



הנחיה מקצועית 2021/1

הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים להתמודדות עם משבר הקורונה וגילוי לגבי סיוע ממשלתי

מרס 2021

הנחיה מקצועית 2021/1 -

הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים להתמודדות עם משבר

הקורונה וגילוי לגבי סיוע ממשלתי

מרס 2021

© 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.

רקע

כללי

(א) בעקבות משבר הקורונה והשלכותיו על חברות רבות, גיבשה ממשלת ישראל תוכניות סיוע שונות לעסקים להתמודדות עם משבר הקורונה. תוכניות סיוע אלה כוללות מענקים מסוגים שונים (מענק עידוד תעסוקה ומענק המשך תעסוקה, מענק השתתפות בהוצאות קבועות, מענק מתקנים מלונאים בעקבות מגפת הקורונה ועוד), הלוואות בערבות המדינה, הלוואות בריביות מוטבות ועוד. לכל סוגי המענקים והסיוע שמציעה ממשלת ישראל נלווים תנאים מגוונים. במהלך שנת 2020 ועד למועד פרסום הנחיה מקצועית זו הוגשו בקשות רבות לקבלת מענקים. חלק מהבקשות נדחו, לעיתים אף לאחר קבלת המענק ולפיכך נדרשו החברות להחזירו.

(ב) חברות רבות נדרשו להתמודד עם סוגיות לעניין עיתוי ואופן ההכרה במענקים הממשלתיים השונים, אופן המדידה שלהם והגילוי הנדרש בגינם ובגין סיוע ממשלתי. פניות רבות הגיעו לשכת רואי חשבון בישראל על מנת לסייע לאותן חברות להתמודדות זו. לאור זאת, פנתה לשכת רואי חשבון בישראל למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות על מנת שיפרסם כלים ועקרונות מנחים לטיפול החשבונאי בתוכניות הסיוע השונות להתמודדות עם משבר הקורונה.

מידג חשבונאי

(ג) בהתאם לתקן חשבונאות מספר 35, *מדיניות חשבונאית*, שינויים באומדנים חשבונאיים טעוניות, כאשר תקן חשבונאות חל ספציפית על עסקה, אירוע או מצב אחרים, המדיניות החשבונאית, המיושמת לאותו פריט צריכה להיקבע על ידי יישום אותו תקן חשבונאות. בהעדר תקן חשבונאות ובהעדר כלל חשבונאי מקובל בישראל (פרקטיקה מקובלת), על הישות להפעיל את שיקול דעתה בפיתוח וביישום מדיניות חשבונאית, שיישומה יביא למידע רלוונטי ומהימן. בהפעלת שיקול הדעת, הישות תתחשב ותשקול את השימויות של המקורות הבאים, לפי סדר יורד:

- (1) הדרישות בתקני חשבונאות, הדנים בנושאים דומים וקשורים; וכן
- (2) ההגדרות, הקריטריונים להכרה ועקרונות המדידה של נכסים, התחייבויות, הכנסה והוצאות שנקבעו במסגרת המושגית.
- כמו כן, יכולה הישות גם להביא בחשבון פרסומים עדכניים, אם הם אינם עומדים בסתירה ל-(1) ו-(2) לעיל, לפי סדר יורד, של:
- (1) תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים;
- (2) גופי תקינה אחרים, שלהם מסגרת מושגית דומה לפיתוח תקני חשבונאות כגון התקינה האמריקאית ותקן הדיווח הכספי הבינלאומי לישויות קטנות ובינוניות, אם הישות היא ישות קטנה או בינונית כהגדרתה בתקן האמור; וכן
- (3) ספרות מקצועית-חשבונאית אחרת.
- (ד) בתקינה הישראלית קיים גילוי דעת 35, הטיפול החשבונאי במענק השקעות אשר חל על מענק השקעות ו/או מענק הישבון המוענקים על-פי החוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959, והחוק לעידוד השקעות בחקלאות, התשמ"א-1981. לפיכך, המענקים המוענקים במסגרת תוכניות סיוע לעסקים להתמודדות עם משבר הקורונה אינם בתחולת גילוי דעת 35 ולא קיים תקן חשבונאות שחל על מענקים ממשלתיים.
- (ה) המענקים הממשלתיים להתמודדות עם משבר הקורונה הם סוג חדש של מענקים ולפיכך סביר שטרם התפתח כלל חשבונאי מקובל בישראל לטיפול החשבונאי במענקים אלה.
- (ו) מאחר שלא קיים תקן חשבונאות שחל ולא קיים כלל חשבונאי מקובל בישראל, ישות נדרשת לפתח מדיניות חשבונאית לטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים להתמודדות עם משבר הקורונה שישומה יביא למידע רלוונטי ומהימן.
- (ז) בתקינה הבינלאומית קיים תקן חשבונאות בינלאומי 20 אשר עוסק בטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים ובגילוי לגבי סיוע ממשלתי. הוועדה המקצועית בדעה כי תקן חשבונאות בינלאומי 20, הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי מהווה בסיס טוב לפיתוח המדיניות החשבונאית למענקי הממשלה האמורים.

מטרת הנחיה המקצועית

(ח) מטרת הנחיה מקצועית זו היא לסייע לחברות לפתח מדיניות חשבונאית לטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים ולגילוי לגבי סיוע ממשלתי, שאינם בתחולה של תקני חשבונאות אחרים, להבהיר את דרישות הגילוי הרלוונטיות ולספק הנחיות יישום.

תחולה

(ט) הנחיה מקצועית זו אינה חלה על מלכ"רים ועל בתי חולים ציבוריים וקופות חולים¹, אשר יישמו את תקן חשבונאות מספר 40 כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים לטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים להתמודדות עם משבר הקורונה.

(י) הנחיה מקצועית זו אינה חלה על מענקים ממשלתיים בתחולת גילוי דעת 35, הטיפול החשבונאי במענק השקעות, בתחולת תקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה או בתחולת תקן חשבונאות מספר 42, חקלאות.

(יא) הנחיה מקצועית זו אינה חלה על העברות חד-צדדיות שביצעה ממשלת ישראל עם חברות מכוח מעמדה כבעלים.

(יב) הנחיה מקצועית זו אינה חלה על מענקים ממשלתיים וסיוע ממשלתי אחר שאינם להתמודדות עם משבר הקורונה.

הכרה

(יג) בהתאם לתנאי ההכרה שנקבעו בתקן חשבונאות בינלאומי 20, לאחר שחוקק (או חוקק למעשה) חוק אשר מקנה לישויות אשר יעמדו בתנאים מסוימים זכאות למענק ממשלתי, על הישות לבחון אם קיים ביטחון סביר שהישות תהיה זכאית למענק הממשלתי, שהישות תציית לתנאים הנלווים למענק הממשלתי ושהישות תקבל את המענקים. על מנת לקבוע אם קיים ביטחון סביר שהישות תהיה זכאית למענק הממשלתי, על הישות לוודא, בין היתר, שהיא בתחולת החוק המקנה זכאות למענק הממשלתי ובכוננת הישות וביכולתה להגיש את הבקשה לקבלת המענק במועדים הנדרשים בחוק. להנחיות מפורטות יותר ראה סעיף 11 בהנחיה המקצועית.

סיווג המענקים

(יד) מרבית המענקים של הממשלה להתמודדות עם משבר הקורונה הם מענקים המתייחסים להכנסה. במקרים מסוימים, ישות מקבלת מענק בגין עלויות שהווננו כנכס. במקרה כזה, על הישות ליישם את הכללים שנקבעו לגבי מענקים המתייחסים לנכסים, אשר מפורטים במסגרת ההנחיה המקצועית.

¹ תקן חשבונאות מספר 18 (מעודכן 2009), דיווח כספי על ידי בתי חולים ציבוריים וקופות חולים, כפי שתוקן על ידי תקן חשבונאות מספר 40, קובע כי יש ליישם את תקן חשבונאות מספר 40 לעניין הכרה בתרומות (אשר בהתאם להגדרתן כוללות גם מענקים).

