



פרוטוקול ישיבת הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

שהתקיימה ביום שלישי ה-2 בדצמבר, 2025, בשעה 9:00

בלשכת רואי חשבון.

(סופי)

כללי

1. חבר ועדה¹ מציין כי הדוגמאות של גילויים בדבר אי ודאויות פורסמו על ידי ה-IASB ביום שישי האחרון.
2. היו"ר שואל מתי מסתיימת תקופת ההערות המקדמיות להצעה לתקן חשבונאות מספר 46. צדיק משיבה שהתקופה מסתיימת ב-10 בדצמבר.

דיון בתקינה לצירופי עסקים

3. היו"ר מציין כי מאחר שהצוות לעניין שיטת השווי המאזני טרם הגיש המלצותיו, צדיק הציעה להתחיל את הדיון בצירופי עסקים. מציין כי נשלח חומר על ידי צדיק הכולל השוואה בין התקינה הישראלית (ג"ד 57) לבין IFRS for SME ולבין 3 IFRS.
4. צדיק מציינת כי הוכנה מצגת של ההבדלים העיקריים בין התקינות השונות ובנוסף נשלח מסמך הכולל השוואה מפורטת יותר. מוסיפה כי בתקינה הישראלית קיים ג"ד 57, אך קיים גם תקן חשבונאות מספר 20 (מתוקן), אשר קבע את הפסקת ההפחתה השיטתית של המוניטין ואת הטיפול במוניטין שלילי. מציינת כי לאחר שתושג הסכמה לגבי הבסיס שישמש לתקן הישראלי נקיים דיון בכל אחד מהנושאים ונקבל החלטות.

מדידה ראשונית של זכויות שאינן מקנות שליטה

5. צדיק מציינת כי בתקינה הישראלית המדידה הראשונית של הזכויות שאינן מקנות שליטה (זשמ"ש) היא בהתאם לחלק היחסי בערכים בספרים של הנכסים נטו של הנרכש ואילו ב-3 IFRS יש שתי חלופות למדידת הזשמ"ש – שווי הוגן כולל או חלק יחסי בסכומים שהוכרו נטו. מוסיפה כי ב-IFRS for SME מתאפשרת מדידה אחת והיא לפי החלק היחסי בסכומים שהוכרו כדי להקל על החברות הפרטיות במדידת המוניטין המתייחס לזשמ"ש. מוסיפה כי גם בתקינה הישראלית וגם ב-IFRS for SME אין התייחסות למדידה של רכיבים אחרים של זשמ"ש, בניגוד לדרישה ב-IFRS למדוד כל רכיב אחר של זשמ"ש בשווי הוגן.

¹ ההתייחסות היא לחבר ועדה או לחברת ועדה

6. משתתף² מציין כי בכל מקרה החברה תידרש לבצע PPA וההבדל בין הגישות הוא אם הזשמי"ש יכלול את חלקו במוניטין ובדוחות יוצג 100% מהמוניטין או שהזשמי"ש לא יכלול את חלקו במוניטין והמוניטין יוצג רק לפי חלק החברה האם. שואל אם יש הבדל בין התקינה הישראלית ל-IFRS for SME. צדיק משיבה כי בתקינה הישראלית מדידת הזשמי"ש היא לפי הערכים בספרים של הנכסים נטו של החברה הבת ואילו ב-IFRS for SME מדידת הזשמי"ש היא לפי הסכומים שהוכרו כלומר לפי השווי ההוגן של הנכסים נטו של החברה הבת, שכן נדרשת מדידה של כל הנכסים שנרכשו וההתחייבויות שניטלו בשווי הוגן.

עיקרון המדידה בשווי הוגן – נכסים בלתי מוחשיים

7. צדיק מציינת כי עיקרון המדידה בשווי הוגן של כל הנכסים שנרכשו וההתחייבויות שניטלו קיימת בשלושת התקינות, אך ב-IFRS for SME קיימת הקלה מסוימת לגבי נכסים בלתי מוחשיים. מוסיפה כי ה-IFRS for SME קובע כי נכסים בלתי מוחשיים ימדדו בשווי הוגן רק אם ניתן למדוד את השווי ההוגן באופן מהימן ללא עלות או מאמץ מופרזים. מציינת כי המשמעות היא שהשווי ההוגן של אותו נכס ייכלל במוניטין.

8. חבר ועדה אחר שואל אם מדובר על מדידה בשווי הוגן במועד הרכישה. צדיק משיבה בחיוב. חבר הוועדה האחר מציין כי לפיכך יש אפשרות למדוד את שווי ההוגן בהתאם לתמורה ששולמה ולהקצאת עלויות. צדיק משיבה כי לעיתים קיים קושי לקבוע את השווי ההוגן של נכסים בלתי מוחשיים מסוימים והתוצאה של אי מדידתם תהיה הגדלת המוניטין ומנגד דרישה להפחתה שיטתית של מוניטין. מוסיפה כי גם בעת התקנת תקן חשבונאות מספר 20 (מתוקן) נדונה הסוגיה של זיהוי ומדידה של שווי הוגן של נכסים בלתי מוחשיים מסוימים, מאחר שהמחיר של נכסים כאלה אינו מחיר מצוטט ונדרשת הערכת שווי. חבר הוועדה האחר בדעה כי תיאורטית לא צריך להיות קושי לקבוע שווי הוגן של נכסים בלתי מוחשיים במועד הרכישה, מאחר שהרוכש יודע על מה הוא שילם.

9. חבר ועדה נוסף מציין כי קיימים נכסים כמו קשרי לקוחות וזכויות שקשה יותר למדוד את שווי ההוגן, למרות שידוע השווי ההוגן הכולל שנרכש (בהתאם לתמורה ששולמה). מוסיף כי הטענה ב-IFRS for SME היא שלעיתים בחברות פרטיות המדידה של נכסים מסוג זה היא מורכבת יותר ולכן ניתנת ההקלה.

