מצבים כאלה כאשר נדרש אישור מגוף מפקח לביצוע המכירות וכי אין כוונה שהדוגמה תתוקן כך שתוכר התחייבות ב 31.12.25 בחלופה המבוססת על הנחיית ה SEC. חבר הוועדה האחר מוודא שגם אם תיושם הצעת המשתתף האחר לא תוכר התחייבות. צדיק משיבה בחיוב.

52. חבר הוועדה בדעה כי הדוגמה צריכה לתת מענה ל-3 שאלות:

- א. מועד ההכרה – בדעה כי קיימת הסכמה להצעת המשתתף האחר.
- ב. האם כאשר חברה מהוונת את עלויות הפיתוח המשמעות היא שקיים צפי ברמה גבוהה לתשלום תמלוגים. בדעה כי לאור הדיון שהתקיים ייתכן שאין זה צפוי ברמה גבוהה שהחברה תידרש לשלם תמלוגים גם אם היא מהוונת עלויות פיתוח.
- ג. אם החברה צופה מכירות – האם יש להכיר בהתחייבות בגין המענקים שהתקבלו. בדעה כי במקרה כזה יש להכיר בהתחייבות.

53. היו"ר מציע שצדיק תנסח את הדוגמה באופן שיתאים להכרה במענק הממשלתי בד בבד עם ביצוע ההוצאות.

54. צדיק מציינת כי בשנה השלישית לפי חלופת הטיפול החשבונאי המבוססת על הנחיית ה SEC קיימת זכאות למענקים כאשר ההוצאות מהוונות. מציינת כי מצב זה אינו נפוץ אצל חברות המיישמות את התקינה האמריקאית מאחר שבתקינה האמריקאית האפשרות להיוון עלויות פיתוח היא מצומצמת. מוסיפה כי בדוגמה הטיפול החשבונאי שנקט הוא זקיפת המענק כנגד הנכס הוצאות פיתוח שהונו. שואלת אם הנוכחים מסכימים לטיפול החשבונאי.

55. המשתתף משיב בחיוב. מציין כי בפרקטיקה גם בחברות המיישמות תקינה ישראלית וגם בחברות המיישמות תקינה אמריקאית כך נהוג. מציין כי ההנחיה של ה SEC מציינת כי יש לקזז את המענקים מהוצאות מחקר ופיתוח ברווח או הפסד ובסופה קיימת אמירה שאם ההסתברות לתשלום תמלוגים היא probable, אין זה נאות לזקוף את המענק לרווח והפסד ויש להכיר בהתחייבות. מוסיף כי probable בתקינה האמריקאית היא רמת הסתברות גבוהה יותר. מציין כי בתקינה האמריקאית היוון עלויות הוא קשה יותר ומתרחש במקרים של פיתוח תוכנה לשימוש עצמי. מסכים עם חבר הוועדה ובדעה כי גישה זו היא פחות כלכלית ונכון יותר לאמץ את החלופה של התקינה הבינלאומית וטיפול כהלוואה ניתנת למחילה.

56. צדיק שואלת אם יש הערות ליישום התקינה הבינלאומית בדוגמה. לנוכחים אין הערות.

57. היו"ר שואל אם יש הערות נוספות להצעה לתקן.

