



תקן חשבונאות מספר 23

הטיפול החשבונאי בעסקאות בין ישות לבין בעל השליטה בה

דצמבר 2006



תקן חשבונאות מספר 23 - הטיפול החשבונאי בעסקאות בין ישות לבין בעל

השליטה בה

דצמבר 2006

תוכן עניינים

<u>סעיף</u>	
א - יא	מבוא
1	מטרת התקן
2-3	תחולה
4	הגדרות
5-7	עקרונות כלליים
8-9	אופן קביעת השווי ההוגן
10	מידרג השווי ההוגן
11-14	העברת נכס
15-17	נטילת התחייבות, שיפוי וויתור
18-27	הלוואות
18-21	הכרה לראשונה
22-27	דיווח עוקב
28	עסקאות בין ישויות תחת אותה שליטה
29	הטיפול החשבונאי בדוחות הכספיים של בעל השליטה
30	העברת נכסים
31-32	גילוי
33	תחילה
	נספח הדגמות

תקן חשבונאות מספר 23 -

הטיפול החשבונאי בעסקאות בין ישות לבין בעל השליטה בה

דצמבר 2006

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. אין להעתיק, לשכפל, לתרגם, להציג, לפרסם, להפיץ, להוציא לאור או לעשות שימוש מסחרי כלשהו בפרסום זה או בחלק ממנו, בכל דרך שהיא ובכל אמצעי מכני, אלקטרוני או אחר, ללא הסכמה מפורשת בכתב ומראש מאת המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

כל התייחסות לתקינה בינלאומית המובאת בגוף התקן, או בהערות השוליים לתקן, או בנספחים, אין בה כשלעצמה כדי קביעה כי אותו תקן חשבונאות בינלאומי או חלקים ממנו אומצו על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ככלל חשבונאי בישראל.

תקן זה מובא בסעיפים 1-33. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. תקן זה יש לקרוא בהקשר למטרת התקן. תקני החשבונאות וההבהרות המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

מבוא

א. בשנת 1996 הותקנו מכוח חוק ניירות ערך, התשכ"ח - 1968, תקנות ניירות ערך (הצגת פעולות בין תאגיד לבין בעל שליטה בו בדוחות כספיים), התשנ"ו - 1996 (להלן - "התקנות"). התקנות דנו בארבע סוגיות הנוגעות לעסקאות בין תאגיד לבין בעל שליטה בו כדלהלן:

1. נטילת התחייבות, שיפוי וויתור;

2. התקשרות המשך בתמורה שונה;

3. הלוואה ושטר הון;

4. העברת נכס.

ב. הצורך בתקנות עלה לנוכח הקושי במדידה אובייקטיבית וחד משמעית של עסקאות בין תאגיד לבין בעל השליטה בו בהתחשב ביכולתו של בעל השליטה להכתיב ולכפות על התאגיד הנשלט על ידו את מחירי העסקאות ואת תנאיהן.

ג. התקנות אימצו גישה המושתתת על העקרונות הבאים:

1. השליטה בנכסים המועברים במסגרת עסקאות בין תאגיד לבין בעל השליטה בו נותרת בידי בעל השליטה;

2. הנכסים המועברים במסגרת עסקאות בין תאגיד לבין בעל השליטה בו נרשמים לפי ערכם בספרי המעביר מאחר ותהליך הפקת הרווח לא הושלם על ידי ההעברה;

3. ההפרשים בין התמורה שנקבעה בעסקאות בין תאגיד לבין בעל השליטה בו לבין הערך בספרים של הנכסים שהועברו נזקפים לקרן הון, בזכות או בחובה.

כחריג לקביעות אלה הותרה העברת נכס, שבוצעה במסגרת פעולות שאינן שינוי במבנה המשפטי של נכסי התאגיד בלבד, לפי שוויו ההוגן רק במקרים בהם במועד ההעברה ניתן היה מחיר השוק לקביעה אובייקטיבית חד משמעית.

ד. במרוצת השנים שחלפו מאז שנת 1996 התברר כי יישומן של התקנות הביא לעיוותים במקרים מסוימים. נוסף לכך חלה שורה ארוכה של התפתחויות שהצדיקו הערכה מחדש של העקרונות שעליהם הוסתתו התקנות, כדלהלן:

1. בתקינה החשבונאית הבינלאומית, עליה מתבססת התקינה בישראל, הולכת וגוברת בשנים האחרונות המגמה של אימוץ השווי ההוגן כבסיס ראוי להערכת נכסים, לדוגמה תקן חשבונאות בינלאומי מספר 39, *מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה*, תקן חשבונאות בינלאומי מספר 40, *נדל"ן להשקעה* ותקן דיווח כספי בינלאומי מספר 2, *תשלום מבוסס מניות*,

2. תקן חשבונאות בינלאומי מספר 16, *רכוש קבוע* ותקן חשבונאות אמריקני (SFAS) מספר 153, *החלפות של נכסים לא מוניטריים* אימצו לאחרונה את השווי ההוגן כבסיס ראוי להערכת נכסים בעסקאות החלפת נכסים ככל שהן בעלות מהות מסחרית (commercial substance),

3. הרתיעה מפני העדר מהימנות של הערכות נכסים על בסיס שווי הוגן הולכת ופוחתת מהסיבות הבאות:

(א) עסקאות של העברת נכסים בין ישות לבין בעל השליטה בה כפופות מכוח הוראות חוק החברות, התשנ"ט - 1999 לשורה של אישורים פורמליים. הוראות אלה מצמצמות באופן ניכר את יכולת התימרון במדידת השווי ההוגן ומגבירות את מהימנותו.

(ב) בפברואר 2003 פורסם תקן חשבונאות מספר 15, *ירידת ערך נכסים*, אשר קובע כי על ישות להכיר בהפסד מירידת ערך של נכס בכל עת, שערכו של הנכס בספרים עולה על הסכום בר-ההשבה שלו. הסכום בר-ההשבה של נכס מוגדר כמחיר המכירה נטו שלו או שווי השימוש שלו, כגבוה שבהם. שווי השימוש של נכס מתבסס, בדרך כלל, על הערכות שווי. בעקבות פרסום תקן חשבונאות מספר 15, פרסמה רשות ניירות ערך בחודש אוקטובר 2003, הנחיות המחייבות צירוף של הערכות שווי וגילוי מינימלי הנדרש לגביהן בדוח הדירקטוריון. הנחיות אלה תורמות למהימנות של מדידת השווי ההוגן.

