



פרוטוקול ישיבת הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

שהתקיימה ביום שלישי ה-12 באפריל, 2022, בשעה 9:00

באמצעות אפליקציית זום.

(סופי)

פנייה של ה-IFRIC בנושא איחוד דוחות כספיים של חברה בת שמטבע הפעילות שלה אינו של

כלכלה היפר-אינפלציונית (צורפה לתיק הישיבה)

1. צדיק מציינת כי הפנייה עוסקת בקשר בין IAS 21 ו-IAS 29 ובאופן התרגום של עסקה במטבע חוץ שבוצעה במהלך השנה ובאופן התרגום של מספרי ההשוואה. מוסיפה כי השאלות הן אם תבנית העובדות נפוצה ובאילו תחומי שיפוט תבנית העובדות נפוצה והאם זוהתה פרקטיקה מגוונת לטיפול בסוגיות.

2. חבר ועדה¹ שואל אם מקור הפנייה הוא בארגנטינה. חבר ועדה אחר משיב כי מקור הפנייה מדרום אמריקה. משתתף² מציין כי תבנית עובדות כזו קיימת גם בטורקיה.

3. חבר הוועדה האחר מציין כי תבנית עובדות זו אינה רלוונטית בישראל כיום וכי גם בעת ישראל היתה כלכלה היפר-אינפלציונית לא יושמה התקינה הבינלאומית, אלא תקינה ישראלית שהיתה בתוקף. משתתף אחר מסכים. בדעה כי יש להתאים לאינפלציה ממועד התרגום וכך היתה הפרקטיקה בעבר בהתאם לתקינה הישראלית. חבר הוועדה מסכים לטיפול ומסכים עם חבר הוועדה האחר והמשתתף האחר שאין להתייחס לכך במענה לפנייה.

4. היו"ר מסכם כי במענה לפנייה יצוין כי המצב אינו רלוונטי בישראל כיום.

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

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

5. היו"ר מציין כי צדיק הכינה מספר נקודות לדיון. מבקש מצדיק לעדכן לגבי השינויים שבוצעו בהצעה לתקן.

מבוא

6. צדיק מציינת כי נוסף מבוא להצעה לתקן, אשר כולל את עיקרי ההבדלים לעומת IAS 20 וכן את תקציר הוראות התקן. שואלת אם לנוכחים יש הערות לגבי המבוא.

¹ ההתייחסות היא לחבר ועדה או לחברת ועדה

² ההתייחסות היא למשתתף או למשתתפת

7. חבר ועדה נוסף בדעה כי אין להתייחס להנחיית ה SEC במסגרת המבוא לתקן. מוסיף כי התקן מבוסס על IAS 20 וכי הוספת חלופה לטיפול החשבונאי מבוססת על פרשנויות, אך אין צורך לציין זאת.

8. היו"ר שואל אם יש התנגדות. לנוכחים אין התנגדות. **היו"ר מסכם כי תושמט ההתייחסות להנחיית ה SEC במבוא.**

9. חבר הוועדה הנוסף מציין כי בסעיף (ב) יש חוסר התאמה בין ניסוח חלופה א לבין ניסוח חלופה ב. מציין כי לגבי חלופה א נכתב "חלופה א דורשת מישות להכיר במענק ממשלתי להשתתפות ביציאות במלואו כמענק ממשלתי אם במועד שבו נוצרת זכאות לקבלת המענק צפוי שהישות לא תידרש לשלם תמלוגים בהתאם לתנאי המענק" ואילו לגבי חלופה ב יש התייחסות גם לכך שהיא מבוססת על הנחיית ה SEC וגם לאופן ההצגה של המענק.

10. צדיק מסכימה ומציינת כי בניסוח הנוכחי חלופה ב מתייחסת הן לאופן ההצגה והן לאופן ההכרה ואילו בחלופה א יש התייחסות רק לאופן ההכרה. מציעה לתקן את הנוסח המתייחס לחלופה ב כך שיתייחס רק לאופן ההכרה במענק ממשלתי להשתתפות ביציאות.

11. **היו"ר מסכים לתיקון המוצע.**

12. חבר הוועדה הנוסף מציין כי נוסח סעיף ג(2) אינו מדויק. מצטט את הסעיף "התקן הבינלאומי מאפשר הצגה של מענק המתייחס להכנסה כניכוי מההוצאות או כחלק מרווח או הפסד, בנפרד או תחת כותרת כללית כגון "הכנסה אחרת". מוסיף כי גם הצגת המענק כניכוי מההוצאות מהווה זקיפה של המענק כחלק מרווח או הפסד. מציע לכתוב "התקן הבינלאומי קובע כי מענק המתייחס להכנסה יוכר כחלק מרווח או הפסד, ויוצג בנפרד או תחת כותרת כללית כגון "הכנסה אחרת" או כניכוי מההוצאות". **היו"ר מסכים.**

13. צדיק שואלת אם יש הערות נוספות למבוא. **לנוכחים אין הערות נוספות למבוא.**

תחולה – סעיפים 3-4

14. צדיק מציינת כי סעיף 3(א) תוקן בעקבות הערה של חבר הוועדה הנוסף על מנת להתאימו לניסוחים בתקני חשבונאות אחרים. מציינת כי לפיכך סעיף 3(א) קובע כי התקן לא יחול על הטבות מסים על ההכנסה שבתחולת תקן חשבונאות מספר 19 וסעיף 4 מפרט מהן סוגי הטבות המס שהן בתחולת תקן חשבונאות מספר 19 ולא בתחולת תקן זה. שואלת אם יש הערות. **לנוכחים אין הערות.**

15. צדיק מציינת כי סעיף 3(ד) הוא תוספת הנובעת מהערה של חבר ועדה רביעי. מוסיפה כי תקן חשבונאות מספר 4 כולל בהגדרת הכנסות מחוזי ביצוע גם הכנסות במסגרת העבודה מגופים שלישיים כגון תמיכה מגופים ממשלתיים או מקומיים. מציינת כי תקן זה ייכנס לתוקף לפני

- שיבוטל תקן חשבונאות מספר 4 בעקבות כניסתו לתוקף של תקן חשבונאות מספר 43 הכנסות. מציינת כי לפיכך הוצע להחריג את המענקים הממשלתיים המטופלים לפי תקן חשבונאות מספר 4 עד שתקן חשבונאות מספר 4 יבוטל.
16. היו"ר מציין כי החרגה כאמור תדרוש תיקון נוסף בעת ביטולו של תקן חשבונאות מספר 4. בדעה כי מדובר על תקופת מעבר קצרה וכי לא מדובר על נושא שכיח ולכן בדעה שאין לכלול סעיף זה.
17. חבר הוועדה הנוסף וחבר ועדה חמישי מסכימים עם היו"ר. חבר הוועדה הנוסף מציין כי חבר הוועדה הרביעי צודק בהערה, אך סעיף כאמור רק יצור בלבול.
18. חבר הוועדה הרביעי מציין כי תיווצר סתירה במקרים שבהם יהיו מענקים כאמור במסגרת עבודות בביצוע. מניח כי קיימים מענקים כאמור מרשויות מקומיות וההכרה בהכנסה מהם לפי תקן חשבונאות מספר 4 תהיה לפי התקדמות העבודות.
19. היו"ר שואל אם מענק מהרשות המקומית נחשב מענק ממשלתי. חבר הוועדה הרביעי משיב בחיוב ומציין כי הגדרת ממשלה כוללת גם מוסדות ממשלתיים וגופים דומים כולל מוסדות וגופים מקומיים.
20. חבר הוועדה הרביעי מציין כי אפשרות אחרת היא לתקן את תקן חשבונאות מספר 4 כך שתקן זה יחול על מענקים ממשלתיים בגין עבודות בביצוע וכך בעת ביטול תקן חשבונאות מספר 4 לא יידרש תיקון נוסף.
21. היו"ר מסכים. חבר הוועדה החמישי מסכים גם הוא.
22. המשתתף האחר שואל מדוע נוצרת בעיה. חבר הוועדה הרביעי מציין כי נוצרת סתירה מאחר שבתקן חשבונאות מספר 4 מענקים כאמור מהווים חלק מההכנסות בגין חוזה הביצוע ולפיכך כללי ההכרה (סף ההכרה והכרה לפי מידת ההתקדמות) וההצגה סותרים את תקן זה. צדיק והמשתתף האחר בדעה כי מבחינת הצגה אין סתירה מאחר שההצעה לתקן מאפשרת שיקול דעת בקביעת אופן ההצגה ברווח או הפסד.
23. **לאחר דיון קצר, היו"ר מסכם כי סעיף 3(ד) יושמט וכי במסגרת שינויים בתקני חשבונאות אחרים יתוקן תקן חשבונאות מספר 4 על מנת לקבוע כי מענקים ממשלתיים יטופלו לפי ההצעה לתקן. מוסכם על הנוכחים.**
24. חבר הוועדה הנוסף מציין כי ההצעה לתקן מגדירה מענקים ממשלתיים ומבחינה בין מענקים המתייחסים לנכסים לבין מענקים המתייחסים להכנסה. בדעה כי קיימת בעיה בהגדרת מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות מאחר שעצם ההגדרה מהווה כבר קביעה כי

מדובר על מענק ממשלתי כאשר למעשה בהתאם לטיפול החשבונאי נדרש לבחון איזה חלק מהוה מענק ממשלתי ואיזה חלק מהוה הלוואה. מציע להחליף את שם המונח "תקבולים להשתתפות ביציאות" וזאת בדומה ל"הלוואה הניתנת למחילה" אשר נבחנת לאחר מכן על מנת לקבוע אם היא מהוה מענק ממשלתי. בדעה כי מדובר על החלפת ניסוח, אך יש בכך גם הערה מהותית. מוסיף כי מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות הוא למעשה מענק ממשלתי המתייחס להכנסה. מוסיף כי נדרש תיקון גם של מבנה התקן, מאחר שהטיפול החשבונאי במענקים מסוג זה (סעיפים 22-27) צריך לעבור לאחר סעיף 12. מצייין כי הניסוח של סעיף 23 עורר את הקושי בהגדרה מאחר שהסעיף קובע כי "מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות יוכר כמענק".

