



פרוטוקול ישיבת הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

שהתקיימה ביום שלישי ה-22 בפברואר, 2022, בשעה 9:00

באמצעות אפליקציית זום.

(סופי)

דיון בהצעה לתקן חשבונאות מספר 45 מענקים ממשלתיים וגילוי בדבר סיוע ממשלתי (צורפה

לתיק הישיבה)

1. היו"ר מציין כי צדיק הכינה את הצעה לתקן חשבונאות מספר 45 (להלן ההצעה לתקן) המבוססת על IAS 20 ועל ההחלטות שהתקבלו בדיונים הקודמים לאפשר בחירת מדיניות חשבונאית לטיפול במענקי מדען. מוסיף כי במסגרת ההצעה לתקן שולבו מספר נקודות לדיון. מודה לצדיק על עבודה פוריה ויצירתית.
2. היו"ר שואל אם קיימות הערות לפני הדיון בנקודות לדיון.
3. משתתף¹ מעיר כי בסעיף ז למבוא יש התייחסות לשתי חלופות הצגה של מענק המתייחס לנכס. צדיק מבקשת להתייחס לתקן עצמו. המשתתף מציין כי סעיף 30 בהצעה לתקן סותר את סעיף ז למבוא. צדיק מציינת כי מיותר להתייחס כרגע למבוא מאחר שהוא יעודכן בהתאם להחלטות שיתקבלו לגבי התקן עצמו.
4. חבר ועדה² מבקש הבהרה לגבי הנחיית ה SEC. מציין כי לא ברור מדוע בדיקת הסבירות להחזר המענק מבוצעת רק במועד ההכרה לראשונה. מוסיף כי גם לא ברור מדוע הבחינה היא לגבי החזר של מלוא המענק. מבין שהכוונה היתה להוסיף חלופה פרקטית יותר, אך בדעה שמאחר שהתקן הנוכחי והתקינה הישראלית בכלל מבוססים על התקינה הבינלאומית יש להישען על התקינה הבינלאומית ולא על תקינה אמריקאית ועל הנחיית ה SEC. מוסיף כי התקינה הבינלאומית אינה מתייחסת מפורשות למענקים להשתתפות ביציאות ועדיף היה לקבוע טיפול חשבונאי ספציפי ולא לנסות לדמות את מענקי המדען להלוואות.
5. חבר ועדה אחר מציין כי לשתי השאלות אין התייחסות כתובה בהנחיית ה SEC. מוסיף כי הפרקטיקה המקובלת בנושא זה, שגם נדונה עם ה SEC במקרים ספציפיים היא שהבחינה מבוצעת רק במועד קבלת המענק ובדרך כלל באותו מועד אין זה צפוי ברמה גבוהה שיידרש תשלום תמלוגים. מוסיף כי פרשנות זו נשענת גם על FAS 68 שעדיין מצוי בקודיפיקציה האמריקאית. מציין כי, לעומת זאת, אם החברה שקיבלה את המענק נרכשת על ידי חברה

¹ ההתייחסות היא למשתתף או למשתתפת

² ההתייחסות היא לחבר ועדה או לחברת ועדה

אחרת יש לבצע בחינה מחדש במועד הרכישה וייתכן שהחברה האם תכיר בהתחייבות בגין התמלוגים במועד הרכישה, למרות שבחברה הנרכשת ההתחייבות לא תוכר.

6. חבר הוועדה מציין כי גם אם במועד קבלת המענק לא היה צפוי ברמה גבוהה שיידרש תשלום תמלוגים, עדיין כאשר ההסתברות לתשלום תמלוגים מגיעה ל"צפוי ברמה גבוהה" קמה לחברה התחייבות. מוסיף כי יש להבחין בין ההכרה לבין המדידה. בדעה כי נדרשת הלימה בין היוון עלויות פיתוח כנכס לבין הכרה בהתחייבות, אך יתייחס לכך בשלב מאוחר יותר.

7. חבר ועדה נוסף שואל איך ייתכן שבמועד קבלת המענק, הסיכוי לקבלתו הוא קלוש, שכן המענק לא היה מתקבל אילו הסיכוי להצלחת הפיתוח היה קלוש.

8. חבר הוועדה האחר מציין כי הקונספט מגיע מהמודל העסקי והוא שהממשלה השתתפה בפיתוח בתקופה שבה ההסתברות לקבלת ההחזרים היתה נמוכה (הרשות לחדשנות לא תעניק מענקים אם ההסתברות היא קלושה, אך ההסתברות היא בדרך כלל נמוכה יותר מ"צפוי ברמה גבוהה").

9. חבר הוועדה מסכים שההסתברות גבוהה מקלושה אך נמוכה במרבית המקרים מ"צפוי ברמה גבוהה". בדעה כי אם ההסתברות היא נמוכה והחברה היתה מקבלת הלוואה בתנאים כאלה מגורם חיצוני שאינו הממשלה, השווי ההוגן של ההלוואה היה נמוך באופן משמעותי.

10. חבר הוועדה האחר מדגיש שמאחר שמדובר בממשלה, לא מדובר במודל פיננסי, אלא במודל של השתתפות בדומה לעסקה משותפת, למרות שאין החלטות משותפות של החברה והממשלה. בדעה כי לא מדובר במצב שונה מאשר קבלת ידע או נכס בלתי מוחשי אחר תמורת תמלוגים. חבר הוועדה שואל אם במצב זה המחויבות לתשלום התמלוגים אינה מוכרת כהתחייבות. חבר הוועדה האחר משיב כי קיימות שתי גישות ואחת מהן היא שבמקרה כזה אין הכרה בהתחייבות. מוסיף כי גישה זו מיושמת על ידי מרבית החברות. מציין כי יש לבחון אם מדובר בהתחייבות פיננסית ומאחר שישות יכולה לא לבצע מכירות ובכך להימנע מתשלום תמלוגים, אין הכרה בהתחייבות. מוסיף כי גם בהתאם לתקינה האמריקאית אין הכרה בהתחייבות במצב זה. מציין כי גם ב-IFRS 15 יש את המודל של התמלוגים. מציין כי הנחיית ה-SEC מבחינה בין שני מצבים: 1. מודל שבו הממשלה משתתפת בפרויקט בסיכון גבוה שההסתברות להחזר אינה גבוהה – מודל של תמלוגים 2. מודל של התחייבות פיננסית. מוסיף כי הבחינה איזה מודל רלוונטי מבוצעת בתחילת הפרויקט. מציין כי אם מדובר בפרויקט שבו בהסתברות גבוהה הפרויקט יצליח ויפקו הכנסות מדובר על עסקה פיננסית (הלוואה).