ה. מסיבות אלה פנתה רשות ניירות ערך למוסד לתקינה, בבקשה לבחון את הצורך בתיקון התקנות או בהחלפתן. הצוות לבחינת התקנות והוועדה המקצועית של המוסד לתקינה הגיעו למסקנה כי יש להחליף את התקנות משנת 1996 בתקן חשבוונאות בדבר הטיפול החשבונאי בעסקאות בין ישות לבין בעל השליטה בה.

ו. התקן מושתת על העקרונות כדלהלן:

1. בסיס ההערכה בעסקאות בין ישות לבין בעל השליטה בה הוא השווי ההוגן;
2. על פי הגישה שמצאה ביטויה ב- Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, Elements of Financial Statements, אין לכלול בתוצאות הפעילות של ישות, פעולות בעלות אופי של השקעת בעלים. פעולות בעלות אופי של השקעת בעלים מקומן בהון העצמי. השקעות על ידי הבעלים וחלוקות לבעלים הן עסקאות בין הישות לבין בעליה מכוח היותם בעלי מניות;
3. ההפרשים בין התמורה שנקבעה בעסקאות בין ישות לבין בעל השליטה בה לבין השווי ההוגן של אותן העסקאות ייזקפו להון העצמי. אם ההפרש נובע מהטבה שנתן בעל השליטה לישות שבשליטתו, ייזקף ההפרש לקרן הון במסגרת ההון העצמי ואם ההפרש נובע מהטבה שנתנה הישות לבעל השליטה, ייזקף ההפרש לעודפים;
4. בהתאם לתקן חשבוונאות מספר 19, *מסים על ההכנסה*, מסים שוטפים ומסים נדחים יזקפו ישירות להון העצמי אם המס מתייחס לפריטים אשר נזקפו ישירות להון העצמי.
- ז. תקן זה אינו מחייב ישויות שחוק ניירות ערך, התשכ"ח - 1968 אינו חל עליהן.
- ח. תקן זה חל על כל העסקאות בין ישות לבין בעל השליטה בה, למעט עסקה של צירוף עסקים תחת אותה שליטה. התקן מפרט את הטיפול החשבונאי לגבי סוגים נפוצים של עסקאות. הוראות התקן יחולו בשינויים המתחייבים על כל עסקה בין ישות לבין בעל השליטה בה.
- ט. תקן זה דן בעסקאות עם בעלי שליטה. אולם, כאמור בסעיף ו(2) לעיל, בנסיבות מסוימות התקן עשוי לחול גם על עסקאות עם בעלי מניות מכוח היותם בעלי מניות.
- י. התקן חל על עסקאות בין ישות לבין בעל השליטה בה שיבוצעו לאחר 1 בינואר 2007 וכן על הלוואה שניתנה לבעל שליטה או שהתקבלה מבעל השליטה לפני מועד תחילת תקן זה החל ממועד תחילתו.
- יא. בהתאם לסעיף 13 לתקן חשבוונאות בינלאומי מספר 8, *מדיניות חשבונאית*, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות על ישות לבחור וליישם בעקביות את מדיניותה החשבונאית בקשר לעסקאות

דומות, אירועים דומים ומצבים דומים, אלא אם כן תקן או פרשנות דורשים מפורשות או מאפשרים חלוקה לקבוצות של פריטים, שלגביהם עשויה להיות נאותה מדיניות חשבונאית שאינה אחידה. ראוי לציין כי ישויות אשר יאמצו את התקינה הבינלאומית, נדרשות לפי תקן דיווח כספי בינלאומי מספר 1, אימוץ לראשונה של תקני דיווח כספי בינלאומיים ליישם בעקביות את המדיניות החשבונאית שנבחרה, גם לגבי עסקאות שבוצעו לפני מועד התחילה של התקן. ההנחיות בתקן דיווח כספי בינלאומי מספר 1 גוברות על הוראות התחילה שנקבעו בתקן זה.

מטרת התקן

1. מטרת תקן זה היא לקבוע את הטיפול החשבונאי בעסקאות בין ישות לבין בעל השליטה בה.

תחולה

2. תקן זה אינו מחייב ישויות שחוק ניירות ערך, התשכ"ח - 1968 לא חל עליהן.

3. תקן זה לא יחול על עסקה של צירוף עסקים¹ תחת אותה שליטה.

הגדרות

4. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות הבאה:

שליטה - הכוח לקבוע (the power to govern) את המדיניות הפיננסית והתפעולית של ישות כדי להפיק הטבות מפעילויותיה.

בעל שליטה בישות - מי שמחזיק באמצעי שליטה בישות, אשר מקנים לו שליטה באותה ישות, לרבות ישות שבשליטתו.

אמצעי שליטה בישות - כל אחד מאלה:

(א) זכות ההצבעה באסיפה כללית של ישות או בגוף בעל סמכויות דומות;

(ב) הזכות למנות דירקטורים של הישות או את המנהל הכללי שלה;

שווי הוגן - הסכום שבו ניתן להחליף נכס, או לסלק התחייבות, בעסקה בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון, הפועלים בצורה מושכלת ושאינה מושפעת מיחסים מיוחדים בין הצדדים.

עסקה - אירוע או התרחשות בעסק, אשר משנים את המצב הכספי של הישות ו/או את תוצאות פעולותיה.

הלוואה - הלוואה היא זכות חוזית לקבל או מחויבות חוזית לשלם מזומנים על פי דרישה או במועדים קבועים או במועדים ניתנים לקביעה, המוכרת כנכס או כהתחייבות בספרי הישות. הלוואה כוללת, בין היתר, שטרי הון, יתרות חובה לקבל ויתרות זכות לשלם, למעט אלה אשר מקורן בעסקאות מסחריות עם ספקים או לקוחות, המבוצעות במהלך העסקים הרגיל ובתנאים מסחריים רגילים.

¹ צירוף עסקים הוא עסקה או אירוע אחר בהם רוכש מקבל שליטה בעסק אחד או יותר. עסק (business) מוגדר כמערכת משולבת של פעילויות ונכסים המופעלים והמנוהלים במטרה לספק תשואה למשקיעים או דיבידנדים, מחירים מוזלים או הטבות כלכליות אחרות באופן ישיר ויחסי לבעלים, לחברים או למשתתפים.

שיעור הריבית של הישות - שיעור הריבית בו הייתה מתחייבת הישות לו נטלה הלוואה בתנאי שוק מצדדים שלישיים שתנאיה - לרבות תקופות פירעון, רמת הסיכון ורמת בטחונות - זהים לתנאי הלוואה שניתנה על ידי בעל השליטה, או שיעור הריבית אותו הייתה מקבלת הישות לו נתנה הלוואה בתנאי שוק לצדדים שלישיים שתנאיה - לרבות תקופות פירעון, רמת הסיכון ורמת בטחונות - זהים לתנאי הלוואה שניתנה לבעל השליטה.

שיטת הריבית האפקטיבית ושיעור הריבית האפקטיבי כהגדרתם בתקן חשבונאות מספר 22, **מכשירים פיננסיים: גילוי והצגה.**

עקרונות כלליים

5. תקן זה קובע כי נכסים והתחייבויות שלגביהם בוצעה עסקה בין הישות לבין בעל השליטה בה ימדדו במועד העסקה לפי שווי הוגן וההפרש בין השווי ההוגן לבין התמורה שנקבעה בעסקה ייזקף להון העצמי. הפרש בחובה מהווה במהותו דיבידנד ולכן מקטין את יתרת העודפים. הפרש בזכות מהווה במהותו השקעת בעלים ולכן יוצג בסעיף נפרד בהון העצמי שייקרא "קרן הון מעסקה בין ישות לבין בעל השליטה בה".

6. הסכום שנזקף להון העצמי בהתאם לתקן זה לא ייזקף לרווח או להפסד, גם אם בתקופות מאוחרות יותר, הפריטים שהיוו נשוא העסקאות בין ישות לבין בעל השליטה בה נגרעו מהדוחות הכספיים: הנכס נמכר, הלוואה נפרעה במלואה או שההתחייבות סולקה.

7. הוראות תקן חשבונאות מספר 19, **מסים על ההכנסה**, קובעות כי מסים שוטפים ומסים נדחים יזקפו להון העצמי, אם המס מתייחס לפריטים שנזקפו ישירות להון העצמי. לפיכך, בעסקה בין ישות לבין בעל השליטה בה, תנוכה השפעת המס מהסכום שנזקף להון העצמי.

אופן קביעת השווי ההוגן

8. על ישות לאמוד את השווי ההוגן של נכס או התחייבות בהתבסס על מחירי השוק המצוטטים העדכניים של נכסים והתחייבויות זהים או דומים. אם מחירי שוק מצוטטים לנכסים או התחייבויות זהים או דומים בשווקים פעילים אינם זמינים, השווי ההוגן ייאמד תוך שימוש בשיטות הערכה מקובלות.

9. בקביעת השווי ההוגן יש להניח כי הצדדים אינם קשורים, פועלים בצורה מושכלת והעסקה אינה מתבצעת בתנאי כפייה, לחץ או איום.

מידרג השווי ההוגן

10. אמידת השווי ההוגן יכולה להתבסס על מחירי שוק מצוטטים או על שיטות הערכה המבוססות על ציפיות המשתתפים בשוק ועל ציפיות סובייקטיביות של הישות. באמידת השווי ההוגן יש לתת עדיפות גבוהה יותר למחירים מצוטטים בשווקים פעילים לנכסים זהים ולהתחייבויות זהות (בין אם מחירים אלו מצוטטים במונחים של מחירי עסקאות שהושלמו, במונחים של מחיר קניה (asked) ומחיר מכירה (bid) ובין אם במונחים של שיעורים) או לנכסים דומים ולהתחייבויות דומות. אם מחירים מצוטטים לנכסים או להתחייבויות זהים או דומים בשווקים פעילים אינם זמינים, השווי ההוגן ייאמד תוך שימוש במספר שיטות הערכה, המבוססות על הערכות השוק הקיימות. העדיפות הנמוכה ביותר היא לקביעת השווי ההוגן על בסיס ציפיות של הישות, אשר פותחו על בסיס אומדנים והנחות פנימיים של הישות עצמה.

העברת נכס

11. נכס, למעט נכס בלתי מוחשי שאין לו שוק פעיל כהגדרתו בתקן חשבונאות מספר 30, שהועבר לישות מבעל השליטה בה יוצג בדוחות הכספיים של הישות לפי שווי ההוגן במועד ההעברה; הפרש כלשהו בין סכום התמורה שנקבע לנכס לבין שווי ההוגן ייזקף להון העצמי.

12. נכס, למעט נכס בלתי מוחשי שאין לו שוק פעיל כהגדרתו בתקן חשבונאות מספר 30, שהועבר מהישות לבעל השליטה בה ייגרע מהדוחות הכספיים של הישות לפי שווי ההוגן והפרש כלשהו יטופל כדלהלן:

(א) הפרש בין השווי ההוגן של הנכס לבין הערך בספרים במועד ההעברה ייזקף כרווח או כהפסד; וכן

(ב) הפרש בין סכום התמורה שנקבע לבין שווי ההוגן של הנכס במועד ההעברה ייזקף להון העצמי.

13. נכס בלתי מוחשי שאין לו שוק פעיל כהגדרתו בתקן חשבונאות מספר 30, שהועבר לישות מבעל השליטה בה יוצג בדוחות הכספיים של הישות לפי ערכו בספרי בעל השליטה במועד ההעברה; הפרש כלשהו בין סכום התמורה שנקבע לנכס לבין ערכו בספרי בעל השליטה ייזקף להון העצמי.

14. נכס כאמור בסעיף 13 לעיל, שהועבר מהישות לבעל השליטה בה ייגרע מהדוחות הכספיים של הישות לפי ערכו בספרים והפרש כלשהו בין סכום התמורה שנקבע לבין ערכו בספרים ייזקף להון העצמי.

נטילת התחייבות, שיפוי וויתור

15. בעת נטילת התחייבות של הישות כלפי צד שלישי, במלואה או בחלקה, על ידי בעל השליטה (להלן - "סילוק ההתחייבות"), תגרע ההתחייבות מהדוחות הכספיים של הישות לפי שוויה ההוגן במועד הסילוק והפרש כלשהו יטופל כדלהלן:

(א) הפרש בין הערך בספרים של ההתחייבות לבין שוויה ההוגן במועד הסילוק ייזקף כרווח או כהפסד; וכן

(ב) הפרש בין השווי ההוגן של ההתחייבות במועד הסילוק לבין סכום התמורה שנקבע ייזקף להון העצמי.

16. שיפוי הישות על ידי בעל השליטה בה בגין הוצאה או חלק מהוצאה שהיא של הישות ולצרכיה ייזקף להון העצמי.

17. ויתר בעל השליטה לישות על חוב שמגיע לו מהישות (להלן - "סילוק ההתחייבות"), במלואו או בחלקו, תגרע ההתחייבות מהדוחות הכספיים של הישות לפי שוויה ההוגן במועד הסילוק והפרש כלשהו יטופל כדלהלן:

(א) הפרש בין הערך בספרים של ההתחייבות שנמחלה לבין שוויה ההוגן במועד הסילוק ייזקף כרווח או כהפסד; וכן

(ב) השווי ההוגן של ההתחייבות שנמחלה ייזקף להון העצמי.

הלוואות

הכרה לראשונה

18. במועד ההכרה לראשונה, תוצג ההלוואה שניתנה לבעל השליטה או הלוואה שהתקבלה מבעל השליטה בדוחות הכספיים של הישות על פי שוויה ההוגן כנכס או כהתחייבות, לפי העניין. ההפרש בין סכום ההלוואה שהתקבלה או שניתנה לבין שווין ההוגן במועד ההכרה לראשונה ייזקף להון העצמי.

19. ההפרש בין סכום ההלוואה שהתקבלה או שניתנה לבין שווין ההוגן במועד ההכרה לראשונה מייצג השקעות בעלים או משיכות בעלים ולכן ייזקף להון העצמי.

20. השווי ההוגן של ההלוואה ייקבע במועד ההכרה לראשונה על פי הערך הנוכחי של תשלומי הקרן והריבית הנקובה על ההלוואה (להלן החוזרים הצפויים) כשהוא מחושב לפי שיעור הריבית של הישות במועד ההכרה לראשונה.

21. הלוואה שניתנה או שהתקבלה מבעל השליטה ולא נקבע לה מועד פירעון, יראו אותה כאילו ניתנה או התקבלה לתקופה של שנה אחת ויחול האמור לעיל בשינויים המתחייבים. למען הסר ספק, שוויה ההוגן של הלוואה ייקבע מדי שנה (עד מועד סילוקה הסופי) על פי הערך הנוכחי של ההחזרים הצפויים לשנה אחת מהוון בשיעור הריבית של הישות לכל שנה.

דיווח עוקב

22. בתקופות הדיווח שלאחר מועד ההכרה לראשונה תוצג הלוואה בדוחות הכספיים של הישות בעלותה המופחתת תוך יישום שיטת הריבית האפקטיבית, למעט מקרים בהם בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים היא מוצגת בשווי הוגן.

23. הריבית על הלוואה, המחושבת בשיטת הריבית האפקטיבית, תיזקף מדי תקופה כהכנסות מימון או כהוצאות מימון לרווח או להפסד, למעט ריבית המטופלת בהתאם לתקן חשבונאות מספר 3, היוון עלויות אשראי.

24. הפרשי שער הנובעים מסילוק הלוואה כאמור או מדיווח על הלוואה כאמור לפי שערי חליפין שונים מאלה ששימשו לרישום ראשוני במהלך התקופה, או מאלה שדווחו בדוחות כספיים קודמים, יוכרו כהכנסות או כהוצאות בתקופה בה נבעו, למעט אם נקבע טיפול שונה בתקני חשבונאות אחרים. לדוגמה, בהתאם לתקן חשבונאות מספר 13, השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ, הפרשי שער בגין השקעה נטו ביחידה מוחזקת אוטונומית, מסווגים להון העצמי.

25. נפרעה הלוואה שניתנה או שהתקבלה מבעל השליטה בפרעון מוקדם, תגרע הלוואה מהדוחות הכספיים של הישות לפי שוויה ההוגן במועד הסילוק והפרש כלשהו יטופל כדלהלן:

(א) הפרש בין השווי ההוגן של הלוואה במועד סילוקה לבין ערכה בספרים ערב סילוקה ייזקף כרווח או כהפסד; וכן

(ב) הפרש בין סכום הפרעון המוקדם לבין שוויה ההוגן של הלוואה במועד סילוקה ייזקף להון העצמי.

26. שינוי בתנאי הלוואה שניתנה או שהתקבלה מבעל השליטה, יטופל כפירעון של הלוואה הקודמת ובו זמנית מתן או קבלת הלוואה חדשה. ההפרש בין הערך בספרים של הלוואה שנפרעה לבין שוויה ההוגן יוכר כרווח או כהפסד. ההפרש בין השווי ההוגן של הלוואה החדשה לבין השווי ההוגן של הלוואה הקודמת ייזקף להון העצמי.

27. שינוי בתנאים של הלוואה שניתנה או שהתקבלה מבעל השליטה משנה למעשה את השווי ההוגן של הלוואה ולפיכך גם את הסכום המיוחס להשקעות בעלים או לחלוקות לבעלים. לכן, יש לטפל בשינוי תנאיה של הלוואה שניתנה או שהתקבלה מבעל השליטה כפירעון של הלוואה הקודמת בו זמנית עם מתן או קבלת הלוואה חדשה בהתאם לתנאים החדשים.

עסקאות בין ישויות תחת אותה שליטה

28. בוצעה עסקה של העברת נכסים, נטילת התחייבות, שיפוי, וויתור או מתן הלוואה כאמור בתקן זה בין שתי ישויות, אשר נמצאות בשליטת אותו בעל שליטה יחול האמור בתקן זה בשינויים המתחייבים. לדוגמה, הועבר נכס מישות אחת לישות אחרת, הנמצאות תחת אותה שליטה, בתמורה השונה משוויו ההוגן של הנכס, ייזקף ההפרש בין סכום התמורה לשוויו ההוגן של הנכס במועד העברה להון העצמי בספרי שתי הישויות בכיוונים הפוכים.

