

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

בחודש אפריל 2023 פרסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות את תקן חשבונאות מספר 45, הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי (להלן: "תקן 45" או "התקן"), המחליף את גילוי דעת 35, הטיפול החשבונאי במענק השקעות. התקן מגדיר סיוע ממשלתי ומענק ממשלתי וקובע את הטיפול החשבונאי במענק ממשלתי. לעומת זאת, לגבי סיוע ממשלתי שאינו מענק ממשלתי התקן כולל דרישות גילוי בלבד. יצוין, כי לעניין מענקים ממשלתיים המתייחסים לנכסים בני פחת אין הבדלים בין תקן 45 לגילוי דעת 35 לגבי הצגה (מוצגים בניכוי מעלות הנכס) ולגבי העיתוי ההכרה ברווח או הפסד (מוכר על פני אורך החיים של הנכס) של אותם המענקים.

התקן מבוסס בעיקרו על הוראות תקן חשבונאות בינלאומי 20 (IAS 20) ובפרשנות מספר 10 של הוועדה המתמדת לפרשנויות, סיוע ממשלתי ללא קשר לפעילויות תפעוליות (SIC 10). אמנם, ישנם נושאים בהם התקן שונה מהוראות התקינה הבינלאומית. ההבדלים העיקריים בין תקן 45 לבין IAS 20 מפורטים בהמשך, אך ראוי לציין כי בהתאם לתקן 45 לישות ישנן 2 חלופות לטיפול במענק ממשלתי בהשתתפות ביציאות אשר ישות נדרשת להחזירו בדרך של תמלוגים.

מועד תחילה והוראות מעבר

התקן יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2023 או לאחריו. יישום מוקדם יותר אפשרי. דרישות המדידה ייושמו למפרע החל ממועד התחילה וההשפעה המצטברת של יישום דרישות המדידה תיזקף במועד היישום לראשונה לסעיף המתאים בהון. מידע השוואתי בגין שינויים בדרישות המדידה הנובעים מהוראות התקן לא יוצג מחדש. דרישות הגילוי וההצגה ייושמו למפרע החל ממועד התחילה של התקן. דרישות הגילוי ייושמו לכלל המענקים הממשלתיים שהישות הייתה זכאית להם עד למועד היישום לראשונה, למעט אלה שהוכרו במלואם ברווח או הפסד ושתנאייהם קוימו במלואם. מידע השוואתי בגין שינויים בהצגה הנובעים מהוראות התקן יוצג מחדש.

להלן עיקרי ההבדלים בין תקן חשבונאות מספר 45 לבין גילוי דעת 35 (להלן: "ג"ד 35")

נושא	תקן חשבונאות מספר 45	גילוי דעת 35
תחולה	תקן זה ייושם בטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים ובגילוי בגינם, וכן בגילוי לצורות אחרות של סיוע ממשלתי.	ג"ד 35 חל על מענק השקעות ו/או מענק הישבון המתקבל מאוצר המדינה.
	[תקן חשבונאות מספר 45 סעיף 2]	[ג"ד 35 סעיף 2]

נושא	תקן חשבונאות מספר 45	גילוי דעת 35
החרגה מתחולה	התקן מוציא מתחולתו את הבאים : (א) בהטבות בגין מסים על ההכנסה שבתחולת תקן חשבונאות מספר 19 מסים על ההכנסה. (ב) בהשתתפות הממשלה בבעלות 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, 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 מטופלים בהתאם לתקן חשבונאות מספר 40. [תקן חשבונאות מספר 45 סעיף 3]	אין התייחסות
עיתוי ההכרה במענק	מענקים ממשלתיים, לא יוכרו לפני שצפוי* ש : (א) הישות תציית לתנאים שכלולים אליהם ; וכן (ב) המענקים יתקבלו (*) צפוי – יותר סביר מאשר לא. [תקן חשבונאות מספר 45 סעיף 9]	יש להכיר בדוחות הכספיים במענק במועד היווצרות הזכאות ובלבד שבוצעו ההשקעות בגינם נוצרה הזכאות (בין אם המענק התקבל ובין אם לאו). [ג"ד 35 סעיף 5]
טיפול בהלוואה הניתנת למחילה	הלוואה הניתנת למחילה שהתקבלה מהממשלה מטופלת כמענק ממשלתי כאשר צפוי שהישות תקיים את התנאים למחילה של ההלוואה. [תקן חשבונאות מספר 45 סעיף 12]	אין התייחסות