58. משתתף שביעי מציע להשמיט את המילה "שנתיות" במועד התחילה (סעיף 42) כך שבדוחות כספיים לתקופות המתחילות ב-1.1.23, כולל דוחות ביניים, התקן ייושם. שואל אם לאור החשיבות של התקן, הלקונה שקיימת בתקינה הישראלית והדיונים שהתקיימו בעניין מענקי הקורונה אין זה נכון שהוועדה המקצועית תמליץ על יישום התקן ביישום מוקדם ולא רק תתיר אותו.
59. היו"ר בדעה כי ניתן להחיל את התקן גם על הדוחות הרבעוניים לשנת 2023 ומציע להשמיט את המילה "שנתיות". חבר הוועדה החמישי וחבר הוועדה האחר מסכימים. **היו"ר מסכם כי התקן יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2023 והמילה "שנתיות" תושמט.**
60. היו"ר מציין כי לקראת כל תקן נדרשת היערכות והתקן יחול החל מ-1.1.2023. כאשר ניתנה אפשרות ליישום מוקדם. בדעה כי אין צורך להמליץ על יישום מוקדם. המשתתף בדעה כי מתן האפשרות הוא מספיק. חבר הוועדה מסכים עם היו"ר.
61. המשתתף השביעי שואל אם הסיבה שההנחיה המקצועית אינה מתבטלת על ידי התקן היא שאין להנחיה המקצועית מעמד של תקן או הבהרה או מסיבה אחרת. שואל אם לאחר כניסת התקן לתוקף האם יהיה להנחיה המקצועית תוקף בייחוד לגבי כל הטיפול במענקים להשתתפות ביציאות.
62. צדיק בדעה כי אין סתירה בין ההצעה לתקן לבין ההנחיה. המשתתף השביעי משיב כי ההנחיה המקצועית מתעלמת מאופן המדידה של מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות כהגדרתו בהצעה לתקן. מוסיף כי ההנחיה המקצועית קובעת כי במקרים מסוימים אין לכמת את ההטבה הגלומה בהלוואה מהממשלה לפי IFRS 9.
63. צדיק משיבה כי בהתאם להנחיה המקצועית אין צורך לכמת את ההטבה הגלומה בערבויות שניתנו על ידי המדינה ובהלוואות בשיעור ריבית הנמוך משיעור ריבית השוק. מוסיפה כי ההנחיה המקצועית אינה מתייחסת כלל למענקים ממשלתיים להשתתפות ביציאות כהגדרתם בתקן. מציינת כי לא מכירה ויודעת שהיו מענקים ממשלתיים להשתתפות ביציאות אשר ניתנו להתמודדות עם משבר הקורונה.
64. חבר הוועדה החמישי מציין כי ההנחיה המקצועית כוללת סעיף תחולה מאוד מצומצם והיא חלה רק על מענקים להתמודדות עם משבר הקורונה.
65. המשתתף השביעי מציע לבחון שנית את ההנחיה המקצועית ומציין שיבדוק פעם נוספת הפן של מענקים ממשלתיים להשתתפות ביציאות כתוצאה ממשבר הקורונה ויעדכן בהתאם.
66. היו"ר מבקש מחברי הוועדה המקצועית לאשר את העברת ההצעה לתקן לרשות ניירות ערך וללשכת רואי חשבון בישראל לתקופת ההערות המקדמית.

67. היו"ר, חבר הוועדה, חבר הוועדה האחר, חבר הוועדה הנוסף, חבר הוועדה הרביעי וחבר הוועדה החמישי, מאשרים את ההצעה לתקן, בכפוף לתיקונים שסוכם עליהם בישיבה.

דיון במכתב התגובה של לשכת רואי חשבון בישראל להצעה לתקן חשבונאות מספר 44 (צורף לתיק הישיבה)

68. היו"ר מבקש מנציג לשכת רואי חשבון³ להציג את הערות לשכת רואי חשבון בישראל (להלן-הלשכה) להצעה לתקן חשבונאות מספר 44, עלויות אשראי.

69. נציג לשכת רואי חשבון מציין כי המכתב כולל הערות לגבי היישום לראשונה והוראות המעבר. מוסיף כי בנוסח הקיים כתוב "כאשר יישום תקן זה מהווה שינוי במדיניות החשבונאית". מציין כי מקור הסעיף בתקינה הבינלאומית אשר קודם ל-IAS 23 איפשרה חלופה בין היוון עלויות אשראי לבין זקיפה לרווח או הפסד. מוסיף כי מאחר שתקן חשבונאות מספר 3 דרש אף הוא היוון של עלויות אשראי לנכסים כשירים לא ברור על איזה שינוי במדיניות החשבונאית מדובר. מציין כי הלשכה מציעה לפיכך להשמיט את הרישא ולקבוע הוראות מעבר מבלי להתייחס לשינוי במדיניות החשבונאית.

