

הכנסות מעסקאות תוכנה

הבהרה מספר 9 - מאי 2006

תוכן עניינים

סעיף	
1-2	רקע הבהרה
3-5	תחולה
6	הגדרות
7-13	זיהוי רכיבי העסקה
14-26	תנאי ההכרה בהכנסות
6-21	מכירת סחורות בעסקאות תוכנה - תנאי המסירה
18	עסקאות תוכנה הכוללות מספר עותקים
19-20	קודי הרשאה (Authorization codes)
21-22	הספקת שירותים הקשורים בעסקאות תוכנה
23-26	צפי שההטבות הכלכליות הקשורות לעסקה יזרמו לישות ומדידה באופן מהימן של סכום ההכנסות
27	תחילה
28	הוראות מעבר נספח הדגמות

## הכנסות מעסקאות תוכנה

הבהרה מספר 9 - מאי 2006

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.

הבהרה זו מובאת בסעיפים 1-28. כל הסעיפים בהבהרה מחייבים באותה מידה. הוראות ההבהרה, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של ההבהרה. תקני החשבונאות וההבהרות המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

### רקע

1. ההבהרה נועדה לשמש ביישום הוראות תקן חשבונאות מספר 25 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, הכנסות, ואינה משנה הוראות אלו, אלא מבהירה אותן.
2. תקן חשבונאות מספר 25 קובע את כללי ההכרה בהכנסות, הנובעות מהעסקאות והאירועים הבאים:
  - א. מכירת סחורות;
  - ב. הספקת שירותים; וכן
  - ג. שימוש שעושים אחרים בנכסי הישות, המניבים ריבית, תמלוגים ודיבידנדים.

תנאי ההכרה בהכנסות מעסקאות תוכנה אינם שונים במהותם מתנאי ההכרה בהכנסות שנקבעו בתקן חשבונאות מספר 25. יחד עם זאת, עקב קיומם של מאפיינים ייחודיים לעסקאות תוכנה, עלה הצורך בפרסום הבהרה זו, הדנה בהכנסות מעסקאות תוכנה וזיהוי רכיבי עסקאות תוכנה וכן קובעת את אופן הבחינה של היבטים מסוימים של תנאי ההכרה בהכנסות.

## הבהרה

### תחולה

3. הבהרה זו תחול על כל העסקאות של הספקת רישיונות, מכירה של תוכנה או שיווקה בדרך אחרת, למעט:
- א. הכנסות ממכירת מוצרים או הספקת שירותים שכוללים תוכנה, שהיא משנית למוצרים או לשירותים בכללותם; וכן
  - ב. עסקאות להספקת רישיון למוצר תוכנה הכרוכות בייצור משמעותי, שינוי משמעותי או התאמה משמעותית.
4. ישות בוחנת אם תוכנה אינה משנית למוצרים או לשירותים בכללותם, בין היתר, לפי הסימנים המפורטים להלן:
- א. התוכנה מהווה גורם התמקדות משמעותי במאמצי השיווק או שהיא נמכרת בנפרד.
  - ב. הישות מספקת הסכם תמיכה לתוכנה ( post-contract customer support ).
  - ג. לישות התהוו עלויות משמעותיות בקשר לפיתוח התוכנה.
5. עסקאות תוכנה עשויות לכלול הסכמי הספקת רישיון למוצר תוכנה, אשר עשויים להיות כרוכים בייצור משמעותי, שינוי משמעותי או התאמה משמעותית של התוכנה לצורכי הלקוח. אם הסכם למסירת תוכנה, בנפרד או ביחד עם מוצרים או שירותים אחרים, דורש ייצור משמעותי, שינוי משמעותי או התאמה משמעותית של התוכנה לצורכי הלקוח, ההסכם בכללותו יטופל לצרכי דיווח חשבונאי בהתאם להוראות תקן חשבונאות מספר 4, עבודות על פי חוזה ביצוע.

## הגדרות

6. להלן מונחים המשמשים בהבהרה זו ומשמעותם:

**אם וכאשר זמין (When-and-if-available) - עסקה במסגרתה הישות מוכנה לספק תוכנה, לרבות רכיב תוכנה או שדרוג, רק אם או כאשר תהיה התוכנה מוכנה למסירה, כל עוד ההסכם עם הלקוח בתוקף.**

**לקוח (Client) - משתמש או מפיץ (reseller).**

**מפיץ (Reseller) - גורם אשר קיבל הרשאה מהישות לשווק את התוכנה של הישות למשתמשים או מפיצים אחרים. הסכמי רישיון עם מפיצים כוללים בדרך כלל הסכמים למתן רישיון משנה (sublicense), שכפול או הפצה של תוכנה. מפיצים עשויים להפיץ תוכנה, חומרה או מערכות (turnkey systems) או לכלול את התוכנה במוצרים או בשירותים שהם מוכרים.**

**מתן רישיון (Licensing) - הענקת זכות שימוש בתוכנה ללא זכות בעלות על התוכנה.**

**שדרוג (Upgrade/Enhancement) - שיפור למוצר קיים המיועד להאריך את אורך החיים או לשפר באופן משמעותי את המוצר המקורי על ידי הוספת פונקציות, הרחבת ביצועים או שניהם.**

## זיהוי רכיבי העסקה

7. סעיף 13 לתקן חשבונאות מספר 25 קובע כי בנסיבות מסוימות יש צורך ליישם את התנאים להכרה בהכנסות לרכיבים הניתנים לזיהוי נפרד של עסקה אחת, על מנת לשקף את מהותה של העסקה. לדוגמה, בעת מכירת תוכנה בעסקה הכוללת הסכם תמיכה, ישות תיישם את התנאים להכרה בהכנסות בתקן חשבונאות מספר 25 לגבי כל רכיב בנפרד. בנסיבות אחרות, ישות תיישם את התנאים להכרה בהכנסות לשתי עסקאות או יותר כעסקה אחת.

8. עסקאות תוכנה עשויות לכלול, מעבר לרכיב התוכנה, גם שדרוגים, הרחבות, הסכם תמיכה או שירותים אחרים. רכיבים מסוימים

- בעסקת התוכנה עשויים להיות מסופקים רק על בסיס אם וכאשר יהיו זמינים (when-and-if-available).
9. בהתאם לסעיף 13 לתקן חשבונאות מספר 25, ישות תבחן את רכיבי עסקת התוכנה השונים, לרבות אלו שיסופקו על בסיס אם וכאשר יהיו זמינים, על מנת לקבוע אם הרכיבים ניתנים לזיהוי נפרד. לאחר מכן, הישות תיישם את התנאים הרלוונטים להכרה בהכנסות - ממכירת סחורות ו/או הספקת שירותים - כפי שנקבעו בתקן חשבונאות מספר 25, לכל רכיב הניתן לזיהוי בנפרד.
10. הסכמי תוכנה רבים כוללים מחויבות להספקת שירותי תמיכה במסגרת הסכם תמיכה ( Post-contract customer support - PCS). הסכם כאמור מקנה זכות ללקוח לקבלת שירותים מסוימים או שדרוגים שאינם מוגדרים, או שניהם, לאחר מסירת התוכנה או לאחר מועד מאוחר יותר, כפי שנקבע בהסכם התמיכה. שדרוגים שאינם מוגדרים מהווים חלק מהסכם תמיכה רק אם הם ניתנים על בסיס אם וכאשר הם זמינים (when-and-if-available). הסכם תמיכה אינו כולל:
- א. התקנה או שירותים ראשוניים אחרים הקשורים ישירות לרישוי הראשוני של התוכנה,
- ב. זכויות לקבלת שדרוג מוגדר אחד או יותר, אשר יימכרו בנפרד (להלן - זכות לשדרוג מוגדר). זכות השדרוג עשויה להיות מוענקת מתוקף הסכם ספציפי, מחויבות או נוהג מקובל של הישות,
- ג. זכויות למוצרי תוכנה נוספים.
- הסכם תמיכה עשוי להיכלל במסגרת התמורה הכוללת של הרשיון או להיות מוצע בנפרד.
11. הסכם תמיכה עשוי להיות מפורש או משתמע (Implied PCS). ישות עשויה לפתח דפוס התנהגות והיסטוריה של הספקת שירותי תמיכה, לכלל לקוחותיה או לחלק מהם, או שצפוי שהישות תעשה זאת למרות שאין לישות מחויבות חוזית. גם כאשר הסכם התמיכה המפורש מתחיל במועד מאוחר יותר ממועד מסירת התוכנה וקיים דפוס התנהגות והיסטוריה של הספקת שירותי תמיכה ממועד המסירה, הסכם התמיכה המשתמע מתחיל במועד מסירת התוכנה.