11. חבר הוועדה בדעה שיש להבחין בין מדידת המענק (שכן גם אם ההסתברות לתשלום תמלוגים היא נמוכה יש למענק שווי הוגן) לבין ההכרה בהתחייבות. מציין כי אין הגיון לא

להכיר בהתחייבות כאשר ההסתברות לתשלום תמלוגים היא גבוהה (לדוגמה בשנה הראשונה שבה משולמים תמלוגים).

12. משתתף אחר מציין כי גם בעת יישום IAS 20 לא בהכרח מוכרת התחייבות לתשלום תמלוגים במועד קבלת המענק מאחר שסך ההכרה הוא "יותר סביר מאשר לא".

13. משתתף נוסף מציין כי התחייבות פיננסית יש למדוד לפי שווי הוגן.

14. חבר ועדה רביעי מציין כי אם לא מתקיים סף ההכרה אין להכיר בהתחייבות. חבר הוועדה מציין כי הבעייתיות היא שלפי סעיף 27 גם אם מתקיים סף ההכרה בשלב מאוחר יותר לא מוכרת התחייבות. צדיק משיבה כי אכן זו ההוראה בהצעה לתקן.

15. חבר הוועדה האחר מציין כי הוראות אלה מבוססות על הנחיית ה SEC, שמבוססת על הפרקטיקה שהייתה בישראל. מוסיף כי זו הפרקטיקה הנהוגה בישראל גם כיום.

16. משתתף רביעי מציין כי הנחיית ה SEC לחברות הישראליות מבוססת על תקן אמריקאי (68 FAS) המתייחס להסדרי מו"פ עם גוף עסקי (ולא עם הממשלה). מוסיף כי בהתאם לתקן האמריקאי, חברה נדרשה לבחון את תנאי ההסדר במקרה של אי הצלחת המו"פ ואם קיימת לחברה מחויבות עליה לטפל בתמיכה כהלוואה.

17. משתתף חמישי מסכים עם חבר הוועדה האחר כי הפרקטיקה היתה נהוגה בישראל גם לפני פרסום הנחיית ה SEC. מזכיר כי הדיון הוא לגבי דיווח כספי בחברות פרטיות קטנות שמתחילות תהליך של מו"פ ברמת סיכון גבוהה. מציין כי המשך קיומן של חברות רבות תלוי במימון של רשות החדשנות ותלוי גם בדוחות הכספיים. מבין את טענתו של חבר הוועדה לגבי החשבונאות. בדעה כי אין לשנות בשלב הראשון את הטיפול החשבונאי. בדעה כי יש להרחיב את דרישות הגילוי בהצעה לתקן וככל שלא מוכרת התחייבות יש לתת גילוי לסכום המשוער של ההתחייבות ולסכום המענקים שהתקבל. מציין כי ייתכן שבשלב מתקדם יותר ניתן לדרוש הכרה בהתחייבות.

18. המשתתף האחר מציין כי חברות מו"פ רבות עוברות בסופו של דבר לדווח לפי US GAAP ולכן חשוב לאפשר להן חלופה זו. בדעה כי אם לא תהיה חלופה המבוססת על US GAAP בתקינה הישראלית, החברות יעברו לדווח לפי US GAAP וידרשו בדיווח לפי תקינה ישראלית לצורך מס.

19. חבר הוועדה שואל אם המשמעות היא הקלה פרקטית תוך חריגה מכללי חשבונאות. חבר הוועדה האחר משיב כי גם לפי כללי חשבונאות אין קביעה חד משמעית לגבי הטיפול החשבונאי וייתכנו גישות שונות. מוסיף כי אלמלא IAS 20 גם לפי תקינה בינלאומית (32)

IAS, IFRS 39 ו-IAS 37) ההתחייבות לתשלום תמלוגים לא קמה עד לקיומן של הכנסות ממכירות מאחר שהחברה יכולה להימנע מתשלום התמלוגים על ידי בחירה להפסיק את הפיתוח ולא לבצע מכירות. מזכיר שבפנייה הראשונה ל- IASB לגבי מענקי מדען (לפני שהחל הטיפול לפי IAS 20) גם ה- IASB הציג שתי גישות שאחת מהן היתה שאין להכיר בהתחייבות לפי IAS 37 כי החברה יכולה להימנע מתשלום תמלוגים.

20. חבר הוועדה בדעה שבדומה להלוואה המותנית בקיום רווחים, גם לגבי מענקי המדען יש להכיר בהתחייבות. משתתף שישי מסכים שכל הלוואה, ללא קשר לרמת הסיכון, מוכרת כהתחייבות.

21. חבר הוועדה האחר מציין כי קיימת גישה נוספת המיושמת כיום בתקינה הבינלאומית כאשר חברה מקבלת ידע או רכוש קבוע ומתחייבת לשלם תמלוגים מההכנסות שיופקו ולא מוכרת התחייבות לתשלום התמלוגים. חבר הוועדה מציין כי גישה זו מיושמת לעיתים גם בקומבינציית תמורות.

22. המשתתף השישי מציין כי גם כאשר צפוי ברמה גבוהה שהחברה תפיק הכנסות ותשלם תמלוגים לא מוכרת התחייבות ואין בכך הגיון. מוסיף כי בדוגמה ניתן לראות שגם לאחר הפקת הכנסות בשנה הראשונה לא מוכרת התחייבות לתשלום תמלוגים. בדעה כי הניסוח בהצעה לתקן לא ברור לגבי הכרה בהתחייבות בסעיף 28.