70. צדיק מציינת כי לעניין נדל"ן המוקם למכירה קיים מדובר על שינוי משמעותי בטיפול, אך בדעה כי השמטת המילים אינה פוגעת בטיפול החשבונאי.

71. נציג לשכת רואי חשבון משיב כי אין המדובר בשינוי במדיניות חשבונאית אלא על שינוי עיתוי ההיוון. מוסיף כי אם לא מבוצעת השמטת מילים אלה, לא ברור מהו הטיפול החשבונאי הנדרש כאשר יישום התקן אינו מהווה שינוי במדיניות החשבונאית של חברה.

72. היו"ר מסכים להשמטה ושואל לדעת חברי הוועדה האחרים. חבר הוועדה, חבר הוועדה האחר וחבר הוועדה הרביעי, מסכימים.

73. נציג לשכת רואי חשבון מציין כי ההערה השנייה היא לגבי הוראות המעבר. מוסיף כי הוראות המעבר קובעות כי התקן יחול רק על נכסים כשירים שתחילת ההיוון שלהם חלה במועד התחילה של התקן או לאחריו. מביא כדוגמה נדל"ן יזמי ומציין כי אם הנכס קיים במועד התחילה וההיוון עליו החל ניתן יהיה להמשיך ולהוון עלויות אשראי גם לאחר קבלת ההיתר וזאת בהתאם לתקן חשבונאות מספר 3 ואילו בגין נכס חדש שמועד תחילת ההיוון שלו חל לאחר מועד התחילה תיושם המדיניות החשבונאית החדשה, כלומר ההיוון יחל בעת התחלת פעולות לפיתוח הנכס ויפסק בעת קבלת היתר הבנייה. בדעה כי מאחר שמדובר על שינוי משמעותי לעניין נדל"ן יזמי לאורך תקופות ארוכות ייתכן שהחברה תיישם שני מודלים של היוון עלויות אשראי. בדעה כי לא קיימות בעיות פרקטיות ולכן הצעת הלשכה היא להחיל את התקן על כל נכס כשיר שקיים במועד היישום לראשונה באופן פרוספקטיבי ולא על נכסים כשירים שמועד ההיוון שלהם חל במועד התחילה או לאחריו.

³ ההתייחסות היא לנציג או נציגת לשכת רואי חשבון

74. חבר הוועדה החמישי מציין כי יוצר עיוות ברווח הגולמי מהפרויקט. נציג לשכת רואי חשבון מסכים שנוצר עיוות מסוים, אך בדעה שהדוחות הכספיים לא יהיו ברורים כאשר מיושמים שני מודלים של היוון עלויות אשראי.
75. חבר הוועדה החמישי מסכים שמדובר על פתרון פרקטי יותר. נציג לשכת רואי חשבון מציין כי נוצר אבסורד אם פרויקט אחד החל חודש לפני מועד התחילה ופרויקט שני החל חודש לאחר מועד התחילה ולכל אחד מהם תיושם מדיניות שונה לאורך כל תקופת הפרויקט שעשויה לארוך מספר שנים. בדעה כי גם משיקולי עלות תועלת יישום מודל אחד להיוון עלויות אשראי הוא עדיף.
76. צדיק שואלת אם הערתו של חבר הוועדה החמישי היא שנכון יותר ליישם למפרע. חבר הוועדה החמישי מציין כי יישום למפרע עשוי ליצור בעיות פרקטיות. מסכים להצעת הלשכה ומציין כי יישום מודל אחד יסייע במניעת טעויות אפשריות שעשויות להיגרם מיישום מעורב וכי הוא פרקטי יותר.
77. נציג לשכת רואי חשבון מציין כי התיקון המוצע על ידי הלשכה לסעיף 28 נגזר מהתיקון להוראות המעבר.
78. היו"ר מבקש מחברי הוועדה להצביע לגבי הצעת הלשכה לתיקון הצעה לתקן חשבונאות מספר 44. היו"ר, חבר הוועדה, חבר הוועדה האחר, חבר הוועדה הנוסף, חבר הוועדה הרביעי וחבר הוועדה החמישי תומכים בתיקון הצעה לתקן חשבונאות מספר 44 בהתאם להצעת הלשכה.
- דיון במכתב התגובה של לשכת רואי חשבון בישראל להצעה לתקן חשבונאות מספר 43 (להלן-הצעה לתקן 43) (צורף לתיק הישיבה)
79. נציג לשכת רואי חשבון מציין כי נעשתה עבודה טובה בהכנת הצעת התקן וכי חלק עיקרי מההערות נובע מהשינוי שבוצע של העברת חלק מהוראות IFRS 15 המהוות הרחבה של ההוראות העיקריות לנספח הנחיות היישום וכי לדעת הלשכה יש להחזיר את חלק מההוראות לתקן עצמו. מציין כי יתייחס תחילה להערות מהותיות.
- סעיף 1 למכתב התגובה
80. נציג לשכת רואי חשבון מציין כי ב-IFRS 15 מוחרגים מכשירים פיננסיים בתחולת IFRS 9 וכי בהצעה לתקן 43 מוחרגים מכשירים פיננסיים בתחולת תקן חשבונאות מספר 22, ג"ד 57 ו-68 ותקן חשבונאות מספר 37. בדעה כי יש להחריג גם מכשירים פיננסיים בתחולת ג"ד 33.
81. צדיק מציינת כי הוספת ג"ד 33 אינה הכרחית שכן המכשירים הפיננסיים שבתחולת ג"ד 33 הם גם בתחולת תקן חשבונאות מספר 22.

82. נציג לשכת רואי חשבון מציין כי ציון ג"ד הספציפי החל הוא עדיף. צדיק אינה מתנגדת. חבר הוועדה מסכים. **מוסכם על הנוכחים.**

סעיף 2 למכתב התגובה

83. נציג לשכת רואי חשבון מציין כי סעיף 13 להצעה לתקן 43 דן במצב בו הקריטריונים לקיומו של חוזה אינם מתקיימים ולמרות זאת ניתן להכיר בהכנסה בתמורה שהתקבלה שאינה ניתנת להחזר. מוסיף כי בנושא זה אומצה התקינה האמריקאית, אשר הורחבה ביחס לתקינה הבינלאומית בעקבות הדיונים ב TRG. מוסיף כי בהצעה לתקן סעיף 13 מנוסח כ-3 תנאים מצטברים (המקביל למצב אחד בתקינה האמריקאית שהוא הנפוץ יותר) ואילו בתקינה האמריקאית מדובר על התקיימותו של מצב אחד מתוך שלושה מצבים אפשריים. מציין כי הצעת הלשכה היא להתאים את הנוסח לתקינה האמריקאית ולאפשר הכרה בהכנסה ב-3 מצבים:

(א) לישות אין מחויבויות להעביר סחורות או שירותים ללקוח והתמורה שהתקבלה אינה ניתנת להחזרה.

(ב) החוזה בוטל והתמורה שהתקבלה אינה ניתנת להחזרה, או

(ג) הישות העבירה שליטה על הסחורות והשירותים, הפסיקה להעבירם ואין לה מחויבות להעביר סחורות או שירותים נוספים והתמורה שהתקבלה מהלקוח אינה ניתנת להחזרה.

84. היו"ר שואל את חבר הוועדה לדעתו. חבר הוועדה מסכים לתיקון המוצע על ידי הלשכה.