12. כחלק מעסקאות תוכנה ישות עשויה להעניק לקונה זכויות שדרוג. זכות השדרוג עשויה להיות מוענקת באמצעות הסכם ספציפי, מחויבות, או נוהג מקובל של הישות. לצורך יישום תנאי ההכרה של תקן חשבונאות מספר 25 יש להבחין בין זכויות לקבלת שדרוגים מוגדרים (בדומה לזכות לקבלת מוצרי תוכנה נוספים), אשר בדרך כלל יהוו רכיב נפרד של העסקה, לבין זכויות לשדרוג שאינו מוגדר על בסיס אם וכאשר יהיו זמינים. רק האחרונות יהוו חלק מהסכם התמיכה לצורך יישום סעיף 20 לתקן חשבונאות מספר 25.
13. עסקאות תוכנה מסוימות כוללות, מלבד שירותי התמיכה, גם שירותים אחרים. השירותים האחרים עשויים לכלול הדרכה, התקנה או ייעוץ.

### תנאי ההכרה בהכנסות

14. הכנסות מעסקאות תוכנה, שבתחולת ההבהרה, מוכרות כאשר כל תנאי ההכרה בהכנסות, שנקבעו בתקן חשבונאות מספר 25, מתקיימים.
15. הנספח לתקן חשבונאות מספר 25 מספק הנחיות יישום לגבי התנאים להכרה בהכנסות, אשר רלוונטיות גם לעסקאות תוכנה. סעיפים 16 - 26 להבהרה זו מספקים הנחיות ייחודיות לצורך בחינת היבטים מסוימים של תנאי ההכרה בהכנסות בעסקאות תוכנה מסוימות.

### מכירת סחורות בעסקאות תוכנה - תנאי המסירה

16. סעיף 14 לתקן חשבונאות מספר 25 קובע את תנאי ההכרה בהכנסות ממכירת סחורות. אחד התנאים להכרה בהכנסות הוא שהישות העבירה לקונה את הסיכונים והתשואות המשמעותיים הנגזרים מהבעלות על הסחורות.

מסירת תוכנה (delivery) עשויה להתבצע באופנים הבאים:

א. העברה פיזית של קלטת, דיסק או אמצעי אחר;

ב. העברה אלקטרונית;

ג. מתן זכויות שימוש בתוכנה, ללא העברה פיזית של התוכנה. לדוגמה, שימוש באמצעות מתקנים (facilities), הקיימים במשרד המספק שירותי מחשב;

ד. הרשאה לשכפל העתקים קיימים, אשר הינם בחזקתו של הלקוח.

