



תקן חשבונאות מספר 40

כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים

אוגוסט 2020



תקן חשבונאות מספר 40 -

כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים

אוגוסט 2020

תוכן עניינים

החל מסעיף

א-יד

1	מבוא
2	מטרת התקן
5	תחולה
6	הגדרות
8	מטרה של דוחות כספיים של מלכ"רים
8	מאפיינים כלליים של דוחות כספיים
8	חשבונאות לפי בסיס צבירה
11	מהותיות והקבצה
12	קיזוז
13	תדירות הדיווח
14	מידע השוואתי
17	עקביות ההצגה
18	מערכת שלמה של דוחות כספיים
20	סיווג הנכסים נטו
22	דוח על המצב הכספי
24	דוח על הפעילויות
29	דוח על השינויים בנכסים נטו
33	דוח על תזרימי המזומנים
36	כללי הכרה ומדידה
36	מזומנים שקיימת לגביהם הגבלה להשקעה בנכסים קבועים
37	רכוש קבוע
38	יצירות אומנות, נכסים היסטוריים ונכסים דומים
44	מודל הערכה מחדש
46	ירידת ערך נכסים
51	הטבות עובד
53	הכנסות
53	העברות חד צדדיות
62	הבטחות
66	נכסים שהתקבלו ללא תמורה
68	שירותים שהתקבלו ללא תמורה
72	עסקאות סוכנות
77	תרומות בתנאי אנונה (Annuity)
82	שמירת ערך הנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה
83	תקורה
85	עסקאות החלפה
86	מסים
91	דוחות כספיים מאוחדים
96	צדדים קשורים
100	השוואה לתקציב
102	גילויים כלליים



תוכן עניינים (המשך)

החל מסעיף

107	מועד תחילה והוראות מעבר
110	שינויים בתקני חשבונאות אחרים
113	תיקון תקן חשבונאות מספר 18 (מעודכן 2009), דיווח כספי על ידי בתי חולים ציבוריים וקופות חולים
143	תיקון תקן חשבונאות מספר 34, הצגה של דוחות כספיים

נספחים:

- נספח 1 – הנחיות ליישום תקן חשבונאות מספר 40
- נספח 2 – הדגמות לדוחות הכספיים של מלכ"ר
- נספח 3 – הדגמות ליישום הוראות התקן

תקן חשבונאות מספר 40 -

כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. אין להעתיק, לשכפל, לתרגם, להציג, לפרסם, להפיץ, להוציא לאור או לעשות שימוש מסחרי כלשהו בפרסום זה או בחלק ממנו, בכל דרך שהיא ובכל אמצעי מכני, אלקטרוני או אחר, ללא הסכמה מפורשת בכתב ומראש מאת המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

תקן זה מובא בסעיפים 1-143. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. תקן זה יש לקרוא בהקשר למטרת התקן. תקני החשבונאות וההבהרות המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

מבוא

א. גילוי דעת מספר 69 בדבר כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים, פורסם על ידי לשכת רואי חשבון בישראל בחודש מרס 1997. מאז פרסומו בוצעו בגילוי הדעת תיקונים ושינויים רבים במהלך השנים:

(1) בדצמבר 1999 פורסם תקן חשבונאות מספר 5, תיקונים והבהרות לגילוי דעת מס' 69 בדבר כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים. תקן חשבונאות מספר 5 תיקן סעיפים רבים בגילוי דעת מספר 69.

(2) בדצמבר 2011 פורסם תקן חשבונאות מספר 9, דוחות כספיים של מוסדות להשכלה גבוהה, אשר החיל את גילוי דעת מספר 69 על מוסדות להשכלה גבוהה החל מהדוחות הכספיים לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 באוקטובר 2014 ובאפריל 2016 נדחה מועד תחילתו ליום 1 באוקטובר 2016.

(3) ביוני 2014 פורסם תקן חשבונאות מספר 36 אשר הוסיף דרישה לגילוי מדיניות חשבונאית, הוסיף הוראות לגבי ירידת ערך והבהיר את ההוראות לעניין תרומה בתנאי אנונה.

(4) באוקטובר 2017 פורסם שיפור תקנים קיימים 2017 (א) אשר כלל, בין היתר, תיקון להוראות התקנים לעיל לגבי אופן ההכרה בתרומות שהובטחו אך טרם התקבלו עד לתאריך הדיווח.

ב. לאור העובדה שגילוי דעת מספר 69 תוקן מספר רב של פעמים ולאור העובדה שגילוי דעת מספר 69 נערך בזמנו במתכונת שאינה מקובלת עוד בתקינה חשבונאית, החליטה הוועדה המקצועית לפרסם תקן זה, אשר מאגד את כללי החשבונאות והדיווח הכספי למלכ"רים ומחליף את גילוי דעת מספר 69 והתיקונים לו וכן את תקן חשבונאות מספר 9.

שינויים נוספים הכלולים בתקן זה

ג. לאחרונה דנה הוועדה המקצועית בתרומות של נכסים קבועים ובתרומות של מזומנים להשקעה בנכסים קבועים. בעקבות דיונים אלה החליטה הוועדה המקצועית להתאים את ההוראות בנושא זה לתקינה האמריקאית. לפיכך, התקן קובע כי תרומות של נכסים קבועים ותרומות של מזומנים להשקעה בנכסים קבועים יוכרו כהכנסות בדוח על הפעילויות כאשר הנכס מוכן לשימוש המיועד או לאורך תקופת ההגבלה שנקבעה על ידי התורם ולא ישירות כתוספת לנכסים נטו כפי שהיה מקובל עד כה. התקן כולל הדגמות ליישום הוראותיו בנספח 3.

ד. הוועדה המקצועית החליטה להתאים גם את ההוראות לגבי שירותים שהתקבלו ללא תמורה לתקינה האמריקאית. לפיכך, מלכ"ר יידרש לכלול שירותים שהתקבלו ללא תמורה אם מתקיימים שלושת התנאים הבאים:

(1) אותם השירותים הם בעלי ערך כספי מהותי על בסיס כולל, ביחס להיקף הפעילות של המלכ"ר.

- (2) ניתן להעריך את שוויים ההוגן של אותם שירותים באופן מהימן.
- (3) השירותים הם מהסוג הדורש מיומנות ומומחיות מקצועיים, ושולוא היו מתקבלים היה המלכ"ר נאלץ לרכשם בתמורה או שהשירותים יוצרים או מגדילים נכס לא פיננסי.

מלכ"ר רשאי לספק במסגרת הביאורים לדוחות הכספיים מידע כמותי לגבי שירותים שהתקבלו ללא תמורה שאינם מקיימים תנאים אלה.

ה. הוועדה המקצועית החליטה להתאים את הדרישות לגבי הכרה בהכנסות, לרבות הכרה בתרומות לתקינה האמריקאית. לפיכך, התקן:

(1) מבחין בין תרומה מותנית לבין תרומה בלתי מותנית. תרומה מותנית היא תרומה שכוללת התניה שהטיל תורם. התניה שהטיל תורם היא תנאי שמייצג חסם שיש להתגבר עליו לפני שהמלכ"ר המקבל יהיה זכאי לנכסים שהועברו או לנכסים שהובטחו ולפיכך תרומה מותנית אינה מוכרת עד שהיא הופכת בלתי מותנית. חסם בדרך כלל קובע דרישות ספציפיות למלכ"ר לגבי השימוש בנכסים שהועברו על מנת שהמלכ"ר יהיה זכאי להם. לעומת זאת, הגבלות שהוטלו על ידי התורם מגבילות את השימוש בתרומה, אך אינן משפיעות על הזכאות של המלכ"ר לתרומה.

(2) קובע כי תרומות בלתי מותנות שהתקבלו יוכרו בתקופה שבה התקבלו ואילו תרומות מותנות לא יוכרו עד אשר התרומה הופכת לבלתי מותנית. הבטחה בלתי מותנית מוכרת בתקופה שבה התקבלה ההבטחה בתנאי שקיימות ראיות מספיקות בצורת תיעוד ניתן לאימות שניתנה הבטחה וקיימת יכולת אכיפה משפטית של ההבטחה. תרומה מותנית או הבטחה מותנית יוכרו רק כאשר ההתניות שבהן הן תלויות מתקיימות למעשה, כלומר כאשר התרומה המותנית או ההבטחה המותנית הופכות בלתי מותנות.

(3) קובע כי הכנסות מעסקאות סוכנות יוצגו בדוח על הפעילויות בסכום נטו. המלכ"ר רשאי לתת גילויי בביאורים או בדוח על הפעילויות, לסכומים שהתקבלו עבור צד ג' בניכוי הסכומים שעל המלכ"ר להעביר לצד ג', אך רק הסכום נטו יוצג כהכנסות המלכ"ר מעסקאות סוכנות. אם המלכ"ר מקבל מזומנים או נכסים פיננסיים אחרים עליו להכיר בנכסים שהתקבלו ובמקביל בהתחייבות. אם המלכ"ר מקבל נכסים לא פיננסיים, למלכ"ר מותר, אך הוא אינו נדרש, להכיר בנכסים שהתקבלו ובמקביל בהתחייבות.

(4) קובע כי הכרה בהכנסות מעסקאות החלפה תהיה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 25, הכנסות.

התקן כולל הדגמות להבחנה בין סוגי העסקאות וכן הדגמות ליישום הוראותיו בנספח 3.

ו. בעקבות התאמת הדרישות להכרה בהכנסות מתרומות לתקינה האמריקאית, בוטלה ההבחנה בין הקבלה פנימית להקבלה חיצונית ונקבע כי בהקבלת מקורות, חיצונית או פנימית, התורם למעשה מציב חסם, הקשור לביצועים הניתנים למדידה, שעל המלכ"ר להתגבר עליו, לפני שהמלכ"ר יהיה זכאי לתרומה. לפיכך, מדובר בתרומה מותנית, אשר תוכר רק כאשר המלכ"ר התגבר על החסם.

ז. בעקבות תיקון שבוצע לאחרונה בתקינה האמריקאית, החליטה הוועדה המקצועית לבטל את ההבחנה בין נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי זמני לבין נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי קבוע. ההבחנה שתיוותר בדוחות הכספיים של מלכ"רים תהיה בין נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה לבין נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה. בביאורים לדוחות הכספיים יינתן גילוי לגבי יתרת הנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה תוך פיצול היתרה בין נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה קבועה, נכסים נטו המוגבלים למטרה מוגדרת ונכסים נטו המוגבלים לזמן עתידי מוגדר.

ח. הוועדה המקצועית החליטה להתאים את ההוראות לגבי סיווג בדוח על תזרימי המזומנים של תרומות שקיימת לגביהם הגבלה להוראות התקינה האמריקאית. לפיכך, תזרימי מזומנים מפעילויות מימון יכללו תקבולים מתרומות שהתורם הגביל את השימוש בהם לזמן ארוך ואילו תזרימי המזומנים מפעילויות שוטפות יכללו תקבולים מתרומות שקיימת לגביהם הגבלה, למעט תרומות שהתורם הגביל את השימוש בהם לזמן ארוך. זאת בשונה מהתקינה כיום לפיה כלל התקבולים מתרומות שקיימת לגביהם הגבלה נכללו בפעילויות מימון.

ט. הוועדה המקצועית החליטה להתאים את ההוראות לגבי הכרה ביצירות אומנות, נכסים היסטוריים ונכסים דומים להוראות התקינה האמריקאית. בהתאם להוראות אלה, מלכ"ר רשאי לבחור מדיניות חשבונאית לגבי יצירות אומנות, נכסים היסטוריים ונכסים דומים המקיימים את הגדרת אוסף כלהלן:

- (1) הכרה בכל הפריטים אשר נרכשו או נתרמו למלכ"ר כנכסים (פריטים שנתרמו יוכרו כהכנסות או כתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה);
- (2) הכרה בכל הפריטים אשר נרכשו או נתרמו למלכ"ר כנכסים (פריטים שנתרמו יוכרו כהכנסות או כתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה) החל ממועד שיוגדר על ידי המלכ"ר;
- (3) מתן גילוי בלבד ליצירות אומנות, נכסים היסטוריים ונכסים דומים אשר מתווספים לאוסף.

יצירות אומנות, נכסים היסטוריים ונכסים דומים שנתרמו שאינם מקיימים את הגדרת אוסף יוכרו כנכסים וכהכנסות או כתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בהתאם לשווים ההוגן במועד ההכרה לראשונה וימדדו לאחר מכן לפי תקן חשבונאות מספר 27, רכוש קבוע.

כמו כן, הותאמה הגדרת אוסף לתקינה האמריקאית ונוספה דרישה שהפריטים הנכללים באוסף יהיו כפופים למדיניות ארגונית הדורשת שימוש בתמורה מהמימוש של פריטים כאלה לרכישה של פריטי אוסף חדשים או לטיפול ישיר באוספים קיימים או לשניהם.

י. בנוסף, החליטה הוועדה המקצועית:

- (1) לאור ביטול האפשרות בכללי חשבונאות מקובלים להצגת פריטים מיוחדים בדוח רווח או הפסד, הוחלט לבטל את האפשרות להצגת פריט מיוחד גם בדוח על הפעילויות של מלכ"רים לגבי (i) תמורה ממימוש של רכוש קבוע, המוצג בשווי סמלי ו- (ii) תרומות או הקצבות שהשימוש בהן הותנה על ידי נותניהן לכיסוי גרעונות משנים קודמות.
- (2) הצגת השוואה בין נתוני התקציב לבין נתוני הביצוע במסגרת נספח לדוחות הכספיים ולא במסגרת הביאורים לדוחות הכספיים וזאת מאחר שנתוני התקציב אינם נתונים מבוקרים.

יא. במקביל, החליטה הוועדה המקצועית לבצע את התיקונים האמורים לעיל גם על בתי חולים ציבוריים וקופות חולים ולפיכך תקן חשבונאות מספר 18 (מעודכן 2009), דיווח כספי על ידי בתי חולים ציבוריים וקופות חולים יתוקן בהתאם.

יב. לאור העובדה שתקן חשבונאות מספר 34 אינו חל על מלכ"רים:

- (1) נכללו בתקן זה מאפיינים כלליים של דוחות כספיים מתוך תקן חשבונאות מספר 34, הצגת דוחות כספיים,
- (2) נוספה דרישה להצגת נכסים שוטפים ולא-שוטפים, והתחייבויות שוטפות ולא-שוטפות, כסיווגים נפרדים בדוח על המצב הכספי, למעט כאשר הצגה המבוססת על נזילות מספקת מידע מהימן שהוא יותר רלוונטי,
- (3) נוספה דרישה לסיווג ההוצאות בדוח על הפעילויות לפי מהות ההוצאות או לפי מאפיין הפעילות, לפי השיטה שמספקת מידע מהימן שהוא רלוונטי יותר, תוך מתן גילוי בביאורים לדוחות הכספיים לסיווג של ההוצאות לפי השיטה השנייה (אם הוצג בדוח על הפעילויות סיווג של ההוצאות המבוסס על מאפיין הפעילות, יינתן גילוי בביאורים לדוחות הכספיים לסיווג שמבוסס על מהות ההוצאות ולהיפך),

יג. בתקן נוספו דרישות גילוי לגבי יצירות אומנות, נכסים היסטוריים ונכסים דומים, הבטחות מותנות והבטחות בלתי מותנות, נכסים ושירותים שהתקבלו ללא תמורה, צדדים קשורים ומגבלות על נכסי המלכ"ר.

י.ד. תקן זה יחול על דוחות כספיים שנתיים של מלכ"רים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2021 או לאחריו. הוועדה המקצועית מעודדת יישום מוקדם של התקן. מלכ"ר נדרש לדווח על ההשפעה של אימוץ הוראות המדידה של התקן במועד היישום לראשונה כתיאום של יתרות הנכסים נטו לתחילת התקופה שבה אומץ התקן לראשונה, ללא הצגה מחדש של מספרי השוואה בגין שינויים במדידה הנובעים מהוראות תקן זה. אולם, מלכ"ר יישם את הוראות ההצגה של התקן למפרע.

תקן חשבונאות מספר 40

כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים

מטרת התקן

1. בשנת 1997 פורסם גילוי דעת 69 שדן בכללי חשבונאות ודיווח כספי של מלכ"רים. ממועד פרסומו תוקן התקן מספר פעמים כאשר התיקון המשמעותי ביותר בוצע על ידי תקן חשבונאות מספר 5, תיקונים והבהרות לגילוי דעת מס' 69 בדבר כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים. מטרת תקן זה היא לאגד את כללי החשבונאות והדיווח הכספי למלכ"רים במסגרת תקן אחד.

תחולה

2. הדוחות הכספיים של מלכ"ר יערכו בהתאם להנחיות תקן זה. דרישות הגילוי בתקן זה אינן חלות על דוחות כספיים תמציתיים לתקופות ביניים.
3. תקן זה אינו חל על הדוחות הכספיים של יחידה שלטונית.
4. תקני חשבונאות אשר לא נקבע בהם במפורש כי אינם חלים, במלואם או בחלקם, על מלכ"רים, יחולו עליהם.

הגדרות

5. **מלכ"ר** (מוסד ללא כוונת רווח) - חבר-בני-אדם, מואגד או לא מואגד, אשר מתאפיין בתכונות אלה:

- (א) פועל להשגת מטרה ציבורית שאינה מכוונת להשגת רווחים;
- (ב) נכסיו והכנסותיו משמשים לקידום מטרותיו הציבוריות; וכן
- (ג) רווחיו אינם ניתנים לחלוקה לחבריו.

יחידה שלטונית - ממשלה, רשות מקומית וכו', שעיקר הכנסותיה בא ממקור בעל אופי תחיקתי, כגון: מסים, אגרות, היטלים וכדומה.

אגודת יזידים - חבר-בני-אדם, מואגד או שאינו מואגד, המשמש את המלכ"ר כאמצעי לגיוס משאבים לטובת המלכ"ר או להשגתה של מטרה מסוימת על ידי המלכ"ר.

העברה חד צדדית – עסקה שבה לישות מתהווה התחייבות או שהישות מעבירה נכס לישות אחרת (או מקבלת נכס או ביטול של התחייבות) ללא קבלת (או מתן) ערך בתמורה באופן ישיר.

תרומה – העברה שאינה מותנית למלכ"ר של מזומן או של נכסים אחרים כמו גם הבטחות בלתי מותנות או יישוב או ביטול של התחייבויות המלכ"ר בהעברה חד צדדית מרצון על ידי ישות אחרת שלא במעמדה כבעלים. מאפיינים אלה מבחינים בין תרומות לבין:

- (א) עסקאות החלפה, שהן העברות שבהן כל צד מקבל ומקנה ערך שווה בקירוב,
- (ב) השקעות על ידי בעלים וחלוקות לבעלים שהן העברות חד צדדיות בין מלכ"ר לבין בעליו, וכן
- (ג) העברות חד צדדיות אחרות כמו הטלת מסים וקנסות שאינן העברות מרצון.

תרומה מותנית – תרומה שכוללת התניה שהטיל התורם.

התניה שהטיל תורם – תנאי של תורם (או של גורם חיצוני אחר) אשר מייצג חסם שיש להתגבר עליו לפני שהמלכ"ר המקבל יהיה זכאי לנכסים שהועברו או לנכסים שהובטחו. אי התגברות על החסם נותנת לתורם זכות לקבל חזרה את הנכסים שהועברו או נותנת למבטיח זכות לשחרור ממחויבותו להעביר נכסים.

הגבלות שהוטלו על-ידי תורמים על השימוש בנכסים נטו - תנאי של תורם, או גורם חיצוני אחר (להלן: "תורם"), באשר לשימוש בנכסים שהתקבלו ממנו כתרומה, שהוא יותר ספציפי מאשר ההגבלות הכלליות הנובעות מאופי פעילותו של המלכ"ר, הסביבה בה הוא פועל והמטרות שנקבעו בתקנונו. תורמים אחדים מטילים הגבלות שהן זמניות מטבען, לדוגמה, קביעה שמשאבים ישמשו לאחר מועד מסוים, לתוכניות או לשירותים מסוימים או לרכישת מבנים או ציוד. תורמים אחרים מטילים הגבלות שהן קבועות מטבען, לדוגמה, קביעה שיש להחזיק במשאבים לצמיתות.

הבטחה - הסכם מתועד לתרום מזומן או נכסים אחרים לישות אחרת הניתן לאכיפה משפטית. הבטחה כוללת זכויות ומחויבויות כאשר למקבל של הבטחה יש זכות לצפות שהנכסים המובטחים יועברו בעתיד ולנותן ההבטחה יש מחויבות משפטית לבצע את ההעברה שהובטחה. הבטחה יכולה להיות מותנית או בלתי מותנית.

הבטחה בלתי מותנית - הבטחה המותנית רק בדרישת המלכ"ר או בחלוף הזמן.

הבטחה מותנית - הבטחה הכפופה להתניה שהטיל תורם.

נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - אותו חלק של הנכסים נטו של מלכ"ר שלא מוטלת על השימוש בו כל הגבלה קבועה או זמנית שנקבעה על ידי תורמים.

נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה - אותו חלק של הנכסים נטו של מלכ"ר הנובע מתרומות שהתקבלו או מזרימה פנימה אחרת של נכסים, אשר השימוש בו על-ידי המלכ"ר הוגבל על ידי התניות של תורמים.

נכסים שתמורתם הוגבלה - תרומות והעברות חד צדדיות אחרות, שהתקבלו לרכישת רכוש קבוע או נכס אחר וכן נכס שהתקבל במתנה, לגביהם קבע התורם כי התמורה ממיימושם של אותם נכסים, אם ימומשו, תשמש למטרה מסוימת.

עסקת החלפה – העברה שבה כל צד מקבל ומקנה ערך שווה בקירוב.

עסקת סוכנות – סוג של עסקת החלפה שבה המלכ"ר פועל כסוכן, כנאמן או כמתווך עבור צד אחר שיכול להיות תורם או נתרם.

אוסף - יצירות אמנות, נכסים היסטוריים ונכסים דומים המקיימים את כל הקריטריונים הבאים:

(א) המוחזקים למטרות תצוגה לקהל, לחינוך או למחקר, לשם טובת הציבור ולא לשם רווח פיננסי,

(ב) יש לשמור עליהם, לטפל בהם ולשמר אותם,

(ג) הם כפופים למדיניות ארגונית הדורשת שימוש בתמורה מהמימוש של פריטים כאלה לרכישה של פריטי אוסף חדשים או לטיפול ישיר באוספים קיימים או לשניהם.

אוספים מוחזקים בדרך כלל על ידי מוזיאונים, גנים בוטניים, ספריות, אקווריומים, אתרים היסטוריים, פלנטריום, גני חיות, גלריות אומנות, מרכזי טבע, מדע וטכנולוגיה. אולם, ההגדרה אינה מוגבלת לישויות אלה ומנגד גם אינה חלה באופן אוטומטי על כל הפריטים המוחזקים על ידי ישויות אלה.

שוני הוון הוא הסכום שבו ניתן להחליף נכס, בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון שאינם קשורים, הפועלים בצורה מושכלת.

תקני חשבונאות הם:

- (א) תקני חשבונאות שפורסמו על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות (להלן - המוסד לתקינה),
- (ב) גילויי דעת שפורסמו בעבר על ידי לשכת רואי חשבון בישראל בנושאי חשבונאות ודיווח כספי,
- (ג) הבהרות שפורסמו על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, וכן
- (ד) הבהרות שפורסמו בעבר על ידי לשכת רואי חשבון בישראל בנושאי חשבונאות ודיווח כספי.

מטרה של דוחות כספיים של מלכ"רים

- 6. מטרת הדוחות הכספיים של מלכ"ר היא לספק מידע שימושי לצדדים שונים, כגון: מוסדות המלכ"ר, תורמים, עמיתים, בעלי חוב, נותני אשראי אחרים ורשויות שלטוניות. מידע זה אמור, בין היתר, לאפשר למשתמשים בדוחות הכספיים לעמוד על השירותים שהמלכ"ר מספק ויכול להמשיך לספק ועל האופן שמוסדותיו ממלאים את תפקידם.
- 7. לצורך השגת מטרה זו, הדוחות הכספיים של מלכ"ר יספקו מידע בדבר:
 - (א) הנכסים, ההתחייבויות והנכסים נטו ואופיים.
 - (ב) ההשפעות שיש לעסקאות ולאירועים המשנים את הנכסים נטו ואופיים.
 - (ג) הזרימות למלכ"ר וממנו של משאבים כלכליים בתקופת הדיווח, והיחסים בין הזרימות פנימה לבין הזרימות החוצה.
 - (ד) המקורות הכספיים והשימוש בהם, וכן גורמים אחרים העשויים להשפיע על דרגת הנזילות של המלכ"ר.

מאפיינים כלליים של דוחות כספיים

חשבונאות לפי בסיס צבירה

- 8. מלכ"ר יכין את דוחותיו הכספיים, למעט מידע על תזרים מזומנים, תוך שימוש בחשבונאות לפי בסיס צבירה.
- 9. על אף האמור בסעיף 8 לעיל, מלכ"ר אשר היקף הכנסותיו לשנה, למעט הכנסות חד-פעמיות מהותיות (על בסיס מבחן רב שנתי), אינו עולה על 1,200 אלפי ש"ח רשאי לדווח על בסיס מזומנים או על בסיס מזומנים מעורב. לעניין זה "הכנסות" - לרבות תוספות לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה, ולמעט סכומים ששוחררו מהגבלות והכלולים במחזור הפעילויות.
- 10. בחר מלכ"ר בחלופה כאמור בסעיף 9 לעיל, יחולו עליו הכללים הבאים:
 - (א) בביאורים לדוחות הכספיים יצוין, כי הדוחות הכספיים נערכו על בסיס מזומנים (או על בסיס מזומנים מעורב), בציון סוג ההתאמות.
 - (ב) יינתן ביטוי בשמות דוחותיו הכספיים לכך שהדוחות ערוכים על בסיס מזומנים או על בסיס מזומנים מעורב.
 - (ג) יהא פטור מלהציג דוח על תזרימי המזומנים, אלא אם כן הדוח מוסיף מידע בעל משמעות.
 - (ד) יספק את הגילויים הנדרשים על פי תקן זה תוך התאמתם לבסיס הדיווח שלו (בסיס מזומנים או בסיס מזומנים מעורב).

מהותיות והקבצה

11. מלכ"ר יציג בנפרד כל קבוצה מהותית של פריטים דומים. מלכ"ר יציג בנפרד פריטים שהמהות או מאפיין הפעילות שלהם אינם דומים אלא אם הם לא מהותיים.

קיזוז

12. מלכ"ר לא יקזז בין נכסים לבין התחייבויות או בין הכנסות לבין הוצאות, אלא אם הדבר נדרש או מותר לפי תקני חשבונאות.

תדירות הדיווח

13. מלכ"ר יציג מערכת שלמה של דוחות כספיים (כולל מידע השוואתי) לפחות אחת לשנה.

מידע השוואתי

14. מלכ"ר יציג מידע השוואתי המתייחס לתקופה הקודמת לגבי כל הסכומים שמדווחים בדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, למעט כאשר תקני חשבונאות מתירים או דורשים אחרת. מלכ"ר יכול מידע השוואתי לגבי מידע מילולי ותיאורי כאשר הוא רלוונטי להבנה של הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת.

15. כאשר המלכ"ר משנה את ההצגה או את הסיווג של פריטים בדוחות הכספיים שלו, המלכ"ר יסווג מחדש סכומים השוואתיים, אלא אם הסיווג מחדש אינו מעשי. כאשר מלכ"ר מסווג מחדש סכומים השוואתיים, המלכ"ר ייתן גילוי לפרטים הבאים:

(א) המהות של הסיווג מחדש;

(ב) הסכום של כל פריט או של כל קבוצה של פריטים שסווגו מחדש.

16. כאשר אין זה מעשי לסווג מחדש סכומים השוואתיים, מלכ"ר ייתן גילוי לפרטים הבאים:

(א) הסיבה שבגינה הסכומים לא סווגו מחדש; וכן

(ב) המהות של התיאומים שהיו מבוצעים אם הסכומים היו מסווגים מחדש.

עקביות ההצגה

17. מלכ"ר ישמור על ההצגה והסיווג של פריטים בדוחות הכספיים מתקופה אחת לתקופה הבאה, אלא אם:

(א) בעקבות שינוי משמעותי במהות של הפעילויות של המלכ"ר או בעקבות סקירה של הדוחות הכספיים שלו, ברור שהצגה או סיווג אחרים יהיו נאותים יותר בהתאם לקריטריונים לבחירה וליישום של מדיניות חשבונאית בתקן חשבונאות מספר 35, *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*; או

(ב) תקן חשבונאות דורש שינוי בהצגה.

מערכת שלמה של דוחות כספיים

18. מערכת שלמה של דוחות כספיים של מלכ"ר תכלול:

(א) דוח על המצב הכספי;

(ב) דוח על הפעילויות;

(ג) דוח על השינויים בנכסים נטו;

(ד) דוח על תזרימי המזומנים; וכן

(ה) ביאורים לדוחות הכספיים.

19. ניתן להציג את הדוח על הפעילויות ואת הדוח על השינויים בנכסים נטו במשולב. דוגמה להצגה משולבת מוצגת בנספח 2ד'.

סיווג הנכסים נטו

20. הנכסים נטו יסווגו לקבוצות הבאות:

(א) נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה (או גירעון מצטבר מפעילויות, אם היתרה שלילית).

(ב) נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה.

אם יתרת הנכסים נטו הכוללת היא שלילית (יתרה בחובה) יקרא הסעיף: "גירעון בנכסים נטו".

21. במסגרת הנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה, ניתן להבחין בין הקבוצות הבאות:

(א) נכסים נטו לשימוש לפעילויות - שיועדו על ידי מוסדות המלכ"ר.

(ב) נכסים נטו לשימוש לפעילויות - שלא יועדו על ידי מוסדות המלכ"ר.

(ג) נכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים.

העברות בין הקבוצות הנ"ל יוצגו בדוח על השינויים בנכסים נטו ולא בדוח על הפעילויות. שלוש הקבוצות יוצגו תחת כותרת משותפת "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה".

דוח על המצב הכספי

22. הדוח על המצב הכספי יערך באופן שבו כל הנכסים וכל ההתחייבויות יסווגו ויקובצו על פי אופיים. מלכ"ר יציג נכסים שוטפים ולא-שוטפים, והתחייבויות שוטפות ולא-שוטפות, כסיווגים נפרדים בדוח על המצב הכספי שלו בהתאם לתקן חשבונאות מספר 34, בהתאמות הדרושות, הנובעות מהיותו מלכ"ר, למעט כאשר הצגה המבוססת על נזילות מספקת מידע מהימן שהוא יותר רלוונטי. כאשר חריג זה חל, מלכ"ר יציג את כל הנכסים וההתחייבויות לפי סדר הנזילות שלהם.

23. הנכסים נטו יוצגו תחת כותרת אחת תוך הבחנה, בגוף הדוח על המצב הכספי, בין:

(א) נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה.

(ב) נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה.

דוח על הפעילויות

24. דוח על הפעילויות יכלול את כל ההכנסות ואת כל ההוצאות בתקופת הדיווח, לרבות סכומים ששחררו מקבוצות של נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעקבות קיום, או ביטול, של ההגבלות שהוטלו על השימוש באותם נכסים נטו. עם זאת, הדוח על הפעילויות לא יכלול תרומות שקיימת לגביהם הגבלה כל עוד לא שוחררו מההגבלות.

25. מלכ"ר יציג ניתוח של הוצאות שהוכרו בדוח על הפעילויות תוך שימוש באחת מהשיטות הבאות, לפי השיטה שמספקת מידע מהימן שהוא יותר רלוונטי: סיווג שמבוסס על מהות ההוצאות, או סיווג שמבוסס על מאפיין הפעילות של ההוצאות במלכ"ר. מלכ"ר יכלול בביאורים לדוחות הכספיים גילוי לסיווג של ההוצאות לפי השיטה השנייה וכן מידע השוואתי.

26. ניתן להציג, בביאורים לדוחות הכספיים, סיווג של ההכנסות ושל ההוצאות על בסיס הבחנה בין תוכניות (Programs) ו/או בין פעילות תומכת (לדוגמה, הוצאות הנהלה וכלליות). לעניין זה "תוכניות" הן - הפעילויות שתוצאתן מתבטאת במתן סחורות או שירותים לנהנים מפעילויותיו של המלכ"ר, ללקוחות או לחברים, ושביצוען מבטא את קיום מטרותיו של המלכ"ר.

27. רווח (הפסד) מממוש נכסים קבועים והשקעות בישויות מוחזקות יוצג כהכנסות אחרות בדוח על הפעילויות. רווח (הפסד) מממוש, נכסים קבועים שתמורתם הוגבלה, יוצג כתוספת ישירה לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה.

28. מתכונת הדוח על הפעילויות מוצגת בנספח 2ב.

דוח על השינויים בנכסים נטו

29. הדוח על השינויים בנכסים נטו יערך באופן המשקף את כל השינויים בתקופת הדיווח בכל קבוצות הנכסים נטו.

30. הדוח על השינויים בנכסים נטו ישקף את הפעולות הבאות כלהלן:

(א) תרומות שהוטלו על השימוש בהם הגבלות על ידי התורמים, יוצגו כתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה.

(ב) במועד הסרת ההגבלות שהוטלו על ידי התורמים (על ידי ביצוע המטרות או ביטול ההגבלות על ידי התורמים) סכומים מתאימים מהנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה יטופלו כלהלן:

(1) נכסים שתמורתם לא הוגבלה: במועד ביצוע המטרות לשמן התקבלו או במועד הסרת ההגבלות יועברו סכומים מתאימים מנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה, כאמור בפסקה (ג) להלן.

(2) נכסים שתמורתם הוגבלה: במועד ביצוע המטרות לשמן התקבלו לא יועברו סכומים מתאימים מהנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה. אם בוטלו ההגבלות על השימוש בתמורה, יועברו במועד ביטול ההגבלות, סכומים מתאימים מנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה כאמור בסעיף (ג)(1).

(ג) הסכומים שהועברו מתוך נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה יוצגו כלהלן:

(1) סכומים ששחררו מהגבלות להשקעה בנכסים קבועים או סכומים ששחררו כאמור בסעיפים 67(ב)(ii) או 67(ב)(iii) יוצגו כהכנסות בדוח על הפעילויות. הכנסות אלה יוצגו בדוח על הפעילויות בסעיף נפרד, תוך ציון כי הן מהוות סכומים ששחררו מנכסים נטו שהוגבלו להשקעה בנכסים קבועים.

(2) סכומים ששחררו מהגבלות לפעילויות יוצגו כהכנסות בדוח על הפעילויות. הכנסות אלה יוצגו בדוח על הפעילויות בסעיף נפרד, תוך ציון כי הן מהוות סכומים ששחררו מנכסים נטו שהוגבלו לפעילויות.

(ד) סכומים השווים להוצאות הפחת בגין נכסים שתמורתם הוגבלה, יוצגו כהעברה מנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה לנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - לשימוש לפעילויות.

31. תקני חשבונאות אחרים, החלים גם על מלכ"רים, קובעים כי פריטים מסוימים הם פריטים של רווח כולל אחר. מלכ"ר אינו מציג דוח על הרווח הכולל. לפיכך, ההתייחסות לפריטים של רווח כולל אחר תוחלף בהתייחסות לפריטים הנזקפים ישירות לנכסים נטו במסגרת דוח על השינויים בנכסים נטו במלכ"רים.

32. מתכונת הדוח על השינויים בנכסים נטו מוצגת בנספח 2ג.

דוח על תזרימי המזומנים

33. הדוח על תזרימי המזומנים ישקף את כל תזרימי המזומנים כאמור בגילוי דעת 51 דין וחשבון על תזרימי מזומנים ובהתחשב באמור להלן בסעיף 34.
34. בדוח על תזרימי המזומנים בפעילויות המימון יכללו תקבולים מתרומות שהתורם הגביל את השימוש בהם לזמן ארוך כגון:
- (א) תרומות לרכישה, להקמה או לשיפור של נכסים לזמן ארוך;
- (ב) תרומות לקרן צמיתה (endowment fund);
- (ג) הכנסות מהשקעות בגין תרומות כאמור ב-(א) ו-(ב), שבהתאם להגבלות שהוטלו על ידי התורם, מתווספות לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה.
35. מזומנים שהתורם הגביל להשקעה בנכסים קבועים, יסווגו במועד קבלתם כזרימת מזומנים מפעילות מימון וכזרימת מזומנים לפעילות השקעה (מזומנים והשקעות אחרות המיועדים להשקעה בנכסים קבועים). בעת מימוש הכספים והשקעתם בנכסים קבועים יש להציג פעולה זו כתקבולים מפעילות השקעה (מימוש השקעות) וכתשלומים לפעילות השקעה (השקעה בנכסים קבועים).

כללי הכרה ומדידה

מזומנים שקיימת לגביהם הגבלה להשקעה בנכסים קבועים

36. מזומנים שהתורם הגביל להשקעה בנכסים קבועים, לא יכללו במסגרת מזומנים ושווי מזומנים, אלא במסגרת סעיף נפרד ברכוש קבוע, בנדל"ן להשקעה או בנכסים בלתי מוחשיים שייקרא "מזומנים והשקעות אחרות המוגבלים להשקעה ברכוש קבוע/ בנדל"ן להשקעה/ בנכסים בלתי מוחשיים".

רכוש קבוע

37. תקן חשבונאות מספר 27, רכוש קבוע, חל על מלכ"רים בהתאמות הדרושות, הנובעות מהיותם מלכ"רים וכמפורט בסעיפים 38-45 להלן.

יצירות אומנות, נכסים היסטוריים ונכסים דומים

38. יצירות אומנות, נכסים היסטוריים ונכסים דומים שנתרמו למלכ"ר אשר אינם מהווים חלק מאוסף יוכרו בהתאם לסעיף 67. כלומר, יוכרו כנכסים וכהכנסות (או כרווחים) או כתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה.

39. מלכ"ר רשאי לבחור באחת מהחלופות הבאות כמדיניות חשבונאית שלו לטיפול ביצירות אומנות, נכסים היסטוריים ונכסים דומים אשר מהווים חלק מאוסף (אשר מקיים את שלושת הקריטריונים שבהגדרת אוסף):

(א) הכרה בכל הפריטים אשר נרכשו או נתרמו למלכ"ר כנכסים (פריטים שנתרמו יוכרו גם כהכנסות או כתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בהתאם לסעיף 67);

(ב) הכרה בכל הפריטים אשר נרכשו או נתרמו למלכ"ר החל ממועד שיוגדר על ידי המלכ"ר כנכסים (פריטים שנתרמו יוכרו גם כהכנסות או כתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בהתאם לסעיף 67);

(ג) מתן גילוי בלבד ליצירות אומנות, נכסים היסטוריים ונכסים דומים אשר מתווספים לאוסף.

הכרה באוספים נבחרים או בפריטים נבחרים אינה מותרת.

40. מלכ"ר שבחר במדיניות חשבונאית בהתאם לסעיף 39(ב) או (ג) אינו רשאי לבחור במודל הערכה מחדש בתקן חשבונאות מספר 27, רכוש קבוע לאוספים.

41. מלכ"ר שבחר במדיניות חשבונאית בהתאם לסעיף 39(ג) יציג בגוף דוח על המצב הכספי סעיף שיקרא אוספים, אשר יפנה לביאור הכולל את הגילויים לגבי אוספים. מלכ"ר שבחר במדיניות חשבונאית בהתאם לסעיף 39(ב) יציג בגוף דוח על המצב הכספי סעיף שיקרא אוספים החל מה-X.X.X (המועד שהוגדר), אשר יפנה לביאור הכולל את הגילויים לגבי אוספים.

42. מלכ"ר שבחר במדיניות חשבונאית בהתאם לסעיף 39(ב) או (ג) ידווח בגוף דוח על הפעילויות בסעיפים נפרדים:

(א) עלות של פריטי אוספים שנרכשו,

(ב) תמורה ממימוש פריטי אוספים שלא הוכרו,

(ג) שיפוי מחברות ביטוח בגין פריטי אוספים (שלא הוכרו) שאבדו או שניזוקו.

