



תקן חשבונאות מספר 42

חקלאות

דצמבר 2020



תקן חשבונאות מספר 42
חקלאות

דצמבר 2020

תוכן עניינים

החל
מסעיף

	תקן חשבונאות מספר 42
	חקלאות
	מטרת התקן
1	תחולה
5	הגדרות
5	הגדרות הקשורות לחקלאות
8	הגדרות כלליות
10	הכרה ומדידה
14	בחירת מדיניות חשבונאית
ב14	מודל העלות
ד14	מודל השווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה
26	רווחים והפסדים
30	חוסר יכולת למדוד שווי הוגן באופן מהימן
34	מענקים ממשלתיים
40	גילוי
40	כללי
54	גילויים נוספים לגבי נכסים ביולוגיים כאשר לא ניתן למדוד שווי הוגן באופן מהימן
57	מענקים ממשלתיים
58	מועד תחילה והוראות מעבר
60	שינויים לתקני חשבונאות אחרים



תקן חשבונאות מספר 42 חקלאות

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

תקן זה מובא בסעיפים 1-67. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. תקן זה יש לקרוא בהקשר למטרת התקן. תקני החשבונאות וההבהרות המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

מבוא

א. תקן זה מבוסס על תקן חשבונאות בינלאומי 41, *חקלאות* (להלן – התקן הבינלאומי). תקן זה קובע את הטיפול החשבונאי בנכסים ביולוגיים ובתוצרת חקלאית בנקודת האסיף. תוצרת חקלאית לאחר נקודת האסיף מהווה מלאי והיא בתחולת תקן חשבונאות מספר 26, *מלאי*.

ב. התקן מגדיר נכס ביולוגי, צמח מניב ותוצרת חקלאית ומסביר את ההבחנה ביניהם.

תחולה

ג. תקן זה אינו חל על צמחים מניבים (וכן על מענקים ממשלתיים הקשורים לנכסים אלה). צמחים מניבים הם בתחולת תקן חשבונאות מספר 27, *רכוש קבוע* ומענקים ממשלתיים הקשורים לצמחים מניבים הם בתחולת גילוי דעת 35, *הטיפול החשבונאי במענק השקעות*. אולם, תקן זה חל על התוצרת של צמחים מניבים. כמו כן, התקן אינו חל על קרקע הקשורה בפעילות חקלאית או על נכסים בלתי מוחשיים הקשורים לפעילות חקלאית.

בחירת מדיניות חשבונאית

ד. תקן זה מאפשר לישות בחירת מדיניות חשבונאית וזאת בניגוד לתקן הבינלאומי שדורש מדידה לפי שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה. בהתאם לתקן, ישות רשאית לבחור למדוד קבוצה של נכסים ביולוגיים וכתוצאה מכך גם את התוצרת החקלאית שנאספה ממנה לפי מודל העלות או לפי מודל השווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה. הבחירה תבוצע לגבי כל קבוצה של נכסים ביולוגיים בנפרד.

ה. תקן זה קובע מידרג לקביעת השווי ההוגן של נכס ביולוגי ושל תוצרת חקלאית.



מענקים ממשלתיים

ו. תקן זה קובע את הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים שאינם בתחולת גילוי דעת מספר 35. התקן מבחין בין מענקים בלתי מותנים לבין מענקים מותנים וכן בין מענקים לנכס ביולוגי הנמדד לפי מודל העלות לבין אלה לנכס ביולוגי הנמדד לפי מודל השווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה.

תחילה

ז. תקן זה יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2021, או לאחר מכן.

הוראות מעבר

ח. תקן זה ייושם בדרך של מכאן ולהבא. ההשפעה של יישום לראשונה של תקן זה תיזקף כתיאום של יתרת הפתיחה של העודפים.

תקן חשבונאות מספר 42

חקלאות

מטרת התקן

מטרת תקן זה היא לקבוע את הטיפול החשבונאי והגילויים המתאימים לפעילות חקלאית.

תחולה

1. תקן זה ייושם לצורך טיפול חשבונאי בפריטים הבאים כאשר הם קשורים לפעילות חקלאית:
 - (א) נכסים ביולוגיים, למעט צמחים מניבים;
 - (ב) תוצרת חקלאית בנקודת האסיף (harvest); וכן
 - (ג) מענקים ממשלתיים שמכוסים בסעיפים 34-36.
2. תקן זה אינו חל על:
 - (א) קרקע שקשורה לפעילות חקלאית (כולל קרקע בחכירה מימונית) (ראה תקן חשבונאות מספר 27 רכוש קבוע ותקן חשבונאות מספר 16 נדל"ן להשקעה).
 - (ב) צמחים מניבים הקשורים לפעילות חקלאית (ראה תקן חשבונאות מספר 27 רכוש קבוע). אולם, תקן זה חל על התוצרת של צמחים מניבים אלה.
 - (ג) מענקים ממשלתיים הקשורים לצמחים מניבים (ראה גילוי דעת מספר 35 הטיפול החשבונאי במענק השקעות).
 - (ד) נכסים לא מוחשיים שקשורים לפעילות חקלאית (ראה תקן חשבונאות מספר 30 נכסים לא מוחשיים).
3. תקן זה חל על תוצרת חקלאית, שהיא התוצרת שנאספת מהנכסים הביולוגיים של הישות, בנקודת האסיף. לאחר מכן, חל תקן חשבונאות מספר 26 מלאי או תקן מתאים אחר. לפיכך, תקן זה לא עוסק בעיבוד (processing) התוצרת החקלאית לאחר האסיף; לדוגמה, העיבוד של ענבים ליין על ידי יינן (vintner) שגידל את הענבים. למרות שיתכן שעיבוד כזה הוא המשך (extension) הגיוני וטבעי לפעילות חקלאית, ויתכן שהאירועים שמתרחשים דומים במידה מסוימת לשינוי ביולוגי (biological transformation), עיבוד כזה לא נכלל בהגדרה של פעילות חקלאית בתקן זה.
4. בטבלה להלן מובאות דוגמאות לנכסים ביולוגיים, לתוצרת חקלאית ולמוצרים שהם תוצאה של עיבוד לאחר האסיף:

מוצרים שהם תוצאה של עיבוד לאחר האסיף	תוצרת חקלאית	נכסים ביולוגיים
חוט-צמר, שטיח	צמר	כבשים
בולי-עץ, קרשים	עצים כרותים	עצים במטע עצים
גבינה	חלב	בקר לחלב
חוט-כותנה, ביגוד	כותנה שנאספה	צמחי כותנה
סוכר	קנה סוכר שנאסף	קני סוכר
טבק מעובד	עלים שנקטפו	צמחי טבק
תה	עלים שנקטפו	שיחי תה
יין	ענבים שנקטפו	גפנים
פירות מעובדים	פירות שנקטפו	עצי פרי
שמן דקלים	פירות שנקטפו	דקלי שמן
מוצרי גומי	לטקס שנאסף	עצי גומי

צמחים אחדים, לדוגמה, שיחי תה, גפנים, דקלי שמן ועצי גומי, בדרך כלל מקיימים את ההגדרה של צמח מניב והם בתחולת תקן חשבונאות מספר 27. אולם, התוצרת הגדלה על צמחים מניבים, לדוגמה, עלי תה, ענבים, פירות דקלי שמן ולטקס, היא בתחולת תקן זה.

הגדרות

הגדרות הקשורות לחקלאות

5. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המוגדרת להלן:

פעילות חקלאית (Agricultural activity) היא הניהול על ידי ישות של השינוי הביולוגי והאסיף של נכסים ביולוגיים למכירה או להמרה לתוצרת חקלאית, או לנכסים ביולוגיים נוספים.

תוצרת חקלאית (Agricultural produce) היא התוצרת שנאספה מהנכסים הביולוגיים של הישות.

צמח מניב (Bearer plant) הוא צמח חי אשר:

(א) משמש בייצור או בהספקה של תוצרת חקלאית;

(ב) חזוי שהוא יניב תוצרת במשך יותר מתקופה אחת; וכן

(ג) יש סבירות קלושה שהוא יימכר כתוצרת חקלאית, למעט מכירות אקראיות של גרוטאות.

נכס ביולוגי (Biological asset) הוא בעל חיים חי או צמח (plant) חי.

שינוי ביולוגי (Biological transformation) מורכב מתהליכים של צמיחה, ניוון (degeneration), ייצור וריבוי (procreation) שגורמים לשינויים איכותיים או כמותיים בנכס ביולוגי.

עלויות למכירה (costs to sell) הן העלויות התוספתיות שניתנות לייחוס במישרין למימוש של נכס, למעט עלויות מימון ומסים על הכנסה.

קבוצה של נכסים ביולוגיים (A group of biological assets) היא קיבוץ של בעלי חיים דומים או של צמחים דומים בעלי שימוש דומה.

אסיף (Harvest) היא הפרדה של תוצרת מנכס ביולוגי או ההפסקה של תהליכי החיים של נכס ביולוגי.

א.5. הצמחים הבאים אינם צמחים מניבים :

(א) צמחים שטופחו על מנת שיאספו כתוצרת חקלאית (לדוגמה, עצים שגודלו לשימוש כלוחות וקרשים);

(ב) צמחים שטופחו על מנת לייצר תוצרת חקלאית כאשר קיימת יותר מסבירות קלושה שהישות תאסוף ותמכור את הצמח כתוצרת חקלאית, למעט מכירות אקראיות של גרוטאות (לדוגמה, עצים שטופחו הן עבור הפירות שלהם והן עבור הלוחות והקרשים); וכן

(ג) גידולים שנתיים (לדוגמה, תירס וחיטה).

ב.5. כאשר צמחים מניבים אינם משמשים עוד כדי להניב תוצרת, הם עשויים להיכרת ולהימכר כגרוטאות (scrap), לדוגמה, לשימוש כעצי הסקה. מכירות אקראיות של גרוטאות אלה אינן מונעות מהצמח לקיים את ההגדרה של צמח מניב.

ג.5. תוצרת הגדלה על צמחים מניבים היא נכס ביולוגי.

6. פעילות חקלאית מכסה תחום מגוון של פעילויות; לדוגמה, גידול משק חי, יערנות, קציר שנתי או רב-שנתי, עיבוד פרדסים ומטעים, עיבוד מטעי פרחים וחקלאות מים (כולל חוות דגים). בתוך מגוון זה קיימות מספר תכונות משותפות:

(א) יכולת להשתנות. בעלי חיים חיים וצמחים ניתנים לשינוי ביולוגי;

(ב) ניהול השינוי. ניהול מקדם שינוי ביולוגי באמצעות שיפור, או לפחות ייצוב, של התנאים הדרושים כדי שהתהליך יתרחש (לדוגמה רמות תזונה, לחות, טמפרטורה, פוריות, ואור). ניהול כזה מבדיל פעילות חקלאית מפעילויות אחרות. לדוגמה, פעילות של איסוף ממקורות שאינם מנוהלים (כגון דיג בים או כריתת יערות) אינה פעילות חקלאית; וכן

(ג) מדידת שינוי. השינוי באיכות (לדוגמה, תכונה גנטית, צפיפות, בשלות, כיסוי שומן, תכולת חלבון, וחוזק סיב) או בכמות (לדוגמה, צאצאים, משקל, מטרים רבועים, אורך סיב או קוטר סיב, ומספר ניצנים) שנגרם על ידי שינוי ביולוגי או אסיף, נמדד ומבוצע מעקב אחריו כחלק מהפעילות הניהול השגרתית.

7. שינוי ביולוגי מביא לסוגים הבאים של תוצאות:

(א) שינויים בנכסים באמצעות (i) צמיחה (גידול בכמות או שיפור באיכות של בעל חיים או של צמח), (ii) ניוון (קטיון בכמות או הידרדרות באיכות של בעל חיים או של צמח), או (iii) ריבוי (יצירה של בעלי חיים חיים נוספים או של צמחים נוספים); או

(ב) ייצור של תוצרת חקלאית כגון שרף גומי (latex), עלי תה, צמר וחלב.

הגדרות כלליות

8. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:

שוק פעיל (Active market) הוא שוק בו מתקיימים כל התנאים הבאים:

(א) הפריטים שנסחרים בשוק הם הומוגניים;

(ב) בכל עת ניתן למצוא, באופן רגיל, קונים מרצון ומוכרים מרצון; וכן

(ג) מחירים הינם זמינים לציבור.

ערך בספרים (Carrying amount) הוא הסכום שבו נכס מוכר בדוח על המצב הכספי.

שווי הוגן (Fair value) הוא הסכום שבו ניתן להחליף נכס, בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון שאינם קשורים, הפועלים בצורה מושכלת.

מענקים ממשלתיים (Government grants) הם סיוע של הממשלה בצורה של העברות של משאבים לישות בתמורה לציאות בעבר או בעתיד לתנאים מסוימים המתייחסים לפעילויות התפעוליות של הישות.

סובסידיה הקשורה לתוצרת חקלאית היא מענק ממשלתי הניתן לישות העוסקת בחקלאות בעבור מכירת תוצרת חקלאית מסוימת על מנת להוזיל את עלותה לצרכן.

9. השווי ההוגן של נכס מבוסס על מיקומו הנוכחי ומצבו הנוכחי. כתוצאה מכך, לדוגמה, השווי ההוגן של בקר בחווה הוא המחיר של הבקר בשוק הרלוונטי בניכוי עלויות ההובלה ועלויות אחרות שנדרשות לצורך הבאת הבקר לשוק זה.

הכרה ומדידה

10. ישות תכיר בנכס ביולוגי או בתוצרת חקלאית כאשר, ורק כאשר:

(א) הישות שולטת בנכס כתוצאה מאירועים מהעבר;

(ב) צפוי שהטבות כלכליות עתידיות הקשורות לנכס יזרמו לישות; וכן

(ג) השווי ההוגן או העלות של הנכס ניתנים למדידה באופן מהימן.

11. כאשר מדובר על פעילות חקלאית, ראיות לשליטה עשויות להיות, לדוגמה, בעלות משפטית על בקר והתווית כוויה (branding) או הסימון בדרך אחרת של הבקר בעת הרכישה, הלידה או הגמילה. ההטבות העתידיות בדרך כלל מוערכות באמצעות מדידת התכונות הפיזיות המשמעותיות.

12. [בוטל]

13. [בוטל]

בחירת מדיניות חשבונאית

14. ישות תבחר במודל העלות או במודל השווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה כמדיניות החשבונאית ותיישם מדיניות זו לגבי כל קבוצה של נכסים ביולוגיים שלה.

14א. בהתאם לתקן חשבונאות מספר 35 (מעודכן 2018), **מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות**, שינוי יזום במדיניות החשבונאית יעשה רק אם השינוי יביא להצגה נאותה יותר של עסקאות, אירועים או מצבים בדוחות הכספיים של הישות. אין סבירות גבוהה לכך ששינוי ממודל השווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה למודל העלות יביא להצגה נאותה יותר.

מודל העלות

14ב. ישות אשר בחרה במודל העלות לגבי קבוצה של נכסים ביולוגיים תמדוד את כל הנכסים הביולוגיים שלה בקבוצה במועד הכרה לראשונה ובסוף כל תקופת דיווח בהתאם לדרישות תקן חשבונאות מספר 26, **מלאי** או בהתאם למודל העלות בתקן חשבונאות מספר 27, **רכוש קבוע** בהתאם למהות הנכס הביולוגי.

14.g. ישות אשר בחרה במודל העלות לגבי קבוצה של נכסים ביולוגיים תמדוד את התוצרת החקלאית שנאספה מאותם נכסים ביולוגיים בנקודת האסיף בהתאם לדרישות תקן חשבונאות מספר 26, מלאי.

מודל השווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה

14.d. ישות אשר בחרה במודל השווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה לגבי קבוצה של נכסים ביולוגיים תמדוד את כל הנכסים הביולוגיים שלה בקבוצה במועד ההכרה לראשונה ובסוף כל תקופת דיווח בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה.

14.h. ישות אשר בחרה במודל השווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה לגבי קבוצה של נכסים ביולוגיים תמדוד את התוצרת החקלאית שנאספה מאותם נכסים ביולוגיים בנקודת האסיף בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה. מדידה כזו היא העלות באותו מועד לצורך יישום תקן חשבונאות מספר 26 מלאי או תקן מתאים אחר.

15. מדידת השווי ההוגן של נכס ביולוגי או של תוצרת חקלאית עשויה להתבצע באמצעות קיבוץ של נכסים ביולוגיים או של תוצרת חקלאית לפי תכונות משמעותיות; לדוגמה, לפי גיל או לפי איכות. ישות בוחרת בתכונות שמתאימות לתכונות שמשמשות כבסיס להמחרה בשוק.

16. לעתים קרובות, ישויות מתקשרות בחוזים למכירת הנכסים הביולוגיים שלהן או התוצרת החקלאית שלהן בתאריך עתידי. מחירי החוזים אינם רלוונטיים בהכרח למדידת שווי הוגן, משום ששווי הוגן משקף את תנאי השוק הנוכחיים שבהם קונה ומוכר מרצון יתקשרו בעסקה. כתוצאה מכך, השווי הוגן של נכס ביולוגי או של תוצרת חקלאית לא יותאם בשל קיום החוזה. במקרים מסוימים, חוזה למכירת נכס ביולוגי או תוצרת חקלאית עלול להיות חוזה מכביד, כפי שהוא מוגדר בתקן חשבונאות מספר 10 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים. תקן חשבונאות מספר 10 חל על חוזים מכבידים.

17. אם קיים שוק פעיל לנכס ביולוגי או לתוצרת חקלאית במצבו ובמיקומו הנוכחי, המחיר המצוטט בשוק זה הוא הבסיס המתאים לקביעת השווי ההוגן של נכס זה. אם יש לישות גישה לשווקים פעילים שונים, על הישות להשתמש בשוק הרלוונטי ביותר. לדוגמה, אם יש לישות גישה לשני שווקים פעילים, היא תשתמש במחיר שקיים בשוק שצפוי שיעשה בו שימוש.

18. אם לא קיים שוק פעיל, ישות משתמשת באחד או ביותר ממקורות המידע הבאים, כאשר הם זמינים, בקביעת שווי הוגן:

(א) המחיר העדכני ביותר של עסקה בשוק, בתנאי שלא חל שינוי משמעותי בנסיבות הכלכליות מתאריך העסקה הזו עד לסוף תקופת הדיווח;

(ב) מחירי שוק של נכסים דומים עם תיאום כדי לשקף הבדלים; וכן

(ג) מדדים ענפיים תקינים (benchmarks) כגון הערך של פרדס כשהוא מבוטא במגש (tray) של ייצוא, בושל או הקטאר, והערך של בקר כשהוא מבוטא בקילוגרם של בשר.

19. במקרים מסוימים, מקורות המידע שצוינו בסעיף 18 עשויים להביא למסקנות שונות לגבי השווי ההוגן של נכס ביולוגי או של תוצרת חקלאית. ישות מביאה בחשבון את הסיבות להבדלים אלה, בכדי להגיע לאומדן המהימן ביותר לשווי הוגן שימצא בתוך תחום צר יחסית של אומדנים סבירים (reasonable).

20. בנסיבות מסוימות, יתכן שמחירים שנקבעו בשוק או ערכים שנקבעו בשוק לא יהיו זמינים עבור נכס ביולוגי במצבו הנוכחי. בנסיבות אלו, ישות משתמשת בערך הנוכחי של תזרימי המזומנים נטו החזויים מהנכס, כשהם מהווים לפי שיעור שוטף שנקבע בשוק בקביעת שווי הוגן.

21. המטרה של חישוב הערך הנוכחי של תזרימי המזומנים נטו החזויים היא לקבוע את השווי ההוגן של נכס ביולוגי במיקומו הנוכחי ובמצבו הנוכחי. ישות מביאה זאת בחשבון בעת קביעת שיעור ההיוון המתאים שבו יעשה שימוש ובעת אמידת תזרימי המזומנים נטו החזויים. בקביעת הערך הנוכחי של תזרימי המזומנים נטו החזויים, ישות כוללת תזרימי מזומנים נטו שמשותפים בשוק היו מצפים שהנכס יפיק בשוק הרלוונטי ביותר לנכס.

22. ישות אינה כוללת תזרימי מזומנים כלשהם בגין מימון הנכסים או הקמה מחדש של נכסים ביולוגיים לאחר האסיף (לדוגמה, העלות של שתילה מחדש של עצים ביער נטיעות לאחר האסיף).

23. בעת סיכום מחיר עסקה שאינה מושפעת מיחסים מיוחדים בין הצדדים, קונים מרצון ומוכרים מרצון, הפועלים בצורה מושכלת, מביאים בחשבון את האפשרות לשינויים בתזרימי המזומנים. מכך נובע ששווי הוגן משקף את האפשרות לשינויים אלה. לפיכך, ישות משלבת בתזרימי המזומנים החזויים, או בשיעור ההיוון, או בשילוב מסוים של שניהם, ציפיות לגבי שינויים אפשריים בסכום או בעיתוי של תזרימי המזומנים העתידיים שהישות מצפה להפיק מהנכס, המחיר לנשיאת אי ודאות שטבועה בנכס וגורמים אחרים כגון היעדר נזילות שמשותפים בשוק ישקפו בקביעת תזרימי המזומנים העתידיים שהישות מצפה להפיק מהנכס. בקביעת שיעור היוון, ישות משתמשת בהנחות שהן עקביות להנחות ששימשו לצורך אמידת תזרימי המזומנים החזויים, כדי להימנע מכך שההשפעה של הנחות מסוימות תובא בחשבון פעמיים או לא תובא בחשבון כלל. לדוגמה, אם שיעור ההיוון הוא שיעור היוון נומינלי, תזרימי המזומנים העתידיים יאמדו במונחים ריאליים. כמו כן, אם שיעור ההיוון הוא ריאלי, תזרימי המזומנים העתידיים יאמדו במונחים ריאליים. כמו כן, אם שיעור ההיוון הוא שיעור היוון לאחר מס יש לאמוד את תזרימי המזומנים העתידיים לאחר השפעת המס ולהיפך.

24. עלות עשויה לעתים להיות קירוב לשווי הוגן, בייחוד כאשר :

(א) התרחש שינוי ביולוגי מזערי מהמועד שבו העלות הראשונית התהוותה (לדוגמה, לגבי שתילים שניטעו מיידית לפני סוף תקופת הדיווח או משק חי שנרכש לאחרונה); או

(ב) ההשפעה של השינוי הביולוגי על המחיר אינה חזויה להיות מהותית (לדוגמה, לגבי צמיחה ראשונית מתוך מחזור ייצור של 30 שנה במטע של עצי אורן).

25. לעתים קרובות, נכסים ביולוגיים מחוברים פיזית לקרקע (לדוגמה, עצים ביער נטיעות). יתכן שלא קיים שוק נפרד לנכסים ביולוגיים שמחוברים לקרקע, אבל קיים שוק פעיל לנכסים המשולבים, כלומר לנכסים ביולוגיים, לקרקע בלתי מעובדת (raw land) ולשיפורים בקרקע, כתבילה. ישות עשויה להשתמש במידע בנוגע לנכסים המשולבים כדי למדוד את השווי ההוגן של הנכסים הביולוגיים. לדוגמה, ניתן לנכות את השווי ההוגן של הקרקע הבלתי מעובדת ושל השיפורים בקרקע מהשווי ההוגן של הנכסים המשולבים, כדי להגיע לשווי ההוגן של הנכסים הביולוגיים.

רווחים והפסדים

26. רווח או הפסד שנוצרו בעת ההכרה לראשונה בנכס ביולוגי לפי שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה, וכתוצאה משינוי בשווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה של נכס ביולוגי, ייכללו ברווח או הפסד לתקופה שבה הם נוצרו.

27. בעת ההכרה לראשונה בנכס ביולוגי לפי שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה עשוי להיווצר הפסד, מאחר שהעלויות למכירה מנוכות לצורך קביעת שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה של נכס ביולוגי. רווח עשוי להיווצר בעת ההכרה לראשונה של נכס ביולוגי, לדוגמה כאשר נולד עגל.

28. רווח או הפסד שנוצרו בעת ההכרה לראשונה בתוצרת חקלאית לפי שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה ייכללו ברווח או הפסד לתקופה שבה הם נוצרו.

29. רווח או הפסד עשויים להיווצר בעת ההכרה לראשונה בתוצרת חקלאית כתוצאה מאסיף.

חוסר יכולת למדוד שווי הוגן באופן מהימן

30. קיימת הנחה ששווי הוגן של נכס ביולוגי ניתן למדידה באופן מהימן. אולם, ניתן להפריך הנחה זו רק בעת ההכרה לראשונה בנכס ביולוגי, שלגביו לא ניתנים להשגה מחירי שוק מצוטטים, ושלגביו נקבע שמדידות חלופיות לשווי הוגן הם בבירור לא מהימנות. במקרה כזה, נכס ביולוגי זה יימדד לפי מודל העלות. כאשר השווי הוגן של נכס ביולוגי כזה הופך להיות ניתן למדידה באופן מהימן, הישות תמדוד אותו בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה. כאשר נכס ביולוגי לא שוטף מקיים את הקריטריונים לסיווג כמוחזק למכירה (או שהוא נכלל בקבוצת מימוש שמסווגת כמוחזקת למכירה) בהתאם לתקן חשבונאות מספר 38 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו, קיימת הנחה ששווי הוגן ניתן למדידה באופן מהימן.
31. ההנחה בסעיף 30 ניתנת להפרכה רק בעת ההכרה לראשונה. ישות שבעבר מדדה נכס ביולוגי בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה, ממשיכה למדוד, עד למימוש, את הנכס הביולוגי בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה.
32. השווי הוגן של תוצרת חקלאית בנקודת האסיף ניתן תמיד למדידה באופן מהימן. לפיכך, ישות לא תוכל ליישם את החרג בסעיף 30 לגבי תוצרת חקלאית שהישות אספה מקבוצה של נכסים ביולוגיים שהישות בחרה בהתאם לסעיף 14 למדוד לפי שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה.
33. בקביעת עלות, פחת שנצבר והפסדים מירידת ערך שנצברו, ישות מביאה בחשבון את תקן חשבונאות מספר 26, את תקן חשבונאות מספר 27 ואת תקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009) ירידת ערך נכסים.

מענקים ממשלתיים

34. מענק ממשלתי בלתי מותנה:
- (א) אשר קשור לנכס ביולוגי שנמדד בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה, יוכר ברווח או הפסד כאשר, ורק כאשר, נוצרה זכאות לקבל (becomes receivable) את המענק הממשלתי.
- (ב) אשר קשור לנכס ביולוגי שנמדד לפי מודל העלות בתקן חשבונאות מספר 26 או לפי מודל העלות בתקן חשבונאות מספר 27, יוכר בניכוי מעלות הנכס הביולוגי כאשר, ורק כאשר, נוצרה זכאות לקבל את המענק הממשלתי.
35. מענק ממשלתי מותנה:
- (א) אשר קשור לנכס ביולוגי שנמדד בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה וכן מענק ממשלתי הדורש מישות לא לעסוק בפעילות חקלאית מוגדרת, יוכר ברווח או הפסד כאשר, ורק כאשר התנאים הנלווים למענק מתקיימים.
- (ב) אשר קשור לנכס ביולוגי שנמדד בעלות, ינוכה מעלות הנכס כאשר קיים ביטחון סביר שהישות תציית לתנאים הנלווים למענק והמענק יתקבל.
- 35א. סובסידיה הקשורה לתוצרת חקלאית תוכר ברווח או הפסד במקביל להכרה בהכנסות ממימוש התוצרת החקלאית.
36. התנאים של מענקים ממשלתיים הם מגוונים. לדוגמה, מענק עשוי לדרוש מישות להפעיל חווה במיקום מסוים במשך חמש שנים ולדרוש מהישות להחזיר את כל המענק אם היא תפעיל את החווה במשך פחות מחמש שנים. במקרה זה, המענק לא מוכר ברווח או הפסד עד שיחלפו חמש השנים. אולם, אם תנאי המענק מאפשרים לשמור חלק מהמענק בהתבסס על הזמן שחלף, הישות מכירה בחלק זה ברווח או הפסד ככל שהזמן חולף.

גילוי

39. [בוטל]

כללי

40. ישות תיתן גילוי לרווח המצרפי או להפסד המצרפי שנוצר במהלך התקופה השוטפת, בעת ההכרה לראשונה בנכסים ביולוגיים ובתוצרת חקלאית הנמדדים בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה, וכתוצאה מהשינוי בשווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה של נכסים ביולוגיים אלה.

41. ישות תספק תיאור של כל קבוצה של נכסים ביולוגיים.

42. הגילוי שנדרש לפי סעיף 41 עשוי להינתן בצורת תיאור מילולי או תיאור כמותי.

43. מומלץ שישות תספק תיאור של כל קבוצה של נכסים ביולוגיים, תוך הבחנה, לפי העניין, בין נכסים ביולוגיים נצרכים לבין נכסים ביולוגיים מניבים, או בין נכסים ביולוגיים בשלים לבין נכסים ביולוגיים לא בשלים. לדוגמה, יתכן שישות תיתן גילוי לערכים בספרים של נכסים ביולוגיים נצרכים ושל נכסים ביולוגיים מניבים לפי קבוצות נכסים. ישות יכולה להמשיך ולפצל את ערכים בספרים אלה בין נכסים בשלים לבין נכסים לא בשלים. הבחנות אלה מספקות מידע שעשוי לסייע בהערכת העיתוי של תזרימי מזומנים עתידיים. ישות נותנת גילוי לבסיס שלפיו היא ביצעה הבחנות כלשהן כאלה.

44. נכסים ביולוגיים נצרכים הם נכסים שיאספו כתוצרת חקלאית או שימכרו כנכסים ביולוגיים. דוגמאות לנכסים ביולוגיים נצרכים הן משק חי (livestock) שמיועד לייצור בשר, משק חי שמיועד למכירה, דגים בחוות, יבול כגון תירס וחיטה, תוצרת של צמח מניב ועצים שמגודלים לצורך הכנת קרשים. נכסים ביולוגיים מניבים הם נכסים ביולוגיים שאינם נכסים ביולוגיים נצרכים; לדוגמה, משק חי שממנו מופק חלב ועצי פרי שמהם נאסף פרי. נכסים ביולוגיים מניבים אינם תוצרת חקלאית, אלא, הם מוחזקים להניב תוצרת.

45. ניתן לסווג נכסים ביולוגיים כנכסים בשלים או כנכסים לא בשלים. נכסים ביולוגיים בשלים הם נכסים שהשיגו תכונות שמאפשרות אסיף (harvestable specifications) (לגבי נכסים ביולוגיים נצרכים) או שהם יכולים להיות כשירים לאסיף באופן סדיר (לגבי נכסים ביולוגיים מניבים).

46. ישות תתאר את מהות פעילויותיה שבהם מעורבת כל קבוצה של נכסים ביולוגיים, אם לא ניתן לו גילוי במקום אחר במסגרת מידע שמפורסם יחד עם הדוחות הכספיים.

47. ישות תיתן גילוי לשיטות ולהנחות המשמעותית שיושמו בקביעת השווי ההוגן של כל קבוצה של נכסים ביולוגיים ושל תוצרת חקלאית בנקודת האסיף.

48. ישות תיתן גילוי לעלות או לשווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה של תוצרת חקלאית, שנאספה במהלך התקופה, אשר נקבעו בנקודת האסיף, בהתאם לאופן מדידתה.

49. ישות תיתן גילוי:

(א) לעובדת הקיום ולערכים בספרים של נכסים ביולוגיים, אשר זכות הקניין (title) עליהם מוגבלת, ולערכים בספרים של נכסים ביולוגיים ששועבדו כבטוחה (security) לטובת התחייבויות; וכן

(ב) לסכום ההתקשרויות לפיתוח או לרכישה של נכסים ביולוגיים;

(ג) [בוטל]

50. ישות תציג התאמה של שינויים בערך בספרים של נכסים ביולוגיים מתחילת התקופה השוטפת ועד סופה. ההתאמה תכלול:

(א) את הרווח או ההפסד שנוצר כתוצאה משינויים בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה, אם הנכסים הביולוגיים נמדדים בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה;

(ב) תוספות שנבעו מרכישות;

(ג) קיטון שניתן לייחס למכירות ולנכסים ביולוגיים שסווגו כמוחזקים למכירה (או שנכללו בקבוצת מימוש שסווגה כמוחזקת למכירה) בהתאם לתקן חשבונאות מספר 38;

(ד) קיטון שנבע מאסיף;

(ה) תוספות שנבעו מצירופי עסקים;

(ו) הפרשי שער נטו שנוצרו בעת התרגום של דוחות כספיים למטבע הצגה שונה ובעת התרגום של פעילות חוץ למטבע ההצגה של הישות המדווחת; וכן

(ז) שינויים אחרים.

51. השווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה של נכס ביולוגי יכול להשתנות בשל שינויים פיזיים וגם בשל שינויים במחירים בשוק. גילוי נפרד לשינויים פיזיים ולשינויים במחירים הוא שימושי לצורך ההערכה של ביצועי התקופה השוטפת ושל הרווחים העתידיים, בייחוד כאשר מחזור הייצור נמשך יותר משנה אחת. במקרים כאלה, מומלץ שישות תיתן גילוי, לפי קבוצות או בדרך אחרת, לסכום השינוי בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה שנכלל ברווח או הפסד כתוצאה משינויים פיזיים וכתוצאה משינויים במחירים. המידע הזה, בדרך כלל, פחות שימושי כאשר מחזור הייצור נמשך פחות משנה אחת (לדוגמה, כאשר מגדלים תרנגולות או מגדלים יבולי דגנים).

52. שינוי ביולוגי גורם למספר סוגים של שינוי פיזי - צמיחה, ניוון, ייצור וריבוי, שכל אחד מהם ניתן לצפייה (observable) וניתן למדידה. לכל אחד משינויים פיזיים אלה יש קשר ישיר להטבות כלכליות עתידיות. גם השינוי בשווי ההוגן של נכס ביולוגי כתוצאה מאסיף הוא שינוי פיזי.

53. לעתים קרובות, פעילות חקלאית חשופה לסיכונים אקלימיים, סיכוני מחלות וסיכונים טבעיים אחרים. אם מתרחש אירוע שבגינו נוצר פריט מהותי של הכנסה או של הוצאה, ניתן גילוי למהות ולסכום של פריט זה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 34 *הצגת דוחות כספיים*. דוגמאות לאירוע כזה כוללות פריצה של מחלה קטלנית (virulent), הצפה, בצורת חמורה או כפור חמור ומגיפה של חרקים.

גילויים נוספים לגבי נכסים ביולוגיים כאשר לא ניתן למדוד שווי הוגן באופן מהימן

54. אם ישות מודדת בסוף התקופה נכסים ביולוגיים לפי מודל העלות מאחר שלא ניתן למדוד את שוויים ההוגן באופן מהימן (ראה סעיף 30), עליה לתת גילוי לפרטים הבאים לגבי נכסים ביולוגיים אלה:

(א) תיאור של הנכסים הביולוגיים;

(ב) הסבר מדוע לא ניתן למדוד שווי הוגן באופן מהימן;

(ג) [בוטל]

(ד) שיטת הפחת שבה נעשה שימוש;

(ה) אורך החיים השימושיים או שיעורי הפחת שבהם נעשה שימוש; וכן

(ו) הערך בספרים ברוטו והפחת שנצבר (סכום מצרפי עם הפסדים מירידת ערך שנצברו) בתחילת התקופה ובסופה.

55. אם הישות מדדה, במהלך התקופה השוטפת, נכסים ביולוגיים לפי מודל העלות מאחר שלא ניתן למדוד את שוויים ההוגן באופן מהימן (ראה סעיף 30), עליה לתת גילוי לכל רווח או הפסד שהוכרו בעת המימוש של נכסים ביולוגיים אלה, ובהתאמה שנדרשת לפי סעיף 50, עליה לתת גילוי נפרד לסכומים שקשורים לנכסים ביולוגיים אלה. בנוסף, ההתאמה תכלול את הסכומים הבאים שנכללו ברווח או הפסד, אשר קשורים לנכסים ביולוגיים אלה:

(א) הפסדים מירידת ערך;

(ב) ביטולים של הפסדים מירידת ערך; וכן

(ג) פחת.

