



## פרוטוקול ישיבת הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

שהתקיימה ביום שלישי ה-25 ביולי, 2023, בשעה 9:00

באמצעות אפליקציית זום.

(סופי)

### הצעה לשיפור תקנים קיימים – 2023 (תקינה ישראלית) (להלן – הצעה לשיפור) (צורפה לתיק

#### הישיבה)

1. היו"ר מציין כי בישיבה הקודמת סוכם כי יאומץ בתקינה הישראלית התיקון שבוצע בתקינה הבינלאומית לתקן חשבונאות בינלאומי 12, מסים על ההכנסה בגין כללי פילאר 2. מוסיף כי הוכנה הצעה לשיפור אשר כוללת את התיקון לתקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה לעניין רפורמת מס בינלאומית – כללי פילאר 2, תיקון לתקן חשבונאות מספר 19 לעניין צמצום ההחרגה מהכרה במסים נדחים, תיקון לתקן חשבונאות מספר 27 – תקבולים לפני השימוש המיועד ותיקון לתקן חשבונאות מספר 15, ירידת ערך נכסים. מציין כי ההצעה לשיפור כוללת מבוא וכן מבואות לתקנים הספציפיים המתוקנים. מבקש מצדיק להציג את ההצעה לשיפור.
2. צדיק מציינת כי התיקון הראשון הוא רפורמת המס הבינלאומית אשר כולל החרגה זמנית מהצורך להכיר במסים נדחים בגין כללי פילאר 2 והתיקון השני הוא צמצום ההחרגה מהכרה במסים נדחים במקרים שבהם בעת ההכרה לראשונה נוצרים סכומים שווים של הפרשים זמניים חייבים במס והפרשים זמניים ניתנים לניכוי. מוסיפה כי במקרה האחרון נדרשת הכרה במסים נדחים וכי דוגמאות נפוצות לכך הן חכירות והתחייבויות לפירוק ולשיקום. מציינת כי התיקון לתקן חשבונאות מספר 27 אשר מבוסס על התיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 16 לפיו תקבולים שהתקבלו במהלך בדיקות תקינות של פריט רכוש קבוע אינם מוכרים כניכוי מהערך בספרים של אותו פריט, אלא מוכרים ברווח או הפסד וכנגדם יוכרו עלויות הייצור של אותם פריטים ברווח או הפסד. מוסיפה כי התיקון לתקן חשבונאות מספר 15 הוא תיקון טכני של הפניה – במקום הפניה לתקן חשבונאות בינלאומי 19 הפניה לתקן חשבונאות מספר 39 ובמקום התייחסות להטבות בגין פיטורין התייחסות להטבות עודפות בגין הפסקת העסקה בנסיבות מיוחדות, בהתאם למונח שנעשה בו שימוש בתקן חשבונאות מספר 39.
3. צדיק מציינת כי במסגרת ההצעה לשיפור נכלל מבוא המסביר את התיקונים המבוצעים וכן נוספים סעיפי מבוא אשר יוספו לכל אחד מהתקנים (תקן חשבונאות מספר 19 ותקן חשבונאות מספר 27). מוסיפה כי במקום המונח "נכס זכות שימוש" שנעשה בו שימוש בתקינה הבינלאומית, בהצעה לשיפור נעשה שימוש במונח "נכס בגין חכירה" שכן מרבית החברות לא אימצו את תקן דיווח כספי בינלאומי 16. מציינת כי בהצעה לשיפור הוחלף

המונח "הון" שנכלל בתקינה הבינלאומית במונח "הון עצמי", שכן בהתאם לתקינה הישראלית זכויות המיעוט אינן מוצגות במסגרת ההון.

4. צדיק מציינת כי יש לקבל החלטה לגבי מועד התחילה של כל תיקון.
5. צדיק שואלת אם ברפורמת המס הבינלאומית המס שנדרשת החברה האם לשלם הוא מס על רווח עודף או על מלוא הרווח. חבר ועדה<sup>1</sup> משיב כי המס חל על הרווח או ההפסד בתחום שיפוט כפי שהוא נכלל בדוחות הכספיים המאוחדים של החברה האם הסופית לפני ביטולים פנים-קבוצתיים והתאמות אחרות בניכוי תשואה קבועה, כמוגדר בכללים אלה. היו"ר מציע, לאור תשובתו של חבר הוועדה, למחוק את המילה "עודף". צדיק מציעה "רווח מוגדר". חבר ועדה אחר מציע "רווח כפי שהוגדר בחוק". היו"ר ומשתתף<sup>2</sup> מסכימים.
6. צדיק מציינת כי בישראל עדיין אין חוק כאמור. חבר הוועדה מציין כי נדרשת חקיקה על מנת שהמס יחול. משתתף אחר מציין כי קיימים מעט תחומי שיפוט שכבר קבעו חוקים כאלה. חבר הוועדה מציין כי גם באיחוד האירופי אין עדיין חוק כאמור.
7. צדיק שואלת אם יש הערות למבוא. חבר הוועדה מציין כי בסעיף ד למבוא במשפט השני כתוב "... על מנת לאפשר לחברה חריג זמני...". מציין כי המילה "לאפשר" מכוונת לאופציה של המדווח לבחור, בעוד שהכוונה היא לספק לחברה חריג זמני. משתתף נוסף מסכים. מציע "להקנות". היו"ר, חבר הוועדה, חבר הוועדה האחר וחבר ועדה נוסף מסכימים.
8. צדיק מציעה לקבוע את מועד התחילה של תיקון זה ל-1 בינואר 2023 עם יישום למפרע, מאחר שהוא מספק למעשה הקלה לחברות. אין התנגדות מצד הנוכחים.
9. המשתתף הנוסף שואל אם ההצעה לשיפור תפורסם לציבור. היו"ר וצדיק מציינים כי ההצעה לשיפור עוברת תהליך תקינה כמו כל הצעה לתקן.
10. חבר ועדה רביעי מציין כי במבוא בוצעה הבחנה בין מועד התחילה (סעיף ה למבוא) לבין הוראות המעבר (סעיף ו למבוא). מוסיף כי ההתייחסות לדוחות השנתיים ולדוחות הביניים היא מבלבלת. שואל אם הכוונה היא שלעניין המדידה התיקון חל באופן מיידי, אך הגילוי נדרש בדוחות שנתיים בלבד.
11. צדיק מבהירה כי הגילוי נדרש גם בדוחות ביניים, אך קיימת הקלה בדוחות הביניים של שנת היישום לראשונה - שנת 2023. חבר הוועדה הרביעי מציין כי לפיכך המילים "תקופות דיווח שנתיות" בסעיף ה למבוא עשויות לבלבל.