גילויים

43. **בביאורים לדוחות הכספיים יינתן גילוי:**

(א) המדיניות החשבונאית של המלכ"ר לגבי אוספים בהתאם לסעיף 39 לעיל,

(ב) אם המדיניות החשבונאית של המלכ"ר היא בהתאם לסעיף 39(ב) או 39(ג), המלכ"ר יתאר את אופי האוספים, מידת המשמעותיות שלהם ומדיניות שימורם,

(ג) המלכ"ר יתאר פריטים שלא נכללו כנכסים אשר במהלך התקופה נתרמו על ידי המלכ"ר, ניזוקו, נהרסו או אבדו,

(ד) ערך בספרים של יצירות אומנות, נכסים היסטוריים ונכסים דומים, המהווים אוסף,

(ה) ערך בספרים של יצירות אומנות, נכסים היסטוריים ונכסים דומים, שאינם מהווים חלק מאוסף,

(ו) המלכ"ר יתאר את המדיניות שלו לשימוש בתמורה ממימוש נכסים המהווים חלק מאוספים, כולל אם התמורה יכולה לשמש לרכישת פריטי אוסף חדשים, לשימור פריטי אוסף קיימים או לשתי המטרות.

מודל הערכה מחדש

44. מלכ"ר יכיר בעלייה בערך בספרים של פריט רכוש קבוע כתוצאה מהערכה מחדש בדוח על השינויים בנכסים נטו. המלכ"ר יזקוף את עליית הערך לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה, אם הנכס הוא נכס שתמורתו הוגבלה ולנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה, אם הנכס הוא נכס שתמורתו לא הוגבלה. עם זאת, העלייה תוכר בדוח על הפעילויות עד לסכום שבו היא מבטלת ירידה בערך בספרים של אותו נכס כתוצאה מהערכה מחדש, שהוכרה קודם לכן בדוח על הפעילויות.

45. מלכ"ר יכיר בירידה בערך בספרים של פריט רכוש קבוע כתוצאה מהערכה מחדש בדוח על הפעילויות. עם זאת, הירידה תוכר בדוח על השינויים בנכסים נטו, עד לסכום שבו קיימת יתרת זכות כלשהי בגין הערכה מחדש של אותו נכס.

ירידת ערך נכסים

46. תקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009), ירידת ערך נכסים, חל על הדוחות הכספיים של מלכ"רים, בהתאמות הדרושות, הנובעות מהיותם מלכ"רים וכמפורט בסעיפים 47-50 להלן.

47. ההתייחסות לקיומה האפשרי של ירידת ערך מהווה כלל חשבונאי מקובל, התקף גם למלכ"רים. מלכ"רים יישמו את ההוראות שנקבעו בתקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009) לצורך בחינה, הכרה וגילוי לירידת ערך נכסים. במקום הסימנים לירידת ערך המפורטים בסעיף 12 לתקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009) יחולו על מלכ"רים הסימנים המפורטים להלן:

(א) מלכ"ר אינו מתכוון לעשות שימוש בנכס, כיוון שזה ניזוק או אינו בר-שימוש או שהנכס אינו תורם ליכולת המלכ"ר לספק שירותים.

(ב) מלכ"ר אינו מתכוון לעשות שימוש בנכס, מאחר שבכוונתו לרכוש נכס אחר במקומו, או לממש את הנכס לפני המועד שנחזה קודם לכן.

48. בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009), כאשר מתקיים סימן כלשהו לירידת ערך על המלכ"ר לאמוד את הסכום בר-ההשבה. הסכום בר-ההשבה מוגדר כגבוה מבין שווי השימוש בנכס לבין שווי הוגן שלו בניכוי עלויות למכירה. במלכ"ר קיים קושי באמידת שווי שימוש של נכס מאחר והמלכ"ר בדרך כלל אינו מפיק תזרימי מזומנים חיוביים מהשימוש בנכס, אלא משתמש בנכס למטרותיו. לפיכך, כאשר לא ניתן לקבוע את שווי השימוש, הסכום בר-ההשבה של המלכ"ר יתבסס על השווי ההוגן של הנכס בניכוי עלויות למכירה.

49. כאשר הוכר הפסד מירידת ערך בגין נכס שתמורתו הוגבלה, יועבר לנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה, סכום מקביל מהנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה.

50. מלכ"ר שבחר להבחין בין נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - לשימוש לפעילויות לבין נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה – שהושקעו בנכסים קבועים יעביר סכום בגובה הפסד מירידת ערך שהוכר בדוח על הפעילויות מנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה – שהושקעו בנכסים קבועים לנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - לשימוש לפעילויות.

הטבות עובד

51. זכות עובדים להיעדרות מהעבודה בתשלום במסגרת חופשת שבתון מהווה הטבת עובד אחרת לטווח ארוך כהגדרתה בתקן חשבונאות מספר 39, *הטבות עובד*. התחייבות בגין הטבה זו תוכר בהתאם לתקן חשבונאות מספר 39, אלא אם כן מטרת חופשת השבתון היא לבצע פעולות המשמשות לקידום שמו של המלכ"ר בלבד או המביאות לו תועלת אחרת. במקרה כזה לא תוכר התחייבות בגין הטבה זו והוצאות השכר יוכרו כהוצאות בתקופת חופשת השבתון.

52. תקן חשבונאות מספר 39 חל על מלכ"רים בהתאמות הדרושות, הנובעות מהיותם מלכ"רים. מלכ"ר שבחר במודל האקטוארי, יכיר בכל המדידות מחדש של ההתחייבות נטו בגין הטבה מוגדרת בדוח על הפעילויות או בדוח על השינויים בנכסים נטו כבחירת מדיניות חשבונאית. מדידות מחדש של ההתחייבות נטו בגין הטבה מוגדרת המוכרות בדוח על השינויים בנכסים נטו ייזקפו לנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה. מדידות מחדש שהוכרו בדוח על השינויים בנכסים נטו לא יסווגו מחדש לדוח על הפעילויות בתקופה עוקבת.

הכנסות

העברות חד צדדיות

53. מלכ"רים מקבלים תרומות של מזומן, נכסים אחרים ושירותים מיחידים, מישויות עסקיות, ממלכ"רים אחרים ומגופים ממשלתיים. נכסים אחרים יכולים לכלול ניירות ערך, רכוש קבוע, נכסים בלתי מוחשיים, נדל"ן להשקעה, זכויות שימוש בנכסים והבטחות בלתי מותנות להעביר נכסים אלה בעתיד.

54. תרומות שהתקבלו יוכרו כהכנסות (או כרווחים) או כתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בתקופה שבה התקבלו. תרומה שניתנה והתרומה המקבילה שהתקבלה מוכרות בדרך כלל על ידי התורם ועל ידי הנתרם באותו מועד כלומר כאשר התרומה בוצעה או התקבלה, בהתאמה, או אם התרומה מותנית כאשר המלכ"ר התגבר על החסם.

55. להתניה שהטיל תורם יש את המאפיינים הבאים:

(א) חסם אחד או יותר שיש להתגבר עליו לפני שהמלכ"ר המקבל יהיה זכאי לנכסים שהועברו או שהובטחו, וכן

(ב) לתורם יש זכות לקבל חזרה את הנכסים שהועברו או למבטיח יש זכות לשחרור ממחויבותו להעביר נכסים.

56. ההסכם עם התורם (או מסמך אחר שההסכם מפנה אליו) צריך להעיד על קיומה של התניה שהטיל תורם באמצעות קביעה שהמלכ"ר המקבל יהיה זכאי לנכסים שהועברו או להעברה עתידית של נכסים רק אם המלכ"ר יתגבר על החסם. ההסכם אינו חייב לכלול את המונח זכות לקבל חזרה או זכות לשחרור מהמחויבות. אולם, ההסכם צריך להיות ברור מספיק על מנת לתמוך במסקנה סבירה לגבי העיתוי שבו המלכ"ר המקבל יהיה זכאי להעברה של נכסים. בהיעדר סימן ברור (apparent indication) שהמלכ"ר המקבל יהיה זכאי לנכסים שהועברו או שהובטחו רק אם המלכ"ר התגבר על החסם, יש להניח כי ההסכם אינו כולל זכות לקבל חזרה את הנכסים שהועברו או זכות לשחרור ממחויבות להעביר נכסים ויש לראות בתרומה כתרומה בלתי מותנית. לעומת זאת, במקרים שבהם התנאים של התורם עשויים להשתמע לשתי פנים (ambiguous), תרומה הכוללת תנאים שאינם בבירור בלתי מותנים, תחשב תרומה מותנית.

57. מלכ"ר נדרש להעריך את העובדות והנסיבות של הסכם על מנת לקבוע אם תנאי שהציב התורם הוא חסם שיש להתגבר עליו לפני שהמלכ"ר המקבל יהיה זכאי לנכסים שהועברו או לנכסים שהובטחו. חסם בדרך כלל קובע דרישות ספציפיות למלכ"ר לגבי השימוש בנכסים שהועברו על מנת שהמלכ"ר יהיה זכאי להם. בניגוד לכך, הגבלות שהוטלו על ידי התורם מגבילות את השימוש בתרומה, אך אינן משפיעות על הזכאות של המלכ"ר לתרומה. בקביעה אם ההסכם כולל חסם אין להביא בחשבון את ההסתברות שהמלכ"ר המקבל יקיים את התנאי.

58. להלן סימנים שיכולים לסייע בקביעה אם ההסכם כולל חסם. בהתאם לעובדות ולנסיבות, סימנים אחדים עשויים להיות משמעותיים יותר מאחרים.

(א) חסם הקשור לביצועים הניתנים למדידה – לחסם מסוג זה בדרך כלל מתלווה מגבלת זמן (כלומר נדרשת השגת ביצועים הניתנים למדידה תוך פרק זמן מסוים). דוגמאות לחסמים מסוג זה כוללות רמה מוגדרת של שירות, מספר מוגדר של יחידות תפוקה או תוצאה ספציפית, הקבלת מקורות או התרחשות אירוע מוגדר.

(ב) שיקול דעת מוגבל של המלכ"ר המקבל על אופן ניהול פעילות – בחסם מסוג זה למלכ"ר המקבל יש שיקול דעת מוגבל לגבי האופן שבו מנוהלת פעילות. הגבלות שהוטלו על ידי תורם מגבילות את השימוש בתרומה לפעילות מסוימת או למועד מסוים אך אינן מטילות הגבלות על אופן ביצוע הפעילות. דוגמאות לשיקול דעת מוגבל יכולות לכלול דרישה לביצוע הנחיות ספציפיות לגבי צבירת הוצאות כשירות, דרישה להעסיק יחידים מסוימים כחלק מכוח העבודה המנהל את הפעילות או דרישה לפעול לפי פרוטוקול ספציפי.

(ג) תנאים הקשורים למטרת ההסכם – אינם תנאים מנהלתיים או טרואיאליים כגון דרישה לספק דוח שנתי או דוח המסכם את הביצועים של המלכ"ר המקבל על מנת להוכיח את הפעולות שבוצעו על מנת לקיים חסם שנקבע בחוזה. דוגמאות לתנאים הקשורים למטרת ההסכם כוללות דרישה למקלט לבעלי חיים להרחיב את המקלט על מנת לקלוט מספר מוגדר של בעלי חיים נוספים או דרישה לדוח מחקר המסכם ממצאים לגבי אלרגיות המתייחסות לגלוטן. הפעולה של הספקת מספר מוגדר של ארוחות לחסרי בית תקיים את התנאי שנדרש ממלכ"ר מקבל על מנת להשיג את המטרה של ההסכם ואילו דוח המציין את מספר הארוחות שמקלט לחסרי בית סיפק אינו מהווה באופן רגיל תנאי שתורם להשגת מטרת ההסכם.

59. כאשר תרומה אינה נחשבת עוד ככוללת התניה שהטיל תורם, מלכ"ר יבחן אם התרומה כוללת הגבלות שהוטלו על ידי התורם. בחינה זו כוללת, בין היתר, את המידה שבה מטרת ההסכם היא צרה יותר מהמטרה הכוללת של המלכ"ר ואם המשאבים ניתנים לשימוש רק לאחר מועד מוגדר.

הגבלות שהוטלו על ידי תורם מטילות מגבלות על השימוש במשאבים שנתרמו ועשויות להשפיע על הביצועים של המלכ"ר ועל יכולתו לספק שירותים. אולם, מגבלות על השימוש במשאבים שנתרמו אינן משנות את האופי הבסיסי של עסקת התרומה או את המסקנה לגבי עיתוי ההכרה בתרומה.

60. העברה של נכסים שהיא תרומה מותנית תטופל כמקדמה הניתנת להחזר עד שהתנאים קוימו למעשה או שהתורם ויתר עליהם מפורשות.

61. אם הגבלות שהוטלו על ידי תורמים, קוימו באותה תקופת דיווח שבה התקבלה התרומה, המלכ"ר רשאי להכיר בתרומות כהכנסות בתנאי שהמלכ"ר מיישם מדיניות זו באופן עקבי מתקופה לתקופה ונותן גילוי למדיניות החשבונאית שלו.

