



פרוטוקול ישיבת הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

שהתקיימה ביום שלישי ה-9 באוגוסט, 2022, בשעה 9:00

באמצעות אפליקציית זום.

(סופי)

כללי

1. היו"ר מציין כי מועצת רואי חשבון החליטה לקיים את הבחינות באופן ממוחשב ומנסה שגם כל תקני IFRS יהיו דיגיטליים, במקום ספרים פיזיים. מוסיף כי מכירת הספרים מהווה כיום מקור הכנסה לכיסוי חלק מהוצאות המוסד לתקינה. מציין כי קיימת כוונה למכור רשיונות לספרים הדיגיטליים ומתקיימים כרגע דיונים ראשוניים בנושא. מוסיף כי נשמח להיעזר במשתתף¹ שמצוי בנושא ובכל גורם אחר שמוכן לסייע. המשתתף ישמח לסייע.
2. היו"ר מציין כי בחינת מועצת רואי חשבון עברה בהצלחה והיו רק מעט הערות מועדת בקרת איכות והתקבלה עמדת המרכזים של הבחינה.
3. צדיק מציינת כי ה-IASB גיבש את התיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 1. מוסיפה כי בהתאם להחלטות שהתקבלו לא תידרש הצגה בנפרד של התחייבויות הכפופות לאמות מידה פיננסיות. מציינת כי גם דרישות הגילוי לגבי ציות בתאריך המאזן לאמות מידה פיננסיות עתידיות והציפיות של הישות לציית לאמות מידה פיננסיות עתידיות הוקלו ויידרש גילוי רק לעובדות ולנסיבות אשר מצביעות על כך שלישות עשויה להיות קושי לציית לאמות המידה הפיננסיות לדוגמה, אם הישות פעלה על מנת למנוע את האפשרות להפרה של אמת מידה פיננסית עתידית. מוסיפה כי גילוי לעובדות ולנסיבות אלה עשוי לכלול את העובדה שהישות לא מציינת לאמות המידה הפיננסיות בתאריך המאזן בהתאם לנסיבות באותו מועד ואם לא קיים קושי, לא נדרש גילוי כאמור. מציינת כי החלטה נוספת של ה-IASB היא לקבוע מועד תחילה של 1.1.24 ולדחות את מועד התחילה של תיקוני 2020 לתקן חשבונאות בינלאומי 1 לאותו מועד. מוסיפה כי החלטת ה-IASB היא לאפשר יישום מוקדם יותר של כל אחד מהתיקונים (2020 ו-2022), אך רק אם הישות מיישמת אותם יחד. מוסיפה כי בנוסח שנשלח להערות טכניות בלבד נראה כי יתאפשר יישום מוקדם של תיקוני 2020 מבלי ליישם את תיקוני 2022, אך לא להיפך.

הצעה לתקן חשבונאות מספר 46, מכשירים פיננסיים (צורפה לתיק הישיבה) (להלן-ההצעה

לתקן)

4. היו"ר מציין כי נשלחו נקודות לדיון.

¹ ההתייחסות היא למשתתף או למשתתפת

5. צדיק מבקשת להשלים את נושא התחולה (צורף מסמך). מוסיפה כי במסמך מוצגים ההבדלים בין התקינה הישראלית לבין התקינה הבינלאומית. מציינת כי אין הבדל בהגדרה של מכשיר הוני, אך ההגדרה היא שיווית. מוסיפה כי הגדרת התחייבות פיננסית היא שונה, מאחר שבתקינה הבינלאומית חלק מהמכשירים הפיננסיים שישולקו בהנפקת מכשירים הוניים יסווגו כהתחייבות ואילו בתקינה הישראלית מכשירים פיננסיים אלה לא יסווגו כהתחייבות פיננסית, כלומר יסווגו כהון. מציינת כי בעמוד 2 מופיעים ההבדלים בנוסח בסעיף 23 לתקן חשבונאות מספר 22 מול תקן חשבונאות בינלאומי 32, אשר מביאים להשוואת הטיפול בזכויות המיעוט כמכשיר הוני. מציינת כי בעמוד 3 יש התייחסות לטיפול באופציית מכר שהוענקה למיעוט במסגרת צירוף עסקים. מציינת כי בעקבות סעיף 23 האופציה תימדד בערך הנוכחי של הסכום לפדיון הן בתקינה הישראלית והן בתקינה הבינלאומית. מוסיפה כי מבחינת המדידה העוקבת - IFRS 9 חל ולכן יש לבחון את מאפייני תזרים המזומנים של ההתחייבות על מנת לקבוע אם ההתחייבות הפיננסית תימדד בעלות מופחתת או בשווי הוגן דרך רווח או הפסד. מוסיפה כי בתקינה הישראלית כרגע כתוב בסעיף 23 שהמדידה העוקבת של ההתחייבות הפיננסית תהיה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים. מציינת כי ניתן לקבוע את הטיפול החשבונאי או להפנות לתקן חשבונאות מספר 46 ולאפשר מדידה לפי המודל של מכשירים פיננסיים.

6. חבר ועדה? מציין כי מאחר שמדובר בהתחייבות פיננסית היא תימדד בעלות מופחתת לפי שיטת הריבית האפקטיבית.

7. חבר ועדה אחר בדעה שיש לפצל בין מרכיב האופציה לבין מרכיב ההתחייבות. מביא כדוגמה אופציה שהונפקה למיעוט תמורת 1 מיליון ש"ח. בדעה כי סכום זה ייזקף בתקינה הישראלית להון העצמי, ללא קשר למדידת ההתחייבות לפי הסכום לפדיון. מוסיף כי הטיפול החשבונאי העוקב צריך להיות לפי עלות מופחתת. מציין כי לפי תקינה בינלאומית הסיווג של מרכיב האופציה עשוי להיות הון או התחייבות (אם כתוצאה ממימוש האופציה יונפק סכום משתנה של מניות או כמות משתנה של מניות).

8. חבר הוועדה מציין כי בדוגמה בתקן חשבונאות בינלאומי 32 ובתקן חשבונאות מספר 22 קיימים שני שלבים ובשלב הראשון מרכיב האופציה נזקף להון (אם האופציה אינה נגזר והיא הונית). מוסיף כי בתקן חשבונאות בינלאומי 32 קיים עיוות מסוים שכן אופציית המכר אינה שונה מהותית ממכשיר פיננסי מורכב (אג"ח להמרה), אך אינה מטופלת כמכשיר פיננסי מורכב ולעיתים עשויה להתקבל תוצאה שונה. מציין כי תקן חשבונאות בינלאומי 32 כולל למעשה שני מודלים שונים לטיפול במכשירים פיננסיים מורכבים דומים.

9. היו"ר שואל מה עמדת חבר הוועדה האחר לגבי אופציית מכר למיעוט.