הטיפול החשבונאי בדוחות הכספיים של בעל השליטה

29. הזקיפה לעודפים בחובה או קרן ההון בזכות, שהתהוו בדוחות הכספיים של הישות עקב עסקה עם בעל שליטה, כאמור בתקן זה, מהווה מנקודת מבטו של בעל השליטה משיכת בעלים או השקעת בעלים, בהתאמה ותדווח בדוחות הכספיים בהתאם. כאשר הישות אינה בבעלות מלאה של בעל השליטה:

(א) חלק המיעוט בסכום הזקיפה לעודפים בישות יטופל בדוחות הכספיים של בעל השליטה כרווח,

(ב) חלק המיעוט בסכום קרן ההון בזכות בישות יטופל בדוחות הכספיים של בעל השליטה כהפסד, אלא אם כן נסיבות המקרה מוכיחות קיומו של נכס,

(ג) חלק המיעוט כאמור בסעיף 29(א) ובסעיף 29(ב) ייזקף לסעיף חלק המיעוט ברווח או בהפסד.

העברת נכסים

30. בוצעה עסקה של העברת נכס בין ישות לבין בעל השליטה בה, יישם בעל השליטה בדוחות הכספיים המאוחדים שלו לגבי הרווח שהוכר את הוראות סעיפים 2.9.5 ו- 2.9.8 לגילוי דעת 57 ובדוחות הכספיים סולו (שבהם ההשקעה בישות מטופלת לפי שיטת השווי המאזני) את הוראות סעיפים 35-46 לגילוי דעת 68.

גילוי

31. ישות תיתן גילוי למידע המאפשר למשתמשים בדוחות הכספיים להבין:

(א) את המהות וההיקף של עסקאות בין הישות לבין בעל השליטה בה במהלך התקופה.

(ב) את ההשפעה של העסקאות בין הישות לבין בעל השליטה בה על הרווח או ההפסד של הישות לתקופה ועל מצבה הכספי.

32. לצורך יישום העיקרון שבסעיף 31, על הישות לתת גילוי לפחות לדברים הבאים:

- (א) תיאור העסקאות שבוצעו במהלך התקופה בין הישות לבין בעל השליטה בה, כולל התנאים העיקריים של העסקה,
- (ב) אופן קביעת השווי ההוגן של הנכס או ההתחייבות, נשוא העסקה,
- (ג) אופן קביעת שיעור הריבית של הישות,
- (ד) סכומים שנזקפו ישירות להון העצמי בגין עסקאות בין הישות לבין בעל השליטה בה במהלך התקופה.
- (ה) תזרימי המזומנים הנובעים מעסקאות בין ישות לבין בעל השליטה בה.

תחילה

33. תקן חשבונאות זה יחול על עסקאות בין ישות לבין בעל השליטה בה שיבוצעו לאחר 1 בינואר 2007 וכן על הלוואה שניתנה או שהתקבלה מבעל השליטה לפני מועד תחילת תקן זה החל ממועד תחילתו.

נספח הדגמות

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

דוגמה מספר 1 - העברת נכסים מחברה בת לחברה אם

מטעמי נוחות לא נלקחה בחשבון השפעת המס.

חברה א' מחזיקה 60% מהון המניות של חברה ב'. ביום 31 בדצמבר 2007 מכרה חברה ב' לחברה א' מכונה, ששוויה ההוגן 1,300 ש"ח, תמורת 1,400 ש"ח. עלותה המופחתת של המכונה בספרי חברה ב' (לאותו מועד) היא 800 ש"ח.

להלן המאזנים של חברה א' וחברה ב' ליום 30.12.07 (לפני ביצוע המכירה):

<u>חברה ב'</u>		<u>חברה א'</u>	
<u>ש"ח</u>		<u>ש"ח</u>	
1,800	מזומן	1,400	מזומן
800	מכונה	1,200	השקעה בחברה ב'
(600)	הלוואה לז"א		
	הון עצמי:		הון עצמי:
(500)	הון מניות	(100)	הון מניות
(1,500)	עודפים	(2,500)	עודפים
<u>0</u>		<u>0</u>	

להלן המאזן המאוחד של חברה א' ליום 30.12.07:

<u>ש"ח</u>	
3,200	מזומן
800	מכונה
(600)	הלוואה לז"א
(800)	זכויות המיעוט
	הון עצמי:
(100)	הון מניות
(2,500)	עודפים
<u>0</u>	

המאזנים של חברה א' וחברה ב' ליום 31.12.07 (לאחר מכירת המכונה) יוצגו בהתאם לתקן זה, כלהלן:

	חברה ב'		חברה א'	
	ש"ח		ש"ח	
1,800+1,400=	3,200	מזומן	-	מזומן
	(600)	הלוואה לז"א	1,300	מכונה
		הון עצמי:	1,260	השקעה בחברה ב'
	(500)	הון מניות		הון עצמי:
1,500+500=	(2,000)	עודפים	(100)	הון מניות
	(100)	קרן הון	(2,460)	עודפים
	<u>0</u>		<u>0</u>	

הרכב חשבון ההשקעה בחברה ב'

	ש"ח	
$(500+2,000+100)*60\%=$	1,560	חלק בהון עצמי
$500*60\%=$	(300)	רווח שטרם מומש(*)
	<u>1,260</u>	

(*) בהתאם לג"ד 68, ניתן לקזז את הרווח שטרם מומש מהמכונה ולא דווקא מההשקעה.

המאזן המאוחד של חברה א' ליום 31.12.07 (לאחר מכירת המכונה) יוצג בהתאם לתקן זה, כלהלן:

	ש"ח	
	3,200	מזומן
	800	מכונה
	(600)	הלוואה לז"א
	(840)	זכויות המיעוט
		הון עצמי:
	(100)	הון מניות
בעל השליטה הכיר בהפסד של 40 ש"ח, אשר נזקף לזכות זכויות המיעוט בגין חלק המיעוט בקרן ההון.	(2,460)	עודפים
	<u>0</u>	

הרכב זכויות המיעוט

	ש"ח	
$(500+2,000+100)*40\%=$	1,040	חלק בהון עצמי
$500*40\%=$	(200)	רווח שטרם מומש
	<u>840</u>	

דוגמה מספר 2 - העברת נכסים מחברה א' לחברה ב'

מטעמי נוחות לא נלקחה בחשבון השפעת המס.

