



פרוטוקול ישיבת הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

שהתקיימה ביום שלישי ה-27 ביוני, 2023, בשעה 9:00

באמצעות אפליקציית זום.

עדכונים שוטפים

1. משתתף¹ שואל לגבי עדכון של הפרוטוקולים של ישיבות הוועדה המקצועית באתר האינטרנט של המוסד לתקינה. צדיק משיבה כי פרוטוקול הישיבה מאושר בדרך כלל בישיבה שלאחריה ורק לאחר האישור נדרש תהליך של מחיקת שמות הדוברים בישיבה בהתאם להחלטת הדירקטוריון לצורך הפרסום באתר.

תקני ISSB

2. חבר ועדה² מציין כי ה-ISSB פרסם את שני התקנים הראשונים בנושא קיימות. מוסיף כי לא ברור אם ומתי תהיה הנחיה מקומית לגבי אימוץ תקנים אלה על ידי רשות ניירות ערך. מציין כי במדינות רבות בעולם הוחלט על אימוץ תקנים אלה וכי ארגון IOSCO שישראל חברה בו, פועל לקדם את אימוץ התקנים במדינות החברות בו.

3. נציג רשות ניירות ערך³ מציין כי ברשות ניירות ערך קיים פרויקט ESG וקיימות הנחיות, אך טרם התקיים דיון מסודר בנושא אימוץ או אי אימוץ של תקני ISSB.

4. משתתף אחר מציין כי שוחח עם נציג של רשות ניירות ערך לפני כחודשיים אשר טען שצוות רשות ניירות ערך עוקב אחר ההתפתחות ואחר המדיניות הננקטת על ידי גופים אחרים, אך לא התקבלה החלטה כלשהי. מוסיף כי אם יוחלט על אימוץ יש להביא בחשבון כי נדרש פרק זמן להיערכות ליישום התקנים.

5. חבר ועדה אחר מציין כי נציג רשות ניירות ערך ציין בנוסף שאין מחויבות של רשות ניירות ערך ל-IOSCO לגבי מועדי אימוץ ספציפיים.

6. היו"ר מציע שיבוצע תרגום לעברית על ידי צדיק. נציג רשות לניירות ערך מציע לבחון את הנושא בנפרד לפני השקעת משאבים מאחר שעצם התרגום יכול להעיד על כוונה לאימוץ, כאשר טרם התקבלה החלטה כזו.

7. משתתף נוסף מציין כי בצד היבטי הדיווח, קיימים היבטי ביקורת וייתכן שידרשו פעולות. חבר הוועדה מסכים ומציין כי הגילוי נדרש מחוץ לדוחות הכספיים, אך דרוש הליך של ביקורת או assurance לדיווחים אלה.

¹ ההתייחסות היא למשתתף או למשתתפת

² ההתייחסות היא לחבר ועדה או לחברת ועדה

³ ההתייחסות היא לנציג או לנציגה

8. המשתתף הנוסף מציין כי קרנות השקעה מסוימות שפרסמו דוחות אחריות תאגידית דרשו שהדוחות יהיו מבוקרים. מוסיף כי גיליון שלם של האקונומיסט הוקדש לאחרונה לביקורת על הרלוונטיות של המידע לגבי ESG.
9. חבר הוועדה האחר מציין כי ה-ISSB פועל בעניין תקני ביקורת למידע הנדרש בהתאם לתקנים S1 ו-S2. מוסיף כי גם כיום קיים מעין דוח של ר"ח, עו"ד או גורם אחר. מציין כי הכתבות הן אינטרסנטיות ומושפעות רבות מהמפה הפוליטית בארה"ב.
10. חבר ועדה נוסף מציין כי המטרה העיקרית היא שהדיווח לגבי ESG לא יהיה מכבסת מילים. מוסיף כי לא ברור אם לר"ח יש כישורים יתרים בנושא. מציין כי ייתכן שדרוש מהנדס תעשייה וניהול שמבין את נושאי ה-ESG ויכול לכמת ולזקק את המידע.
11. היו"ר מציין כי הדרישה מר"ח היא לציין אם התיאור במסגרת הדוח תואם את פעולות הישות.
12. חבר הוועדה מציין כי דרישה זו אינה שונה מבדיקה שמבצע רואה החשבון לגבי שמאות, אקטואריה ועוד, למרות שהוא אינו שמאי או אקטואר. מוסיף כי רואה החשבון יכול לבצע בדיקה מקבילה לגבי פליטות גזי חממה שבוצעה על ידי הגורם המקצועי.
13. חבר הוועדה הנוסף בדעה כי מדובר על נושא רחב יותר וכי מדובר על הרחבה לא ברורה של תפקיד רואה החשבון המבקר, למרות שאינו יודע מי הגורם המתאים לבצע זאת. בדעה כי רואה החשבון יכול לבצע בדיקה לגבי דוח ספציפי של מהנדס, אך נדרש גורם מתמחה ב-ESG על מנת לקבוע אם חברה עסקית מבצעת ESG.
14. חבר הוועדה מציין כי הבנת הפעילות העסקית היא חלק בלתי נפרד מתהליך הביקורת.
15. המשתתף האחר מציין כי כבר כיום רואה החשבון נדרש לבדוק דוחות של גורם מומחה ל-ESG לדוגמה לעניין אג"ח ירוק שכולל אמות מידה פיננסיות המתייחסות למדדי ESG (כגון פליטת גזי חממה). מוסיף כי משרדי רואי החשבון ידרשו לשכור את שירותיהם של מומחים בתחום על מנת לבדוק את הנתונים שסיפקה החברה. חבר הוועדה האחר מציין כי במשרדי רואי החשבון בארץ ובעולם כבר שוכרים את שירותיהם של מומחים בתחום.

עדכונים שוטפים- שיפור תקני חשבונאות קיימים

16. היו"ר מציין כי הוחלט בישיבה הקודמת כי יבוצע תיקון לתקן חשבונאות מספר 19 במקביל לתיקון שבוצע לתקן חשבונאות בינלאומי 12 לגבי כללי פילאר 2, מאחר שייתכן שיהיה רלוונטי גם לחברות פרטיות. מוצע לבצע באמצעות שיפור לתקני חשבונאות קיימים, אך ראוי היה לכלול לפחות עוד תיקון אחד במסגרת שיפור לתקני חשבונאות קיימים.