23. המשתתף מציין כי החלופה של IAS 20 קיימת לחברות, אך יש צורך גם בחלופה פרקטית המבוססת על הנחיית ה- SEC. מסכים עם חבר הוועדה שכאשר הסיכוי לתשלום תמלוגים הוא צפוי ברמה גבוהה יש להכיר בהתחייבות גם בחלופה המבוססת על הנחיית ה- SEC. בדעה כי יש לאפשר את שתי החלופות. חבר הוועדה מסכים להצעת המשתתף לאפשר את שתי החלופות כפי שמוצע בהצעה לתקן, תוך ביצוע התיקון שהוצע. היו"ר מסכים להצעת המשתתף. בדעה שיש לאפשר לחברות פרטיות חלופה קלה יותר.

24. המשתתף הרביעי מסכים שהגישה הנאותה יותר היא התייחסות להתחייבות לתשלום תמלוגים כהתחייבות פיננסית. מזכיר כי זה היה גם הניתוח של ה- IFRIC בפנייה שהתקבלה מצרפת לגבי מענקים דומים כאשר ההבדל היחיד היה שאם המו"פ נכשל, על החברה להעביר למדינה את המו"פ שצברה. מוסיף כי הטענה היא שבישראל מאחר שאין את המחויבות האמורה להעביר את המו"פ שצברה אז ניתן לטעון שיותר סביר מאשר לא שהחברה לא תידרש לשלם תמלוגים ולכן לא מוכרת התחייבות. בדעה כי גישה נאותה יותר היא להתייחס למענק כהתחייבות פיננסית מוטבת ולהכיר בהתחייבות לפי שווי הוגן ללא קשר להסתברות לשלם תמלוגים (אשר תובא בחשבון באמידת השווי ההוגן). חבר הוועדה מסכים. המשתתף הרביעי בדעה שלא צריך להיות הבדל בין הלוואה non-recourse (מענק מדען) לבין קרן שתספק הלוואות בשיעורי ריבית שיקבעו לפי רמת הסיכון בפרויקט והמדינה תשלים במענק לבין מצב שבו גופים פיננסיים יעניקו הלוואות והמדינה תספק

ערביות. מציין כי ידוע לו שבועדה המקצועית יש דעות שונות. מבקש להתייחס לטיפול החשבונאי לפי הנחיית ה SEC. מציין כי התקן האמריקאי FAS 68 שעליו התבססה הפרקטיקה המקובלת בישראל מבוסס על עיקרון ההקבלה. מוסיף כי FAS 68 קובע שאם חברה מקבלת השתתפות (לא מהממשלה) במו"פ, עליה לבחון אם קיימת מחויבות להחזרת סכום ההשתתפות אם הפרויקט נכשל. מציין שאם קיימת מחויבות כזו מדובר בהתחייבות פיננסית (שיש להכיר בה במועד קבלת ההשתתפות) ואם אין מחויבות כזו (כלומר הגוף שמשותף במו"פ לוקח על עצמו חלק מהסיכונים בפרויקט), יש להכיר בהשתתפות ברווח או הפסד (למרות שאין התייחסות מפורשת ב FAS 68, נהוג לקזז את הוצאות מחקר ופיתוח). מציין כי מאחר שאין היוון של הוצאות פיתוח, מושגת הקבלה על ידי זקיפת ההשתתפות כנגד הוצאות מחקר ופיתוח.

25. חבר הוועדה שואל מדוע לא מוכרת התחייבות בשלב מאוחר יותר כאשר ההסתברות לתשלום משתנה. המשתתף הרביעי מציין כי גם ב US GAAP וגם בתקינה הבינלאומית אם הוצאה לא עמדה בקריטריונים להיוון במועד ההכרה בה, לא ניתן בשלב מאוחר יותר להוון את ההוצאה ולכן לצורך השגת הקבלה התפתחה הפרקטיקה שבמקביל לא מבוצעת בחינה של ההסתברות להחזר המענק בשלב מאוחר יותר והתמלוגים מוכרים כהוצאות בעלות המכר כנגד ההכנסות.

26. המשתתף הנוסף מוסיף כי בעת פרסום FAS 68 לא היו עדיין תקנים אמריקאים שאפשרו היוון של הוצאות פיתוח מסוימות כמו SOP 98-1 או FAS 86 והיה רק FAS 2 שלפיו כל ההוצאות מחקר ופיתוח נזקפו לרווח והפסד.

27. חבר הוועדה מציין כי גישת ההקבלה היא גישה מיושנת (משנת 1960) והתקינה הבינלאומית עברה לגישה המאזנית. בדעה שאין רלוונטיות לגישה זו כיום.

28. המשתתף הרביעי מסכים שהטיפול החשבונאי הנאות יותר בתקינה הישראלית אשר מבוססת על התקינה הבינלאומית הוא להכיר בהתחייבות. מציין כי המטרה של מתן חלופה המבוססת על הנחיית ה SEC היא לאפשר גישה פרקטית לחברות פרטיות קטנות אשר בדרך כלל מיישמות בשלב מאוחר יותר US GAAP ולפיכך לא ידרשו לשינוי מדיניות חשבונאית בעת המעבר. מציין כי אם לא תינתן אפשרות זו, חברות אלה ידווח לפי US GAAP מלכתחילה ולא יישמו את התקינה הישראלית. בדעה כי מתן החלופה של הנחיית ה SEC תוך התאמתה לגבי הכרה בהתחייבות בשלב מאוחר יותר (בהתאם להצעתו של המשתתף) לא תועיל.

29. היו"ר שואל אם בהתאם ל-US GAAP אין להכיר בהתחייבות גם אם חל שינוי בהסתברות לתשלום תמלוגים. המשתתף הרביעי משיב כי הנחיית ה SEC היא קצרה ואינה מתייחסת מפורשות לשינוי בהסתברות. בדעה כי ניתן לפרש את הנחיית ה SEC ביותר מדרך אחת. מוסיף כי בפרקטיקה לא הוכרה התחייבות וה-SEC קיבל את הטיפול החשבונאי שיושם על

ידי החברות הישראליות. מציין כי גם חברות שפנו לרשות החדשנות על מנת לסלק את ההתחייבות לתשלום תמלוגים בסכום אחד לא הכירו בהתחייבות עד למועד התשלום בפועל (במועד התשלום הוכר בעלות המכר).

30. היו"ר שואל אם התיקון שהוצע על ידי המשתתף לא יהיה תואם ל US GAAP ויצריך תיקון דוחות כספיים אם חברה תעבור מחלופה זו ליישום US GAAP. המשתתף הרביעי משיב בחיוב.

31. חבר הוועדה האחר מציין כי הפרסומים של ה SEC הם אכן ישנים, אך יישום טיפול חשבונאי זה נבחן גם בשנים האחרונות על ידי ה SEC והוא מקובל. מציין כי ה-SEC בחן מקרה שבו במסגרת צירוף העסקים הכירה החברה האם בהתחייבות לתשלום התמלוגים של החברה הבת אשר לא הוכרה על ידי החברה הבת (עקב סבירות נמוכה במועד קבלת המענק) וקיבל את הטיפול החשבונאי.

32. חבר הוועדה מציין כי נוצר אבסורד שההתחייבות מוכרת על ידי הרוכש ואינה מוכרת על ידי הנרכש. היו"ר משיב כי קיימים מקרים נוספים בתקינה החשבונאית (כגון התחייבויות תלויות) שנוצר אבסורד כזה. חבר הוועדה הרביעי מוסיף כי גם לעניין הכרה בהכנסה עשוי להיות מצב דומה.

33. חבר הוועדה מציין כי ההבדל היחיד בין הכרה בנכסים ובהתחייבויות על ידי הרוכש לבין ההכרה על ידי הנרכש הוא לעניין היוון הוצאות פיתוח. המשתתף השישי מביא כדוגמה חכירות בתנאים נחותים.

34. חבר הוועדה הרביעי אינו מסכים עם חבר הוועדה. מציין כי לעיתים חברה בת לא הכירה בהכנסה (לדוג' במתן שירותים) ובעת רכישתה על ידי החברה האם, החברה האם נדרשת להכיר בהתחייבות בגין אותה הכנסה. מסכים עם חבר הוועדה שהטיפול החשבונאי של הכרה בהתחייבות הוא נאות יותר. מציין כי השתרשה פרקטיקה המבוססת על הנחיית ה SEC ומתן פרקטיקה זו כחלופת טיפול חשבונאי היא לאפשר גישה פרקטית יותר, אשר מקובלת גם בחברות ציבוריות המדווחות לפי US GAAP. בדעה כי אין להקשות על החברות הפרטיות מעבר לדרישות הקיימות לגבי חברות ציבוריות המדווחות לפי US GAAP.

35. צדיק מציינת כי משמעות ההצעה של המשתתף היא לאפשר שתי חלופות אשר ההבדל היחיד ביניהן הוא ההסתברות לתשלום תמלוגים (באחת – תידרש הסתברות של "ביטחון סביר" ובשנייה – תידרש הסתברות של "צפוי ברמה גבוהה") על מנת להכיר בהתחייבות. בדעה כי לא ניתן לכלול בתקן חשבונאות שתי חלופות כאלה.

36. היו"ר שואל אם זה ההבדל היחיד. צדיק משיבה כי בנוסף לפי הצעת המשתתף יש לבחון בכל תקופת דיווח את ההסתברות לתשלום תמלוגים בדומה לתקן הבינלאומי, כאשר לפי הנחיית ה SEC אין בחינה מחדש לאחר קבלת המענק.

37. חבר הוועדה הנוסף מציין כי בעייתיות נוספת היא הצורך בשינוי מדיניות חשבונאית בשלב מאוחר יותר בעת המעבר ל US GAAP. המשתתף החמישי והמשתתף האחר מציינים כי חברות פרטיות יאמצו מלכתחילה US GAAP ולא יישמו תקינה ישראלית אם לא תינתן חלופה המבוססת על הנחיית ה SEC.

38. חבר הוועדה שואל אם צדיק בדעה שלפי התקינה הבינלאומית יש להכיר בהתחייבות לתשלום תמלוגים אם ההסתברות לתשלום היא גבוהה למרות שלא היתה גבוהה במועד קבלת המענק. צדיק משיבה בחיוב.

39. המשתתף הרביעי מציין כי רוב החברות שמיישמות תקינה בינלאומית בוחנות במועד שבו נוצרת זכאות לקבלת המענק אם קיים ביטחון סביר (יותר סביר מאשר לא) שלא ישולמו תמלוגים ואם קיים ביטחון סביר לא מוכרת התחייבות וכל הסכום מוכר כמענק. בדעה שגם אם ההסתברות לתשלום תמלוגים במועד שבו נוצרת זכאות לקבלת המענק היא 20% יש להכיר בהתחייבות לתשלום תמלוגים (בדומה להלוואה נון-ריקורס) לפי שוויה ההוגן אשר יביא בחשבון הסתברות זו ורק ההפרש יוכר כמענק. מציין כי כאשר בתקופות עוקבות אין ביטחון סביר שלא ישולמו תמלוגים, לפי שתי הגישות שתוארו מוכרת התחייבות לפי תקינה בינלאומית. מצטט את הנחיית ה SEC (if it is probable that the registrant will have to repay any amount of the grants received, those amounts should be recorded as a liability and not recorded in income) ומציין כי ההנחיה אינה מתייחסת מפורשות למועד הבחינה של ההסתברות לתשלום תמלוגים ואם יש צורך בבחינה מחדש לאחר קבלת המענק, אך זו הפרקטיקה שהתפתחה הנשענת על עיקרון ההקבלה. מוסיף כי הפרקטיקה התבססה גם על כך שאם הוצאות פיתוח נזקפו לרווח או הפסד, הם לא יהוונו במועד מאוחר יותר ולכן המענק נזקף לרווח או הפסד ולא בוצעה בחינה בתקופות עוקבות. מציין כי נראה כי אם הוצאות הפיתוח הוונו, יש להכיר בהתחייבות בעת קבלת המענק. מוסיף כי בהנחיה של ה SEC הרף הוא probable שהפרשנות שלו היא 70%-80% לעומת ביטחון סביר בתקינה הבינלאומית שהפרשנות היא "יותר סביר מאשר לא". מסכים עם צדיק שלא ניתן לאפשר שתי חלופות המתבססות על הסתברות שונה.