25. צדיק מציינת כי מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות אינו בהכרח מענק המתייחס להכנסה מאחר שאם החברה מהווה את הוצאות הפיתוח, המענק הוא מענק המתייחס לנכס. חבר הוועדה הנוסף מסכים.

26. צדיק שואלת מה עמדת הנוכחים בשתי ההערות של חבר הוועדה הנוסף:
א. להחליף את המונח "מענקים ממשלתיים להשתתפות ביציאות" למונח "תקבולים להשתתפות ביציאות הניתנים להשבה."
ב. מבנה התקן.

27. היו"ר בדעה כי המינוח והטיפול החשבונאי ברורים ואין צורך בהחלפת שם המונח במונח מסורבל ולא ברור. מציע לתקן את ניסוח סעיף 23 כך שייכתב "מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות יוכר ברווח או הפסד...". חבר הוועדה החמישי מסכים.

28. חבר הוועדה הנוסף בדעה כי לא ניתן להשאיר את המונח כמו שהוא.

29. משתתף נוסף שואל מדוע חבר הוועדה הנוסף בדעה שההגדרות של מענק המתייחס לנכס ומענק המתייחס להכנסה הם רשימה סגורה. חבר הוועדה הנוסף בדעה שמדובר על שני סוגים של מענקים ממשלתיים וכי מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות אינו מהוה סוג שלישי, אלא הוא דומה יותר להלוואה הניתנת למחילה שלגביה הישות נדרשת לבחון איזה חלק מהוה מענק ממשלתי ואיזה חלק מהוה הלוואה.

30. המשתתף הנוסף בדעה שמדובר על סוג שלישי שכן מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות מתייחס להוצאות מאוד ספציפיות.

31. היו"ר מבהיר כי ההערה של חבר הוועדה הנוסף מתייחסת לכך שהמונח מוגדר מראש כמענק ממשלתי למרות שרק בעת הטיפול החשבונאי הישות קובעת איזה חלק מהתקבולים מהוה מענק ממשלתי.

32. חבר ועדה שישי בדעה כי ניתן להשאיר את הניסוח הקיים, אך אינו מתנגד להחלפת המונח. מציין כי המונח החלופי הוא ארוך ומסורבל.
33. משתתף רביעי שואל אם לא ניתן להחליף את המילים מענק ממשלתי במילה סיוע. צדיק וחבר הוועדה משיבים כי המילה סיוע אינה מתאימה מאחר שלגבי סיוע אין דרישה להכרה, אלא גילוי בלבד. חבר הוועדה מציין כי סיוע הוא מונח נרחב יותר ומפנה לסעיף 35.
34. חבר הוועדה בדעה שאין צורך בשינוי הניסוח. המשתתף האחר מסכים.
35. חבר הוועדה האחר מציין כי ייתכן שניתן היה לשפר את הגדרת המונח, אך בדעה שאין צורך להשקיע תשומות בשיפורו וכי הטיפול החשבונאי ברור.
36. חבר הוועדה החמישי בדעה כי התיקון אינו נחוץ.
37. חבר הוועדה הרביעי מסכים עם חבר הוועדה הנוסף שהמונח אינו מדויק וכי נוסח סעיף 23 אינו תקין. היו"ר מזכיר כי הציע לתקן את הניסוח מבלי לשנות את המונח המוגדר.
38. צדיק מציינת כי לא ניתן לתקן בהתאם להצעת היו"ר מאחר שהמענק אינו נזקף בהכרח לרווח או הפסד, אלא ייתכן שהוא יקוז את הנכס – הוצאות פיתוח שהונו.
39. חבר הוועדה הנוסף מציין כי הסכום המתקבל עשוי להיות בחלקו מענק ממשלתי ובחלקו התחייבות ולכן לא ניתן להגדיר את המונח כ"מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות". מוסיף כי גם מבחינת מבנה התקן קיימת בעייתיות שכן סעיפים 9-13 עוסקים בהכרה והטיפול החשבונאי במענק ממשלתי להשתתפות ביציאות צריך להיות במסגרת ההכרה.
40. צדיק בדעה שהמבנה אינו בעייתי, אך מוכנה להעביר את הסעיפים כמו שהם לאחר סעיף 14.
41. היו"ר בדעה שהצעת חבר הוועדה הנוסף לגבי שינוי המונח היא מסורבלת ואין הצעה אחרת. בדעה כי ניתן גם להשאיר את המונח כפי שהוא.
42. משתתף חמישי מסכים עם הערת חבר הוועדה הנוסף ומציין כי הבעיה נובעת מההוראות לגבי מענקים מרשות החדשנות או מענקים להשתתפות ביציאות שנוספו בהצעה לתקן מעבר ל-20 IAS. מציע להטמיע את ההגדרה של מענק להשתתפות ביציאות כחלק מהלוואות הניתנות למחילה.

43. צדיק מציינת כי במקרה כזה יתעורר קושי בקביעת הוראות הטיפול החשבונאי לפי שתי החלופות רק לגבי מענק להשתתפות ביציאות ולא לגבי כל הלוואה הניתנת למחילה. מציעה לשנות את המונח ל"תקבולים להשתתפות ביציאות".
44. היו"ר מציין כי בהגדרת מענק ממשלתי מדובר על סיוע בצורה של העברות של משאבים. בדעה כי אם יוגדר מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות כ"תקבולים להשתתפות ביציאות" תיווצר סתירה להגדרת מענק ממשלתי.
45. חבר הוועדה הנוסף מציין כי אם הממשלה העבירה לישות כסף ואין צורך להחזירו או שסיפקה לישות הטבה כלשהי מדובר על מענק ממשלתי. מוסיף כי לגבי הלוואה הניתנת למחילה, על הישות לבחון אם מדובר בהלוואה או במענק. מציין כי באופן דומה יש להתייחס לתקבולים המתקבלים להשתתפות ביציאות מאחר שיש לבחון אם הם מקיימים את ההגדרה של מענק או לא. היו"ר בדעה כי תיווצר סתירה עם הגדרת מענקים.
46. המשתתף הנוסף שואל אם הבעיה לא נובעת מכך שננקטת לשון של ודאות (אשר הישות נדרשת להחזירו) מאחר שמבחינה משפטית מדובר על מענק. חבר הוועדה הנוסף משיב בשלילה.
47. חבר הוועדה שואל אם הבעיה היא רק בסעיף 23. צדיק משיבה בשלילה. מציינת כי הבעיה קיימת כבר בהגדרת מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות.
48. חבר הוועדה מציע לתקן את סעיף 23 ולכתוב העברה מהממשלה שבתחולת התקן תוכר כמענק ממשלתי. צדיק מציינת כי לא ניתן לתקן את סעיף 23 בצורה זו מבלי לתקן את ההגדרה.
49. חבר הוועדה מציע לתקן את סעיף 23 ולכתוב מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות יוכר במלואו במועד בו... (להשמיט את המילים "כמענק ממשלתי"). צדיק משיבה כי לסעיף לא תהיה כל משמעות שכן כל סכום שמתקבל מוכר במלואו.
50. היו"ר מבקש מחברי הוועדה להצביע בנושא הגדרת מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות. חבר הוועדה הרביעי בדעה שיש לקבל את הערת חבר הוועדה הנוסף. היו"ר, חבר הוועדה, חבר הוועדה האחר, חבר הוועדה החמישי וחבר הוועדה השישי בדעה שמשיקולי עלות תועלת אין לשנות את הנוסח. היו"ר מסכם כי הגדרת מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות לא תשונה.
51. המשתתף הנוסף בדעה כי יש לתקן את ההגדרה של מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות מאחר שאין ודאות שהישות תחזיר את המענק בדרך של תשלום תמלוגים. מציע לכתוב "הישות עשויה להידרש להחזירו בדרך של תשלום תמלוגים בהתקיים תנאים מסוימים

שנקבעו" (בדומה להלוואות ניתנות למחילה). משתתף שישי מציין כי תמלוגים הם אחוז מההכנסות ואם ההכנסות הן אפס אז התמלוגים הם אפס. בדעה שלא נדרש תיקון.

52. צדיק מבקשת מחברי הוועדה להצביע לגבי ההצעה של המשתתף הנוסף לתקן את הגדרת מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות כך "מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות – מענק ממשלתי לכיסוי יציאות שהישות עשויה להידרש להחזירו בדרך של תשלום תמלוגים בהתקיים תנאים מסוימים שנקבעו".

53. חבר הוועדה האחר מעדיף את הנוסח הקיים שכן הישות מחויבת לשלם תמלוגים, אך התמלוגים הם מותנים בביצועים (קיום הכנסות). היו"ר מסכים.

54. צדיק מציעה להוסיף בסוף ההגדרה של מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות – בהתקיים תנאים מסוימים שנקבעו. מצטטת את ההגדרה המוצעת "מענק ממשלתי לכיסוי יציאות שהישות עשויה להידרש להחזירו בדרך של תשלום תמלוגים בהתקיים תנאים מסוימים שנקבעו".

55. היו"ר, חבר הוועדה הנוסף וחבר הוועדה הרביעי תומכים בהצעה. חבר הוועדה השישי בדעה שאין צורך בתיקון. חבר הוועדה האחר בדעה שניתן לתקן וניתן להשאיר את ההגדרה כפי שהיא. היו"ר מסכם כי להגדרת מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות יוספו המילים "בהתקיים תנאים מסוימים שנקבעו".