מסירת התוכנה, בדרך כלל, היא הכרחית לקיומו של תנאי זה, אך אינה מספיקה. העיקרון שלא להכיר בהכנסות לפני המסירה רלוונטי בין אם הלקוח הוא המשתמש או המפיץ (reseller). בהקשר לתוכנה שמסירתה מתבצעת באופן אלקטרוני, תנאי המסירה יתקיים כאשר (א) הלקוח משיג חזקה בתוכנה באמצעות הורדה (download) שלה (משמע, כאשר ללקוח חזקה על הנתונים האלקטרוניים), או (ב) ניתן ללקוח קוד גישה שמאפשר לו השגת חזקה מיידית על התוכנה.

17. סעיפים 18-20 להבהרה מספקים הנחיות באשר לקביעה אם תנאי המסירה מתקיים בעסקאות תוכנה מסוימות.

#### עסקאות תוכנה הכוללות מספר עותקים

18. יש להבחין בין עסקאות שבהן תמורת הרשיון תשולם ללא קשר למספר העותקים אשר יסופקו ללקוח או ישוכפלו על ידו, לבין עסקאות שבהן תמורת הרשיון תשולם לפי מספר העותקים אשר יסופקו ללקוח או ישוכפלו על ידו.

א. כאשר תמורת הרשיון תשולם ללא קשר למספר העותקים, אשר יסופקו ללקוח או ישוכפלו על ידו, אזי העתקת התוכנה היא שולית ותנאי המסירה של התוכנה מתקיים עם מסירת העותק הראשון של התוכנה או יחד עם מסירת תוכנת המקור (Master). במקרים מסוימים קיימת זכות ללקוח לשכפל את התוכנה או יתכן שהישות תיזדרש לספק מספר מסוים של עותקים מהתוכנה האמורה, אך זאת אך ורק בכפוף לבקשת המשתמש. במידה ויתר תנאי ההכרה בהכנסות מתקיימים, יש להכיר בהכנסות בעת הספקת העותק הראשון או תוכנת המקור (ראה נספח הדגמות, דוגמה 1).

ב. כאשר תמורת הרשיון תשולם לפי מספר העותקים אשר יסופקו ללקוח או ישוכפלו על ידו, כלומר תמורת הרשיון היא פונקציה של מספר העותקים שיסופקו ללקוח או ישוכפלו על ידו, המסירה של התוכנה תתקיים עם יצירת העותקים או שכפולם על-ידי הלקוח (ראה נספח הדגמות, דוגמה 2).

קודי הרשאה (Authorization codes)

19. בעסקאות תוכנה מסוימות, הישות עשויה להשתמש בקודי הרשאה, שלעיתים מכונים "מפתחות", אשר עשויים לשמש למספר מטרות, כגון:

- א. לאפשר ללקוח גישה לתוכנה שאילולא כן הייתה מוגבלת - המפתח מקנה ללקוח הרשאה להשתמש בתוכנה או ביישומים ספציפיים בתוכנה, אשר ללא המפתח לא היה יכול לעשות שימוש בהם.
- ב. לצורך שיכפול התוכנה - המפתח מקנה ללקוח זכות שיכפול עותקים של תוכנה.
- ג. לצורך שליטה על גביית התשלומים על ידי הישות - המפתח מקנה לישות זכות להגביל שימוש של הלקוח בתוכנה, במקרה של אי תשלום.
- ד. לצורך הגבלת השימוש בתוכנה למטרת הדגמה בלבד - המפתח מקנה זכות שימוש בתוכנה לתקופת ניסיון בלבד.

20. בעסקאות תוכנה שכוללות שימוש במפתחות, אי מסירת המפתחות עלולה לפגוע בקיומו של תנאי המסירה. עם זאת, תנאי המסירה מתקיים כאשר מתקיימים כל התנאים הבאים:

- א. הלקוח רכש רשיון לתוכנה והישות מסרה גרסת תוכנה שניתנת לשימוש מלא, למעט המפתחות,
- ב. התחייבות הלקוח לשלם בעבור התוכנה ותנאי התשלום, כולל עיתוי התשלום, אינם מותנים במסירת המפתחות, וכן
- ג. ביכולת הישות לאכוף את זכותה לגביית התשלומים לפי תנאי ההסכם המקורי ואינה בעלת היסטוריה של היעדר אכיפת זכות זו.



