



מלחמת חרבות ברזל

ויתורי חכירה ומענקים ממשלתיים בתקינה
הישראלית והבהרה לגבי חוזר שהופץ בעבר לגבי
מענקים ממשלתיים ופיצויים בתקני IFRS

שלום לכולם,

הוועדה המקצועית של מוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות (להלן: "הוועדה") פרסמה במהלך חודש מרץ שתי החלטות אשר יפורטו להלן:

ויתורי חכירה בעקבות מלחמת "חרבות ברזל"

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.

בחודש נובמבר 2020 פרסמה **הנחיה מקצועית 2020/2** הטיפול החשבונאי בויתורי חכירה שהוענקו בעקבות משבר הקורונה והגילוי הנדרש בגינם (להלן: "הנחיה מקצועית 2020/2") בתקינה הישראלית אשר עוסקת בטיפול החשבונאי בדוחות הכספיים של חוכרים ומחכירים אשר בחרו ליישם את הוראות תקן חשבונאות בינלאומי 17 חכירות. הנחיה מקצועית 2020/2 חלה על הטיפול החשבונאי בויתורי חכירה אלה הן על ידי החוכר והן על ידי המחכיר.

הוועדה 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.

מענקים ממשלתיים בעקבות מלחמת "חרבות ברזל"

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

בחודש אפריל 2023 פורסם תקן חשבונאות מספר 45 הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי (להלן: "התקן"). התקן חל על דוחות כספיים לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2023 או לאחריו. התקן קובע כי מענקים ממשלתיים לא יוכרו לפני ש"צפוי" (יותר סביר מאשר לא) שהישות תציית לתנאים שנלווים אליהם וכן המענקים יתקבלו. כמו כן, הוועדה בדעה כי ישויות, למעט מלכ"רים, נדרשות ליישם את הוראות התקן לגבי מענקים שהוענקו בעקבות מלחמת "חרבות ברזל".

לעניין סיווג המענקים בדוח רווח והפסד, קובע התקן בסעיף 32 כי "מענקים המתייחסים להכנסה יוצגו כלהלן:

- (1) מענק הניתן באופן מזוהה בהתייחס להוצאות יוצג כניכוי מההוצאה המתייחסת,
- (2) מענקים אחרים יוצגו כהכנסה בהתאם למהותם."

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

לקריאת הפרסום באתר המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות – [לחצו כאן](#)

הבהרה לחוזר "הטיפול החשבונאי במענקים ובפיצויים בגין מלחמת חרבות ברזל בדוחות כספיים לשנת 2023" לפי תקני IFRS

IAS 20 "הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים וגילוי לגבי סיוע ממשלתי" קובע כי 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.

ההבהרה להלן הינה בהמשך לפניית שקיבלנו בעקבות [החוזר מיום 11 בפברואר 2024](#), "אופן הטיפול במענקים ובפיצויים בגין מלחמת חרבות ברזל בדוחות הכספיים לשנת 2023", בנוגע לסף ההכרה ל"ביטחון סביר" (reasonable assurance) אשר לפי הפרשנות הרווחת הדרישה היא לסבירות של לפחות 70%.

יודגש כי מדובר בפרשנות מקובלת, אך לא בפרשנות היחידה. ישנה גישה נוספת המקובלת בפרקטיקה ובעמדות המקצועיות של הפירמות הבינלאומיות, שלפיה "ביטחון סביר" דורש סבירות של לפחות 50% (יותר סביר מאשר לא). על כן, ניתן לתמוך בפרשנות לפיה גם בדוחות כספיים שערוכים לפי תקני IFRS סף ההכרה במענקים ופיצויים מהמדינה הוא מעל 50%.

השונות הזו בפרקטיקה הועלתה גם במכתב של ה-ESMA (European Securities and Market Authorities) בתגובה לדין שהיה בוועדה לפרשנויות לדיווח כספי בינלאומי (IFRIC) בשנת 2015 במסגרת ה-ESMA התייחסו לכך שרמת הסבירות הנדרשת בגין המונח "ביטחון סביר" היא בטווח שבין "צפוי" לבין "ודאי".

בברכה,

רו"ח גיא טביביאן,

שותף, ראש המחלקה המקצועית Deloitte

למידע ופרטים נוספים:

רו"ח שמעון זוארץ, דירקטור במחלקה המקצועית, Deloitte, טל': 03-6085562

רו"ח יוסי אביאן, דירקטור במחלקה המקצועית, Deloitte, טל': 03-6085204

רו"ח דורית קסב, מנהלת בכירה במחלקה המקצועית, Deloitte, טל': 03-7181811

רו"ח היראלדו דחדל, מנהל במחלקה המקצועית, Deloitte, טל': 03-7181739

רו"ח מאיה הראל, מנהלת במחלקה המקצועית, Deloitte, טל': 073-3994542



www.deloitte.co.il

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte Israel & Co. is a firm in the Deloitte Global Network. Deloitte Israel Group is a leading professional services firm, providing a wide range of world-class audit, tax, consulting, financial advisory and trust services. The firm serves private and publicly traded companies, domestic and international clients, public institutions and promising fast-growth companies whose shares are traded on the Israeli, US, European and foreign capital markets.

Deloitte Israel Group - ©2024 Brightman Almagor Zohar & Co. A firm in the Deloitte Global Network.