² ההתייחסות היא לחבר ועדה או חברת ועדה

10. חבר הוועדה האחר בדעה כי ללא קשר לעיתוי הנפקת אופציית מכר למיעוט, יש לזקוף את מרכיב האופציה להון בעת ההכרה לראשונה ולהכיר בהתחייבות לפי הסכום לפדיון (ערך נוכחי של הסכום למימוש) כנגד ההון. מוסיף כי המדידה העוקבת של ההתחייבות הפיננסית תהיה לפי עלות מופחתת.
11. חבר ועדה נוסף ומשתתף אחר מציינים כי זהו הטיפול בתקינה הבינלאומית, אך בתקינה הישראלית הזקיפה לא תהיה כנגד ההון שכן זכויות המיעוט אינן חלק מההון. חבר הוועדה האחר מסכים מאחר שזכויות המיעוט הן בסעיף מעין הוני. מציין כי המדידה של מרכיב האופציה צריכה להיות בשווי הוגן מאחר שמדובר על נגזר.
12. המשתתף האחר מסכים שקיים עיוות ב-IFRS מאחר שהנפקת מניות לבעלי המניות עם אופציית מכר באותו סכום מטופלת באופן שונה מאג"ח המיר צמוד מדד. מוסיף כי בהנפקת מניות לבעלי המניות עם אופציית מכר לפי סעיף 23 ההתחייבות הפיננסית היא רק הערך הנוכחי של הסכום לפדיון ומרכיב האופציה נזקף להון מבלי לבחון אם מקיים את התנאי של fix for fix ואילו אג"ח המיר צמוד מדד יימדד כולו כהתחייבות פיננסית (מכשיר פיננסי מעורב). בדעה שאין לסטות מכך על מנת שלא ליצור קושי ביישום IFRS ובפרשנות שלו בישראל. מציין כי נוצרת אפשרות לארביטראז' חשבונאי.
13. חבר הוועדה האחר בדעה שמרכיב האופציה לא ייזקף להון אם לדוגמה אופציית ה-PUT צמודה למדד (סכום משתנה). מביא כדוגמה אופציית PUT שנמכרה ב-1 מיליון ש"ח וסכום המימוש הוא 100 מיליון ש"ח (ערך נוכחי 24 מיליון ש"ח). המשתתף האחר מציין כי בתקינה הבינלאומית מרכיב האופציה (1 מיליון) ייזקף להון לפי סעיף 23 לתקן חשבונאות בינלאומי 32 וההתחייבות (24 מיליון) תוכר כנגד הפחתת הון. חבר הוועדה האחר מציין כי התמורה עבור רכיב האופציה הוא נגזר פיננסי שיסולק בסכום משתנה ולכן יש להכיר בו כהתחייבות. המשתתף האחר מציין כי התקן הבינלאומי קבע שיש להכיר במרכיב האופציה כהון.
14. משתתף נוסף מציין כי אם עבור האופציה התקבלה תמורה של 1 מיליון ש"ח והערך הנוכחי של ההתחייבות הוא 24 מיליון ש"ח – לפי תקינה בינלאומית ה-1 מיליון ייזקף להון בשונה מאג"ח להמרה שכל המכשיר היה מטופל כהתחייבות פיננסית. מסכים כי מבחינה כלכלית מדובר במכשירים זהים, אך הטיפול בתקינה הבינלאומית הוא שונה בהיבט של אופציית ההמרה. המשתתף האחר מסכים. מוסיף כי ה-1 מיליון שולם עבור הזכות לבחור אם להישאר בעלי מניות בעתיד או לקבל כסף. בדעה כי זו המהות הכלכלית.
15. חבר הוועדה האחר בדעה כי אין הבדל בין מרכיב האופציה באופציית PUT לבין מרכיב האופציה באג"ח להמרה. חבר הוועדה מסכים עם חבר הוועדה האחר. בדעה כי האופציה לא מקיימת את ההגדרה של מכשיר הוני, ללא קשר לדרישה הנוספת להכרה בהתחייבות ולכן יש להכיר בה כהתחייבות אם לא מתקיים התנאי של fix for fix. מוסיף כי קיים בלבול

בין הסיווג לראשונה לבין המדידה העוקבת. בדעה כי הסכום הראשוני לא יוכר כרכיב הוני אך המדידה העוקבת תהיה בהתאם לסעיף 23 ולא לפי שווי הוגן של נגזרים אחרים.

16. חבר הוועדה הנוסף מציין כי מדובר על ויכוח ישן לגבי הפרשנות של סעיף IE31 בתקן חשבונאות בינלאומי 32 כאשר קיימות מספר אפשרויות סילוק (סילוק ברוטו, סילוק נטו וכו'). מוסיף כי קיימות שתי גישות בפרקטיקה לטיפול בתמורה שהתקבלה עבור רכיב האופציה – האחת היא כפי שתיארו חבר הוועדה וחבר הוועדה האחר והשנייה היא כפי שתיארו המשתתף הנוסף והמשתתף האחר.

17. המשתתף האחר שואל מדוע להוסיף פרשנות אחת ולא אחרת בתקינה הישראלית לגבי נושאים שיש לגביהם פרשנויות בתקינה הבינלאומית.

18. חבר הוועדה האחר מציין כי בתקינה הישראלית מרכיב האופציה באופציית put למיעוט מהווה בכל מקרה הון מאחר שאין את התנאי של fix for fix. בדעה כי קיימים שני שלבים – שווי האופציה וערך לפדיון. מוסיף כי הערך לפדיון נמדד לפי ערך נוכחי ולאחר מכן עלות מופחתת וכי יש לקבוע את הטיפול בשווי האופציה. בדעה כי יש למדוד את שווי האופציה לפי שווי הוגן בהכרה לראשונה ולקבוע את הטיפול העוקב.

19. המשתתף האחר מציין כי מוכן לקבל את עמדת חבר הוועדה האחר וחבר הוועדה ששווי האופציה הוא נגזר, אם מוסכם שלאחר מכן בעת עדכון לערך הנוכחי של ההתחייבות בהתאם לסעיף 23, ההתחייבות היא בשה"כ 24 מיליון ולא 24 מיליון ועוד 1 מיליון. חבר הוועדה מסכים. המשתתף האחר מציין כי לפיכך אין משמעות לסיווג בעת ההכרה לראשונה של שווי האופציה. בדעה כי לפיכך אין משמעות כיצד יירשם שווי האופציה במועד ההכרה לראשונה.

