



פרוטוקול ישיבת הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

שהתקיימה ביום שלישי ה-28 בינואר, 2020, בשעה 8:15

במשרדי לשכת רואי חשבון בת"א.

סופי

עדכונים שוטפים

1. היו"ר מציין כי פורסמו לציבור הצעה לתקן חשבונאות מספר 40, כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים והצעה לתקן חשבונאות מספר 41, גילויים בהקשר לצד קשור. מוסיף כי שימוע ציבורי להצעות לתקנים אלה ייערך ב-31 במרס 2020.

פנייה של ה-IFRIC בנוגע למסים נדחים בגין רווחים בלתי מחולקים של חברה בת (צורפה

לתיק הישיבה)

2. היו"ר מציין כי בוצעה פנייה של ה-IFRIC לגבי יישום של IAS 12 לגבי התחייבות מסים נדחים בגין רווחים בלתי מחולקים של חברה בת בדוחות הכספיים המאוחדים. היו"ר מוסיף כי המקרה המתואר בפנייה דומה להשקעה בחברה בת שהיא מפעל מאושר במסלול פטור ממס. מציין כי למיטב ידיעתו החברה הבת אינה מכירה בהתחייבות למסים שוטפים בדוחותיה הכספיים כל עוד לא הוכרז דיבידנד (החבות במס קמה רק אם הרווח מחולק). מוסיף כי בחברה האם מאחר שהחברה האם שולטת על היפוך ההפרש הזמני, אם אין צפי לחלוקת הרווחים כדיבידנד (וגם אין כוונה למכור את ההשקעה), החברה האם אינה מכירה במסים נדחים.

3. חבר ועדה¹ מציין כי נושא זה נדון בעת אימוץ IAS 12 בתקינה הישראלית (תקן חשבונאות מספר 19) והפרשנות של הוועדה המקצועית לעניין זה נקבעה בסעיף 42 לתקן חשבונאות מספר 19 (להלן – תקן 19). מסכים עם היו"ר לגבי התוצאה במקרים שבהם החברה האם שולטת על היפוך ההפרש הזמני ואין צפי להיפוך של ההפרש הזמני. מציין כי סעיף 52 א ל-12 IAS מתייחס לדוחות הכספיים של החברה הבת וקובע את שיעור המס לפיו יש להפריש למסים שוטפים ואילו סעיף 39 ל-12 IAS מעניק פטור מיצירת מסים נדחים בגין הפרשים זמניים הנובעים מהשקעות בחברות בנות וכלולות בתנאים מסוימים. בדעה כי קיים בלבול בניתוח שבוצע בפנייה. מוסיף כי השאלה שעשויה לחדד את הטיפול הנדרש בכל המקרים היא מה ההגדרה של "undistributed profits" בדוחות הכספיים המאוחדים.

4. חבר ועדה אחר מציין כי אם קיים צפי לחלוקת דיבידנד, הפטור בסעיף 39 ל-12 IAS לא חל והחברה האם נדרשת להכיר בהתחייבות מסים נדחים בגין ההפרש הזמני.

¹ ההתייחסות היא לחבר ועדה או לחברת ועדה

5. חבר ועדה נוסף מציין כי קיימת התנגשות בין הוראות IAS 12 לעניין עיתוי ההכרה בהתחייבות מסים. מציין כי כאשר קיים צפי לחלוקת דיבידנד, החברה הבת אינה מכירה בדיבידנד עד הכרזתו ולפיכך ההפרשה למסים שוטפים שלה מבוססת על שיעור המס של רווחים לא מחולקים. מוסיף כי לכאורה החברה האם נדרשת להכיר במסים נדחים בגין אותם רווחים לא מחולקים. בדעה כי מדובר בתנועה הונית הן בחברה הבת והן בדוחות הכספיים המאוחדים ולכן אין הגיון שבדוח סולו של החברה הבת לא תהיה הכרה בהתחייבות המסים ואילו בדוח המאוחד התחייבות המסים תוכר.
6. חבר ועדה רביעי בדעה כי בחברה הבת מדובר בשאלה של שיעור המס שחל ובהכרה בהתחייבות מסים שוטפים וסעיף 52ב קובע זאת באופן מפורש. מוסיף כי בחברה האם מדובר במסים נדחים בגין הפרש זמני. מציין כי אם קיים צפי לחלוקת דיבידנד הפטור בסעיף 39 לא חל עוד ולפיכך יש להכיר בהתחייבות מסים נדחים. בדעה כי אין סתירה.
7. חבר הוועדה הנוסף מציין כי הבעייתיות היא אי ההקבלה בעיתוי ההכרה בהתחייבויות בגין מסים.
8. חבר הוועדה מציין כי עולה השאלה על מי חל תשלום המס – על החברה המחלקת את הדיבידנד או על החברה המקבלת את הדיבידנד. חבר הוועדה הרביעי משיב כי בעבר חברה בת שהיא מפעל מאושר במסלול הטבות חלופי שילמה 15% מס והחברה האם נדרשה לשלם את ההשלמה של שיעור המס לשיעור מס חברות.
9. חבר הוועדה מציין כי מטרת סעיף 42א לתקן 19 היתה להתייחס להשלמת המס שנדרשת החברה האם לשלם בעת חלוקת דיבידנד על ידי החברה הבת. מוסיף כי הסעיף קובע שלמרות שסעיף 52א גורם לכך שהמסים הנדחים יוכרו רק בגין המסים שיחולו על החברה האם, יש להכיר במסים נדחים גם בגין המסים שיחולו על החברה הבת. חבר הוועדה הנוסף מציין כי הסעיף חל רק במקרים שבהם החברה האם צופה שהחברה הבת תחלק דיבידנד (כלומר צפוי היפוך של ההפרש הזמני). חבר הוועדה מציין כי סעיפים 52א-ב דנים במדידה של התחייבות מסים ושיעור המס הרלוונטי למדידה ואילו סעיפים 39-40 דנים בהפרשים זמניים בגין השקעות בחברות כלולות ובנות ומתייחסים למעשה רק להפרשים זמניים חיצוניים (outside temporary differences). מוסיף כי סעיפים 39-40 לא אמורים לחול על המסים המוטלים על החברה הבת.
10. חבר הוועדה הרביעי מציין כי קיים הפרש זמני שבעת היפוכו יחולו עליו מסים בשתי רמות ולפיכך יש להפריש בגין שתי רמות אלה – הן המס של החברה הבת והן המס של החברה האם.

