



תקינה ישראלית

מענקים בעקבות משבר הקורונה - הטיפול החשבונאי על ידי מלכ"רים (כולל בתי חולים ציבוריים וקופות חולים)

רקע כללי

מלכ"רים מקבלים דרך קבע מענקים מגורמים שונים. בנוסף, קיבלו המלכ"רים מענקים שונים בעקבות משבר הקורונה – חלקם חופפים למענקים שקיבלו חברות וחלקם ייחודיים למלכ"רים או לסוגים מסוימים של מלכ"רים.

סעיף 2 להנחיה המקצועית הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים להתמודדות עם משבר הקורונה וגילוי לגבי סיוע ממשלתי (להלן, "ההנחיה המקצועית") שפורסמה בחודש מרס 2021 קובע:

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.

הסוגיות החשבונאיות

1. מהם כללי ההכרה במענקים אשר קיבלו מלכ"רים בעקבות משבר הקורונה.
2. מהם כללי הסיווג וההצגה של מענקים אשר קיבלו מלכ"רים בעקבות משבר הקורונה.

רקע חשבונאי

כללי הכרה

כאמור ברקע ובהנחיה המקצועית הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים להתמודדות עם משבר הקורונה וגילוי לגבי סיוע ממשלתי, מלכ"רים נדרשים ליישם את כללי ההכרה בהעברות חד צדדיות שנקבעו בג"ד 69 ו/או את כללי ההכרה בתרומות בתקן חשבונאות מספר 40 לגבי מענקים להתמודדות עם משבר הקורונה ולא את כללי ההכרה שנקבעו בהנחיה המקצועית האמורה.

תקן חשבונאות מספר 40 חל על דוחות כספיים שנתיים של מלכ"רים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2021 או לאחריו. הוועדה המקצועית מעודדת יישום מוקדם של התקן.

מלכ"ר שטרם אימץ את תקן חשבונאות מספר 40 מיישם את ג"ד 69.



סעיף 35 לג"ד 69 קובע כי:

35. הכנסות מהעברות חד-צדדיות, כגון: תרומות, הקצבות, עזבונות ומתנות, שהובטחו אך טרם התקבלו עד לתאריך הדוח, יוכרו כהכנסות, או כתוספות ל"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה", בהתקיים כל התנאים להלן:

(א) קיים מידע, למועד אישור הדוחות הכספיים לפרסום, לפיו נוצרה הבטחה של הנותן נכון לתאריך הדוח והמתייחסת לתקופת הדוח והתרומה התקבלה בפועל על ידי המלכ"ר או על ידי נאמן בעבורו עד למועד אישור הדוחות הכספיים לפרסום.

(ב) התקבול אינו מותנה בקרות אירוע עתידי מסוים.

(ג) [בוטל]

תקן חשבונאות מספר 40

סעיף 5 לתקן חשבונאות מספר 40 מגדיר תרומה:

תרומה – העברה שאינה מותנית למלכ"ר של מזומן או של נכסים אחרים כמו גם הבטחות בלתי מותנות או יישוב או ביטול של התחייבויות המלכ"ר בהעברה חד צדדית מרצון על ידי ישות אחרת שלא במעמדה כבעלים. מאפיינים אלה מבחינים בין תרומות לבין:

(א) עסקאות החלפה, שהן העברות שבהן כל צד מקבל ומקנה ערך שווה בקירוב,

(ב) השקעות על ידי בעלים וחלוקות לבעלים שהן העברות חד צדדיות בין מלכ"ר לבין בעליו, וכן

(ג) העברות חד צדדיות אחרות כמו הטלת מסים וקנסות שאינן העברות מרצון.

סעיף 53 לתקן חשבונאות מספר 40 קובע כי מלכ"רים מקבלים תרומות של מזומן, נכסים אחרים ושירותים מיחידים, מישויות עסקיות, ממלכ"רים אחרים ומגופים ממשלתיים. נכסים אחרים יכולים לכלול ניירות ערך, רכוש קבוע, נכסים בלתי מוחשיים, נדל"ן להשקעה, זכויות שימוש בנכסים והבטחות בלתי מותנות להעביר נכסים אלה בעתיד.

סעיף 54 לתקן חשבונאות מספר 40 קובע כי תרומות שהתקבלו יוכרו כהכנסות (או כרווחים) או כתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בתקופה שבה התקבלו. אם התרומה מותנית, התרומה תוכר רק כאשר המלכ"ר התגבר על החסם.

