



פרוטוקול ישיבת הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

שהתקיימה ביום חמישי ה-22 באפריל, 2021, בשעה 9:00

באמצעות אפליקציית זום.

(סופי)

1. צדיק מציגה את המשתתפים בישיבה – חברי הוועדה והמשתתפים הקבועים הנוכחים בישיבה, ואת המוזמנים - איריס שטרק (נשיאת לשכת רואי חשבון בישראל), בועז דהרי (מחלקה מקצועית ליאון אורליצקי), יהודית פמיני (אגף בכיר לתאגידים עירוניים – משרד הפנים), אילן שגב ויגאל בלקוביץ (ר"ח המלווים את החשב הכללי), ארוז אורעד (רשות המסים), שני אבידני (רשם העמותות וההקדשים), טובה הילמן (יו"ר ועדת הקשר עם רשם העמותות של לשכת רואי חשבון), אביגיל שקוביץקי ואביגיל וקסלר (לשכת רואי חשבון סניף ירושלים), דודי ספיר (מנהל אגף בכיר לתאגידים עירוניים), איילת הלר (החשב הכללי), רותם שרביט (החשב הכללי), ורוני רוזנבלום (החשב הכללי).

2. צדיק מציינת כי הוועדה המקצועית התכנסה לדון בנושא שירותים שהתקבלו ללא תמורה במלכ"רים. מציינת כי הנושא מטריד מלכ"רים רבים וכי הדיון נערך לבקשת איריס שטרק, נשיאת לשכת רואי חשבון בישראל. מבקשת משטרק להציג את עמדתה.

3. שטרק מודה לוועדה המקצועית על הדיון. מציינת כי הדוחות הכספיים צריכים להיות בהתאם למציאות הכלכלית ולכן הדיון היום הוא מבורך וחשוב, כפי שהיו הדיונים בנושא תקן חשבונאות מספר 40 עם הרגולטורים הרלוונטיים טרם פירסומו. מציינת כי המוסד לתקינה צריך לאגד תחתיו את התקינה החשבונאית על כל רבדיה ולא שמשרדי ממשלה שונים יקבעו תקינה חשבונאית לסקטורים שונים. בדעה כי למוסד לתקינה יש את המומחיות, הכלים, היכולת והאנשים המקצועיים ביותר לקבוע את התקינה החשבונאית – הן ממשלה, רשויות מקומיות, תאגידים עירוניים ואגודות שיתופיות. מציינת כי לנושא של שווי מתנדבים יש משמעות גדולה מאוד והמרכיב של עבודת המתנדבים הוא משמעותי לפעילות באלפי מלכ"רים, חברות לתועלת הציבור וכו'. מוסיפה כי התקינה החשבונאית גם בעבר (ג"ד 69) וגם כיום (תקן חשבונאות מספר 40) כוללת 3 תנאים להכללת שירותים שהתקבלו ללא תמורה (בשינוי קטן):

(א) השירותים הם בעלי ערך כספי מהותי על בסיס כולל, ביחס להיקף הפעילות של המלכ"ר.

(ב) ניתן להעריך את השווי ההוגן באופן מהימן.

(ג) השירותים הם מהסוג הדורש מיומנות ומומחיות מקצועיים, ושולוא היו מתקבלים היה המלכ"ר נאלץ לרכשם בתמורה או השירותים יוצרים או מגדילים נכס לא פיננסי (החלק המודגש בקו תחתי נוסף בתקן חשבונאות 40 לעומת ג"ד 69).

4. שטרק בדעה כי חשוב לשקף עבודת מתנדבים שהיא בהיקף משמעותי וניתן לאמוד את שוויה ההוגן באופן מהימן גם אם היא אינה דורשת מיומנות ומומחיות מקצועיים על מנת שהדוחות הכספיים ישקפו בצורה נאותה יותר את הפעילות (אחרת הדוחות הכספיים של המלכ"ר הם מעוותים). מוסיפה כי לעבודת המתנדבים יש ערך למלכ"ר. מציינת כי החשב הכללי מתיר מדידה של שווי שעות מתנדבים לפי שכר מינימום. מוסיפה כי ייתכן שעבודת המתנדבים והיקפה במדינת ישראל שונה מזו בארה"ב וייתכן שנדרשת התאמה לכללי החשבונאות בארה"ב להכרה בשירותים שהתקבלו ללא תמורה למציאות הכלכלית בישראל. מציינת כי נוצרים עיוותים משמעותיים בדוחות הכספיים של מלכ"רים – הן מבחינת האיתנות הפיננסית והן מבחינת הצגה של היקף הפעילות. מוסיפה כי תקן חשבונאות מספר 40 אמור לייצר דוחות כספיים שמשקפים את עוצמת הפעילות של המלכ"ר והוראות התקן לגבי שירותים שהתקבלו ללא תמורה גורמות להשמטת פעילות משמעותית. מוסיפה כי מטרת הדיון למצוא את הדרך הסבירה וההגיונית לכלול בדוחות הכספיים את ערך פעילות המתנדבים ולא בביאורים בראייה אחידה וזאת לאור העובדה שרגולטורים שונים מסתמכים על הדוחות הכספיים לצורך מתן תמיכות וכו'. מציינת כי הדוחות הכספיים של המלכ"רים שהם גופים ציבוריים ושקופים אינם משקפים במידה מספקת את השגת המטרות של המלכ"ר.

5. הילמן מציינת כי רק השבוע נתקלה במלכ"ר שהמחזור המדווח שלו הוא 25 מיליון ש"ח ובביאור כתוב שהמלכ"ר נעזר בשירותי מתנדבים וכי אומדן הערך של שעות המתנדבים לפי שכר מינימום הוא 19 מיליון ש"ח. מוסיפה כי כאשר אין מיומנות ומומחיות מקצועיים כמעט 50% מהפעילות של המלכ"ר לא יקבלו ביטוי בדוחות הכספיים ולכן הדוחות הכספיים לא ישקפו את פעילות המלכ"ר. בדעה כי הדוגמה ממחישה היטב את הצורך בשינוי ההוראות.