**הספקת שירותים הקשורים בעסקאות תוכנה**

21. סעיף 19 לתקן חשבוונאות מספר 25 קובע כי כאשר תוצאתה של עסקה הכרוכה בהספקת שירותים ניתנת לאמידה באופן מהימן, ההכנסות הקשורות לעסקה יוכרו בהתאם לשלב ההשלמה של העסקה לתאריך המאזן. בנוסף, קובע סעיף 25 לתקן חשבוונאות מספר 25 שכאשר השירותים מתבצעים על ידי מספר פעולות, שאינן ניתנות לקביעה, על פני תקופה מוגדרת, ההכנסות מוכרות בשיטת הקו-הישר על פני התקופה המוגדרת, אלא אם קיימות ראיות לכך ששיטה אחרת משקפת בצורה טובה יותר את שלב ההשלמה.

22. התנאים להכרה בהכנסות שנקבעו בסעיף 20 לתקן חשבוונאות מספר 25 לגבי הספקת שירותים, ייושמו לגבי רכיבי השירותים בעסקאות תוכנה, שזוהו והופרדו בהתאם לסעיפים 7-13 להבהרה זו.

**צפי שההטבות הכלכליות הקשורות לעסקה יזרמו לישות ומדידה באופן מהימן של סכום ההכנסות**

23. סעיפים 14 ו-20 לתקן חשבוונאות מספר 25 קובעים את תנאי ההכרה בהכנסות ממכירת סחורות ומהספקת שירותים, בהתאמה. שניים מהתנאים להכרה בהכנסות הן ממכירת סחורות והן מהספקת שירותים הם שצפוי שההטבות הכלכליות הקשורות לעסקה יזרמו לישות ושסכום ההכנסות ניתן למדידה באופן מהימן. סעיפים 24-26 להבהרה זו מספקים הנחיות באשר לקביעה אם תנאים אלו מתקיימים בעסקאות תוכנה מסוימות.

24. הסכמים מסוימים, אשר כוללים תשלומי תמלוגים מינימליים או תשלומי רשיון, קובעים תנאי תשלום קצרים ביחס לתקופה במהלכה צפוי הלקוח להשתמש או לשווק את התוכנה. הסכמים אחרים כוללים תנאי תשלום שנמשכים משמעותית מעבר לתקופת השימוש או השיווק של התוכנה על ידי הלקוח. מכיוון שערכה של התוכנה עשוי להיפגע, לאור הצגת מוצרי תוכנה מתקדמים על ידי הישות או מתחריה, ככל שתקופת האשראי ארוכה יותר, גדל הסיכוי שהישות תספק החזר כספי או ויתורים ללקוח לצורך גביית יתרת התשלומים לפי תנאי ההסכם המקורי.

25. לאור הסיבה המפורטת בסעיף 24 לעיל, תנאי אשראי ארוכים בעסקאות תוכנה עשויים להעיד על כך שסכום ההכנסות אינו ניתן למדידה באופן מהימן. בנוסף, אם חלק משמעותי מתמורת הרשיון עומד לפירעון לאחר תקופת השימוש הצפויה בתוכנה, ההנחה היא כי סכום ההכנסות אינו ניתן למדידה באופן מהימן. יחד עם זאת, ניתן להפריך הנחה זו בקיומן של ראיות לכך שהשימוש בתנאי אשראי ארוכים מהווה נוהג עסקים רגיל של הישות ולישות היסטוריה של גבייה בהתאם לתנאי האשראי המקוריים ללא מתן ויתורים. במקרה זה, הישות תתייחס לסכום ההכנסות כניתן למדידה באופן מהימן ותכיר בהכנסות במועד המסירה של התוכנה, במידה ויתר תנאי ההכרה בהכנסות מתקיימים.