85. היו"ר שואל אם יש התנגדות להצעת הלשכה. **לא הובעה התנגדות כלשהי.**

סעיף 13 למכתב התגובה – הוראות מעבר

86. נציג לשכת רואי חשבון מציין כי הצעה לתקן 43 כוללת שינויים בתקני חשבונאות אחרים על מנת להפנות מתקני חשבונאות מסוימים לתקן ההכנסות לעניין מועד ההכרה במימוש. מוסיף כי לא ברור מהן הוראות המעבר לגבי השינויים בתקני חשבונאות אחרים. מביא כדוגמה מימוש של רכוש קבוע שהתרחש בתקופות קודמות ולא ברור אם יש לתקן את מספרי ההשוואה. מוסיף כי אם לא תהיה קביעה מפורשת בהתאם לתקן חשבונאות מספר 35 יידרש יישום למפרע. מציין כי עמדת הלשכה היא שיש להחיל את הוראות המעבר וההקלות בהצעה לתקן 43 אשר חלות על ההכנסות במחזור העסקים הרגיל גם על עסקאות המימוש בתקנים האחרים.

87. חבר הוועדה החמישי שואל אם לקבוע בכל תקן את הוראות המעבר או להפנות להוראות המעבר בהצעה לתקן. נציג לשכת רואי חשבון בדעה כי שתי החלופות מתאימות.

88. היו"ר מסכים ומציע להפנות להוראות המעבר של הצעה לתקן 43. שואל אם יש התנגדות של הנוכחים. **לא הובעה התנגדות.**

89. נציג לשכת רואי חשבון מציין כי סעיף קטן ב נדון בוועדה המקצועית ארוכות, אך עלה שוב בעת הדיונים בלשכה. מוסיף כי בגלל המורכבות הפרקטית ובניגוד להצעה לגבי הצעה לתקן חשבונאות מספר 44, עלויות אשראי, הלשכה מציעה לאפשר ליישם באופן של מכאן ולהבא את התקן רק על חוזים שטרם החלה ההכרה בהכנסה בהם לפי תקן חשבונאות מספר 2. מציין כי עד ליישום הצעה לתקן 43 קבלנים יזמים יישמו את תקן חשבונאות מספר 2 וכי ההקלה המוצעת היא לגבי הוראות המעבר. מוסיף כי אם במועד היישום לראשונה הקבלן היזם התחיל להכיר בהכנסה בפרויקט לפי תקן חשבונאות מספר 2, ההקלה המוצעת היא לאפשר לקבלן להמשיך וליישם את תקן חשבונאות מספר 2 ואילו בגין פרויקטים שההכרה בהכנסה בהם טרם החלה במועד היישום לראשונה לדרוש יישום של הצעה לתקן 43. מציין כי המשמעות היא יישום פרוספקטיבי על פרויקטים שטרם החלה ההכרה בהכנסה בהם.
90. חבר הוועדה החמישי מציין כי ההכרה בהכנסה לפי תקן חשבונאות מספר 2 יכולה להמשך תקופה ארוכה וכי מדובר על עיוות בשורה העיקרית בדוח רווח והפסד.
91. נציג לשכת רואי חשבון מציין כי נוצר עיוות של שימוש בשני מודלים להכרה בהכנסה מפרויקטים למכירה, אך מדובר על הקלה פרקטית.
92. חבר הוועדה בדעה כי לא ניתן להמשיך עם שני מודלים לתקופות ארוכות – דבר אשר פוגם בהבנת הדוחות הכספיים.
93. היו"ר שואל מהן הוראות המעבר הקיימות. נציג לשכת רואי חשבון משיב כי לחברה יש אפשרות לבחור בין יישום למפרע מלא (כולל הצגה מחדש של מספרי השוואה) לבין יישום למפרע עם השפעה מצטברת.
94. חבר הוועדה הרביעי בדעה כי אין לתקן את הוראות המעבר. מסכים עם חבר הוועדה.
95. חבר הוועדה האחר מסכים להצעת הלשכה.
96. חבר הוועדה החמישי בדעה כי מדובר על עיוות גדול מידי. בדעה כי אין לקבל את הצעת הלשכה.
97. היו"ר מסכם כי מאחר שהיו"ר, חבר הוועדה, חבר הוועדה הרביעי וחבר הוועדה החמישי אינם תומכים בהצעת הלשכה, הוראות המעבר לא יתוקנו על מנת לכלול הקלה פרקטית נוספת לקבלנים יזמים.