6. רוזנבלום מציינת כי לא היתה מודעת לכך שהדיון הוא כיצד החשב הכללי מכיר בשווה כסף, אלא שהדיון יתמקד אם נדרשת מיומנות ומומחיות מקצועיים לצורך הכרה בדוחות הכספיים. מציינת כי המוסד לתקינה הוא הגוף המקצועי שקובע את התקינה החשבונאית בכלל ואת הכללים להכרה בעבודת מתנדבים בדוחות הכספיים בפרט. מוסיפה כי החשב הכללי מבצע התאמות בשביל לעמוד בהוראות נוהל שר האוצר, אך אינו קובע כיצד יש להכין את הדוחות הכספיים. מביאה כדוגמה את נושא הוצאות הנהלה וכלליות ומציינת כי בנושא זה החשב הכללי הוציא דוח מיוחד שאינו תואם את הוצאות הנהלה וכלליות בדוחות הכספיים ובאותו אופן קיימת גם קביעה לגבי עבודת המתנדבים.

7. שטרק מציינת כי בדברי הפתיחה התייחסה לשני דברים :

(א) אמירה כללית שקיימים גופים שונים בממשלה שקובעים תקינה חשבונאית כגון משרד הפנים, רשם האגודות השיתופיות וכו' (ואין הכוונה לחשב הכללי) וכי התקינה החשבונאית צריכה להיות מרוכזת תחת המוסד לתקינה.

(ב) בקשה לבחון שנית את ההוראות לעניין עבודת מתנדבים על מנת לשקף באופן נאות יותר את הפעילות של המלכ"ר בדוחות הכספיים. מוסיפה כי בהקשר זה הזכירה כי החשב הכללי מביא בחשבון את עבודת המתנדבים מאחר שיש לעבודת המתנדבים ערך. מציינת כי הדיון נועד להסביר מדוע קיימת חשיבות שהדוחות הכספיים ישקפו את עבודת המתנדבים.

8. שרביט שואלת אם הכוונה היא שבעקבות ההתאמות שנעשו לנוהל שר האוצר עלה הצורך בבחינה רוחבית של עבודת המתנדבים. רוזנבלום משיבה כי החשב הכללי מתבסס על הדוחות הכספיים של המלכ"ר (בהתאם לכללי החשבונאות שהמוסד לתקינה קובע) ומבצע את ההתאמות הדרושות כדי לעמוד בנוהל שר האוצר. מוסיפה כי לדברי שטרק הדיון הוא לגבי הדוחות הכספיים עצמם.

9. שגב מציין כי הבעייתיות בהצגת שווי הוגן אינה ברורה. מוסיף כי ההבדל בתנאים בין ג"ד 69 לבין תקן חשבונאות מספר 40 הוא קטן כאשר ג"ד 69 נתן אפשרות לכלול שירותים שהתקבלו ללא תמורה שמקיימים את התנאים ואילו תקן חשבונאות מספר 40 דורש הכללה ומוסיף מעט דרישות גילוי. שטרק מציינת כי השינויים אכן אינם משמעותיים והבעיה היתה קיימת גם לפני פרסום תקן חשבונאות מספר 40. בדעה כי הוראות אלה פוגעות באיכות הדוחות הכספיים של מלכ"ר מאחר שעבודת המתנדבים אינה משתקפת בדוחות הכספיים.

10. הילמן מציינת כי הדיון צריך להתמקד כיצד יש להכיר בעבודת המתנדבים בדוחות הכספיים ולא בדיווח כזה או אחר לרגולטורים השונים. מציינת כי התנאים להכללת עבודת מתנדבים אכן לא השתנו באופן משמעותי, אך הפרקטיקה שהיתה נהוגה היתה להכיר בעבודת מתנדבים ללא התחשבות בשאלת המיומנות ומומחיות מקצועיים. מציינת כי בעקבות אימוץ תקן חשבונאות מספר 40 רצוי לשפר את רמת הדוחות הכספיים.

11. אורעד מציין כי ברור שלעבודת המתנדבים יש ערך. מוסיף כי הבעייתיות היא לאמוד את השווי ההוגן של עבודת המתנדבים. מציין כי הדוחות הכספיים הם הבסיס, אך לרשות המסים יש דוח התאמה לצרכי מס ולחשב הכללי יש את הדוחות המיוחדים שלו והכללים שלו. מוסיף כי הדיון אמור להתמקד באופן הערכת השווי ההוגן של עבודת המתנדבים. מציין כי בחוזר מס הכנסה משנת 2011 יש התייחסות לתרומות של נכסים ולאופן מדידתם – לדוג' מניות לפי מחיר שוק ואילו נכסים אחרים לפי הערכת שמאי. בדעה כי יש לקבוע הנחיות לגבי אופן אמידת השווי ההוגן לדוג' ערך מתנדב בזק"א או מומחה סייבר שמתנדב (לפי מומחיות או שכר אלטרנטיבי, שכר מינימום) וייתכן שהרגולטורים יסתמכו על כך. מציין כי במרבית המקרים לצרכי מס לא נלקח שווי המתנדבים לצורך הרף של סעיף 46.

12. היו"ר בדעה כי הדיון סטה ממטרתו וכי הילמן הציגה את הנושא באופן הברור ביותר. מציין כי התנאים להכרה בעבודת המתנדבים לא השתנו. מוסיף כי חלק מהמלכ"רים כללו את עבודת המתנדבים ללא התחשבות בדרישה למיומנות ומומחיות מקצועיים וכעת הבקשה היא למחוק את הדרישה למיומנות ומומחיות מקצועיים על מנת שהפרקטיקה הקיימת תתאים לכללי החשבונאות וכך המלכ"רים ימשיכו לדווח כפי שדיווחו עד כה והדיווח יהיה

בהתאם לתקן חשבונאות מספר 40. מוסיף כי לעניין קביעת השווי ההוגן של רשות המסים והתאמות לצורך החשב הכללי – כל רגולטור יבצע את ההתאמות שהוא מוצא לנכון. מציין כי מטרת הדיון היא לקבוע את כללי החשבונאות לצורך הדוחות הכספיים. מוסיף כי מבדיקה שנעשתה עולה כי בקנדה לא קיימת דרישה למיומנות ומומחיות מקצועיים.

13. דהרי מציין כי רוב העמותות שמחלקות סלי מזון או שדואגות לבקר קשישים משיגות את מטרותיהם בעזרת מתנדבים. מוסיף כי במקום להתנדב היו אותם אנשים עובדים במלכ"ר ולאחר מכן תורמים את שכרם היתה מוכרת הכנסה והוצאה. בדעה כי העובדה שאותם אנשים מתנדבים היא משאב והיא חלק מהעלות שהעמותה משקיעה לצורך מימוש מטרותיה. מביא כדוגמה את הדוחות הכספיים של פיתחון לב וחסדי נעמי שכוללים עבודת מתנדבים בסכומים משמעותיים. מוסיף כי עבודת המתנדבים מייצגת את פעילות הכלכלית של העמותה. בדעה כי יש להוריד את הדרישה למיומנות ומומחיות מקצועיים כאשר ההתנדבות היא לשם מימוש מטרות העמותה.

14. שקוביציקי מציינת כי הפעילות של העמותה משרתת את מטרות ויעדי העמותה והדוחות הכספיים אמורים לשקף פעילות זו. בדעה כי הדרישה למיומנות ומומחיות מקצועיים יוצרת עיוות בין סוגים שונים של התנדבות. מציינת כי המחזור משפיע על תמיכות, מענקים, מכרזים, הוצאות הנהלה וכלליות וכו'. מביאה כדוגמה התנדבות עם קשישים מספר שעות ביום. מציינת כי המשמעות של אי הכללת שווי העבודה היא שלכאורה העמותה לא יכולה לשלוח למתנדב דואר או מתנה בחג או להפגש איתו מאחר שהיא לא זכאית לקבל על עבודת המתנדב הוצאות הנהלה וכלליות (המנגנון של העמותה). מציינת כי מבוצע זילות של עבודת מתנדבים שאינם בעלי תעודה.

15. הילמן מציעה להחליף את התנאי של מיומנות ומומחיות מקצועיים בתנאי של עבודת מתנדבים לצורך השגת מטרות העמותה. היו"ר בדעה כי עדיף להשמיט את התנאי של מיומנות ומומחיות מקצועיים כי תנאי של "לצורך השגת מטרות העמותה" אינו ברור דיו.

16. אבידני מציינת כי עמדת רשם העמותות היא שאם שווי עבודת המתנדבים הוא מהותי ומשמעותי לפעילות העמותה יש לכלול זאת בדוחות הכספיים על מנת שישקפו את פעילות העמותה. מוסיפה כי יש לציין שהכללת שווי עבודת המתנדבים בדוחות הכספיים משפיעה על המחזור ולשינוי המחזור עשויות להיות השלכות נוספות כגון גובה האגרה, הדרישה למבקר פנימי, הדרישה לדוח כספי מבוקר וכו'.

17. משתתף¹ שואל מה הסיבה לדרישה הכלולה בתקינה האמריקאית למיומנות ומומחיות מקצועיים. מציין כי תקן חשבונאות מספר 40 מבוסס על התקינה האמריקאית.

¹ ההתייחסות היא למשתתף או למשתתפת¹ ההתייחסות היא לחבר ועדה או לחברת ועדה

18. רוזנבלום מציינת כי אמנם קיימים דוחות התאמה שונים, אך החשב הכללי ורשם העמותות מתבססים על הדוחות הכספיים ולכן קיימת חשיבות שהדוחות הכספיים ישקפו את פעילות העמותה. מציינת כי ביצוע התאמות לצרכי הרגולטורים יכול להתבצע רק כאשר עבודת המתנדבים הוכרה בדוחות הכספיים ואי ההכרה יוצרת תמונה מעוותת. מציינת כי היו מקרים שבהם הוכרה בדוחות הכספיים עבודת מתנדבים ללא מיומנות ומומחיות מקצועיים, אך החשב הכללי ורשם העמותות התבססו על הדוחות הכספיים ולא ערער עליהם, על מנת שלא לפגוע בעמותות. תומכת בעמדת רשם העמותות שיש לבטל את הדרישה למיומנות ומומחיות מקצועיים.

19. שטרק מציינת כי אמירות אלה של נציגי רשות המיסים, החשב הכללי ורשם העמותות מחזקות את החשיבות של ההשתתפות בדיון זה והצגת ההיבטים השונים של ההסתמכות על הדוחות הכספיים של המלכ"רים (סעיף 46, תמיכות ושיקוף של הפעילות הכלכלית של המלכ"ר). בדעה כי קיימת תמימות דעים וכי העובדה שתנאי זה אינו קיים בתקינה החשבונאית הקנדית מחזק את האפשרות להשמיטו.