נושא	תקן חשבונאות מספר 45	גילוי דעת 35
טיפול בהלוואת ממשלה בשיעור ריבית נמוך מריבית השוק	ההלוואה תוכר ותימדד בהתאם לתקן חשבונאות מספר 22 בשווי הוגן. ההטבה מהלוואת ממשלה בשיעור ריבית נמוך מריבית השוק מטופלת כמענק ממשלתי. [תקן חשבונאות מספר 45 סעיף 13]	אין התייחסות
טיפול במענק ממשלתי לא כספי	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. [תקן חשבונאות מספר 45 סעיף 28]	אין התייחסות
מדידה בתקופות עוקבות – הכרה ברווח או הפסד (למעט מענקים ממשלתיים המתייחסים לנכסים בני פחת שבגינם אין הבדל בין התקנים)	מענקים ממשלתיים יוכרו ברווח או בהפסד על בסיס שיטתי על פני התקופות שהישות מכירה בעלויות המתייחסות כהוצאה שבגינן המענקים מיועדים לתת פיצוי. [תקן חשבונאות מספר 45 סעיפים 15-17]	אין התייחסות
עיתוי ההכרה ברווח או הפסד	- באשר למענקים בעבור הוצאות ספציפיות – באותה תקופה שבה מוכרת ההוצאה הרלוונטית. - באשר לפיצוי עבור הוצאות או הפסדים שכבר התהוו או במטרה לתת סיוע כספי מיידי – בתקופה שבה נוצרת הזכאות לקבלת המענק. - באשר למענקים המתייחסים לנכסים שאינם בני פחת ואשר לגביהם נדרש קיום מחויבויות מסוימות – על פני התקופות שנושאות בעלות של קיום המחויבויות. [תקן חשבונאות מספר 45 סעיפים 16-19]	- אין התייחסות - אין התייחסות - אין התייחסות

נושא	תקן חשבונאות מספר 45	גילוי דעת 35
הצגה של מענקים המתייחסים להכנסה	מענקים המתייחסים להכנסה יוצגו כלהלן : (א) מענק הניתן באופן מזוהה בהתייחס להוצאות יוצג כניכוי מההוצאה המתייחסת. (ב) מענקים אחרים יוצגו כהכנסה בהתאם למהותם. [תקן חשבונאות מספר 45 סעיף 32]	אין התייחסות
החזר מענקים ממשלתיים	מענק ממשלתי שנוצרה החובה להחזירו יטופל כשינוי אומדן בהתאם לתקן חשבונאות מספר 35. א. מענק המתייחס לנכס - ההחזר יוכר על ידי הגדלת הערך בספרים של הנכס בסכום שאותו נדרש להחזיר. פחת מצטבר נוסף שהיה מוכר ברווח או הפסד עד למועד זה ללא המענק יוכר מיידית ברווח או הפסד. ב. מענק המתייחס להכנסה – ההחזר ייזקף תחילה כנגד יתרת זכות נדחית כלשהי שטרם הופחתה בגין המענק. במידה שההחזר עולה על יתרת זכות נדחית שכזאת, או כאשר לא קיימת כל יתרת זכות נדחית, ההחזר יוכר מיידית ברווח או בהפסד. [תקן חשבונאות מספר 45 סעיף 34]	החזר מענק, בשלמותו או בחלקו מכל סיבה שהיא, יחולו ההוראות הבאות : - הניכוי שהופחת מעלות הנכס שבגינו נתקבל – יבוטל - הריבית והפרשי הצמדה, במידה שיוטלו, ייזקפו לעלויות המימון תוך ציון הסכומים בגין שנים קודמות בנפרד. - יחושב פחת מתוקן מיום הרכישה וההפרש יוצג בשנת האירוע כהוצאות פחת תוך ציון הסכומים בגין שנים קודמות בנפרד. - במידה והופרו התנאים למענק או היה ספק לגבי מילויים, תיכלל בדוחות התחייבות או התחייבות מותנית, לפי הנסיבות. [ג"ד 35, סעיפים 7-8]
דרישות גילוי	[תקן חשבונאות מספר 45 סעיף 40]	[ג"ד 35, סעיפים 10]

להלן עיקרי ההבדלים בין תקן חשבונאות מספר 45 לבין IAS 20

<u>נושא</u>	<u>תקן חשבונאות 45</u>	<u>IAS 20</u>
הטיפול החשבונאי במענק ממשלתי להשתתפות ביציאות אשר הישות נדרשת להחזירו בדרך של תשלום תמלוגים בהתקיים תנאים מסוימים שנקבעו	עבור מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות, התקן מאפשר לישות בחירת מדיניות חשבונאית בין שתי חלופות: חלופה א'- מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות יוכר במלואו כמענק ממשלתי אם במועד שבו נוצרת זכאות לקבלת המענק צפוי ("יותר סביר מאשר לא") 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. ההתחייבות לתשלום תמלוגים תימדד לפי שוויה ההוגן במועד ההכרה לראשונה ולפי שיטת הריבית האפקטיבית. בכל תאריך דיווח, הישות תעדכן את הערך בספרים של ההתחייבות בגין שינויים באומדן סכומי התמלוגים ועיתוי תשלומם (ללא שינוי שיעור הריבית האפקטיבי המקורי). הישות תבחן בכל תאריך דיווח את ההסתברות לתשלום תמלוגים, כאשר שינוי בהסתברות לתשלום תמלוגים יטופל כשינוי אומדן. לא הוכרה התחייבות לתשלום תמלוגים, אך בתאריך הדיווח צפוי שהישות תידרש לשלם תמלוגים, על הישות להכיר בהתחייבות. חלופה ב'- מענק ממשלתי להשתתפות ביציאות יוכר 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 להחזיר 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	מטופל בדומה להלוואות הניתנות למחילה. הלוואה הניתנת למחילה שהתקבלה מטופלת כמענק ממשלתי כאשר קיים ביטחון סביר שהישות תקיים את התנאים למחילה של הלוואה. אם החברה מגיעה למסקנה שקיים ביטחון סביר שהמענק שהתקבל יוחזר, מכירה החברה באותו מועד בהתחייבות פיננסית המטופלת בהתאם להוראות המפורטות ב-IFRS 9 כהתחייבויות פיננסיות הנמדדות בעלות מופחתת. הפער בין המענק שהתקבל לבין שוויה ההוגן של ההתחייבות הפיננסית האמורה במועד ההכרה בה לראשונה מטופל כמענק ממשלתי. [IAS 20 סעיפים 10 ו-10א].

	בתקופה עוקבת כלשהי הוכרו הכנסות בגין הישות חייבת בתשלום תמלוגים, התמלוגים יוכרו כהוצאות באותה תקופת דיווח ולא תוכר התחייבות לתשלום התמלוגים בגין הכנסות עתידיות. [תקן חשבונאות מספר 45 סעיף 22-27]	
מדידה עוקבת- מענקים ממשלתיים להשתתפות ביציאות	ככל שישות בחרה בחלופה א', בכל תאריך דיווח, הישות תעדכן את הערך בספרים של ההתחייבות בגין שינויים באומדן סכומי התמלוגים ועיתוי תשלום (ללא שינוי שיעור הריבית האפקטיבי המקורי). ככל שישות בחרה בחלופה ב', בחינת ההסתברות להחזר המענק בדרך של תשלום תמלוגים תבוצע במועד שבו נוצרת זכאות לקבלת המענק ולא תיבחן מחדש לאחר מכן. [תקן חשבונאות מספר 45 סעיף 27]	ההסתברות לתשלום תמלוגים תיבחן בכל תאריך דיווח ושינוי בהסתברות יטופל כשינוי אומדן. ככל שהוכרה התחייבות, בכל תאריך דיווח עוקב ההתחייבות תימדד לפי שיטת הריבית האפקטיבית תוך הבאה בחשבון של שינויים באומדנים של סכומי התמלוגים ועיתוי תשלום. [IAS 20 סעיף 32]
מענקים המתייחסים לנכסים	ניתן להציג מענקים המיוחסים לנכסים כניכוי מהערך בספרים של הנכס בלבד. [תקן חשבונאות מספר 45 סעיף 29]	ישנה אפשרות להציג מענקים המיוחסים לנכסים כניכוי מהערך בספרים של הנכס או כהכנסה נדחית (הבחירה מהווה מדיניות חשבונאית). [IAS 20 סעיף 24]
מענקים המתייחסים להכנסה	ניתן להציג את המענק המתייחס להכנסה רק כניכוי מההוצאות המתייחסות, אם המענק ניתן באופן מזוהה ביחס להוצאות אלה. אחרת, המענק יוצג כהכנסה, בהתאם למהותו. [תקן חשבונאות מספר 45 סעיף 32]	ישנה אפשרות להציג את המענק המתייחס להכנסה כחלק מרווח או הפסד, בנפרד, תחת כותרת כללית כגון "הכנסה אחרת" או כניכוי מההוצאות. (הבחירה מהווה מדיניות חשבונאית). [IAS 20 סעיף 29]
מועד ההכרה במענק ממשלתי	"צפוי, כלומר יותר סביר מאשר לא" חלף המונח "ביטחון סביר" ¹ [תקן חשבונאות מספר 45 סעיף 9]	נכיר במענק כאשר ישנו "ביטחון סביר". [IAS 20 סעיף 7]

1 בהתאם למבוא של תקן חשבונאות מספר 45, הוחלט על ידי הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה לעשות שימוש במונח "צפוי", כלומר יותר סביר מאשר לא, חלף המונח "ביטחון סביר" בטענה שהפרשנות המיושמת בפרקטיקה למונח "ביטחון סביר" היא "צפוי".

אין התייחסות לדרישות גילוי אלה. [IAS 20 סעיף 39].	דורש מישות לתת גילוי לפרטים הבאים, בנוסף לאלה הנדרשים ב- IAS 20 : • הסעיף או הסעיפים שבהם נכללו מענקים ממשלתיים, אם לא הוצגו בנפרד. • המהות, ההיקף והתנאים הנלווים לסיוע ממשלתי שאושר, אך לא הוכר בדוחות הכספיים. • סכומי מענקים להשתתפות ביציאות שבגינם עשויה הישות להידרש לשלם תמלוגים בתקופות עתידיות ותנאי המענקים (כגון שיעור הריבית בו תחויב הישות במקרה של תשלום תמלוגים). • תיאור מפורט של נכסים לא כספיים, לרבות מהותם והיקפם, שהתקבלו כמענק ממשלתי. [תקן חשבונאות מספר 45 סעיף 40]	דרישות גילוי
--	---	---------------------