17. חבר ועדה רביעי מציין כי אם קיימת דחיפות ניתן לפרסם כתקן חשבונאות מספר 19 (מתוקן).
18. חבר הוועדה שואל אם התיקון שבוצע לתקן חשבונאות בינלאומי 12 לעניין ההכרה לראשונה בנכס ובהתחייבות שבוצע בתקינה הבינלאומית בעקבות IFRS 16 בוצע גם בתקינה הישראלית. צדיק בדעה שלא בוצע. חבר הוועדה מציע להוסיף את התיקון האמור.
19. חבר הוועדה האחר מסביר כי מדובר על תיקון שמתייחס לסוגיה אם נדרשת הכרה במיסים נדחים בעת ההכרה לראשונה בנכס ובהתחייבות כגון מועד ההכרה לראשונה בחכירה. מוסיף כי IFRS 16 לא אומץ בתקינה הישראלית, אך חברה פרטית רשאית ליישמו בהעדור תקן חשבונאות בנושא. חבר הוועדה מציין כי הטיפול החשבונאי רלוונטי במקרים נוספים והוא לא נוסח כתיקון ספציפי לעניין חכירות. חבר הוועדה האחר מסכים ומציין כי רלוונטי גם לעניין התחייבויות לפירוק ושיקום.
20. היו"ר מבקש מצדיק לבדוק זאת.
21. חבר הוועדה האחר מציין כי לאור חוסר הידע בתקינה הישראלית מוצע לפרסם תיקון לתקן ולצרף את התקן המתוקן לנוחות המשתמשים.
22. חבר הוועדה מציין כי ניתן גם לבצע את התיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 1 לגבי מדיניות חשבונאית משמעותית. חבר הוועדה האחר מציין כי במקרה כזה נדרש גם תיקון לתקן חשבונאות מספר 35. חבר הוועדה מסכים.
23. חבר ועדה חמישי בדעה כי התיקון לגבי מדיניות חשבונאית משמעותית עשוי להוות נטל משמעותי על החברות הפרטיות. מציין כי מרבית החברות עושות שימוש בדוחות הכספיים לדוגמה של פירמות רואי החשבון ואילו בהתאם לתיקון כל חברה תידרש לבחון מהי המדיניות החשבונאית המהותית, אם היא כרוכה בשיקול דעת או באומדן משמעותי ולא תתאפשר העתקה של המדיניות החשבונאית מתוך התקנים או הדוחות לדוגמה. היו"ר, חבר הוועדה הרביעי ומשתתף רביעי בדעה כי מדובר על תיקון חשוב.
24. חבר הוועדה החמישי מסכים שמדובר על תיקון חשוב, אך בדעה שמדובר בנטל על החברות הפרטיות וכי נדרש דיון בנושא.
25. המשתתף הרביעי בדעה כי מדובר על תיקון חשוב מאוד וכי במסגרת תפקידו [REDACTED] ניסה לשנות את הנוהג לצטט את התקנים וביאור המדיניות החשבונאית מתוך הדוחות לדוגמה ללא בחינה מעמיקה.
26. חבר הוועדה הרביעי מסכים עם המשתתף הרביעי. מציין כי במסגרת עבודות סמינריון שבוצעו הובאו תצפיות לפיהם החברות מעתיקות את ביאור המדיניות החשבונאית מהשנה

הקודמת ללא קשר אם העסקאות קיימות בתקופות הדיווח ולעיתים מובאת מדיניות חשבונאית בגין פריטים שלא קיימים בדוחות הכספיים של החברה. בדעה כי אין הפעלת שיקול דעת כלל בביאור המדיניות החשבונאית.

27. משתתף חמישי מציע לאסוף מספר תיקונים ובינתיים לפרסם באתר המוסד לתקינה כי קיימת כוונה לאמץ את התיקון לגבי כללי מודל פילאר 2. צדיק מציינת כי מאחר שהתיקון הוא חריג לתקן חשבונאות מספר 19, חברות לא יוכלו ליישמו ללא תיקון התקן.

28. צדיק מסכימה כי התיקון לגבי מדיניות חשבונאית הוא תיקון חשוב וחברות אינן משקיעות כיום משאבים בביאור המדיניות החשבונאית, אלא עושות שימוש בביאור מהשנה הקודמת או בביאור מתוך הדוחות הכספיים לדוגמה. מוסיפה כי עם זאת מדובר על החברות הפרטיות.

29. חבר הוועדה הנוסף מצייין כי הדוגמאות שהובאו הן מהחברות הציבוריות ועדיין ביאור המדיניות החשבונאית הוא רחב מידי או לא ממוקד דיו.

30. חבר הוועדה מצייין כי התיקון ל-1 IAS נכנס לתוקף ב 1.1.2023 ולכן טרם קיבל ביטוי בדוחות הכספיים. מוסיף כי לרשות ניירות ערך תפקיד חשוב באכיפת יישום תיקון זה. מצייין כי רשות ניירות ערך פרסמה לפני כעשר שנים מסמך לגבי קיצור דוחות כספיים. בדעה כי עידוד מצד רשות ניירות ערך יהווה צעד משמעותי שיביא לכך שחברות יקצרו את ביאור המדיניות החשבונאית. מוסיף כי כרגע אין רצון מבחינת המדווחים להשקיע בקיצור ביאור המדיניות החשבונאית.

31. המשתתף אחר מסכים כי לרגולטור יש תפקיד חשוב ביישום תיקון זה על ידי החברות הציבוריות.

32. חבר הוועדה האחר מצייין כי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים פרסמה תיקון חשוב זה על מנת לחזק את הרלוונטיות של הדוחות הכספיים. בדעה כי אם הרגולטור לא יאותת לחברות כי קיימת ציפייה לשינוי ביאור המדיניות החשבונאית, החברות לא ישקיעו בכך משאבים.

33. היו"ר מסכם כי לאור העמדות שהובעו מציע לעכב את התיקון בנוגע למדיניות חשבונאית לתקן חשבונאות מספר 34 ולקיים לגביו דיון נפרד מאחר שמדובר בנושא חשוב. מצייין כי נתקל במקרים שבהם הייתה סתירה בין ביאור המדיניות החשבונאית לבין הטיפול שיושם. מציע לכלול בשיפור לתקני חשבונאות קיימים את התיקון הנוסף לתקן חשבונאות מספר 19 שהציע חבר הוועדה.

34. חבר הוועדה החמישי מצייין כי ניתן להוסיף לשיפור לתקני חשבונאות קיימים גם תיקון שבוצע בתקן חשבונאות בינלאומי 16 לגבי עלויות שמתהוות לפני שהנכס מוכן לשימוש

המיועד. בדעה כי מדובר על תיקון טכני ויהיה קל לשלבו. היו"ר מסכים ומציין כי תוכן הצעה לשיפור תקנים קיימים.

הצעה לתקן חשבונאות מספר 46, מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה (להלן: ההצעה לתקן) (צורפה לתיק הישיבה)

35. היו"ר מבקש מצדיק להמשיך את הדיון בהצעה לתקן.

חשבונאות גידור

36. צדיק מציינת כי נספח ב' כולל את הוראות חשבונאות גידור וכי נשלחו נקודות לדיון.

37. צדיק מציינת כי הסעיף הראשון בנספח הוא סעיף הגדרות מציינת כי ההגדרה הראשונה היא התקשרות איתנה. מוסיפה שקיימת הגדרה בתקינה הישראלית להתקשרות איתנה לרכישה בתקן חשבונאות מספר 38, אך לא קיימת הגדרה להתקשרות איתנה. מוסיפה כי ההגדרה מבוססת על התקינה הבינלאומית והיא "הסכם מחייב להחלפת כמות מוגדרת של משאבים במחיר מוגדר במועד עתידי מוגדר (או במועדים עתידיים מוגדרים)". שואלת אם יש הערות. **לנוכחים אין הערות.**

38. צדיק מציינת כי ההגדרה השנייה היא עסקה חזויה המוגדרת "עסקה עתידית בלתי מחייבת, אולם חזויה להתרחש". מוסיפה כי ההגדרה מבוססת על התקינה הבינלאומית.

39. חבר הוועדה הרביעי שואל אם עסקה חזויה היא למעשה עסקה פוטנציאלית ובהגדרה לא נכללת הסתברות לקיומה. צדיק מסכימה.

40. חבר הוועדה מציין כי גם המילה חזויה כוללת בתוכה הסתברות מסוימת. מוסיף כי בהוראות עצמן נדרשת הסתברות של צפוי ברמה גבוהה לגבי עסקה חזויה על מנת שניתן יהיה לגדרה. צדיק מסכימה. חבר הוועדה הרביעי מציין כי מדובר על מצב דומה להגדרת נכס, כאשר תנאי ההכרה הם אלה שכוללים את ההסתברות לקבלת משאבים כלכליים.

41. המשתתף האחר מציין כי גם לגבי עסקה חזויה נדרשות עובדות והוכחות.

42. היו"ר מציין כי אין בהגדרה תוספת משמעותית על השם וכי נעשה שימוש באותו מונח "חזוי".

43. חבר הוועדה החמישי מציין כי הדגש הוא שמדובר על עסקה בלתי מחייבת לעומת התקשרות איתנה שבה מדובר על הסכם מחייב. בדעה כי בתקינה הבינלאומית קיים הסבר ברור.

44. המשתתף הרביעי מציין כי ניתן לשנות את הניסוח ל"עסקה צפויה עתידית אולם בלתי מחייבת".

45. משתתף שישי מציין כי שימוש במילה "צפוי" הוא בעייתי שכן משמעו בהסתברות העולה על 50%.
46. צדיק מציינת כי באנגלית המונח הוא forecast transaction ובתוך ההגדרה נעשה שימוש במילה anticipated. משתתף שביעי מציע להוסיף את המילה באנגלית. **חבר הוועדה והיו"ר מסכימים.**
47. חבר הוועדה הנוסף מציע להכניס את ההסתברות להגדרה. חבר הוועדה הרביעי בדעה כי לא ניתן לעשות זאת מאחר שהתקן כולל גם התייחסות לעסקאות חזויות שאינן צפויות ברמה גבוהה.
48. צדיק מציינת כי קיימת הגדרה למונח "רווח או הפסד מגידור" - השינוי בשווי ההוגן של הפריט המגודר שניתן לייחוס לסיכון המגודר. מוסיפה כי בתקינה הבינלאומית הגדרה זו אינה קיימת ומקורה ב-FRS 102, אך הוספת ההגדרה אינה משנה את הטיפול החשבונאי לעומת התקינה הבינלאומית.
49. צדיק מציינת כי המונח "צפוי ברמה גבוהה" לקוח מתקן חשבונאות מספר 38 וכי המונחים "השקעה נטו בפעילות חוץ", "פעילות חוץ", "פריטים כספיים" ו-"מטבע פעילות" לקוחים מתקן חשבונאות מספר 13 וכל ההגדרות תואמות את ההגדרות בתקינה הבינלאומית.
50. צדיק מציינת כי המונח "ערך פנימי" אינו מוגדר בתקינה הבינלאומית (אך קיים במסגרת הטקסט) וההגדרה לקוחה מ-FRS 102. מצטטת את ההגדרה "ההפרש בין השווי ההוגן של המניות שלגביהן לצד שכנגד יש זכות (מותנית או בלתי מותנית) לרישום או שיש לו זכות לקבלן לבין המחיר (אם קיים) שהצד שכנגד נדרש (או יידרש) לשלם עבור אותן מניות. לדוגמה, לאופציה למניה עם מחיר מימוש של 15 ש"ח על מניה ששוויה ההוגן הוא 20 ש"ח יש ערך פנימי של 5 ש"ח."
51. חבר הוועדה שואל מדוע ההגדרה מתייחסת רק למניות מאחר שערך פנימי קיים על כל נכס בסיס – מט"ח, סחורות וכו'.
52. המשתתף השישי מציין כי בתקינה הבינלאומית בהתאם למילון מונחים ההגדרה היא ב-IFRS 2.
53. המשתתף האחר מציין כי ערך פנימי לצורך גידור עשוי לכלול גם אופציה על מט"ח. מוסיף כי גם הגדרת ערך פנימי אינה חד-חד ערכית מאחר שיש המחשבים ערך פנימי לפי ערך נאיבי ויש המחשבים ערך פנימי לפי ערך נוכחי של תוספת המימוש וזו הסיבה שאין הגדרה ב-IFRS 9.