הבטחות

62. בהתאם לסעיף 54 לעיל, הבטחה בלתי מותנית תוכר כהכנסות (או כרווח) או כתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בתקופה שבה התקבלה בתנאי שקיימות ראיות מספיקות בצורת תיעוד ניתן לאימות שניתנה הבטחה וקיימת יכולת אכיפה משפטית של ההבטחה. הבטחות בלתי מותנות עם מועדי פירעון בתקופות עתידיות יוכרו כתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה ויוכרו כהכנסות באותן תקופות עתידיות אלא אם כן תנאים מפורשים של התורם או נסיבות קבלת ההבטחה מבהירים שהתורם התכוון שהתרומה תשמש לתמיכה בפעילויות של התקופה השוטפת. יהיה זה סביר להניח שעל ידי קביעת מועדי פירעון עתידיים, התורם מייעד את התרומות שלו לתמוך בפעילויות בתקופות עתידיות.

63. בהתאם לסעיף 54 לעיל, הבטחה מותנית אשר כוללת התניות שהוטלו על ידי התורם אשר מייצגות הן חסם שיש להתגבר עליו והן זכות לשחרור מהמחויבות, תוכר כאשר ההתניות שבהן היא תלויה מתקיימות למעשה, כלומר, כאשר ההבטחה המותנית הופכת בלתי מותנית.

64. הבטחות מסוימות הופכות בלתי מותנות בשלבים מאחר שהן תלויות במספר תנאים או בסדרה של תנאים ולא בתנאי יחיד. הבטחות כאלה מוכרות בשלבים ככל שכל אחד מהתנאים מתקיים. באופן דומה, הבטחות אחרות מותנות בכך שהמלכ"ר המקבל צובר הוצאות (או עלויות) כשירות מסוימות. הבטחות אלה הופכות בלתי מותנות ומוכרות במידה שבה ההוצאות נצברות. תרומות אלה יוכרו בחלקים כהכנסות או כתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה כאשר כל שלב מתקיים.

גילויים

65. מלכ"ר ייתן גילוי לפרטים הבאים לגבי הבטחות מותנות והבטחות בלתי מותנות לתאריך הדיווח:

(א) הסכומים של הבטחות בלתי מותנות לתאריך הדיווח תוך הצגה בנפרד של הבטחות כאמור שנפרעו עד למועד אישור הדוחות הכספיים, שטרם נפרעו ומועד פירעונם הוא עד שנה מתאריך הדיווח, שטרם נפרעו ומועד פירעונם הוא בין שנה לחמש שנים מתאריך הדיווח ושטרם נפרעו ומועד פירעונם הוא מעל חמש שנים מתאריך הדיווח.

(ב) סכומי הפרשות לחובות מסופקים בגין הבטחות בלתי מותנות.

(ג) הסכום של הבטחות מותנות תוך הצגה בנפרד של סוגים שונים של התניות (לדוגמה, הקמת תוכנית חדשה, השלמת בניין, הקבלת מקורות).

נכסים שהתקבלו ללא תמורה

66. רכוש קבוע, נדל"ן להשקעה, נכס בלתי מוחשי, מלאי ונכסים המיועדים לצריכה שוטפת שהתקבלו ללא תמורה או שהמלכ"ר שילם עבורם תמורה חלקית בלבד יכללו בדוחות הכספיים, על פי השווי ההוגן שלהם למועד קבלתם, אם:

(א) הם בעלי ערך כספי מהותי על בסיס כולל, ביחס להיקף הפעילות של המלכ"ר, וכן

(ב) ניתן להעריך באופן מהימן את שוויים ההוגן.

מאותו מועד ואילך יחשב השווי ההוגן כעלות הנכס.

67. נכסים כאמור בסעיף 66 לעיל, שהתקבלו ללא תמורה יוצגו כלהלן:

(א) נכסים שתמורתם הוגבלה יוצגו הן כתוספת ישירה לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה והן כתוספת לנכסים.

(ב) נכסים שתמורתם לא הוגבלה:

(i) אם התורם לא קבע את משך הזמן שהנכס שנתרם חייב לשמש את המלכ"ר, השווי ההוגן של הנכס יוכר כהכנסות בסעיף נפרד בדוח על הפעילויות כאשר הנכס מוכן לשימושו המיועד.

(ii) אם התורם דרש שימוש בנכס לתקופה מוגדרת, השווי ההוגן של הנכס ייזקף לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה ויוכר כהכנסות בסעיף נפרד בדוח על הפעילויות לאורך תקופת השימוש שהוגדרה על ידי התורם החל מהמועד שבו הנכס מוכן לשימושו המיועד. במקביל, תוקטן יתרת הנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בדוח על השינויים בנכסים נטו.

(iii) תרומות של מזומנים או נכסים אחרים שהוגבלו לרכישה של רכוש קבוע, נכסים בלתי מוחשיים ונדל"ן להשקעה או להקמתם יוכרו תחילה כנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה וישוחררו מהגבלות כאשר הנכסים נרכשו או הוקמו והם מוכנים לשימוש המיועד, אלא אם כן התורם דרש שימוש בנכס לאורך תקופה מוגדרת (ראה סעיף (ii) לעיל).

(ג) מלאי שהתקבל ללא תמורה יוכר כהכנסות בדוח על הפעילויות וכתוספת לנכסים.

(ד) נכסים המיועדים לצריכה שוטפת שהתקבלו ללא תמורה יוכרו הן כהכנסות והן כהוצאות בדוח על הפעילויות.

(ה) לגבי נכסים שהמלכ"ר שילם עבורם תמורה חלקית בלבד, יחול האמור בסעיף זה בשינויים המתחייבים.

שירותים שהתקבלו ללא תמורה

68. מלכ"ר יכלול בדוחות הכספיים שלו שירותים שהתקבלו על ידו ללא תמורה כהכנסות וכהוצאות (או כנכסים, בהתאם לכללים המקובלים להבחנה בין הוצאות לבין נכסים), על פי השווי ההוגן שלהם, בהתקיים שלושת התנאים הבאים:

(א) אותם השירותים הם בעלי ערך כספי מהותי על בסיס כולל, ביחס להיקף הפעילות של המלכ"ר.

(ב) ניתן להעריך את שוויים ההוגן של אותם שירותים באופן מהימן.

(ג) השירותים הם מהסוג הדורש מיומנות ומומחיות מקצועיים, ושולוא היו מתקבלים היה המלכ"ר נאלץ לרכשם בתמורה או שהשירותים יוצרים או מגדילים נכס לא פיננסי.

גילויים

69. בביאורים לדוחות הכספיים יינתן גילוי לפרטים הבאים בדבר נכסים או שירותים שהתקבלו ללא תמורה:

(א) תיאור של מסגרת הפעילות שבה נעשה שימוש בנכסים ובשירותים שהתקבלו.

(ב) תיאור מילולי וכמותי של הנכסים או השירותים שהוכרו כתרומה בתקופת הדיווח, שיתייחס לטבעם ולהיקפם.

(ג) תיאור מילולי של הנכסים או השירותים שהתקבלו, אך לא הוכרו כתרומה בתקופת הדיווח (מאחר שלא קיימו את תנאי ההכרה בסעיף 66 או בסעיף 68, בהתאמה), שיתייחס לטבעם ולהיקפם.

(ד) השיטות וההנחות המשמעותיות שיושמו בקביעת השווי ההוגן.

(ה) אופן ההכרה בהכנסה של נכסים שהתקבלו ללא תמורה (במועד שבו הנכס מוכן לשימוש המיועד או פריסה על פני תקופת השימוש שנקבעה על ידי התורם) והתקופה שלאורכה דרש התורם שימוש בנכס.

70. אם לא ניתן לאמוד באופן מהימן את השווי ההוגן של נכסים או שירותים שהתקבלו ללא תמורה, המלכ"ר יציין עובדה זו בביאורים לדוחות הכספיים.

71. מלכ"ר רשאי לספק במסגרת הביאורים לדוחות הכספיים מידע כמותי (שווי הוגן, מספר שעות שנתרמו, סכומי כסף שגויסו על ידי מתנדבים וכו') לגבי שירותים שהתקבלו ללא תמורה שאינם מקיימים את התנאים בסעיף 68 לעיל.

עסקאות סוכנות

72. כאשר למלכ"ר יש יכולת לשלוט בטובת ההנאה הצפויה מהתרומה שהתקבלה והוא יכול להשתמש בה למטרותיו הוא באופן חופשי או בהתאם להתניות התורם בדבר מטרות השימוש בתרומה, המלכ"ר אינו סוכן, נאמן או מתווך. לעומת זאת, אם התורם התנה את התרומה בהעברתה לצד שלישי, ולא לשימוש של המלכ"ר, המלכ"ר משמש כסוכן, נאמן או מתווך.

73. העברה של נכסים למלכ"ר עשויה להיראות כתרומה. יחד עם זאת, אם למלכ"ר אין שיקול דעת לגבי אופן השימוש בנכסים שהועברו או שיש לו שיקול דעת מועט, העברת הנכסים אינה מהווה תרומה והמלכ"ר פועל כסוכן, נאמן או מתווך. במקרים שבהם המעביר קובע מי יהיה הצד השלישי או הצדדים השלישיים אליהם יועברו הנכסים, למלכ"ר אין שיקול דעת לגבי אופן השימוש בנכסים שהועברו. המעביר יכול לקבוע מי יהיה הצד השלישי אליו נדרש המלכ"ר להעביר את הנכסים על ידי זיהוי הצד השלישי בשמו, על ידי קביעה שכל צד שלישי שמקיים את הקריטריונים שנקבעו על ידי המעביר יהיה זכאי לנכסים או על ידי פעולות אחרות המבהירות את זהות הצד השלישי, כמו טופס גיוס תרומות לצד שלישי ספציפי. בכל המקרים האלה, המלכ"ר הוא סוכן והעברת הנכסים אינה מוכרת כתרומה. אם למלכ"ר יש שיקול דעת בבחירת הצדדים השלישיים אליהם יועברו הנכסים או לגבי אופן השימוש בנכסים שהועברו, העברת הנכסים מהווה תרומה. לדוגמה, אם המעביר קובע הגדרות רחבות לצדדים השלישיים אליהם יועברו הנכסים, כגון חסרי בית או נפגעי תקיפה מינית, למלכ"ר יש שיקול דעת בבחירת הצדדים השלישיים אליהם יועברו הנכסים. דוגמה נוספת, אם המעביר קובע מי יהיה הצד השלישי אליו יועברו הנכסים, אך משאיר למלכ"ר שיקול דעת לגבי הפעילויות או ההוצאות של הצד השלישי אשר ימומנו מנכסים אלה, למלכ"ר יש שיקול דעת לגבי אופן השימוש בנכסים שהועברו. שיקול דעת שניתן למלכ"ר לגבי עיתוי העברת הנכסים לצד שלישי אינו מספיק כדי להפוך את העברת הנכסים לתרומה.

74. הכנסות מעסקאות סוכנות יוכרו בדוח על הפעילויות בסכום נטו (סכומים שהתקבלו עבור צד ג' בניכוי סכומים שעל המלכ"ר להעביר לצד ג') בסעיף נפרד במסגרת ההכנסות. המלכ"ר רשאי לתת גילוי בביאורים או בדוח על הפעילויות, לסכומים שהתקבלו עבור צד ג' בניכוי הסכומים שעל המלכ"ר להעביר לצד ג', אך רק הסכום נטו יוצג כהכנסות המלכ"ר מעסקאות סוכנות (ראה הדגמות בנספח 2).

75. בעסקאות סוכנות שבהן המלכ"ר מקבל מזומנים או נכסים פיננסיים אחרים, עליו להכיר בהתחייבות, בעת ההכרה בנכסים שהתקבלו. ההתחייבות תימדד בשווי ההוגן של הנכסים שהתקבלו.

76. בעסקאות סוכנות שבהן המלכ"ר מקבל נכסים לא פיננסיים, למלכ"ר מותר, אך הוא אינו נדרש, להכיר בהתחייבות ובנכסים אלה. המלכ"ר יבחר במדיניות חשבונאית לגבי נכסים לא פיננסיים (תוך מתן גילוי למדיניות זו) ויישמה בעקביות.

תרומות בתנאי אנונה (Annuity)

77. קרן אנונה כוללת נכסים נטו שהתקבלו בהתניה שהמלכ"ר ישלם לתורם, או לפקודתו, סכומים מסוימים לכל ימי חייו או לתקופה אחרת שהוסכמה עמו. עם פקיעת ההתחייבות האמורה הנכסים שנתרו מועברים לשימוש חופשי של המלכ"ר או למטרות מוגדרות שנקבעו על ידי התורם.

78. תרומות שהתקבלו בתנאי אנונה יוכרו כלהלן:
- (א) המחויבות כלפי התורם תוכר כהתחייבות על בסיס חישוב אקטוארי.
- (ב) התרומה, בניכוי ערך ההתחייבות, כאמור בפסקה (א) לעיל, תוכר כהכנסה או כתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה, בהתאם להתניות התורם לגבי השימוש ביתרת התרומה.
79. כל הפרש בסכום ההתחייבות, הנובע משינוי בהנחות האקטואריות (כולל שינוי בשיעור הניכיון), ייזקף כלהלן:
- (א) במקרה בו יתרת התרומה הוכרה כהכנסה – סכום השינוי ייזקף לדוח על הפעילויות.
- (ב) במקרה בו יתרת התרומה הוכרה במסגרת הנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה – סכום השינוי ייזקף לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה.
80. כל הפרש בסכום ההתחייבות, הנובע מחלופי הזמן, ייזקף לדוח על הפעילויות בסעיף הוצאות מימון.
- גילויים
81. בביאורים לדוחות הכספיים יינתן גילוי לסכומי קרנות האנונה ולתנאי ההתחייבות.
- שמירת ערך הנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה
82. הכנסות מימון או הוצאות מימון יוצגו בסכום המחושב לאחר שסכומים הדרושים על מנת לקיים את התניות התורמים, או את הוראות החוק, לגבי הנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה, ייזקפו לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה. אם הסכומים הדרושים לשמירת ערך הנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה עולים על הכנסות המימון, יוצג הפרש כהוצאת מימון בדוח על הפעילויות.
- תקורה
83. נוהג מקובל במלכ"רים הוא לכלול בהסכמים עם נותני הקצבות או עם תורמים התניה על פיה חלק מסכום התרומה או ההקצבה (לרוב מדובר בתרומה או הקצבה שקיימת לגביהן הגבלה) ישמש לכיסוי ההוצאות הכלליות או העקיפות של המלכ"ר ("תקורה").
84. במועד ההכרה בהוצאות התקורה, יוכרו הסכומים המיועדים לכיסוי הוצאות אלה הכלולים בנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בהתאם למפורט בסעיף 30(ג) לעיל.
- עסקאות החלפה
85. הכנסות מעסקאות החלפה שאינן העברות חד-צדדיות יוכרו בהתאם להוראות תקן חשבונאות מספר 25 הכנסות.
- מסים
86. מס שכר המוטל לפי חוק מס ערך מוסף ומס מעסיקים ייכללו במסגרת הוצאות השכר.
87. מס ערך מוסף ששולם בגין תשומות ושאינו ניתן להחזר ומסים בגין הוצאות מסוימות ("הוצאות עודפות") ייכללו בסעיפי הוצאות, או הנכסים, בגינם שולם המס.
88. מסים המתייחסים לסכומים המוצגים כתוספות לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה, יוצגו כהפחתה מסכומים אלה, ויועברו לדוח על הפעילויות במקביל להעברתן של אותן תוספות במועד שישוחררו מההגבלות שהוטלו עליהן.
89. מסים המוטלים על הכנסה חייבת של חברה בת שאוחדה או על הכנסה חייבת של חברה בשליטה משותפת יוצגו בהתאם לתקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה.

90. בביאורים לדוחות הכספיים יינתן גילוי לפטורים ממס החלים על המלכ"ר, לזכות להטבות מס בשל תרומות הניתנות למלכ"ר ולתוקף האישורים שהתקבלו בגין אלה.

דוחות כספיים מאוחדים

91. גילוי דעת 57, דינים וחשבונות כספיים מאוחדים חל על מלכ"רים בהתאמות הדרושות, הנובעות מהיותם מלכ"רים וכמפורט בסעיפים 92-95 להלן.

92. בהתאם לגילוי דעת 57, תנאי מוקדם והכרחי לאיחוד דוחות כספיים הוא קיום שליטה של החברה האם בחברות הבנות. במקרים שבהם החברה המוחזקת היא מלכ"ר, שליטה מתקיימת אם למלכ"ר המדווח שליטה (בהתאם לגילוי דעת 57) או שליטה מעשית (ראה סעיף 25 לנספח 1) במלכ"ר המוחזק (להלן: "מלכ"ר מוחזק").

93. למען הסר ספק אין לאחד מלכ"ר אחר שהוא בבחינת "אגודת יידיים" המנוהלת הלכה למעשה על ידי יחידים אשר רובם אינם מנהלים את המלכ"ר המדווח ואינם ממונים מטעמו. אם למלכ"ר המדווח יש שליטה (בהתאם לגילוי דעת 57) או שליטה מעשית (ראה סעיף 25 לנספח 1) ב"אגודת היידיים", יש לאחד את אגודת היידיים.

חברה בת שהיא מלכ"ר

94. בדוחות הכספיים המאוחדים של מלכ"ר, הנכסים נטו של המלכ"ר המוחזק והשינויים בהם יוצגו במסגרת קבוצת הנכסים נטו של המלכ"ר התואמת את אופי ההגבלות הקיימות על אותם נכסים נטו.

95. בביאורים לדוחות הכספיים יצוין כי הנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה של אותו מלכ"ר מוחזק אינם ניתנים לחלוקה כדיבידנד ויינתנו פרטים בדבר דין יתרת הנכסים נטו שלו בעת פירוק.

צדדים קשורים

96. דרישות הגילוי בתקן חשבונאות מספר 41 גילויים בהקשר לצד קשור חלות על מלכ"רים, בהתאמות הדרושות, הנובעות מהיותם מלכ"רים וכמפורט בסעיפים 97-99 להלן. אולם, ההגדרה של צדדים קשורים למלכ"רים תהיה כאמור בסעיף 97 להלן.

97. צד קשור למלכ"ר הוא:

(א) אדם או בן משפחה קרוב של האדם (כהגדרתו בתקן חשבונאות מספר 41) אם אותו אדם הוא אחד מאלה:

(1) מי שהינו יו"ר חבר הנאמנים של המלכ"ר, חבר הוועד המנהל של המלכ"ר (או גוף דומה) או מכהן כמנהל הכללי שלו.

(2) מי שרשאי למנות את יו"ר חבר הנאמנים של המלכ"ר, המנהל הכללי של המלכ"ר או את יו"ר הוועד המנהל שלו (או גוף דומה).

(3) מי שחבר בחבר הנאמנים של המלכ"ר (בנסיבות בהן מספר הנאמנים של המלכ"ר אינו עולה על 10 חברים).

(4) מי שמחזיק, בעצמו או ביחד עם בן משפחה קרוב, בעשרה אחוזים או יותר מכוח הצבעה במלכ"ר או מהסמכות למנות בו מנהלים.

(ב) ישויות הנשלטות על ידי המלכ"ר, לרבות עסקאות משותפות כהגדרתן בתקן חשבונאות מספר 41.

98. לצורך יישום תקן חשבונאות מספר 41, בכל מקום בו נאמר "דירקטורים" או "חברי דירקטוריון" יראו כאילו נאמר: "חברי דירקטוריון, חברי ועד העמותה או ממלאי תפקידים במוסדות ניהול דומים".

גילויים

99. מלכ"ר ייתן, בנוסף לגילויים הנדרשים בהתאם לתקן חשבונאות מספר 41, גילוי לפרטים הבאים:

(א) בביאורים לדוחות הכספיים תובהר התלות הקיימת במי שתורם, שמקציב או שמעניק מענקים למלכ"ר דרך קבע ובהיקף משמעותי, גם אם אותו צד והמלכ"ר אינם "צדדים קשורים".

(ב) היתרות עם כל אחד מהצדדים בסעיף (א) לעיל וההכנסות מכל אחד מהם יוצגו בנפרד.

(ג) האמור בפסקאות (א) ו- (ב) לעיל, אינו מחייב ציון שמו של אותו צד, ובלבד שאותו גורם יסומן בסימן מזהה, והשימוש באותו סימן יעשה הן לגבי יתרות של אותו צד והן לגבי הכנסות ממנו.

השוואה לתקציב

100. ניתן לכלול כנספח לדוחות הכספיים נתוני תקציב.

101. בחר המלכ"ר לכלול כנספח לדוחות הכספיים שלו השוואה לתקציב, יצוין שנתוני התקציב הם בבחינת "מידע נילוה" ואינם מבוקרים.

גילויים כלליים

102. הגילויים הנדרשים בסעיפים הבאים הם בנוסף לדרישות הגילוי הקיימות בסעיפים אחרים בתקן ובנוסף לדרישות הגילוי הקיימות בתקנים אחרים אותם מיישם המלכ"ר.

103. בביאורים לדוחות הכספיים של מלכ"ר יינתן גילוי ברור ומתומצת של כל מדיניות חשבונאית משמעותית ששימשה בהכנת הדוחות הכספיים בהתאם לתקן חשבונאות מספר 35.

104. בביאורים לדוחות הכספיים יינתן גילוי ליתרת הנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה תוך פיצולה לשלוש הקבוצות הבאות:

(א) נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה קבועה,

(ב) נכסים נטו המוגבלים למטרה מוגדרת, וכן

(ג) נכסים נטו המוגבלים לזמן עתידי מוגדר.

105. בביאורים לדוחות הכספיים יינתן גילוי לפרטים הבאים:

(א) נכסים והתחייבויות המתייחסים ספציפית לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה.

(ב) הסכום הכולל של נכסים אשר קיימת הגבלה שלא למכרם או לשנות את ייעוד השימוש בהם.

(ג) הגבלות של תורמים או הגבלות משפטיות על השימוש בנכסים.

(ד) הגבלות של תורמים או הגבלות משפטיות על השימוש בתמורה ממימוש נכסים.

106. בביאורים לדוחות הכספיים יינתן גילוי לתרומות שנלווה להם תנאי של הקבלת מקורות, לסכומן ולתנאי ההקבלה.

מועד תחילה והוראות מעבר

107. תקן זה יחול על דוחות כספיים שנתיים של מלכ"רים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2021 או לאחריו. הוועדה המקצועית מעודדת יישום מוקדם של התקן.
108. ההשפעה של אימוץ הוראות המדידה בתקן זה במועד היישום לראשונה תדווח כתיאום של יתרות הנכסים נטו לתחילת התקופה שבה אומץ התקן לראשונה. מלכ"ר לא יציג מחדש מידע השוואתי בגין שינויים במדידה הנובעים מהוראות תקן זה.
109. מלכ"ר יישם את הוראות ההצגה הכלולות בתקן זה למפרע החל ממועד התחילה של התקן. מלכ"ר יציג מחדש מידע השוואתי בגין שינויים בהצגה הנובעים מהוראות תקן זה.

שינויים בתקני חשבונאות אחרים

110. תקן זה מחליף את גילוי דעת מספר 69, כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים.
111. תקן זה מבטל את:
- (א) תקן חשבונאות מספר 5, תיקונים והבהרות לגילוי דעת מס' 69 בדבר כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים,
- (ב) תקן חשבונאות מספר 9 (מעודכן 2016), דוחות כספיים של מוסדות להשכלה גבוהה,
- (ג) תקן חשבונאות מספר 36, תיקון גילוי דעת מספר 69 בדבר כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים ותקן חשבונאות מספר 5 בדבר תיקונים והבהרות לגילוי דעת מספר 69
112. תקן זה מבטל את סעיפים 1-2 לשיפור תקנים קיימים 2017(א) – תקינה ישראלית.
- תיקון תקן חשבונאות מספר 18 (מעודכן 2009), דיווח כספי על ידי בתי חולים
ציבוריים וקופות חולים
בכל הסעיפים, טקסט חדש מוצג עם קו תחתי וטקסט שהושמט יוצג עם קו חוצה.
113. סעיף 4 יתוקן כלהלן:

4. המונחים הבאים שהוגדרו בגילוי דעת מספר 69 בתקן חשבונאות מספר 40, כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים משמשים בתקן זה באותה משמעות:

- מלכ"ר
- הגבלות שהוטלו על ידי תורמים על השימוש בנכסים נטו
- נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה
- נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה
- ~~הגבלה בעלת אופי זמני~~
- ~~הגבלה בעלת אופי קבוע~~
- נכסים שתמורתם הוגבלה
- העברה חד צדדית
- תרומה

- תרומה מותנית
- התניה שהטיל תורם
- הבטחה
- הבטחה בלתי מותנית
- הבטחה מותנית
- עסקת החלפה
- עסקת סוכנות
- אוסף
- שווי הוגן

....

114. סעיפים 21-23 והכותרת לפני סעיף 21 יבוטלו.

115. סעיף 30 יתוקן כלהלן:

30. סעיף 4 לגילוי דעת מספר 29 צדדים קשורים וסעיפים 96-99 לתקן חשבונאות מספר 40 ~~59-61 לגילוי דעת מספר 69 כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים~~ בדבר צדדים קשורים לא יחולו על בתי חולים וקופות חולים. במקום זאת, יחול סעיף 31 להלן.

116. סעיף 5 לנספח א' יתוקן כלהלן:

5. בהתאם לגישה הכוללנית יש לכלול את כל הנכסים, ההתחייבויות והנכסים נטו, בדוח על מצב כספי אחד כמקובל בעסקים בישויות עסקיות, וזאת כאשר ההגבלות המוטלות על השימוש במקורות השונים שהתקבלו, או העדר הגבלות, מקבלות את ביטויין בהבחנות הנעשות במסגרת קבוצת הנכסים נטו בלבד. בהתאם לגישה זו, כל השינויים בנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה יוצגו בדוח על השינויים בנכסים נטו, וכל השינויים בנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה (הכנסות, הוצאות והעברות מנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה עקב שחרור מהתניות התורמים לשימוש הפעיליות) יוצגו בדוח על הפעילויות. בהתאם לגישה הכוללנית סכומים שהתקבלו שהשימוש בהם הוגבל, מוצגים כגידול בנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה. במועד בו מוסרות ההגבלות הני"ל מוצגים הסכומים ששחררו מההגבלות, כהכנסות (העברות מנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה עקב שחרור מהתניות התורמים) בדוח על הפעילויות או כתוספת לנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה, כאמור בסעיף 19(ג) להנחיות היישום.

117. סעיף 6 לנספח א' יתוקן כלהלן:

6. מיון הנכסים נטו ייעשה תוך הבחנה בין:

(א) נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה. אם יתרת הנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה היא שלילית (יתרה בחובה) יקרא הסעיף (א) "גירעון מצטבר מפעולות", אם היתרה שלילית.

(ב) נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי זמני.

(ג) ~~נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי קבוע.~~

...

118. סעיף 7 לנספח א' יתוקן כלהלן:

7. במסגרת הנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה, ניתן להבחין בין הקבוצות הבאות:

(א) נכסים נטו לשימוש לפעילויות - שיועדו על ידי מוסדות המלכ"ר

(ב) נכסים נטו לשימוש לפעילויות - שלא יועדו על ידי מוסדות המלכ"ר

(ג) נכסים נטו ששימשו לרכוש קבוע שהושקעו בנכסים קבועים.

העברות בין הקבוצות הנ"ל יוצגו בדוח על השינויים בנכסים נטו ולא בדוח על הפעילויות. שלושת הקבוצות יוצגו תחת כותרת משותפת "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה".

119. סעיף 10 לנספח א' יתוקן כלהלן:

10. הדוח על המצב הכספי יערך באופן שבו כל הנכסים וכל ההתחייבויות יסווגו ויקובצו על פי אופיים. בית חולים וקופת חולים יציגו נכסים שוטפים ולא-שוטפים, והתחייבויות שוטפות ולא-שוטפות, כסיווגים נפרדים בדוח על המצב הכספי שלהם בהתאם לתקן חשבונאות מספר 34, בהתאמות הדרושות, הנובעות מהיותם מלכ"ר, למעט כאשר הצגה המבוססת על נזילות מספקת מידע מהימן שהוא יותר רלוונטי. כאשר חריג זה חל, בית חולים וקופת חולים יציגו את כל הנכסים וההתחייבויות לפי סדר הנזילות שלהם. יוצגו על פי סדר הנזילות שלהם, החל מהנזיל ביותר עד לפחות נזיל.

120. סעיף 11 לנספח א' יתוקן כלהלן:

11. מזומנים שהתקבלו עם התניה של תורמים, הקובעת כי השימוש בהם הוא להשקעה ברכוש קבוע, לא יכללו במסגרת מזומנים ושווי מזומנים, אלא במסגרת הרכוש הקבוע. מזומנים שהתורם הגביל להשקעה בנכסים קבועים, לא יכללו במסגרת מזומנים ושווי מזומנים, אלא במסגרת סעיף נפרד ברכוש הקבוע, בנדל"ן להשקעה או בנכסים בלתי מוחשיים שייקרא "מזומנים והשקעות אחרות המוגבלים להשקעה ברכוש קבוע/בנדל"ן להשקעה/ בנכסים בלתי מוחשיים".

121. סעיף 17 לנספח א' יתוקן כלהלן:

17. כאשר בית החולים או קופת החולים משמשים רק כצינור להעברת כספים, הנכסים שהתקבלו יוכרו כנכסים ומנגד תוכר התחייבות בגין הסכומים שיש להעביר לצד ג'. בית חולים וקופת חולים יישמו את הוראות סעיפים 72-76 לתקן חשבונאות מספר 40 לגבי עסקאות סוכנות.

122. סעיף 19 לנספח א' יתוקן כלהלן:

19. הדוח על השינויים בנכסים נטו ישקף את הפעולות הבאות כדלהלן:

(א) תרומות שהתקבלו תוך הגבלת שהוטלו על השימוש בהן הגבלות על ידי התורמים, יוצגו כתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה.

(ב) סכומים מתאימים מהנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה יטופלו במועד ביצוע המטרות לשמן התקבלו או במועד הסרת ההגבלות, כלהלן:

(i) נכסים שתמורתם לא הוגבלה - במועד ביצוע המטרות לשמן התקבלו או במועד הסרת ההגבלות יועברו סכומים מתאימים מנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה, כאמור בפסקה (ג) להלן.

(ii) נכסים שתמורתם הוגבלה - במועד ביצוע המטרות לשמן התקבלו לא יועברו סכומים מתאימים מהנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה. אם הוסרו

ההגבלות על השימוש בתמורה, יועברו במועד הסרת ההגבלות, סכומים מתאימים מנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה כאמור בפסקה (ג)(1).

(ג) הסכומים שהועברו מתוך נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה על השימוש בהם יוצגו כלהלן:

(i) סכומים ששחררו מהגבלות להשקעה בנכסים קבועים או סכומים ששחררו כאמור בסעיף 97(ב) לנספח א' יוצגו כהכנסות בדוח על הפעילויות. ייזקפו ישירות לנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה, ולא כהעברה הכנסות אלה יוצגו בדוח על הפעילויות בסעיף נפרד, תוך ציון כי הן מהוות סכומים ששחררו מנכסים נטו שהוגבלו להשקעה בנכסים קבועים.

(ii) סכומים ששחררו מהגבלות לפעילויות יוצגו כהכנסות בדוח על הפעילויות. הכנסות אלה יוצגו בדוח על הפעילויות בסעיף נפרד, תוך ציון כי הן מהוות העברות סכומים ששחררו מנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה עקב שחרור מהתננות שהוגבלו לפעילויות התורמים.

(ד) לאופן הטיפול כאשר מבוצעת הבחנה בין נכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים לבין נכסים נטו לשימוש לפעילויות – ראה תקן חשבונאות מספר 40 - סעיף 32, סעיפים 13-14 לנספח הנחיות ליישום והדגמה בנספח 3.

123. סעיף 22 לנספח א' יתוקן כלהלן:

22. בדוח על תזרימי המזומנים, בפעילויות המימון יכללו יוצגו בנפרד ויפורטו תקבולים מתרומות שהתורם הגביל את השימוש בהם לזמן ארוך, כגון שהשימוש בהן הוגבל, ושזקפו כלהלן:

(א) לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה זמנית, למעט סעיפים ג' ו-ד' להלן תרומות לרכישה, להקמה או לשיפור של נכסים לזמן ארוך,

(ב) לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה קבועה, למעט סעיפים ג' ו-ד' להלן, תרומות לקרן צמיתה (endowment fund),

(ג) לקרנות אנונה, [בוטל]

(ד) לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה להשקעה בנכסים קבועים, וכן [בוטל]

(ה) הכנסות מהשקעות בגין תרומות כאמור ב- (א) וב- (ב), שבהתאם להגבלות שהוטלו על ידי התורם מריבית ומדיבידנד, שבהתאם לכללים שנקבעו בתקן זה, מתווספות לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה.

בפעילות מימון יוצגו בנפרד ויפורטו גם סכומי הפיקדון שהתקבלו מהדיירים וסכומי הפיקדון המוחזרים לדיירים בתום תקופת השהייה במעונות.

124. סעיף 29 לנספח א' יתוקן כלהלן:

29. יצירות אמנות המוחזקות לצרכי קישוט בבתי החולים ו/או בקופות החולים, ניתן להציג כהוצאה ולא כנכס. בתי חולים ו/או קופות חולים יישמו את הוראות תקן חשבונאות מספר 40 לגבי יצירות אמנות, נכסים היסטוריים ונכסים דומים.

125. סעיף 90 לנספח א' יתוקן כלהלן:

90. תרומות שהובטחו אך טרם התקבלו עד לתאריך הדוח, יוכרו כהכנסות, או כתוספות לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה, בהתקיים כל התנאים להלן: בהתאם להוראות תקן חשבונאות מספר 40.

(א) קיים מידע, למועד אישור הדוחות הכספיים לפרסום, לפיו נוצרה הבטחה של

התורם נכון לתאריך הדוח והמתייחסת לתקופת הדוח והתרומה התקבלה בפועל על ידי בית החולים /או קופת החולים, או על ידי נאמן בעבורם עד למועד אישור הדוחות הכספיים לפרסום.

(ב) — התקבול אינו מותנה בקרות אירוע עתידי מסוים.

126. סעיף 96 לנספח א' יתוקן כלהלן:

96. רכוש קבוע (לרבות זכויות שימוש ברכוש קבוע), נדל"ן להשקעה, נכס בלתי מוחשי, מלאי ונכסים מתכלים המיועדים לצריכה שוטפת וטובין שהתקבלו ללא תמורה או שבית החולים או קופת החולים שילמו עבורם תמורה חלקית בלבד יכללו בדוחות הכספיים, על פי השווי ההוגן שלהם למועד קבלתם, וממועד זה ייחשב השווי ההוגן לעלות הנכס, אם:

(א) הם בעלי ערך כספי מהותי על בסיס כולל, ביחס להיקף הפעילות של בית החולים או קופת החולים, וכן,

(ב) ניתן להעריך ברמת מהימנות סבירה באופן מהימן את שוויים ההוגן בעסקה בין קונה מרצון למוכר ברצון.

127. סעיף 97 לנספח א' יתוקן כלהלן:

97. נכסים שהתקבלו ללא תמורה יוצגו כלהלן:

(א) רכוש קבוע נכסים שתמורתם הוגבלה יוצג הן כתוספת ישירה לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה והן כתוספת לנכסים לרכוש הקבוע.

(ב) רכוש קבוע נכסים שתמורתם לא הוגבלה: יוצג הן כתוספת ישירה לנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה והן כתוספת לרכוש הקבוע.

(i) אם התורם לא קבע את משך הזמן שהנכס הנתרם חייב לשמש את בית החולים או קופת החולים, השווי ההוגן של הנכס יוכר כהכנסות בסעיף נפרד בדוח על הפעילויות כאשר הנכס מוכן לשימוש המיועד.

(ii) אם התורם דרש שימוש בנכס לתקופה מוגדרת, השווי ההוגן של הנכס ייזקף לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה ויוכר כהכנסות בסעיף נפרד בדוח על הפעילויות לאורך תקופת השימוש שהוגדרה על ידי התורם החל מהמועד שבו הנכס מוכן לשימוש המיועד. במקביל, תוקטן יתרת הנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בדוח על השינויים בנכסים נטו.

(iii) תרומות של מזומנים או נכסים אחרים שהוגבלו לרכישה של רכוש קבוע, נכסים בלתי מוחשיים ונדל"ן להשקעה או להקמתם יוכרו תחילה כנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה וישוחררו מההגבלות כאשר הנכסים נרכשו או הוקמו והם מוכנים לשימוש המיועד, אלא אם כן התורם דרש שימוש בנכס לאורך תקופה מוגדרת (ראה סעיף (ii) לעיל).

(ג) מלאי שהתקבל ללא תמורה יוכר כהכנסות בדוח על הפעילויות וכתוספת לנכסים.

(ד) נכסים מתכלים המיועדים לצריכה שוטפת טובין שהתקבלו ללא תמורה יוצגו יוכרו הן כהכנסות והן כהוצאה כהוצאות בדוח על הפעילויות.

(ה) לגבי נכסים שבית החולים או קופת החולים שילמו עבורם תמורה חלקית בלבד, יחול האמור בסעיף זה בשינויים המתחייבים.

(ה) אם לא ניתן להעריך את השווי ההוגן של הנכסים, יצוין הדבר בביאורים לדוחות הכספיים, ותואר מסגרת הפעילות שבה נעשה שימוש באותם נכסים.

128. יוסף סעיף 98א לנספח א' כלהלן:

98א. בתי חולים וקופות חולים יישמו את הוראות תקן חשבונאות מספר 40 לגבי שירותים שהתקבלו ללא תמורה.

129. יוסף סעיף 98ב לנספח א' כלהלן:

98ב. בביאורים לדוחות הכספיים יינתן גילוי לפרטים הבאים בדבר נכסים או שירותים שהתקבלו ללא תמורה:

(א) תיאור של מסגרת הפעילות שבה נעשה שימוש בנכסים ובשירותים המתקבלים כתרומה לשם ביצוע הפעולות.

(ב) תיאור מילולי וכמותי של הנכסים או השירותים שהוכרו כתרומה בתקופת הדיווח, שיתייחס לטבעם ולהיקפם.

(ג) תיאור מילולי של הנכסים או השירותים שהתקבלו, אך לא הוכרו כתרומה בתקופת הדיווח (מאחר שלא קיימו את תנאי ההכרה בסעיף 96 לנספח א או בסעיף 68 לתקן חשבונאות מספר 40, בהתאמה), שיתייחס לטבעם ולהיקפם.

(ד) השיטות וההנחות המשמעותיות שיושמו בקביעת השווי ההוגן.

(ה) אופן ההכרה בהכנסה של נכסים שהתקבלו ללא תמורה (במועד שבו הנכס מוכן לשימוש המיועד או פריסה על פני תקופת השימוש שנקבעה על ידי התורם) והתקופה שלאורכה דרש התורם שימוש בנכס.

130. יוסף סעיף 98ג לנספח א' כלהלן:

98ג. אם לא ניתן לאמוד באופן מהימן את השווי ההוגן של נכסים או שירותים שהתקבלו ללא תמורה, המלכ"ר יציין עובדה זו בביאורים לדוחות הכספיים.

131. יוסף סעיף 98ד לנספח א' כלהלן:

98ד. בית חולים ציבורי או קופת חולים רשאים לספק במסגרת הביאורים לדוחות הכספיים מידע כמותי (שווי הוגן, מספר שעות שנתרמו, סכומי כסף שגויסו על ידי מתנדבים וכו') לגבי שירותים שהתקבלו ללא תמורה שאינם מקיימים את התנאים להכרה בתקן חשבונאות מספר 40.

132. סעיף 100 לנספח א' יתוקן כלהלן:

100. במועד ההכרה בתרומות בהן כלולים סכומי תקורה יזקפו סכומי התקורה לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה זמנית. במועד ההכרה בהוצאות, אותן נועדו סכומי התקורה לכסות, יזקפו אותם סכומים לדוח על הפעילויות.