---

<sup>1</sup> ההתייחסות היא לחבר ועדה או לחברת ועדה

<sup>2</sup> ההתייחסות היא למשתתף או למשתתפת

12. המשתתף מציע להשמיט את המילה "שנתיות". חבר הוועדה הרביעי מסכים שהשמטה זו תבהיר את חוסר הבהירות.
13. צדיק שואלת אם עדיף לצטט את הוראות המעבר או להפנות ליישום הוראות המעבר בסעיף 194 (שנכלל בסעיף 5 להצעה לשיפור) או לתקן בהתאם להצעת המשתתף. חבר הוועדה האחר וחבר הוועדה הרביעי תומכים בהפניה לסעיף 194.
14. **צדיק מסכמת כי סעיפים ה' ו-ו' למבוא יאוחדו וכי הוראות המעבר לא יפורטו, אלא תיכלל הפניה לסעיף 194.**
15. צדיק שואלת אם יש הערות לגבי המבוא לתיקון לגבי צמצום החריג להכרה במסים נדחים.
16. משתתף רביעי מציין כי בסעיף ח למבוא יש קביעה חד משמעית כי במקרים שבהם קיים הפרש בין נכס המס הנדחה לבין התחייבות המסים הנדחים ההפרש ייזקף לרווח או הפסד. מציין כי תיאורטית ייתכן שההפרש ייזקף להון או לרווח כולל אחר, למרות שלא מצא לכך דוגמה. מוסיף כי במקרה של חכירות או התחייבות לפירוק ולשיקום הזקיפה אכן תהיה לרווח או הפסד.
17. חבר הוועדה והמשתתף בדעה כי לא תיתכן זקיפה להון או לרווח כולל אחר במסגרת החריג המתואר בתיקון (כאשר בתקינה הישראלית הזקיפה לרווח כולל אחר היא אף מצומצמת יותר מזו שבתקינה הבינלאומית). חבר הוועדה הנוסף מסכים, אך בדעה שאין לקבוע במבוא קביעה חד משמעית כזו.
18. המשתתף הרביעי מציע להפנות לסעיף 56 אשר קובע שיש לזקוף את הוצאות (הכנסות) מסים על ההכנסה לרווח או הפסד, לרווח כולל אחר או להון, בהתאם לעניין.
19. צדיק מציינת כי בבסיס למסקנות של התיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 12 נקבע שבמקרים בהם ההכרה בנכס מסים נדחים אינה בסכום זהה להכרה בהתחייבות מסים נדחים, ההפרש ייזקף לרווח או הפסד.
20. משתתף חמישי מציין כי בדרך כלל במועד ההכרה לראשונה אין הפרש זמני שמשפיע על פריטים מחוץ לרווח או הפסד. מציין כי סעיף 22 מפנה לסעיף 59 אשר קובע כי במרבית המקרים הזקיפה תהיה לרווח או הפסד, אך נותן מספר דוגמאות לפריטים מחוץ לרווח או הפסד.
21. היו"ר, חבר הוועדה, חבר הוועדה האחר, חבר הוועדה הנוסף, חבר הוועדה הרביעי וחבר ועדה חמישי תומכים בהשארת הנוסח ללא שינוי, לאור העובדה שלא נראה כי ייתכנו מצבים שבהם הזקיפה צריכה להיות להון או לרווח כולל אחר.