10. משתתף אחר שואל אם העיקרון למדידה בשווי הוגן במועד הרכישה הוא זהה ב-3 התקינות שכן תקן חשבונאות מספר 20 (מתוקן) התבסס בנושא זה על IFRS 3. צדיק משיבה בחיוב.

11. חבר הוועדה האחר שואל אם ההקלה מיושמת באופן גורף על כל הנכסים הבלתי מוחשיים או שקיימת אפשרות למדוד את חלק מהנכסים הבלתי מוחשיים בשווי הוגן ולא למדוד כלל את חלקם. צדיק בדעה שכן, מאחר שבחינה אם נדרשים עלות או מאמץ מופרזים היא לגבי כל מדידה בפני עצמה. משתתף נוסף מציין כי קיים הגיון בכך.

² ההתייחסות היא למשתתף או למשתתפת

רווח מרכישה הזדמנותית

12. צדיק מציינת כי ה-IFRS for SME מקל לעומת ה-IFRS וקובע כי רווח מרכישה הזדמנותית ייזקף לרווח או הפסד, ללא הבחינה מחדש של זיהוי הנכסים וההתחייבויות ואופן מדידתם כולל השקעה קודמת וזשמ"ש, אשר נדרשת לפי IFRS, אך בדעה שמבחינה מעשית לא יהיה הבדל. מוסיפה כי בתקן חשבונאות מספר 20 ההוראה היא שונה ולפיה מוניטין שלילי ייזקף תחילה לחלק של החברה האם בנכסים הבלתי מוחשיים של החברה הבת ולאחר מכן לחלק של החברה האם בנכסים הלא כספיים של החברה הבת ורק יתרה שתיוותר לאחר ייחוסים אלה תיזקף לרווח או הפסד.

13. צדיק מציינת כי הגישה בתקינה הישראלית היא שמרנית יותר והוועדה תצטרך לקבל החלטה אם להמשיך בגישה זו או לאמץ את הגישה של ה-IFRS או ה-IFRS for SME.

14. היו"ר שואל מה מקור הגישה השמרנית. צדיק משיבה כי מדובר על תקינה ישנה יותר. חבר הוועדה הנוסף מציין כי הוראה כזו הייתה בעבר בתקינה האמריקאית.

15. משתתף רביעי מציין כי מאחר שכיום אין מערכת תקינה שכוללת הוראה כזו נראה שיש לתקן זאת.

16. חבר הוועדה שואל מדוע ב-IFRS for SME לא נדרשת בחינה מחדש. משתתף חמישי מציין כי ממילא נדרשת בחינה כזו בעת ביצוע ההקצאה הראשונית. חבר הוועדה בדעה כי לא נכללה דרישה לבחינה מחדש מאחר שממילא ניתנה הקלה לגבי נכסים בלתי מוחשיים שלא ניתן למדוד את שווי ההוגן ללא עלות או מאמץ מופרזים. המשתתף הרביעי מציין כי להוראה זו אין באמת השפעה ולא נתקל במקרה שבו בעקבות בחינה מחדש השתנה סכום הרווח מרכישה הזדמנותית. המשתתף מסכים שפרקטית לא יוצר פער ויש להיצמד ל-3-IFRS.

תמורה מותנית

17. צדיק מציינת כי התקינה הישראלית אינה מתייחסת לתמורה מותנית בצירוף עסקים ואילו ב-IFRS 3 נדרשת מדידה לפי שווי הוגן במועד הרכישה. מוסיפה כי ב-IFRS for SME נדרשת מדידה בשווי הוגן במועד הרכישה, אם ניתן למדוד את השווי ההוגן באופן מהימן ללא עלות או מאמץ מופרזים. מציינת כי אם לא ניתן למדוד שווי הוגן של תמורה מותנית באופן מהימן ללא עלות או מאמץ מופרזים, הדרישה היא למדידה בסכום הסביר ביותר ולא באפס.

18. המשתתף שואל אם הסכום הסביר ביותר מביא בחשבון את ערך הזמן של הכסף. צדיק מציינת כי אין התייחסות בתקן עצמו, אך נראה הגיוני שכן. מוסיפה, לאחר בדיקה, כי בהתאם למודול שפורסם על ידי ה-IASB יש להביא בחשבון את ערך הזמן של הכסף.

19. המשתתף הנוסף מציין כי לא ברור איך ניתן לקבוע את הסכום הסביר ביותר של תמורה מותנית. בדעה כי נדרשת הלימה בין מדידת נכסים בלתי מוחשיים לבין מדידת התמורה המותנית.
20. חבר הוועדה שואל מה המשמעות כאשר התמורה המותנית היא תשלום סכום אם החברה הבת עומדת ביעד מסוים (כלומר שיש רק שתי תוצאות אפשריות). בדעה כי ייתכנו מקרים שבהם התוצאה של אי תשלום תיחשב הסבירה ביותר. המשתתף הרביעי מציין כי במצבים כאלה עדיף שהמדידה תהיה לפי אחת מהתוצאות האפשריות ולא לפי שווי הוגן, המשקלל את שתי התוצאות.
21. חבר הוועדה האחר מסכים עם המשתתף הנוסף שנדרשת הלימה בין המדידה של נכסים בלתי מוחשיים למדידה של תמורה מותנית. בדעה כי יש למדוד את התמורה המותנית בשווי הוגן מבלי לספק הקלה של עלות או מאמץ מופרזים. היו"ר שואל אם הרוכש בוחן את השווי ההוגן של כל נכס בלתי מוחשי שנרכש ושל התמורה המותנית לפני הרכישה. חבר הוועדה האחר בדעה כי לרוכש יש הערכה על מה הוא משלם. המשתתף הנוסף בדעה כי הרוכש מסתכל על תזרים המזומנים הכולל מהעסק שנרכש ומזהה את הנכסים בעסק הנרכש.
22. משתתף שישי מסכים עם היו"ר ומציין כי במקרים קיצוניים שיש נכס בלתי מוחשי מאוד מהותי הרוכש יבחן את הנכס הבלתי מוחשי בפני עצמו לפני הרכישה.
23. חבר הוועדה האחר מוסיף כי הרוכש משלם תמורה עבור הנכסים של העסק וייחוס סכום לכל אחד מהנכסים הוא אפשרי, ללא עלות או מאמץ מופרזים, ודורש צעד אחד נוסף. בדעה כי הפתרון שהושג ב-IFRS for SME לגבי נכסים בלתי מוחשיים הוא פתרון שמקל, אך נראה לא עקבי עם הפתרון שהושג לגבי תמורה מותנית. מציין כי לכאורה ניתן היה לדרוש מדידה של נכסים בלתי מוחשיים בסכום הסביר ביותר, אם לא ניתן לאמוד את השווי ההוגן ללא עלות או מאמץ מופרזים. מסכים שאין המדובר בדברים מוחלטים, אך כל ה-PPA אינו מוחלט ומדובר על הערכות.
24. המשתתף השישי בדעה כי הכרה בנכס בלתי מוחשי, שאחרת נזקף למוניטין, אינו דומה לתמורה מותנית מאחר שמדובר על מצב שייתכן שיתרחש וייתכן שלא. משתתף שביעי מסכים. חבר הוועדה האחר מציין כי הדמיון הוא בכך שיש הסתברות ויש תוחלת.
25. צדיק מציינת כי לעניין תמורה מותנית המשמעות היא שתיתכן יציאה של משאבים ואילו לגבי נכסים בלתי מוחשיים – הם ממילא יוכרו - בנפרד או כחלק מהמוניטין. חבר הוועדה האחר מציין כי לפיכך לא ברור מדוע אין דרישה לייחוס שווי הוגן לנכסים בלתי מוחשיים ואילו יש דרישה למדידה של תמורה מותנית בשווי הוגן או בסכום הסביר ביותר.
26. המשתתף מציין כי מאחר שתמורה מותנית היא בדרך כלל התחייבות, אי הכרה בהתחייבות הוא משמעותי יותר מאשר הכרה בנכס המסווג כנכס בלתי מוחשי או כמוניטין כאשר שניהם מופחתים.

27. חבר ועדה רביעי שואל אם הכוונה בדיון היא קביעת עמדה בכל סעיף או קביעת הבסיס לקונספציה לצירופי עסקים בתקינה הישראלית. צדיק משיבה כי הכוונה היא להציג את ההבדלים בין התקינות השונות ולקבוע את הבסיס לתקן של צירופי עסקים.
28. המשתתף החמישי מציין כי תמורה מותנית מקיימת את הגדרת הפרשה – התחייבות שעיתוי פרעונה או סכומה אינם ודאיים וכי בתקינה הישראלית קיים תקן חשבונאות מספר 10 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים. חבר הוועדה הנוסף מציין כי תקן חשבונאות מספר 10 לא חל על מכשירים פיננסיים. מוסיף כי IAS 37 אינו חל על תמורה מותנית בצירופי עסקים. המשתתף החמישי משיב כי בתקינה הבינלאומית קיים IFRS 3 ולכן החריגו תמורה מותנית מ-IAS 37. מציין כי קיים גם תקן חשבונאות מספר 22. חבר הוועדה הנוסף מציין כי תקן חשבונאות מספר 22 עוסק בסיווג ולא במדידה.
29. חבר הוועדה מציין כי בהצעה לתקן חשבונאות 46 הוצאה מתחולה תמורה מותנית. צדיק מציינת כי בהצעה לתקן חשבונאות 46 נקבע כי תמורה מותנית שהיא בתחולת תקנים אחרים אינה בתחולת תקן חשבונאות מספר 46.
30. המשתתף החמישי בדעה שיש לוודא שבתקינה החדשה תמורה מותנית בצירוף עסקים תוכר.
31. חבר הוועדה הנוסף בדעה כי בחוברת ההבדלים שפורסמה בשנת 2008 צוין ההבדל ובדעה כי חברות ישראליות אינן מכירות בתמורה מותנית בצירוף עסקים בהתאם לפרקטיקה מקובלת הנשענת על תקינה אמריקאית ישנה (אלא ההכרה היא רק בעת התשלום והסכום נזקף כנגד המוניטין). המשתתף שואל אם יש הלימה בין ההשוואה שבוצעה לעניין צירופי עסקים לבין חוברת ההבדלים. צדיק משיבה בחיוב.
32. צדיק מציינת כי במדידה העוקבת של תמורה מותנית ב-IFRS קיימת דרישה למדידה בשווי הוגן כאשר השינויים נזקפים לרווח או הפסד ואילו ב-IFRS for SME המדידה העוקבת היא בהתאם למדידה הראשונית – אם נמדד בשווי הוגן במדידה הראשונית יש להמשיך למדוד בשווי הוגן בכל מועד דיווח כאשר השינויים נזקפים לרווח או הפסד ואם נמדד לפי הסכום הסביר ביותר יש להמשיך למדוד לפי הסכום הסביר ביותר בכל מועד דיווח והשינויים נזקפים לרווח או הפסד.
33. המשתתף השביעי שואל אם יש התייחסות לאיזה סעיף נזקפים השינויים. צדיק משיבה כי התקינה כולה אינה מתייחסת לסיווג רווח או הפסד וגם ה-IFRS for SME נוקט בגישה זו.
34. חבר ועדה חמישי שואל אם הבחירה במדידה הראשונית אינה ניתנת לשינוי בתקופות עוקבות, כלומר אם המדידה הראשונית התבססה על הסכום הסביר ביותר, האם ניתן לעבור למדידה לפי שווי הוגן בתקופות עוקבות. צדיק בדעה שכן. מוסיפה כי בסופו של דבר שני הסכומים מתכנסים (בבדיקה שבוצעה לאחר הישיבה ה-IFRS for SME קובע מפורשות שאין לבחון מחדש אם מדידת השווי ההוגן אפשרית ללא עלות או מאמץ מופרזים לאחר

מועד הרכישה). המשתתף מציין כי ייתכן שיש לזקוף את ההפרש למוניטין. חבר הוועדה החמישי מציין כי רק אם לא חלפה שנה.

35. חבר הוועדה והמשתתף הנוסף מציינים כי שינויים בתמורה מותנית יזקפו לקטגוריה התפעולית בהתאם ל-IFRS 18.

צירוף עסקים שהושג בשלבים

36. צדיק מציינת כי בצירוף עסקים שהושג בשלבים בתקינה הישראלית אין מדידה מחדש של השקעה קודמת ואילו ה-IFRS for SME דורש מדידה מחדש של השקעה קודמת והכרה ברווח או הפסד של שערך ההשקעה. מוסיפה כי גם התקינה הבינלאומית דורשת מדידה מחדש של השקעה קודמת אך דורשת זקיפה של הרווח או הפסד לרווח כולל אחר בנסיבות מסוימות.

תקופת המדידה

37. צדיק מציינת כי בתקינה הישראלית יש התייחסות רק להתחייבויות תלויות ותקופת המדידה לגביהן עשויה להיות ארוכה יותר משנה (שוטף+12 חודש). מוסיפה כי הבדל נוסף הוא שהתקינה הישראלית מתייחסת לכל שינוי בהתחייבות התלויה ולא דווקא שינויים המתייחסים למצב במועד הרכישה. מציינת כי שינויים בהתחייבויות התלויות במשך תקופת המדידה נזקפים למוניטין. מוסיפה כי IFRS 3 מאפשר לרוכש לקבוע כי הסכומים הם ארעיים ובמשך תקופה של עד 12 חודש הרוכש יכול להתאים את הסכומים שהוכרו ולזקוף את התיאומים למוניטין. מציינת כי ה-IFRS for SME כולל גם הוא תקופת מדידה, אך הוא מפורט פחות. מביאה כדוגמה התייחסות ב-IFRS 3 לאפשרות להכרה בתקופת המדידה בנכסים ובהתחייבויות חדשים, שאינה נכללת ב-IFRS for SME.

38. חבר הוועדה מציין כי עדיף היה לאמץ את התקינה האמריקאית לפיה התיאומים אינם מתבצעים רטרואקטיבית למועד הרכישה ונזקפים לרווח או הפסד.

39. המשתתף הרביעי שואל אם יש התייחסות גם לסוגיה של מה מהווה חלק מצירוף העסקים. בדעה שיש מקום להתייחס לכך בתקינה הישראלית מאחר שקיימים מקרים רבים שבהם קיימת תמורה המותנית בביצועים, אך היא אינה מהווה חלק מצירוף העסקים. חבר הוועדה וצדיק מציינים כי יש התייחסות להבדל זה.

עלויות רכישה

40. צדיק מציינת כי עלויות רכישה מהוות בתקינה הישראלית חלק מעלות צירוף העסקים ואילו בתקינה הבינלאומית וב-IFRS for SME הן מוכרות כהוצאות, אלא אם כן מדובר בהוצאות הנפקה של מכשירים הוניים או מכשירי חוב.

מדידה עוקבת של מוניטין

41. צדיק מציינת כי מדובר בהבדל משמעותי לפיו ב-IFRS for SME המוניטין מופחת באופן שיטתי, לעומת התקינה הבינלאומית והתקינה הישראלית שאינן דורשות הפחתה שיטתית

אך דורשות בחינה לירידת ערך אחת לשנה. מוסיפה כי מדובר בהקלה לחברות הפרטיות שאינן נדרשות לבחון ירידת ערך אחת לשנה. המשתתף הרביעי מציין כי גם בתקינה האמריקאית החברות הציבוריות אינן מפחיתות מוניטין ואילו החברות הפרטיות נדרשות להפחית מוניטין. חבר הוועדה בדעה כי בתקינה האמריקאית, החברות הפרטיות יכולות לבחור בין הפחתה שיטתית לבין אי הפחתה שיטתית ובחינה לירידת ערך אחת לשנה.

42. המשתתף מציין שכפי שציינה צדיק המוניטין שנקבע ב-IFRS for SME כולל נכסים בלתי מוחשיים שלא ניתן היה לקבוע את שווי ההוגן באופן מהימן במועד הרכישה וזה גם המצב בתקינה הישראלית. צדיק מסכימה מבחינה מעשית, אך מבחינה תיאורטית תקן חשבונאות מספר 20 דורש זיהוי והכרה ומדידה בנכסים בלתי מוחשיים שנרכשו ולכן לכאורה המוניטין לא אמור לכלול אותם. מוסיפה כי זו הייתה ההצדקה להפסקת ההפחתה השיטתית של מוניטין. המשתתף מציין כי תמורה מותנית אינה מוכרת בתקינה הישראלית ומשפיעה כמובן גם על המוניטין.