סעיף 60 לתקן חשבונאות מספר 40 קובע כי העברה של נכסים שהיא תרומה מותנית תטופל כמקדמה הניתנת להחזר עד שהתנאים קוימו למעשה או שהתורם ויתר עליהם מפורשות.



כללי סיווג והצגה

סעיף 33(א) לג"ד 69 קובע כי הכנסות והוצאות יסווגו בהתאם למהותן.

סעיף 25 לתקן חשבונאות מספר 40 קובע כי מלכ"ר יציג ניתוח של הוצאות שהוכרו בדוח על הפעילויות תוך שימוש באחת מהשיטות הבאות, לפי השיטה שמספקת מידע מהימן שהוא יותר רלוונטי: סיווג שמבוסס על מהות ההוצאות, או סיווג שמבוסס על מאפיין הפעילות של ההוצאות במלכ"ר.

אולם, ג"ד 69 ותקן חשבונאות מספר 40 אינם כוללים הוראות נוספות לגבי סיווג והצגה של תרומות בכלל ושל מענקים בעקבות משבר הקורונה בפרט.

עמדת הוועדה המקצועית

כללי הכרה

חלק מהמענקים שהתקבלו בעקבות משבר הקורונה כללו תנאים שונים שעל המלכ"ר לקיימם על מנת להיות זכאי למענק.

מסעיף 35 לג"ד 69 עולה כי על מנת להכיר במענק, המענק צריך להיות בלתי מותנה באירוע עתידי (כלומר, כל התנאים הנלווים למענק צריכים להתקיים) וכי המענק התקבל בפועל עד מועד אישור הדוחות הכספיים.

בהתאם לתקן חשבונאות מספר 40, מענק מקיים את הגדרת 'תרומה' מאחר שהוא מהווה העברה חד צדדית מרצון ולכן בהתאם לכללי ההכרה בהכנסה מתרומות רק כאשר המלכ"ר עמד בתנאים הנלווים למענק, המענק יוכר (תרומה/הבטחה בלתי מותנית). העברה של נכסים שהיא תרומה מותנית תטופל כמקדמה הניתנת להחזר עד שהתנאים קוימו למעשה או שהתורם ויתר עליהם מפורשות.

כללי סיווג והצגה

ג"ד 69 ותקן חשבונאות מספר 40 אינם כוללים הוראות לגבי סיווג והצגה של תרומות בכלל ושל מענקים שהתקבלו בעקבות משבר הקורונה בפרט.

הוועדה המקצועית בדעה כי בהיעדר קביעה מפורשת בתקינה הספציפית למלכ"רים, יש להפעיל שיקול דעת בסיווג המענקים. ניתן להקיש מאופן הסיווג שנקבע במסגרת ההנחיה המקצועית לגבי מענקים להתמודדות עם משבר הקורונה שקיבלו כלל הגופים במשק.

לגבי מענקים אחרים, המלכ"ר נדרש להפעיל שיקול דעת תוך התחשבות במסגרת המושגית (למרות שהמסגרת אינה חלה על מלכ"רים) ובכללי חשבונאות מקובלים.



לפיכך:

(א) מענקים להתמודדות עם משבר הקורונה הניתנים לכלל הגופים במשק (ולא רק למלכ"רים) והמיועדים לפיצוי על אובדן הכנסות/תרומות (מענק השתתפות בהוצאות קבועות ומענק פגיעה מתמשכת), יש לסווג כהכנסות אחרות.

(ב) מענקים להתמודדות עם משבר הקורונה הניתנים לכלל הגופים המשק (ולא רק למלכ"רים) והמתייחסים באופן מזהה ביחס להוצאות ספציפיות יוצגו כניכוי מההוצאה המתייחסת (לדוג', מענק עידוד תעסוקה ומענק המשך תעסוקה ינכרו מההוצאות השכר).

(ג) לגבי מענקים אחרים, המלכ"ר יפעיל שיקול דעת בהתאם לעובדות ולנסיבות העניין. סיווג המענקים במסגרת מחזור הפעילות או כהכנסה אחרת תלוי, בין היתר, בשאלה אם המענקים הם חלק מהפעילות העיקרית הנמשכת או הפעילות המרכזית של המלכ"ר (סיווג במסגרת מחזור ההכנסות) או שהם פעילות נלווית או פעילות שולית במלכ"ר (סיווג כהכנסה אחרת).

דב ספיר, רו"ח

יו"ר הוועדה המקצועית

המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות