

מענקים ממשלתיים

IAS 20

תקן זה ייושם בטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים ובגילויי בגינם, וכן בגילויי לצורות אחרות של סיוע ממשלתי.

תקן זה אינו עוסק:

- א- בסיוע ממשלתי שניתן לישות מדווחת בצורה של הטבות המשמשות לצורך קביעת ההכנסה החייבת או שהן נקבעות או מוגבלות בהתבסס על ההתחייבות לתשלום מסים על הכנסה, כמו לדוגמה תקופת פטור ממיסים על הכנסה, זיכויי מס בגין השקעה, פחת מואץ ושיעורי מס הכנסה מופחתים.
- ב- השתתפות הממשלה בבעלות על הישות.
- ג- מענקים ממשלתיים שמכוסים על ידי תקן חשבונאות בינלאומי 41 חקלאות.

ממשלה – מוסדות ממשלתיים וגופים דומים, בין אם הם מקומיים, לאומיים או בינלאומיים, כדוגמת עיריות או רשויות מקומיות אחרות.

מענק ממשלתי – סיוע של הממשלה בצורה של העברות של משאבים לישות בתמורה לציות בעבר או בעתיד לתנאים מסוימים המתייחסים לפעולות התפעוליות של הישות.

מענק המתייחס לנכס - מענק ממשלתי שהתנאי העיקרי לשם קבלתו הוא שהישות תקנה, תקים או תרכוש נכסים לזמן ארוך.

מענק המתייחס להכנסה - מענק ממשלתי שאינו מתייחס לנכסים.

הלוואה הניתנת למחילה - הלוואה שהמלווה מקבל על עצמו לוותר על החזרה בהתקיים תנאים מסוימים שנקבעו.

סיוע ממשלתי שאינו מהווה מענק ממשלתי

בהתאם לתקן, מענקים ממשלתיים אינם כוללים את אותן צורות של סיוע ממשלתי שלא ניתן לייחס להן ערך באופן סביר וכן עסקאות עם הממשלה שלא ניתן להבדיל ביניהן לבין עסקאות מסחר רגילות של הישות המדווחת.

דוגמאות לסיוע שלא ניתן לייחס לו ערך באופן סביר כוללות יעוץ טכני או יעוץ שיווקי בחינם והעמדת ערבויות. דוגמה לסיוע שלא ניתן להבדיל בינו לבין עסקאות המסחר הרגילות של הישות המדווחת היא מדיניות רכישה ממשלתית שממנה נובע חלק מהמכירות של הישות המדווחת. התפיסה היא, שעל אף שיתכן שקיום ההטבה אינו מוטל בספק, הרי שכל ניסיון להפריד בין פעילויות המסחר לבין הסיוע הממשלתי יהיה שרירותי.

עם זאת, התקן מציין כי ייתכן שהחשיבות של ההטבה בדוגמאות שצוינו לעיל תהיה כזו שיוצרת הכרח לתת גילוי למהות, להיקף ולמשך הסיוע.

- מענק ממשלתי יוכר כאשר קיים ביטחון סביר כי הישות תציית לתנאים שנלוו למתן המענק וכן המענק יתקבל.
- בתקן אין הגדרה למונח "ביטחון סביר". בהתאם לפרשנויות נראה כי יש לפרש את המונח ביטחון סביר כצפוי (Probable) - כלומר סיכוי של יותר מ-50% שהישות תציית לתנאים הנלווים למענק וכן שהמענק יתקבל.
- הלוואה הניתנת למחילה שהתקבלה מהממשלה מטופלת כמענק ממשלתי כאשר קיים ביטחון סביר שהישות תקיים את התנאים למחילה של הלוואה.

התקן קובע, כי מענקים ממשלתיים יוכרו **ברוח או הפסד** על פני התקופות שנדרשות כדי להקביל ביניהם לבין העלויות המתייחסות שהם מיועדים לתת בגין פיצוי, על בסיס שיטתי. בכל מקרה אין להכיר מענקים ממשלתיים בזכויות של בעלי המניות, כלומר אין להכיר במענקים שהתקבלו ישירות בהון.

מענקים ממשלתיים המתייחסים להכנסה

לצורך קביעת תקופת ההכרה של מענקים המתייחסים להכנסה, נבצע את ההבחנה הבאה:

1. מענקים עבור הוצאות ספציפיות – מוכרים כהכנסה בתקופה שבה מוכרת ההוצאה הרלוונטית.