56. צדיק מציינת כי סעיפים 22-27 נוסחו מחדש בהתאם להחלטות שהתקבלו בישיבה הקודמת. שואלת אם יש הערות כלשהן לניסוחים. לנוכחים אין הערות.

57. צדיק מציינת כי לאחר סעיף 27 נוסח סעיף לגבי מענק לא כספי. מוסיפה כי בישיבה הקודמת הנושא נדון והוחלט שלא לכלול סעיף אך היתה הסכמה שהמדידה תהיה בערך סמלי. מציינת כי לאחר הישיבה הבחינה שתקן חשבונאות מספר 30, נכסים בלתי מוחשיים מפנה לתקן זה לעניין קבלת נכס בלתי מוחשי כמענק ממשלתי. בדעה כי קיימת חשיבות לציין בהצעה לתקן באופן מפורש שהנכס הלא כספי והמענק הלא כספי ימדדו בסכום סמלי. שואלת אם יש הערות לסעיף.

58. המשתתף האחר שואל מה יהיה הטיפול אם ישות מקבלת מהממשלה קרקע שעונה להגדרת נדל"ן להשקעה עבור הקמת מפעל באזור פיתוח. מציין כי הממשלה העבירה קרקע במקום מענק במזומן. מוסיף כי אם הממשלה היתה מעבירה מענק במזומן, המענק היה מנוכה מעלות הרכוש הקבוע ומופחת על פני תקופת ההפחתה של הרכוש הקבוע. מציין כי אם הישות טרם החליטה לגבי הייעוד של הקרקע, הישות תוכל לסווג את הקרקע כנדל"ן להשקעה. מוסיף כי ההצעה לתקן קובעת שיש חובה למדוד את הקרקע בערך סמלי ומאחר שמדובר בנדל"ן להשקעה הישות רשאית ליישם את מודל השווי ההוגן וכך הישות יכולה בסוף תקופת הדיווח לשערך את הקרקע לשווי הוגן ולמעשה להכיר בכל המענק הממשלתי

ברווח או הפסד בתקופה בה הוא התקבל. בדעה כי המענק הממשלתי היה צריך להיות מוכר ברווח או הפסד על פני תקופת ההפחתה של הרכוש הקבוע.

59. צדיק מציינת כי סוגיה דומה שרצתה להעלות היא לגבי נכס בלתי מוחשי שהתקבל כמענק ממשלתי ונמדד בערך סמלי. מוסיפה כי יש לשקול אם לאפשר את מדידת הנכס לפי מודל הערכה מחדש, שכן כל השווי ההוגן של הנכס יזקף לקרן הערכה מחדש. מציינת כי בתקינה הבינלאומית ניתן למדוד נכס בלתי מוחשי שהתקבל כמענק ממשלתי לפי סכום סמלי ולאחר מכן ליישם לגביו את מודל הערכה מחדש.

60. המשתתף האחר מציין כי ייתכן שהממשלה תספק מטבעות דיגיטליים כגון ביטקוין כמענק ממשלתי. בדעה שהעיוות במקרה של נדל"ן להשקעה הוא גדול יותר מאשר בזה של נכס בלתי מוחשי שכן השערוך נזקף לרווח או הפסד לעומת נכס בלתי מוחשי שהשערוך נזקף לרווח כולל אחר.

61. היו"ר שואל מה הצעתו של המשתתף האחר על מנת לפתור את העיוות. המשתתף האחר משיב כי הצעתו היא למדוד נכס לא כספי בשווי הוגן ובמקביל למדוד את המענק הממשלתי בשווי הוגן.

62. היו"ר מציין כי בישיבה הקודמת סוכם שלא לדרוש מדידה של הנכס הלא כספי ושל המענק הממשלתי בשווי הוגן שכן אם המענק מקוזז מהנכס ממילא הנכס יוצג בסכום אפס. המשתתף האחר לא מסכים להחלטה. מציין כי גם בעת קבלת מלאי או רכוש קבוע עבור נכס אחר אם המלאי או הרכוש הקבוע ימדדו בסכום סמלי אזי בעת מימושם כל שווי הנכס יוכר כרווח. מציין כי ניתן לדרוש מדידה בשווי הוגן ולהקל במקרים שבהם לא ניתן לאמוד באופן מהימן את השווי ההוגן.

63. היו"ר מציין כי ממילא המענק ינוכה מהנכס. המשתתף האחר מציין כי אם הישות קיבלה מענק לא כספי עבור נכס אחר יש למדוד את הנכס הלא כספי בשווי הוגן ולקזז את המענק לפי שווי הוגן מהנכס האחר.

64. חבר הוועדה הנוסף מציין כי גם במענק שמתקבל במזומן אם הנכס ממומש, המענק הממשלתי יוכר באופן מיידי ברווח או הפסד.