22. צדיק שואלת למתי יש לקבוע את מועד התחילה של תיקון זה.
23. חבר הוועדה הרביעי בדעה שיש לאפשר לחברות זמן להיערכות לביצוע התיקון, בפרט מאחר שנדרש יישום בדרך של השפעה מצטברת. מציע להחיל החל מ-1 בינואר 2024. חבר הוועדה מסכים ומציין כי יישום מוקדם אפשרי.
24. המשתתף הרביעי בדעה כי עצם פרסום ההצעה לתקן יאפשר לחברות לאמץ את המדיניות החשבונאית החדשה מאחר שמדיניות זו נחשבת יותר רלוונטית.
25. היו"ר, חבר הוועדה, חבר הוועדה האחר, חבר הוועדה הנוסף, חבר הוועדה הרביעי וחבר הוועדה החמישי מסכימים למועד תחילה של התיקון המתייחס לצמצום החריג להכרה במסים נדחים - 1 בינואר 2024.
26. צדיק מציינת כי ברישא של סעיף י המפרט את הוראות המעבר נפלה טעות וכי הרישא תנוסח כך "התיקונים ייושמו לעסקאות המתרחשות בתחילת התקופה להשוואה המוקדמת ביותר שמוצגת או לאחריה. כמו כן, בתחילת התקופה להשוואה המוקדמת ביותר שמוצגת הישות". מוסיפה כי בתיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 12 הוראות המעבר נכללו בשני סעיפים, אך מאחר שההצעה לשיפור מבצעת שני תיקונים לתקן חשבונאות מספר 19 ועל מנת לקבוע הוראות מעבר רק לגבי התיקון השני חוברו שני הסעיפים בתקן חשבונאות בינלאומי 12 לסעיף אחד בתקן חשבונאות מספר 19.
27. צדיק שואלת אם יש הסכמה לדרישה להשפעה מצטברת ולהוראות המעבר. הנוכחים אינם מתנגדים.
28. צדיק שואלת אם יש הערות לגבי המבוא המתייחס לתיקון לתקן חשבונאות מספר 27. שואלת אם יש לקבוע מועד תחילה 1 בינואר 2024 בדומה לתיקון הקודם.
29. חבר הוועדה הרביעי בדעה שגם בתיקון הזה נדרשת הערכות של החברות ולכן יש לקבוע את מועד המעבר 1 בינואר 2024. חבר הוועדה האחר מסכים. חבר הוועדה הנוסף שואל איזו הערכות נדרשת. חבר הוועדה הרביעי משיב כי התיקון עשוי להשפיע על עלות הנכס ועל היוון הפחת. חבר הוועדה הנוסף מסכים.
30. צדיק מסכמת כי מועד התחילה של התיקון לתקן חשבונאות מספר 27 יהיה 1 בינואר 2024.
31. צדיק שואלת אם יש הערות לעניין סעיפי התיקון לתקן חשבונאות מספר 19 – רפורמת מס בינלאומית. לנוכחים אין הערות.

32. צדיק שואלת אם יש הערות לעניין סעיפי התיקון לתקן חשבונאות מספר 19 – צמצום החרג להכרה במסים נדחים. חבר הוועדה מציין כי בסעיף 22א נכתב "...לדוגמה, במועד תחילת החכירה, חוכר מכיר בדרך כלל בהתחייבות בגין חכירה ואת הסכום המקביל כחלק מהעלות של נכס...". מציין כי מאחר שמרבית החברות הפרטיות לא אימצו את תקן דיווח כספי בינלאומי 16 רק בחכירה מימונית מוכרים התחייבות ונכס וחכירות רבות מסווגות כתפעוליות. מציע להחליף את המילים "חוכר מכיר בדרך כלל בהתחייבות בגין חכירה" במילים "חוכר עשוי להכיר בהתחייבות בגין חכירה". היו"ר וצדיק מסכימים. אין התנגדות של הנוכחים.

33. צדיק שואלת אם יש הערות נוספות. אין הערות נוספות.

34. המשתתף האחר שואל אם לאחר התיקון החרג להכרה במסים נדחים בתקן חשבונאות מספר 19 זהה לזה שבתקן חשבונאות בינלאומי 12. צדיק משיבה שלא יהיה הבדל.

35. המשתתף האחר מציין כי היה הבדל במקור לפיו נדרש שלא תהיה גם השפעה על ההון על מנת שלא להכיר במסים נדחים. מוסיף כי בתקן חשבונאות בינלאומי 12 יש לכאורה סתירה בין החרג לבין הסעיף שקובע שכאשר מונפק מכשיר פיננסי מורכב יש ליצור מסים נדחים בגין ההפרש הזמני בהתחייבות כנגד הרכיב ההוני. מציין שאין השפעה על רווח או הפסד ולא מדובר בצירוף עסקים ולכן לכאורה החרג חל. צדיק מציינת שככל הנראה החרג בתקן חשבונאות בינלאומי 12 אומץ כלשונו בתקן חשבונאות מספר 19 ולא היתה התייחסות לזקיפה להון, למרות שהיו דיונים בנושא.

36. חבר הוועדה האחר מציין כי הדיון כעת אינו על החרג. המשתתף האחר מסכים. משתתף שישי מציין כי כל החרג אינו נכון וניתן היה לאמץ את הגישה האמריקאית.

37. המשתתף האחר מציין כי קיימים מצבים שבהם בעל שליטה מעביר נכסים או פעילות לחברה שבשליטתו או שיש זקיפה אחרת ישירות להון ולפי החרג אין ליצור מסים נדחים כנגד ההון. מוסיף כי ניתן להקיש מהסעיף העוסק במכשיר פיננסי מורכב וליצור מסים נדחים כנגד ההון וזה הטיפול הנאות יותר. חבר הוועדה הנוסף מסכים.

38. חבר הוועדה הנוסף בדעה שיש לתקן את החרג כך שאחד התנאים יהיה שאין השפעה על ההון במועד ההכרה לראשונה. חבר הוועדה מציין כי יש עיוותים נוספים בתקן חשבונאות בינלאומי 12 שלא טופלו בתקינה הישראלית, כגון אי מדידת מסים נדחים בערך נוכחי. המשתתף האחר מציין כי אין זה ראוי לתקן את החרג בנושא זה לאחר שהוא כבר תוקן. חבר הוועדה מסכים.

39. חבר הוועדה והמשתתף האחר מציינים כי בפרקטיקה בעת ביצוע עסקה הונית מכירים במסים נדחים כנגד ההון על ידי הקשה מהסעיף המתייחס לאג"ח להמרה.