40. חבר הוועדה מסכים עם המשתתף הרביעי שההנחיה אינה קובעת את מועד הבחינה והתפתחה פרקטיקה שהתקבלה על ידי ה SEC ומיושמת בישראל. מסכים עם צדיק שלא ניתן לאפשר שתי חלופות שההבדל ביניהם הוא ההסתברות להכרה בהתחייבות. בדעה כי לא ניתן גם לאפשר שתי חלופות שלפי אחת מהן יש להכיר בהתחייבות ולפי השנייה אין להכיר בהתחייבות במסגרת תקינה ישראלית המבוססת על תקינה בינלאומית. מציין כי לא סביר שחברה תתחיל לשלם תמלוגים ולא תכיר בהתחייבות. מציע כחלופה פרקטית לדרוש הכרה בהתחייבות בעת התחלת תשלום התמלוגים.

41. חבר הוועדה הרביעי מדגיש כי הנחיית ה SEC התבססה על הפרקטיקה המקובלת שהייתה בישראל לגבי מענקים אלה ולא להיפך.

42. היו"ר מציין כי חוסר ההסכמה של חבר הוועדה לחלופת המדיניות החשבונאית נובע מאי ההכרה בהתחייבות. שואל אם ניתן לגבש חלופה שבה תוכר התחייבות מבלי שתהיה הכבדה על החברות הפרטיות. צדיק בדעה שעצם ההכרה בהתחייבות, הדורשת קביעת שיעור היוון ואומדן של הכנסות היא המכבידה.
43. המשתתף מציין כי בהתאם להצעתו ההכרה בהתחייבות תהיה בשלב מתקדם יותר שבו המהימנות של האומדנים תהיה טובה יותר. מציין כי כך תמנע האפשרות שהחברה תכיר בהתחייבות ובסופו של דבר לא תשלם תמלוגים. מוסיף כי במקרים רבים הפיתוח לא מצליח.
44. המשתתף השישי מציין כי אם תתקבל הצעתו של המשתתף יש להתייחס גם לטיפול החשבונאי בתקופות עוקבות במקרה שבמועד קבלת המענק היתה סבירות לתשלום תמלוגים ובתקופות עוקבות אין צפי לתשלום תמלוגים. בדעה כי בהתאם להצעה הקיימת, לא ניתן לבטל את ההתחייבות. מציין כי בהתחייבות פיננסית גם אם ההסתברות לתשלום היא נמוכה מאוד, לא ניתן לגרוע את ההתחייבות.
45. היו"ר שואל אם אכן מרבית הפיתוחים נכשלים. חבר הוועדה וחבר הוועדה האחר משיבים כי קיימים לא מעט מקרים שבהם הפיתוח מצליח.
46. היו"ר מציין כי לפי הצעתו של המשתתף פחות חברות ידרשו להכיר בהתחייבות והסיכוי להכרה בהתחייבות וביטולה בשלב מתקדם יותר יפחת. חבר הוועדה האחר משיב כי התוצאה אינה פרקטית וכי פיתוח גישה שלישית שאינה תואמת תקינה בינלאומית ואינה תואמת את ה US GAAP לא יסייע לחברות הפרטיות. מציין כי לפי גישה זו מרבית החברות לא יצליחו בפיתוח ולכן לא יכירו בהתחייבות ואלה שיצליחו בפיתוח יתקדמו קרוב לודאי להנפקה ויעברו לדווח לפי US GAAP או לפי תקינה בינלאומית. בדעה כי ברמה הפרקטית מדובר על גישה שאינה ישימה. מוסיף כי מהדיון עולה לכאורה שבכל המקרים לפי תקינה בינלאומית יש להכיר בהתחייבות בגין התמלוגים, אך לחברות המו"פ יש הסדרים נוספים (רכישת ידע כנגד תשלום תמלוגים) שבהם משולמים תמלוגים ובהם אין הכרה בהתחייבות. מציין כי הן בתקינה הבינלאומית והן ב US GAAP אין מודל סדור וקונספטואלי לטיפול החשבונאי בהתחייבות לתמלוגים.
47. היו"ר בדעה שאין לוותר על ההקלה הפרקטית. מציין כי נדרשת הצבעה לגבי שתי החלופות:
- א. מתן בחירת מדיניות חשבונאית בין יישום תקינה בינלאומית לבין יישום ההוראות בסעיפים 26-28.
- ב. אי מתן בחירת מדיניות חשבונאית וקביעת מדיניות חשבונאית בהתאם לתקינה הבינלאומית.
48. היו"ר, חבר הוועדה הנוסף, חבר הוועדה האחר וחבר הוועדה הרביעי תומכים בחלופה א.