חברה א' מחזיקה 60% מהון המניות של חברה ב'. ביום 31 בדצמבר 2007 מכרה חברה א' לחברה ב' מכונה, ששוויה ההוגן 1,300 ש"ח, תמורת 1,400 ש"ח. עלותה המופחתת של המכונה בספרי חברה א' (לאותו מועד) היא 800 ש"ח.

להלן המאזנים של חברה א' וחברה ב' ליום 30.12.07 (לפני ביצוע המכירה):

<u>חברה ב'</u>		<u>חברה א'</u>	
<u>ש"ח</u>		<u>ש"ח</u>	
2,600	מזומן	1,400	מזומן
(600)	הלוואה לז"א	800	מכונה
		1,200	השקעה בחברה ב'
	הון עצמי:		הון עצמי:
(500)	הון מניות	(100)	הון מניות
(1,500)	עודפים	(3,300)	עודפים
<u>0</u>		<u>0</u>	

להלן המאזן המאוחד של חברה א' ליום 30.12.07:

<u>ש"ח</u>	
4,000	מזומן
800	מכונה
(600)	הלוואה לז"א
(800)	זכויות המיעוט
	הון עצמי:
(100)	הון מניות
(3,300)	עודפים
<u>0</u>	

המאזנים של חברה א' וחברה ב' ליום 31.12.07 (לאחר מכירת המכונה) יוצגו בהתאם לתקן זה, כלהלן:

	חברה ב'		חברה א'	
	ש"ח		ש"ח	
2,600-1,400=	1,200	מזומן	2,800	מזומן
	1,300	מכונה	-	מכונה
	(600)	הלוואה לז"א	1,140	השקעה בחברה ב'
			(500)	רווח שטרם מומש
		הון עצמי:		הון עצמי:
	(500)	הון מניות	(100)	הון מניות
1,500-100=	(1,400)	עודפים	(3,340)	עודפים
	<u>0</u>		<u>0</u>	

הרכב חשבון ההשקעה בחברה ב'

	ש"ח	
(500+1,400)*60%=	1,140	חלק בהון עצמי
	<u>1,140</u>	

המאזן המאוחד של חברה א' ליום 31.12.07 (לאחר מכירת המכונה) יוצג בהתאם לתקן זה, כלהלן:

	ש"ח	
	4,000	מזומן
	800	מכונה
	(600)	הלוואה לז"א
	(760)	זכויות המיעוט
		הון עצמי:
	(100)	הון מניות
בעל השליטה הכיר ברווח של 40 ש"ח, אשר נזקף לחובת זכויות המיעוט בגין חלק המיעוט בזקיפה לעודפים בסך 100 ש"ח בחברה ב'.	(3,340)	עודפים
	<u>0</u>	

הרכב זכויות המיעוט

	ש"ח	
(500+1,400)*40%=	<u>760</u>	חלק בהון עצמי

דוגמה 3 - נטילת התחייבות, שיפוי וויתור

מטעמי נוחות לא נלקחה בחשבון השפעת המס.

ביום 31 בדצמבר, 2007 ביצע בעל השליטה את הפעולות הבאות עם הישות שבשליטתו:

1. בעל השליטה נטל על עצמו הלוואה שהישות קיבלה מבנק, שסכומה במאזן הישות באותו יום הוא 200,000 ש"ח. השווי ההוגן של ההתחייבות, כשהוא מחושב לפי שיעור הריבית של הישות באותו מועד, הוא 250,000 ש"ח.

2. בעל השליטה נשא בהוצאה של הישות בסך 60,000 ש"ח.

3. בעל השליטה ויתר לישות שבשליטתו על הלוואה שסכומה במאזן הישות באותו יום הוא 10,000,000 ש"ח. השווי ההוגן של הלוואה, כשהוא מחושב לפי שיעור הריבית של הישות באותו מועד, הוא 9,000,000 ש"ח.

הטיפול החשבונאי בהתאם לתקן בדוחות הכספיים של הישות ליום 31 בדצמבר, 2007

נטילת התחייבות

בהתאם לתקן, בעת נטילת התחייבות של הישות כלפי צד ג', במלוואה או בחלקה, על ידי בעל השליטה (להלן - "סילוק ההתחייבות"), יש לגרוע את ההתחייבות מהדוחות הכספיים של הישות לפי שוויה ההוגן במועד הסילוק והפרש כלשהו יטופל כדלהלן:

(א) הפרש בין הערך בספרים של ההתחייבות לבין שוויה ההוגן במועד הסילוק ייזקף כרווח או כהפסד.

(ב) הפרש בין השווי ההוגן של ההתחייבות לבין סכום התמורה שנקבע ייזקף להון העצמי.

לפיכך, הטיפול החשבונאי יהיה כדלקמן:

	50,000	ח' הפסד מפרעון מוקדם
50,000		ז' הלוואה
	250,000	ח' הלוואה
250,000		ז' קרן הון

שיפוי

בהתאם לתקן, שיפוי הישות על ידי בעל השליטה בה בגין הוצאה או חלק מהוצאה שהיא של הישות ולצרכיה ייזקף להון העצמי.

	60,000	ח' הוצאה
60,000		ז' קרן הון

ויתור

בהתאם לתקן, במקרים בהם ויתר בעל השליטה לישות על חוב שמגיע לו מהישות (להלן - "סילוק ההתחייבות"), במלואו או בחלקו, יש לגרוע את ההתחייבות מהדוחות הכספיים של הישות לפי שוויה ההוגן במועד הסילוק והפרש כלשהו יטופל כדלהלן:

(א) הפרש בין הערך בספרים של ההתחייבות שנמחלה לבין שוויה ההוגן במועד הסילוק ייזקף כרווח או כהפסד.

(ב) השווי ההוגן של ההתחייבות שנמחלה ייזקף להון העצמי.

	1,000,000	ח' הלוואה
1,000,000		ז' רווח מפרעון מוקדם
	9,000,000	ח' הלוואה
9,000,000		ז' קרן הון

דוגמה 4 - הלוואה, שנקבע לה מועד פירעון

מטעמי נוחות לא נלקחה בחשבון השפעת המס.

ביום 31 בדצמבר, 2007 העניק בעל השליטה לישות שבשליטתו הלוואה בסך 1,000,000 ש"ח שמועד פירעונה הוא 31 בדצמבר, 2012. ההלוואה נושאת ריבית בשיעור שנתי של 5%. שיעור הריבית של הישות הוא 10% לשנה.