✓ לדוגמה : חברה יצרנית קיבלה מענק מהמדינה אשר בהתאם לתנאיו היא נדרשת להעסיק 10 עובדים נוספים במפעל במשך 7 שנים בשכר קבוע.

הטיפול החשבונאי: במקרה כזה, המענק יוכר כהכנסה/כקיטון בהוצאות שכר בקו ישר על פני 7 שנים.

המשך - מענקים ממשלתיים המתייחסים להכנסה

2. מענקים המהווים פיצוי עבור הוצאות שכבר התהוו או במטרה לספק תמיכה כספית מידית לישות ללא כל עלויות מתייחסות עתידיות – מוכרים ברווח או הפסד בתקופה בה נוצרת הזכאות לקבלם.

✓ לדוגמה: ברבעון השלישי לשנת 2017, בעקבות מבצע צבאי, נאלצה החברה להפסיק את פעילותה במשך שבועיים. ברבעון הרביעי לשנת 2017 פרסמה המדינה קריטריונים לזכאות לפיצוי, וכן אופן חישוב הפיצוי.

החברה סבורה כי היא עומדת בקריטריונים, וכן צפוי שתקבל פיצוי בסך 1,000 ש"ח. ברבעון הראשון לשנת 2018, לאחר פרסום הדוחות הכספיים לשנת 2017, קיבלה החברה פיצוי בסך של 1,200 ש"ח.

המשך - מענקים ממשלתיים המתייחסים להכנסה

הטיפול החשבונאי :

- ברבעון השלישי החברה ספגה את ההפסדים אך לא יכלה להכיר בפיצוי, מאחר ואין זה צפוי שהיא תקבל אותו.
 - ברבעון הרביעי החברה צופה שתקבל את הפיצוי, שכן היא עומדת בקריטריונים, ולכן תכיר בפיצוי בסך 1,000 ש"ח וזאת למרות שהוא טרם התקבל.
 - ברבעון הראשון לשנת 2018 החברה תכיר ב- 200 הנוספים (אותם היא לא צפתה לקבל ברבעון הרביעי כאמור).
- ❖ אם החברה הייתה מקבלת לפני פרסום הדוחות את ה- 200 היא הייתה צריכה להכיר בזה ברבעון הרביעי, מאחר ומדובר באירוע מחייב התאמה.

❑ **הצגה – מענקים ממשלתיים המתייחסים להכנסה יוצגו כחלק מרווח או הפסד כסעף נפרד או במסגרת כותרת כללית של "הכנסות אחרות" או לחלופין כקיטון ההוצאה אליה מתייחס המענק.**

מענק ממשלתי המתייחס לנכס הנמדד בעלות

הכרה - מוכר כהכנסה על פני אורך חייו השימושיים של הנכס.

הצגה – המענק יוצג בדוח על המצב הכספי כהכנסה נדחית (כחלק מההתחייבויות במאזן) או כקיצוז מהנכס בגינו התקבל המענק.

✓ לדוגמה : ביום 1 בינואר 2018, חברה רוכשת בית מלון באזור מועדף ב 12 מש"ח וקיבלה לצורך כך מענק ממשלתי בסך 2 מש"ח. בית המלון מהווה רכוש קבוע בספרי החברה מאחר והיא מנהלת ומפעילה אותו. אורך החיים השימושיים של המלון 10 שנים. יש להניח כי ערך השייר אפסי וערך הקרקע זניח.

• הנחה א' - החברה מכירה במענק כקיצוז מהנכס.

• הנחה ב' - החברה מציגה את המענק כהכנסה נדחית.

מענק ממשלתי המתייחס לנכס הנמדד בעלות

הנחה א' - החברה מכירה במענק כקיצוז מהנכס.

הטיפול החשבונאי : במקרה כזה, המענק יוכר כהכנסה בקו ישר על פני 10 שנים. פקודות היומן:

הצגה בדוח על המצב הכספי	במיליוני ש"ח
<u>נכסים לא שוטפים</u>	
רכוש קבוע	$(12-2) * (9/10) = 9$

12 ח' רכוש קבוע
12 ז' מזומן

2 ח' מזומן
2 ז' מענק

$2/10 = 0.2$ ח' מענק
 $(12-2) / 10 = 1$ ח' הוצאות פחת
 $12/10 = 1.2$ ז' רכוש קבוע – פחנ"צ

מענק ממשלתי המתייחס לנכס הנמדד בעלות

הנחה ב' - החברה מציגה את המענק כהכנסה נדחית.