40. חבר הוועדה הנוסף בדעה שיש לתקן את החריג בתקינה ישראלית וזאת על מנת למנוע את הצורך לעקוף את החריג בעסקאות הוניות. חבר הוועדה מציין כי אם המטרה היא לקבוע תקינה נכונה יותר יש לבטל את החריג בכלל ולהסתמך על התקינה האמריקאית.
41. המשתתף השישי בדעה כי ניתן לבטל את החריג בתקינה הישראלית.
42. חבר הוועדה האחר מציין כי המשמעות היא לדרוש מחברות פרטיות שימוש בגישת המשוואות הנהוגה בארה"ב. מוסיף כי שתי החלופות לחריג הן לזקוף רווח או הפסד במועד ההכרה לראשונה – דבר שאינו הגיוני או לדרוש את גישת המשוואות הנהוגה בארה"ב שהיא מכבידה. בדעה כי הפתרון של החריג בתקינה הבינלאומית הוא מאוזן ופרקטי. המשתתף השישי מציין כי ניתן לקבל את החריג כהקלה פרקטית.
43. היו"ר מציע לאשר את התיקונים לתקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה כולל התיקונים שסוכמו ולקיים דיון בנושא מסים נדחים והחריג במועד אחר לאחר שיוכן נייר לדיון וזאת על מנת שלא לעכב את פרסום ההצעה לשיפור.
44. המשתתף האחר שואל אם יש הסכמה שבהתאם לתקינה ישראלית, למרות החריג בסעיף 15 לתקן חשבונאות מספר 19 ובאנלוגיה מהסעיף העוסק במכשיר פיננסי מורכב (אג"ח להמרה), כאשר נוצר הפרש זמני בנכס כתוצאה מעסקה עם בעל השליטה וקיימת זקיפה להון, יש להכיר במסים נדחים כנגד ההון. **מוסכם על הנוכחים.**
45. צדיק שואלת אם יש הערות להצעה לתיקון תקן חשבונאות מספר 27. שואלת אם הוראות המעבר מובנות. מצטטת את הסעיף "התיקונים ייושמו למפרע, אולם רק לפריטי רכוש קבוע המובאים למיקום ולמצב הדרושים לכך שהם יוכלו לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה בתחילת תקופת הדיווח השנתית המוקדמת ביותר שמוצגת בדוחות הכספיים שבה הישות מיישמת לראשונה את התיקונים (מועד היישום לראשונה) או לאחריה."
46. חבר הוועדה האחר משיב כי המשמעות היא שהתיקונים לא יחולו על רכוש קבוע בהקמה שהקמתו הסתיימה עד תחילת תקופת הדיווח השנתית המוקדמת ביותר שמוצגת, אלא רק על רכוש קבוע שנמצא עדיין בהקמה בתחילת תקופת הדיווח השנתית המוקדמת ביותר שמוצגת. צדיק מציינת כי הכוונה היא שהתיקונים יחולו רק על פרויקטים שהקמתם תסתיים לאחר 1 בינואר 2023.
47. חבר הוועדה האחר מציע לשקול הקלה ולדרוש יישום מכאן ולהבא החל מ-1 בינואר 2024. היו"ר, חבר הוועדה הנוסף וחבר הוועדה החמישי תומכים במתן ההקלה. **היו"ר שואל אם יש התנגדות למתן ההקלה. לנוכחים אין התנגדות.**
48. צדיק מסכמת כי התיקונים יחולו באופן של מכאן ולהבא החל מ-1 בינואר 2024 ושנוסח הוראות המעבר יעודכן בהתאם.

49. צדיק מבקשת מחברי הוועדה לאשר את ההצעה לתקן למשלוח לרשות ניירות ערך וללשכת רואי חשבון (להלן-הלשכה) לתקופת הערות מקדמיות של שישה שבועות.
50. היו"ר, חבר הוועדה, חבר הוועדה האחר, חבר הוועדה הנוסף, חבר הוועדה הרביעי וחבר הוועדה החמישי מאשרים את ההצעה לתקן למשלוח לרשות ניירות ערך וללשכה לתקופת הערות מקדמיות של שישה שבועות.

### עדכונים שוטפים

51. צדיק מדווחת כי נפגשה עם יו"ר המועצה המקצועית של הלשכה, יו"ר הוועדה לכללי חשבונאות של הלשכה וראש הסגל של הלשכה בנושא הנוסחים המשולבים. מציינת כי הלשכה נרתמה לסייע בבדיקת הנוסחים המשולבים על מנת לפרסם נוסח מעודכן. מוסיפה כי מספר נושאים נמצאים כעת בבדיקה כגון ארגון הנוסחים המשולבים בהתאם לקודיפיקציה בתקינה בארה"ב ואישור הנוסחים המשולבים על ידי הוועדה המקצועית. מציינת כי הוועדה המקצועית תעודכן בהתקדמות. מוסיפה כי בתקינה בביקורת בוצע ארגון מחדש של כל התקנים בהתאם לקודיפיקציה והנוסחים החדשים אושרו במוסדות הלשכה.
52. היו"ר שואל כיצד זה אושר. נציג לשכת רואי חשבון<sup>3</sup> משיב כי הנוסחים החדשים הובאו לאישור בוועדה לתקני ביקורת, במועצה המקצועית ובוועד המרכזי של הלשכה בדומה לכל תקן חדש.
53. היו"ר שואל אם קיימת חשיבות לאישור הנוסח המשולב. נציג לשכת רואי חשבון מציין כי בתקינה בביקורת היו פערים בין התקנים כפי שפורסמו לבין הנוסח המשולב שפורסם. מוסיף כי לתקינה בביקורת יש מעמד משפטי מאחר שעל פיה רואה החשבון נדרש לפעול מכוח תקנות רואי חשבון – דרך פעולתו של רואה חשבון. בדעה כי יש חשיבות משפטית גם לנוסח המשולב של תקני החשבונאות, אם כי פחותה במעט.
54. היו"ר בדעה כי תהליך כזה הוא מסורבל. מציין כי לא נתקל בתלונות על הבדלים בין נוסח התקנים המקוריים לבין הנוסח המשולב. שואל אם לדעת החברים נדרש אישור לנוסח המשולב.
55. חבר הוועדה הנוסף בדעה שלא קיימת חשיבות לאישור. חבר הוועדה בדעה שלמוסד לתקינה אין את היכולת והמשאבים (כוח אדם וזמן של הוועדה המקצועית) לאשר את הנוסח המשולב. חבר הוועדה האחר בדעה כי הנוסח המשולב הוא פרויקט טכני ולא נדרש אישור לנוסח המשולב. חבר הוועדה הרביעי מציין כי קיימת חשיבות רבה מאוד לנוסחים המשולבים, אך מבינה את המחסור במשאבים.