65. המשתתף האחר בדעה כי אין לאפשר הכרה במענק ממשלתי שהתקבל בנכס לא כספי ברווח או הפסד באופן מיידי. מוסיף כי בדרך כלל מענק ממשלתי בגין נכס מגביל את הישות שלא למכור את הנכס לתקופה מסוימת לכל הפחות.

66. חבר הוועדה הנוסף מציין כי מבין את העיוות שבמדידה בסכום סמלי. מציין כי לא ניתן להתבסס על טיעון של זקיפה לרווח או הפסד שכן כל מענק נזקף בסופו של דבר לרווח או

הפסד וכי ההבדל הוא בקצב הזקיפה לרווח או הפסד. מציין כי גם מענק בגין מלאי נזקף לרווח או הפסד בתוך שנה.

67. המשתתף האחר מציין כי ייתכנו מקרים שבהם התקבל מענק בגין רכוש קבוע, אך במקום מענק במזומן, המענק מתקבל בקרקע, המהווה מלאי.

68. היו"ר שואל אם קיימים מקרים כאלה. המשתתף האחר משיב כי ייתכנו מקרים כאלה. חבר הוועדה הנוסף מסכים עם היו"ר שמדובר במקרה נדיר.

69. המשתתף האחר מציין כי החשש הוא שחברות ב IFRS יאמצו גישה זו בהתבסס על עמדת המוסד לתקינה.

70. המשתתף מציין כי יש מקרים של הנחות ארנונה. חבר הוועדה הנוסף מציין כי אין זה מענק ממשלתי. מסכים עם המשתתף האחר שנוצר עיוות. היו"ר מציין כי העיוות נוצר מזקיפת שערך נדל"ן להשקעה לרווח או הפסד.

71. חבר הוועדה הנוסף מציין כי העיוות הוא רק בגין נדל"ן להשקעה. המשתתף האחר מציין כי העיוות הוא גם כאשר הממשלה מעניקה לחברה קרקע עבור הקמת מפעל על קרקע אחרת ואין מגבלה לגבי מימוש הקרקע. צדיק מסכימה שנוצר עיוות, אך שואלת אם יש כאלה מקרים.

72. חבר הוועדה מציין כי ההצעה לתקן מבוססת על עקרונות ויש להפעיל שיקול דעת. המשתתף האחר משיב כי בהצעה לתקן יש קביעה חד משמעית שיש למדוד בסכום סמלי ואין מקום לשיקול דעת.

73. צדיק מציינת כי IAS 20 מאפשר את שתי החלופות – מדידה לפי שווי הוגן או מדידה לפי סכום סמלי. מוסיפה כי הדיון הוא לגבי התקינה הישראלית לחברות הפרטיות ובתחילה היתה הצעה לחייב מדידה לפי שווי הוגן, אך במסגרת הדיון בוועדה המקצועית נדחתה הצעה זו. מציינת כי אחת הטענות היתה שמשמעות המדידה לפי שווי הוגן היא הצגה הן של הנכס והן של המענק בשווי הוגן וקיזוז המענק מהנכס יביא ממילא להצגה בסכום אפס. מציינת כי נדונה האפשרות של קבלת נכס לא כספי כמענק עבור נכס אחר, אך אף אחד מהנוכחים לא מכיר מקרים כאלה. מוסיפה כי מאחר שמדובר על חברות פרטיות הוחלט לדרוש גילוי ולא לדרוש מדידה בשווי הוגן של נכס לא כספי כאמור, אשר תצריך הקצאת משאבים.

74. המשתתף האחר מבין את השיקולים וגם אינו מכיר מקרים כאלה, אך קיימת התפתחות תמידית בנושאים אלה. מציין כי שיקולי המס עשויים גם הם להשפיע. מביא כדוגמה חברה שמוכנה להקים מפעל באזור פיתוח והממשלה מעניקה לה קרקע עבור ההשקעה. מציין כי אם החברה תמכור את הקרקע רשות המסים עשויה לדרוש מס בגין המימוש של הקרקע.

מוסיף כי למעשה אם החברה היתה מודדת את הקרקע בשווי הוגן ומקזזת את המענק מהמפעל, המענק היה מוכר ברווח או הפסד על פני אורך חיי המפעל.

75. חבר הוועדה הנוסף מציין כי ככל הנראה מדובר על מקרים נדירים ולכן משיקולי עלות תועלת אין לחייב או לאפשר מדידה לפי שווי הוגן.

76. היו"ר שואל אם מענק כזה שהתקבל בגין מפעל יוכר כהכנסה נדחית. משתתף שביעי

77. משיב כי המענק יקוזז מהמפעל. בדעה שמדידה לפי ערך סמלי אינה נאותה וכי למרות שבדרך כלל הסכומים יוצגו בנטו והמשמעות היא מדידה בסכום אפס, יש לדרוש מדידה לפי שווי הוגן.