הטיפול החשבונאי : במקרה כזה, המענק יוכר כהכנסה בקו ישר על פני 10 שנים. פקודות היומן:

הצגה בדוח על המצב הכספי	במיליוני ש"ח
<u>נכסים לא שוטפים</u>	
רכוש קבוע	$12 \cdot 9/10 = 10.8$
<u>התחייבויות לא שוטפות</u>	
הכנסה נדחית	1.8

ח' רכוש קבוע 12
ז' מזומן 12

ח' מזומן 2
ז' הכנסה נדחית 2

ח' הכנסה נדחית 0.2 $2/10 =$
ח' הוצאות פחת 1 $(12-2) / 10 =$
ז' רכוש קבוע – פחנ"צ 1.2 $12/10 =$

מענק ממשלתי המתייחס לנדל"ן להשקעה הנמדד בשווי הוגן

התקן אינו מתייחס באופן ספציפי לטיפול במענקים המתייחסים לנדל"ן להשקעה הנמדד לפי שווי הוגן. נראה כי לאור תפיסת מודל השווי ההוגן, וכל עוד מדובר במענקים בלתי מותנים, יש להכיר בהם כהכנסה מיידית בדוח רווח או הפסד במועד בו נוצרת הזכאות לקבלם.
כאשר קיים תנאי המיוחס למענק ההכנסה מוכרת כאשר התנאי מקוים.

✓ **לדוגמה:** בנתוני הדוגמה הקודמת, הנח כי בית המלון מהווה נדל"ן להשקעה מאחר והחברה משכירה אותו למפעיל בתמורה לתשלום דמי שכירות קבועים. החברה מיישמת לגבי נדל"ן להשקעה את מודל השווי ההוגן. השווי ההוגן של בית המלון בתום שנת 2018 הינו 13 מיליון ש"ח.

המשך - מענק ממשלתי המתייחס לנדל"ן להשקעה הנמדד בשווי הוגן

הטיפול החשבונאי: נראה כי במקרה זה החברה תכיר בשנת 2018 בהכנסה של 2 מיליון ש"ח בגין המענק וכן בהכנסה משינוי בשווי ההוגן בסך של 1 מ"ש.ח. פקודות היומן:

		12	ח' נדל"ן להשקעה
		12	ז' מזומן
		2	ח' מזומן
		2	ז' הכנסה אחרת - מענק
		1	ח' נדל"ן להשקעה
		1	ז' הכנסות מעליית ערך
הצגה בדוח על המצב הכספי	במיליוני ש"ח		
<u>נכסים לא שוטפים</u>			
נדלן להשקעה	13		

מענק ממשלתי של נכס לא כספי

מענק ממשלתי של נכס לא כספי יוכר לפי שוויו ההוגן של הנכס שמתקבל או לפי סכום סמלי.

✓ לדוגמה: חברה קיבלה קרקע (בחינם) מהממשלה לצורך בניית בית מלון. השווי ההוגן של הקרקע 10 מש"ח.

הטייפול החשבונאי: יש לנו כאמור שתי אפשרויות:

1. הכרה במענק בשווי הוגן:

א- מדיניות חשבונאית של קיזוז מהנכס

קרקע (ר"ק) 10

מענק (10)

-

ב- מדיניות חשבונאית של הצגת המענק כהכנסה נדחית

קרקע (ר"ק) 10 הכנסה נדחית (התחייבות) 10

2. הכרה במענק כסכום סמלי:

קרקע (ר"ק) – 1 ש"ח

הלוואה ממשלתית מסובסדת

- בהתאם לתקן, הלוואה ממשלתית בריבית נקובה שנמוכה מריבית השוק (או שאינה כוללת ריבית) תטופל באופן הבא:

א- מדידה במועד ההכרה בשווי הוגן בהתאם ל IFRS 9.

ב- ההפרש בין הסכום שהתקבל בפועל לבין השווי ההוגן, יטופל כמענק ממשלתי.

בהתאם לעקרון ההכרה של התקן יש להקביל את ההכרה במענק להוצאה אותה הוא מסבסד, ולכן נראה כי יש לפרוס את ההכרה בהכנסה בדוח רווח או הפסד בהתאם למטרת הלוואה הממשלתית. לדוגמה, אם מטרת הלוואה היא לתת סיוע כספי מידי לישות המדווחת ללא כל עלויות מתייחסות עתידיות, נראה כי יש להכיר בהכנסה מיידית בגין המענק. מאידך, אם לדוגמה מטרת הלוואה היא לממן רכישת מכונה, נראה כי יש להכיר במענק כהכנסה לאורך תקופת הפחת (ולא לאורך תקופת ההלוואה).

✓ דוגמה : ביום 1 בינואר 2018, קיבלה חברה מהממשלה הלוואה ללא ריבית בסך 1,000 ש"ח. מועד החזר קרן הלוואה הוא ביום 31 בדצמבר, 2019. שיעור הריבית המתאים להלוואה בשווי הוגן הוא 10%. מטרת הלוואה היא לממן רכישת מכונה שעלותה 1,000 ש"ח ואורך חייה שלוש שנים.

המשך- הלוואה ממשלתית מסובסדת

הטיפול החשבונאי : במקרה זה, יש לפצל את קבלת המזומן בסך 1,000 ש"ח ביום 1 בינואר 2018, לשני רכיבים:

א- קבלת הלוואה בשווי הוגן בסך 826 ש"ח $= 1,000 / 1.1^2$. יש לטפל בהלוואה זו בשיטת הריבית האפקטיבית, כך שבשנת 2018, תוכרנה הוצאות ריבית בסך 83 ש"ח $= 826 \times 0.1$ ובשנת 2019, תוכרנה הוצאות ריבית בסך 91 ש"ח $= (826+83) \times 0.1$

ב- קבלת מענק השקעה בסך 174 ש"ח $= 1,000 - 826$ ההפרש בין סכום המזומן שהתקבל לבין השווי ההוגן של ההלוואה. המענק יוכר בדוח רווח או הפסד כהכנסה או כקיטון בהוצאות הפחת לאורך תקופת אורך חיי הנכס $58 = 174/3$.

פקודת יומן במועד ההכרה : ח' מזומן 1,000
ז' הלוואה 826
ז' מענק 174

ח' הוצאות מימון
ז' הלוואה

ח' מענק 58 : ח' מענק 58
ז' הוצאות פחת/הכנסה אחרת 58

הלוואות הניתנות למחילה

הדוגמה הנפוצה בישראל להלוואות הניתנות למחילה היא מענקים מהמדען הראשי לפרויקט מחקר ופיתוח לפיהם אם הפרויקט לא יצליח הישות המדווחת שקיבלה את המענק לא תידרש להחזירו אך אם הוא יצליח, החברה תחזיר את המענק באמצעות תשלום תמלוגים מתוך הכנסותיה (בין 3% ל 3.5%) עד להחזר מלוא המענק (בתוספת ריבית ליבור).

מאחר ושווי ההתחייבות אשר נמדדת במועד ההכרה בהתאם ל- IFRS 9 נמוך משמעותית מסכום המענק שהתקבל, ההפרש מטופל כמענק ממשלתי. כאשר אין צפי להחזר המענק, הן במועד ההכרה לראשונה והן במועד מאוחר יותר, ההתחייבות מופחתת ל-0 וההפחתה מוכרת ברווח או הפסד.

המשך- הלוואות הניתנות למחילה

✓ **לדוגמה** : חברה מפתחת מוצר. בשנת 2018 התהוו לה עלויות בסך 1,500 ש"ח. היא קיבלה תמיכה מהמדען בסך 1,000 ש"ח. המענק יוחזר בתנאי שיהיו מכירות עתידיות וכ- 3% מהמכירות, עד החזר מלא של המענק בתוספת ריבית של 1%.

- הנחה א' - החברה לא צופה בשלב זה מכירות עתידיות
- הנחה ב' – החברה צופה כי יהיו לה מכירות והיא צופה להחזיר את מלוא המענק באופן הבא:

<u>2021</u>	<u>2021</u>	<u>2020</u>	<u>2019</u>	<u>2018</u>	שנה
129	600	300	---	--	החזר מענק

שיעור ההיוון של הפרויקט 15%.