---

<sup>3</sup> ההתייחסות היא לנציג או לנציגת לשכת רואי חשבון

### פנייה של המשתתף האחר

57. המשתתף האחר מציין כי בהתאם לתקן חשבונאות מספר 35, המידרג החשבונאי כולל את הפרקטיקה המקובלת בשלב גבוה יחסית (לאחר תקן או הבהרה ספציפיים). מוסיף כי הפרקטיקה המקובלת בישראל אינה ברורה ונתונה לפרשנות. מציין כי בפנייה צוינו מספר מקרים בעיקר בהקשר לעסקאות עם בעלי שליטה, אך הסוגיה רלוונטית גם למכשירים פיננסיים ולנושאים אחרים שבהם אין תקן ישראלי. מוסיף כי בחוברת של המוסד לתקינה לפני המעבר לתקינה הבינלאומית היתה התייחסות לפרקטיקה מקובלת במספר נושאים (כגון מענקי מדען). מציין כי בהתחשב בעובדה שכבר 15 שנה אין חברות שמדווחות לפי תקינה ישראלית שדוחותיהם הכספיים זמינים לציבור (ושתקן חשבונאות מספר 23 לא חל על אף חברה-לעניין עסקאות עם בעלי שליטה), בדעה שיש להסדיר את נושא הפרקטיקה המקובלת בישראל, גם אם לא במעמד של תקן. מוסיף כי לדוגמה, בנושא גידורים ועסקאות עתידיות נראה מוזר שיש טענה שהפרקטיקה המקובלת בנושאים אלה היא התקינה האמריקאית שבוטלה לפני שנים רבות. בדעה כי קיימת חשיבות לקביעת הפרקטיקה המקובלת בנושאים מסוימים וקביעה כי אין פרקטיקה מקובלת בנושאים אחרים כך שחברה תידרש להמשיך במידרג החשבונאי ולגבש מדיניות חשבונאית בהתבסס על התקינה הבינלאומית.

58. היו"ר מציין כי קרא את הפנייה. מסכים שיש לעדכן את חוברת ההבדלים בין התקינה הבינלאומית לבין התקינה הישראלית. מסכים עם עמדתו המוכרת של חבר הוועדה הנוסף שיש לצמצם ככל שניתן את המושג של פרקטיקה מקובלת. המשתתף האחר מסכים.

59. היו"ר מציין כי הדרך לצמצום הפרקטיקה המקובלת היא על ידי קביעת תקנים כדוגמת התקן בנושא מכשירים פיננסיים. מוסיף כי נושא נוסף בתוכנית העבודה לשנת 2024 הוא צירופי עסקים ודוחות כספיים מאוחדים. בדעה כי נושאים אלה יצמצמו באופן ניכר את השימוש בפרקטיקה המקובלת. מוסיף כי בעניין חכירות קיים קושי שכן הפרקטיקה המקובלת נסמכת על IAS 17 ועל התקינה האמריקאית הישנה אשר בוטלו. מציין כי IFRS 16 הינו תקן מורכב ובעייתי ולכן לא ברור איזה תקן חשבונאות ישראלי ניתן לקבוע בנושא. היו"ר מציין כי הבטיח לנציג<sup>4</sup> רשות ניירות ערך שלא ייקבע תקן חשבונאות המבוסס על תקינה שבוטלה ללא התייעצות מוקדמת עם רשות ניירות ערך.

60. היו"ר מציין כי בתקינה החשבונאית קיימת התייחסות לפרקטיקה מקובלת לעניין בסיס מזומנים. מוסיף כי קרא לאחרונה פסק דין בנושא וכי פסק הדין מצטט את הסעיף מתוך תקן חשבונאות מספר 34 וכלל פרשנות למונח פרקטיקה מקובלת בנושא זה. בדעה כי תקן חשבונאות מספר 23 הוא תקן מצוין, אך לא היה רוב להחלת התקן על חברות פרטיות בדיון האחרון בנושא. מוסיף כי אחת הטענות שעלתה נגד החלת התקן על חברות פרטיות היא

---

<sup>4</sup> ההתייחסות היא לנציג או לנציגת רשות ניירות ערך



שמדובר על הכבדה לעומת החברות הציבוריות שכן התקינה הבינלאומית אינה דורשת זאת בהעברת נכסים וטענה אחרת היא הקושי למדוד שירותים בשווי הוגן. בדעה כי ניתן יהיה להעלות מחדש את האפשרות להחלת התקן על חברות פרטיות לאחר שיפורסם תקן המכשירים הפיננסיים.

61. המשתתף האחר מציין כי הבעייתיות קיימת בנושא זה ובנושאים אחרים עד לקביעת תקנים באותם נושאים. היו"ר משיב כי המוסד לתקינה עובד עם כוח אדם מוגבל ובמשאבים מצומצמים ושיבות הוועדה המקצועית מתקיימות אחת לשבועיים-שלושה שבועות.

62. צדיק מציינת כי ב-23.11.21 התקיים דיון בנושא החלת תקן חשבונאות מספר 23 על החברות הפרטיות והעמדה היתה שיש תחילה לטפל במכשירים פיננסיים ולכן הוועדה המקצועית עסוקה בשנה האחרונה בקביעת תקן מכשירים פיננסיים. מוסיפה כי היו טענות שלא ניתן להכביד על החברות הפרטיות מעבר לדרישות הקיימות לחברות ציבוריות. מזכירה כי עמדת המשתתף האחר היתה שאין לחייב את החברות הפרטיות בטיפול החשבונאי בהתאם לתקן חשבונאות מספר 23 ויש לפרסם נייר עמדה שיאפשר לחברות הפרטיות לאמץ טיפול חשבונאי בדומה לזה שנקבע בתקן חשבונאות מספר 23. בדעה כי המצב שבו תקן חשבונאות מספר 23 קיים, אך לא חל על החברות הפרטיות הוא מצב זהה לעמדת המשתתף האחר. מוסיפה כי הדיון במכשירים פיננסיים יבטל חלק מהשימוש בפרקטיקה המקובלת.

63. חבר הוועדה הנוסף בדעה כי יש לבטל את הפרקטיקה המקובלת מהמידרג החשבונאי, אך ברור שמדובר על שינוי משמעותי מאוד בתקינה. בדעה כי עד שיושלמו התקנים בנושאים השונים הוועדה המקצועית יכולה לפעול לצמצום השימוש בפרקטיקה המקובלת בדרכים שונות. בדעה כי פרסום ההבדלים בין התקינה הבינלאומית לבין התקינה הישראלית היא שלב אחד. מוסיף כי בעת אימוץ פרקטיקה מקובלת למידרג החשבונאי בשנות ה-80 או ה-90 התקינה הבינלאומית לא היתה מפותחת. בדעה כי כיום המצב הוא שונה ויש להעלים את הפרקטיקה המקובלת בשלבים. מוסיף כי ניתן להציע הצעות שונות כגון קביעה בתקן חשבונאות מספר 35 שפרקטיקה מקובלת לא יכולה להישען על תקינה שבוטלה (מלבד חכירות). בדעה כי פרקטיקה מקובלת לא יכולה להישען על פרשנות שונה מזו של התקינה הבינלאומית כאשר מדובר על תקן ישראלי המבוסס על התקן הבינלאומי בנושא. מביא כדוגמה סוגיה בנושא מסים על ההכנסה שאין לגביה התייחסות בתקן חשבונאות מספר 19, המבוסס על IAS 12. בדעה שיש לקבוע את הטיפול החשבונאי בהתבסס על עקרונות התקינה הבינלאומית. בדעה כי שתי המגבלות האלה יצמצמו את הפרקטיקה המקובלת.

64. חבר הוועדה הנוסף בדעה שאין לבטל את האפשרות לאמץ את IAS 17 כתקן חשבונאות ישראלי. היו"ר משיב כי רשות ניירות ערך לא רואה בעין יפה אימוץ תקן חשבונאות בינלאומי שבוטל מאחר שהוועדה הבינלאומית היתה בדעה שהטיפול החשבונאי אינו נאות והחליפה אותו. מציין כי יתקיים דיון עם רשות ניירות ערך בהמשך.

65. חבר הוועדה הנוסף מציין כי IFRS 16 אינו תקן טוב ולא ראוי לאמצו כתקן מחייב בישראל. מוסיף כי גם אם לא יאומץ באופן פורמלי IAS 17, ממילא הוא מיושם כפרקטיקה מקובלת. מוסיף כי לא מכיר חברה אחת שמיישמת את IFRS 16 בתקינה ישראלית.
66. היו"ר מציין כי יתקיים דיון עם רשות ניירות ערך בנושא חכירות. חבר הוועדה הנוסף מציין כי ניתן לתת שתי חלופות בתקן חכירות – חלופה המבוססת על IAS 17 וחלופה לאימוץ IFRS 16.
67. המשתתף הנוסף מסכים עם היו"ר לגבי המתווה מאחר שאין זה נאות לבצע מהלך דרסטי של ביטול הפרקטיקה המקובלת באופן גורף. מזכיר כי מדובר על חברות פרטיות ומשרדי רואי חשבון קטנים ובינוניים. מציין כי לגבי חכירות ביולי 2017 פורסם נייר עמדה לפיו הפרקטיקה המקובלת היא גם IAS 17 וגם AS 840 לאחר שפורסם כבר IFRS 16. בדעה כי קביעה שהפרקטיקה המקובלת אינה יכולה להישען על תקנים שבוטלו עשויה ליצור כאוס בנושאים כגון מכשירים פיננסיים, שכן המשמעות היא אימוץ של IFRS 9 לעניין חשבונאות גידור. בדעה שיש לאמץ תקנים אחד אחד.
68. נציג רשות ניירות ערך מציין כי לא ברור אם מסגרת הדיון היא תוכנית העבודה, מאחר שתוכנית העבודה מאושרת על ידי הדירקטוריון והדיון סטה מהנושא. המשתתף האחר מציין כי כל עוד המונח פרקטיקה מקובלת מופיע במקום גבוה יותר במידרג החשבונאי, בדעה כי מכיני הדוחות הכספיים ומבקרי הדוחות הכספיים צריכים פרסום שיכלול את הפרקטיקה המקובלת בישראל.
69. חבר הוועדה האחר מציין כי דיון בפרקטיקה המקובלת ידרוש תשומות רבות ממשאבי המוסד לתקינה וכי הפתרון הפרקטי הוא לאמץ תקני חשבונאות. מוסיף כי הנושאים העיקריים שבהם נדרשת הפרקטיקה המקובלת הם מכשירים פיננסיים, צירופי עסקים ודוחות כספיים מאוחדים וחכירות וכי בשניים מהנושאים הוועדה המקצועית מתכוונת לפרסם תקנים בעתיד הקרוב. מוסיף כי דיון לצורך פרסום בחוברת לגבי הפרקטיקה המקובלת יהיה ארוך מאוד ויעכב משמעותית את פרסום התקנים. בדעה כי גם הגבלת ההישענות על תקנים שבוטלו במסגרת הפרקטיקה המקובלת משמעה לאמץ בעקיפין תקינה בינלאומית או תקינה אמריקאית (חכירות), צירופי עסקים ודוחות מאוחדים, מכשירים פיננסיים (וכו'), ללא דיון בוועדה המקצועית. מוסיף כי מדובר על החלטה משמעותית מאוד.
70. המשתתף האחר שואל אם היו"ר לא רואה לנכון לדון שנית בנושא עסקאות עם בעלי שליטה. מוסיף כי קביעת תקן למכשירים פיננסיים ותקן לעסקאות עם בעלי שליטה יצמצם משמעותית את השימוש בפרקטיקה המקובלת. היו"ר מסכים.
71. המשתתף האחר מציין כי לעניין צירופי עסקים ואיחוד דוחות כספיים קיים ג"ד 57 והוא שונה מהתקינה הבינלאומית וחסרות בו התייחסויות לנושאים כגון תמורה מותנית, אך מדובר על מצב שונה ממכשירים פיננסיים או מעסקאות עם בעלי שליטה.