49. היו"ר מציין כי סעיפים 10 ו-10א עוסקים בהלוואה מוטבת ובהלוואה ניתנת למחילה וקשה להבין מכך את התחולה והיישום לגבי מענק המחייב תשלום תמלוגים. מציין כי ביקש מצדיק להכין נוסחים חלופיים שיהיו ברורים יותר.
50. חבר הוועדה מסכים שיש לשפר את הניסוחים. בדעה כי מענקי המדען דומים יותר להלוואה מוטבת ולא להלוואה הניתנת למחילה. מבין שבוועדה המקצועית קיימת עמדת רוב שונה. בדעה כי כאשר הממשלה מעניקה הלוואה, אין מצב שיש לממשלה כוונה למחול עליה. בדעה שהלוואה מוטבת היא הלוואה בריבית נמוכה מהמדינה לעומת ריבית השוק.
51. המשתתף הרביעי מציין כי ניתן להשתמש במסמך שנשלח ל-IASB לגבי מענקי מדען ולהסביר את הטיפול החשבונאי.
52. חבר הוועדה בדעה כי למעשה אם לא ייקבע איך יש ליישם את IAS 20 לישות יש שלוש חלופות למדיניות חשבונאית (סעיף 10, סעיף 10א או סעיפים 26-28) ואין זה ראוי.
53. היו"ר מציין כי ניתן לוותר על סעיף 10. שואל את חבר הוועדה האחר אם מסכים להצעה.
54. חבר הוועדה האחר מציין כי המשמעות היא הכרה בהתחייבות לתשלום תמלוגים ללא סף הכרה. מתנגד להצעה זו מאחר שמרבית החברות הציבוריות מיישמות את סעיף 10 ולא את סעיף 10א. מוסיף כי אחד הקווים המנחים בקביעת התקינה הישראלית היה שחברה פרטית שמיישמת תקינה ישראלית לא תידרש לשינוי משמעותי במדיניותה החשבונאית בעת המעבר ל-IFRS. מוסיף כי ההצעה סותרת את הקו המנחה האמור. המשתתף הנוסף והמשתתף תומכים בעמדת חבר הוועדה האחר.
55. היו"ר מסכים עם חבר הוועדה שאין זה ראוי שיהיו שלוש חלופות למדיניות חשבונאית.
56. חבר הוועדה מוכן לוותר על סעיף 10א, אך לא לאפשר שלוש חלופות למדיניות חשבונאית.
57. צדיק מציינת כי התקיים דיון בנושא והחלטה לאפשר את סעיף 10א נבעה מכך שקיים מיעוט של חברות ציבוריות שמיישמות גישה זו.
58. המשתתף הרביעי מציין כי פרסום תקן המבוסס על IAS 20 התעכב שנים רבות עקב הנושא של מענקי מדען. מציע לפנות בחודש אפריל ל IFRIC על מנת לקבל תשובה לגבי הטיפול החשבונאי (סעיף 10 או סעיף 10א) במענקי מדען ולעכב את פרסום ההצעה לתקן עד לקבלת תשובה. בדעה כי בעקבות החלטת ה-IFRIC כל החברות הציבוריות יישמו את אותה מדיניות חשבונאית. היו"ר מתנגד להצעה. המשתתף הנוסף מציין כי ה-IFRIC הוא גוף פוליטי ואין לפנות אליו.

59. היו"ר מציין כי מאחר שמרבית החברות הציבוריות מיישמות את סעיף 10, מציע לוותר על החלופה של סעיף 10א לטיפול החשבונאי במענקי מדען ולנסח את דרישות הטיפול החשבונאי באופן ברור. חבר הוועדה מסכים אך מציע לפרט את דרישות הטיפול החשבונאי במסגרת הפרק המתייחס למענקים המחייבים תשלום תמלוגים ולא לבצע הפניה. היו"ר מסכים.

60. היו"ר, חבר הוועדה, חבר הוועדה הנוסף, חבר הוועדה האחר וחבר הוועדה הרביעי תומכים בהצעה לוותר על החלופה של טיפול חשבונאי לפי סעיף 10א במענקי מדען.

61. משתתף שביעי מציין כי סעיף 36 קובע שאם חברה נדרשת להחזיר את המענק, עליה לטפל בכך כשינוי אומדן. מוסיף כי בהמשך הסעיף נקבע כי אם מדובר על מענק המתייחס לנכס יש לזקוף לדוח רווח והפסד את הוצאות הפחת שהיו נזקפות אלמלא התקבל המענק. שואל אם אין לפרוס את ההשפעה של שינוי אומדן על פני התקופות העתידיות.

62. חבר הוועדה האחר מציין כי זה הטיפול החשבונאי בשינוי אומדן. מוסיף כי הסעיף דן במצב שבו החברה העריכה שתקיים את התנאים לקבלת המענק ולאחר מכן לא מקיימת את התנאים לקבלת המענק. מוסיף כי בתחילה החברה הכירה במענק כניכוי מהנכס אם המענק מתייחס לנכס או הכירה במענק ברווח או הפסד אם המענק מתייחס לשירותים או הכירה במענק כיתרת זכות נדחית ולאחר מכן היא צריכה לבטל את הטיפול החשבונאי שבוצע בגין המענק.

63. המשתתף השביעי מציין כי בהתאם לסעיף "הפחת המצטבר הנוסף שהיה מוכר ברווח או הפסד עד למועד זה ללא המענק יוכר מיידית ברווח או הפסד". חבר הוועדה האחר משיב כי החברה הכירה בפחת נמוך מידי בשנים הקודמות ומבוצע catch-up להוצאות הפחת. היו"ר מציין כי בדרך כלל אין תיקון אחורה. חבר הוועדה האחר מציין כי בעת שינוי האומדן יש לעדכן את הדוחות הכספיים באותה תקופה של שינוי האומדן כאילו מלכתחילה לא הוכר המענק.

64. חבר הוועדה מסכים לטיפול החשבונאי המוצע בסעיף 36. מוסיף כי יש לתקן את ניסוח סעיף 36 על מנת שלא תהיה התייחסות ליתרת זכות נדחית, מאחר שחלופה זו לא תהיה בהצעה לתקן הישראלי. היו"ר מסכים. צדיק משיבה כי הנושא עדיין טעון דיון.

65. חבר הוועדה מציע להעלות להצבעה את ביטול החלופה של הצגה כיתרת זכות נדחית. צדיק מציינת שיש לדון הן בהצגה של מענק המתייחס להכנסה והן בהצגה של מענק המתייחס לנכס יחד.

66. המשתתף השביעי מציין כי הערה נוספת היא לגבי הצגה של מענק המתייחס להכנסה. מציין כי הנושא נדון גם במסגרת הדיונים לגבי ההנחיה המקצועית לגבי מענקי קורונה. מוסיף כי ההצעה לתקן קובעת כי מענק הניתן באופן מזוהה ביחס להוצאות ספציפיות יוצג כניכוי

מההוצאה המתייחסת, ואילו מענקים אחרים יוצגו במסגרת הכנסה אחרת. מציין כי חלק מהחברות פירשו את המונח הכנסה אחרת במסגרת סעיף ההכנסות כחלק מהרווח התפעולי וחלק אחר פירשו את המונח הכנסה אחרת מחוץ לרווח התפעולי. בדעה כי מענקים ממשלתיים אמורים להוות חלק מהרווח התפעולי.