78. היו"ר בדעה כי בגלל מקרה נדיר שבו מתקבל מענק בנכס לא כספי בגין נכס אחר, אין לחייב מדידה לפי שווי הוגן של כל המענקים המתקבלים בנכס לא כספי כאשר במרבית המקרים מדובר על מענק המתקבל בנכס לא כספי בגין אותו נכס. המשתתף השביעי מציין כי ייתכנו מקרים כאלה בעתיד.

79. צדיק בדעה שהעיוות המשמעותי הוא בנדל"ן להשקעה, אך עיוות זה קיים גם בתקינה הבינלאומית. המשתתף השביעי בדעה כי לא נוכל לפתור עיוות זה הנובע מבסיס המדידה של נדל"ן להשקעה – שווי הוגן דרך רווח או הפסד.

80. חבר הוועדה החמישי מציע לאפשר את שתי החלופות – מדידה לפי סכום סמלי או לפי שווי הוגן.

81. היו"ר שואל כיצד יוצג המענק שהתקבל בנכס לא כספי (קרקע) עבור הקמת מפעל אם תהיה מדידה לפי שווי הוגן. המשתתף האחר משיב כי ייתכן שחברה מקבלת 10 דונם מהממשלה ונדרשת להקים מפעל על 7 דונם כולל דרישות נוספות (גודל ההשקעה, כמות עובדים, יצוא ועוד) ואילו לגבי ה-3 דונם החברה רשאית לכל שימוש. מציין כי מסכים להוראה למדוד מענק שהתקבל בנכס לא כספי בגין אותו נכס בסכום סמלי. בדעה כי אם המענק שהתקבל בנכס לא כספי בגין נכס אחר יש לחייב מדידה לפי שווי הוגן. מציין כי יש להכיר במענק של ה-7 דונם כהכנסה נדחית עד להקמת המפעל ולאחר מכן לקזז מעלות המפעל ובמענק של ה-3 דונם יש להכיר לפי שווי הוגן.

82. המשתתף בדעה כי בגין כל מענק בנכס לא כספי עבור נכס אחר (לדוגמה, זכויות בנייה במקום אחר) יש לאפשר מדידה לפי שווי הוגן.

83. היו"ר שואל מה עמדת חברי הוועדה לגבי אפשרות מדידה בשווי הוגן לגבי מענק שהתקבל בנכס לא כספי עבור נכס אחר.

84. צדיק שואלת את המשתתף האחר אם הצעתו היא התייחסות ספציפית למצב של מענק בנכס לא כספי עבור נכס אחר. המשתתף האחר משיב בחיוב ומוסיף כי יש לדרוש במצב זה מדידה לפי שווי הוגן, אלא אם כן לא ניתן לאמוד באופן מהימן. מוסיף כי חלופה אחרת בעדיפות נמוכה יותר היא מתן אפשרות למדידה לפי שווי הוגן על מנת לאפשר שיקול דעת.
85. חבר הוועדה הנוסף מציע להתייחס בסעיף רק למענקים לא כספיים שהתקבלו עבור אותו נכס ובכך לאפשר שיקול דעת לגבי מענקים לא כספיים שהתקבלו עבור נכס אחר.
86. צדיק מסכמת כי קיימות מספר חלופות:
- א. להתייחס באופן ספציפי למצב של מענק בנכס לא כספי עבור נכס אחר (הצעת המשתתף האחר).
 - ב. להתייחס בסעיף רק למענקים לא כספיים שהתקבלו עבור אותו נכס שימדדו בסכום סמלי (כלומר, להחריג מענקים לא כספיים שהתקבלו עבור נכס אחר) (הצעת חבר הוועדה הנוסף).
 - ג. מתן שתי חלופות למדידה מבלי להתייחס באופן ספציפי למצב של מענק בנכס לא כספי עבור נכס אחר.
87. צדיק מציינת כי סוגיה נוספת שתדרוש דיון היא מדידה עוקבת כאשר המדידה בהכרה לראשונה היא בסכום סמלי.
88. המשתתף האחר מבקש לחדד שהניסוח צריך להבהיר שזה חל על מקרה שהתקבל נכס בחינם עבור הקמת נכס אחר. מצייין כי מדידה בערך סמלי תאפשר הקדמת ההכרה בהכנסה בעת מימוש הנכס שהתקבל בחינם. בדעה כי אפשרות זו יוצרת עיוות.
89. היו"ר מצייין כי גם אם המענק הלא כספי הוא עבור אותו נכס והוא נמדד בסכום סמלי, בעת המימוש יוכר כל השווי ההוגן של הנכס כרווח. המשתתף האחר משיב כי במרבית המקרים לא יתאפשר מימוש של הנכס כחלק מתנאי המענק.
90. המשתתף האחר שואל אם לדעת חברי הוועדה באופן עקרוני ראוי שיוכר רווח בגובה השווי ההוגן של נכס לא כספי שהתקבל כמענק עבור נכס אחר. צדיק משיבה כי נראה שכל הנוכחים מסכימים באופן עקרוני, אך חלק מהנוכחים הביעו עמדתם שמצב כזה הוא נדיר במציאות ולכן אין צורך להתייחס לכך בתקן.
91. חבר הוועדה הנוסף מסכים באופן עקרוני, אך מצייין כי לא ניתן למנוע מחברה את המימוש וההכרה ברווח. בדעה כי הצעתו פותרת את עיקר הבעיה.