11. משתתף² מציין כי גם כיום על חלוקת דיבידנד של רווחי מפעל מאושר חל מס בשיעור של 15%. חבר הוועדה הרביעי מציין כי המס חל רק אם הדיבידנד המתקבל מרווחי המפעל המאושר אינו מחולק הלאה לבעלי המניות. חבר הוועדה מציין כי במרבית המקרים בפרקטיקה הסוגיה לא קיימת שכן אין מדיניות לחלוקת דיבידנד או כוונה לחלוקת דיבידנד ואם קיימת מדיניות או כוונה כזו, הדיבידנד מחולק הלאה ואין חבות במס.
12. היו"ר שואל מה הדין לגבי קרנות RIT שבהן קיימת מחויבות לחלק דיבידנדים. חבר הוועדה הרביעי מציין כי בניגוד למפעלים מאושרים, שבהם המטרה היא שהמזומנים יישארו במפעלים המאושרים להשקעה נוספת, בקרנות RIT המטרה היא שהמזומנים לא יישארו בקרנות.
13. היו"ר מציע לכתוב במכתב התגובה שבפרקטיקה בישראל במרבית המקרים החברה האם אינה מכירה בהתחייבות מסים נדחים שכן הפטור בסעיף 39 חל (החברה האם יכולה לשלם בהיפוך ההפרש הזמני וההפרש הזמני לא צפוי להתהפך בעתיד הנראה לעין) או שהדיבידנד יהיה פטור ממס (מאחר שהחברה האם מתכוונת לחלק את הדיבידנד לבעלי מניותיה) והחברה הבת מכירה בהתחייבות מסים שוטפים רק בעת הכרזת הדיבידנד.
14. חבר ועדה מציין כי השאלה היא מה הטיפול במקרים שבהם הפטור בסעיף 39 אינו חל (מאחר שקיים צפי לחלוקת דיבידנד ואין כוונה להעביר את הדיבידנד לבעלי המניות). בדעה כי קיים הפרש זמני שבגיננו יש להכיר במסים נדחים והשאלה לפי איזה שיעור מס. חבר ועדה אחר בדעה כי הסעיף חל רק על הפרשים זמניים חיצוניים ואין להפריש בגין המס שיחול על החברה הבת. משתתף מציין כי זו הסוגיה.
15. משתתף אחר שואל אם בפנייה חל מס הן על החברה המחלקת את הדיבידנד והן על החברה המקבלת את הדיבידנד. חבר הוועדה האחר מציין כי המס חל רק על החברה המחלקת דיבידנד. המשתתף האחר שואל אם בפנייה חל פטור ממס אם החברה המקבלת מחלקת את הדיבידנד לבעלי מניותיה. חבר הוועדה האחר משיב בשלילה.
16. חבר ועדה נוסף מציין כי נוצר אבסורד שכן בהתאם לסעיף 52א החברה הבת אינה מכירה בהתחייבות מסים שוטפים מאחר שאין לה מחויבות משפטית. שואל אם ברמת הדוחות הכספיים המאוחדים קיימת התחייבות משפטית לתשלום מסים שוטפים אלה. חבר ועדה רביעי משיב בחיוב ומציין כי נוצר הפרש זמני בגין הרווחים הבלתי מחולקים בדוחות הכספיים המאוחדים.
17. חבר הוועדה הנוסף מציין כי נוצרת סתירה פנימית בין הדוחות הכספיים של החברה הבת לבין הדוחות הכספיים המאוחדים כאשר מדובר בהחלטה אחת שהיא במישור ההוני. מוסיף

² ההתייחסות היא למשתתף או למשתתפת

כי בדוחות הכספיים של החברה הבת לא מוכרת התחייבות מסים שוטפים שכן טרם הוכרז דיבידנד. מציין כי לא ייתכן שבדוחות הכספיים המאוחדים תוכר התחייבות מסים שוטפים זו על סמך צפי לחלוקת הרווחים.