אופן ההכרה במענקים המתייחסים להכנסה

(טו) בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי 20, מענקים המתייחסים להכנסה שהתנאים להכרה בהם התקיימו עד לסוף תקופת הדיווח:

- (1) יזקפו במלואם לדוח רווח והפסד - אם המענקים מיועדים לכיסוי הוצאות או לפיצוי על אובדן הכנסות בתקופה הנוכחית או בתקופות קודמות,
- (2) יוכרו כהתחייבות - אם המענקים מיועדים לכיסוי הוצאות בתקופה עתידית.

החזר מענק ממשלתי לגבי מענק המתייחס להכנסה

(טז) לעיתים, ישות נדרשת להחזיר מענק ממשלתי שקיבלה (או מקדמה שקיבלה) עקב אי עמידה בתנאים שנלווים למענק. לגבי מענק המתייחס להכנסה:

- (1) אם המענק נזקף כהתחייבות (בין אם מאחר שהתקבל, אך לא התקיימו התנאים להכרה ובין אם מאחר שהתקבל אך יועד לכיסוי הוצאות בתקופות עתידיות) - החזר המענק ייזקף כנגד התחייבות זו עד לאיפוסה והיתרה תיזקף כנגד רווח או הפסד.
- (2) אם המענק נזקף לדוח רווח והפסד - החזר המענק ייזקף אף הוא לדוח רווח והפסד.

הלוואות בשיעורי ריבית הנמוכים משיעור ריבית השוק

(יז) ישות אינה נדרשת לכמת את ההטבה והיא תטפל בהטבה כחלק בלתי נפרד מתנאי ההלוואה.

הלוואות בערבות המדינה

(יח) ערבות פיננסית שהתקבלה מהמדינה בעקבות סיוע שניתן כחלק מהתמודדות עם משבר הקורונה לא תטופל כמענק ממשלתי נפרד ותחשב חלק בלתי נפרד מתנאי ההלוואה (כלומר, הוצאות הריבית שיוכרו יתבססו על תנאי ההלוואה, כולל הערבות).

הצגה של מענקים המתייחסים להכנסה

(יט) מענקים המתייחסים להכנסה יוצגו כלהלן:

- (א) מענק המיועד לכיסוי הוצאות יוצג כניכוי מההוצאה המתייחסת (לדוג' מענק עידוד תעסוקה ומענק המשך תעסוקה ינוכה מהוצאות השכר),
- (ב) מענקים אחרים יוצגו במסגרת הכנסה אחרת (לדוג' מענק השתתפות בהוצאות קבועות, מענק פגיעה מתמשכת).

גילוי

(כ) ישות נותנת גילוי למדיניות החשבונאית שיושמה לגבי מענקים ממשלתיים, לסעיפים בדוח על המצב הכספי ובדוח רווח או הפסד שבהם נכללו מענקים ממשלתיים, לצורות אחרות של סיוע ממשלתי שהישות נהנתה ממנו במישרין, לתנאים שלא קוימו (או שקיים חוסר ודאות לגבי התקיימותם).

(כא) כמו כן, ישות נותנת גילוי להנחות שישות הניחה לגבי העתיד ולגורמים עיקריים אחרים לחוסר ודאות לגבי המענקים הממשלתיים (בפרט לגבי הערכה אם קיים ביטחון סביר שהישות תקיים את התנאים הנלווים למענק).

(כב) דרישות הגילוי המלאות מפורטות בסעיפים 28 ו-30 להנחיה המקצועית.

הסוגיה

מהו הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים להתמודדות עם משבר הקורונה והגילוי לגבי סיוע ממשלתי.

הנחיה מקצועית

תחולה

1. הנחיה מקצועית זו חלה על מענקים ממשלתיים וסיוע ממשלתי להתמודדות עם משבר הקורונה שאינם בתחולה של תקני חשבונאות אחרים. תקני חשבונאות אחרים חלים על מענקים ממשלתיים אחרים:

(א) גילוי דעת 35, הטיפול החשבונאי במענק השקעות חל על מענקי השקעות.

