



תקינה ישראלית

ויתורי חכירה ומענקים ממשלתיים בעקבות מלחמת "חרבות ברזל"

מרס 2024

סוגיה חשבונאית 1- ויתורי חכירה בעקבות מלחמת "חרבות ברזל"

- (א) בעקבות מלחמת "חרבות ברזל" והשלכותיה על חברות רבות בישראל, מחכירים שונים העניקו (או עשויים להעניק) לחוכרים ויתורים או הנחות לתקופה קצובה. ויתורי חכירה אלה הוענקו בצורות שונות, לרבות ויתור על תשלומי חכירה למספר חודשים, ויתור זמני על תשלום קבוע והותרת התשלום המשתנה, דחיית תשלומי חכירה ועוד.
- (ב) בהתאם לתקן חשבונאות מספר 35, מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, בהעדר תקן חשבונאות בנושא חכירות ישות מיישמת כלל חשבונאי מקובל בישראל (פרקטיקה מקובלת) כמדיניותה החשבונאית לטיפול בחכירות שלה. חלק מהישויות מיישמות את הוראות התקינה הבינלאומית הקודמת (תקן חשבונאות בינלאומי 17 חכירות ופרשנות מספר 15 של הוועדה המתמדת לפרשנויות חכירות תפעוליות – תמריצים).
- (ג) המסגרת של תקן חשבונאות בינלאומי 17 אינה מתייחסת לויתורי חכירה שהוענקו לאחר מועד ההתקשרות בחכירה ולא פורסמו לגביהם הנחיות כלשהן.
- (ד) בחודש נובמבר 2020 פורסמה הנחיה מקצועית 2020/2 הטיפול החשבונאי בויתורי חכירה שהוענקו בעקבות משבר הקורונה והגילוי הנדרש בגינם אשר עוסקת בטיפול החשבונאי בויתורי חכירה שהוענקו בעקבות משבר הקורונה ובגילוי הנדרש בגינם בדוחות הכספיים של חוכרים ומחכירים המיישמים את הוראות תקן חשבונאות בינלאומי 17. ההנחיה חלה על הטיפול החשבונאי בויתורי חכירה אלה הן על ידי החוכר והן על ידי המחכיר.
- (ה) הוועדה המקצועית בדעה שהטיפול החשבונאי בויתורי חכירה שהוענקו בעקבות מלחמת "חרבות ברזל" צריך להיות בהלימה אחת ובשינויים המתחייבים עם הטיפול החשבונאי בויתורי חכירה שהוענקו בעקבות משבר הקורונה שנקבע בהנחיה מקצועית 2020/2 וטיפול חשבונאי זה חל הן על החוכר והן על המחכיר. לצורך כך, ויתורי החכירה שהוענקו בעקבות מלחמת "חרבות ברזל" יוגדרו כשינויים אשר סוכמו בין המחכיר לבין החוכר שמקיימים את התנאים הבאים:
- (1) השינויים סוכמו כתוצאה ישירה ממלחמת "חרבות ברזל";
 - (2) כתוצאה מהשינוי, הערך הנוכחי של תשלומי החכירה שווה או נמוך מהערך הנוכחי של תשלומי החכירה מיד לפני השינוי; וכן
 - (3) אין שינוי מהותי בתנאים האחרים של החכירה.



סוגיה חשבונאית 2 - מענקים ממשלתיים בעקבות מלחמת "חרבות ברזל"

(ו) בעקבות מלחמת "חרבות ברזל" והשלכותיה על חברות רבות, גיבשה ממשלת ישראל תוכניות סיוע שונות לעסקים להתמודדות עם נזקי המלחמה. תוכניות סיוע אלה כוללות מענקים מסוגים שונים (מענק השתתפות בהוצאות קבועות, מענק במסלול שכר, מענק במסלול מחזורים, מענק במסלול חקלאות ועוד), הלוואות בערבות המדינה, הלוואות בריביות מוטבות ועוד. לכל אחד מסוגי המענקים והסיוע שמציעה ממשלת ישראל נלווים תנאים מגוונים.

(ז) בחודש אפריל 2023 פורסם תקן חשבונאות מספר 45 הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי. התקן חל על דוחות כספיים לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2023 או לאחריו. כמו כן, התקן קובע את כללי ההכרה במענקים. התקן קבע הוראות מדידה חדשות לעניין הלוואות בשיעור ריבית הנמוך מריבית השוק ובהלוואות בערבות המדינה ולפיכך ביטל את סעיפים 22 ו-23 בהנחיה המקצועית 2021/1 הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים להתמודדות עם משבר הקורונה וגילוי לגבי סיוע ממשלתי.

(ח) הוועדה המקצועית בדעה כי ישויות, למעט מלכ"רים, נדרשות ליישם את הוראות תקן חשבונאות מספר 45 לגבי מענקים שהוענקו בעקבות מלחמת "חרבות ברזל". תקן חשבונאות מספר 45 אינו חל על מענקים ממשלתיים המתקבלים על ידי מלכ"רים, אשר מטופלים לפי הוראות תקן חשבונאות מספר 40 (מעודכן 2021) לאחר תיקונו על ידי תקן חשבונאות מספר 45.

(ט) לעניין סיווג המענקים בדוח רווח והפסד, סעיף 32 בתקן חשבונאות מספר 45 קובע כי "מענקים המתייחסים להכנסה יוצגו כלהלן:
(1) מענק הניתן באופן מזוהה בהתייחס להוצאות יוצג כניכוי מההוצאה המתייחסת,
(2) מענקים אחרים יוצגו כהכנסה בהתאם למהותם."

(י) לפיכך:

- (1) מענקים כגון מענק במסלול שכר ומענק שכר, הניתנים באופן מזוהה בהתייחס להוצאות יוצגו כניכוי מההוצאה המתייחסת,
- (2) מענקים אחרים כגון מענק הוצאות קבועות, מענק במסלול מחזורים, מענק במסלול חקלאות ומענק לפי תקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים) (נזק מלחמה ונזק עקיף), התש"ג 1973 יוצגו כהכנסה אחרת.

רו"ח דב ספיר

יו"ר הוועדה המקצועית

המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות