



ד' בכסלו, תשפ"ג
28 בנובמבר, 2022

משתמשים יקרים;

הנדון: הצעה לתקן חשבונאות מספר 45, הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי

מצ"ב הצעה לתקן חשבונאות מספר 45, הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי שאושרה לאחרונה על ידי הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות מפרסם הצעה לתקן זו על מנת לקבל תגובות והערות, לפני הפיכת ההצעה, לתקן סופי. הערות ותגובות נבקש להעביר אלינו בכתב באמצעות דואר אלקטרוני (iasb@iasb.org.il) עד ליום ה- 28 בפברואר, 2023.

בנוסף, יקיים המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות שימוע ציבורי שבו תינתן הזדמנות לנוכחים להשמיע את תגובותיהם לגבי תוכן ההצעה. השימוע יתקיים ביום שלישי, י"ז בטבת, תשפ"ג, ה- 10 בינואר, 2023, בשעה 9:00 ביום. ההשתתפות בשימוע היא על פי הזמנות אותן ניתן לקבל על ידי פנייה בדואר אלקטרוני.

בכבוד רב,

רו"ח דב ספיר

יו"ר הוועדה המקצועית

המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות



הצעה לתקן חשבונאות מספר 45

הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי

נובמבר 2022

2



הצעה לתקן חשבונאות מספר 45

הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי

נובמבר 2022

תוכן עניינים

החל מסעיף

	מבוא
1	מטרת התקן
2	תחולה
5	הגדרות
9	מענקים ממשלתיים
22	הטיפול החשבונאי במענק להשתתפות ביציאות
22	בחירת מדיניות חשבונאית
23	חלופה א'
26	חלופה ב'
28	מענקים ממשלתיים לא כספיים
29	הצגה של מענקים המתייחסים לנכסים
32	הצגה של מענקים המתייחסים להכנסה
34	החזר של מענקים ממשלתיים
36	סיוע ממשלתי
40	גילוי
41	הוראות מעבר
42	מועד תחילה
43	שינויים בתקני חשבונאות אחרים
	נספח א' – הדגמת הטיפול החשבונאי במענק להשתתפות ביציאות

הצעה לתקן חשבוונאות מספר 45
הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי
נובמבר 2022

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה בחשבוונאות. 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 בחשבוונאות.

תקן זה מובא בסעיפים 1-52. 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 החשבוונאות וההבהרות המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבוונאות אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

מבוא

א. תקן זה מבוסס על ההוראות העיקריות בתקן חשבוונאות בינלאומי 20, הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי (להלן – התקן הבינלאומי) ובפרשנות מספר 10 של הוועדה המתמדת לפרשנויות סיוע ממשלתי ללא קשר לפעילויות תפעוליות (SIC 10).

ב. תקן זה כולל דרישות ספציפיות לטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים להשתתפות ביציאות ומאפשר לישות בחירת מדיניות חשבונאית בין שתי חלופות. חלופה א דורשת מישות להכיר במענק ממשלתי להשתתפות ביציאות במלואו כמענק ממשלתי אם במועד שבו נוצרת זכאות לקבלת המענק צפוי שהישות לא תידרש לשלם תמלוגים בהתאם לתנאי המענק. אחרת, מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות יוכר בחלקו כהתחייבות ובחלקו כמענק ממשלתי. ההתחייבות לתשלום תמלוגים תימדד לפי שוויה ההוגן במועד ההכרה לראשונה. בכל תאריך דיווח עוקב ההתחייבות תימדד לפי שיטת הריבית האפקטיבית תוך הבאה בחשבון של שינויים באומדנים של סכומי התמלוגים ועיתוי תשלומם. כמו כן, ההסתברות לתשלום תמלוגים תיבחן בכל תאריך דיווח ושינוי בהסתברות יטופל כשינוי אומדן. חלופה ב דורשת מישות להכיר במענק ממשלתי להשתתפות ביציאות כמענק אם במועד שבו נוצרת זכאות לקבלת המענק לא צפוי ברמה גבוהה שהישות תידרש להחזיר את המענק בדרך של תשלום תמלוגים. אחרת, המענק יוכר כהתחייבות. בחינת ההסתברות להחזר המענק בדרך של תשלום תמלוגים תבוצע במועד שבו נוצרת זכאות לקבלת המענק ולא תיבחן מחדש לאחר מכן.

ג. במרס 2021 פרסמה הוועדה המקצועית את הנחיה מקצועית 2021/1 - הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים להתמודדות עם משבר הקורונה וגילוי לגבי סיוע ממשלתי. בהתאם למידרג החשבונאי שנקבע בתקן חשבוונאות מספר 35, מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, ישות נדרשת לקבוע את המדיניות החשבונאית שלה בהתאם לתקן חשבוונאות, ככל שקיים תקן החל על העסקה או האירוע. יחד עם זאת, ההנחיה המקצועית,

למעט סעיפים 22 ו-23 אשר בוטלו על ידי תקן זה, אינה עומדת בסתירה לתקן זה והתבססה אף היא על הוראות תקן חשבונאות בינלאומי 20.

ד. התקן כולל את ההבדלים הבאים לעומת התקן הבינלאומי:

(1) התקן הבינלאומי מאפשר הצגה של מענק המתייחס לנכס כהכנסה נדחית או כניכוי מהערך בספרים של הנכס. מאחר שהכנסה נדחית אינה מקיימת את הגדרת התחייבות במסגרת המושגית, החליטה הוועדה המקצועית שלא לאפשר חלופה זו ולדרוש הצגה של מענק המתייחס לנכס כניכוי מהערך בספרים של הנכס.

(2) התקן הבינלאומי מאפשר הצגה של מענק המתייחס להכנסה כחלק מרווח או הפסד, בנפרד, תחת כותרת כללית כגון "הכנסה אחרת" או כניכוי מהוצאות. תקן זה דורש מישות להציג מענק המתייחס להכנסה כניכוי מההוצאות המתייחסות, אם המענק הניתן באופן מזוהה ביחס להוצאות אלה. אחרת, המענק יוצג כהכנסה, בהתאם למהותו.

(3) סף ההכרה בתקן הבינלאומי במענק ממשלתי הוא "ביטחון סביר". הפרשנות המיושמת בפרקטיקה למונח זה היא "צפוי, כלומר יותר סביר מאשר לא" (probable). לפיכך, החליטה הוועדה המקצועית לעשות שימוש במונח "צפוי, כלומר יותר סביר מאשר לא" בתקן זה חלף המונח "ביטחון סביר".

(4) תקן זה הרחיב את דרישות הגילוי מעבר לאלה הכלולות בתקן הבינלאומי.

(5) התקן הבינלאומי פורסם בשנת 1983 והוא ערוך בצורה מיושנת וכולל סעיפים רבים שאילו הותקן כיום, היו סעיפים אלה נכללים בבסיס למסקנות, אם בכלל. סעיפים אלה לא אומצו בתקן זה. כמו כן, התקן הבינלאומי אינו כולל סעיף של מטרת התקן. בתקן זה נכלל סעיף כאמור.

תחולה והגדרות

ה. התקן מגדיר סיוע ממשלתי ומענק ממשלתי ומסביר את ההבחנה ביניהם. סיוע ממשלתי הוא כל פעולה של הממשלה שתוכננה כדי לספק הטבה כלכלית ספציפית לישות או למגוון של ישויות שכשירות לפי קריטריונים מסוימים גם אם אינו כולל העברות של משאבים ואילו מענק ממשלתי הוא סוג של סיוע ממשלתי בצורה של העברות של משאבים לישות בתמורה לציות בעבר או בעתיד לתנאים מסוימים המתייחסים לפעילויות התפעוליות של הישות או דרישה לפעול באזורים מסוימים או במגזרים ענפיים מסוימים. התקן קובע את הטיפול החשבונאי במענק ממשלתי. לעומת זאת, לגבי סיוע ממשלתי שאינו מענק ממשלתי התקן כולל דרישות גילוי בלבד.

הכרה

ו. התקן קובע כי מענק ממשלתי לא יוכר לפני שצפוי שהישות תציית לתנאים שנלווים אליו ושהמענק יתקבל.

ז. התקן קובע כי מענק ממשלתי יוכר ברווח או הפסד על בסיס שיטתי על פני התקופות שהישות מכירה בעלויות המתייחסות כהוצאות שבגינן המענק מיועד לתת פיצוי. לפיכך, אם המענק מהווה פיצוי עבור הוצאות או הפסדים שכבר התהוו או במטרה לתת תמיכה כספית מיידית לישות ללא כל עלויות מתייחסות עתידיות, המענק יוכר ברווח או הפסד בתקופה שבה נוצרה הזכאות לקבלו.

ח. התקן קובע כי אם נוצרת חובה להחזיר מענק ממשלתי יש לטפל בכך כשינוי אומדן חשבונאי.

הצגה

ט. התקן דורש הצגה של מענק ממשלתי המתייחס לנכס בדוח על המצב הכספי כניכוי מהערך בספרים של הנכס.

י. התקן דורש הצגה של מענק ממשלתי המתייחס להכנסה הניתן באופן מזוהה בהתייחס להוצאות כניכוי מההוצאה המתייחסת ומענק ממשלתי אחר המתייחס להכנסה יוצג כהכנסה, בהתאם למהותו.

גילוי

יא. התקן כולל דרישות גילוי לגבי מענקים ממשלתיים וסיוע ממשלתי אחר.

מועד תחילה

יב. התקן יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2023 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תקן זה לתקופות המתחילות לפני יום 1 בינואר 2023, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

הוראות מעבר

יג. ישות מיישמת את דרישות המדידה בתקן זה למפרע החל ממועד התחילה של התקן. ההשפעה המצטברת של יישום דרישות המדידה תיזקף במועד היישום לראשונה לסעיף המתאים בהון. ישות אינה מציגה מחדש מידע השוואתי בגין שינויים בדרישות המדידה הנובעים מהוראות התקן. ישות מיישמת את דרישות הגילוי וההצגה בתקן זה למפרע החל ממועד התחילה של התקן. ישות מיישמת את דרישות הגילוי לכלל המענקים הממשלתיים שהישות היתה זכאית להם עד למועד היישום לראשונה, למעט אלה שהוכרו במלואם ברווח או הפסד ואלה שתנאייהם קוימו במלואם. ישות מציגה מחדש מידע השוואתי בגין שינויים בהצגה הנובעים מהוראות התקן.

הצעה לתקן חשבונאות מספר 45

הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי

מטרת התקן

1. מטרת תקן זה היא לקבוע את הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים ולדרוש גילוי הן לגבי מענקים ממשלתיים והן לגבי סיוע ממשלתי אחר כלשהו על מנת לתת לקוראי הדוחות הכספיים מידע לגבי המידה שבה הישות נהנתה ממענקים ממשלתיים ומסיוע ממשלתי אחר במהלך תקופת הדיווח. מידע זה יאפשר השוואה בין הדוחות הכספיים של ישות לבין דוחות אלה לתקופות קודמות ולבין דוחות כספיים של ישויות אחרות.

תחולה

2. תקן זה ייושם בטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים ובגילוי בגינם, וכן בגילוי לצורות אחרות של סיוע ממשלתי.

3. תקן זה אינו עוסק:

(א) בהטבות בגין מסים על ההכנסה שבתחולת תקן חשבונאות מספר 19 מסים על ההכנסה.

(ב) בהשתתפות הממשלה בבעלות על הישות.

(ג) במענקים ממשלתיים שמכוסים על ידי תקן חשבונאות מספר 42 חקלאות.

(ד) במענקים ממשלתיים שמתקבלים על ידי מלכ"רים, המטופלים בהתאם לתקן חשבונאות מספר 40 (מעודכן 2021), כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים.

(ה) במענקים ממשלתיים שמתקבלים על ידי בתי חולים ציבוריים וקופות חולים אשר בהתאם לסעיף 90 להנחיות היישום בתקן חשבונאות מספר 18 דיווח כספי על ידי בתי חולים ציבוריים וקופות חולים (מעודכן 2009) מטופלים בהתאם לתקן חשבונאות מספר 40 (מעודכן 2021).

4. 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 הוא בתחולת תקן חשבונאות מספר 19. דוגמאות להטבות כאלה הם תקופות פטור ממסים על הכנסה, זיכויי מס בגין השקעה, פחת מואץ ושיעורי מס הכנסה מופחתים.

הגדרות

5. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:

ממשלה (Government) מתייחסת לממשלה, מוסדות ממשלתיים וגופים דומים בין אם הם מקומיים, לאומיים או בינלאומיים.

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 לציות בעבר או בעתיד לתנאים מסוימים המתייחסים לפעילויות התפעוליות של הישות או לדרישה לפעול באזורים מסוימים או במגזרים ענפיים מסוימים. 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.

מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות - מענק ממשלתי לכיסוי יציאות אשר הישות נדרשת להחזירו בדרך של תשלום תמלוגים בהתקיים תנאים מסוימים שנקבעו.

הלוואות הניתנות למחילה (Forgivable loans) הן הלוואות שהמלווה מקבל על עצמו לוותר על החזרן בהתקיים תנאים מסוימים שנקבעו.

שווי הוגן (Fair value) הוא הסכום שבו ניתן להחליף את הנכס, או לסלק את ההתחייבות, בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון שאינם קשורים, הפועלים בצורה מושכלת.

6. סיוע ממשלתי בא לידי ביטוי בצורות רבות הנבדלות הן במהות הסיוע שניתן והן בתנאים שבדרך כלל נלווים אליו. מטרת הסיוע עשויה להיות לעודד ישות להתחיל במתווה של פעולה שבדרך כלל היא לא היתה מתחילה בו, אם הסיוע לא היה ניתן.

7. מענקים ממשלתיים נקראים לפעמים בשמות אחרים כמו סובסידיות, סעדים (subventions) (כגון, פיצויים ממס רכוש), או פרמיות (premiums).

8. לעיתים, מטרת סיוע ממשלתי לישויות היא עידוד פעילויות עסקיות באזורים מסוימים או במגזרים ענפיים מסוימים, או תמיכה בפעילויות אלה לאורך זמן. ייתכן שהתנאים לקבלת סיוע כזה לא יהיו קשורים ספציפית לפעילויות התפעוליות של הישות. דוגמאות לסיוע כזה כוללות העברות של משאבים על ידי ממשלות לישויות אשר:

(א) פועלות בענף מסוים;

(ב) ממשיכות לפעול בענפים שהופרטו לאחרונה;

(ג) מתחילות או ממשיכות לנהל את עסקיהן באזורי פיתוח.

סיוע ממשלתי כזה מקיים את ההגדרה של מענקים ממשלתיים.

מענקים ממשלתיים

9. מענקים ממשלתיים, לא יוכרו לפני שצפוי¹ ש:

(א) הישות תציית לתנאים שנלווים אליהם; וכן

(ב) המענקים יתקבלו.

¹ בתקן זה פירוש המונח צפוי - יותר סביר מאשר לא.

10. מענק ממשלתי אינו מוכר לפני שצפוי 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. האופן שבו מענק מתקבל אינו משפיע על הטיפול חשבונאי שיאומץ לגבי המענק. לפיכך, מענק מטופל באותו אופן בין אם הוא מתקבל במזומן ובין אם הוא מתקבל כהקטנה של התחייבות לממשלה.
12. הלוואה הניתנת למחילה שהתקבלה מהממשלה מטופלת כמענק ממשלתי כאשר צפוי שהישות תקיים את התנאים למחילה של הלוואה.
13. ההטבה מהלוואת ממשלה בשיעור ריבית נמוך מריבית השוק מטופלת כמענק ממשלתי. ישות תמדוד את הלוואה בעת ההכרה לראשונה בשוויה ההוגן. לאחר ההכרה לראשונה, ישות תמדוד את הלוואה לפי שיטת הריבית האפקטיבית כהגדרתה בתקן חשבונאות מספר 22 (מעודכן 2018), *מכשירים פיננסיים: גילוי והצגה*. ההטבה של שיעור הריבית הנמוך מריבית השוק תימדד כהפרש שבין הערך בספרים הראשוני של הלוואה לבין התקבולים שהתקבלו. ההטבה מטופלת כמענק ממשלתי בהתאם לתקן זה. הישות נדרשת לשקול את התנאים והמחויבויות שהתקיימו או שעליה לקיימם בעת זיהוי העלויות שההטבה של הלוואה מיועדת לפצות בהתאם לסעיף 15.
14. מרגע שהוכר מענק ממשלתי, התחייבות תלויה מתייחסת כלשהי או נכס תלוי מתייחס כלשהו מטופלים בהתאם לתקן חשבונאות מספר 10 *הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים*.
15. **מענקים ממשלתיים יוכרו ברווח או הפסד על בסיס שיטתי על פני התקופות שהישות מכירה בעלויות המתייחסות כהוצאות שבגינן המענקים מיועדים לתת פיצוי.**
16. ברוב המקרים, התקופות שעל פניהן ישות מכירה בעלויות או בהוצאות שמתייחסות למענק ממשלתי ניתנות לקביעה בנקל (readily ascertainable). לפיכך, מענקים עבור הוצאות ספציפיות מוכרים ברווח או הפסד באותה תקופה שבה מוכרת ההוצאה הרלוונטית. בדומה, מענקים המתייחסים לנכסים בני פחת בדרך כלל מוכרים ברווח או הפסד על פני התקופות והשיעורים שבהן מוכרות הוצאות הפחת בגין הנכסים האלה.
17. 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. לדוגמה, מענק של קרקע עשוי להיות מותנה בהקמה של בניין באתר ויתכן שיהיה ראוי להכיר במענק ברווח או הפסד על פני חיי הבניין.
18. לעתים מענקים מתקבלים כחלק מחבילה של סיוע כספי או פיסקלי שאליה נלווים מספר תנאים. במקרים כאלה, יש לנקוט זהירות (care) בעת הזיהוי של התנאים שבגינם נוצרו עלויות והוצאות שקובעות את התקופות שעל פניהן יתגבש (will be earned) המענק. יתכן שיהיה ראוי להקצות חלק ממענק לפי בסיס אחד, וחלק אחר לפי בסיס אחר.
19. **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.**
20. בנסיבות מסוימות, יתכן שמענק ממשלתי יוענק במטרה לתת תמיכה כספית מיידיית לישות ולא כתמריץ לבצע (undertake) יציאות ספציפיות. יתכן שמענקים כאלה יוגבלו לישות בודדת ולא יהיו זמינים לקבוצה שלמה של מוטבים. נסיבות כאלה עשויות להצדיק הכרה במענק ברווח או הפסד בתקופה שבה הישות הופכת להיות כשירה לקבל אותו, יחד עם גילוי שיבטיח שההשפעה שלו מובנת בברור.

21. יתכן שתיווצר לישות זכאות לקבל מענק ממשלתי כפיצוי עבור הוצאות או הפסדים שהתהוו בתקופה קודמת. מענק כזה מוכר ברווח או הפסד בתקופה שבה נוצרה הזכאות, ביחד עם גילוי שיבטיח שההשפעה שלו מובנת בבירור.

הטיפול החשבונאי במענק ממשלתי להשתתפות ביציאות

בחירת מדיניות חשבונאית

22. ישות רשאית לטפל במענק ממשלתי להשתתפות ביציאות כהגדרתו בסעיף 5 לעיל בהתאם לסעיפים 23-25 (חלופה א) או בהתאם לסעיפים 26-27 (חלופה ב). הישות תיישם בעקביות את המדיניות החשבונאית שנבחרה.

חלופה א

23. מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות יוכר במלואו כמענק ממשלתי אם במועד שבו נוצרת זכאות לקבלת המענק צפוי שהישות לא תידרש לשלם תמלוגים בהתאם לתנאי המענק. אם במועד שבו נוצרת זכאות לקבלת המענק ההסתברות שהישות לא תידרש לשלם תמלוגים נמוכה יותר, מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות יוכר בחלקו כהתחייבות ובחלקו כמענק ממשלתי.

24. התחייבות לתשלום תמלוגים תימדד לפי שוויה ההוגן במועד ההכרה לראשונה ולפי שיטת הריבית האפקטיבית בתקופות עוקבות. הישות תעדכן את הערך בספרים של ההתחייבות בגין שינויים באומדן סכומי התמלוגים ועיתוי תשלומם (ללא שינוי שיעור הריבית האפקטיבי המקורי).

25. הישות תבחן בכל תאריך דיווח את ההסתברות לתשלום תמלוגים. שינוי בהסתברות לתשלום תמלוגים יטופל כשינוי אומדן. לא הוכרה התחייבות לתשלום תמלוגים, אך בתאריך הדיווח צפוי שהישות תידרש לשלם תמלוגים, על הישות להכיר בהתחייבות (ראה סעיף 24).

חלופה ב

26. מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות יוכר:

(א) כהתחייבות, אם במועד שבו נוצרת זכאות לקבלת המענק צפוי ברמה גבוהה שהישות תידרש להחזיר את המענק בדרך של תשלום תמלוגים; או

(ב) כניכוי מההוצאות המתייחסות בגינן התקבל המענק בדוח רווח או הפסד או כניכוי מהיציאות בגינן התקבל המענק שהונו בהתאם לתקן חשבונאות מספר 30, נכסים בלתי מוחשיים אם במועד שבו נוצרת זכאות לקבלת המענק לא צפוי ברמה גבוהה שהישות תידרש להחזיר את המענק בדרך של תשלום תמלוגים.

27. בחינת ההסתברות להחזר המענק בדרך של תשלום תמלוגים תבוצע במועד שבו נוצרת זכאות לקבלת המענק ולא תיבחן מחדש לאחר מכן. אם במועד שבו נוצרת זכאות לקבלת המענק, לא היה צפוי ברמה גבוהה שהישות תידרש להחזיר את המענק בדרך של תשלום תמלוגים, אך בתקופה עוקבת כלשהי הוכרו הכנסות בגינן הישות חייבת בתשלום תמלוגים, התמלוגים יוכרו כהוצאות באותה תקופת דיווח ולא תוכר התחייבות לתשלום התמלוגים בגין הכנסות עתידיות.

מענקים ממשלתיים לא כספיים

28. מענק ממשלתי יכול להתבצע בצורה של העברת נכס לא כספי, כמו קרקע או משאבים אחרים, לשימוש הישות. נכס לא כספי שהתקבל כמענק ממשלתי עבור אותו נכס והמענק הממשלתי ימדדו בשווי הוגן או בסכום סמלי (nominal).

הצגה של מענקים המתייחסים לנכסים

29. מענקים ממשלתיים המתייחסים לנכסים יוצגו בדוח על המצב הכספי כניכוי מהערך בספרים של הנכס.
30. ניכוי המענק מהערך בספרים של נכס בר-פחת מביא להכרה בהוצאות פחת מוקטנות וכך המענק מוכר למעשה ברווח או הפסד על פני אורך החיים של הנכס.
31. בהתאם לסעיף 3.2.3 (3) לגילוי דעת 51, *דין וחשבון על תזרימי מזומנים* תקבול בגין מענק השקעה יוצג בנפרד במסגרת תזרימי מזומנים מפעילות השקעה.

הצגה של מענקים המתייחסים להכנסה

32. מענקים המתייחסים להכנסה יוצגו כלהלן:
- (א) מענק הניתן באופן מזוהה בהתייחס להוצאות יוצג כניכוי מההוצאה המתייחסת,
- (ב) מענקים אחרים יוצגו כהכנסה בהתאם למהותם.
33. גילוי להשפעה של המענקים על כל פריט של הכנסה או הוצאה, שנדרש לתת לו גילוי נפרד, הוא בדרך כלל ראוי.

החזר של מענקים ממשלתיים

34. מענק ממשלתי שנוצרת חובה להחזירו יטופל כשינוי אומדן חשבונאי (ראה תקן חשבונאות מספר 35 *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 יתרה נדחית כזאת, או כאשר לא קיימת כל יתרה נדחית כזו, החזר יוכר מיידית ברווח או הפסד. החזר של מענק המתייחס לנכס יוכר על ידי הגדלת הערך בספרים של הנכס בסכום שאותו נדרש להחזיר. הפחת המצטבר הנוסף שהיה מוכר ברווח או הפסד עד למועד זה ללא המענק יוכר מיידית ברווח או הפסד.
35. נסיבות, שבגינן הוחזר מענק המתייחס לנכס, עשויות לדרוש שתיסקל ירידת ערך אפשרית של הערך בספרים החדש של הנכס.

סיוע ממשלתי

36. מההגדרה של מענקים ממשלתיים בסעיף 5 הוצאו צורות מסוימות של סיוע ממשלתי שלא ניתן ליחס להן ערך באופן סביר ועסקאות עם הממשלה שלא ניתן להבדיל ביניהן לבין עסקאות המסחר הרגילות של הישות.
37. דוגמאות לסיוע שלא ניתן ליחס לו ערך באופן סביר הן ייעוץ טכני או ייעוץ שיווקי בחינם והעמדת ערבויות. דוגמה לסיוע שלא ניתן להבדיל בינו לבין עסקאות המסחר הרגילות של הישות היא מדיניות רכישה ממשלתית שממנה נובע חלק מהמכירות של הישות. יתכן שקיום ההטבה אינו מוטל בספק, אבל כל ניסיון להפריד בין פעילויות המסחר לבין הסיוע הממשלתי יהיה שרירותי.
38. ייתכן שהחשיבות של ההטבה בדוגמאות שצוינו לעיל תהיה כזו שגילוי למהות, להיקף ולמשך (duration) הסיוע הוא הכרחי כדי שהדוחות הכספיים לא יהיו מטעים.
39. בתקן זה, סיוע ממשלתי לא כולל את ההספקה של תשתית על ידי שיפור ברשת התחבורה והתקשורת הכללית ואת ההספקה של מתקנים משופרים כמו השקיה או רישות (reticulation) מים שהם זמינים על בסיס מתמשך לא מוגבל לטובת הקהילה המקומית כולה.

40. ישות תיתן גילוי לפרטים הבאים:

- (א) המדיניות החשבונאית שאומצה לגבי מענקים ממשלתיים,
- (ב) הסעיף או הסעיפים שבהם נכללו מענקים ממשלתיים, אם לא הוצגו בנפרד;
- (ג) המהות וההיקף של מענקים ממשלתיים שהוכרו בדוחות הכספיים;
- (ד) המהות, ההיקף והתנאים הנלווים לסיוע ממשלתי שאושר, אך לא הוכר בדוחות הכספיים,
- (ה) סכומי מענקים להשתתפות ביציאות שבגינם עשויה הישות להידרש לשלם תמלוגים בתקופות עתידיות ותנאי המענקים (כגון שיעור הריבית בו תחויב הישות במקרה של תשלום תמלוגים);
- (ו) תיאור מפורט של נכסים לא כספיים, לרבות מהותם והיקפם, שהתקבלו כמענק ממשלתי;
- (ז) צורות אחרות של סיוע ממשלתי שהישות נהנתה ממנו במישרין; וכן
- (ח) תנאים שטרם קוימו (או שקיים חוסר ודאות לגבי התקיימותם) ותלויות אחרות שנלוו לסיוע ממשלתי שהוכר.

הוראות מעבר

41. ישות תיישם את התקן לראשונה כלהלן:

- (א) דרישות המדידה בתקן זה ייושמו למפרע החל ממועד התחילה של התקן. ההשפעה המצטברת של יישום דרישות המדידה תיזקף במועד היישום לראשונה לסעיף המתאים בהון. ישות לא תציג מחדש מידע השוואתי בגין שינויים בדרישות המדידה הנובעים מהוראות תקן זה.
- (ב) ישות תיישם את דרישות הגילוי וההצגה בתקן זה למפרע החל ממועד התחילה של התקן. ישות תיישם את דרישות הגילוי לכלל המענקים הממשלתיים שהישות היתה זכאית להם עד למועד היישום לראשונה, למעט אלה שהוכרו במלואם ברווח או הפסד ושתנאייהם קוימו במלואם. ישות תציג מחדש מידע השוואתי בגין שינויים בהצגה הנובעים מהוראות תקן זה.

מועד תחילה

42. תקן זה יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2023 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תקן זה לתקופות המתחילות לפני יום 1 בינואר 2023, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

שינויים בתקני חשבונאות אחרים

43. גילוי דעת 35 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר הטיפול החשבונאי במענק השקעות מבוטל.

44. תיקונים בתקן חשבוונאות מספר 4, עבודות על פי חוזי ביצוע:

א. סעיף 4 יתוקן כלהלן:

4. א. הכנסה מעבודה תכלול את המרכיבים הבאים:

- (1) הסכום הבסיסי של ההכנסות, כמוסכם בחוזה;
- (2) שינויים ותוספות לחוזה;
- (3) תשלומי עידוד, פרמיה, בונוסים, קנסות והחזרים על פי החוזה;
- (4) שיפוי מהלקוח (בגין עיכובים בעטיו, ביטול ההזמנה או רכיבים שלה וכד');;
- (5) הכנסות במסגרת העבודה מגופים שלישיים, כגון תמיכה מגופים ממשלתיים או מקומיים;
- (6) התמורה בגין חומרים וציוד הנרכשים עבור מזמין העבודה על ידי הקבלן, אם לקבלן אחריות על אפיונס, איכותם וקבילותם.

ב. לעניין פסקאות 3,4,5 - הסכומים יכללו כאשר הם ניתנים לאומדן מהימן וצפויים (probable) להתממש.

ב. יוסף סעיף 4א כלהלן:

4א. תמיכה מגופים ממשלתיים או מקומיים המקיימת את ההגדרה של מענק ממשלתי תטופל בהתאם לתקן חשבוונאות מספר 45, הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי.

ג. יוסף סעיף 20א כלהלן:

20א. תקן חשבוונאות מספר 45 הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי, תיקן את סעיף 4 והוסיף את סעיף 4א. ישות תישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן חשבוונאות מספר 45.

45. סעיף 5 לתקן חשבוונאות מספר 10, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים יתוקן כלהלן:

5. כאשר תקן חשבוונאות אחר עוסק בסוג ספציפי של הפרשה, התחייבות תלויה או נכס תלוי, על ישות ליישם את אותו תקן במקום תקן זה, לדוגמה, סוגי הפרשות מסוימים נידונים בתקנים אחרים:

(א) תקן חשבוונאות מספר 2 הקמת בניינים למכירה;

(ב) תקן חשבוונאות מספר 4 עבודות על פי חוזה ביצוע;

(ג) תקן חשבוונאות מספר 19 מסים על הכנסה;

(ד) תקן חשבוונאות מספר 39 הטבות עובד;

(ה) גילוי דעת מספר 35, הטיפול החשבונאי במענק השקעות תקן חשבוונאות מספר 45, הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי;

- (ו) גילוי דעת מספר 68, שיטת השווי המאזני (לעניין ערבות שנתנה חברה מחזיקה לחברה כלולה שלה); וכן
- (ז) גילוי דעת מספר 57, דינים וחשבונות כספיים מאוחדים (לעניין טיפול עוקב בהתחייבויות תלויות של חברה בת בדוחות הכספיים המאוחדים).
46. תיקונים בתקן חשבוונאות מספר 18 דיווח כספי על ידי בתי חולים ציבוריים וקופות חולים (מעודכן 2009):

- א. סעיף 28 יבוטל.
- ב. מסעיף 2 לנספח א' - הנחיות ליישום תקן חשבוונאות מספר 18 תושמט ההגדרה של תרומה.
- ג. סעיף 8 לנספח א' - הנחיות ליישום תקן חשבוונאות מספר 18 יתוקן כלהלן:
8. המקרים הבאים מהווים דוגמאות למקרים בהם קיימות הגבלות של התורמים (הגבלה חיצונית):
- (א) התרומות התקבלו לרכישת רכוש קבוע, למעט מענקים שהתקבלו מהממשלה לרכישת רכוש קבוע,
- (ב) התרומות התקבלו לביצוע מחקרים והשתלמויות, או
- (ג) התרומות התקבלו לביצוע פעולות ייחודיות למחלקות רפואיות מסוימות.
- ד. סעיפים 80 ו-82 לנספח א' - הנחיות ליישום תקן חשבוונאות מספר 18 יתוקנו כלהלן:

80. תמיכה ממשלתית במסגרת רשת הביטחון לא תוכר אלא אם קיים ביטחון צפוי (כלומר, יותר סביר מאשר לא), במועד עריכת הדוחות הכספיים, כי:

(א) קופת החולים תציית לתנאים הנלווים לתמיכה.

(ב) התמיכה תתקבל.

82. מענק ממשלתי, כגון תמיכה ממשלתית במסגרת רשת הביטחון, אינו מוכר אלא אם קיים ביטחון צפוי (כלומר, יותר סביר מאשר לא) שקופת החולים תציית לתנאים הנלווים לו וכי התמיכה תתקבל. קבלת מענק אינה כשלעצמה ראיה מכרעת שהתנאים הנלווים למענק מולאו או ימולאו.

ה. בנספח ו' - סעיפי הדוחות על תזרימי המזומנים תושמט השורה "קבלת מענק השקעה".

ו. יוסף סעיף 157 כלהלן:

157. תקן חשבוונאות מספר 45 הטיפול החשבוני במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי, תיקן את סעיפים 2, 8 ו-82 לנספח א', את נספח ו' וביטל את סעיף 28 לתקן. בתי חולים ציבוריים וקופות חולים יישמו תיקונים אלה בדרך של מכאון ולהבא כאשר הם מיישמים את תקן חשבוונאות מספר 45. בהתאם לסעיף 90 להנחיות היישום, בתי חולים ציבוריים וקופות חולים יישמו את תקן חשבוונאות מספר 40 (מעודכן 2021) לגבי מענקי פיתוח מהממשלה למימון השקעות ברכוש קבוע שהתקבלו החל מיום 1 בינואר 2023.

47. תיקונים לתקן חשבוונאות מספר 19, מסים על ההכנסה:

א. סעיף 4 יתוקן כלהלן:

4. תקן זה אינו דן בשיטות הטיפול החשבונאי במענקי ממשלה במענקים ממשלתיים (ראה גילוי דעת 35, מענק השקעה לתקן חשבוונאות מספר 45, הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי) או הטבות מס בגין השקעות. עם זאת, התקן דן בטיפול החשבונאי בהפרשים זמניים, אשר עשויים להיווצר ממענקים אלו או מהטבות מס בגין השקעות אלו.

ב. סעיף 33 יתוקן כלהלן:

33. "מקרה אחד בו היה עשוי להיווצר נכס מסים נדחים בעת ההכרה הראשונית בנכס הוא כאשר מענק ממשלתי שאינו חייב במס המתייחס לנכס, מנוכה מהערך בספרים של הנכס בעת קבלתו, בהתאם לגילוי דעת 35, הטיפול החשבונאי במענק השקעות לתקן חשבוונאות מספר 45, הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי, אך לצורכי מס אינו מנוכה מהסכום בר הפחתה של הנכס (במילים אחרות, בסיס המס שלו). הערך בספרים של הנכס נמוך מבסיס המס שלו ולפיכך נוצר הפרש זמני הניתן לניכוי. במקרים אחרים, ניתן להציג מענקי ממשלה גם כהכנסה נדחית. במקרה כזה הפרש בין ההכנסה הנדחית ובסיס המס שלה, שהוא אפס, הינו הפרש זמני הניתן לניכוי. ללא קשר לשיטת ההצגה שהישות מאמצת, הישות אינה מכירה בנכס מסים נדחים כתוצאה מכך, מהסיבה שפורטה בסעיף 22."

ג. סעיף 7 בנספח א' – חלק ב' - לתקן חשבוונאות מספר 19, מסים על ההכנסה יבוטל.

ד. יוסף סעיף 194 כלהלן:

194. תקן חשבוונאות מספר 45 הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי, תיקן את סעיפים 4 ו-33 וביטל את סעיף 7 בנספח א'-חלק ב'. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן חשבוונאות מספר 45.

48. סעיף 28 לתקן חשבוונאות מספר 27, רכוש קבוע יתוקן כלהלן:

28. הערך בספרים של פריט רכוש קבוע עשוי לקטון כתוצאה ממענקי ממשלה בהתאם לגילוי דעת מספר 35, הטיפול החשבונאי במענק השקעות לתקן חשבוונאות מספר 45, הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי.

49. תיקונים לתקן חשבוונאות מספר 30, נכסים בלתי מוחשיים:

א. סעיף 44 יתוקן כלהלן:

44. "במקרים מסוימים, נכס בלתי מוחשי עשוי להירכש ללא תמורה, או בתמורה סמלית, באמצעות מענק ממשלתי. דבר זה עשוי לקרות כאשר ממשלה מעבירה או מקצה לישות נכסים בלתי מוחשיים כגון זכויות נחיתה בשדה תעופה, רישיונות להפעלת תחנות רדיו או טלוויזיה, רישיונות יבוא או מכסות יבוא או זכויות גישה למשאבים מוגבלים אחרים. בהתאם לתקן חשבוונאות בגילוי מספר 2045, הטיפול החשבונאי במענקי ממשלה וגילוי על סיוע ממשלה, ישות מכירה לראשונה בנכס הבלתי מוחשי לפי סכום סמלי בתוספת כל יציאה שניתן ליחס במישרין להכנת הנכס לשימוש המיועד. הישות מכירה גם במענק לפי סכום סמלי והמענק מוצג כניכוי מהערך בספרים של הנכס הבלתי מוחשי עשוי לבחור להכיר לראשונה לפי שווי הוגן הן בנכס הבלתי מוחשי והן במענק. אם ישות בוחרת להכיר לראשונה בנכס שלא לפי שווי הוגן, היא תכיר לראשונה בנכס

לפי סכום סמלי (הטיפול החלופי המותר לפי תקן חשבונאות בינלאומי מספר 20) בתוספת כל יציאה שניתן ליחס במישרין להכנת הנכס לשימוש המיועד. "

ב. יוסף סעיף 194 כלהלן:

194. תקן חשבונאות מספר 45 הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי, תיקן את סעיף 44. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן חשבונאות מספר 45.

50. תיקונים לתקן חשבונאות מספר 40, כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים (מעודכן 2021)

א. סעיף 17 לנספח א יבוטל.

ב. יוסף סעיף 109א כדלקמן:

109א. תקן חשבונאות מספר 45 הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי, ביטל את סעיף 17 לנספח א. מלכ"ר יישם את תקן חשבונאות מספר 40 (מעודכן 2021) לגבי מענקי פיתוח מהממשלה למימון השקעות ברכוש קבוע שהתקבלו החל מיום 1 בינואר 2023.

51. תיקונים לתקן חשבונאות מספר 42, חקלאות:

א. סעיף ג' למבוא יתוקן כלהלן:

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. תקן חשבונאות מספר 45, הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי. 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.

ב. סעיף ו' למבוא יתוקן כלהלן:

ו. תקן זה קובע את הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים שאינם בתחולת גילוי דעת מספר 35-תקן חשבונאות מספר 45. 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.

ג. סעיף 2 יתוקן כלהלן:

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 השקעה תקן חשבונאות מספר 45, הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי).

(ד) נכסים לא מוחשיים שקשורים לפעילות חקלאית (ראה תקן חשבונאות מספר 30 נכסים לא מוחשיים).

ד. סעיף 35 יתוקן כלהלן:

35. מענק ממשלתי מותנה:

(א) אשר קשור לנכס ביולוגי שנמדד בשוויו ההוגן 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 צפוי (כלומר, יותר סביר מאשר לא) שהישות תציית לתנאים הנלווים למענק והמענק יתקבל.

ה. יוסף סעיף 59א כלהלן:

59א. תקן חשבונאות מספר 45 הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי, תיקן את סעיפים ג' ו-ו' למבוא ואת סעיפים 2 ו-35 לתקן. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן חשבונאות מספר 45.

52. תיקונים להנחיה המקצועית – הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים להתמודדות עם משבר הקורונה וגילוי לגבי סיוע ממשלתי:

א. סעיפים יז ו-יח למבוא וסעיפים 22 ו-23 להנחיה המקצועית מבוטלים.

ב. יוסף סעיף 32 כלהלן:

32. תקן חשבונאות מספר 45 הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי, ביטל את סעיפים יז ו-יח למבוא ואת סעיפים 22 ו-23 להנחיה המקצועית. ישות תיישם את תקן חשבונאות מספר 45 בדרך של מכאן ולהבא לגבי הלוואות בשיעורי ריבית הנמוכים משיעור ריבית השוק ולגבי הלוואות בערבות המדינה שהתקבלו החל ממועד התחילה של תקן חשבונאות מספר 45.

נספח א'

הדגמת הטיפול החשבונאי במענק ממשלתי להשתתפות ביציאות

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

דוגמה זו ממחישה את הטיפול החשבונאי במענק ממשלתי להשתתפות ביציאות.

1. חברה א' הוקמה בשנת 2023 במטרה לפתח מוצר מסוים. החברה החלה בביצוע מחקר ופיתוח של המוצר בשנה זו.
2. החברה הגישה בקשה למענק מרשות החדשנות והמענק אושר לה ביום 30.6.2023. המענק הוענק לחברה בתנאים הבאים:
 - (א) המענק יכסה 30% מהוצאות המחקר והפיתוח שיאושרו בתקופה שבין 1.7.2023 עד ליום 31.12.2025. סכום המענק לא יעלה על 750 אלפי ש"ח.
 - (ב) החברה תשלם לרשות החדשנות תמלוגים בסך 3% ממכירות המוצר, אם יהיו מכירות. גובה התמלוגים לא יעלה על סכום המענק בתוספת 2% ריבית שנתית.
 - (ג) החברה מתחייבת להשקיע לכל הפחות 500 אלף ש"ח בכל שנה (2023, 2024 ו-2025).
 - (ד) החברה תידרש להחזיר את המענק בתוספת 2% ריבית שנתית בכל מקרה של הפרה של תנאי המענק.
3. לצורך פשוטות, הנח כי כל הוצאות מחקר ופיתוח של החברה אושרו וכי ריבית בגין המענק נצברת החל מ-31.12 בכל שנה.
4. עד תחילת שנת 2026, לא צפוי ברמה גבוהה שהחברה תידרש להחזיר את המענק בדרך של תשלום תמלוגים.
5. במהלך שנת 2023 צפוי שהחברה לא תידרש לשלם תמלוגים.
6. להלן נתונים לגבי הוצאות המחקר והפיתוח שהוציאה החברה החל מיולי 2023 במהלך השנים 2023, 2024 ו-2025:

לשנה שהסתיימה ביום			
31 בדצמבר 2025	31 בדצמבר 2024	31 בדצמבר 2023	
אלפי ש"ח	אלפי ש"ח	אלפי ש"ח	
-	200	300	הוצאות מחקר
750	600	300	הוצאות פיתוח

7. בהתאם לתקן חשבונאות מספר 30, נכסים בלתי מוחשיים, החברה מכירה בכל היציאות בגין מחקר כהוצאות בדוח רווח או הפסד.
8. החברה בוחנת יציאות בגין פיתוח בהתאם לתקן חשבונאות מספר 30, נכסים בלתי מוחשיים. החברה מגיעה למסקנה כי בשנים 2023 ו-2024 יש להכיר בכל היציאות בגין פיתוח כהוצאות בדוח רווח או הפסד וכי החל מ-31.12.2024 ניתן להוון את הוצאות הפיתוח כנכס (הנח כי מטעמים פרקטיים ההיוון החל ב-1.1.2025). הנכס הבלתי מוחשי מופחת בקו ישר ואורך החיים השימושיים שלו הוא 5 שנים. הנכס זמין לשימוש ביום 1 בינואר 2026.
9. במהלך שנת 2024 צפוי שהחברה לא תידרש לשלם תמלוגים, אולם החל ביום 31 בדצמבר 2024 ההסתברות שהישות לא תידרש לשלם תמלוגים נמוכה מצפוי והסתברות זו לא השתנתה במהלך שנת 2025.
10. הנח כי בהתאם לתנאי המענק המועד שבו נוצרת זכאות לקבלת המענק הוא המועד שבו מתהוות לחברה הוצאות כשירות בגין היא זכאית לקבלת מענק.

11. ביום 31 בדצמבר 2024 החברה אומדת את תזרימי המזומנים לתשלום תמלוגים ואת עיתויים כלהלן:

מועד	סכום
31.12.26	50
31.12.27	100
31.12.28	200
31.12.29	350

12. הנח כי שיעור הריבית המתאים להיוון אומדני תזרימי המזומנים לתשלום תמלוגים הוא 15%.

13. בשנת 2026 החלה החברה למכור את המוצר. להלן נתונים לגבי תחזית סכומי המכירות בשנים 2026-2029 וסכומי התמלוגים ששולמו לרשות החדשנות.

לשנה שהסתיימה ביום					מכירות תמלוגים
31 בדצמבר 2029	31 בדצמבר 2028	31 בדצמבר 2027	31 בדצמבר 2026		
אלפי ש"ח	אלפי ש"ח	אלפי ש"ח	אלפי ש"ח		
11,667 (350)	6,667 (200)	3,333 (100)	1,666 (50)		

14. החברה עורכת דוחות כספיים שנתיים בלבד.

טיפול חשבונאי

א. בהנחה שהחברה מיישמת את חלופה ב של המדיניות החשבונאית בסעיפים 26-27 בתקן.

ב. בהנחה שהחברה מיישמת את חלופה א של המדיניות החשבונאית בסעיפים 23-25 בתקן.

הנחה א - החברה מיישמת את חלופה ב של המדיניות החשבונאית בסעיפים 26-27 בתקן

1. בהתאם לסעיף 26 לתקן, החברה בוחנת במועד שבו נוצרת זכאות לקבלת המענק אם צפוי ברמה גבוהה שהחברה תידרש להחזיר את המענקים בדרך של תשלום תמלוגים.

2. בהתאם לנתון 4 בדוגמה, עד תחילת שנת 2026 לא צפוי ברמה גבוהה שהחברה תידרש להחזיר את המענקים בדרך של תשלום תמלוגים ולפיכך החברה מכירה במענקים בגין ההוצאות הכשירות שהתהוו בשנת 2023 ו-2024 כניכוי מהוצאות מחקר ופיתוח בגינן התקבל המענק בדוח רווח או הפסד.

3. מאחר שבמועד שבו נוצרת זכאות לקבלת המענק לא היה צפוי ברמה גבוהה שהחברה תידרש להחזיר את המענקים בדרך של תשלום תמלוגים ובהתאם לסעיף 27 לתקן אין לבחון מחדש הסתברות זו במועד מאוחר יותר, החברה מכירה במענק בגין ההוצאות הכשירות שהתהוו בשנת 2025 כניכוי מהוצאות פיתוח בגינן התקבל המענק שהווננו בהתאם לתקן חשבונאות מספר 30, נכסים בלתי מוחשיים.

4. להלן נתונים נבחרים מהדוחות על רווח או הפסד לשנים 2023-2030 :

לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר								
2030	2029	2028	2027	2026	2025	2024	2023	
אלפי	אלפי	אלפי	אלפי	אלפי	אלפי	אלפי	אלפי	
ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	
איך נתון	11,667	6,667	3,333	1,666	-	-	-	מכירות
-	(350)	(200)	(100)	(50)	-	-	-	עלות המכר - תמלוגים
					-	(200)	(300)	הוצ' מחקר
					-	60	90	מענק מתייחס
					-	(140)	(210)	הוצ' מחקר נטו
					-	(600)	(300)	הוצ' פיתוח
					-	180	90	מענק מתייחס
					-	-	-	הוצ' פיתוח נטו
					-	(420)	(210)	הוצ' הפחתה
(105)	(105)	(105)	(105)	(105)	-	-	-	

5. להלן נתונים נבחרים מהדוחות על המצב הכספי לשנים 2025-2030 :

ליום 31 בדצמבר						
2030	2029	2028	2027	2026	2025	
אלפי	אלפי	אלפי	אלפי	אלפי	אלפי	
ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	
750	750	750	750	750	750	נכס בלתי מוחשי
(225)	(225)	(225)	(225)	(225)	(225)	מענק מתייחס
(525)	(420)	(315)	(210)	(105)	-	הפחתה שנצברה
=	105	210	315	420	525	יתרת נכס בלתי מוחשי

הנחה ב – החברה מיישמת את חלופה א של המדיניות החשבונאית בסעיפים 23-25 בתקן

1. בהתאם לנתון 5, במהלך שנת 2023 צפוי שהחברה לא תידרש לשלם תמלוגים לרשות החדשנות. לפיכך, בהתאם לסעיף 23 לתקן החברה מכירה במענק מרשות החדשנות בגין ההוצאות הכשירות שהתהוו בשנת 2023 במלואו כמענק.
2. בהתאם לנתון 9, במהלך שנת 2024 צפוי שהחברה לא תידרש לשלם תמלוגים לרשות החדשנות. לפיכך, בהתאם לסעיף 23 לתקן החברה מכירה במענק מרשות החדשנות שהתקבל בגין ההוצאות הכשירות שהתהוו בשנת 2024 במלואו כמענק.
3. בכל תקופת דיווח החברה נדרשת לאמוד אם עדיין צפוי שהחברה לא תידרש לשלם תמלוגים לרשות החדשנות. בהתאם לנתון 9, ביום 31 בדצמבר 2024, ההסתברות שהישות לא תידרש לשלם תמלוגים נמוכה מצפוי. במועד זה החברה נדרשת לבצע שינוי אומדן בגין המענק בגין ההוצאות הכשירות שהתהוו בשנת 2023 ובשנת 2024. החברה תאמוד את תזרימי המזומנים החזויים ותכיר בהתחייבות לפי שוויה ההוגן.

להלן אומדן תזרימי המזומנים החזויים ביום 31.12.2024 :

תמלוגים שישולמו (סכום המענק בתוספת 2% ריבית שנתית)

31.12.29	31.12.28	31.12.27	31.12.26	סכום המענק אלפי ש"ח	הוצאות	מענק 2023
אלפי ש"ח	אלפי ש"ח	אלפי ש"ח	אלפי ש"ח	אלפי ש"ח	1- בגין	מענק 2023
	45	100	50	180	הוצאות	
107	155			240	2- בגין	מענק 2024
107	200	100	50		הוצאות	סה"כ

4. ביום 31 בדצמבר 2024 תוכר התחייבות בסך 129 אלפי ש"ח (הערך הנוכחי של התמלוגים בגין מענק 1 לפי שיעור היוון 15%). סכום ההתחייבות ייזקף לדוח רווח או הפסד כנגד הוצאות מחקר ופיתוח כשינוי אומדן (64.5 אלפי ש"ח כתוספת הוצאות מחקר ו-64.5 אלפי ש"ח כתוספת הוצאות פיתוח). כמו כן, תוכר התחייבות בסך 142 אלפי ש"ח (הערך הנוכחי של התמלוגים בגין מענק 2 לפי שיעור היוון 15%). סכום ההתחייבות ייזקף לדוח רווח או הפסד כתוספת להוצאות מחקר ופיתוח כשינוי אומדן (כתוספת להוצאות מחקר $142 * 200 / 800 = 35.5$) וכתוספת להוצאות פיתוח $(142 * 600 / 800 = 106.5)$ באופן יחסי).

5. סך ההשפעה ביום 31 בדצמבר 2024 של שינוי האומדן על דוח רווח והפסד :

הוצאות פיתוח אלפי ש"ח	הוצאות מחקר אלפי ש"ח	מענק 1 – שינוי אומדן	מענק 2 – שינוי אומדן	סך הכל
64.5	64.5			
<u>106.5</u>	<u>35.5</u>			
171	100			

6. בהתאם לנתונים, במהלך שנת 2025, ההסתברות שהישות לא תידרש לשלם תמלוגים נמוכה מצפויה. במועד זה החברה נדרשת לאמוד את תזרימי המזומנים החזויים ולהכיר בהתחייבות לפי שוויה ההוגן.

להלן אומדן תזרימי המזומנים החזויים ביום 31.12.2025 :

תמלוגים שישולמו (סכום המענק בתוספת 2% ריבית שנתית)

31.12.29	31.12.28	31.12.27	31.12.26	סכום המענק אלפי ש"ח	הוצאות	מענק 2025
אלפי ש"ח	אלפי ש"ח	אלפי ש"ח	אלפי ש"ח	אלפי ש"ח	3- בגין	מענק 2025
243				225	הוצאות	
243	0	0	0			סה"כ

7. לכן, החברה תכיר בהתחייבות בגין מענק 3 בסך 139 (הערך הנוכחי של התמלוגים בגין מענק 3 לפי שיעור היוון 15%) אלפי ש"ח. ההפרש בין הסכום שלו זכאית החברה בגין הוצאות הכשירות בשנת 2025 (225) לבין סכום ההתחייבות שהוכר (139) מהווה מענק ממשלתי. המענק הממשלתי בסך 86 אלפי ש"ח יוכר כניכוי מהנכס הבלתי מוחשי.

8. בתקופות עוקבות למועד ההכרה לראשונה, החברה מיישמת את שיטת הריבית האפקטיבית להתחייבות. אם חלו שינויים באומדני תזרימי המזומנים החברה תעדכן את הערך בספרים של ההתחייבות לערך הנוכחי של תזרימי המזומנים המעודכנים כשהם מהווים לפי שיעור הריבית האפקטיבי המקורי.

9. להלן נתונים נבחרים מהדוחות על רווח או הפסד לשנים 2023-2030 :

לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר								
2030	2029	2028	2027	2026	2025	2024	2023	
אלפי	אלפי	אלפי	אלפי	אלפי	אלפי	אלפי	אלפי	
ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	
איך נתון	11,667	6,667	3,333	1,666	-	-	-	מכירות
						(200)	(300)	הוצ' מחקר
						60	90	מענק מתייחס
						(100)		שינוי אומדן
								הוצ' מחקר
						(240)	(210)	נטו
						(600)	(300)	הוצ' פיתוח
						180	90	מענק מתייחס
						(171)		שינוי אומדן
								הוצ' פיתוח
						(591)	(210)	נטו
(132)	(133)	(133)	(133)	(133)	-			הוצ' הפחתה
-	45	66	70	68	41			הוצ' מימון

10. להלן הנתונים לגבי התנועה ביתרת ההתחייבות בכל אחת מהשנים 2024-2029 :

2029	2028	2027	2026	2025	2024	
אלפי	אלפי	אלפי	אלפי	אלפי	אלפי	
ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	
305	439	469	451	271	0	יתרת פתיחה
45	66	70	68	41	0	הוצאות מימון
(350)	(200)	(100)	(50)	0	0	החזר
					129	הכרה בהתחייבות
0	0	0	0	139	142	התחייבות נוספת
0	305	439	469	451	271	יתרת סגירה

11. להלן נתונים נבחרים מהדוחות על המצב הכספי לשנים 2025-2030 :

ליום 31 בדצמבר						
2030	2029	2028	2027	2026	2025	
אלפי	אלפי	אלפי	אלפי	אלפי	אלפי	
ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	
750	750	750	750	750	750	נכס בלתי מוחשי
(86)	(86)	(86)	(86)	(86)	(86)	מענק מתייחס
(664)	(532)	(399)	(210)	(266)	-	הפחתה שנצברה
=	132	265	398	531	664	יתרת נכס בלתי מוחשי

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
רו"ח אודי גרינברג
רו"ח יעל גרסי
רו"ח דני ויטאן
רו"ח רוני זוכוביצקי

צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון צדיק

משתתפים קבועים

רו"ח משה אטיאס
רו"ח שירה אייאש
רו"ח אלי גולדשטיין
רו"ח שאול טבח
רו"ח גיא טביביאן
רו"ח דוד טרגין
רו"ח רונן מנשס
רו"ח אלעד עדיני
רו"ח משה פרץ
רו"ח יוני רובינזון
רו"ח גיל רוזנשטוק
רו"ח קובי שטיינמץ
רו"ח שלומי שוב