20. דודי ספיר מציינת כי הוא מנהל אגף בכיר לתאגידי עירוניים. מסכים שיש להשמיט את התנאי של מיומנות ומומחיות מקצועיים. מציינת כי אגף זה מהווה רגולטור על תאגידי עירוניים ותאגידי בין-עירוניים. מתייחס לתאגידי בין-עירוניים (בעיקר כ-140 מתנ"סים בין-עירוניים ועוד כ-70 מתנ"סים של הסוכנות). מציינת כי המתנ"סים הבין-עירוניים הם שותפות בין הרשות המקומית, החברה למתנ"סים (חברה ממשלתית) והציבור. מציינת כי הרשות המקומית מחזיקה 40% במתנ"ס ולכן אין שליטה לפי הגדרת פקודת העיריות והם תאגיד בין-עירוני. מוסיף כי קיימת חשיבות רבה לכך שמדובר בתאגיד מעין-עירוני מאחר שהמשמעות היא שאין פטור ממכרז. מציינת כי קיימות תקנות של שר הפנים משנת 2011 לפיהם קיים חריג מסוים וניתן להפעיל את המתנ"סים בפטור ממכרז. מוסיף כי הפעילות של המתנ"סים מסתכמת במאות מיליוני ש"ח והרשות המקומית מעבירה למתנ"סים משאבים בפטור ממכרז על פי אותו חריג בהתקיים תנאים מוגדרים (אחד התנאים הוא ש-50% מההכנסות הן הכנסות עצמיות של העמותה). מציינת כי כפי שנאמר קודם לכן, מרבית פעילות המתנ"סים מתבססת על מתנדבים (בייחוד בתקופת הקורונה) ואי רישום ההכנסות של עבודת המתנדבים יביא לנזק לעמותות, שכן הם לא יעמדו בתנאי של 50% הכנסות עצמיות. מוסיף כי מרבית המתנדבים אינם מתנדבים בעלי מיומנות ומומחיות מקצועיים אלא מתנדבים בחוגים לילדים, לנוער ולגיל השלישי וכן מתנדבים במתן שירותים שונים שהמתנ"ס נותן. מציינת כי אי רישום ההכנסות של עבודת המתנדבים יפגע באותן עמותות ויזעזע את המבנה ואת יחסי הגומלין בין העמותות לבין הרשות המקומית.

21. הילמן מדגישה כי היקף הפעילות של המתנ"סים לא בא לידי ביטוי בדוחות הכספיים.

22. דודי ספיר מציינת כי ישמח לשמוע את עמדת הנוכחים לגבי שווי השימוש במתקנים. מציינת כי המבנים שמהם פועלים המתנ"סים הם נכסים של הרשות המקומית, אשר מעמידה אותם

ללא תמורה לרשות המתנ"ס על מנת שזה יספק את השירותים לתושבים. שואל אם תהיה ככך השפעה על רישום ההכנסות במתנ"ס.

23. היו"ר מציין כי מדובר על סוגיה שאינה קשורה לדיון בנושא התנאים להכרה בעבודת מתנדבים.

24. היו"ר מסכם כי נראה שקיימת תמימות דעים בין הנציגים השונים. מציע שלאחר שהוועדה המקצועית שמעה את הנציגים השונים היא תקיים כעת דיון בנושא ותגבש את עמדתה.

25. שטרק מודה לספיר ומקווה שהוועדה המקצועית תקבל את הבקשה להוריד את התנאי של מיומנות ומומחיות מקצועיים, אשר מקובלת על כלל הנציגים שנכחו בדיון. בדעה כי תיקון כזה יקדם את המטרה של שקיפות בגופים שהם למעשה גופים ציבוריים.

26. הילמן מציינת כי קיים גם אלמנט של זמן. מוסיפה כי תקן חשבונאות מספר 40 חל החל מהדוחות הכספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2021, אך יישום מוקדם מותר. מציינת כי בתקופה זו מוגשים הדוחות הכספיים לשנת 2020 וקיימת חשיבות לבצע את התיקון בהקדם על מנת לעודד את היישום המוקדם של התקן.

27. שטרק מבקשת להתייחס לנושא השני – תאגיד עירוני, שהוא תאגיד שטובת הרשות המקומית עומדת לנגד עיניו ולא טובת התאגיד עצמו וגם חבות הדירקטורים היא לרשות המקומית. מוסיפה כי לתאגיד העירוני יש סוגיות מיוחדות – לעיתים מבצע פעילות הפסדית לטובת הרשות המקומית ולכן שאלת העסק החי היא שונה לחלוטין מתאגיד רגיל, שימוש בנכסי הרשות המקומית, פרויקטים מסוגים שונים (כולל פיתוח עסקי) ושירותים הניתנים כנגד תקורה. בדעה כי כיום קיים מגוון של פרקטיקות. מציינת כי התאגיד העירוני מחייב התייחסות חשבונאית שונה ובדעה כי המוסד לתקינה הוא האורגן שצריך לרכז את הטיפול החשבונאי בסוגיות כגון צדדים קשורים, אופי הקשר עם הרשות המקומית, פעילויות שונות, השקעות בסטארט-אפ, שירותים בין רשויות וכו'. מוסיפה כי יש לבחון גם את התקינה החשבונאית בעולם. בדעה כי הן לשכת רואי חשבון בישראל והן האגף הבכיר לתאגידים עירוניים יכולים לתרום בהעלאת הסוגיות. בדעה כי מאחר שמדובר על תאגידים שהם ייחודיים יש לתת מענה לסוגיות החשבונאיות ולקבוע באופן ברור את דרישות הגילוי מאחר שמדובר על תאגידים שהם ציבוריים למעשה. מציינת כי קיים שיתוף פעולה מצוין של כל הרגולטורים ומאחר שהדוחות הכספיים והחשבונאות הם הבסיס, ראוי שהמוסד לתקינה ידון בנושא ויפרסם הנחיות. מציעה להעלות בעצמה סוגיות שבהן היא נתקלה ומציינת כי גם דודי ספיר יוכל להעלות סוגיות.

28. היו"ר מציין כי לכל פנייה משטרק הוועדה המקצועית תתייחס במלוא הרצינות ותשתדל לתת מענה. דודי ספיר מסכים לשתף פעולה. מציין כי הסמכות של הממונה על החשבונות גם

לעניין תקינה חשבונאית היא רק על רשויות מקומיות אך לא על תאגידים עירוניים. מוסיף כי עולם התאגידים העירוניים גדל ומתפתח.

29. היו"ר מבקש מדודי ספיר לקבל דוחות כספיים של תאגידים עירוניים. דודי ספיר משיב כי ישלח מספר דוחות כספיים.

30. משתתף אחר שואל אם הכוונה היא למחוק את התנאי השלישי או רק את החלק בתנאי השלישי המתייחס למיומנות ומומחיות מקצועיים. היו"ר משיב כי הכוונה להשמיט רק את החלק בתנאי השלישי המתייחס למיומנות ומומחיות מקצועיים. המשתתף האחר מציין כי המשמעות היא שישאר תנאי של "שלולא השירותים היו מתקבלים היה המלכ"ר נאלץ לרכשם בתמורה".

31. שקוביצקי מציינת כי חשוב שתנאי זה ישאר על מנת שלא יוצר ניפוח של שירותי המתנדבים. המשתתף האחר מסכים ומציין כי ניתן לעשות אנלוגיה מההוראות לגבי תמורה שאינה במזומן ב-IFRS 15 (שנמצא בתהליך אימוץ על ידי המוסד לתקינה) לפיהן יש למדוד את השירותים והסחורות בשווי הוגן אך יש לוודא שקיימת למקבל שליטה על הסחורות ועל השירותים כדי למנוע ניפוח. מוסיף כי במלכ"רים קיים חשש לניפוח כזה. בדעה שיש לדרוש שההתנדבות תהיה במסגרת פעילות שהוחלטה ואושרה על ידי האורגנים של המלכ"ר ושאחרת המלכ"ר היה רוכש שירותים אלה.

32. שטרק מביאה כדוגמה את עמותת לקט ישראל אשר מקבלת שדות שלמים המיועדים לקטיף ואז בעזרת מתנדבים (משרדי רו"ח, חברות ויחידים) מבצעת את הקטיף. מציינת כי לא נדרשת מיומנות ומומחיות מקצועיים וברור כי העמותה היתה צריכה לשלם עבור השירות של קטיף אלמלא המתנדבים.

33. שקוביצקי מציינת כי המשתתף האחר לא טען כנגד השמטת התנאי של מיומנות ומומחיות מקצועיים אלא בדעה שיש לחזק את התקינה על מנת שלא יוצר ניפוח של שירותי המתנדבים. מוסיפה כי ניתן לקבוע 2 תנאים:

(א) אילולא היה מתנדב, המלכ"ר היה מעסיק עובד במקומו

(ב) המתנדב יתפקד כעובד לדוגמה ימלא דוח נוכחות, יודיע על ימי חופש, יהיה כפוף לממונה ספציפי, סיכום בכתב וכו' בדומה להתנהלות עם עובד.

מציינת כי בחשכ"ל יש דרישה שהמתנדב יגיש דוח נוכחות בדומה לעובד. מוסיפה כי אם בסוף כל חודש מתקבלים נתונים כוללניים של מתנדבים (30 מתנדבים בפעילות X – ללא שמות, שעות וימים) ואין כל פיקוח או בדיקה על פעילותם והיקפה קיים קושי רב יותר להסתמך על כך לצורך קביעת השווי ההוגן והכללתו בדוחות הכספיים.

34. המשתתף האחר שואל את נציג רשות המיסים אם טיפול חשבונאי כזה יכול ליצור חשיפת מס. אורעד מציין כי לאחר שהוועדה המקצועית תקבע את עמדתה בנושא שירותי

המתנדבים, רשות המסים תקבע את עמדתה כיצד יש להתייחס לטיפול החשבונאי שנקבע לצרכי מס.

35. שטרק מודה על הכבוד ועל האוזן הקשבת ולכל השותפים בעשייה המקצועית. מודה גם על המענה השוטף, כולל ההנחיות המקצועיות בעניין הקורונה. מודה לכל אחד ולכולם יחד.

36. לאחר עזיבת המוזמנים, היו"ר מציין כי כעת הוועדה המקצועית צריכה לגבש עמדתה אם להשמיט את נושא המיומנות והמומחיות המקצועיים ולתקן את תקן חשבונאות מספר 40 שפורסם לאחרונה לאור כל העמדות שהועלו.

37. צדיק מבקשת להקריא את דברי משתתף נוסף (כתב בצ'אט מאחר שאין לו יכולת להגיב) "אם נמחקת דרישת המיומנות מה הגבול? גם לכמת שווי ילדים שהולכים ומתרימים? אני מניח שהמטרה של הדרישה בתקינה האמריקאית היא לקבוע רף מינימלי מה נכנס ומה לא. אולי אפשר לצקת תוכן רחב יותר למיומנות. יש הבדל בין להתנדב עם קשיש לבין ללכת להתרים." היו"ר מציין כי יהיה קשה לקבוע גבולות כגוף מקצועי לגבי המיומנות ולא ניתן לקבוע כי התנדבות של ילדים אינה דורשת מיומנות. בדעה שיש להחליט אם מתקנים את התקן ומורידים את הדרישה ל"מיומנות ומומחיות מקצועיים" או שמותירים דרישה זו על כנה.

38. חבר ועדה² בדעה כי יש להוריד את הדרישה ל"מיומנות ומומחיות מקצועיים" מחד אך מנגד יש לדרוש (1) שהיעדים והפעילויות של פעילות המתנדבים נקבעים מראש כחלק מתוכנית עבודה ו-(2) שנעשה מעקב על פעילות המתנדבים בדומה למעקב שנעשה אחר פעילות עובד. בדעה כי הדוגמה של לקט ישראל ממחישה את הקושי.

39. משתתף רביעי מציין כי הוא יו"ר הדירקטוריון של עמותת הרוח הישראלית. מציין כי היקף הפעילות של המתנדבים בעמותה הוא משמעותי ופועלים בעמותה כ-1,000 מתנדבים. מסכים שצריך להוריד את הדרישה של "מיומנות ומומחיות מקצועיים". מוסיף כי יש להימנע מדרישות אשר יכבידו על המתנדבים ויגרמו להם לשקול שנית את עצם ההתנדבות (כגון רישום שעות ופעילות באותן שעות).

40. המשתתף האחר מסכים עם חבר הוועדה ומציין כי ניתן לנסח בדרכים שונות. מציין כי כאשר מתבצעת פעילות עם 100 מתנדבים, הפיקוח עליהם אינו דומה לפיקוח על עובדים. מוסיף כי מטבע הפעילות, לא ניתן להעיר למתנדבים וייתכן שניתן היה לבצע את אותה פעילות על ידי 30 מתנדבים. המשתתף הרביעי מציין כי אין המדובר על התנדבות חד פעמית.

41. צדיק שואלת מה ההבדל.

² ההתייחסות היא לחבר ועדה או לחברת ועדה

42. המשתתף הרביעי מציין כי קיים הבדל ובפעילות חד פעמית מתבצע תיאום מול הגוף המארגן וקיים תיעוד לפעילות. מוסיף כי לא התייחס להתנדבויות חד פעמיות, מאחר שלא מוכר בעמותת הרוח הישראלית. מציין כי התייחס להתנדבויות קבועות – מנטורים, רוכבי אופניים, ארכיטקטים ועו"ד – אשר מתנדבים באופן קבוע.
43. צדיק מציינת כי קיימות עמותות שכל הפעילות שלהן מושתתת על פעילות של מתנדבים שאינם מתנדבים קבועים. בדעה כי לא ניתן לקבוע דין שונה להתנדבות חד פעמית לעומת התנדבות קבועה. המשתתף הרביעי מציין כי לגבי התנדבות חד פעמית ניתן לדרוש תיעוד מסודר. מוסיף כי ברוח הישראלית חלק מהשווי של עבודת המתנדבים לא מוכר כלל וכל עבודת ההתנדבות החד-פעמית אינה מוכרת.
44. המשתתף שואל אם בלקט ישראל יש 1,000 דונם שדה לקטיף ולעמותה יש כסף לשלם ל-20 מתנדבים כיצד מתקיים התנאי שהמלכ"ר היה רוכש את השירותים בתמורה אילו לא היתה התנדבות בהנחה שהגיעו 100 מתנדבים, כלומר שואל כיצד יש לפרש את התנאי שאילולא היו שירותי מתנדבים היה המלכ"ר נאלץ לרכוש את השירותים בתמורה.
45. המשתתף האחר בדעה כי אם הפעילות היא בהתאם למטרות ולפעילות שהמלכ"ר הגדיר ואם המלכ"ר היה פונה לגוף חיצוני הוא היה נאלץ לשלם סכום מסוים, לא ייתכן שיוכרו הכנסות מעבודת מתנדבים מעבר לסכום זה. מביא כדוגמה מצב שבו נדרשים 50 פועלים לבצע את הקטיף ובפועל הגיעו 100 מתנדבים. בדעה כי לא ניתן להכיר בהכנסות ובהוצאות בגובה השכר של 100 פועלים. מציין כי לא ניתן לדרוש ממתנדב לספק עבודה במקביל לעובד.
46. המשתתף שואל לגבי מקרים שבהם המלכ"ר יכול לבצע את הפעילות רק אם יהיו מתנדבים מאחר שלמלכ"ר אין משאבים – האם במקרה כזה יש להציג הכנסות והוצאות מפעילות המתנדבים.
47. חבר ועדה אחר מציין כי אין לבחון את המשאבים של המלכ"ר.
48. חבר ועדה נוסף מציין כי שני התנאים הנותרים (שירותי המתנדבים הם בעלי ערך כספי מהותי ביחס להיקף פעילות המלכ"ר ויכולת לאמוד את השווי ההוגן) מגבילים את היכולת להכיר בשירותי המתנדבים (נותנים פיתרונות מסוימים). בדעה כי שני התנאים מאפשרים שיקול דעת.
49. משתתף חמישי מציין כי מכהן כרואה חשבון מבקר של עמותות שונות (וגם בהנהלה של עמותה אחת) שיש בהם שירותי התנדבות, אשר לא ניתן להם ביטוי כמותי בדוחות הכספיים. בדעה כי הדיון מוטה לסוג מסוים של מדווחים והמטרה היא להכשיר את הפרקטיקה הקיימת שנבחנת מחדש בעקבות פרסום תקן חשבונאות מספר 40 (שלא שינה את התנאים). בדעה כי נדרש מידע נוסף לגבי הסיבה לדרישה זו בתקינה האמריקאית

(שקיימת כבר שנים ארוכות). מציין כי כרו"ח מבקר יש קשיי מדידה של שירותי המתנדבים ויש לכך גם השלכות נוספות כגון מחויבויות משפטיות במקרה של אסון ומחויבויות שוטפות מול רשות המסים. בדעה כי מדובר על פתח לפערי מדידה ולא בטוח שיועיל לדיווח הכספי. בדעה כי עצם החובה לכלול בדוחות הכספיים שירותי מתנדבים שעומדים בתנאים היא עליית מדרגה ויש להמתין לפני שמרחיבים את האפשרות לכלול את כל שירותי המתנדבים.