(ב) תקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה חל על סיוע ממשלתי שניתן לישות בצורה של הטבות המשמשות לצורך קביעת ההכנסה החייבת או ההפסד לצורך מס או שהן נקבעות או מוגבלות בהתבסס על ההתחייבות לתשלום מסים על הכנסה.

(ג) תקן חשבונאות מספר 42, חקלאות חל על מענקים ממשלתיים אשר קשורים לנכסים ביולוגיים וסובסידיות שקשורות לתוצרת חקלאית.

2. הנחיה מקצועית זו אינה חלה על מלכ"רים אשר יישמו את גילוי דעת 69, כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים ו/או את תקן חשבונאות מספר 40, כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים, לטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים להתמודדות עם משבר הקורונה ואינה חלה על בתי חולים ציבוריים וקופות חולים אשר בהתאם לתקן חשבונאות מספר 18, דיווח כספי על ידי בתי חולים ציבוריים וקופות חולים יישמו את הכללים בגילוי

דעת 69 ו/או את תקן חשבונאות מספר 40 לטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים להתמודדות עם משבר הקורונה.

3. הנחיה מקצועית זו אף אינה חלה על העברות חד-צדדיות שביצעה הממשלה מכוח מעמדה כבעלים.

4. הנחיה מקצועית זו אינה חלה על מענקים ממשלתיים וסיוע ממשלתי אחר שאינם להתמודדות עם משבר הקורונה.

הגדרות

5. תקן חשבונאות בינלאומי 20 כולל את ההגדרות הבאות:

סיוע ממשלתי (Government assistance) הוא פעולה של הממשלה שתוכננה כדי לספק הטבה כלכלית ספציפית לישות או למגוון של ישויות שכשירות לפי קריטריונים מסוימים. סיוע ממשלתי, למטרת תקן זה, אינו כולל הטבות שמסופקות בעקיפין בלבד באמצעות פעולה שמשפיעה על תנאי מסחר כלליים, כמו הספקת תשתית באזורי פיתוח או הצבת מגבלות מסחר על מתחרים.

מענקים ממשלתיים (Government grants) הם סיוע של הממשלה בצורה של העברות של משאבים לישות בתמורה לציאת בעבר או בעתיד לתנאים מסוימים המתייחסים לפעילויות התפעוליות של הישות. הם אינם כוללים אותן צורות של הסיוע הממשלתי שלא ניתן לייחס להן ערך באופן סביר ועסקאות עם הממשלה שלא ניתן להבדיל ביניהן לבין עסקאות מסחר רגילות של הישות.

מענקים המתייחסים לנכסים (Grants related to assets) הם מענקים ממשלתיים שהתנאי העיקרי שלהם הוא שישות שכשירה לקבלם תקנה, תקים או תרכוש בדרך אחרת נכסים לזמן ארוך. יתכן שיצורפו גם תנאי משנה (subsidiary conditions), המגבילים את הסוג או את המיקום של הנכסים או את התקופות שבמהלכן יש לרכוש או להחזיק את הנכסים.

מענקים המתייחסים להכנסה (Grants related to income) הם מענקים ממשלתיים שאינם מענקים המתייחסים לנכסים.

סיווג כסיוע ממשלתי או כמענק ממשלתי

6. במהלך שנת 2020 ואילך, ולאור התמשכות משבר הקורונה, חוקקה ממשלת ישראל חוקים שונים על מנת לספק הטבות לישויות שסייעו להן להתמודדות עם משבר הקורונה. ההטבות הן שונות ומגוונות וכוללות, בין היתר:

- (א) מענק עידוד תעסוקה ומענק המשך תעסוקה,
- (ב) מענק השתתפות בהוצאות קבועות,
- (ג) מענק פגיעה מתמשכת,
- (ד) מענק מתקנים מלונאים בעקבות מגפת הקורונה,
- (ה) הלוואות בערבות המדינה,
- (ו) הלוואות בשיעורי ריבית הנמוכים משיעור ריבית השוק.

7. ההגדרה של מענק ממשלתי כוללת שלושה מאפיינים :

- (א) העברה של משאבים לישות - הסיוע הממשלתי יכול להיות בצורה של העברת נכס או הקטנת התחייבות.
- (ב) נדרש ציות בעבר או בעתיד לתנאים מסוימים - התנאים יכולים להיות מפורשים או משתמעים. ככל שהתנאים הנדרשים הם ממשיים יותר, סביר יותר שהסיוע הממשלתי הוא מענק ממשלתי.
- (ג) התנאים מתייחסים לפעילויות התפעוליות של הישות.

8. ישות נדרשת לבחון אם סיוע ממשלתי מקיים את ההגדרה של מענק ממשלתי. הנחיה מקצועית זו קובעת דרישות הכרה, מדידה, הצגה וגילוי לגבי סיוע ממשלתי שמקיים את ההגדרה של מענקים ממשלתיים. הנחיה מקצועית זו קובעת דרישות גילוי בלבד לגבי סיוע ממשלתי שאינו מקיים את ההגדרה של מענקים ממשלתיים.

הכרה במענק ממשלתי

תנאים להכרה

9. סעיף 7 לתקן חשבונאות בינלאומי 20 קובע כי "מענקים ממשלתיים, לרבות מענקים לא כספיים לפי שווי הוגן, לא יוכרו לפני שקיים ביטחון סביר ש :

(א) הישות תציית לתנאים שנלווים אליהם ; וכן

(ב) המענקים יתקבלו."

10. סעיף 8 לתקן חשבונאות בינלאומי 20 קובע כי "מענק ממשלתי אינו מוכר לפני שקיים ביטחון סביר שהישות תציית לתנאים שנלווים אליו, ושהמענק יתקבל. תקבול של מענק אינו מספק בפני עצמו ראיה מספיקה (conclusive) לכך שהתנאים שנלווים למענק קוימו או יתקיימו."

11. בהתאם לתנאי ההכרה שנקבעו בתקן חשבונאות בינלאומי 20 כמפורט לעיל, לאחר שחוקק (או חוקק למעשה) חוק אשר מקנה לישויות אשר יעמדו בתנאים מסוימים זכאות למענק ממשלתי, על הישות לבחון אם קיים ביטחון סביר שהישות תהיה זכאית למענק הממשלתי, שהישות תציית לתנאים הנלווים למענק הממשלתי ושהישות תקבל את המענקים. על מנת לקבוע אם קיים ביטחון סביר שהישות תהיה זכאית למענק הממשלתי, על הישות לוודא, בין היתר, שהיא בתחולת החוק המקנה זכאות למענק הממשלתי ובכוונת הישות וביכולתה להגיש את הבקשה לקבלת המענק במועדים הנדרשים בחוק. התנאים הנלווים לתוכנית הסיוע השונות בישראל הם מגוונים וכוללים תנאים הניתנים לאימות (כגון, עלייה במספר העובדים או אי ירידה במספר העובדים), תנאים הנתונים לפרשנות (כגון, ירידה במחזור ההכנסות הנובעת ממשבר הקורונה) ותנאים עתידיים, בין אם בשליטת הישות ובין אם לאו (כגון, המשך העסקתו של עובד במשך תקופה מוגדרת). ישות תוכל לקבוע בנקל אם קיים ביטחון סביר שישות תקיים תנאים הניתנים לאימות או תנאים שבשליטתה. לעומת זאת, ישות נדרשת להפעיל שיקול דעת רב יותר בקביעה אם קיים ביטחון סביר שהיא תקיים תנאים הנתונים לפרשנות ותנאים שאינם בשליטתה.

12. העיתוי שבו מענק מתקבל במזומן אינו משפיע על עיתוי ההכרה במענק בדוחות הכספיים. לפיכך, אם התקבל במזומן עד סוף תקופת הדיווח מענק לפני שמתקיימים התנאים להכרה, המענק יוכר כהתחייבות (מקדמה) ואם המענק טרם התקבל במזומן עד סוף תקופת הדיווח, אך התקיימו התנאים להכרה, הזכות לקבל את המענק תוכר ככנס.

אופן ההכרה

מענקים המתייחסים להכנסה

13. סעיף 12 לתקן חשבונאות בינלאומי 20 קובע לגבי מענקים המתייחסים להכנסה כי "מענקים ממשלתיים יוכרו ברווח או הפסד על בסיס שיטתי על פני התקופות שהישות מכירה בעלויות המתייחסות להוצאות שבגינן המענקים מיועדים לתת פיצוי". סעיף 20 לתקן חשבונאות בינלאומי 20 קובע כי "מענק ממשלתי שנוצרת זכאות לקבלו (becomes receivable) כפיצוי עבור הוצאות או הפסדים שכבר התהוו או במטרה לתת תמיכה כספית מיידיית לישות ללא כל עלויות מתייחסות עתידיות יוכר ברווח או הפסד בתקופה שבה נוצרה הזכאות לקבלו".

14. בהתאם להוראות אלה, מענקים המתייחסים להכנסה שהתנאים להכרה בהם כפי שפורטו בסעיף 9 התקיימו עד לסוף תקופת הדיווח:

(א) יזקפו במלואם לדוח רווח והפסד – אם המענקים מיועדים לכיסוי הוצאות או לפיצוי על אובדן הכנסות בתקופה הנוכחית או בתקופות קודמות,

(ב) יוכרו כהתחייבות – אם המענקים מיועדים לכיסוי הוצאות בתקופה עתידית.

מענקים המתייחסים לנכסים

15. במקרים שבהם הונו עלויות שכר או עלויות אחרות לנכס והמענק מתייחס לעלויות שהונו, יש ליישם את הוראות תקן חשבונאות בינלאומי 20 לגבי מענקים המתייחסים לנכסים. סעיף 17 לתקן חשבונאות בינלאומי 20 קובע כי "מענקים המתייחסים לנכסים בני פחת בדרך כלל מוכרים ברווח או הפסד על פני התקופות והשיעורים שבהן מוכרות הוצאות הפחת בגין הנכסים האלה." סעיף 18 לתקן חשבונאות בינלאומי 20 קובע כי "מענקים המתייחסים לנכסים שאינם בני פחת עשויים גם לדרוש קיום מחויבויות מסוימות ואז הם יוכרו ברווח או הפסד על פני התקופות שנושאות בעלות של קיום המחויבויות."

16. בהתאם להוראות אלה, מענקים המתייחסים לנכסים (לדוג' מענקים המתייחסים לעלויות שהונו) שהתנאים להכרה בהם כפי שפורטו בסעיף 9 התקיימו עד לסוף תקופת הדיווח:

(א) יזקפו לדוח רווח והפסד על פני התקופות והשיעורים שבהן מוכרות הוצאות הפחת בגין הנכסים – אם המענקים מתייחסים לנכסים בני פחת,

(ב) יזקפו לדוח רווח והפסד על פני התקופות שנושאות בעלות של קיום המחויבויות – אם המענקים מתייחסים לנכסים שאינם בני פחת אשר דורשים גם קיום מחויבויות מסוימות.

החזר מענק ממשלתי

17. לעיתים, ישות נדרשת להחזיר מענק ממשלתי שקיבלה (או מקדמה שקיבלה) עקב אי עמידה בתנאים שנלווים למענק.

18. סעיף 32 לתקן חשבונאות בינלאומי 20 קובע כי "מענק ממשלתי שנוצרת חובה להחזירו יטופל כשינוי אומדן חשבונאי (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית*, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות). החזר של מענק המתייחס להכנסה ייזקף (applied) תחילה כנגד יתרת זכות נדחית כלשהי שטרם הופחתה בגין המענק. במידה שהחזר עולה על יתרת זכות נדחית כזאת, או כאשר לא קיימת כל יתרת זכות נדחית, החזר יוכר מיידית ברווח או הפסד. החזר של מענק המתייחס לנכס יוכר על ידי הגדלת הערך בספרים של הנכס או על ידי הקטנת יתרת ההכנסה הנדחית בסכום שאותו נדרש להחזיר. הפחת המצטבר הנוסף שהיה מוכר ברווח או הפסד עד למועד זה ללא המענק יוכר מיידית ברווח או הפסד."

מענקים המתייחסים להכנסה

19. בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי 20, לגבי מענק המתייחס להכנסה:

- (א) אם המענק נזקף כהתחייבות (בין אם מאחר שהתקבל, אך לא התקיימו התנאים להכרה ובין אם מאחר שהתקבל אך יועד לכיסוי הוצאות בתקופות עתידיות) - החזר המענק ייזקף כנגד התחייבות זו עד לאיפוסה והיתרה תיזקף כנגד רווח או הפסד.
- (ב) אם המענק נזקף לדוח רווח והפסד – החזר המענק ייזקף אף הוא לדוח רווח והפסד.

מענקים המתייחסים לנכסים

20. בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי 20, לגבי מענק המתייחס לנכס:

- (א) החזר המענק יוכר על ידי הגדלת הערך בספרים של הנכס,
- (ב) הוצאות הפחת הנוספות שהיו מוכרות ברווח או הפסד עד למועד זה אילו לא הוכר המענק יוכרו באופן מיידי ברווח או הפסד.

אירועים לאחר תקופת הדיווח

21. במהלך התקופה שבין סוף תקופת הדיווח לבין מועד אישור הדוחות הכספיים לפרסום ישות עשויה להשיג מידע נוסף לגבי ציות או אי ציות שלה לתנאים הנלווים למענק בתקופת הדיווח. מידע כזה מהווה ראיה לתנאים ששררו בסוף תקופת הדיווח ולפיכך הוא מהווה אירוע חייב-התאמה. בניגוד לכך, חקיקה (או חקיקה למעשה) של חוק לאחר תקופת הדיווח המקנה לישות זכאות לקבלת מענק בגין תקופת הדיווח, אינה מהווה ראיה לתנאים ששררו בסוף תקופת הדיווח ולפיכך מהווה אירוע שאינו חייב-התאמה.

הלוואות בשיעורי ריבית הנמוכים משיעור ריבית השוק

22. בהתאם לסעיף 10א לתקן חשבונאות בינלאומי 20, ההטבה מהלוואות ממשלה בשיעור ריבית נמוך מריבית השוק מטופלת כמענק ממשלתי וזאת מאחר שההלוואה מוכרת ונמדדת לפי שוויה ההוגן בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 *מכשירים פיננסיים*. תקן דיווח כספי בינלאומי 9 טרם אומץ בתקינה הישראלית. לפיכך, ישות אינה נדרשת לכמת את ההטבה והיא תטפל בהטבה כחלק בלתי נפרד מתנאי ההלוואה.

הלוואות בערבות המדינה

23. בהעדר תקן חשבונאות בתקינה הישראלית לעניין מדידה של התחייבויות פיננסיות (בפרט תקן חשבונאות המבוסס על תקן דיווח כספי בינלאומי 9), ישות אינה נדרשת לכמת את ההטבה בערבות פיננסית שהתקבלה מהמדינה בעקבות סיוע שניתן כחלק מהתמודדות עם

משבר הקורונה והיא תטפל בהטבה כחלק בלתי נפרד מתנאי ההלוואה (כלומר, הוצאות הריבית שיוכרו יתבססו על תנאי ההלוואה, כולל הערבות).

הצגה

מענקים המתייחסים להכנסה

24. סעיף 29 לתקן חשבונאות בינלאומי 20 קובע כי "מענקים המתייחסים להכנסה מוצגים כחלק מרווח או הפסד, בנפרד או תחת כותרת כללית כגון "הכנסה אחרת"; לחלופין, הם מנוכים בדיווח על ההוצאה המתייחסת."

25. לאור העובדה שגילוי דעת 35 אימץ את גישת הנטו להצגת מענקים המתייחסים לנכסים כאמור בסעיף 27 להלן, מענקים המתייחסים להכנסה יוצגו אף הם לפי גישת הנטו:

(א) מענק הניתן באופן מזוהה ביחס להוצאות ספציפיות יוצג כניכוי מההוצאה המתייחסת (לדוג' מענק עידוד תעסוקה ומענק המשך תעסוקה ינוכה מהוצאות השכר),

(ב) מענקים אחרים יוצגו במסגרת הכנסה אחרת (לדוג' מענק השתתפות בהוצאות קבועות ומענק פגיעה מתמשכת).

מענקים המתייחסים לנכסים

26. סעיף 24 לתקן חשבונאות בינלאומי 20 קובע כי "מענקים ממשלתיים המתייחסים לנכסים, לרבות מענקים לא כספיים לפי שווי הוגן, יוצגו בדוח על המצב הכספי כהכנסה נדחית בגין המענק או באמצעות ניכוי של המענק כדי להגיע לערך בספרים של הנכס."

27. לעומת זאת, גילוי דעת מספר 35 קובע כי מענק השקעות יוצג כניכוי מעלות הנכס, שבגינו נתקבל, והפחת יחושב על בסיס הסכום נטו (גישת הנטו) ואינו מאפשר הצגת מענק השקעות כהכנסה נדחית. לפיכך, מענקים ממשלתיים המתייחסים לנכסים יוצגו באמצעות ניכוי של המענק כדי להגיע לערך בספרים של הנכס.

דרישות גילוי

28. ישות תיתן גילוי לפרטים הבאים:

(א) המדיניות החשבונאית שיושמה לגבי מענקים ממשלתיים (עיתוי ההכרה ואופן ההכרה),

(ב) הסעיפים שבהם נכללו המענקים הממשלתיים בדוח על המצב הכספי ובדוח רווח או הפסד,

- (ג) המהות וההיקף של מענקים ממשלתיים שהוכרו בדוחות הכספיים,
- (ד) צורות אחרות של סיוע ממשלתי שהישות נהנתה ממנו במישרין (לרבות הלוואות בשיעור ריבית הנמוך מריבית השוק והלוואות בערבות המדינה),
- (ה) תנאים שלא קוימו (או שקיים חוסר ודאות לגבי התקיימותם) ותלויות אחרות שנלוו למענקים ממשלתיים ולסיוע ממשלתי.
29. במקרים אחדים, ייתכן שהישות היתה בדעה כי קיים ביטחון סביר שמענק ממשלתי יתקבל, אך בסופו של דבר הישות לא תהיה זכאית למענק או שתידרש להחזירו. במקרים אחרים, ייתכן שהישות היתה בדעה כי לא קיים ביטחון סביר שמענק ממשלתי יתקבל, אך בסופו של דבר הישות תהיה זכאית למענק. לכן, קיימת חשיבות לספק בדוחות הכספיים גילויים לגבי חוסר הודאות באומדן.
30. בהתאם לסעיף 99 לתקן חשבונאות מספר 34, ישות נותנת גילוי להנחות שישות הניחה לגבי העתיד ולגורמים עיקריים אחרים לחוסר ודאות לגבי המענקים הממשלתיים בסוף תקופת הדיווח, שקיים סיכון משמעותי שתוצאתם תהיה תיאום מהותי לערכים בספרים של נכסים ושל התחייבויות במהלך שנת הכספים הבאה. הגילוי יכלול גם את הפרטים הבאים:
- (א) המהות של נכס (מענק לקבל) ושל התחייבות (מקדמה בגין מענק/מענק שהתקבל) והערכים בספרים שלהם,
- (ב) הסבר ההשפעה האפשרית של אי זכאות לקבלת מענק שהוכר בתקופת הדיווח או לזכאות לקבלת מענק שלא הוכר בתקופת הדיווח.

הוראות מעבר

31. יישום הנחיה מקצועית זו יהיה בדרך של יישום למפרע.

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 אביחי אביעד

רו"ח משה אטיאס

רו"ח אלי גולדשטיין

רו"ח אודי גרינברג

רו"ח יעל גירסי

רו"ח שאול טבח

רו"ח גיא טביביאן

רו"ח אלעד עדיני

רו"ח יוני רובינזון

רו"ח גיל רוזנשטוק

רו"ח רויטל רז

רו"ח ארנון רצקובסקי