סעיף 3 למכתב התגובה

98. נציג לשכת רואי חשבון מציין כי אחד הדברים שהשתנו לעומת הפרקטיקה ותקן חשבונאות מספר 4 הוא שאם יש שינוי בחוזה, השינוי מטופל רק כאשר קיימת זכות חוזית ניתנת לאכיפה לעומת מצב שבו היו הסכמות בין הצדדים בלבד. מבהיר כי הדרישה לזכות אכיפה

הועברה מהתקן לנספח וההצעה לתקן 43 קובעת כי התיקון מטופל כאשר הוא אושר על ידי הצדדים. מציין כי הלשכה בדעה שיש להחזיר את ההתייחסות לגבי זכות אכיפה לתקן על מנת שלא להטעות מאחר שמדובר בתנאי הכרחי ועקרוני. **חבר הוועדה, חבר הוועדה הרביעי וחבר הוועדה החמישי מסכימים.**

99. **חבר הוועדה מציין כי מסכים מראש לכל התיקונים לגבי הזנת סעיפים מהנספח לתקן אם לדעת הלשכה הם יתרמו להבנת התקן.**

100. צדיק שואלת אם הכוונה היא להעביר את סעיפים 4-5ב או גם את סעיפים 1-3ב. מוסיפה כי כלל הסעיפים עוסקים בזכות אכיפה וכי סעיפים 1-3ב מתייחסים לזכות אכיפה בעת ההתקשרות בחוזה וסעיפים 4-5ב עוסקים בזכות האכיפה בעת תיקון חוזה. חבר הוועדה החמישי מציע להכפיל את הסעיפים 4-5ב. צדיק מציעה לבחון עם נציג לשכת רואי חשבון לאחר הישיבה את הצורך בהעברת סעיפים 1-3ב. **מוסכם על הנוכחים.**

סעיף 5 למכתב התגובה

101. נציג לשכת רואי חשבון מציין כי לגבי סעיף 35 קיימים חריגים של ספים כמותיים לחברות נדל"ן יזמי ולפיכך מוצע להוסיף כבר בסעיף 35 לתקן "בכפוף לסעיף 48ג" על מנת שההוראה לא תופיע רק בנספחים. **אין התנגדות של הנוכחים.**

סעיף 6 למכתב התגובה

102. נציג לשכת רואי חשבון מציין כי ההערה מתייחסת להעברת סעיף 44 המתייחס לתמורה משתנה אשר כוללת לא רק תמורה משתנה שהובטחה בחוזה אלא גם זכויות או תנאים משתמעים מהנספח לתקן עצמו. **אין התנגדות של הנוכחים.**

סעיף 7 למכתב התגובה

103. נציג לשכת רואי חשבון מציין כי לגבי סעיף 46 נקבע חריג לחברות נדל"ן יזמי ולפיכך מוצע להוסיף כבר בסעיף 46 או 49 (המהווה חריג נוסף) לתקן "בכפוף לסעיף 50ג" על מנת שההוראה לא תופיע רק בנספחים. **אין התנגדות של הנוכחים.**

סעיף 8 למכתב התגובה

104. נציג לשכת רואי חשבון מציין כי ההערה מתייחסת להעברת סעיף 64 המתייחס למקרים שבהם לא ניתן לאמוד את השווי ההוגן של התמורה שאינה במזומן מהנספח לתקן מאחר שהוא מהווה המשך ישיר של סעיף 51. מוסיף כי הסעיף קובע שיש למדוד את התמורה בעקיפין על בסיס הסחורות או השירותים שהובטחו. **אין התנגדות של הנוכחים.**

