

תקן חשבונאות בינלאומי 20
הטיפול החשבונאי במענקים
ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע
ממשלתי

International Accounting Standard 20

Accounting for
Government Grants and
Disclosure of Government
Assistance

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר פורסמו עד 31 במאי 2018 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר 2019.

תוכן עניינים

החל מסעיף

	תקן חשבונאות בינלאומי 20
	הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים
	וגילוי לגבי סיוע ממשלתי
1	תחולה
3	הגדרות
7	מענקים ממשלתיים
23	מענקים ממשלתיים לא כספיים
24	הצגה של מענקים המתייחסים לנכסים
29	הצגה של מענקים המתייחסים להכנסה
32	החזר של מענקים ממשלתיים
34	סיוע ממשלתי
39	גילוי
40	הוראות מעבר
41	מועד תחילה
	בסיס למסקנות*
	* לא תורגם לעברית

תקן חשבונאות בינלאומי 20

הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי¹

תקן חשבונאות בינלאומי 20 הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי (IAS 20) מפורט בסעיפים 1-48. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה, אך נשמרה תבנית התקן, כפי שהייתה בעת שאומץ על ידי ה-IASB. יש לקרוא את תקן חשבונאות בינלאומי 20 בהקשר לבסיס למסקנות, להקדמה לתקני דיווח כספי בינלאומיים ולמסגרת המושגית לדיווח כספי. תקן חשבונאות בינלאומי 8, מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעינות, מספק בסיס לבחירה ויישום של מדיניות חשבונאית בהעדר הנחיות מפורשות.

תחולה

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

2. תקן זה אינו עוסק:

(א) בבעיות המיוחדות שעולות מטיפול חשבונאי במענקים ממשלתיים בדוחות כספיים שמשקפים את ההשפעות של מחירים משתנים או במידע נלווה בעל אופי דומה.

(ב) בסיוע 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. דוגמאות להטבות כאלה הם תקופות פטור ממסים על הכנסה - income tax holidays, זיכויי מס בגין השקעה - investment tax credits, פחת מואץ ושיעורי מס הכנסה מופחתים.

(ג) השתתפות הממשלה בבעלות על הישות.

(ד) מענקים ממשלתיים שמכוסים על ידי תקן חשבונאות בינלאומי 41 חקלאות.

¹ כחלק משיפורים לתקני דיווח כספי בינלאומיים שפורסם במאי 2008 הוועדה תיקנה את המינוחים המשמשים בתקן זה על מנת שיהיו עקביים עם תקני דיווח כספיים בינלאומיים אחרים כלהלן: (א) 'הכנסה חייבת' תוקן ל 'הכנסה חייבת או הפסד לצורך מס', (ב) 'הוכר כהכנסות/הוצאות' תוקן ל 'הוכר ברווח או הפסד', (ג) 'נזקף ישירות לזכויות של בעלי מניות' תוקן ל 'הוכר מחוץ לרווח או הפסד', וכן (ד) 'עדכון אומדן חשבונאי' תוקן ל 'שינוי אומדן חשבונאי'.

הגדרות

3. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המוגדרת להלן:

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 שמספיעה 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. 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.²

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.

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

שווי הוגן (Fair value) הוא המחיר שהיה מתקבל ממכירת נכס או שהיה משולם להעברת התחייבות בעסקה רגילה בין משתתפים בשוק במועד המדידה. (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 13 מדידת שווי הוגן).

² ראה גם פרשנות מספר 10 של הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC 10) סיוע ממשלתי - ללא קשר ספציפי לפעילויות תפעוליות.

4. סיוע ממשלתי בא לידי ביטוי בצורות רבות הנבדלות הן במהות הסיוע שניתן והן בתנאים שבדרך כלל נלווים אליו. מטרת הסיוע עשויה להיות מיועדת לעודד ישות להתחיל במתווה של פעולה שבדרך כלל היא לא היתה מתחילה בו, אם הסיוע לא היה ניתן.
5. התקבול של סיוע ממשלתי על ידי ישות עשויה להיות משמעותית לגבי ההכנה של הדוחות הכספיים משתי סיבות. ראשית, אם הועברו משאבים, יש למצוא שיטה נאותה לטיפול החשבונאי בהעברה. שנית, רצוי לתת אינדיקציה למידה שבה הישות נהנתה מסיוע כזה במהלך תקופת הדיווח. זה מאפשר השוואה בין הדוחות הכספיים של ישות לבין דוחות אלה לתקופות קודמות ולבין דוחות כספיים של ישויות אחרות.
6. מענקים ממשלתיים נקראים לפעמים בשמות אחרים כמו סובסידיות, סעדים (subventions), או פרמיות (premiums).

מענקים ממשלתיים

7. 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.
8. 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.
9. האופן שבו מענק מתקבל אינו משפיע על השיטה לטיפול חשבונאי שתאומץ לגבי המענק. לפיכך, מענק מטופל באותו אופן בין אם הוא מתקבל במזומן ובין אם הוא מתקבל כהקטנה של התחייבות לממשלה.
10. הלוואה הניתנת למחילה שהתקבלה מהממשלה מטופלת כמענק ממשלתי כאשר קיים ביטחון סביר שהישות תקיים את התנאים למחילה של הלוואה.
- 10א. ההטבה מהלוואת ממשלה בשיעור ריבית נמוך מריבית השוק מטופלת כמענק ממשלתי. ההלוואה תוכר ותימדד בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים. ההטבה של שיעור הריבית הנמוך מריבית השוק תימדד כהפרש שבין הערך בספרים

הראשוני של ההלוואה כפי שנקבע בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 לבין התמורה שהתקבלה. ההטבה מטופלת בהתאם לתקן זה. הישות נדרשת לשקול את התנאים והמחויבויות שהתקיימו או שעליה לקיימם בעת זיהוי העלויות שההטבה של ההלוואה מיועדת לפצות.

11. מרגע שהוכר מענק ממשלתי, התחייבות תלויה מתייחסת כלשהי או נכס תלוי מתייחס כלשהו מטופלים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים.

12. מענקים ממשלתיים יוכרו ברווח או הפסד על בסיס שיטתי על פני התקופות שהישות מכירה בעלויות המתייחסות כהוצאות שבגינן המענקים מיועדים לתת פיצוי.

13. ניתן למצוא שתי גישות עיקריות לטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים: גישת ההון, שלפיה מענק מוכר מחוץ לרווח או הפסד, וגישת ההכנסה, שלפיה מענק מוכר ברווח או הפסד על פני תקופה אחת או יותר.

14. אלה שתומכים בגישת ההון טוענים כי:

(א) מענקים ממשלתיים הם אמצעי מימון ויש לטפל בהם כאמצעי מימון בדוח על המצב הכספי במקום שהם יוכרו ברווח או הפסד כדי לקזז את פריטי ההוצאה שאותה הם מממנים. מאחר שלא חזוי כל פירעון, יש להכיר במענקים אלה מחוץ לרווח או הפסד.

(ב) לא ראוי להכיר במענקים ממשלתיים ברווח או הפסד, משום שהם לא הורווחו אלא מייצגים תמריץ שסופק על ידי הממשלה ללא עלויות מתייחסות.

15. הטיעונים התומכים בגישת ההכנסה הם כדלקמן:

(א) מאחר שמענקים ממשלתיים הם תקבולים ממקור שאינו בעלי המניות, אין להכיר בהם ישירות בהון, אלא ראוי להכיר בהם ברווח או הפסד בתקופות המתאימות.

(ב) מענקים ממשלתיים ניתנים בחינם (gratuitous) לעתים נדירות בלבד. הישות מרוויחה אותם באמצעות ציות לתנאים שלהם ועמידה במחויבויות שנחזו (envisaged obligations). לפיכך ראוי להכיר בהם ברווח או הפסד על פני התקופות שהישות מכירה כהוצאות בעלויות המתייחסות שהמענק מיועד לתת בגינן פיצוי; וכן

(ג) בשל העובדה שמסים על הכנסה ומסים אחרים הם הוצאות, הגיוני לטפל גם במענקים ממשלתיים, שהם תולדה של מדיניות פיסקלית, ברווח או הפסד.

16. בבסיס גישת ההכנסה עומד העיקרון שמענקים ממשלתיים יוכרו ברווח או הפסד על בסיס שיטתי על פני התקופות שבהם הישות מכירה כהוצאות בעלויות המתייחסות שהמענק נועד לתת פיצוי בגין. הכרה של מענקים ממשלתיים ברווח או הפסד על בסיס תקבולים (receipts basis) אינה בהתאם להנחה של חשבונאות לפי בסיס צבירה (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים) ותהיה מקובלת רק אם לא קיים כל בסיס להקצאה של מענק לתקופות מלבד לתקופה שבו הוא התקבל.

17. 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.

18. 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.

19. 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 יורווח המענק. יתכן שיהיה ראוי להקצות חלק ממענק לפי בסיס אחד, וחלק אחר לפי בסיס אחר.

20. מענק ממשלתי שנוצרת זכאות לקבלו (becomes receivable) כפיצוי עבור הוצאות או הפסדים שכבר התהוו או במטרה לתת תמיכה כספית מיידית לישות ללא כל עלויות מתייחסות עתידיות יוכר ברווח או הפסד בתקופה שבה נוצרה הזכאות לקבלו.

21. בנסיבות מסוימות, יתכן שמענק ממשלתי יוענק במטרה לתת תמיכה כספית מיידית 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 לתקופה שבה הישות הופכת להיות כשירה לקבל אותו, יחד עם גילוי שיבטיח שההשפעה שלו מובנת בבירור.

22. 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.

מענקים ממשלתיים לא כספיים

23. מענק ממשלתי יכול להתבצע בצורה של העברת נכס לא כספי, כמו קרקע או משאבים אחרים, לשימוש הישות. בנסיבות אלה, נהוג להעריך את השווי ההוגן של הנכס הלא כספי ולטפל הן במענק והן בנכס לפי השווי ההוגן הזה. חלופה אחרת שלעתים פועלים לפיה היא לרשום גם את הנכס וגם את המענק בסכום סמלי (nominal).

הצגה של מענקים המתייחסים לנכסים

24. 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.

25. שתי שיטות הצגה בדוחות הכספיים של מענקים (או של חלקים מתאימים של מענקים) המתייחסים לנכסים נחשבות לחלופות מקובלות.

26. בשיטה אחת נוצרת בגין המענק הכנסה נדחית שמוכרת ברווח או הפסד לפי בסיס שיטתי על פני אורך החיים השימושיים של הנכס.

27. השיטה האחרת מנכה את המענק כדי להגיע לערך בספרים של הנכס. המענק מוכר ברווח או הפסד על פני אורך החיים של נכס בר פחת באמצעות זקיפת פחת מוקטנת.

28. רכישה של נכסים וקבלה של מענקים מתייחסים יכולה לגרום לתנודות משמעותיות בתזרים המזומנים של ישות. מסיבה זו, וכדי להציג את ההשקעה ברוטו בנכסים, לעתים קרובות ניתן גילוי לתנודות כאלה כפריטים נפרדים בדוח על תזרימי המזומנים בין אם המענק מנוכה מהנכס המתייחס לצורך ההצגה בדוח על המצב הכספי ובין אם לאו.

הצגה של מענקים המתייחסים להכנסה

29. מענקים המתייחסים להכנסה מוצגים כחלק מרווח או הפסד, בנפרד או תחת כותרת כללית כגון 'הכנסה אחרת'; לחלופין, הם מנוכים בדיווח על ההוצאה המתייחסת.

29.א. [בוטל]

30. התומכים בשיטה הראשונה טוענים שלא ראוי לקזז בין פריטי הכנסה ופריטי הוצאה ושהפרדה של המענק מההוצאה מאפשרת השוואה לעומת הוצאות אחרות שלא הושפעו מהמענק. התומכים בשיטה השנייה טוענים שיתכן שההוצאות לא היו מתהוות לישות אם המענק לא היה ניתן להשגה ולפיכך יתכן שהצגה של ההוצאה ללא קיזוז (offsetting) המענק תהיה מטעה.

31. שתי השיטות נחשבות מקובלות לצורך הצגת מענקים המתייחסים להכנסה. יתכן שיידרש גילוי למענק לצורך הבנה נאותה של הדוחות הכספיים. גילוי להשפעה של המענקים על כל פריט של הכנסה או הוצאה, שנדרש לתת לו גילוי נפרד, הוא בדרך כלל ראוי.

החזר של מענקים ממשלתיים

32. 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.

33. נסיבות, שבגינן הוחזר מענק המתייחס לנכס, עשויות לדרוש שתישקל ירידת ערך אפשרית של הערך בספרים החדש של הנכס.

סיוע ממשלתי

34. מההגדרה של מענקים ממשלתיים בסעיף 3 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.

35. 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.
36. ייתכן שהחשיבות של ההטבה בדוגמאות שצוינו לעיל תהיה כזו שגילוי למהות, להיקף ולמשך (duration) הסיוע הוא הכרחי כדי שהדוחות הכספיים לא יהיו מטעים.
37. [בוטל]
38. 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.

גילוי

39. לעניינים הבאים יינתן גילוי:
- (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 נהנתה ממנו במישרין; וכן
- (ג) תנאים שלא קוימו ותלויות אחרות שנלוו לסיוע ממשלתי שהוכר.

הוראות מעבר

40. ישות שמאמצת את התקן לראשונה:
- (א) תציית לדרישות הגילוי, כאשר ראוי; וכן
- (ב) תפעל לפי אחת מהדרכים המפורטות להלן:

- (i) **תתאים את הדוחות הכספיים שלה לשינוי במדיניות חשבונאית בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות; או**
- (ii) **תיישם את ההוראות החשבונאיות של התקן רק על מענקים או על חלקים של מענקים שהזכאות לקבל אותם או החובה להחזיר אותם נוצרת לאחר מועד התחילה של התקן.**

מועד תחילה

41. תקן זה יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 1984 או לאחריו.
42. תקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שעודכן בשנת 2007) תיקן את המינוחים אשר משמשים בכל תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. בנוסף, תקן חשבונאות בינלאומי 1 הוסיף את סעיף 29א. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 1 (מעודכן 2007) לתקופה מוקדמת יותר, תיקונים אלה יישמו לתקופה מוקדמת זו.
43. סעיף 37 בוטל וסעיף 10א התווסף על ידי שיפורים לתקני דיווח כספי בינלאומיים שפורסם במאי 2008. ישות תיישם את תיקונים אלה באופן של מכאן ולהבא לגבי הלוואות ממשלה שהתקבלו בתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת את התיקונים לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.
44. [בוטל]
45. תקן דיווח כספי בינלאומי 13, שפורסם במאי 2011, תיקן את ההגדרה של שווי הוגן בסעיף 3. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 13.
46. *הצגה של פריטים של רווח כולל אחר* (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 1), שפורסם ביוני 2011, תיקן את סעיף 29 וביטל את סעיף 29א. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 1, כפי שתוקן ביוני 2011.
47. [בוטל]

48. תקן דיווח כספי בינלאומי 9, כפי שפורסם ביולי 2014, תיקן את סעיף 10א וביטל את סעיפים 44 ו-47. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 9.