הנחה א' - הטיפול חשבונאי:

אין צפי למכירות עתידיות ולכן החברה לא תחזיר את המענק. באותו מועד, המענק יוכר כהכנסה. ניתן לקזז את ההכנסה הנ"ל מהוצאות המו"פ או לחלופין להציגן כהכנסה נפרדת (סעיף 29).

המשך- הלוואות הניתנות למחילה

הנחה ב' -

הטיפול החשבונאי : במקרה זה, יש לפצל את קבלת המזומן בסך 1,000 ש"ח ביום 1 בינואר 2018, לשני רכיבים:

א- קבלת הלוואה בשווי הוגן בסך 695 ש"ח = $NPV(i=15\%, 1=0, 2=0, 3=300, 4=600, 5=129)$ אשר תטופל בהתאם לשיטת הריבית האפקטיבית.

א- קבלת מענק השקעה בסך 305 ש"ח = $1,000 - 695$ ההפרש בין סכום המזומן שהתקבל לבין השווי ההוגן של הלוואה. אם החברה הכירה בהוצאות (שלב המחקר) נרשום את המענק כנגד הוצאות מו"פ. אם זה הוון לנכס בלתי מוחשי, אזי המענק יקוזז מהנכס הבלתי מוחשי ויוכר ברווח או הפסד בהתאם להפחתת הנכס הבלתי מוחשי.

פקודת יומן במועד ההכרה :

ח' מזומן 1,000

ז' הלוואה 695

ז' הוצאות מו"פ/ נכס בלתי מוחשי 305

החזר של מענקים ממשלתיים.

מענק ממשלתי שנוצרת חובה להחזירו יטופל כשינוי אומדן חשבונאי. לצורך הטיפול החשבונאי בהחזר יש להבחין בין מענק המתייחס להכנסה לבין מענק המתייחס לנכס:

א- החזר מענק המתייחס להכנסה: החזר של מענק המתייחס להכנסה ייזקף כנגד יתרת זכות נדחית שטרם הופחתה בגין המענק ואם אין כזו יוכר מיידית ברווח או הפסד.

ב- החזר מענק המתייחס לנכס: אם הטיפול החשבונאי שננקט הינו הכרה בהכנסה נדחית, החזר המענק יקטין את יתרת ההכנסה הנדחית. תיתכן השפעה על הרווח או הפסד במקרה בו הופחת חלק מהמענק. לחלופין, אם הטיפול החשבונאי שננקט הינו קיזוז מהנכס, ההחזר יגדיל את הנכס. במקרים אלה, תישקל ירידת ערך אפשרית של הערך בספרים החדש של הנכס עקב כך שחל גידול בערך הנכס (החזר המענק) ללא גידול מקביל בהטבות הכלכליות הצפויות ממנו.

המשך - החזר של מענקים ממשלתיים.

✓ **דוגמה** - חברה רכשה מכונה ב- 1,000 וקיבלה מענק בסך 400 ש"ח. הנכס מופחת על פני 10 שנים. נניח שהחברה הציגה את המענק כקיצוז מהנכס. בתום השנה השלישית:

נכס 1,000

פחנ"צ (300)

מענק $(7/10) * 400 = \underline{(280)}$

420

- נניח כעת, כי יש דרישה להחזר מלוא המענק. החברה תכיר בהוצאה בסך 120 (סכום המענק שנדרש להחזיר 400 בניכוי יתרת המענק בספרים 280).

בהתאם לתקן בהתאם לתקן יש לתת גילוי לפרטים הבאים:

א- המדיניות החשבונאית שאומצה לגבי מענקים ממשלתיים, לרבות שיטות ההצגה שאומצו בדוחות הכספיים.

ב- המהות וההיקף של מענקים ממשלתיים שהוכרו בדוחות הכספיים ואינדיקציה לצורות אחרות של סיוע ממשלתי שהישות המדווחת נהנתה ממנו במישרין.

ג- תנאים שלא קוימו ותלויות אחרות שנלוו לסיוע ממשלתי שהוכר.

כמו כן, התקן מתייחס גם לדוח תזרים מזומנים, ומציין כי ראוי לתת גילוי נפרד לתזרים בגין מענקים המתייחסים לנכסים בדוח על תזרימי המזומנים בין אם המענק מנוכה מהנכס המתייחס לצורך ההצגה בדוח על המצב הכספי ובין אם הוא מוצג כהכנסה נדחית.