20. משתתף רביעי מסכים עם חבר הוועדה האחר, אך מציין כי סעיף 23 לתקן חשבונאות בינלאומי 32 ולתקן חשבונאות מספר 22 אינם דנים בסיווג שווי האופציה, אלא קובע את אופן מדידת ההתחייבות ללא קשר לאופן סיווג שווי האופציה כמרכיב הוני או כהתחייבות. בדעה כי אין סתירה.

21. המשתתף האחר מציין כי דה פקטו אין טיפול באופציה כנגזר. חבר הוועדה האחר לא מסכים. בדעה כי האופציה נמדדת כנגזר.

22. המשתתף הנוסף מציין כי מניות עם אופציית put שקולות לאג"ח להמרה כאשר זכות ההמרה היא של המחזיק. המשתתף האחר מציין כי הדבר דומה להלוואה עם אופציית call.

23. המשתתף הנוסף מציין כי אם אופציית ה put מטופלת כהתחייבות ברוטו, לא ניתן לטפל גם בנגזר. מוסיף כי מדובר על רכיב המרה להון (אופציית call) שיש לדון אם הוא מהווה הון או

התחייבות. חבר הוועדה האחר מציין כי לאופציית ה call יש ערך. המשתתף הנוסף מציין כי בתקינה הבינלאומית רכיב האופציה מוכר בהון ואם מדובר באופציית מכר על זכויות המיעוט מוכר בזכויות המיעוט, אך אינו מטופל כנגזר. מוסיף כי טיפול זה שונה מאג"ח להמרה שבו רכיב אופציית ה call נמדד כנגזר. מציין כי בתקינה הישראלית ממילא יסווג כהון.

24. חבר הוועדה הנוסף מציין כי הקושי בתקינה הישראלית נובע מכך שזכויות המיעוט אינן חלק מההון.

25. המשתתף הנוסף משיב כי לכן רכיב ההמרה ייזקף לזכויות המיעוט בדומה לאופציות שהונפקו למיעוט.

26. חבר הוועדה האחר מציין כי מסכים עם המשתתף הנוסף למעט בעניין רכיב האופציה. בדעה כי רכיב האופציה צריך להיות מטופל כמו באג"ח להמרה. מציין כי יש להסכים על כך שלרכיב האופציה יש ערך ויש להכיר בשווי ההוגן של רכיב האופציה במועד ההכרה לראשונה כהון ללא קשר לערך הפדיון.

27. המשתתף הנוסף מציין כי השווי ההוגן של רכיב האופציה הוא ערך שייר בדומה לאג"ח להמרה. חבר הוועדה האחר בדעה שיש לקבוע את השווי ההוגן בנפרד ולא כערך שייר. מוסיף כי מרכיב האופציה מהווה לעיתים התחייבות ולכן לא מהווה ערך שייר. בדעה כי לתמורה שהתקבלה עבור רכיב האופציה אין קשר לסכום המימוש.

28. המשתתף הנוסף מציין כי אם הונפק אג"ח להמרה תמורת 25 מיליון – מבוצע פיצול בין רכיב ההמרה 1 מיליון (שיסווג כהון או כנגזר) לבין רכיב התחייבות בסך 24 מיליון. בדעה כי הטיפול החשבונאי בהנפקת מניות עם אופציית put צריך להיות זהה – המניות הונפקו תמורת 25 מיליון וניתנה למשקיע אופציה למכור את המניות חזרה בתמורה לערך מהוון של 24 מיליון (בערך נוכחי). מוסיף כי בתקינה הבינלאומית קיים עיוות מאחר שהטיפול החשבונאי באג"ח להמרה ובאופציית ה put הוא שונה, מאחר שחלים סעיפים שונים, אך בתקינה הישראלית קושי זה לא קיים שכן ממילא רכיב ההמרה מהווה הון לפי הגדרת התחייבות בתקינה הישראלית. מציין כי אם מדובר על אופציית put למיעוט רכיב ההמרה יהווה חלק מזכויות המיעוט. המשתתף האחר מוסיף כי סיווג כזה מתאים כאשר מדובר על סילוק במניות.

29. חבר הוועדה האחר מסכים עם המשתתף הנוסף שיש לטפל ברכיב ההמרה בנפרד, אך מציין שיש לקבוע את הסיווג של רכיב ההמרה בתקינה הישראלית.