18. חבר הוועדה האחר מציין כי השאלה בפנייה היתה צריכה להיות מהי חלוקה (distribution) או רווחים בלתי מחולקים (undistributed profits) בדוחות הכספיים המאוחדים – האם חלוקה היא רק חלוקה של רווחי הקבוצה לבעלי מניותיה או שחלוקה היא מונח משפטי ולכן גם חלוקה של החברה הבת נחשבת חלוקה בדוחות הכספיים המאוחדים. בדעה כי קיימת חשיבות לסוגיה מאחר שהיא רלוונטית בישראל.

19. המשתתף מסכים ומציין כי הסוגיה היא אם החברה האם אכן נדרשת להכיר במסים שישולמו על ידי החברה הבת לפי צפי לחלוקה בניגוד לחברה הבת, אשר תכיר בהתחייבות רק בעת הכרזה על הדיבידנד.

20. חבר הוועדה הרביעי שואל אם יש היגיון בדוחות כספיים מאוחדים שבהם החברה הבת לא הכירה בהתחייבות מסים שוטפים בהתאם לסעיף 52א והחברה האם תכיר בהתחייבות מסים נדחים רק בגין המס שישולם על ידה (ולא בגין המס שישולם על ידי החברה הבת). מוסיף כי טיפול כזה אינו משקף את חבות המס שתחול בעת חלוקת הדיבידנד, אלא רק את חלק מחבות המס. חבר הוועדה הנוסף בדעה כי יש להכיר בהתחייבות בגין המס שישולם על ידי החברה הבת אך לא מכוח הוראות IAS 12, אחרת נוצרת סתירה בין הדוחות הכספיים של החברה הבת (שבהם אין התחייבות משפטית לתשלום המס) לבין הדוחות הכספיים המאוחדים (שגם בהם אין התחייבות משפטית לתשלום המס אך ההתחייבות מוכרת). מסכים שנוצר עיוות אבל בדעה שהפתרון הוא הפרשה אך לא מכוח IAS 12.

21. חבר הוועדה והמשתתף האחר מסכימים עם חבר הוועדה הרביעי שהחברה האם צריכה להכיר בהתחייבות הן על המס שישולם על ידה בעת חלוקת הדיבידנד והן על המס שישולם על ידי החברה הבת. היו"ר מציין כי אמירה כזו אינה מופיעה ב-IAS 12. חבר הוועדה משיב כי בעת אימוץ IAS 12 בתקינה הישראלית, זו היתה הפרשנות ולכן נכללה סעיף 42א.

22. משתתף נוסף בדעה כי ברגע שבעל השליטה החליט שתהיה חלוקה, החברה הבת אינה נמצאת במצב של שיעור מס אפס. היו"ר מציין כי כל עוד אין הכרזה על דיבידנד סעיף 52א קובע מפורשות שיש להשתמש בשיעור מס אפס.

23. המשתתף האחר מסכים עם המשתתף הנוסף ומציין כי סעיף 52א הוא הסעיף הבעייתי. בדעה כי בדוחות הכספיים של החברה הבת היה צריך ליצור התחייבות מס בגין הרווחים גם אם לא הוכרז דיבידנד. חבר הוועדה הנוסף מציין כי מדובר על מצב שבו ניתן עדיפות לכלל ההקבלה על פני ההגדרה של התחייבות, שכן התחייבות מס זו אינה מקיימת את ההגדרה של התחייבות. מוסיף כי המשמעות היא שיש להכיר בדיבידנד על סמך מדיניות חלוקת

דיבידנד ואין בכך הגיון. משתתף רביעי בדעה כי יש להכיר רק בהתחייבות מס מבלי להכיר בדיבידנד, מאחר שהדיבידנד הוא פעולה הונית ואילו הוצאות המס בגינו הן תוצאתיות. חבר הוועדה הנוסף מציין כי הוצאות המס נובעות מהפעולה ההונית.

24. המשתתף האחר בדעה כי במכתב התגובה יש לציין כי הסוגיה נפוצה בישראל, אך במרבית המקרים הפטור בסעיף 39 חל מאחר שקיימת שליטה על היפוך הפרש הזמני ואין צפי להיפוכו או שהדיבידנד יחולק הלאה לבעלי המניות ולכן לא תהיה חבות במס. מוסיף כי בדעה שאין הבדל במהות בין ניכוי המס במקור מהדיבידנד לבין מס החברות. מציין כי למיטב הבנתו, הפרשנות של IAS 12 היא שבמישור החברה הבת יש להכיר בהתחייבות מסים לפי שיעור המס על רווחים לא מחולקים (קרי, אפס), אך במישור החברה האם אם לא חל הפטור בסעיף 39, יש להכיר בהתחייבות מסים נדחים הן בגין המס שיחול על החברה הבת והן בגין המס שיחול על החברה האם (כפי שנקבע בסעיף 42 לתקן 19).

25. משתתף חמישי מציין כי הסוגיה רלוונטית לא רק לעניין חוק עידוד השקעות הון, אלא גם להשקעה בחברות זרות וגם לעניין זיכוי עקיף. מציין כי בדוחות הכספיים מצוין מפורשות שלא מוכרת הפרשה מאחר שיש שליטה על היפוך הפרש הזמני ואין כוונה לחלק את הרווחים באופן שיגרום לחבות במס ובישיבות הדירקטוריון נושא זה נדון כולל התייחסות לכוונות לגבי הכספים שנצברו בחברות הבת והשימושים המיועדים שלהם. בדעה כי כאשר קיימות פרשנויות שונות יש לבחור בפרשנות הכלכלית יותר. בדעה כי אם ידוע שהחברה הבת תחלק דיבידנד ב- 15 בינואר 2020, אין הגיון להכיר בהוצאות המס בגין הרווחים שנצברו ב- 2019 בשנת 2020. מציין כי גם לעניין IFRIC 21 נבחרה על ידי המוסד לתקינה פרשנות שהיא כלכלית יותר.

26. חבר הוועדה הנוסף בדעה שתוצאה לפיה הדוחות הכספיים המאוחדים כוללים התחייבות שאינה מקיימת את הגדרת התחייבות לפי המסגרת המושגית היא בעייתית. מציין כי מוסכם על הנוכחים שבדוחות הכספיים של החברה הבת אין התחייבות. היו"ר מציין כי בדוחות הכספיים המאוחדים מדובר על הפרש זמני שבגינו מוכרת התחייבות מסים נדחים.

27. המשתתף האחר שואל אם התחייבות מסים נדחים מקיימת את הגדרת התחייבות. חבר הוועדה הנוסף משיב כי הגדרת התחייבות היא מחויבות לשלם לגורם חיצוני וצפויה יציאה של משאבים כלכליים ולכן התחייבות מסים נדחים מקיימת את הגדרת התחייבות. מדגיש כי במקרה של התחייבות מסים נדחים, המס יחול על החברה האם ולא על החברה הבת.

28. חבר הוועדה הרביעי מציין כי לגבי השקעה בחברה בת נוצר הפרש זמני בעת הכרה בחלק ברווחים, אשר עשוי להתממש על ידי חלוקת דיבידנד על ידי החברה הבת או על ידי מימוש המניות של החברה הבת. חבר הוועדה הנוסף מציין כי בעת מימוש המניות, בסיס המס של המניות נמוך יותר ולכן ישולם מס גבוה יותר מהמס המחושב על רווח ההון בספרים. מביא כדוגמה חברה המחזיקה 100% ממניות חברה אחרת שהרוויחה השנה 100. מציין כי קיימת

כוונה לחלוקת דיבידנד על ידי חברת הבת ומוסיף כי שיעור המס החל על חלוקת הדיבידנד הוא 25% שישולם על ידי החברה הבת ו-15% שישולם על ידי החברה האם. מציין כי בעת הכרה ברווחי אקוויטי בסך 100 נוצר הפרש זמני בסך 100. בדעה כי בדוחות הכספיים סולו יש להכיר בהתחייבות מסים נדחים בסך $11.25 = 15 * [100 * (1 - 25\%)]$, מאחר שזה המס שישולם על ידי החברה האם. מסכים שהתוצאה אינה טובה ולכן בדעה כי שיש להכיר בהתחייבות גם בגין חבות המס של החברה הבת בסך 25, אך בדעה כי מקור ההתחייבות אינו בהוראות IAS 12.

29. חבר הוועדה האחר מסכים עם חבר הוועדה הנוסף ומציין כי סעיף 39 קובע כי ישות תכיר בהתחייבות מסים נדחים בגין כל ההפרשים הזמניים החייבים במס המיוחדים להשקעות בחברות בנות ולכן סעיף זה מתייחס רק להפרשים זמניים חיצוניים. בדעה כי לא ניתן להסתמך על סעיף 39 לצורך הכרה בהתחייבות בסך 25 בדוגמה שבסעיף הקודם, אלא על סעיף 52 והמשמעות של undistributed profits בדוחות הכספיים המאוחדים.

30. חבר הוועדה הנוסף מציין כי אם בדוגמה לחברה האם אין חבות מס של 15% על הדיבידנד המחולק מהחברה הבת, לחברה האם אין התחייבות כלשהי לתשלום מס.

31. היו"ר מציע לכתוב במכתב התגובה שלפי הסעיפים 39 ו-52 ב-IAS 12:

(א) אם אין צפי שיחולק דיבידנד על ידי החברה הבת – הן החברה הבת והן החברה האם אינן מכירות בהתחייבות מסים שוטפים ובהתחייבות מסים נדחים, בהתאמה.

(ב) אם קיים צפי שיחולק דיבידנד על ידי החברה הבת – החברה הבת אינה מכירה בהתחייבות מסים שוטפים, אך החברה האם מכירה בהתחייבות מסים נדחים בגין המס שיחול עליה בלבד (ולא המס שיחול על החברה הבת). אולם, מאחר שתוצאה זו אינה הגיונית, שכן אם הדיבידנד יחולק ישולם מס הן על ידי החברה האם והן על ידי החברה הבת, נדרש תיקון של IAS 12.

32. חבר הוועדה הנוסף מציין כי ייתכן שהפתרון אינו תיקון IAS 12 אלא תקן אחר.

33. המשתתף האחר מציע לכתוב במכתב התגובה שהפרשנות שנכללה בסעיף 42 לתקן 19 היא הפרשנות המקובלת בישראל לתקינה הבינלאומית, כלומר שאין הבדל בין הניכוי במס מקור לבין המס שישולם על ידי החברה הבת ויש להכיר בהתחייבות בגין כל המסים בדוחות הכספיים המאוחדים. היו"ר מציין על סמך איזה סעיף ב-IAS 12. המשתתף האחר משיב כי סעיף 52 חל על החברה המחלקת, כלומר בדוחות הכספיים המאוחדים הסעיף חל על חלוקה של הקבוצה. מוסיף כי סעיף 39 חל על השלכות המס שחלות בדוחות הכספיים המאוחדים לגבי חלוקת דיבידנד. בדעה כי זו הסיבה שיש דרישת גילוי לסכומים שבגינם לא נוצרו מסים נדחים. חבר הוועדה הנוסף בדעה כי סעיף 39 חל רק על הפרשים זמניים בדוחות הכספיים סולו של החברה האם בגין ההשקעות (הפרשים זמניים חיצוניים) ולא ייתכן שתוכר התחייבות בדוחות המאוחדים שלא הוכרה בדוחות הכספיים סולו.

34. היו"ר משיב כי המשמעות היא שיש שתי פרשנויות להוראות IAS 12 ולכן ראוי שה-IASB יבהיר את כוונתו.
35. חבר הוועדה הרביעי בדעה כי בפרקטיקה במקרים שבהם הפטור בסעיף 39 לא חל, הוכרה התחייבות בגין כל השלכות המס. חבר הוועדה האחר וחבר הוועדה הנוסף מסכימים.
36. המשתתף הנוסף מציין כי חלוקת הדיבידנד תביא לשתי השלכות מס ושתייהן צריכות לקבל ביטוי בדוחות הכספיים המאוחדים. היו"ר משיב כי התקינה הבינלאומית ניתנת לפרשנות ולכן קיימת חשיבות לתיקון והבהרה.
37. המשתתף האחר מבקש מהיו"ר לחזור על הצעתו למכתב התגובה.
38. היו"ר מציע לכתוב במכתב התגובה שלפי הסעיפים 39 ו-52א ב-IAS 12:
- (א) אם אין צפי שיחולק דיבידנד על ידי החברה הבת – הן החברה הבת והן החברה האם אינן מכירות בהתחייבות מסים שוטפים ובהתחייבות מסים נדחים, בהתאמה.
- (ב) אם קיים צפי שיחולק דיבידנד על ידי החברה הבת – התוצאה המתקבלת מקריאה דווקנית של התקן אינה תוצאה כלכלית שכן נדרשת הכרה בהתחייבות רק בגין המס שישולם על ידי החברה האם. ראוי היה שבדוחות הכספיים המאוחדים תוכר התחייבות הן בגין המס שישולם על ידי החברה האם והן בגין המס שישולם על ידי החברה הבת וזאת למרות שבהתאם לסעיף 52א החברה הבת אינה נדרשת להכיר בהתחייבות מסים שוטפים. מוצע שיבוצע תיקון לתקינה הבינלאומית או שתינתן הבהרה.
39. מוזמן³ שואל אם אין לציין מהי הפרקטיקה הנהוגה בישראל. היו"ר משיב שמאחר שבמרבית המקרים אין צפי לחלוקה או שיש צפי לחלוקה אך לא תהיה חבות במס (הדיבידנד שיתקבל מהחברה הבת יחולק לבעלי המניות), אין טעם להתייחס לפרקטיקה. מוסיף כי במקרים שבהם היה צפי לחלוקה, הפרקטיקה סטתה מהוראות IAS 12 כדי לקבל תוצאה שתשקף את תוצאות הפעולות של הישות.
40. חבר הוועדה הנוסף בדעה כי לא ניתן לתקן את IAS 12, אלא יש לקבוע הוראה בתקן בינלאומי אחר. חבר הוועדה האחר משיב כי ניתן להבהיר את יישום סעיף 52א בדוחות הכספיים המאוחדים (מהם undistributed profits בדוחות הכספיים המאוחדים). בדעה כי במכתב התגובה יש להתייחס לבעיה הקונספטואלית בין הכרה בהתחייבות בדוחות הכספיים של החברה הבת לבין הכרה בהתחייבות בדוחות הכספיים המאוחדים וכי מבחינה כלכלית יש לדרוש הכרה בהתחייבות בגין המס שישולם על ידי החברה האם בדוחות הכספיים המאוחדים.