92. חבר הוועדה הרביעי בדעה שאין לחייב מדידה בשווי הוגן של מענק לא כספי מאחר שמדובר על הכבדה שאינה נדרשת אף מחברה ציבורית (שלה ניתנת בהתאם לתקינה הבינלאומית אפשרות למדוד בסכום סמלי כבחירת מדיניות חשבונאית). מוסיף כי אינו תומך בהתייחסות ספציפית מאחר שמדובר על מקרים נדירים יחסית (בדרך כלל למענק יתלוו תנאים) והתייחסות ספציפית לא תכסה את כל האפשרויות. מציין כי התייחסות ספציפית אף סותרת את התקינה הבינלאומית. מסכים עם המשתתף האחר שבמקרה שציין נוצר עיוות. בדעה כי מאחר שמדובר על מקרים נדירים ניתן להשאיר את הקביעה כי מענקים לא כספיים ימדדו בסכום סמלי ולדרוש גילוי (מתוך הבנה כי במקרים מסוימים יוצר עיוות) או לאפשר את שתי חלופות המדידה כפי שמאפשרת התקינה הבינלאומית (חלופה ג).
93. חבר הוועדה מסכים עם חבר הוועדה הרביעי. מעדיף להישאר עם הקביעה בהצעה לתקן לפיה מענקים לא כספיים ימדדו בסכום סמלי. מציין כי אין להתייחס בתקן לכל המקרים האפשריים ויש לאפשר שיקול דעת.
94. חבר הוועדה הנוסף מציין כי אם יקבע בהצעה לתקן מדידה של מענק לא כספי לפי סכום סמלי לא יתאפשר שיקול דעת. חבר הוועדה הנוסף תומך בהצעתו (חלופה ב).
95. חבר הוועדה מציין כי קביעת החרגות יוצרת עיוותים (כגון IAS 12). המשתתף השביעי מסכים.
96. היו"ר שואל אם הקביעה אינה שהמענק יקוזז מהנכס מבלי לציין שהמדידה היא בסכום סמלי. צדיק מבהירה כי הקביעה היתה שהן הנכס הלא כספי והן המענק הלא כספי ימדדו בסכום סמלי והמשמעות היא שאם הנכס הלא כספי ממומש כל השווי ההוגן יוכר כרווח ואחת הסיבות היתה שאין טעם במדידה בשווי הוגן אם ממילא הנכס יוצג בניכוי מהמענק בסכום אפס.
97. היו"ר בדעה כי יש להשאיר את הסעיף בהצעה לתקן כפי שהוא כלומר מדידה לפי סכום סמלי. מציין כי עשוי להיווצר עיוות במקרים מסוימים.
98. המשתתף השישי מציע לאפשר שתי חלופות. חבר הוועדה הנוסף מציין כי מתן שתי חלופות עדיין עשוי ליצור עיוות. המשתתף השישי משיב כי שתי חלופות יאפשרו שיקול דעת.
99. המשתתף האחר מביא כדוגמה חברה שקיבלה קרקע ששוויה ההוגן הוא 100 מיליון ש"ח בחינם להקמת מפעל מתקדם על אותה קרקע (השקעה של 400 מיליון ש"ח) כאשר תנאי המענק אוסרים מימוש הקרקע למשך 40 שנה. מציין כי בהתאם להוראות ההצעה לתקן הקרקע (נכס שאינו בר פחת) תוכר ותימדד בסכום סמלי והמפעל יופחת על פני 40 שנה (פחת של 10 מיליון ש"ח לשנה) והמענק לא ישתקף בתוצאות הפעילות. היו"ר משיב כי אכן זהו הטיפול המוצע וקיימת דרישת גילוי לגבי מענק לא כספי.

100. משתתף שמיני מציין כי נוצר עיוות ומוסיף כי אם הקרקע היתה נרכשת במזומן והיה מתקבל מענק במזומן, המענק היה מוצג בניכוי מהקרקע ומהמפעל (באופן יחסי) ומוכר ברווח או הפסד לאורך 40 שנה.
101. היו"ר משיב כי גם בהתאם ל-IAS 20 ייתכן עיוות כאמור. מציין כי המענק יוצג כהכנסה נדחית עד להקמת המפעל.
102. המשתתף השמיני מציין כי גם אם התקבל מענק במזומן להקמת רכוש קבוע תוכר הכנסה נדחית עד להקמתו.
103. היו"ר מציע לדחות את קבלת ההחלטה לגבי מענק לא כספי לישיבה הבאה.
104. היו"ר מאחל חג שמח.
105. צדיק מציינת כי הישיבה הבאה תיערך ב- 26.4 בשעה 30:8.
106. היו"ר נועל את הישיבה.