67. צדיק מציינת כי למיטב הבנתה בעת הדיונים לגבי ההנחיה המקצועית הכוונה היתה שאין לכלול את המענקים במסגרת מחזור ההכנסות, אך המענקים צריכים להיכלל ברווח התפעולי.

68. חבר הוועדה האחר מציין כי מדובר על דיון רחב יותר מאחר שאין בתקינה הישראלית קביעה ממה מורכב הרווח התפעולי. בדעה כי יש סוגיות נוספות בנושא זה (ירידות ערך מוניטין, רווח מממוש רכוש קבוע) ויש פרקטיקות שונות ולכן אין להתייחס לכך במסגרת תקן זה (אלא במסגרת תקן חשבונאות 34). היו"ר וחבר הוועדה מסכימים עם חבר הוועדה האחר.

69. צדיק שואלת אם הכוונה היתה לכלול את מענקי הקורונה במסגרת מחזור ההכנסות. חבר הוועדה האחר מסכים עם צדיק שהדיון התייחס רק לעניין מחזור ההכנסות ולא היתה התייחסות אם ההכנסה מהמענקים תהיה ברווח התפעולי או מחוצה לו. מוסיף כי במסגרת חוברת ההבדלים שפורסמה בשנת 2006 היתה התייחסות לכך שלפי תקינה בינלאומית פריטים רבים נכללים ברווח התפעולי לעומת הפרקטיקה הנהוגה בישראל שהיא מגוונת לגבי פריטים אלה.

70. המשתתף הרביעי מציין כי בהתאם לתקינה הבינלאומית אין חובה להציג רווח תפעולי, אך בהתאם לבסיס למסקנות ל-IAS 1 אם חברה בוחרת להציג רווח תפעולי יש לכלול בו את כל הפריטים הרלוונטיים לפעילות התפעולית כולל הפרשה לשינוי מבני ורווח מממוש ר"ק. מוסיף כי בדיון לגבי מענקי קורונה ציין (וכך מופיע בפרוטוקול, אך הוחלט לא לשלב בהנחיה עצמה) כי הכנסה ממענק קורונה לא תוצג במסגרת מחזור ההכנסות אך תיכלל ברווח התפעולי.

71. היו"ר מציע לא להתייחס לכך בהצעה לתקן עד שיערך דיון כולל בנושא פריטים שיכללו ברווח התפעולי.

72. צדיק מציעה לציין בהצעה לתקן "לא הכנסה שוטפת אחרת". המשתתף הנוסף מציע להפנות לתקן חשבונאות מספר 43.

73. חבר הוועדה האחר מציין כי קיימות חברות מסוימות שמקבלות מענקים המתייחסים להכנסות השוטפות שלהן.

74. היו"ר מציע לא לתקן את הסעיף המתייחס להצגה של מענקים המתייחסים להכנסה. מוסכם על הנוכחים.
75. המשתתף הנוסף שואל מדוע שונתה הגדרת ממשלה בסעיף ההגדרות (הושמט לאחר המילים גופים דומים "בין אם הם מקומיים, לאומיים או בינלאומיים"). מצוין כי לחברות מסוימות יכולים להיות סניפים או חברות בנות שפועלות בחו"ל ומקבלים מענקים מממשלה מקומית או מחוזית. היו"ר מסכים לבטל את ההשמטה.
76. היו"ר מבקש מצדיק להציג את הנקודות לדיון לגבי ההצעה לתקן.
77. צדיק מציעה לא להתייחס למבוא אשר יעודכן בהתאם להחלטות שיתקבלו לגבי התקן עצמו. מציינת כי מוצע להוסיף סעיף של מטרת התקן בדומה לתקנים אחרים. מוסיפה כי הסעיף המוצע כולל את הסיפא של סעיף 5 ל-IAS 20. מצטטת את הסעיף "מטרת תקן זה היא לקבוע את הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים ולדרוש גילוי הן לגבי מענקים ממשלתיים והן לגבי סיוע ממשלתי אחר כלשהו על מנת לתת לקוראי הדוחות הכספיים אינדיקציה לגבי המידה שבה הישות נהנתה ממענקים ממשלתיים ומסיוע ממשלתי אחר במהלך תקופת הדיווח." מציינת כי קיים משפט נוסף ושואלת אם יש להשאירו או להשמיטו "מידע זה יאפשר השוואה בין הדוחות הכספיים של ישות לבין דוחות אלה לתקופות קודמות ולבין דוחות כספיים של ישויות אחרות."
78. המשתתף השביעי בדעה שיש להשאיר את המשפט האחרון. מציע להחליף את המילה "אינדיקציה" במילה "מידע". מוסכם על הנוכחים.
79. חבר הוועדה מצוין כי בתקנים שבהן מתירים יותר מחלופה אחת, לא ניתן להשוות בין דוחות כספיים של ישויות שונות. היו"ר מצוין כי עדיין מתאפשרת השוואתיות בין הדוחות הכספיים של ישות בתקופות שונות. חבר הוועדה הנוסף מוסיף כי מתאפשרת גם השוואתיות לדוחות כספיים של חברות אחרות, אם כי לא באותה מידה כפי שהיתה מתאפשרת אם לא היו חלופות בתקן.
80. היו"ר מסכים כי המשפט האחרון בסעיף מטרת התקן לא יושמט.
81. צדיק מציינת כי בפרק התחולה סעיף 3(א) מתייחס לדוחות כספיים מותאמים "תקן זה אינו עוסק בבעיות המיוחדות שעולות מטיפול חשבונאי במענקים ממשלתיים בדוחות כספיים שמשקפים את ההשפעות של מחירים משתנים או במידע נלווה בעל אופי דומה" ולכן מוצע להשמיטו. מוסכם על הנוכחים.

82. צדיק שואלת אם כוונת סעיף 3(ג) לקבוע כי ההשקעה של הממשלה בישויות בבעלותה אינה מענק ממשלתי. היו"ר מציין כי מוצע לשנות את הניסוח במקום "השתתפות הממשלה בבעלות על הישות" לכתוב "השתתפות הממשלה בישויות הנמצאות בבעלותה".
83. חבר הוועדה האחר מציין כי הניסוח ב IAS 20 לא מאוד ברור, אך אכן זו הכוונה.
84. המשתתף השביעי מציין כי הכוונה היא להחזקה של הממשלה בישות. מציע לכתוב "החזקות" במקום "השתתפות". צדיק מציינת כי אין המדובר בעצם החזקה אלא התמורה שהממשלה משלמת עבור מכשירים הוניים של הישות. מציעה "תרומה" (בדומה למסגרת המושגית) או "השקעה".
85. חבר הוועדה, חבר הוועדה הרביעי וחבר הוועדה הנוסף בדעה כי אין צורך בהחלפת הניסוח המקורי. **מוסכם על הנוכחים.**
86. חבר הוועדה מציין כי סעיף 3(ב) כתוב בניסוח מיושן. מציע לכתוב שהתקן אינו חל על הטבות הכלולות במסגרת תקן חשבונאות מספר 19, מיסים על ההכנסה ושהניסוח בסעיף (ב) יופיע כהסבר. **מוסכם על הנוכחים. צדיק מציינת כי תתקן את הניסוח.**
87. צדיק מציינת כי בהתאם להחלטה שהתקבלה קודם לכן לגבי הגדרת ממשלה תבוטל ההשמטה של הסיפא.
88. צדיק מצטטת את הגדרת מענקים ממשלתיים "מענקים ממשלתיים הם סיוע של הממשלה בצורה של העברות של משאבים לישות בתמורה לציות בעבר או בעתיד לתנאים מסוימים המתייחסים לפעילויות התפעוליות של הישות או לדרישה לפעול באזורים מסוימים או במגזרים ענפיים מסוימים. הם אינם כוללים אותן צורות של הסיוע הממשלתי שלא ניתן לייחס להן ערך באופן סביר ועסקאות עם הממשלה שלא ניתן להבדיל ביניהן לבין עסקאות מסחר רגילות של הישות." מציינת כי התוספת מבוססת על סעיף 3 ל-10 SIC שהיא העמדה המוסכמת בפרשנות. מצטטת את סעיף 8 המהווה הסבר מתוך SIC 10 "לעיתים, מטרת סיוע ממשלתי לישויות היא עידוד פעילויות עסקיות באזורים מסוימים או במגזרים ענפיים מסוימים, או תמיכה בפעילויות אלה לאורך זמן. ייתכן שהתנאים לקבלת סיוע כזה לא יהיו קשורים ספציפית לפעילויות התפעוליות של הישות. דוגמאות לסיוע כזה כוללות העברות של משאבים על ידי ממשלות לישויות אשר: (א) פועלות בענף מסוים; (ב) ממשיות לפעול בענפים שהופרטו לאחרונה; (ג) מתחילות או ממשיכות לנהל את עסקיהן באזורי פיתוח. סיוע ממשלתי כזה מקיים את ההגדרה של מענקים ממשלתיים."
89. המשתתף השביעי מציין כי הסעיף רלוונטי לחוק עידוד השקעות הון בישראל.

90. המשתתף השישי בדעה כי כל הדוגמאות שהובאו בפרשנות קשורות לפעילויות התפעוליות (הן בהגדרה והן בסעיף 8). צדיק מציינת כי דוגמה לכך יכולה להיות שחברה נדרשת לא לפעול בתחום פעילות מסוים.
91. המשתתף הנוסף מציין כי קיימת חשיבות להבהרה הזו וכי ההבהרה היתה חשובה במיוחד לעניין מענקי קורונה.
92. צדיק בדעה שהתוספת להגדרה וסעיף 8 אינם פוגמים בהבנת התקן וקיימת להם חשיבות. מציינת כי קיימים מקרים רלוונטיים גם בישראל שבהם חברה נדרשת שלא לפעול בתחום פעילות מסוים ומציעה להוסיף זאת לדוגמאות.
93. **לאחר דיון קצר, היו"ר מסכם כי ההגדרה של מענקים ממשלתיים וסעיף 8 יישארו כפי שהוצעו בהצעה לתקן ולא תיווסף דוגמה לתנאי של אי פעילות בתחום מוגדר.**
94. צדיק מציינת כי נוספה הגדרה של מענק להשתתפות ביציאות ומצטטת "מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות - מענק ממשלתי לכיסוי יציאות אשר הישות נדרשת להחזירו בדרך של תשלום תמלוגים אם הישות תפיק הכנסות הנובעות מהיציאות האמורות." מודה למשתתף החמישי על שבדק והתייחס להגדרה וציין שיש מענקים דומים שאינם מהרשות לחדשנות ולכן ההגדרה תוקנה בהתאם מהגרסה הקודמת. מוסיפה שיש מענקים דומים גם לכיסוי הוצאות שיווק ולא רק להוצאות מחקר ופיתוח.
95. המשתתף השישי מציין כי במבוא לתקן עדיין מופיע "מענק מהרשות לחדשנות". צדיק מציינת כי תתקן את המבוא.
96. חבר הוועדה שואל אם יש צורך בסיפא "אם הישות תפיק הכנסות הנובעות מהיציאות האמורות". צדיק בדעה שאחד התנאים של המענקים הוא שהתמלוגים ישולמו רק אם הישות תפיק הכנסות. חבר הוועדה מציין כי ייתכן שיקבע שהתמלוגים ישולמו אם החברה תגיע לאבן דרך מוגדרת ולכן אין להתייחס לתנאי של קיום הכנסות. המשתתף השביעי מסכים.
97. **היו"ר מסכים ומסכם כי הסיפא בהגדרת "מענק להשתתפות ביציאות" תושמט.**
98. צדיק מציינת כי הגדרת שווי הוגן הותאמה לתקינה הישראלית.
99. צדיק מציינת כי סעיף 5 מ-20 IAS הושמט כאשר חלקו הועבר לסעיף מטרת התקן.
100. המשתתף החמישי מציע להרחיב את דרישות הגילוי. היו"ר מציין כי הדיון ימשיך בישיבה הבאה.
101. **היו"ר נועל את הישיבה.**