54. צדיק מציינת כי נעשה שימוש בהגדרה לצורך סעיף 12.א.17. מוסיפה כי FRS 102 מתייחס לאפשרות להוציא את הערך הפנימי של האופציה מיחס הגידור בדומה ל-IFRS 9, אך אינו כולל את הטיפול החשבונאי העוקב בערך הפנימי. שואלת אם יש להשאיר חלופה זו ואם כן האם יש להוסיף את הטיפול החשבונאי העוקב בערך הפנימי.
55. חבר הוועדה מציין כי אפשרות זו היא חשובה שכן היא מקלה במקרים רבים. בדעה כי יש להגדיר ערך פנימי באופן כללי יותר.
56. המשתתף האחר בדעה כי הטיפול החשבונאי העוקב הוא חשוב על מנת שלא לפגוע ברווח או הפסד של חברות. מוסיף כי בהתאם ל-IFRS 9 הערך הפנימי (או מרכיב הריבית) נדחה לרווח כולל אחר והזקיפה לרווח או הפסד היא כאשר העסקה מתממשת או שהפריט מוכר. בדעה כי יש לאפשר זאת לחברות פרטיות.
57. חבר הוועדה החמישי מציין כי גם בפרקטיקה נעשה שימוש נרחב בהקלה זו.
58. חבר הוועדה מציע להגדיר את הערך הפנימי כהפרש בין השווי ההוגן של נכס הבסיס ביום המדידה לבין תוספת המימוש באותו מועד.
59. חבר הוועדה החמישי מציין כי בהתאם ל-IFRS 9 ניתן למדוד את הערך הפנימי לפי תוספת המימוש באותו מועד או לפי הערך הנוכחי של תוספת המימוש באותו מועד. מוסיף כי מאחר שהערך הפנימי לא מוגדר ניתן לבחור כמדיניות חשבונאית אחת מהחלופות. מציע שלא לצמצם את החלופות בתקינה הישראלית. המשתתף האחר מסכים ומציע לא לכלול הגדרה.
60. **לאחר הצבעה, היו"ר מסכם כי אין תומכים להגדרת הערך הפנימי במסגרת ההצעה לתקן.**
61. צדיק מציינת כי סעיף 12.15 קובע כי "יחס גידור מורכב ממכשיר מגדר ומפריט מגודר. בהינתן שתנאי הכשירות בסעיף 12.18 מתקיימים, ישות רשאית ליישם חשבונאות גידור."
62. צדיק מציינת כי סעיף 12.א.15 הושמט בהתאם להחלטה בישיבה הקודמת לפיה אין לכלול התייחסות לגידור חשיפה של תיק.
63. צדיק מציינת כי סעיף 12.16 עוסק בפריט מגודר. מוסיפה כי בהתאם לסעיף "פריט מגודר יכול להיות נכס או התחייבות שהוכרו, התקשרות איתנה שלא הוכרה, עסקה חזויה שצפויה ברמה גבוהה או השקעה נטו בפעילות חוץ, או רכיב של פריט כזה כלשהו, בתנאי שהפריט ניתן למדידה באופן מהימן." שואלת אם יש הערות. **לנוכחים אין הערות.**
64. חבר הוועדה הרביעי שואל מדוע השקעה נטו בפעילות חוץ מצוינת בנפרד מנכס או התחייבות שהוכרו. צדיק מציינת כי הנוסח תואם את IFRS 9 וייתכן שמאחר שמדובר על סוג שונה של גידור.

65. צדיק מוסיפה כי IFRS 9 מתיר פריט מגודר שמורכב מחשיפה כשירה (לדוג' עסקאות חזויות) ונגזר, אך FRS 102 אינו מתיר זאת. שואלת אם מדובר בגידור נפוץ שחשוב לחברות פרטיות.
66. חבר הוועדה בדעה שלא מאוד נפוץ, אך בדעה שאין להגביל חברות פרטיות ולאפשר גם פריט מגודר כזה. חבר הוועדה הנוסף מסכים. חבר הוועדה השישי מסכים שיש להוסיף חלופה זו. מציין כי המטרה בחשבונאות גידור לחברות פרטיות היתה להקל והוספת אפשרות מהווה הקלה. חבר הוועדה האחר, חבר הוועדה הרביעי וחבר הוועדה החמישי תומכים.
67. **היו"ר מסכם כי תוסף האפשרות לגידור חשיפה כשירה ונגזר בהתאם ל-IFRS 9.**
68. צדיק מציינת כי סעיף 12.16 א קובע: "לצורכי חשבונאות גידור, ניתן לייעד כפריטים מגודרים רק נכסים, התחייבויות, התקשרויות איתנות או עסקאות חזויות שצפויות ברמה גבוהה שמעורב בהם צד חיצוני לישות. ניתן ליישם את חשבונאות הגידור לגבי עסקאות בין ישויות באותה קבוצה רק בדוחות הכספיים האינדיבידואליים (או הנפרדים) של אותן ישויות, למעט:
- (א) עסקאות עם חברות בנות, כאשר החברות הבנות אינן מאוחדות בדוחות הכספיים המאוחדים (כגון חברות בנות של ישויות השקעה הנמדדות בשווי הוגן בהתאם לתקן חשבונאות מספר 37);
- (ב) סיכון מטבע חוץ של פריט כספי תוך קבוצתי אשר תוצאתו חשיפה לרווחים או להפסדים בגין שערי חליפין של מטבע חוץ שאינם מבוטלים במלואם באיחוד בהתאם לתקן חשבונאות מספר 13, השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ; וכן
- (ג) סיכון מטבע חוץ של עסקה חזויה שצפויה ברמה גבוהה בתוך הקבוצה, בתנאי שהעסקה נקובה במטבע שאינו מטבע הפעילות של הישות המתקשרת באותה עסקה ושסיכון מטבע חוץ ישפיע על הרווח או הפסד המאוחד."
69. חבר הוועדה שואל אם יש הגדרה לדוחות כספיים אינדיבידואליים בתקינה הישראלית. צדיק בדעה שאין הגדרה, אך נעשה שימוש במונח גם בתקנים אחרים.
70. משתתף שמיני מציין כי בתקינה הבינלאומית הדוחות הכספיים האינדיבידואליים הם דוחות כספיים שבהם ניתן ליישם אחת משלוש חלופות. מציין כי לא ברור אם יש חובה לפרסם דוחות כספיים כאלה. מוסיף כי בתקינה הישראלית בהתאם לג"ד 68 ניתן ליישם רק את שיטת השווי המאזני.
71. המשתתף השישי מציין כי דוחות כספיים אליהם מתייחס המשתתף השמיני הם דוחות כספיים נפרדים ולא דוחות כספיים אינדיבידואליים.

72. חבר הוועדה האחר מציין כי דוחות כספיים אינדיבידואליים הם דוחות כספיים של חברה שיש לה רק חברות כלולות (אין לה חברות בנות) שלגביהם היא מחויבת ליישם את שיטת השווי המאזני.
73. המשתתף השישי מציין כי בדוחות כספיים נפרדים ניתן לבחור לגבי כל קטגוריה – חברות בנות, חברות כלולות ועסקאות משותפות – אם ליישם שיטת עלות, שיטת שווי מאזני או שווי הוגן בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 27. מוסיף כי בדוחות כספיים אינדיבידואליים מדובר על חברות שאין להם חברות בנות, אלא חברות כלולות בלבד שלגביהם קיימת חובה ליישם את שיטת השווי המאזני.
74. צדיק מציינת כי קיימת התייחסות לדוחות כספיים אינדיבידואליים בתקן חשבונאות מספר 13, אך אין הגדרה לדוחות כספיים אינדיבידואליים.
75. חבר הוועדה מציין כי גם בתקינה הבינלאומית אין הגדרה לדוחות כספיים אינדיבידואליים. מוסיף כי דוחות כספיים אינדיבידואליים הם גם דוחות כספיים של חברה שאין לה לא חברות בנות ולא חברות כלולות.
76. חבר הוועדה הרביעי בדעה שגם חברה שיש לה רק חברה כלולה יכולה להציג דוחות כספיים נפרדים לפי IAS 27 ולבחור למדוד את ההשקעה לפי עלות, שווי הוגן או שיטת השווי המאזני. חבר הוועדה האחר מסכים ומציין כי זאת מאחר ש-27 IAS אינו מחייב אלא מאפשר להציג דוחות כספיים נפרדים.
77. חבר הוועדה מציין כי בהתאם לג"ד 68 חברה מחויבת ליישם את שיטת השווי המאזני לגבי חברה בת שלה בדוחות הכספיים סולו ובהתאם לג"ד 68 הרווח וההון בדוחות הכספיים סולו שווה לרווח ולהון בדוחות הכספיים המאוחדים. מוסיף כי לאור זאת, אם לא ניתן ליישם חשבונאות גידור בדוחות הכספיים המאוחדים, לא ניתן יהיה ליישם חשבונאות גידור גם בדוחות הכספיים הנפרדים משום שיישום כזה יביא לרווח ולהון שונים וזאת בשונה מהתקינה הבינלאומית. חבר הוועדה האחר מסכים.
78. חבר הוועדה הרביעי מציין כי בהתאם לסעיף קטן (א) אם החברה הבת אינה מאוחדת, ניתן ליישם לגבי עסקאות עימה חשבונאות גידור וזה מתאים גם לתקינה הישראלית.
79. חבר הוועדה מביא דוגמה של התקשרות איתנה מול חברה בת. מציין כי בדוחות הכספיים המאוחדים לא ניתן ליישם חשבונאות גידור לעסקה זו מאחר שאין המדובר בעסקה עם צד חיצוני לישות (אמורה להתבטל בדוחות המאוחדים), ובהתאם לתקינה ישראלית לא ניתן ליישם חשבונאות גידור גם בדוחות הכספיים סולו מאחר שהרווח וההון בדוחות סולו אמורים להיות זהים לאלה בדוחות המאוחדים. מוסיף כי המצב שונה בתקינה הבינלאומית מאחר שאין דרישה שהרווח וההון יהיו זהים בדוחות הנפרדים לפי IAS 27 (ללא קשר

לשיטת המדידה שנבחרה להשקעה בחברה הבת לפי IAS 27) ובדוחות המאוחדים ולכן ניתן היה ליישם חשבונאות גידור להתקשרות איתנה זו בדוחות הכספיים הנפרדים.

80. חבר הוועדה האחר מציין כי בתקינה הבינלאומית עסקאות מול חברה בת בדוחות הכספיים הנפרדים הם עסקאות עם צד חיצוני ומאחר שגם אם מיושמת שיטת השווי המאזני אין דרישה שההון והרווח יהיו זהים לאלה שבדוחות הכספיים המאוחדים ניתן ליישם חשבונאות גידור בדוחות הכספיים הנפרדים.

81. חבר הוועדה וחבר הוועדה החמישי מציעים להשמיט את הרישא של המשפט השני "ניתן ליישם את חשבונאות הגידור לגבי עסקאות בין ישויות באותה קבוצה רק בדוחות הכספיים האינדיבידואליים (או הנפרדים) של אותן ישויות, למעט: " ולהשאיר את שלושת סעיפי המשנה. חבר הוועדה האחר מסכים.

82. חבר הוועדה האחר מציין כי סיכון מטבע חוץ שמשפיע על הדוחות הכספיים המאוחדים ועסקאות עם חברות בנות של ישויות השקעה ניתן לגדר גם בדוחות הכספיים המאוחדים.

83. המשתתף השישי מציין כי בהתאם לנוסח המקורי ברור שחברה בת בדוחות סולו אינה מהווה צד חיצוני ובהתאם להצעה יש להסיק זאת. בדעה כי יש להוסיף אמירה. חבר הוועדה בדעה שהדבר נובע מג"ד 68 ומהקביעה שאין הבדל ברווח ובהון בין הדוחות הכספיים המאוחדים לבין הדוחות הכספיים סולו. חבר הוועדה הרביעי מסכים עם המשתתף השישי ומציע להוסיף התייחסות.

84. חבר הוועדה האחר מציין כי חברה בת בדוחות הכספיים סולו לפי תקינה ישראלית אינה מהווה צד חיצוני לישות. חבר הוועדה מוסיף כי ההבדל בין הדוחות הכספיים המאוחדים לבין הדוחות הכספיים סולו בתקינה הישראלית הוא רק אופן ההצגה ואין הבדלים במדידה. מוסיף כי בתקינה הישראלית גם בדוחות הכספיים סולו חברה בת מהווה חלק מהקבוצה.

85. חבר הוועדה הנוסף מציע להוסיף שלעניין זה חברה בת אינה צד חיצוני הן בדוחות הכספיים המאוחדים והן בדוחות הכספיים הנפרדים. חבר הוועדה האחר מציע להתייחס לג"ד 68 ולג"ד 57 ולא לדוחות כספיים נפרדים, שאין להם כללים בתקינה הישראלית.

86. חבר הוועדה הרביעי מציין כי אין דוחות כספיים עצמיים/אינדיבידואליים, אך קיימים דוחות כספיים נפרדים. חבר הוועדה האחר מציין כי מיושם ג"ד 68 בדוחות סולו, אך הם אינם מוגדרים כדוחות נפרדים. מציע לכתוב שחברות בנות אינן מהוות צד חיצוני בין אם מטופל לפי ג"ד 57 ובין אם מטופל לפי ג"ד 68. חבר הוועדה החמישי מסכים.

87. חבר הוועדה הרביעי שואל אם ג"ד 57 אינו מתייחס לדוחות כספיים נפרדים. צדיק משיבה כי ג"ד 57 מתייחס לדוחות כספיים סולו. חבר הוועדה האחר מציין כי דוחות כספיים

נפרדים בישראל מוגדרים בתקנות ניירות ערך ובתקינה הבינלאומית ב-27 IAS ולכן הציע להתייחס לג"ד שמיושם ולא לשם הדוחות.

88. המשתתף השביעי מציע להתייחס לדוחות החברה. חבר הוועדה האחר מציין כי גם דוחות החברה אינם מוגדרים. היו"ר מציין כי גם דוחות כספיים מאוחדים הם דוחות החברה.

89. המשתתף השביעי מציין כי הדוחות המוגשים למס הכנסה הם דוחות סולו. מוסיף כי מרבית החברות הפרטיות מציגות דוחות כספיים שבהם החברות הבנות נכללות לפי ג"ד 68.

90. המשתתף השישי מציין כי סעיף 2.2 לג"ד 57 קובע כי "אין הדוחות הכספיים המאוחדים אמורים לשמש תחליף לדוחות הכספיים הנפרדים של חברות הקבוצה". חבר הוועדה האחר מציין כי אין הגדרה לדוחות הכספיים הנפרדים וכי ההתייחסות היא לכל חברות הקבוצה. חבר הוועדה החמישי מסכים עם חבר הוועדה האחר ומציע להתייחס לטיפול החשבונאי שננקט כפי שהציע חבר הוועדה האחר.

91. חבר הוועדה הרביעי מציע להוסיף הגדרה לדוחות כספיים נפרדים בהערת שוליים ולטפל בכל הנושא כאשר יתקיים דיון בנושא דוחות כספיים מאוחדים.

92. צדיק מציינת לאחר בדיקה של ג"ד 68 כי נוספה הגדרה של דוחות כספיים נפרדים בעת פרסום תקן חשבונאות מספר 41, גילויים בהקשר לצד קשור. מצטטת את ההגדרה "דוחות כספיים נפרדים הם דוחות כספיים המוצגים על ידי ישות שבהם ההשקעות בחברות בנות, בחברות בשליטה משותפת ובחברות כלולות מטופלות לפי שיטת השווי המאזני בהתאם לג"ד 68."

93. חבר הוועדה מציין כי בנוסח המשולב שמופיע באתר אין הגדרה לדוחות כספיים נפרדים. צדיק מציינת כי הנוסח המשולב הוא נכון לשנת 2018 ובאתר מופיע כי ג"ד 68 תוקן לאחר עריכת הנוסח המשולב על ידי תקן חשבונאות מספר 41 וכי ניתן לראות את התיקונים במסגרת תקן חשבונאות מספר 41.

94. חבר הוועדה הרביעי, חבר הוועדה החמישי, המשתתף השביעי והמשתתף השמיני מציינים כי קיימת חשיבות רבה ליצירת נוסח מעודכן של הנוסח המשולב. חבר הוועדה מוסיף כי נתקל במקרה דומה לגבי תקן חשבונאות מספר 18 לפני מספר ימים. צדיק מעדכנת כי שוחחה עם המשתתף הנוסף לגבי עדכון הנוסח המשולב ומקווה שניתן יהיה לפרסם נוסח משולב בהקדם.

95. חבר הוועדה האחר מציין כי כפי שציין בתחילת הישיבה קיימת חשיבות רבה לפרסום נוסח משולב של תקן יחד עם התיקון לתקן עצמו. צדיק מציינת כי הדבר אפשרי כאשר מתוקן תקן ספציפי, אך בעייתי יותר כאשר מדובר על תיקונים שנובעים מפרסום תקן כגון תקן

- חשבונאות מספר 43. חבר הוועדה האחר בדעה כי יש לפרסם נוסח משולב אחת לשנתיים ויש לדאוג לתקצב זאת.
96. היו"ר שואל מי תומך בהצעת חבר הוועדה החמישי להשמיט את הרישא של המשפט השני "ניתן ליישם את חשבונאות הגידור לגבי עסקאות בין ישויות באותה קבוצה רק בדוחות הכספיים האינדיבידואליים (או הנפרדים) של אותן ישויות, למעט: " ולהשאיר את שלושת סעיפי המשנה. היו"ר, חבר הוועדה, חבר הוועדה האחר וחבר הוועדה השישי תומכים.
97. צדיק שואלת אם יש להוסיף הבהרה כי חברות בנות אינן מהוות צד חיצוני לישות גם בדוחות הכספיים הנפרדים. היו"ר, חבר הוועדה האחר, חבר הוועדה הנוסף, חבר הוועדה הרביעי וחבר הוועדה החמישי מסכימים.
98. חבר הוועדה החמישי מציין כי יש להתייחס גם לחברות בשליטה משותפת אשר מאוחדות באיחוד יחסי בהתאם לג"ד 57 בתקינה הישראלית. חבר הוועדה האחר מסכים.
99. צדיק מסכמת כי תוסף בסעיף 12.א16 הבהרה "חברות בנות שמאוחדות וחברות בשליטה משותפת שמאוחדות באיחוד יחסי אינן מהוות צד חיצוני לישות גם בדוחות הכספיים הנפרדים".
100. צדיק מציינת כי סעיף 12.ב16 עוסק בקבוצות פריטים ומצטטת "קבוצה של פריטים, כולל רכיבים של פריטים, יכולה להיות פריט מגודר כשיר, בתנאי שכל התנאים הבאים מתקיימים:
- (א) הקבוצה מורכבת מפריטים שהם בעצמם (individually) פריטים מגודרים כשירים;
 - (ב) הפריטים בקבוצה חולקים את אותו סיכון;
 - (ג) הפריטים בקבוצה מנוהלים יחד על בסיס קבוצתי לצורכי ניהול סיכונים; וכן
 - (ד) הקבוצה אינה כוללת פריטים עם פוזיציות סיכון מקוזות."
101. צדיק מציינת כי הדרישה שהפריטים בקבוצה חולקים את אותו סיכון אינה קיימת ב-IFRS 9 לגבי כל קבוצה אך רק לגבי רכיב שכבה. בדעה כי הבדל זה לא יצור הבדל בפרקטיקה מאחר שגם גידור של קבוצה מבוצע לגבי סיכון ספציפי. מוסיפה כי בהתאם ל FRS 102 שעליו מבוסס הסעיף, לא ניתן לגדר קבוצה עם פוזיציות סיכון מקוזות ואילו לפי התקינה הבינלאומית מותר גידור כזה אם מדובר על גידור של סיכון מטבע חוץ והיעוד מקיים תנאים מסוימים. שואלת אם יש לאפשר גידור קבוצה עם פוזיציות סיכון מקוזות כזה ואם גידור כזה יהיה רלוונטי לחברות פרטיות.
102. המשתתף השמיני מציין כי קיימים גידורים כאלה, אך לא גידורים רבים.
103. חבר הוועדה החמישי בדעה שאין לצמצם את אפשרויות הגידור של חברה פרטית לעומת חברה ציבורית. המשתתף השביעי והמשתתף השמיני מסכימים.

104. היו"ר שואל אם ניתן להשמיט את סעיף קטן (ד) ובכך יתאפשר גידור של קבוצה עם פוזיציות סיכון מקוזות. חבר הוועדה החמישי משיב כי לפי IFRS 9 ניתן לגדר קבוצה כזו רק לסיכון מטבע חוץ ואילו השמטת הסעיף תאפשר גידורים נוספים שאינם מותרים לפי 9 IFRS. מוסיף כי בדרך כלל מותר גידור על נכס או התחייבות בפני עצמם והאפשרות לגדר את פוזיציות הסיכון בנטו היא חריג מוגבל.
105. צדיק שואלת מי תומך בהוספת האפשרות לגידור קבוצה עם פוזיציות סיכון מקוזות בגין סיכון מטבע חוץ בהתאם ל- IFRS 9. חבר הוועדה הנוסף מבהיר כי החלופות האחרות הן לא להתיר כלל גידור של קבוצה עם פוזיציות סיכון מקוזות והאפשרות השלישית היא להשמיט את סעיף (ד) בהתאם להצעת היו"ר.
106. היו"ר, חבר הוועדה, חבר הוועדה האחר, חבר הוועדה הנוסף, חבר הוועדה הרביעי, חבר הוועדה החמישי, וחבר הוועדה השישי תומכים בהוספת האפשרות לגידור קבוצה עם פוזיציות סיכון מקוזות בגין סיכון מטבע חוץ בהתאם ל- IFRS 9.
107. צדיק מציינת כי סעיף 12.16.ג12 מתייחס לרכיב של פריט ומצטטת "רכיב של פריט מורכב מפחות מכל השינוי בשווי ההוגן או מכל השתנות תזרימי המזומנים של פריט. הרכיבים הבאים של פריט (כולל שילובים שלהם) עשויים להוות פריט מוגדר:
- (א) שינויים בתזרימי המזומנים או בשווי ההוגן הניתנים לייחוס לסיכון ספציפי (או לסיכונים ספציפיים) הניתן לזיהוי בנפרד והניתן למדידה באופן מהימן, כולל שינויים בתזרימי מזומנים ובשווי ההוגן מעל או מתחת מחיר מוגדר או משתנה מוגדר אחר (סיכון חד-צדדי);
- (ב) אחד או יותר, תזרימי מזומנים חוזיים נבחרים; או
- (ג) חלק מוגדר מהסכום הנומינלי של פריט."
108. צדיק מציינת כי הסעיף תואם את IFRS 9 ושואלת אם יש הערות.
109. חבר הוועדה שואל אם בסעיף קטן (ג) מדובר על חלק מוגדר או על חלק יחסי. צדיק משיבה כי כך גם מנוסח ב- IFRS 9, אך IFRS 9 מרחיב בסעיף 6.6.2 מה יכול להיות חלק מוגדר.
110. חבר הוועדה שואל אם בהצעה לתקן 46 יש את ההרחבה של IFRS 9 המופיעה גם בנספח ב לגבי איזה חלק מוגדר יכול להוות פריט מוגדר.
111. צדיק מציינת כי מדובר על שאלה רחבה יותר מאחר ש IFRS 102 הוא מצומצם יחסית ל- IFRS 9 ואינו כולל את כל ההסברים הכלולים ב- IFRS 9. מוסיפה כי ייתכן שחלק מההסברים הם נחוצים, אולם מנגד זה יכביד על התקן ועל קריאתו והבנתו.
112. חבר הוועדה בדעה שיש להוסיף חלק מההסברים ובמקרה זה את סעיף 6.3.12.

