

הטיפול החשבונאי במענק השקעות

הטיפול החשבונאי במענק השקעות - גילוי דעת 35(**)(*)

מ ב א

1. א. הלשכה פירסמה, ביום 1 ביולי 1969, גילוי דעת 3 בדבר "הטיפול החשבונאי במענק השקעה" (בעקבות פירסום חוק לעידוד השקעות הון, (תיקון 4), תשכ"ז-1967⁽¹⁾) ובו המליצה על הצגת מענק ההשקעות בניכוי המס המתייחס אליו כסעיף מעין הוני, בין קבוצות "הון, קרנות ועודפים" ו-"עתודות".
- ב. בתקן IAS 20 של הוועדה לתקנים בינלאומיים בחשבונאות (יאס"ק), שתחולתו מ-1 בינואר 1984, נקבעו שתי חלופות לטיפול במענק השקעות, שהמדינה מעניקה למפעלים:
 - (1) המענק מהווה הכנסה דחויה למשך קיומו של הנכס, שבגינו נתקבל.
 - (2) המענק ינוכה מעלות הנכס, שבגינו נתקבל.
- ג. קיימת אפוא סתירה בין התקן הנ"ל לבין גילוי דעת 3.

חלק א' - דיון

2. הגדרות:

1. "מענק" - מענק השקעות ו/או מענק הישבון המתקבל מאוצר המדינה כמענק לרכישתם של נכסים לא-כספיים. "המינהלה" - מינהלת מרכז ההשקעות.
3. א. הזכות לקבלת מענק מוקנית על-פי החוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959, והחוק לעידוד השקעות בחקלאות, התשמ"א-1981, והיא עולה וצומחת עם ביצוע ההשקעות. סכום המענק בגין השקעות, שבוצעו עד לתאריך המאזן, מבטא אפוא נכס, שהמפעל זכאי לו ביום המאזן.
 ב. לפי החוקים הנ"ל רשאית המינהלה להחליט על ביטול המענק כולו או מקצתו, אם לא קויימה הוראה מהוראות

(*) אושר על ידי המועצה המקצועית בישיבותיה מהימים 24 באוקטובר 1984 ו-26 בדצמבר 1984 ופירסמו אושר על ידי הוועד המרכזי.
 (***) ג"ד 35 זה מבטל ג"ד 3 החל מדוחות כספיים ל-31.12.1984 ואילך.
 (1) תיקון לחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959.

- החוק או תקנה מהתקנות, שהותקנו על-פיו או אם לא בוצעה התכנית המאושרת, בשלמותה או בחלקה, או אם לא קויים תנאי מתנאי האישור, כאשר מילויים מתמשך לעתים תקופה של כמה שנים (כגון במקרה של ביצוע תנאי יצוא).
- ג. כיוון שכך, עלולה להתעורר אפשרות, שמפעל ייתבע להחזיר את סכום המענק, בשלמותו או בחלקו, בצירוף ריבית והצמדה, אם לא עמד בתנאי כאמור לעיל. מכל מקום יש להניח שהמינהלה תנהג זהירות בשיקוליה לפני הגשת תביעה כזאת.
- ד. בדרך כלל נקבע נוהל שהמפעל ישעבד את רכושו בשיעבוד שוטף לטובת מדינת ישראל כדי להבטיח החזרת המענק, כשהמינהלה תחליט לבטל את האישור למפעל מאושר.
- ה. נסיבות אלה מחייבות זהירות ושיקול דעת בקביעת סכום המענק הכלול בדוח הכספי ובדרך הצגתו וכן גילוי נאות של התנאים, שעל המפעל לעמוד בהם, ושל הביטחונות.
4. הלשכה מאמצת את החלופה 1(ב)2 לעיל, וכיוון שכך, יחושבו הוצאות הפחת על העלות הכלכלית של הנכס - בדומה לבסיס לחישוב פחת מותאם לצורך גילוי דעת 23 - ויימנע הצורך לתאם, לעניין גילוי דעת 23, סעיף הכנסות מראש - צורך, שהיה מתעורר, אילו יושמה החלופה 1(ב)1.

חלק ב' - המלצות

5. עיתוי הזקיפה של המענק:
- א. המענק ייכלל ויוצג בחשבונות ובדוחות הכספיים של השנה, שבה בוצעו ההשקעות, שבגינן נוצרה הזכות לגביו (בין אם נתקבל ובין אם לא נתקבל באותה שנה).
- ב. לא הוגשה או טרם אושרה בקשה למענק עד לעריכת הדוח הכספי, ייבחן בזהירות הסכום שבנסיבות המקרה יש לכלול בדוחות הכספיים. בביאורים לדוחות הכספיים יצוין, שהמענק טרם אושר או שבקשה בגינו טרם הוגשה.
6. דרך הצגת המענק בדוחות הכספיים - המענק יוצג בדוחות הכספיים כניכוי מעלות הנכס, שבגינן נתקבל, והפחת יחושב על בסיס הסכום נטו.

7. הפרת תנאים -
הופרו תנאי האישור למענק או היה ספק לגבי מילויים, תיכלל בחשבונות התחייבות או התחייבות מותנית לפי הנסיבות.
8. הוחזר המענק, בשלמותו או בחלקו מכל סיבה שהיא, יחולו ההוראות הבאות:
א. הניכוי, שהופחת מעלות הנכס, שבגיניו נתקבל, יבוטל, ומרכז ההשקעות יזוכה.
ב. הריבית והפרשי ההצמדה, במידה שיוטלו, ייזקפו לעלויות המימון. הסכומים, שנצברו בגין שנים קודמות, יצוינו בנפרד.
ג. בשל תוספת העלות של הנכס יחושב פחת מתוקן מיום הרכישה, וההפרש יוצג בשנת האירוע כהוצאת פחת, תוך ציון הסכומים שנצברו בגין שנים קודמות.
9. גילוי דעת זה אפשר ליישם לגבי מענק, שנתקבל לפני תחולתו, ואז יצוינו השפעת השינוי על התוצאות העסקיות וכן הסכומים המתייחסים לשנים קודמות (אין צורך ב"הצגה מחדש" - RESTATEMENT).
10. גילוי -
בדוחות הכספיים יינתן גילוי נאות של התנאים המתייחסים למענק, כגון:
א. הוראות החוק על החזר המענק, לרבות תנאי הריבית;
ב. סכומים, שטרם אושרו, אם היו כאלה;
ג. התנאים העיקריים שבהם הותנה המענק, המועד שבו תסתיים תקופת התנאים ופרטים על מידת עמידתו של המפעל בתנאים אלה לתאריך הדוח;
ד. הביטחונות, שהמפעל נתן;
ה. סכום המענק, שנוכה מהנכס.
- חלק ג' - תחולה**
11. גילוי דעת זה יחול על דוחות כספיים ליום 31 בדצמבר 1984 ואילך.