הטיפול החשבונאי בהתאם לתקן בדוחות הכספיים של הישות ליום 31 בדצמבר, 2007
השווי ההוגן של ההלוואה ביום 31 בדצמבר, 2007 הוא הערך הנוכחי של תזרימי המזומנים של ההלוואה, המחושב בהתאם לשיעור הריבית של הישות.

$1,000,000 / 1.1^5 =$	620,920	ערך נוכחי קרן
מקדם ערך נוכחי של סדרה		
$50,000 * (i = 10, n = 5) =$	<u>189,540</u>	ערך נוכחי תשלומי ריבית
	<u>810,460</u>	סה"כ ערך נוכחי

לפיכך, פקודת היומן תהיה כדלקמן:

	1,000,000	ח' מזומן
810,460		ז' הלוואה
189,540		ז' קרן הון

הטיפול החשבונאי בהתאם לתקן בדוחות הכספיים של הישות ליום 31 בדצמבר, 2008

פקודת היומן תהיה:

	81,046	ח' הוצאות מימון
31,046		ז' הלוואה
50,000		ז' מזומן

דוגמה 5 - הלוואה, שלא נקבע לה מועד פירעון

מטעמי נוחות לא נלקחה בחשבון השפעת המס.

ביום 31 בדצמבר, 2007 העניק בעל השליטה לישות שבשליטתו הלוואה בסך 1,000,000 ש"ח. להלוואה לא נקבע מועד פירעון. ההלוואה נושאת ריבית בשיעור שנתי של 5%. שיעור הריבית של הישות הוא 10% לשנה ביום 31 בדצמבר, 2007 ו- 11% לשנה ביום 31 בדצמבר, 2008.

הטיפול החשבונאי בהתאם לתקן בדוחות הכספיים של הישות ליום 31 בדצמבר, 2007

בהתאם לתקן, יראו את ההלוואה כאילו ניתנה או התקבלה לתקופה של שנה אחת והיא מתחדשת בתום כל תקופה לתקופה נוספת של שנה כל עוד לא נפרעה. המשמעות היא שיש לחשב את השווי ההוגן של ההלוואה אחת לשנה. השווי ההוגן של ההלוואה ביום 31 בדצמבר, 2007 הוא הערך הנוכחי של תזרימי המזומנים של ההלוואה, המחושב בהתאם לשיעור הריבית של הישות.

$1,000,000 / 1.1 =$	909,091	ערך נוכחי קרן
$50,000 / 1.1 =$	<u>45,455</u>	ערך נוכחי תשלומי ריבית
	954,546	סה"כ ערך נוכחי
	<u>1,000,000</u>	תמורה שהתקבלה
	<u>45,454</u>	הפרש

לפיכך, פקודת היומן תהיה כדלקמן:

	1,000,000	ח' מזומן
954,546		ז' הלוואה
45,454		ז' קרן הון

הטיפול החשבונאי בהתאם לתקן בדוחות הכספיים של הישות ליום 31 בדצמבר, 2008

במועד זה, הישות מכירה בהוצאות ריבית בהתאם לשיטת הריבית האפקטיבית. לאחר מכן, על הישות לקבוע את השווי ההוגן של ההלוואה ליום 31 בדצמבר 2008 וההפרש בין הערך בספרים של ההלוואה לבין השווי ההוגן ייזקף להון העצמי.

	95,454	ח' הוצאות מימון
50,000		ז' מזומן
45,454		ז' הלוואה

חישוב השווי ההוגן של ההלוואה ביום 31 בדצמבר, 2008

1,000,000 / 1.11=	900,901	ערך נוכחי קרן
	<u>45,045</u>	ערך נוכחי תשלומי ריבית
	945,946	סה"כ ערך נוכחי
	<u>1,000,000</u>	ערך בספרים
	<u>54,054</u>	הפרש
		פקודת היומן :
	54,054	ח' הלוואה
54,054		ז' קרן הון

דוגמה 6 - הלוואה, שלא נקבע לה מועד פירעון ואין בכוונת נותן הלוואה לדרוש את פרעונה - יישום הוראות המעבר

מטעמי נוחות לא נלקחה בחשבון השפעת המס.

ביום 31 בדצמבר, 2005 העניק בעל השליטה לישות שבשליטתו הלוואה בסך 1,000,000 ש"ח. להלוואה לא נקבע מועד פירעון. ההלוואה נושאת ריבית בשיעור שנתי של 5%. שיעור הריבית של הישות הוא 10% לשנה ביום 31 בדצמבר, 2007. תקן זה חל על עסקאות שבוצעו החל מיום 1 בינואר, 2007.

הטיפול החשבונאי בהתאם לתקן בדוחות הכספיים של הישות ליום 31 בדצמבר, 2006
בהתאם לתקנות ניירות ערך (הצגת פעולות בין תאגיד לבין בעל שליטה בו בדוחות הכספיים), התשנ"ו - 1996, אם בעל השליטה העניק לישות שבשליטתו הלוואה שלא נקבע לה מועד פירעון ושאינו בכוונת נותן הלוואה לדרוש את פרעונה וכן אין בכוונת הלווה לפרוע את ההלוואה, נזקף לקרן הון ההפרש בין הוצאות המימון על ההלוואה המחושבות לפי שיעור עליית מדד התיאום בתקופת הדיווח לבין הוצאות אלה כשהן מחושבות לפי שיעור הריבית על פי תנאי ההלוואה.

בדוחות הכספיים של הישות ליום 31 בדצמבר, 2006:

- א. תוצג ההלוואה מבעל השליטה בסך 1,000,000 ש"ח,
- ב. יוכרו הוצאות מימון ששולמו במזומן בסך 50,000 ש"ח,
- ג. יוכרו הכנסות מימון כנגד קרן הון בסך 50,000 ש"ח.

התוצאה היא שאין זקיפה לדוח רווח והפסד בגין ההלוואה שהתקבלה מבעל השליטה.

הטיפול החשבונאי בהתאם לתקן בדוחות הכספיים של הישות ליום 1 בינואר, 2007
בהתאם להוראות התחילה של תקן זה, יש להחיל את התקן על הלוואה זו החל מיום 1 בינואר 2007. לפיכך, יש להתייחס להלוואה כהלוואה שהתקבלה ביום 1 בינואר, 2007 ולא נקבע לה מועד פירעון.