³ ההתייחסות היא למוזמן או מוזמנת

41. חבר ועדה חמישי בדעה כי יש לציין במכתב התגובה פתרון מוצע. היו"ר בדעה כי אין צורך להתייחס לכך במכתב התגובה.
42. חבר הוועדה הנוסף בדעה כי הפתרון צריך להתייחס לכל סוג של הכנסה או הוצאה שנובע מהחלטה הונית של החברה הבת.
43. היו"ר שואל אם הנוכחים מסכימים להצעתו לגבי מכתב התגובה. **הנוכחים מסכימים.**

תיקון ל-1 IAS

44. משתתף מבקש לעדכן כי פורסם תיקון ל-1 IAS לגבי סיווג התחייבויות כשוטפות או כלא שוטפות. מציין כי התיקון קובע שיכולת המרה אינה משפיעה על סיווג התחייבות הניתנת להמרה (על ידי הצד שכנגד) כשוטפת או כלא שוטפת רק אם ההמרה היא למכשיר הוני (כלומר, יכולת ההמרה משפיעה על הסיווג אם ההמרה היא למספר משתנה של מניות) וזאת בניגוד ל-1 IAS לפני תיקונו לפיו כל המרה אינה משפיעה על הסיווג של ההתחייבות הניתנת להמרה. בדעה כי לתיקון זה אין השפעה רבה שכן בחברות הציבוריות מרבית ההתחייבויות הניתנות להמרה הן למספר קבוע של מניות. מוסיף כי התיקון גם קובע שאם לישות יש אמת מידה פיננסית שנבחנת על ידי נותן האשראי לפי הדוחות הכספיים ליום 31.12, בדוחות הכספיים ליום 30.9 יש לבחון את אמת המידה הפיננסית לפי נתוני 30.9 בהתאם לגישה הנהוגה לגבי רווח למניה (כלומר, what if). מציין כי כיום בדוחות הכספיים ליום 30.9 לא מבוצעת בדיקה של אמת המידה הפיננסית. מוסיף כי קיימת עמדה של רשות ניירות ערך שאם הישות לא עמדה באמת המידה הפיננסית ב-31.12 של השנה הקודמת, יש לבצע את הבדיקה גם בדוחות הכספיים הרבעוניים. בדעה כי דרישה להביא לידי ביטוי את תוצאת בדיקת אמת המידה הפיננסית בדוחות הכספיים הרבעוניים יוצרת בעייתיות ונוגדת את ההתנהלות העסקית.
45. היו"ר שואל אם מדובר בהצעה לתיקון 1 IAS. המשתתף משיב כי מדובר בתיקון סופי שנדון בשנים 2015-2016 ובוצעו שינויי נוסח שעשויים להביא לפרשנות שגויה.
46. משתתף אחר בדעה כי קיימת חשיבות למשקיעים עד כמה הישות רחוקה או קרובה לעמידה באמות המידה הפיננסיות.
47. חבר ועדה שואל אם ישות צופה שלא תעמוד באמות המידה הפיננסיות ב-31.12, האם על פי התיקון היא נדרשת לסווג את ההתחייבות כשוטפת. המשתתף משיב שפרשנות אפשרית של התיקון היא שהבחינה היא לא לפי הצפי לעמידה ב-31.12, אלא יש לבחון אם הישות עומדת באמות המידה הפיננסיות ב-30.9 ולסווג את ההתחייבות בהתאם.
48. משתתף נוסף מציין כי ניתן לקבל ויתור מהבנק. המשתתף משיב כי טרם הגיע מועד הבחינה של אמות המידה הפיננסיות ולכן אין צורך בויתור מהבנק. חבר הוועדה מציין כי למעשה

הבנק נותן לישות ויתור עד ליום 31.12, שהוא מועד הבחינה. המשתתף הנוסף בדעה כי הבנק בוחן את אמות המידה הפיננסיות לאורך כל השנה וההתחייבות של הישות לעמידה באמות המידה הפיננסיות היא פרמננטית למרות שמשפטית ייתכן שהדרישה היא למועד ספציפי. חבר הוועדה בדעה כי ההתחייבות של הישות לעמידה באמות המידה הפיננסיות היא למועד ספציפי ואין חשיבות לאי עמידה במועד אחר.

49. חבר ועדה אחר בדעה כי הסוגיה עולה גם לפני התיקון ל-1 IAS וכי בתקן חשבונאות מספר 34 נעשתה סטייה מ-1 IAS (גישה יותר הגיונית) בעניין אמות מידה פיננסיות שהופרו לתאריך המאזן, אך תוקנו או שניתן ויתור עד למועד אישור הדוחות הכספיים לפרסום. מציין כי לעניין סיווג של התחייבויות, רלוונטי יותר המצב בעת אישור הדוחות הכספיים ולא המצב במועד החתך. מציין כי ייתכן שהתיקון ל-1 IAS מדגיש את הסוגיה, אך היא הייתה קיימת גם לפני התיקון.

