



מדינת ישראל
 משרד הפנים
 אגף בכיר לביקורת ברשויות המקומיות

ל' בסיוון תשפ"א
 10 ביוני 2021
 0600-1073-2021-0000486

לכבוד
גזברי הרשויות המקומיות

שלום רב,

הנדון: הנחיות לרישום שיפוי כספי ממשרדי ממשלה בגין הנחות ו/או פטורים מארנונה והנחיות לרישום סכום ההנחות ו/או הפטורים מארנונה שבגינן מתקבל שיפוי ממשלתי

1. הנחיות לרישום שיפוי בגין הנחות ו/או פטורים מארנונה:

א. רישום שיפוי כספי ממשרדי ממשלה בגין הנחות ו/או פטורים מארנונה (להלן - "שיפוי כספי") ירשם בדוחות הכספיים על בסיס מזומן החל משנת 2021. רשות מקומית אשר רשמה את השיפוי הכספי בדוחותיה הכספיים לשנת 2020 שלא על בסיס מזומן, תהא רשאית להותיר את הרישום בספרים ללא שינוי.

ב. שיפוי כספי ירשם בדוחות הכספיים בפרק 11 תחת פרק משנה 112 "הכנסות במקום ארנונה".

ג. בנספח 1 לטופס 2 יוצג השיפוי הכספי בשורה ייעודית "חלף הכנסות עצמיות ארנונה", הנכללת במסגרת "הכנסות מהממשלה".

ד. שיפוי כספי מתייחס לכלל סוגי השיפויים המתקבלים ממשרדי ממשלה בגין הנחות ו/או פטורים מארנונה, ובכללם שיפוי בגין הנחות קורונה, שיפוי הנחות לעוטף עזה, שיפוי לפי סעיף 25 לחוק התייעלות הכלכלית התשע"ז-2016, קרן לצמצום פערים ברשויות מקומיות וכל שיפוי אחר.

2. הנחיות לרישום הנחות ארנונה שבגינם מתקבל שיפוי:

א. שיפוי כספי המשתלם על ידי משרדי ממשלה יכול שיקבע בשיטות שונות:

1. שיפוי כספי המשתלם "back to back" כנגד מתן הנחות ו/או פטורים על ידי הרשות המקומית (להלן - "שיפוי מסוג א").

2. שיפוי כספי המשתלם על פי נוסחה שנקבעה בהחלטה מיוחדת של הממשלה ללא תלות ישירה בסכום ובמועד מתן ההנחות ו/או הפטורים בפועל (להלן - "שיפוי מסוג ב").

ב. סכומי הנחות ו/או פטורים שבגינם התקבל שיפוי כספי מסוג א' יירשמו בספרי הנהלת החשבונות של הרשות המקומית במועד קבלת השיפוי.

ג. סכומי הנחות ו/או פטורים שבגינם התקבל שיפוי כספי מסוג ב' יירשמו במועד הענקתם על פי נתוני מערכת הגביה.

בברכה,


 ד"ר דבורה אבי-אגמון

מנהל אגף בכיר לביקורת ברשויות המקומיות
 והממונה על החשבונות

העתקים:

מר מרדכי כהן, המנהל הכללי

עו"ד יהודה זמרת, היועץ המשפטי

הממונים על המחוזות

מר סיון להבי, מנהל אגף בכיר תקצוב ופיתוח ברשומ"ק

רואי חשבון מבקרים ברשויות המקומיות



מדינת ישראל
משרד הפנים
אגף בכיר לביקורת ברשויות המקומיות

רקע ודברי הסבר להנחיות:

במקרים מיוחדים מקבלות רשויות מקומיות שיפוי כספי ממשרדי ממשלה בגין הנחות ו/או פטורים מארנונה שנקבעו בחוק. קיימים שני סוגי שיפויים, שיפוי כספי המשתלם "back to back" כנגד מתן הנחות ו/או פטורים על ידי הרשות המקומית (להלן - "שיפוי מסוג א"), ושיפוי כספי המשתלם על פי נוסחה שנקבעה בהחלטה מיוחדת של הממשלה ללא תלות ישירה בסכום ובמועד מתן ההנחות ו/או הפטורים בפועל (להלן - "שיפוי מסוג ב").

דוגמה מובהקת לשיפוי כספי מסוג א', הנו שיפוי ארנונה לרשויות מקומיות בתקופת הקורונה. במסגרת תקנות הסדרים במשק המדינה (הנחה מארנונה) (תיקון מס' 4) התש"פ-2020 נקבעו התנאים להנחות בארנונה לעסקים אשר נפגעו בתקופת משבר הקורונה. על מנת לאפשר לרשויות המקומיות להעניק את הפטורים מבלי לפגוע ביכולת התקציבית שלהן, הוחלט על מתן שיפוי כספי, שנועד לגלם את אובדן ההכנסות בגין מתן ההנחות. מקרה נוסף הנו שיפוי כספי בגין הנחה בארנונה במסגרת החלטות ממשלה לחיזוק החוסן האזרחי בשדרות וביישובי "עוטף רצועת עזה".

דוגמה לשיפוי כספי מסוג ב' הנו התקבולים שנקבעו לפי סעיף 25 ל"חוק התייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב 2017 ו-2018) התשע"ז-2016" פרק ד-ד"ק"רן לצמצום פערים ברשויות מקומיות". הקרן מעבירה לרשויות מקומיות שהוגדרו בעבר כ"ערי עולים" או "יישובי עולים" שיפוי כספי בגין אובדן הכנסות ארנונה כתוצאה מתיקון פקודת מסי העירייה ומסי הממשלה (פיטורין 1958) משנת 2017, לפיו המדינה תשלם בעד נכסים שבתחומן ארנונה מופחתת במקום ארנונה בשיעור מלא. במקרה זה השיפוי הכספי נועד לשפות את הרשות המקומית על אובדן הכנסות, אך אין מתאם ישיר בין סכום השיפוי הכספי שנקבע על פי נוסחה שאושרה בהחלטת ממשלה, לבין סכומי ההנחות ו/או הפטורים שניתנו בפועל. למרות זאת, מהות השיפוי הכספי זהה לשיפוי מסוג א'.

מבדיקה שערך אגף בכיר לביקורת במספר רשויות מקומיות נמצא כי אין טיפול ורישום אחיד בין הרשויות המקומיות, הן בעניין רישום השיפוי הכספי והן בעניין עיתוי הרישום של ההנחות שנתנו ושביגין התקבל השיפוי הכספי האמור.

היות שמדובר בסכומים מהותיים, אשר יש בהם בכדי להשפיע על הדוחות הכספיים של הרשויות המקומיות ועל בחינת איתנותן הפיננסית, נערכה בחינה מחודשת של שיטת הרישום הנאותה בספרי הרשויות המקומיות במקרים אלו.

מטרתן של ההנחיות לאמץ כללי רישום אחידים על מנת לאפשר מדידה נאותה ואחידה של המצב הכספי ברשויות המקומיות.



מדינת ישראל
משרד הפנים
אגף בכיר לביקורת ברשויות המקומיות

בסיס הרישום של שיפוי כספי ממשרדי ממשלה בגין הנחות ו/או פטורים מארנונה - הסוגיה החשבונאית:

השיפוי הכספי המתקבל בגין הנחות ו/או פטורים מארנונה מקורו ממשרדי ממשלה. משכך, הנטייה הראשונה הנה לראות בו כהכנסה ממשרדי ממשלה, אשר לפי ההנחיות לרישום ודיווח כספי ברשויות מקומיות נרשמת על בסיס צבירה.

אולם מהותית, השיפוי הכספי האמור מהווה תחליף להכנסות עצמיות, הלא הן מסי הארנונה, שאותן לא גבתה הרשות עקב מתן ההנחות ו/או הפטורים לפי חוק. לפי עקרון "דין הפיצוי כדין החלל אותו הוא בא למלא", אשר אומץ פעמים רבות בכללי התקינה החשבונאית ובפסיקה, יש לראות את השיפוי הכספי כחלף הכנסות עצמיות, דהיינו הכנסות ממסים, אשר לפי ההנחיות לרישום ודיווח כספי ברשויות מקומיות נרשמות על בסיס מזומן.

לאור זאת, הוחלט לאמץ את הגישה המהותית ולחייב את רישום השיפוי הכספי בגין הנחות ו/או פטורים מארנונה על בסיס מזומן. עקב מהותיות הסכומים וההשפעה האפשרית על הדוחות הכספיים של הרשויות המקומיות, הוחלט כי רשות מקומית אשר רשמה את השיפוי הכספי בדוחותיה הכספיים לשנת 2020 שלא על בסיס מזומן, תהא רשאית להותיר את הרישום בספרים ללא שינוי.

בסיס הרישום של הנחות ו/או פטורים שבגינן מתקבל שיפוי ממשרדי ממשלה - הסוגיה החשבונאית:

על פי ההנחיות לרישום ודיווח כספי ברשויות מקומיות הנחות ופטורים לפי דין ירשמו כהוצאה כנגד רישום הכנסה.

סכום ההנחות, הנרשם כהוצאה וכהכנסה נקבע על פי סכום ההנחות ו/או הפטורים, המופיע במערכת הגביה שמנהלת הרשות המקומית.

לעומת זאת, סכום השיפוי הכספי אינו מתאים בהכרח לסכום ההנחות שנרשמו במערכת הגביה, שכן קיים הפרש עיתוי בין מועד מתן אותן הנחות ו/או פטורים לבין מועד קבלת השיפוי הכספי בפועל.

לפי עקרון "דין הפיצוי כדין החלל אותו הוא בא למלא" צריכה להיות התאמה בין הסכום המייצג את "הפיצוי" - קרי השיפוי הכספי, לבין הסכום המייצג את "החלל" - קרי סכום ההנחות ו/או הפטורים בגינן התקבל אותו שיפוי הכספי. יחד עם זאת, מתאם זה קיים רק כאשר מדובר בשיפוי מסוג א'.

לפיכך, הוחלט כי ככל שמדובר בשיפוי מסוג א' סכום ההנחות ו/או הפטורים בגינן התקבל שיפוי כספי ירשם כהוצאה וכהכנסה רק במועד קבלת השיפוי הכספי בפועל. במידה שבשל כך ייווצר הפרש בין סכום ההנחות בספרים לבין סכום ההנחות על פי דוחות הגביה, יינתן על כך מידע בדוח הכספי.

לעומת זאת, ככל שמדובר בשיפוי כספי מסוג ב' סכום ההנחות ו/או הפטורים בגינן התקבל שיפוי כספי ירשם כהוצאה וכהכנסה במועד הענקתם על פי נתוני מערכת הגביה.