30. המשתתף האחר שואל מה עמדת חבר הוועדה האחר לגבי הטיפול החשבונאי באופציה שניתנה לבעלי מניות החברה תמורת 1 מיליון ש"ח עבור הזכות למכור את מניותיהם לחברה

בתמורה ל-24 מיליון (סכום מהוון). חבר הוועדה הנוסף מציין כי בתקינה הישראלית התמורה שהתקבלה תסווג כהון בכל מקרה. המשתתף האחר מסכים. בדעה כי בתקינה הבינלאומית נקבע כי בעת החלת סעיף 23 לתקן חשבונאות בינלאומי 32, לא יהיה צורך לבחון עמידה בהגדרת התחייבות פיננסית על מנת להימנע מהעיוות שיוצר לעיתים התנאי של fix for fix ולכן לא הגיוני דווקא במקרה זה להתייחס לרכיב ההמרה כנגזר.

31. חבר הוועדה הנוסף מציין כי מוסכם שבתקינה הישראלית רכיב ההמרה של אופציית put על מניות החברה מהווה מכשיר הוני. חבר הוועדה האחר מסכים ומדגיש כי מדובר על שני רכיבים.

32. חבר הוועדה האחר מסכם כי בתקינה הישראלית ללא קשר לגורם שלו הונפקה אופציית PUT, שווי האופציה (התמורה שהתקבלה עבורה) ייזקף להון העצמי והערך הנוכחי של הסכום לפדיון ימדד כהתחייבות פיננסית.

33. המשתתף הנוסף מציין כי המשמעות היא שבדוגמה ההשפעה נטו על ההון היא קיטון של 23 מיליון נטו (כנגד מזומן 1 מיליון והכרה בהתחייבות 24 מיליון). המשתתף האחר מדגיש שטיפול זה הוא רק כאשר האופציה היא על מניות החברה. המשתתף הנוסף מציין כי אם האופציה ניתנה למיעוט – המיעוט יחויב ב- 23 מיליון. חבר הוועדה האחר לא מסכים. המשתתף הנוסף מציין כי למעשה במקום זכויות מיעוט קיימת התחייבות לשלם למיעוט את הסכום לפדיון.

34. חבר הוועדה הנוסף מציין כי בתקינה הבינלאומית אחת הגישות האפשריות היא של איחוד 100% כאשר קיים מיעוט שהונפקה לו אופציית מכר. מוסיף כי בדיונים שמקיים כיום ה-IASB לגבי ההבחנה בין התחייבויות לבין הון, ה-IASB פסל גישה זו. מציין כי בתקינה הישראלית האיחוד יבוצע לפי שיעור ההחזקה במניות הרגילות ומניות פוטנציאליות לא יובאו בחשבון ולכן המיעוט עדיין קיים.

35. המשתתף האחר והמשתתף הנוסף בדעה שיש לחייב את המיעוט והמשמעות היא שהסעיף המעין הוני (זכויות מיעוט) הפך לסעיף התחייבות (ההתחייבות לתשלום עבור המניות). המשתתף הנוסף מציין כי אחרת תיווצר ספירה כפולה.

36. חבר הוועדה הנוסף וחבר ועדה רביעי מציינים שטיפול כזה יגרור קושי בטיפול החשבונאי העוקב ובאופן חלוקת הרווחים. חבר הוועדה הרביעי מציין כי לא ניתן ליישם את המודל מהתקינה הבינלאומית באופציית put על המיעוט, שכן המיעוט אינו חלק מההון בתקינה הישראלית. מוסיף כי נדרשת הכרה בהתחייבות בגין אופציית ה-put. מציין כי ג"ד 57 ו-68 כיום קובעים שבחלוקת רווחים יש להתעלם ממניות פוטנציאליות. בדעה כי אין לזקוף את ההתחייבות כנגד המיעוט ולגבי רכיב האופציה מסכים שיש למדוד בשווי הוגן ולטפל בנפרד אך כאשר מדובר באופציה על מניות החברה הבת לא בטוח שיש לזקוף להון.

37. המשתתף האחר מציע לשנות את ג'י"ד 57 ו-68 על מנת למנוע את הספירה הכפולה. חבר הוועדה הרביעי מצייין כי מדובר על מודל שונה לחלוטין.
38. המשתתף הנוסף מצייין כי כאשר חברה בת מנפיקה אג"ח להמרה תמורת 25 מיליון, בדוחות הכספיים המאוחדים רכיב ההמרה (1 מיליון) נזקף למיעוט ומוכרת התחייבות בגין הרכיב ההתחייבותי (24 מיליון). מוסיף כי בעסקה שקולה שבה המניות של החברה הבת היו נמכרות תמורת 25 מיליון למיעוט והמיעוט היה מקבל אופציית put שהערך הנוכחי של הסכום לפדיון הוא 24 מיליון, בעת הנפקת אופציית ה-put יש להכיר בהתחייבות בסך 24 מיליון כנגד המיעוט וכך תתקבל תוצאה זהה להנפקת אג"ח להמרה. בדעה כי לא ניתן להכיר גם בזכויות מיעוט וגם בהתחייבות פיננסית ולפגוע בהן.
39. חבר הוועדה הנוסף מצייין כי באג"ח להמרה אין הכרה בזכויות מיעוט מלכתחילה וזאת בניגוד להנפקת מניות של החברה הבת עם אופציית put. בדעה כי ג'י"ד 57 אינו מאפשר גריעת המיעוט בגין אופציית put. המשתתף האחר מציע לתקן את ג'י"ד 57. חבר הוועדה הנוסף מוסיף כי במסגרת פרויקט מכשירים פיננסיים עם מאפייני הון (FICE) ה- IASB קיבל החלטה שלא לחייב את המיעוט ולא לאפשר איחוד של 100%, אלא לחייב את ההון של החברה האם במקרה שקיימת למיעוט אופציית PUT. בדעה כי קביעה כזו כיום בתקינה הישראלית אינה הגיונית.
40. חבר הוועדה האחר בדעה כי הכרה הן בזכויות מיעוט והן בהתחייבות מהווה ספירה כפולה ואינה הגיונית. המשתתף הנוסף מסכים.
41. חבר הוועדה הנוסף מסכים שיש בעיה של ספירה כפולה, אך הפתרון יהיה לתקן את התקינה הישראלית כך שהמיעוט יהווה חלק מההון, בדומה לתקינה הבינלאומית ולא תיקון נקודתי רק לעניין אופציית PUT.
42. המשתתף הנוסף מצייין כי גם אם המיעוט הוא הון, ההכרה בהתחייבות תבוצע כנגד המיעוט. חבר הוועדה הנוסף מצייין כי מדובר על אחת משתי גישות אפשריות לפי התקינה הבינלאומית.
43. המשתתף האחר שואל אם חבר הוועדה הנוסף בדעה שיש לקבל שתי גישות בתקן הישראלי. חבר הוועדה הנוסף משיב כי מקבל את ההכרה בהתחייבות כנגד המיעוט אם המיעוט אינו מהווה התחייבות.
44. חבר הוועדה האחר שואל אם חבר הוועדה הנוסף מסכים שלא ניתן לקבוע שיש להכיר הן בהתחייבות והן במיעוט מאחר שמדובר על ספירה כפולה. חבר הוועדה הנוסף מסכים, אך

מציין כי נדרש שינוי משמעותי ועקרוני לג"ד 57 אשר בניגוד לתקינה הבינלאומית ולתקינה אמריקאית קובע שהמיעוט הוא סעיף מעין הוני ולא תיקון נקודתי.

45. חבר הוועדה האחר מציין כי זו חלופה אחת והחלופה השנייה היא שהמיעוט יישאר במסגרת ההתחייבויות. חבר הוועדה הנוסף מציין כי אם יחויב המיעוט תהיה בעיה בחלוקת רווחים בתקופות עוקבות.

46. המשתתף האחר מציין כי הציע בעבר מספר פעמים לתקן את ג"ד 57, נעשתה בחינה של הנושא ולאחר דיונים הוחלט שלא לבצע תיקונים אלה. מוסיף כי בהינתן העובדה שכרגע המיעוט מוצג בסעיף מעין הוני (למרות שבהתאם לתקינה הבינלאומית והאמריקאית המיעוט נכלל בהון) למרות שהמדידה שלו אינה כשל התחייבות אלא כשל הון – לוקח חלק ברווחים וכו', לא ניתן לבצע ספירה כפולה. מציין כי ניתן לכלול שתי גישות במסגרת התקן, אך ברור שהגישה שתיבחר היא זו שהוצגה על ידי המשתתף הנוסף.

47. חבר הוועדה הנוסף מציין כי טענתו היא שלא ניתן לבצע תיקון נקודתי בג"ד 57 לעניין אופציית PUT שניתנה למיעוט. מביא כדוגמה טיפול באופציית CALL למיעוט. מציין כי בהתאם לתקינה הבינלאומית באופציית call למיעוט יש לבחון את החשיפה לסיכונים ולתשואות ולפיה לקבוע את שיעור האיחוד.

48. צדיק מציינת כי אין כוונה לתקן אגב פרסום הצעה לתקן 46 את ג"ד 57 באופן מהותי. חבר הוועדה הנוסף מציין כי תיקון ג"ד 57 יידרש מאחר שאם יוחלט על חיוב המיעוט, יש לקבוע כיצד תבוצע חלוקת הרווחים בתקופות עוקבות והמשמעות היא ש-100% מהרווח ייזקף לחברה האם.

49. המשתתף האחר בדעה שלא ייתכן הבדל בטיפול החשבונאי בהלוואה המירה לעומת אופציית put למיעוט. חבר הוועדה האחר מסכים.

50. חבר הוועדה האחר בדעה כי נדרש טיפול חשבונאי רציונלי שיביא בחשבון את ההסכמות הבאות, בהינתן שהמיעוט מהווה סעיף מעין הוני בהתאם לג"ד 57 :

א. שהטיפול החשבונאי בהלוואה המירה ובאופציית put למיעוט צריך להביא לאותן תוצאות

ב. שלא תיתכן ספירה כפולה של התחייבות ומיעוט

ג. שרכיב ההמרה נמדד ומוכר בעת ההכרה לראשונה בהתאם לסוג האופציה והגורם שלו היא הונפקה.

51. המשתתף האחר מציין כי ניתן שלא להתייחס לכך במסגרת התקן עצמו, בדומה לתקינה הבינלאומית.

52. חבר הוועדה הנוסף בדעה שאם קיימת כוונה לקבוע טיפול חשבונאי לאופציית put למיעוט ולאופציית call למיעוט, כדאי לשקול מחדש את כל הגישה בתקינה הישראלית לאיחוד דוחות כספיים ובשיטת השווי המאזני. מוסיף כי לחלופין ניתן לא לקבוע את הטיפול החשבונאי באופציות כאלה.

53. היו"ר מציין כי אין לשנות את כל הגישה בתקינה הישראלית לאיחוד דוחות כספיים ושיטת השווי המאזני בגלל הטיפול החשבונאי באופציות אלה. בדעה כי הגישה בתקינה הישראלית משקפת בצורה נאותה יותר עסקאות עם המיעוט (לעניין רווחים/הפסדים בעת עלייה לשליטה או ירידה משליטה). מציע שחבר הוועדה האחר והמשתתף הנוסף יביאו הצעה (עמדה מוסכמת או שתי גישות) לוועדה המקצועית. חבר הוועדה האחר והמשתתף הנוסף מסכימים.

תמורה מותנית

54. חבר הוועדה הנוסף מציין כי בישיבה הקודמת התייחס משתתף חמישי לכך שתמורה מותנית מצד הרוכש מטופלת בישראל לפי IFRS 3.

55. היו"ר מציין כי הנושא שנשאר פתוח הוא תמורה מותנית מצד המוכר.

56. המשתתף החמישי מציין כי בישיבה הקודמת הוחלט להחריג תמורה מותנית בצירוף עסקים הן מצד הרוכש והן מצד המוכר.

57. צדיק מציינת כי תקן חשבונאות מספר 43 דן בתמורה מותנית בחוזים עם לקוחות. מוסיפה כי תקן חשבונאות מספר 43 מתקן את תקן חשבונאות מספר 27 ואת תקן חשבונאות מספר 30 וקובע כי גם תמורה מותנית בעסקאות מימוש ר"ק ונכסים בלתי מוחשיים תטופל בהתאם להוראות תקן חשבונאות מספר 43. שואלת אם יש להוציא מתחולה גם תמורה מותנית בצירוף עסקים מצד המוכר.

58. המשתתף החמישי מציין כי אם תמורה מותנית בצירוף עסקים תוחרג מהתחולה, המדידה תהיה לפי שווי הוגן.

59. חבר הוועדה הרביעי בדעה שאם תמורה מותנית תוחרג מהתחולה תיושם הפרקטיקה המקובלת כיום לגבי הטיפול בתמורה מותנית. מוסיף כי בחלק מהמקרים תמורה מותנית נמדדת לפי שווי הוגן ובחלק אחר של המקרים שבהם התמורה תלויה במדדי ביצוע של הנרכש, ההכרה בה היא רק בעת קרות האירוע. מציין כי החרגת תמורה מותנית תמנע את הצורך במדידה לפי שווי הוגן במקרים האחרונים ואין משמעה שהמדידה של תמורה מותנית תהיה בהכרח בשווי הוגן. בדעה כי הוצאה מתחולה תאפשר שיקול דעת.

60. המשתתף האחר שואל מה המשמעות של הוצאה מתחולה ומדוע לא לקבוע את הטיפול במסגרת התקן.
61. חבר הוועדה הרביעי משיב כי לצורך קביעת הטיפול במסגרת תקן מכשירים פיננסיים יהיה צורך לבצע הבחנה בין רכישת נכסים לבין צירוף עסקים ותקן זה אינו המקום המתאים לכך. בדעה כי לא מתאים לטפל בנושא זה כרגע גם לאור הפרקטיקה המגוונת הקיימת בתקינה הבינלאומית לגבי תמורה מותנית ברכישת נכסים, שאינה מוסדרת בתקינה.
62. המשתתף האחר מציע להחריג מהתחולה הן את צד הרוכש והן את צד המוכר בעסקה שאינה צירוף עסקים על מנת שלא להחיל את התקן על עסקאות כגון רכישת נכס בלתי מוחשי בתמורה מותנית. מוסיף כי תקן המכשירים הפיננסיים יחול לגבי תמורה מותנית בצירוף עסקים.
63. חבר הוועדה הרביעי מציין כי המשמעות היא שיהיה צורך למדוד תמורה מותנית בצירוף עסקים לפי שווי הוגן גם כאשר התמורה תלויה במדדי ביצוע עתידיים שונים של הנרכש.
64. המשתתף החמישי שואל מה יהיה הטיפול אם יהיה מדובר במכשיר הוני. המשתתף האחר משיב כי במדידה העוקבת של מכשיר הוני לא נדרש עדכון לשווי הוגן ואילו אם מדובר במכשיר התחייבות במדידה העוקבת יידרש עדכון לשווי הוגן.
65. המשתתף האחר מציין כי כל מכשיר הוני בין אם הונפק כחלק מתמורה מותנית ובין אם לאו צריך להיות מטופל באותו אופן. מוסיף כי כל תמורה מותנית, בין אם בצירוף עסקים ובין אם בעסקה אחרת צריכה להיות מטופלת באותו אופן.
66. היו"ר שואל מדוע IFRS 3 לא דן בתמורה מותנית מצד המוכר. חבר הוועדה משיב כי בתקינה הבינלאומית תמורה מותנית מצד המוכר מהווה במרבית המקרים נכס פיננסי אשר יטופל בהתאם ל- IFRS 9 ובמרבית המקרים יימדד בשווי הוגן (מאחר שלא מקיים את תנאי SPPI). היו"ר מציין כי תיתכן גם התחייבות פיננסית. חבר הוועדה מסכים, אך מציין כי מדובר על מקרים פחות שכיחים.
67. היו"ר מציין כי הצעתו של המשתתף האחר היא שהתקן לא יחול על תמורה מותנית הן מצד המוכר והן מצד הרוכש בעסקה שאינה צירוף עסקים וכי תמורה מותנית בצירוף עסקים תהיה בתחולת התקן ותימדד לפי שווי הוגן.
68. היו"ר, חבר הוועדה וחבר ועדה חמישי תומכים בהצעתו של המשתתף האחר.
69. חבר הוועדה הרביעי שואל אם יש הגדרה של צירוף עסקים. צדיק משיבה בחיוב. חבר הוועדה הרביעי תומך אף הוא בהצעה ובתנאי שמדידת התמורה המותנית בשווי הוגן תהיה

כפופה לסייג שלא נדרשים עלות או מאמץ מופרזים. היו"ר מסכים. המשתתף האחר מסכים.

70. חבר הוועדה הנוסף וחבר ועדה שישי מסכימים.

71. היו"ר מסכם כי הוחלט שהתקן לא יחול על תמורה מותנית הן מצד המוכר והן מצד הרוכש בעסקה שאינה צירוף עסקים וכי תמורה מותנית בצירוף עסקים תהיה בתחולת התקן ותימדד לפי שווי הוגן, אלא אם כן נדרשים עלות או מאמץ מופרזים למדידת השווי ההוגן.

72. היו"ר נועל את הישיבה.