50. חבר ועדה נוסף בדעה כי יש לקרוא את התיקון ל-1 IAS במלואו לפני הדיון.

51. חבר הוועדה בדעה כי לא ייתכן שבמועד דיווח ביניים, שאינו מועד בחינת אמות המידה הפיננסיות, הישות תבחן את אמות המידה הפיננסיות ותסווג את ההתחייבויות בהתאם. המשתתף משיב כי זו לא היתה הכוונה, אך מהניסוח הלא מוצלח זה עלול להשתמע. מציין כי החשש הוא שהרגולטורים יפרשו את התיקון ל-1 IAS באופן מוטעה.

52. היו"ר שואל מתי התיקון ל-1 IAS נכנס לתוקף. המשתתף משיב שהחל מה-1 בינואר 2022.

53. חבר הוועדה שואל כיצד תסווג ההתחייבות אם לישות יש כתב ויתור מהבנק לגבי מועדי הביניים. חבר הוועדה האחר משיב כי כתב ויתור כזה לא יסייע לעניין סיווג ההתחייבות שכן אם המצב יישאר כפי שהוא, הישות לא תעמוד באמות המידה הפיננסיות ב-31.12 ואין לה כתב ויתור מהבנק לגבי תאריך זה.

54. המשתתף האחר מציין כי לעיתים במועד מתן האשראי הישות אינה עומדת באמות המידה הפיננסיות והיא מקבלת את האשראי על סמך תוכנית הבראה. בדעה כי אין הגיון לסווג את ההתחייבות כבר באותו מועד כשוטפת. המשתתף הנוסף מציין כי מתן אשראי כזה הוא בדרך כלל לישות שהיא לקוח של הבנק ויש לה אשראים נוספים מאותו בנק. בדעה כי הבנק לא יאשר אשראי לישות שאינה עומדת באמות המידה הפיננסיות במועד מתן האשראי אם הישות היא לקוח חדש. המשתתף האחר משיב כי קיימים מקרים כאלה.

55. חבר הוועדה האחר מציין כי כוונת התיקון היתה להתייחס למצבים מסוימים, אך הניסוח של התיקון עלול להשתמע באופן שיגרום לסיווג לא נאות במצבים אחרים. בדעה כי כוונת התיקון היתה להתייחס למצבים שבהם הבנק דורש מהישות לשמור על אמות מידה פיננסיות מסוימות שהיו במועד מתן האשראי (כגון יחס חוב להון). מוסיף כי עולה גם סוגיה

יישומית לגבי אופן בחינת אמות מידה פיננסיות שהן תוצאתיות במועד דיווח ביניים (כגון יחסי רווחיות).

56. המשתתף מציין כי הסעיף הבעייתי הוא 72א שמפרש את סעיף 69ד אשר קובע כי התחייבות תסווג כשוטפת אם אין לישות את הזכות לדחות את התשלום ביותר מ-12 חודש ממועד המאזן. מצטט את הסיפא של סעיף 72א " the entity must comply with the condition at the end of the reporting period even if the lender does not test compliance until a later date." בדעה כי ניתן לפרש את מועד הדיווח גם כמועד דיווח ביניים.

57. משתתף רביעי מציין כי יש לקרוא את סעיף 72א יחד עם סעיף 72, מאחר ששניהם עוסקים באפשרות להאריך ולדחות את מועד הפירעון. מוסיף כי אם אכן זו היתה הכוונה, הקביעה היתה צריכה להיות בסעיף 69ד ולא בסעיף 72. מציין כי המטרה היתה להתייחס למקרים שבהם לישות יש הלוואה ל-3 שנים ואם היא תעמוד באמות מידה פיננסיות מסוימות היא תוכל להאריך את ההלוואה לעוד 3 שנים. מוסיף כי לאחר שנתיים עולה השאלה אם ההתחייבות תסווג כשוטפת או כלא שוטפת וה-IASB טען כי אם הזכות להאריך את ההלוואה מותנית בעמידה באמות מידה פיננסיות, יש לבחון את העמידה באותן אמות מידה פיננסיות ורק אם הישות עומדת בהן ניתן לסווג את ההתחייבות כלא שוטפת. בדעה כי הקביעה רלוונטית רק לגבי אפשרות להארכת ההלוואה שקיימת לישות.

58. חבר הוועדה האחר מסכים עם המשתתף שהניסוח בסעיף הוא בעייתי. מציין כי סעיף 69ד קובע

"An entity shall classify a liability as current when it does not have the right at the end of the reporting period to defer settlement of the liability for at least twelve months after the reporting period"

מוסיף כי קיימות הלוואות שנלוות להן אמות מידה פיננסיות ואם ישות לא עומדת בהן אין לה זכות לדחות את סילוק ההלוואה.

59. המשתתף הרביעי בדעה כי על המקרה המתואר חלים סעיפים 74-75 שלא תוקנו במסגרת התיקון ל-IAS 1. מבקש מחבר ועדה האחר להקריא את סעיף 72א.

60. חבר הוועדה האחר מקריא את סעיף 72א :

"An entity's right to defer settlement of a liability for at least twelve months after the reporting period must have substance and, as illustrated in paragraphs 73–75, must exist at the end of the reporting period. If the right to defer settlement is subject to the entity complying with specified conditions, the right exists at the end of the reporting period only if the entity complies with those conditions at the end of the reporting period. The entity must comply with the conditions at the end of the reporting period even if the lender does not test compliance until a later date."

61. חבר הוועדה האחר מציין כי לא ייתכן שבשני מצבים זהים מבחינה כלכלית תתקבל תוצאה שונה - הלוואה ל- 10 שנים עם אמות מידה פיננסיות, הנבחנות אחת לשנה שאי עמידה בהן תגרור דרישה לפירעון מיידי והלוואה לשנתיים שהישות יכולה לגלגל כל שנתיים (עד 10 שנים סה"כ) בתנאי שהישות עומדת באותן אמות מידה פיננסיות. המשתתף הרביעי מציין כי ככל הנראה ה-IASB אינו בדעה שהלוואות אלה שקולות, מאחר שסעיפים 74 ו-75 לא תוקנו.
62. חבר הוועדה מציע שהדיון יתקיים לאחר שהתיקון ל-1 IAS יישלח לכל הנוכחים.
63. המשתתף הרביעי מציין כי ניתן לפרש את סעיף 69(ד) בדרכים שונות. מוסיף כי לא ברור מדוע הזכות לדחות את הסילוק בתאריך המאזן רלוונטית אם מועד הבחינה של אמת המידה הפיננסית הוא בתאריך עתידי. מציין כי הבחינה לצורך הסיווג כשוטף/לא שוטף שונה מהבחינה בסעיף 25 ל-32 IAS לצורך הסיווג כהתחייבות או כהון כאשר קיימים תנאים כגון יחס חוב להון. מוסיף כי אם היה נעשה שימוש באותן הוראות של הסיווג כהתחייבות או כהון לצורך סיווג כשוטף/לא שוטף, היה על הישויות לסווג את כל ההלוואות שיש להן אמות מידה פיננסיות כשוטפות. חבר הוועדה האחר משיב כי אם זו היתה הכוונה, התוצאה תהיה שישויות יקחו רק הלוואות ל-10 שנים עם דרישה לעמידה באמות מידה פיננסיות, שכן הן שקולות להלוואות שניתן לגלגל אותן עד לתקופה של 10 שנים.
64. משתתף חמישי, המשתתף הנוסף והמשתתף האחר מציינים כי ככל הנראה הלוואות אלה אינן שקולות בעיני הבנק. המשתתף האחר מציין כי לבנק יש שיקולי נזילות והתאמת עיתוי תזרימי המזומנים מהנכסים לאלה של ההתחייבויות. מוסיף שאם לישות יש אפשרות שלא לגלגל את ההלוואה, עקב שינוי בשיעור ריבית השוק, ההלוואות אינן שקולות מבחינת הבנק. חבר הוועדה האחר מציין כי ניתן לבנות את ההלוואות בצורה שקולה על ידי קביעת קנסות על פירעון מוקדם.
65. המשתתף הרביעי שואל מדוע לדעת חבר הוועדה האחר והמשתתף לא תוקנו סעיפים 74 ו-75 העוסקים בהפרה של אמות מידה פיננסיות אם הכוונה היתה שנדרשת עמידה באמות המידה הפיננסיות בכל מועד ביניים עד למועד הבדיקה שלהן על ידי הבנק. בדעה כי אי התיקון של סעיפים 74 ו-75 מצביע על כך שזו לא היתה הכוונה. מוסיף כי סעיף 72 דן בהלוואה עם זכות דחייה. גרינברג מסכים עם המשתתף הרביעי שזו היתה כוונת התיקון, אך הניסוח עלול להטעות.
66. היו"ר שואל אם יש טעם לקיים דיון בישיבה הבאה.
67. המשתתף מציין כי פרשנות זו עלתה ממספר גורמים ולכן קיימת חשיבות לדון בנושא גם בנוכחות נציג של רשות ניירות ערך. שואל אם אין מקום לפנות ל-IFRIC בנושא.

68. חבר הוועדה שואל אם עד שנת 2020, מועד הכניסה לתוקף של התיקון, לא יתפרסם כבר התקן החדש הודן בהצגה של דוחות כספיים. צדיק משיבה כי פרסום התקן החדש ייקח מספר שנים.

69. המשתתף הרביעי מציין כי לכאורה מבחן הסיווג צריך להיות זהה לעניין אפשרות להארכה ולעניין אפשרות לפדיון מוקדם, אך ה-IASB בחר לקבוע מבחנים שונים. מוסיף כי גם לעניין נגזרים משובצים הלוואה עם אופציית הארכה אינה מטופלת כהלוואה ארוכה יותר עם אופציית פדיון מוקדם.

70. היו"ר מסכם כי הדיון בנושא יימשך בישיבה הבאה לאחר שהחומר יישלח לכל הנוכחים.

71. היו"ר נועל את הישיבה.