105. נציג לשכת רואי חשבון מציין כי בתקן נעשה שימוש נרחב במונח שווי הוגן, אך אין הגדרה למונח זה בתקן. מציין כי בתקינה הבינלאומית קיים IFRS 13 שדן בנושא, אך אין תקן מקביל בתקינה הישראלית. מוצע להוסיף הגדרה למונח שווי הוגן. **אין התנגדות של הנוכחים.**

סעיף 9 למכתב התגובה

106. נציג לשכת רואי חשבון מציין כי סעיף 67 המתייחס לתמורה לשלם ללקוח מהווה המשך ישיר של סעיף 52 לתקן ולפיכך מוצע להעבירו מהנספח לתקן. **אין התנגדות של הנוכחים.**

סעיף 10 למכתב התגובה

107. נציג לשכת רואי חשבון מציין כי מוצע להעביר את סעיף 83 העוסק בהפחתה וירידת ערך עלויות לקיום חוזה ועלויות תוספתיות להשגת חוזה מהנספח לתקן. **אין התנגדות של הנוכחים.**

108. נציג לשכת רואי חשבון מציין כי הפרקטיקה הנהוגה לגבי עלויות השתתפות במכרז, שהן עלויות נפוצות לפי תקן חשבונאות מספר 4 תשתנה בעקבות יישום התקן ולפיכך מוצע לחדד את הנושא בדוגמה 23. **אין התנגדות של הנוכחים.**

סעיף 11 למכתב התגובה

109. נציג לשכת רואי חשבון מציין כי בתקינה הישראלית אין את המודל המורכב הקיים בתקינה הבינלאומית לירידת ערך וכרגע סעיף 67 מפנה להוראות המדידה לנכסים פיננסיים באופן כללי. מוצע להפנות להוראות המדידה של נכס חייבים. **אין התנגדות של הנוכחים.**

סעיף 12 למכתב התגובה

110. נציג לשכת רואי חשבון מציין כי סעיף 109 ל-IFRS 15 הושמט מהתקן הישראלי. מוסיף כי הסעיף מתייחס לאפשרות להשתמש במונחים שונים מאלה שהתקן משתמש בהם (כגון נכס חוזה והתחייבות חוזה) ושמונחים אלה אינם מחייבים. מוסיף כי מוצע להחזירו מאחר שהסעיף שימושי בפרקטיקה. **אין התנגדות של הנוכחים.**

סעיף 14 למכתב התגובה

111. נציג לשכת רואי חשבון מציין כי מוצע לחדד בדוגמה 36 את הטיפול בעלויות ראשוניות שהן נפוצות (עלות הקרקע, היטל השבחה ועלויות פיתוח) בשני הקשרים: (א) שאין להביא בחשבון עלויות אלה בעת מדידת התקדמות הפרויקט (ב) שרכיב הקרקע כולל או עשוי לכלול רכיבים נוספים כגון היטל השבחה, הוצאות פיתוח וכו'. מוסיף כי הערה נוספת לגבי הדוגמה היא שיש להבהיר את ההחלטה שהתקבלה שאם נקבע יחס ההקצאה אין לשנותו בתקופות עוקבות במסגרת הדוגמה. **אין התנגדות של הנוכחים.**

112. היו"ר מודה ללשכה ולנציג לשכת רואי חשבון על שיתוף הפעולה ועל התרומה לעבודת הכנת ההצעה לתקן בנושא חשוב זה.

113. צדיק מציעה לשלוח לפני הישיבה הבאה את הצעה לתקן חשבונאות 44 ואת הצעה לתקן חשבונאות 43 ולאשרם בישיבה הבאה לפרסום לציבור. מציעה לדון בצורך בתקופת הערות ארוכה משלושה חודשים לגבי הצעה לתקן חשבונאות 43.

114. **היו"ר נועל את הישיבה.**