50. חבר הוועדה האחר מסכים עם המשתתף ועם המשתתף החמישי כי יש לבחון מה הסיבה שבגינה קיימת דרישה למיומנות ומומחיות מקצועיים בתקינה האמריקאית. בדעה כי מבחינה כלכלית ומבחינה חשבונאית תיאורטית יש לשקף בדוחות הכספיים את השווי של עבודת המתנדבים (בין אם חד פעמי ובין אם קבוע) כהכנסות וכהוצאות. מציין כי הקושי טמון במדידה-במהימנות של המידע (ולא מבחינת ביקורת) ובמניעת ניפוח של הכנסות והוצאות. מציין כי IAS 39 הוא דוגמה למקרה קיצוני שבו אפילו נקבע "עונש" למדווח שלא עמד בתנאים של הקבוצה "מוחזק לפדיון". בדעה כי התפקיד של החשבונאות אינה להעניש אלא לשקף את המהות הכלכלית ולכן יש למצוא איזון בין המהות הכלכלית שיש לשקף אותה בדוחות הכספיים לבין המהימנות של הדיווח.

51. צדיק מציינת כי משתתף שישי איתר את הסיבה שה-FASB בחר להגביל הכרה בעבודת מתנדבים בעלי מיומנות ומומחיות מקצועיים. מוסיפה כי המשתתף השישי שלח בצ'אט את ההסבר.

52. המשתתף השישי מציין כי הכוונה של ה-FASB היתה להגביל את ההכרה רק לעבודת מתנדבים בעלי מיומנות ומומחיות מקצועיים (עו"ד, רו"ח, ארכיטקטים ובעלי תעודות) כדי לכלול רק מידע שהוא רלוונטי בבירור, שניתן למדידה בבירור ושניתן להשיגו בעלות שאינה עולה על התועלת. בדעה כי מההסבר עולה שלגבי מתנדבים בעלי מיומנות ומומחיות מקצועיים ניתן לאמוד את השווי ההוגן בעלות שאינה עולה על התועלת.

53. המשתתף השישי בדעה כי גם לאחר השמטת התנאי של מיומנות ומומחיות מקצועיים נותר התנאי שאם השירותים לא היו מתקבלים, המלכ"ר היה נאלץ לרכשם בתמורה. בדעה כי תנאי זה יכול להגביל את שירותי המתנדבים שיוכרו כגון – ילדים שמתרימים, חלק מההתנדבויות החד-פעמיות או קטיף של 1,000 מתנדבים שניתן היה לבצעו עם 100 פועלים. מציין כי המלכ"ר לא היה משלם ל-1,000 פועלים עבור הקטיף. בדעה כי יש לשקול עוד 3 נקודות:

(א) לקבוע דרישת גילוי לגבי אופן אמידת השווי ההוגן, במקרה שבו השירותים הוכרו בדוחות הכספיים.

(ב) ברוח ג"ד 69, לא לחייב את הכללת השירותים שהתקבלו ללא תמורה על מנת שלא להטיל על המלכ"רים נטל כבד של אמידת שווי הוגן (אלא לספק גילוי בביאורים).

- (ג) להגביל למתנדבים חיצוניים בלבד (כלומר לא שירותים הניתנים על ידי גופים תחת אותה שליטה) כפי שנעשה גם בתקינה האמריקאית. מוסיף כי הגבלה כזו תואמת את הגדרת תרומה שמוציאה מתחולתה עסקאות עם הבעלים בתפקידם כבעלים.
54. היו"ר מודה למשתתף השישי ומסכים לרוב ההצעות. מציע לשמוע את עמדת הנוכחים לגבי מתן אפשרות בחירה. בדעה כי אם מבחינה חשבונאית נאות יותר לשקף את עבודת המתנדבים, לא יהיה זה נכון לאפשר בחירה אם לכלול או לא לכלול את השירותים.
55. חבר ועדה רביעי מסכים עם חבר הוועדה האחר שמטרת התקינה אינה להעניש אך מנגד ברור שיש לקבוע הנחיות שימנעו ניפוח. מסכים שההצעות של המשתתף השישי יכולות לתרום לכך.
56. משתתף שביעי תומך בהצעת המשתתף השישי לא לחייב הכללת השירותים שהתקבלו ללא תמורה. מוסיף כי גם חברות שמיישמות IFRS לא בהכרח מבטאות את השירותים המתקבלים מבעל שליטה בשווי הוגן ולשם כך יש את ביאור צדדים קשורים. מציין כי מדובר על דרישה מכבידה גם ביחס לחברות שמיישמות IFRS. תומך בהצעת המשתתף השישי ומוסיף כי דרישת גילוי לגבי אופן המדידה היא חשובה.
57. משתתף שמיני מציין כי בג"ד 69 בנוסח שפורסם בשנת 1997 היתה דרישה לכלול שירותים שהתקבלו ללא תמורה. מוסיף כי לא יודע אם בקביעה זו ג"ד 69 התבסס על התקינה האמריקאית. מוסיף כי בתקן חשבונאות מספר 5 שפורסם בשנת 2001 בוטלה הדרישה וניתנה אפשרות בחירה אם לכלול שירותים שהתקבלו ללא תמורה ובדברי ההסבר נכתב כי השינוי בוצע בעקבות טענות מצד המלכ"רים לגבי קשיים במדידת השווי ההוגן והנטל הדיווחי הכרוך בכך.
58. היו"ר מציין כי מהדיונים בתקן חשבונאות מספר 5, זוכר כי הדרישה בוטלה מחשש שמס הכנסה יחייב את המתנדבים במס בגין שעות ההתנדבות כאשר אלה יכללו בדוחות הכספיים של המלכ"ר.
59. המשתתף השמיני מציין כי מעבר לתנאי השלישי, עלו בדיון היום קשיים שנדונו גם בעבר כגון קשיי מדידה וחשש מעיוותים ותנודתיות ושונות בין מלכ"רים שונים ובאותו מלכ"ר על פני מספר תקופות דיווח. מוסיף כי לדברי הילמן מלכ"רים לא התייחסו לדרישה הקיימת בתקן לגבי מיומנות ומומחיות מקצועיים של מתנדבים. בדעה כי כחלק מתפיסה הוליסטית מלאה, נוכח קיומם של קשיים יישומיים, אין לחייב הכללת שירותים שהתקבלו ללא תמורה כולל גם הנושא של מיומנות ומומחיות מקצועיים, אלא לאפשר בחירה.
60. היו"ר מציין כי עומדות בפנינו 2 שאלות:
- (א) האם לחייב הכללת שירותים שהתקבלו ללא תמורה או לאפשר את הכללתם.