26. לגבי רכיב תוכנה, אם לא ניתן להסיק שסכום ההכנסות ניתן למדידה באופן מהימן בתחילת העסקה לפי סעיף 25 לעיל, ההכנסות מוכרות רק כאשר הסכומים מהלקוח עומדים לפירעון, בהנחה שיתר התנאים של ההכרה בהכנסות מתקיימים. לגבי רכיב השירות, אם סכום ההכנסות אינו ניתן למדידה באופן מהימן, ההכנסות מוכרות בהתאם לסעיפים 26-28 לתקן חשבונאות מספר 25.

### תחילה

27. הבהרה זו תיושם החל מהדוחות הכספיים לתקופות המתחילות במועד היישום לראשונה של תקן חשבונאות מספר 25, הכנסות.

### הוראות מעבר

28. הוראות המעבר בתקן חשבונאות מספר 25, הכנסות, חלות גם על הבהרה זו.

## נספח הדגמות

### עסקאות תוכנה הכוללות מספר עותקים

#### דוגמה 1

##### עובדות

ישות מתקשרת עם לקוח להספקת רשיון אב (רשיון המקנה ללקוח זכות שימוש במספר ספציפי או בלתי מוגבל של עותקים של מוצר תוכנה במיקום מסוים או עבור ישות מסוימת), עבור מוצר תוכנה תמורת תשלום קבוע בסך של 10 מליון ש"ח. הישות מוסרת ללקוח 100 עותקים של מוצר התוכנה וללקוח יש זכות לקבל עד 100 עותקים נוספים ללא חיוב נוסף. התמורה בעסקה תשולם תוך 30 יום מיום מסירת 100 העותקים הראשונים ללא תלות אם הלקוח ידרוש הספקת עותקים נוספים. הישות מעריכה כי עלות שכפול 100 עותקים נוספים תסתכם בסך של 1,000 ש"ח.

#### הכרה בהכנסות

לאור העובדה כי תמורת הרשיון תשולם ללא קשר למספר העותקים ובהנחה שכל יתר התנאים להכרה בהכנסות מתקיימים, הישות תכיר ב-10 מליון ש"ח הכנסות עם הספקת 100 העותקים הראשונים ללקוח ובמקביל תכיר בהוצאה בסך של 1,000 ש"ח בגין אומדן עלויות השכפול הצפויות.

#### דוגמה 2

##### עובדות

ישות מתקשרת עם לקוח להספקת 1,000 רשיונות של מוצר תוכנה תמורת תשלום קבוע בסך 50,000 ש"ח, אשר ישולם תוך 30 יום ממועד המסירה. הלקוח יכול לרכוש או לשכפל עד 1,000 רשיונות נוספים תמורת 50 ש"ח לכל רשיון. התמורה עבור כל רשיון נוסף תשולם תוך 30 יום ממועד המסירה של כל רשיון נוסף.

#### הכרה בהכנסות

בהנחה שכל יתר התנאים להכרה בהכנסות מתקיימים, מכיוון שהתמורה הינה פונקציה של מספר העותקים שנמסרו, הישות תכיר בהכנסות של 50,000 ש"ח עם הספקת 1,000 הרשיונות הראשונים ובהכנסה נוספת של - 50 ש"ח עם ההספקה של כל רשיון נוסף או עם כל שכפול נוסף שמבצע הלקוח.

## קודי הרשאה

### דוגמה 3

#### עובדות

ישות מוכרת מוצר תוכנה על גבי דיסק (CD - ROM). תכולת הדיסק כוללת עשרה יישומים אפשריים. הגישה ליישומים אלה אינה אפשרית ללא מפתח. לקוח יכול להזמין את היישומים האפשריים תמורת תשלום נפרד ולקבל מפתח המאפשר שימוש מלא ביישומים אלו.

#### הכרה בהכנסות

ההכנסות מכל יישום אפשרי מוכרות על ידי הישות כאשר הלקוח ביצע הזמנה עבור אותו יישום והמפתח נמסר ללקוח ובתנאי שיתר התנאים להכרה בהכנסות מתקיימים.

### דוגמה 4

#### עובדות

מוצר תוכנה של ישות ניתן להפעלה על שני מעבדים (CPU) שונים של אותו יצרן. ישות הגיעה לכדי הסכם עם לקוח בו מוצרי התוכנה שנרכשו על ידי הלקוח יהיו פעילים על מעבד אחד, אך ניתן להעבירם למעבד השני ללא תשלום נוסף. הישות מעבירה את מוצר התוכנה ללקוח על גבי דיסק (disk pack) יחד עם קוד ההרשאה למעבד הראשון (CPU). רק כאשר הלקוח יחליט לעבור למעבד השני הישות תספק לו קוד הרשאה חדש למעבד. הלקוח נדרש לשלם ללא קשר למסירת קוד הרשאה למעבד השני.

#### הכרה בהכנסות

מסירת קוד הרשאה ללקוח, המאפשרת מעבר למעבד השני, אינה מהווה רכיב תוכנה נוסף במסגרת ההסכם, ועל כן ההכנסות מוכרות עם מסירת מוצר התוכנה ללקוח על גבי הדיסק ובהנחה שכל יתר התנאים להכרה בהכנסות מתקיימים.

## הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

### משתתפים קבועים

רו"ח יהודה אלגריסי  
רו"ח דוד גולדברג  
רו"ח דורון דבי  
רו"ח צחי חבושה  
רו"ח אדיר ענבר  
רו"ח מוטי פרידמן  
רו"ח משה פרץ  
רו"ח יזהר קנה

### צוות מקצועי אד-הוק

רו"ח אורי לוי - יו"ר  
רו"ח עמנואל אבנר  
רו"ח חיים אסיאג  
רו"ח רם גב  
רו"ח יעל ג'רסי  
רו"ח דני ויטאן  
רו"ח גיל וייס  
רו"ח אבי זיגלמן  
רו"ח ניר זיכלינסקי  
רו"ח חגית טובול  
רו"ח רונן יצחק  
רו"ח ארז עיני (משפטן)

### חברי הוועדה

#### רו"ח דב ספיר - יו"ר הוועדה

רו"ח חיים אסיאג  
מר אלי אשרף  
רו"ח יגאל גוזמן  
פרופסור אריה גנס, רו"ח  
רו"ח אבי זיגלמן  
פרופסור אפרים צדקה

### צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון צדיק  
רו"ח תמר אורן רוזנברג  
מר שחף קורדובר

### יועץ מקצועי לוועדה

רו"ח רונן מנשס

## המועצה של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

מר משה טרי, יו"ר רשות ני"ע - סגן יו"ר המועצה  
רו"ח עופר מנירב, נשיא לשכת רו"ח - סגן יו"ר המועצה  
פרופסור יאיר אורגלר, יו"ר דירקטוריון הבורסה  
מר אייל בן שלוש  
רו"ח אלכס הילמן, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר  
פרופסור צבי טלמון (רו"ח), נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר  
מר רון לובש  
מר עמוס מר חיים, נציג איגוד החברות הציבוריות הרשומות בבורסה  
ד"ר משה ברקת, רו"ח - מנהל מחלקת תאגידיים - רשות ניירות ערך  
עו"ד (רו"ח) מיכל עבאדי-בויאנג'ו  
רו"ח פנחס קימלמן, לשכת התיאום של הארגונים הכלכליים  
מר איתן רוב  
רו"ח יצחק רוטמן, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר  
רו"ח יוסי שחק, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר  
רו"ח ישראל שטראוס, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר  
מר מוטי שפיגל, סגן המפקח על הבנקים