<u>חישוב ערך נוכחי ביום 1 בינואר, 2007</u>	
$1,000,000 / 1.1 =$	909,091
$50,000 / 1.1 =$	<u>45,455</u>
	954,546
	<u>1,000,000</u>
	<u>45,454</u>
	ח' הלוואה
	45,454
45,454	ז' קרן הון

דוגמה 7 - הטיפול החשבונאי בהשפעות מסים על ההכנסה

חברה א' מחזיקה 60% מהון המניות של חברה ב'. ביום 31.12.07 מכרה חברה ב' לחברה א' מכונה, ששוויה ההוגן 1,300 ש"ח, תמורת 1,400 ש"ח. עלותה המופחתת של המכונה בספרי חברה ב' (לאותו מועד) היא 800 ש"ח. שיעור המס הוא 25%.

להלן המאזנים של חברה א' וחברה ב' ליום 30.12.07 (לפני ביצוע המכירה):

<u>חברה ב'</u>		<u>חברה א'</u>	
ש"ח		ש"ח	
1,800	מזומן	1,400	מזומן
800	מכונה	1,200	השקעה בחברה ב'
(600)	הלוואה לז"א		
	הון עצמי:		הון עצמי:
(500)	הון מניות	(100)	הון מניות
(1,500)	עודפים	(2,500)	עודפים
<u>0</u>		<u>0</u>	

להלן המאזן המאוחד של חברה א' ליום 30.12.07:

ש"ח	
3,200	מזומן
800	מכונה
(600)	הלוואה לז"א
(800)	זכויות המיעוט
	הון עצמי:
(100)	הון מניות
(2,500)	עודפים
<u>0</u>	

המאזנים של חברה א' וחברה ב' ליום 31.12.07 (לאחר מכירת המכונה) יוצגו כלהלן בהתאם לתקן זה:

	חברה ב'		חברה א'	
	ש"ח		ש"ח	
$1,800+1,400=$	3,200	מזומן	-	מזומן
$(1,400-800)*25%=$	(150)	מסים לשלם	1,300	מכונה
	(600)	הלוואה לז"א	$(1,400-1,300)*25%=$ 25	מסים נדחים
		הון עצמי:	1,245	השקעה בחברה ב'
	(500)	הון מניות		הון עצמי:
$1,500+500-125=$	(1,875)	עודפים	(100)	הון מניות
$100-25=$	(75)	קרן הון	(2,470)	עודפים
	<u>0</u>		<u>0</u>	

הרכב חשבון ההשקעה בחברה ב'

	ש"ח	
$(500+1,875+75)*60%=$	1,470	חלק בהון עצמי
$(500-125)*60%=$	(225)	רווח שטרם מומש(*)
	<u>1,245</u>	

(*) בהתאם לג"ד 68, ניתן לקזז את הרווח שטרם מומש מהמכונה ולאו דווקא מההשקעה.

המאזן המאוחד של חברה א' ליום 31.12.07 (לאחר מכירת המכונה) יוצגו כלהלן בהתאם לתקן זה:

ביאור

	ש"ח	
	3,200	מזומן
	800	מכונה
(1)	150	מסים נדחים
	(150)	מסים לשלם
	(600)	הלוואה לז"א
(2)	(830)	זכויות המיעוט
		הון עצמי:
	(100)	הון מניות
(3)	(2,470)	עודפים
	<u>0</u>	

(1) הרכב מסים נדחים

	<u>ש"ח</u>
$(1,400-800)*25\%=$	<u>150</u> מסים נדחים בגין מכונה

(2) הרכב זכויות המיעוט

	<u>ש"ח</u>	
$(500+1,875+75)*40\%=$	980	חלק בהון עצמי
$(500-125)*40\%=$	(150)	רווח שטרם מומש
	<hr/>	
	<u>830</u>	

(3) הרכב עודפים

	<u>ש"ח</u>	
	2,500	יתרה ליום 30 בדצמבר 2007
$(100-25)*40\%=$	(30)	חלק המיעוט בקרן הון נטו
	<hr/>	
	<u>2,470</u>	יתרה ליום 31 בדצמבר 2007

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

חברי הוועדה

רו"ח דב ספיר - יו"ר הוועדה

רו"ח חיים אסיאג
מר אלי אשרף
רו"ח יגאל גוזמן
פרופסור אריה גנס, רו"ח
רו"ח אבי זיגלמן
פרופסור אפרים צדקה

צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון צדיק
רו"ח תמר אורן רוזנברג
מר שחף קורדובר

יועץ מקצועי לוועדה

רו"ח רונן מנשס

משתתפים קבועים

רו"ח יהודה אלגריסי
רו"ח דוד גולדברג
רו"ח דורון דבי
רו"ח צחי חבושה
רו"ח אדיר ענבר
רו"ח מוטי פרידמן
רו"ח משה פרץ
רו"ח יזהר קנה

צוות מקצועי אד-הוק

פרופסור אריה גנס, רו"ח - יו"ר
רו"ח רגינה אונגר
רו"ח חיים אסיאג
רו"ח דני ויטאן
רו"ח אבי זיגלמן
ד"ר זהבית (יוסף) כהן
רו"ח גלית ניב
רו"ח גל עמית
רו"ח אריאל שטרית

המועצה של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

מר משה טרי, יו"ר רשות ני"ע - סגן יו"ר המועצה
רו"ח ראובן שיף, נשיא לשכת רו"ח - סגן יו"ר המועצה
מר אייל בן שלוש
מר שאול ברונפלד, יו"ר דירקטוריון הבורסה לניירות ערך
ד"ר משה ברקת, רו"ח - מנהל מחלקת תאגידיים - רשות ניירות ערך
רו"ח אלכס הילמן, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
פרופסור צבי טלמון (רו"ח), נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
מר רון לובש
רו"ח עופר מנירב, נשיא שקדם של לשכת רואי חשבון
מר עמוס מר חיים, נציג איגוד החברות הציבוריות הרשומות בבורסה
עו"ד (רו"ח) מיכל עבאדי-בויאנג'ו
רו"ח פנחס קימלמן, לשכת התיאום של הארגונים הכלכליים
מר איתן רוב
רו"ח יוסי שחק, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
רו"ח ישראל שטראוס, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
מר מוטי שפיגל, סגן המפקח על הבנקים