43. צדיק מציינת כי נושאים נוספים שהתקינה הישראלית כלל אינה מתייחסת אליהם ואילו ה-IFRS for SME כולל התייחסות אליהם כוללים:

- נסיבות שבהן אין ליישם טיפול חשבונאי של צירופי עסקים
- דרישה ליישום שיטת הרכישה כולל זיהוי הרוכש, קביעת מועד הרכישה
- חריג לעיקרון המדידה – הטבות עובד
- מדידת התמורה בשווי הוגן
- מדידה עוקבת של התחייבויות תלויות.

44. צדיק מציינת כי נושאים נוספים שהתקינה הישראלית וה-IFRS for SME כלל אינם מתייחסים אליהם ואילו IFRS 3 כולל התייחסות אליהם כוללים:

- סיווג או ייעוד של נכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו ושל התחייבויות שניטלו בצירוף עסקים (בעיקר מכשירים פיננסיים)
- אי הכרה בנכס תלוי
- חריגים לעיקרון המדידה – נכסי שיפוי, חכירות, זכויות שנרכשו חזרה, תשלום מבוסס מניות, נכסים המוחזקים למכירה, חוזי ביטוח.
- צירוף עסקים ללא תמורה
- קביעה מה מהווה חלק מעסקת צירוף עסקים

45. צדיק מציינת כי הציגה את ההבדלים העיקריים בעניין צירופי עסקים בין התקינות השונות. מוסיפה כי הבדל נוסף שאינו נובע ישירות מתקני צירופי עסקים הוא הסיווג של זכויות המיעוט כחלק מההון.

46. חבר הוועדה בדעה כי חשוב לכלול את הקביעה מה מהווה חלק מעסקת צירופי עסקים ואת החריגים בנושאים שיש תקנים בתקינה הישראלית כמו נכס תלוי, נכסי שיפוי, תשלום מבוסס מניות ונכסים המוחזקים למכירה. צדיק מסכימה.

47. חבר הוועדה מציין כי מפתיע שה-IFRS for SME בחר שלא להתייחס לסיווג או ייעוד של נכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו ושל התחייבויות שניטלו בצירוף עסקים. צדיק משיבה כי הסיבה לכך היא שב-IFRS for SME אין אפשרות לייעוד לשווי הוגן לרווח או הפסד, אך בהצעה לתקן 46 נוספה אפשרות זו ולכן תידרש התייחסות.

בסיס לתקן ישראלי בנושא צירופי עסקים

48. חבר הוועדה הנוסף שואל אם הכוונה היא לקיים דיון מה הבסיס המתאים יותר – IFRS 3 או ה-IFRS for SME? צדיק משיבה כי לאחר הצגת ההבדלים העיקריים עולה השאלה מה הבסיס המתאים לתקן הישראלי.

49. המשתתף שואל אם הכוונה היא להוציא תקן צירופי עסקים ללא קשר לג"ד 57. צדיק משיבה כי ג"ד 57 כולל מספר הוראות הקשורות לצירופי עסקים. מציינת כי כדי להחליף את ג"ד 57 יש לפרסם הן תקן של צירופי עסקים והן תקן של דוחות מאוחדים.

50. חבר הוועדה החמישי בדעה שהבסיס לתקן הישראלי צריך להיות IFRS 3 תוך מתן הקלות מה-IFRS for SME או ממקור אחר. מסביר כי ה-IFRS for SME אינו מתייחס לסוגיות מסוימות ולכן הוספת התייחסות לתקן תהיה מסורבלת יותר מאשר השמטת סעיפים שאינם רלוונטיים. חבר הוועדה מסכים.

51. חבר הוועדה הנוסף מסכים ומציין כי בנושאים מסוימים התקינה הישראלית אימצה כבר את ה-IFRS במסגרת תקן חשבונאות מספר 20, למרות שלא בטוח שהרבה חברות ישראליות מבצעות PPA מלא. מוסיף כי בישראל התקינה הבינלאומית יותר מוכרת מאשר ה-IFRS for SME ולכן ביצוע התאמות לתקן זה יאפשר היכרות והשוואה טובה יותר.

52. צדיק מציינת כי ה-IFRS for SME מבוסס אף הוא על IFRS 3 ובוצעו בו התאמות מסוימות. חבר הוועדה הנוסף מציין כי ניתן לאמץ התאמות מסוימות מה-IFRS for SME.

53. חבר הוועדה הרביעי מציין כי בשתי התקינות יש רווח מרכישה הזדמנותית ושערוך של השקעה בעת השגת שליטה. בדעה כי קיים קושי לאמוד באופן מהימן ולהבחין מהמוניטין נכסים בלתי מוחשיים כגון קשרי לקוחות, סימן מסחרי, מותג וכו'. בדעה כי ברמה הפרקטית לא מבוצעת הקצאה לנכסים בלתי מוחשיים. מציין כי בעבר לא הוכרו נכסים בלתי מוחשיים כאלה וכי ייתכן שאין לדרוש הכרה בהם ויש לדרוש הפחתה של המוניטין לפי שקלול אורך החיים השימושיים שלהם. בדעה כי אין להכיר ברווח מממוש רעיוני בעת השגת שליטה ואין להכיר ברווח מרכישה הזדמנותית. מציין כי רכישה במחיר הזדמנותי אמורה להיות נדירה, אך בבדיקה שביצעה רשות ניירות ערך 20% מחברות הנדליין ביצעו רכישה הזדמנותית. בדעה כי הקביעה אם בוצעה רכישה במחיר הזדמנותי תתברר רק

בעתיד. מציין כי ב-IFRS 15 כדי להכיר בהכנסה נדרשים צפי וודאות גבוהים ואילו ברווח מרכישה הזדמנותית ההכרה ברווח היא מיידית. בדעה כי לפני אימוץ תקן יש לקבל החלטות ברמה הפרקטית במספר סוגיות.

54. היו"ר מקבל את עמדת חבר הוועדה הרביעי. מציין כי בדוחות הכספיים שקרא, מרבית סכום הרכישה נוקף למוניטין, כדי להמנע מהפחתה. מציין כי הפסד מירידת ערך של מוניטין אינו מקרה שכיח ורק כאשר החברה הבת הייתה במצב קטסטרופלי הוכר הפסד כזה. מוסיף כי בדוחות הכספיים של חברת טבע המוניטין היה בסכום שעלה על ההון העצמי שלה. בדעה כי הפחתה שיטתית של מוניטין היא נאותה יותר.

55. חבר הוועדה בדעה כי הגישה של חבר הוועדה החמישי הייתה להתבסס על IFRS 3, אך להשתמש בהקלות של ה-IFRS for SME. מוסיף כי לעניין הפחתה שיטתית של המוניטין מסכים עם עמדת חבר הוועדה הרביעי. מציין כי גם ב-IFRS for SME מוכר רווח רעיוני בעת השגת שליטה. צדיק מציינת כי גם רווח מרכישה הזדמנותית מוכר ברווח או הפסד לפי ה-IFRS for SME. חבר הוועדה הרביעי בדעה שיש לקבל החלטות בנושאים אלה ולא להצמד לתקינות.

56. חבר הוועדה מסכים עם חבר הוועדה החמישי שהבסיס צריך להיות IFRS 3 ולבצע את ההתאמות ושנקודת המוצא לא תהיה ה-IFRS for SME שכן ידרשו תוספות רבות.

57. חבר הוועדה הרביעי מציין כי אינו מתנגד לבסס את התקן הישראלי על IFRS 3, אך בדעה שיש לסטות מחלק מהוראותיו בנושאים שהתייחס אליהם. חבר הוועדה מציין כי ניתן יהיה לדון בסוגיות אלה במסגרת הדיון בתקן.

58. המשתתף מציין כי חבר הוועדה הרביעי מתייחס לסוגיות ספציפיות. מסכים עם חבר הוועדה החמישי שהבסיס צריך להיות IFRS 3, תוך בחינה של ההקלות שניתנו ב-IFRS for SME וקבלת החלטות בסוגיות אלה.

59. חבר הוועדה מסכים שהרווח הרעיוני בעת השגת שליטה הוא סוגיה בעייתית.

60. חבר הוועדה האחר בדעה שה-IFRS for SME צריך להוות את הבסיס גם לאור תהליך התקינה של הוועדה. בדעה כי אם הבסיס יהיה IFRS 3 לא יושמטו סעיפים מאחר שייתכן שיהיה מקרה כזה. בדעה כי ניתן יהיה להוסיף חלקים יותר מסובכים מ-IFRS 3 לנספח, כפי שבוצע גם בעבר. בדעה כי כך התקן יהיה יותר נגיש.

61. חבר הוועדה הנוסף מציע בתקן זה באופן ספציפי לבצע בדיקה מול ציבור המשתמשים מאחר שמרבית חברי הוועדה עוסקים בחברות ציבוריות ו-IFRS. בדעה כי בחלק גדול מהחברות המדווחות לפי תקינה ישראלית אין כלל צירופי עסקים ובאחרות החברות עורכות רק דוחות סולו ועריכת דוחות מאוחדים מבוצעת רק לפי דרישת הבנקים או לצורך

- חלוקת דיבידנדים. בדעה כי יש לבחון את ציבור המשתמשים ואת הצרכים כדי לקבוע את התשתית והמסגרת ואת ההקלות שיינתנו.
62. היו"ר שואל אם הכוונה היא לפנות לרו"ח שמבקרים חברות פרטיות ולברר איתם. צדיק מציינת כי בוועדה נוכחים המשתתף השביעי והמשתתף החמישי שמבקרים חברות פרטיות.
63. חבר הוועדה הנוסף מציין כי המשתמשים בדוחות של חברות פרטיות הם הבנקים ורשות המיסים (שדוחות מאוחדים פחות רלוונטיים עבורה). מציין כי תקן חשבונאות מספר 20 דורש הקצאת עלות הרכישה לנכסים בלתי מוחשיים ויש לבחון כמה חברות מיישמות אותו. מוסיף כי אם יהיה תקן צירופי עסקים אך תהיה קבוצה ריקה של משתמשים, אין טעם בכך. מוסיף כי אם ייקבע שנדרשת הפחתת מוניטין ייתכן שחברות יבחרו ליישם את ה-IFRS. בדעה כי אם יגובש תקן שיקבע עקרונות שיוסכמו בוועדה המקצועית, אך הוא יחול על קבוצה מאוד קטנה של חברות, יש לבחון את הצרכים של אותן חברות. מציין כי הוועדה המקצועית אינה מחויבת לקבל את טענות חברות אלה, אך קיימת חשיבות לשמוע מה הצרכים של החברות ואילו הוראות הן מסוגלות ליישם ואילו לא.
64. המשתתף החמישי מסכים שצרכי המשתמשים חשובים, אך בדעה שיש לקבוע את התקן בהתאם לחשבונאות המתאימה ביותר, גם אם מדובר בקבוצה ריקה של חברות שיבחרו ליישם את התקן (ואם החברה לא תיישם את התקן, רו"ח יסתייג בחוות דעתו).
65. המשתתף בדעה שקיימות חברות גדולות במשק שמיישמות תקינה ישראלית ושיש להם עסקאות של צירופי עסקים ולעיתים הם מוחזקות על ידי חברות ציבוריות המיישמות את התקינה הבינלאומית. מציין כי ניתן לפנות למשרדים להמציא רשימה של חברות כאלה, לפנות אליהם ולקיים דיון לאחר קבלת החומרים מהחברות האלה.
66. המשתתף החמישי מציין כי מנהלי החברות אינם המשתמשים בדוחות הכספיים.
67. היו"ר מציין כי החברות לא יסכימו להפחתת מוניטין כי עדיף להם מבחינת התוצאות שלא להפחית מוניטין ובתקינה הבינלאומית אין הפחתת מוניטין.
68. המשתתף מציין כי הכוונה היא לברר מה הטיפול החשבונאי הננקט על ידי החברות בהתאם לתקינה הישראלית ואיזה קשיים או עיוותים הן מוצאות בהוראות הקיימות.
69. היו"ר מציין כי החברות אמורות ליישם את התקינה הקיימת ובדעה כי פנייה כזו לא תקדם את הוועדה המקצועית.
70. חבר הוועדה הרביעי מציין כי ייתכן שבשוק אפקטיבי תהליך כזה היה יעיל, אך לא בשוק החברות הפרטיות בישראל. מוסיף כי לחברות הגדולות יש אפשרות לאמץ את התקינה הבינלאומית ובכך להימנע מהפחתת מוניטין, אם אכן הוועדה המקצועית תחליט לדרוש הפחתת מוניטין בתקן הישראלי. בדעה כי מרבית החברות אינן מאחדות כלל. מוסיף כי

החברות מעדיפות מינימום שינויים בתקינה. בדעה כי האפקטיביות של פנייה כזו לא תהיה גבוהה.

71. חבר הוועדה האחר מסכים עם חבר הוועדה הרביעי ובדעה כי פנייה כזו לא תניב תוצאה עניינית.

72. המשתתף השביעי מציין כי ההסתייגות הכי פופולרית היא לגבי דוחות כספיים מאוחדים. בדעה כי ניתן לבחור באחת משתי חלופות כשיטת עבודה – האחת לבחון את ההבדלים בג"ד 57 לעומת התקינה הבינלאומית יחד עם עוד מספר סוגיות ולגבש החלטות שישולבו בתקן הישראלי והחלופה השנייה היא להתבסס על IFRS 3 ולנפות ממנו את ההוראות הפחות רלוונטיות או ההוראות שהוועדה המקצועית תחליט להקל בהם. מציין כי החלופה השנייה תסייע לחברות ישראליות שירצו לעבור לתקינה בינלאומית ויהיה קל יותר לנתח את ההבדלים בין התקן הישראלי לבין IFRS 3.

73. צדיק מציינת כי קיים מנעד רחב מאוד של חברות פרטיות ולכן קיים קושי להבין את צרכי המשתמשים. מוסיפה כי מצד אחד יש חברות פרטיות שאינן מאחדות דוחות כספיים של חברות בנות שלהן ולהן מתאים יותר תקן שהוא פשוט ומצד שני יש חברות פרטיות גדולות שמיישמות את התקינה הישראלית, ששואפות להיות דומות לתקינה הבינלאומית, ככל שניתן.

74. המשתתף מציין כי בחברות שמסתייגות מאיחוד דוחות כספיים, המדידה של ההשקעה היא לפי שיטת השווי המאזני, כלומר ההסתייגות היא לגבי ההצגה ולא לגבי המדידה. בדעה כי לכן תקן צירופי עסקים הוא חשוב גם עבור חברות כאלה.

75. חבר הוועדה האחר מציע לאפשר לחברות הפרטיות הגדולות ליישם את IFRS 3 וחברה שתבחר שלא ליישם את IFRS 3 תידרש ליישם את התקן הישראלי אשר יהיה מבוסס על ה-IFRS for SME. בדעה כי חברות הענק מסוגלות מבחינת תשתית ליישם את התקינה הבינלאומית. מוסיף כי התקן הישראלי מיועד לאותן חברות קטנות שאינן מסוגלות ליישם את התקינה הבינלאומית ולכן יש לבסס את התקן על ה-IFRS for SME ובמידת הצורך להוסיף מספר הוראות מ-IFRS 3, אך לא להתבסס עליו.

76. משתתף שמיני מציין כי בפרקטיקה לביצוע ה-PPA ולמדידה של נכסים בלתי מוחשיים ושל מוניטין ניתן דגש הן מצד המוכר והן מצד הקונה בעיקר כאשר העסקה כוללת נכסים בלתי מוחשיים לדוגמה הסכם זיכיון עם חברה בחו"ל, נתח שוק או סימן מסחרי מאחר שמחיר העסקה מושפע מכך. מוסיף כי קיימות חברות שהפחתת המוניטין בספרים היא רלוונטית יותר עבורן ואילו בחברות אחרות הפחתת המוניטין לצרכי מס רלוונטית יותר. היו"ר מציין כי הנסיון של המשתתף השמיני הוא מחברה ציבורית. המשתתף השמיני משיב כי המוכר בעסקאות שהוא מכיר הוא חברה פרטית והדינמיקה כוללת את מדידת הנכסים הבלתי מוחשיים.

77. המשתתף השביעי מבהיר כי לצרכי מס הפחתת מוניטין הנובע מצירופי עסקים אינה מותרת, אלא רק הפחתת מוניטין שנרכש בנפרד. המשתתף השמיני משיב כי כוונתו הייתה לגבי מוניטין הנובע מרכישת פעילות ולא מרכישת מניות.

78. המשתתף האחר מציין כי בעבר המשתמשים לא הגיבו באופן נרחב לפניית של המוסד לתקינה. מביא כדוגמה את המזכר לדיון שפורסם לגבי הקבלנים בסוגיה אם להפריד את ההכרה בהכנסה אצל קבלנים מתקן חשבונאות מספר 43. מוסיף כי למרות שמדובר על לובי משמעותי של חברות נדל"ן קבלניות בישראל לא התקבלו תגובות מרובות. בדעה כי גם בסוגיה זו, הטיפול החשבונאי צריך להיקבע על ידי הוועדה המקצועית ולא לפי שיקולי המשתמשים. מסכים באופן עקרוני עם עמדת המשתתף, אך מציין כי קיימות גם הסתייגויות מיישום שיטת השווי המאזני, כך שההסתייגות אינה רק מההצגה, אלא גם מהמדידה. בדעה כי פנייה כזו לא תסייע לוועדה המקצועית.

79. היו"ר מציין כי קיימות 3 חלופות:

א. הצעתו של חבר הוועדה החמישי לבסס את התקן על IFRS 3 ולעבור סעיף סעיף ולקבוע אם הוא נחוץ.

ב. הצעתו של חבר הוועדה הרביעי – לדון ולקבוע החלטות במספר נושאים חשובים.

ג. הצעתו של חבר הוועדה האחר לבסס את התקן על ה-IFRS for SME ולהוסיף במידת הצורך הוראות מ-IFRS 3.

80. היו"ר בדעה כי אין פער גדול בין הצעתו של חבר הוועדה הרביעי להצעתו של חבר הוועדה האחר ותומך בכל אחת מחלופות אלה מאחר שמביאות לתוצאה דומה. היו"ר מבקש מחברי הוועדה להצביע לאחת מהחלופות. **חבר הוועדה החמישי, חבר הוועדה הנוסף וחבר הוועדה תומכים בחלופה א. היו"ר, חבר הוועדה הרביעי וחבר הוועדה האחר תומכים בחלופה ב או ג. מציין כי יש לשמוע את עמדת חבר ועדה שישי.**

81. חבר הוועדה הנוסף בדעה כי גם החלופה הראשונה לא תביא לפערים לעומת החלופה השנייה והסוגיה היא רק התשתית שתהווה את נקודת הפתיחה, מאחר שגם אם התשתית תהיה IFRS 3 יתקבלו החלטות בסוגיות הספציפיות. היו"ר מסכים שהשוני הוא בטכניקה.

82. חבר הוועדה האחר בדעה שיושגו תוצאות שונות מאחר שאם נבחן את IFRS 3 יישארו סעיפים שהם פחות רלוונטיים בטענה שייתכן מקרה פינתי כזה גם בחברות פרטיות. בדעה כי הפתרון שהוצע על ידה להתבסס על ה-IFRS for SME ולאפשר לחברות גדולות שמסוגלות ליישם את IFRS 3 במלואו יאפשר כתיבת תקן פשוט, קצר וישים למרבית החברות הפרטיות.

83. היו"ר מציין כי נדרשת עמדתו של חבר הוועדה השישי לאור השוויון בהצבעה לגבי התשתית לתקן.

84. חבר הוועדה הרביעי מציין כי נותן פחות חשיבות לתשתית, אלא בדעה כי יש לקבל החלטות במספר סוגיות חשובות. מציע לעלות לדיון מקיף מספר מועט של סוגיות ובהתאם להחלטות שיתקבלו להחליט מהי התשתית המתאימה יותר. מביא כדוגמה מצב שבו יתקבלו החלטות שלא לייחס ערך לנכסים בלתי מוחשיים מסוימים, להפחית מוניטין, לא להכיר ברווח מרכישה הזדמנותית ולא לשערך השקעה קודמת בעת השגת שליטה. בדעה כי לאחר שיתקבלו ההחלטות תיבחן התשתית שהיא קרובה יותר להחלטות שהתקבלו. היו"ר והמשתתף הנוסף מסכימים.

85. המשתתף הרביעי מציע לקיים דיון בסוגיות בישיבה הבאה. המשתתף הנוסף ומשתתף תשיעי מציעים להכין רשימה של סוגיות כדי שכל אחד יוכל לגבש את עמדתו. היו"ר מציע לקיים דיון בישיבה הבאה במספר סוגיות ולאחר מכן תתקבל החלטה לגבי התשתית:

א. הפחתת מוניטין,

ב. ייחוס לנכסים בלתי מוחשיים,

ג. רווח מרכישה הזדמנותית,

ד. רווח רעיוני משערך השקעה בעת השגת שליטה.

86. המשתתף בדעה שקיימות סוגיות נוספות ומבקש שרשימת הסוגיות תישלח מראש.

87. המשתתף האחר שואל אם מודל האיחוד יישאר כפי שהוא, כלומר IFRS 3 מבוסס על תפיסה של ישות כלכלית אחת ולא דוחות כספיים של החברה האם כמו התקינה הישראלית בג"ד 57.

88. חבר הוועדה הרביעי בדעה שמדובר על הצגה ולא שינוי תפיסת העולם של איחוד.

89. המשתתף הרביעי מציין כי צירופי עסקים ודוחות כספיים מאוחדים הם נושאים שתלויים זה בזה. שואל אם הכוונה היא לטפל בצירופי עסקים ורק בעתיד לדון בדוחות כספיים מאוחדים מאחר שתקן של צירופי עסקים עשוי לסתור את ג"ד 57 המבוסס על תפיסה שונה.

90. צדיק מציינת כי הדיון יתחיל בצירופי עסקים ולאחר מכן נקיים דיון בנושא דוחות כספיים מאוחדים. בדעה כי יש לפרסם את שני התקנים באותו מועד ויחד התקנים החדשים יחליפו את ג"ד 57. המשתתף הרביעי מסכים. חבר הוועדה הרביעי מסכים, אך מציין כי נושא צירופי עסקים הוא נושא של מדידה ואילו דוחות כספיים מאוחדים הוא נושא של הצגה.

91. היו"ר נועל את הישיבה.