72. היו"ר מבקש לסכם את הדיון ללא קבלת החלטה כלשהי.

### **IFRIC Outreach בנושא תשלומים מותנים בהמשך העסקה בצירוף עסקים**

73. היו"ר מציין כי התקבלה פנייה מה-IFRIC לגבי חברה שרוכשת חברות ומתנה תשלומים לבעלים או למנהלים הקודמים בהישארותם בחברה על מנת לשמור על רציפות ניהול העסק ושימור הלקוחות. מוסיף כי השאלה היא איזה חלק מהתשלום יוכר כהוצאה ואיזה חלק מהווה חלק מעלות צירוף העסקים. מציין כי השאלות לוועדה המקצועית הן אם תשלומים כאלה נפוצים, ואם כן מה הטיפול המיושם ומה הבסיס לטיפול החשבונאי הזה.

74. חבר הוועדה האחר מציין כי מדובר על מקרה נפוץ מאוד בישראל ובעולם. מדובר על הסדרים מקובלים ברכישת פעילויות כאשר המטרה היא להשאיר את ההנהלה הקיימת. מוסיף כי הפרקטיקה בישראל מבוססת על הדיון שהתקיים ב-IFRIC ב 2013 שהוזכר בפנייה ועל סעיף 555(א) ב-IFRS 3 לפיהם אם התשלומים מותנים בהמשך העסקה אין לחברה כל שיקול דעת ויש לזקוף את התשלומים כהוצאה. מוסיף כי טיפול חשבונאי זה נהוג ללא קשר לסוגיות נוספות שנכללו בפנייה (סעיף של good leaver או bad leaver). מוסיף כי התוצאות לעיתים אינן סבירות כפי שמומחש בפנייה. מציין כי טיפול חשבונאי זה הוא בהתאם לתקינה האמריקאית וזו עמדת ה-SEC גם לפני פרסום FAS 141. מוסיף כי בעבר היתה פרקטיקה שהסתמכה על EITF ישן (עוד לפני אימוץ התקינה הבינלאומית). המשתתף האחר מעיר כי ב-EITF ההתניה של התשלומים בהמשך העסקה היוותה אחד מהאינדיקטורים לכך שמדובר על תשלום עבור שירותים המתקבלים לאחר צירוף העסקים. חבר הוועדה האחר מסכים אך מציין כי פרקטית תנאי זה היווה גורם מכריע בקביעה אם מדובר על תשלום עבור שירותים לאחר צירוף העסקים. בדעה כי יש לתקן את IFRS 3 ולהפוך את ההתניה של התשלומים בהמשך העסקה לאינדיקטור ולא לקריטריון מוחלט מאחר שכפי שניתן לראות בדוגמה התוצאה אינה הגיונית. מוסיף כי לעיתים התשלומים לקבוצה אחת של בעלי מניות מותנית בהמשך העסקה ולפיכך מטופלת כהוצאה ולא מהווה חלק מעלות צירוף העסקים ולקבוצה אחרת של בעלי מניות אינה מותנית בהמשך העסקה ולפיכך מטופלת כחלק מעלות צירוף העסקים.

75. חבר הוועדה הנוסף מציין כי בעיה זו מזכירה את נושא הייצוג בדירקטוריון בג"ד 68. מסכים עם חבר הוועדה האחר שיש להפוך את הקריטריון המוחלט של התניית תשלומים בהמשך העסקה לאינדיקטור בלבד. מציין כי יש לטפל בתשלומים בהתאם למהות – כלומר אם מדובר על תשלום עבור שירותים לאחר צירוף העסקים יש להכיר בהם כהוצאה ואילו אם מדובר על תשלום עבור העברה נכונה של העסק הנרכש יש לכלול אותם כחלק מעלות צירוף העסקים. בדעה כי הקריטריון המוחלט של התניית תשלומים בהמשך העסקה אינו נאות ועל מנת לבטא את המהות הכלכלית יש לתקן את IFRS 3. מוסיף כי העיוות שסכומים לא הגיוניים נזקפים לרווח והפסד לאחר העסקה הוא תוצאה של הקריטריון המוחלט שנקבע.

76. צדיק מסכמת כי עמדת חבר הוועדה האחר וחבר הוועדה הנוסף היא שתשלומים כאלה הם נפוצים וכי הטיפול החשבונאי בהם הוא הכרה כהוצאה עקב הקריטריון המוחלט ב-IFRS 3. לגבי ההתניה לגבי המשך העסקה וכי ההמלצה היא לתקן את IFRS 3 כך שהמשך העסקה יהווה אינדיקטור בלבד. מבקשת התייחסות גם לגבי הטיפול החשבונאי ובאילו ענפים נפוץ.

77. המשתתף האחר מסכים עם חבר הוועדה האחר ומציין כי הנושא נפוץ מאוד בישראל בעיקר בחברות סטארט-אפ או חברות טכנולוגיה בוגרות יותר. בדעה כי הקביעה ב-IFRS 3 היא טעות. מביא כדוגמה חברת טכנולוגיה גדולה שרוכשת חברת סטארט-אפ עם 3 מייסדים ב-400 מיליון ש"ח. מציין כי לחברה יוצר נזק משמעותי אם המייסדים יעזבו את חברת הסטארט אפ ולכן החברה קובעת כי סכום של 100 מיליון ש"ח יחולט מכל מייסד אם יבחר לעזוב את חברת הסטארט-אפ לפני תום 3 שנים. מציין כי מעבר לסכומים אלה המייסדים זכאים לשכר עבור עבודתם ולפיכך ברור כי הסכומים המשולמים להם על ידי החברה אינם עבור שירותים לאחר צירוף העסקים. מוסיף כי סכומים אלה עולים בצורה משמעותית אף על השכר של המנכ"ל של החברה. מציין כי משמעות ההתניה היא קנס שירתיע את המייסדים מלעזוב את חברת הסטארט-אפ לפני תום 3 שנים. מוסיף כי אין קשר בין הקנס לבין שווי השירותים. מציין כי ההוצאות אמורות לשקף את עלות השירותים של המייסדים. מוסיף כי גם לרשות המיסים אמורה להיות בעיה עם הכרה בהוצאות אלה ברווח או הפסד. מציין כי ייתכן שהסוגיה של רשות המסים אינה משמעותית כיום מאחר שלחברות הסטארט-אפ יש הפסדים להעברה. בדעה כי בתגובה יש לציין כי הנושא נפוץ מאוד בישראל בעיקר בענף הטכנולוגיה, אך גם בענפים אחרים. מציין כי הסכומים מוכרים כהוצאות בעקבות IFRS 3.

78. היו"ר מסכם כי בתגובה יש לציין:

(א) הנושא נפוץ בישראל

(ב) סכומים אלה מוכרים כהוצאה בעקבות הקביעה ב-IFRS 3

(ג) עמדת החברים היא יש לתקן את IFRS 3 על מנת שניתן יהיה להבדיל בין החלק שהוא עבור עבודה לפי השווי הראוי של השירותים לבין החלק שהוא עבור הרכישה.

79. חבר הוועדה הרביעי מציין כי הנושא נפוץ מאוד בישראל בכל הענפים (קמעונאות וכו). מסכים שאין שיקול דעת במקרים שבהם קיימת התניה לגבי המשך העסקה והסכומים מוכרים כהוצאה. מציין כי קיים קושי לקבוע שווי כלכלי של העסקת עובדים. מציע לקבוע את הסכום שיוחס לתמורה או באמצעות אינדיקטורים אחרים להגיע לפיצול הסכום בין התמורה לבין התשלומים עבור העסקה (בדומה לבסיס של IFRS 2).

80. חבר הוועדה מסכים עם חבר הוועדה הרביעי כי הנושא נפוץ בכל הענפים וכי נתקל בכך גם בענף התחדשות עירונית. מציין כי אכן אחת הבעיות היא קביעת אופן הפיצול מאחר שקיים קושי לקבוע שווי הוגן של שכר. מוסיף כי לאחר שה-IFRIC פרסמו את ה-Agenda Decision אחת הפירמות הגדולות ניסתה ב-2013 לערער על הפרשנות, אך לא הצליחה בכך.

מציין כי בפרקטיקה יש הסכמים מורכבים הרבה יותר לדוג reverse vesting של מניות עם תשלומים במזומן ותשלומים מותניים ב-EBIDA.

81. משתתף שביעי מציין כי הנושא נפוץ בעיקר כאשר קיימים קשרים אישיים בין בעלי המניות המוכרים לבין הלקוחות (לדוגמה במקצועות חופשיים, זיכיונות וכו'). מוסיף כי קיימים גם היבטי מס. מציין כי הטיפול החשבונאי כיום מבוסס על ההיבט המשפטי.

82. משתתף שמיני בדעה כי ניתן להציע בנוסף מידרג של האינדיקטורים על ידי קביעה שהתניה בהמשך העסקה תהיה חזקה הניתנת לסתירה שמדובר על תשלומים עבור העסקה וזאת מאחר שלא בטוח שההצעה לכך שהמשך העסקה יהווה רק אינדיקטור תתקבל על ידי ה-IFRIC. מציין כי מכיר מקרה שהעיוות היה כה גדול שהחברה הכירה במוניטין שלילי ולאחר מכן זקפה את ההוצאות בגין התשלומים המותניים בהמשך העסקה לרווח או הפסד-מצב שאינו סביר.

83. היו"ר מסכם כי בתגובה יש לציין:

(א) הנושא נפוץ בישראל בכל הענפים

(ב) סכומים אלה מוכרים כהוצאה בעקבות הקביעה ב-IFRS 3

(ג) לפי דעת רוב החברים הקביעה החד-משמעית שהמשך העסקה משמעו תשלומים עבור שירותים המתקבלים לאחר צירוף העסקים מביא לתוצאות לא נאותות ויש לתקן את IFRS 3 כך שהתניה זו לא תהווה קריטריון חלוט והתקן יהיה מבוסס עקרונות ולא כללים.

84. היו"ר נועל את הישיבה.