- (ב) האם לתקן את הדרישה לגבי מיומנות ומומחיות מקצועיים (שהיתה גם בג"ד 69) בניגוד לתקינה האמריקאית שעליה מסתמך תקן חשבונאות מספר 40. מוסיף כי המטרה היא גם לעודד גופים ליישם את התקן ולא להתעלם מהוראותיו.
61. היו"ר מבקש מחברי הוועדה להצביע לגבי השאלה הראשונה. שואל מי תומך במתן אפשרות להכללת שירותים שהתקבלו ללא תמורה. חבר ועדה חמישי תומך במתן אפשרות.
62. חבר הוועדה הנוסף בדעה כי אין לתת אפשרות בחירה וכי יש לחייב מלכ"ר לכלול שירותים שמהווים חלק משמעותי מפעילות המלכ"ר, אלא אם כן קיים קושי פרקטי לאמוד את השווי ההוגן. מוסיף כי אם קיים קושי פרקטי לאמוד את השווי ההוגן, המלכ"ר יכול שלא לכלול את השירותים בהתבסס על התנאי השני.
63. חבר ועדה שישי וחבר הוועדה האחר בדעה כי אין לתת אפשרות בחירה.
64. חבר הוועדה הרביעי בדעה כי אין לתת אפשרות בחירה, אך יש להבהיר את ההנחיות.
65. **היו"ר מסכם כי מרבית חברי הוועדה המקצועית בדעה שאין לתת אפשרות בחירה אם לכלול שירותים שהתקבלו ללא תמורה.**
66. היו"ר שואל מה עמדת הנוכחים לגבי תיקון תקן חשבונאות מספר 40 – השמטת הדרישה למיומנות ומומחיות מקצועיים של מתנדבים והוספת דרישת גילוי לגבי אופן אמידת השווי ההוגן.
67. המשתתף השמיני מציין כי בסעיף 71 לתקן חשבונאות מספר 40 נדרש גילוי למידע כמותי לגבי שירותים שהתקבלו ללא תמורה שלא הוכרו בדוחות הכספיים. מציע להרחיב גם לגבי שירותים שהתקבלו ללא תמורה שהוכרו על מנת לתת כלים למשתמשים בדוחות הכספיים.
68. היו"ר וחבר הוועדה החמישי תומכים בהשמטת הדרישה למיומנות ומומחיות מקצועיים של מתנדבים והוספת דרישת גילוי לגבי אופן אמידת השווי ההוגן. חבר הוועדה האחר בדעה שהחלטה לגבי השמטת הדרישה למיומנות ומומחיות מקצועיים צריכה להיות מלווה בהחלטה לגבי הוספת דרישות שיגבירו את המהימנות של המדידה ושל השווי ההוגן.
69. חבר הוועדה הרביעי מציע שהמשתתף השישי יכין מסמך מסודר לגבי הדרישות שיש להוסיף בתקן לפני שמושמטת הדרישה למיומנות ומומחיות מקצועיים ושלאחר מכן תתקבל החלטה. היו"ר מסכים. מבקש מחבר הוועדה האחר לשתף פעולה עם המשתתף השישי ולהכין הצעה לתקן.
70. המשתתף השישי וחבר הוועדה האחר מסכימים.

71. היו"ר, חבר הוועדה האחר, חבר הוועדה הנוסף, חבר הוועדה הרביעי, חבר הוועדה החמישי וחבר הוועדה השישי מסכימים באופן עקרוני להשמטת הדרישה למיומנות ומומחיות מקצועיים, אך החלטה סופית תתקבל לאחר דיון במסמך שיוכן על ידי המשתתף השישי וחבר הוועדה האחר לגבי דרישות אחרות שיבטיחו אומדן מהימן של השווי ההוגן של השירותים.

72. חבר הוועדה הרביעי שואל ממתי נדרשת מיומנות ומומחיות מקצועיים בתקינה האמריקאית. המשתתף השביעי בדעה כי מדובר על הוראה שקיימת שנים רבות. מציין כי רו"ח רפי האפט שהכין את ג"ד 69 התבסס על התקינה האמריקאית.

73. חבר הוועדה החמישי שואל לגבי נושאים נוספים שהעלה דודי ספיר. היו"ר משיב כי המטרה היא שהמוסד לתקינה ידון ויקבע גם תקינה לתאגידים עירוניים ולתאגידים מעין עירוניים. מציין כי לאחר קבלת דוחות כספיים והסוגיות המיוחדות לתאגידים אלה יתקיים דיון בוועדה המקצועית. מקדם בברכה את הטיפול בנושא זה. מוסיף כי דיון זה הוא ללא קשר לתיקון תקן חשבונאות מספר 40.

74. היו"ר נועל את הישיבה.