56. אם השווי ההוגן של נכסים ביולוגיים, שנמדדו לפני כן לפי מודל העלות מאחר שלא ניתן היה למדוד את שוויים ההוגן באופן מהימן, הופך להיות ניתן למדידה באופן מהימן במהלך התקופה השוטפת, על ישות לתת גילוי לפרטים הבאים לגבי נכסים ביולוגיים אלה:

(א) תיאור של הנכסים הביולוגיים;

(ב) הסבר מדוע השווי ההוגן הפך להיות ניתן למדידה באופן מהימן; וכן

(ג) השפעת השינוי.

מענקים ממשלתיים

57. ישות תיתן גילוי לפרטים הבאים הקשורים לפעילות חקלאית שמכוסה על ידי תקן זה:

(א) המהות וההיקף של מענקים ממשלתיים שהוכרו בדוחות הכספיים;

(ב) תנאים שלא התקיימו ותלויות אחרות, אשר נלווים למענקים ממשלתיים; וכן

(ג) קיטון משמעותי חזוי ברמת המענקים הממשלתיים.

מועד תחילה והוראות מעבר

58. תקן זה יחול על דוחות כספיים שנתיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2021 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מומלץ. אם ישות מיישמת תקן זה לתקופות המתחילות לפני יום 1 בינואר 2021, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

59. תקן זה ייושם בדרך של מכאן ולהבא. ההשפעה של יישום לראשונה של תקן זה תיזקף כתיאום של יתרת הפתיחה של העודפים.

שינויים לתקני חשבונאות אחרים

60. תיקונים לתקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009), ירידת ערך נכסים :

(א) סעיף 2(ז) יתוקן כלהלן :

2. תקן זה ייושם לטיפול החשבונאי בירידת ערך של כל הנכסים, למעט:

(א) מלאי, כולל נכסים ביולוגיים הנמדדים לפי מודל העלות (ראה תקן חשבונאות מספר 26 מלאי);

(ב) ...

(ז) נכסים ביולוגיים הקשורים לפעילות חקלאית, אשר נמדדים בשווי הוגן בניכוי אומדן עלויות למכירה בנקודת המכירה (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 41 מספר 42 חקלאות);

(ח) ...

(ב) סעיף 5 יתוקן כלהלן :

5. תקן זה אינו מיושם על נכסים פיננסיים, בתחולת תקן חשבונאות מספר 22 בינלאומי-39, נדליין להשקעה שנמדד בשווי הוגן בהתאם לתקן חשבונאות מספר 16 או נכסים ביולוגיים, הקשורים לפעילות חקלאית, אשר נמדדים בשווי הוגן בניכוי אומדן עלויות בנקודת המכירה, בהתאם בתחולת לתקן חשבונאות מספר 42 בינלאומי-41. אולם, תקן זה מיושם על נכסים המוצגים בסכום שהוערך מחדש (דהיינו, שווי הוגן) בהתאם לתקני חשבונאות אחרים כגון מודל הערכה מחדש בתקן חשבונאות מספר 27 רכוש קבוע. זיהוי האפשרות של ירידת ערך של נכס, שהוערך מחדש, תלויה בבסיס ששימש לקביעת שווי הוגן :

61. סעיף 4(א) לתקן חשבונאות מספר 16, נדליין להשקעה יתוקן כלהלן :

4. תקן זה אינו חל על :

(א) נכסים ביולוגיים הקשורים לפעילות חקלאית (ראה תקן חשבונאות בינלאומי מספר 41, 42, חקלאות ותקן חשבונאות מספר 27, רכוש קבוע); וכן

62. סעיף 6 לתקן חשבונאות מספר 25 הכנסות יתוקן כלהלן :

6. תקן זה אינו דן בהכנסות הנובעות מ :

(א) ...

(ו) הכרה ראשונית ושינויים בשווי הוגן של נכסים ביולוגיים הקשורים לפעילות חקלאית (ראה תקן חשבונאות מספר 42, חקלאות);

(ז) הכרה ראשונית בתוצרת חקלאית הנמדדת בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה (ראה תקן חשבונאות מספר 42, חקלאות);

(ח) ...

63. תיקונים לתקן חשבונאות מספר 26 מלאי :

(א) סעיף ג' למבוא יתוקן כלהלן :

ג. התקן אינו חל על מלאי עבודה בתהליך הנובע מחוזי ביצוע, שתקן חשבונאות מספר 4 חל עליו, על מלאי בניינים למכירה, שתקן חשבונאות מספר 2 חל עליו, על מכשירים פיננסיים וכן על נכסים ביולוגיים הקשורים לפעילות חקלאית אשר נמדדים בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה ועל תוצרת חקלאית בנקודת ~~הליצור~~ חקלאי בעת האסיף.

(ב) סעיף ד' למבוא יתוקן כלהלן:

ד. הוראות המדידה בתקן אינן חלות על מלאי, המוחזק על ידי יצרני מוצרים חקלאיים, ומוצרי יער, ~~ייצור תוצרת חקלאית אחרי אסיף ומינרלים ומוצרים מינרליים, אם בהתאם לנוהג מקובל בענפים אלו, המלאי נמדד בשווי מימוש נטו.~~ אם מלאי זה אינו נמדד בשווי מימוש נטו, יחולו הוראות המדידה בתקן ~~ולצורך יישום התקן, העלות במועד האסיף תהיה שוויו ההוגן בניכוי אומדן עלויות בנקודת המכירה באותו מועד. בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 41, חקלאות, עלויות בנקודת מכירה כוללת עמלות לברוקרים וסוחרים, היטלים של רשויות פיקוח וכן מיסי העברה ומכס. עלויות בנקודת מכירה אינן כוללת עלויות הובלה ועלויות אחרות הנחוצות על מנת להביא את הנכסים לשוק.~~

(ג) סעיף 2(ד) יתוקן כלהלן:

2. תקן זה חל על כל סוגי המלאי, למעט:

א. ...

ד. נכסים ביולוגיים הקשורים לפעילות חקלאית אשר נמדדים לפי שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה ותוצרת חקלאית בנקודת ~~הליצור~~ חקלאי בעת האסיף (ראה תקן חשבונאות בינלאומי מספר 41, חקלאות).

(ד) סעיף 3 יתוקן כלהלן:

3. תקן זה אינו חל על מדידת מלאי המוחזק על ידי:

א. יצרני מוצרים חקלאיים ומוצרי יער, ~~ייצור תוצרת חקלאית אחרי אסיף ומינרלים ומוצרים מינרליים, כל עוד המלאי נמדד בשווי מימוש נטו בהתאם לנוהג מקובל בענפים אלה. כאשר מלאי זה נמדד בשווי מימוש נטו, שינויים בשוויים אלה מוכרים ברווח או בהפסד בתקופת השינוי.~~

ב. ...

(ה) סעיף 20 יתוקן כלהלן:

עלות ייצור חקלאי תוצרת חקלאית הנאסף הנאספת מנכסים ביולוגיים

20. בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 42, חקלאות, מלאי המהווה ייצור תוצרת חקלאית, שישות אספה מנכסייהם הביולוגיים שהישות בחרה למדוד לפי שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה, ימדד נמדד בעת הכרה ראשונה לראשונה בשווי הוגן בניכוי אומדן עלויות בנקודת המכירה בעת בנקודת האסיף. שווי זה יהווה את עלות המלאי באותו מועד לצורך יישום תקן זה.

64. תיקונים לתקן חשבונאות מספר 27 רכוש קבוע :

(א) סעיף 3(ב) יתוקן כלהלן :

3. תקן זה לא יחול על:

(א) ...

(ב) נכסים ביולוגיים הקשורים לפעילות חקלאית למעט צמחים מניבים (ראה תקן חשבונאות בינלאומי מספר 4142, חקלאות); תקן זה חל על צמחים מניבים, אך הוא אינו חל על התוצרת של צמחים מניבים.

...

(ב) לסעיף 6 תוסף הגדרה של צמח מניב כלהלן :

צמח מניב (Bearer plant) הוא צמח חי אשר:

(א) משמש בייצור או בהספקה של תוצרת חקלאית;

(ב) חזוי שהוא יניב תוצרת במשך יותר מתקופה אחת; וכן

(ג) יש סבירות קלושה שהוא יימכר כתוצרת חקלאית, למעט מכירות אקראיות של גרוטאות.

(סעיפים 5א-5ב לתקן חשבונאות מספר 42 מפרטים הגדרה זו של צמח מניב).

(ג) יוסף סעיף 22א כלהלן :

22א. צמחים מניבים מטופלים באותה דרך כמו פריטי רכוש קבוע בהקמה עצמית לפני שהם במיקום ובמצב הדרושים על מנת שיוכלו לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה. כתוצאה מכך, יש לקרוא את ההתייחסויות למילה "הקמה" בתקן זה ככוללות גם פעילויות הדרושות לעבד צמחים מניבים לפני שהם במיקום ובמצב הדרושים על מנת שיוכלו לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה.

(ד) סעיף 37 יתוקן כלהלן :

37. קבוצה של רכוש קבוע היא קיבוץ של נכסים בעלי מהות דומה ושימוש דומה בפעילויות הישות. להלן דוגמאות לקבוצות נפרדות :

(א) ...

(ז) ריהוט ואביזרים קבועים אחרים; וכן

(ח) ציוד משרדי; וכן

(ט) צמחים מניבים.

(ה) יוסף סעיף 86 כלהלן :

86. תקן חשבונאות מספר 42, תיקן את סעיפים 3, 6 ו-37 והוסיף את סעיפים 22א ו-186. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן חשבונאות מספר 42, חקלאות. ישות תיישם תיקונים אלה בדרך של מכאן ולהבא. ההשפעה של יישום לראשונה של תיקונים אלה תיזקף כתיאום של יתרת הפתיחה של העודפים.

65. תיקונים לתקן חשבוונאות מספר 34, הצגה של דוחות כספיים :
- (א) סעיף 38 יתוקן כלהלן :
38. הדוח על המצב הכספי יכלול, לכל הפחות, סעיפים שמציגים את הסכומים הבאים :
- (א) ...
- (ה) השקעות שמטופלות לפי שיטת השווי המאזני ;
- (הא) נכסים ביולוגיים שבתחולת תקן חשבוונאות מספר 42 חקלאות ;
- ...
- (ב) יוסף סעיף 107ג כלהלן :
- 107ג. תקן חשבוונאות מספר 42 חקלאות תיקן את סעיף 38. ישות תיישם את סעיף 38 בדרך של מכאון ולהבא כאשר היא מיישמת את תקן חשבוונאות מספר 42.
66. סעיף 5 לתקן חשבוונאות מספר 38 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו יתוקן כלהלן :
5. הוראות המדידה של תקן זה אינן חלות על הנכסים המפורטים להלן, אשר מטופלים לפי תקני החשבוונאות המפורטים, בין כנכסים בודדים ובין כחלק מקבוצת מימוש :
- (א) ...
- (ז) נכסים ביולוגיים לא שוטפים (למעט צמחים מניבים) ותוצרת חקלאית בנקודת האסיף הנמדדים לפי שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה בהתאם לתקן חשבוונאות מספר 42 חקלאות.
67. תיקונים לגילוי דעת מספר 35 הטיפול החשבונאי במענק השקעות :
- (א) יוסף סעיף 1 (ד) כלהלן :
- (ד) גילוי דעת זה אינו חל על מענקים ממשלתיים שבתחולת תקן חשבוונאות מספר 42 חקלאות.
- (ב) סעיף 5 ימוספר כסעיף 5א ולפניו יוסף סעיף 5 כלהלן :
5. גילוי דעת זה אינו חל על מענקים ממשלתיים שבתחולת תקן חשבוונאות מספר 42, חקלאות.

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

חברי הוועדה

רו"ח דב ספיר - יו"ר הוועדה

רו"ח לילי איילון

פרופסור חיים אסיאג, רו"ח

ד"ר קרן בר חווה, רו"ח

רו"ח דני ויטאן

רו"ח רונן מנשס

רו"ח משה פרץ

צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון צדיק

משתתפים קבועים

רו"ח משה אטיאס

רו"ח רוני אלרואי

רו"ח אלי גולדשטיין

רו"ח אודי גרינברג

רו"ח אבי דויטשמן

רו"ח אבי זיגלמן

רו"ח שאול טבח

רו"ח גיא טביביאן

רו"ח אדוה מדליון

רו"ח רויטל רז

רו"ח ארנון רצקובסקי