113. המשתתף השישי שואל מה לא יכול להיות חלק מוגדר מפריט. חבר הוועדה משיב כי לא ניתן לגדר את התזרימים האחרונים או האמצעיים של פריט.
114. צדיק מציינת כי FRS 102 מתיר גידור של קבוצה אך אינו מתייחס לגידור של שכבה. שואלת אם סעיפים אלה נחוצים. חבר הוועדה משיב שגידור של רכיב שכבה (התזרימים הראשונים שהתקבלו בחודש מסוים) הוא נפוץ ויש להוסיף התייחסות לכך בהצעה לתקן.
115. **צדיק מסכמת כי יוסף גידור של רכיב שכבה וכן סעיף ההסבר לגבי חלק מוגדר של פריט להצעה לתקן.**
116. צדיק מציינת כי סעיף 12.17 עוסק במכשירים מגדרים ותואם את IFRS 9. מצטטת את הסעיף "מכשיר עשוי להיות מכשיר מגדר, בתנאי שכל התנאים הבאים מתקיימים:
- (א) המכשיר הוא מכשיר פיננסי הנמדד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד;
 - (ב) המכשיר הוא חוזה עם צד חיצוני לישות המדווחת (כלומר חיצוני לקבוצה או לישות האינדיבידואלית שהדיווח הוא שלה); וכן
 - (ג) המכשיר אינו אופציה שנכתבה, למעט כמתואר בסעיף 12.17.12."
117. צדיק שואלת אם יש הערות. לנוכחים אין הערות.
118. צדיק מציינת כי סעיף 12.17 א.12 קובע "מכשיר (או שילוב של מכשירים כאלה) המקיים את התנאים של סעיף 12.17, עשוי להיות מכשיר מגדר רק:
- (א) במלואו;
 - (ב) על ידי ייעוד חלק יחסי ממכשיר כזה או חלק יחסי משילוב של מכשירים כאלה, לדוגמה 50 אחוז מהסכום הנומינלי של המכשיר; או
 - (ג) על ידי הפרדת אלמנט המחיר העתידי (forward element) ואלמנט המחיר המיידי (spot element) של חוזה אקדמה וייעוד כמכשיר מגדר רק את השינוי בשווי של אלמנט המחיר המיידי של חוזה האקדמה ולא את אלמנט המחיר העתידי או על ידי הפרדת הערך הפנימי של אופציה וייעוד כמכשיר מגדר רק את השינוי בערך הפנימי של האופציה ולא את השינוי בערך הזמן שלה. באופן דומה, ניתן להפריד את מרווח מטבע חוץ במועד הבסיס (foreign currency basis spread) ולהוציא אותו מהייעוד של המכשיר הפיננסי כמכשיר מגדר."
119. צדיק מציינת כי נוסח סעיף קטן (ג) עודכן על מנת להתאימו לנוסח ב-IFRS 9. מוסיפה כי לאור הדיון שהתקיים קודם לכן יוסף הטיפול החשבונאי העוקב בערך הפנימי.
120. חבר הוועדה בדעה כי התרגום של foreign currency basis spread צריך להיות מרווח בסיס מטבע חוץ ולא מרווח מטבע חוץ במועד הבסיס. היו"ר מציע מרווח מטבע חוץ בסיסי.
121. צדיק מציינת כי התרגום יתוקן גם בהצעה לתקן וגם ב-IFRS 9.

122. צדיק מציינת כי בנקודות לדיון צורפו הסעיפים 6.5.15 ו-6.5.16 העוסקים בטיפול החשבונאי העוקב בערך הפנימי. שואלת אם יש להוסיף את הסעיפים האלה במלואם. חבר הוועדה, חבר הוועדה החמישי וחבר הוועדה השישי תומכים בהוספת שני הסעיפים.

123. **צדיק מסכמת כי הסעיפים יוספו להצעה לתקן.**

124. צדיק מציינת כי IFRS 9 מאפשר לשלב מכשירים כמכשיר מגדר – מכשירים נגזרים בנפרד ומכשירים לא נגזרים בנפרד. מוסיפה כי FRS 102 אינו מגביל את השילובים כך שהמכשיר המגדר יכול להיות שילוב של מכשיר נגזר ושל מכשיר לא נגזר.

125. חבר הוועדה החמישי שואל אם גידור של חשיפה ונגזר על ידי שילוב של מכשיר נגזר ולא נגזר לא תביא לרמת אפקטיביות גבוהה יותר ולפיכך יש לאפשר שילוב של מכשיר נגזר ולא נגזר.

126. חבר הוועדה מציין כי IFRS 9 אינו מאפשר להשתמש בפקדון בדולר עם חוזה החלפה ליורו כמכשיר מגדר לחשיפה למט"ח (יורו). שואל אם FRS 102 מתיר במפורש או שאינו מתייחס.

127. צדיק משיבה ש-FRS 102 אינו מתייחס ולכן לכאורה שילוב כזה מותר. חבר הוועדה בדעה שאם FRS 102 אינו מתיר במפורש שילוב וקובע תנאים רק לגבי מכשיר מגדר, נראה כי לא ניתן לשלב שני מכשירים כמכשיר מגדר.

128. חבר הוועדה הנוסף מציין כי סעיף 17א.12 מתיר שילוב של מכשירים כמכשיר מגדר. צדיק מציינת כי כל מכשיר ששולב כחלק ממכשיר מגדר צריך לעמוד בתנאים של מכשיר מגדר, אך אין מגבלה לגבי השילובים.

129. חבר הוועדה החמישי מציע לבחון מדוע IFRS 9 אוסר על השילוב של מכשירים נגזרים עם לא נגזרים כמכשיר מגדר. צדיק מציינת כי תנסה לבחון זאת.

130. **היו"ר נועל את הישיבה.**