133. סעיף 102 לנספח א' יתוקן כלהלן:

102. בהקבלה חיצונית, המקורות המקבילים יוכרו במועד מקביל להכרה בתרומות המזכות בהקבלה, בכפוף לכללים בסעיפים 90-91 להנחיות היישום. בהקבלת מקורות, חיצונית או פנימית, התורם מציב חסם הקשור לביצועים הניתנים למדידה שעל המלכ"ר להתגבר עליו, לפני שהמלכ"ר יהיה זכאי לתרומה. לפיכך, מדובר בתרומה מותנית, אשר תוכר כאשר המלכ"ר התגבר על החסם.

134. סעיף 103 לנספח א' יבוטל.

135. סעיף 127 לנספח א' והכותרת לפניו יבוטלו.

136. סעיף 136 לנספח א' יתוקן כלהלן:

136. לעומת זאת, אין לאחד אגודת ידידים הנשלטת למעשה והמנוהלת הלכה למעשה על ידי יחידים, אשר רובם אינם עובדי בית החולים ו/או קופת החולים, ואינם חברי הדירקטוריון שלהם וכן אינם עובדי בעל השליטה או חברי הדירקטוריון של בעל השליטה, אלא אם כן מתקיימים מבחני השליטה כמפורט בגילוי דעת מספר 69 בתקן חשבונאות מספר 40.

137. בנספח ב' – "סעיפי הדוח על המצב הכספי" יתוקנו השורות הבאות כלהלן:

נכסים נטו (גירעון בנכסים נטו):

...
נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי זמני
נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי קבוע

138. בנספח 14 – "סעיפי הדוחות על הפעילויות בבתי חולים" יתוקנו השורות להלן:

...
חלקו של בית החולים ברווחים (בהפסדים), נטו מפעולות רגילות של ישויות מוחזקות (במיוחד: ישויות כלולות)

חלקו של המיעוט ברווחים (הפסדים), נטו מפעולות רגילות של ישויות מאוחדות

הכנסות נטו (גירעון) מפעולות רגילות

פריטים מיוחדים

הכנסות נטו (גירעון) בשנת החשבון

...

139. בנספח 24 – "סעיפי הדוחות על הפעילויות בקופות החולים" יתוקנו השורות להלן:

...
חלקה של קופת החולים בתוצאות מפעולות רגילות של ישויות מוחזקות (במיוחד: ישויות כלולות)

חלקו של המיעוט בתוצאות מפעולות רגילות של ישויות מאוחדות

עודף (גירעון) מפעולות רגילות

הכנסות (הוצאות) מפריטים מיוחדים (לאחר השפעת המס ולאחר חלק המיעוט)

הכנסות נטו (גירעון) לשנה

...

140. בנספח 2ה "פרטים לדוחות על הפעילויות בקופות חולים" יושמטו השורות להלן:

הכנסות (הוצאות) כסוי גירעונות משנים קודמות (לאחר השפעת המס ולאחר חלק מפריטים מיוחדים המיעוט)

סכומי המס המתייחסים להכנסות (הוצאות) מפריטים מיוחדים חלק המיעוט המתייחס להכנסות (הוצאות) מפריטים מיוחדים

141. בנספח ו' "סעיפי הדוחות על תזרימי מזומנים" יתוקן כלהלן:

תזרימי מזומנים מפעילות מימון

תקבולים בגין תרומות שקיימת לגביהם הגבלה זמנית

תקבולים בגין תרומות שהשימוש בהן הוגבל להשקעה רכוש קבוע בנכסים קבועים

תקבולים בגין תרומות שקיימת לגביהם הגבלה קבועה לקרן צמיתה

תקבולים בגין תרומות בתנאי אנונה

תשלומי אנונה

...

142. נספח ז "סעיפי הדוחות על השינויים בנכסים נטו" יתוקן כלהלן:

סך הכל	נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה		נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה (גירעון מצטבר מפעילויות)	
	בעלת אופי קבוע	בעלת אופי זמני		
XXX	XXX	XXX	XXX	יתרות ליום 1 בינואר 20X1
-----	-----	-----	-----	
XXX	XXX	XXX		תוספות במהלך השנה:
XXX	XXX	XXX		תרומות
XXX	XXX	XXX		הקצבות
XXX	XXX	XXX		העברות חד צדדיות אחרות
XXX	XXX	XXX	XXX	דפוש קבוע נכסים שהתקבלן ללא תמורה
XXX	XXX	XXX		העברות חד-צדדיות אחרות
XXX			XXX	קרן הון בגין תשלומי פיצויים ופנסיה שכוסו על ידי הממשלה (בעלת השליטה)
XXX			XXX	קרן הון בגין תביעות בשל רשלנות רפואית שכוסו על ידי הממשלה (בעלת השליטה)
XXX			XXX	קרן הון בגין שיפוי מבעל השליטה בגין הוצאות של בית החולים ו/או קופת החולים ולצרכיהם ויתור בעל השליטה על התחייבות מימון
XXX	XXX	XXX	XXX	הכנסות נטו (גירעון) לשנה
XXX			XXX	רווח (הפסד) ממימוש נכסים שתמורתם הוגבלה
XXX	XXX	XXX	XXX	סך הכל תוספות במהלך השנה
-----	-----	-----	-----	
XXX	XXX	XXX	---	גריעות במהלך השנה:
XXX	XXX	XXX	---	העברות מנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה עקב שחרור מהתניות התורמים
XXX	XXX	XXX	(XXX)	הקבלת סכומים בגין תרומות שהוקבלו סכומים שהוקבלו ושחררו לנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה
---	(XXX)	(XXX)	XXX	התאמת קרנות אנונה
---	---	(XXX)	XXX	סכומים ששחררו מהגבלות לרכישת דפוש קבוע להשקעה בנכסים קבועים
XXX	XXX	XXX	XXX	סך הכל גריעות במהלך השנה
-----	-----	-----	-----	
XXX	XXX	XXX	XXX	יתרות ליום 31 בדצמבר 20X1
-----	-----	-----	-----	

הדוח יוצג לשלוש שנים.

תיקון תקן חשבונאות מספר 34, הצגה של דוחות כספיים

143. סעיף 2 לתקן חשבונאות מספר 34, הצגה של דוחות כספיים יתוקן כלהלן:

2. ישות, למעט ישות שהיא מלכ"ר, תיישם תקן זה בהכנה ובהצגה של דוחות כספיים למטרות כלליות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP). ישות שהיא מלכ"ר תיישם את תקן חשבונאות מספר 40, כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים גילוי דעת מספר 69 כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים ואת תקן חשבונאות מספר 5 תיקונים והבהרות לגילוי דעת מס' 69 בדבר כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים.

נספחים לתקן

תוכן עניינים

עמוד

	נספח 1 - הנחיות ליישום תקן חשבונאות מספר 40, כללי חשבונאות
33	ודיווח כספי על ידי מלכ"רים
39	נספח 2 - הדגמות לדוחות הכספיים של מלכ"ר
48	נספח 3 - הדגמות ליישום הוראות התקן

נספח 1

הנחיות ליישום תקן חשבונאות מספר 40 כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים תוכן עניינים

החל

מסעיף

2	כללי דיווח כספי
3	גישה כוללת
4	בסיס צבירה ובסיס מזומן
5	סיווג הנכסים נטו
11	נכסים ושירותים שהתקבלו ללא תמורה נכסים קבועים שהתקבלו ללא תמורה ותרומות המיועדות להשקעה בנכסים
13	קבועים
15	רכוש קבוע – מודל הערכה מחדש
17	רכוש קבוע – מענקי פיתוח
18	נכסים שתמורתם הוגבלה
20	הטבות עובד
23	הכנסות מתרומות
25	דוחות כספיים מאוחדים
26	השוואה לתקציב

נספח 1 - הנחיות ליישום תקן חשבוונאות מספר 40, כללי חשבוונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד מתקן חשבוונאות מספר 40

1. נספח הנחיות זה נועד לסייע ליישם את הוראות תקן חשבוונאות מספר 40, כללי חשבוונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים. תקן חשבוונאות מספר 40 קובע כי תקני חשבוונאות, כהגדרתם בתקן, אשר לא נקבע בהם במפורש כי אינם חלים, במלואם או בחלקם, על מלכ"רים, חלים עליהם. הנחיות היישום מבהירות כיצד ליישם תקני חשבוונאות אלה.

כללי דיווח כספי

2. בהתאם לסעיף 2 לתקן חשבוונאות מספר 34, הצגה של דוחות כספיים, תקן חשבוונאות מספר 34 אינו חל על מלכ"רים. אולם, מרבית המאפיינים הכלליים של דוחות כספיים שנקבעו בתקן חשבוונאות מספר 34 אומצו על ידי תקן זה ומפורטים בסעיפים 8-17 לתקן.

גישה כוללת

3. הדוחות הכספיים של מלכ"רים נערכים בהתאם לגישה הכוללת וזאת בניגוד לגישת ההקבצה שהייתה נהוגה לפני תחילתו של גילוי דעת 69 בשנת 1997. בהתאם לגישה הכוללת יש לכלול את כל הנכסים, ההתחייבויות והנכסים נטו, בדוח על מצב כספי אחד כמקובל בישויות עסקיות, וזאת כאשר ההגבלות המוטלות על השימוש במקורות השונים שהתקבלו, או העדר הגבלות, מקבלות את ביטויין בהבחנות הנעשות במסגרת קבוצת הנכסים נטו בלבד. בהתאם לגישה זו, כל השינויים בנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה מוצגים בדוח על השינויים בנכסים נטו, וכל השינויים בנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה (הכנסות, הוצאות והעברות מנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה עקב שחרור מהתניות התורמים) מוצגים בדוח על הפעילויות. סכומים שהתקבלו שהשימוש בהם הוגבל, מוצגים כגידול בנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה. במועד בו מוסרות ההגבלות הנ"ל מוצגים הסכומים ששחררו מההגבלות, כהכנסות (העברות מנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה עקב שחרור מהתניות התורמים) בדוח על הפעילויות.¹

בסיס צבירה ובסיס מזומן

4. מידע חשבונאי המבוסס על בסיס צבירה נותן תיאור טוב יותר של ביצועי הישות המדווחת, מאשר מידע המבוסס על תזרימי מזומנים בלבד. עם זאת, לפי האמור בסעיף 9 לתקן זה, מלכ"ר העומד בתנאי שנקבע באותו סעיף רשאי לדווח על בסיס מזומנים או על בסיס מזומנים מעורב.

סיווג הנכסים נטו

5. המונח "הון עצמי" שמקובל בישויות עסקיות אינו מתאים למלכ"רים. המונח "נכסים נטו" הוא המונח המקביל אשר מקובל במלכ"רים.

6. חלק מהנכסים נטו עומדים לרשותו של מלכ"ר לביצוע חלק מסוים ממטרותיו בלבד, ולא למטרות אחרות, אשר גם הן במסגרת פעילויותיו. נכסים נטו אלה יועדו מראש למטרות מסוימות בלבד ללא רשות להשתמש בהם למטרה אחרת, בגלל מגבלות חוקיות, לרבות תקציב המדינה, חוזים, או התניות מפורשות אחרות שנקבעו על ידי מי שהעביר אותם למלכ"ר. הדיווח הכספי חייב לשקף הגבלות אלה. הדיווח נעשה במסגרת קטגוריות אחדות של נכסים נטו, כאמור בסעיף 7 להלן.

7. ההפרש בין הנכסים לבין ההתחייבויות במלכ"ר (להלן: "נכסים נטו") והשינויים בו מסווגים לשתיה קטגוריות:

(א) "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה".

(ב) "נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה".

¹ סעיף זה אינו מונע הצגה משולבת של דוח על הפעילויות ודוח על השינויים בנכסים נטו כאמור בסעיף 19 לתקן.

8. יתרת הנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה כוללת בסכום אחד, הן יתרות הניתנות לשימוש בלתי מוגבל לפעילויות, הן יתרות אשר ההתניות לגביהן הוסרו על ידי כך שהושקעו בנכסים קבועים והן יתרות שלא קיימת לגביהם הגבלה, אשר שימשו, על פי החלטות הנהלת המוסד, לנכסים קבועים. על מנת שלא להותיר רושם מוטעה באשר למקורות נטו הקיימים לשימוש לפעילויות שוטפות בעתיד ובאשר לשינויים במקורות אלה מלכ"ר רשאי להבחין בין נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - לשימוש לפעילויות לבין נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - שהושקעו בנכסים קבועים. הדוגמאות בנספחים לתקן זה, ערוכות באופן המציג הבחנה זו במסגרת הדוחות הכספיים. מלכ"ר הבוחר שלא לאמץ הבחנה זו יציג את הדוחות הכספיים שלו בהתאמה.

9. כמו כן, מלכ"ר רשאי להציג בנפרד בגוף הדוחות הכספיים אותו חלק מהנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - לשימוש לפעילויות אשר יועד על ידי המוסדות המנהלים של המלכ"ר (האסיפה הכללית או ועד העמותה) למטרות מסוימות.

10. לפיכך, התקן קובע כי ניתן לסווג את הנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה לשלוש קבוצות משנה, כלהלן:

- (א) לשימוש לפעילויות - שיועדו על ידי מוסדות המלכ"ר.
- (ב) לשימוש לפעילויות - שלא יועדו על ידי מוסדות המלכ"ר.
- (ג) שהושקעו בנכסים קבועים.

נכסים ושירותים שהתקבלו ללא תמורה

11. חלק ניכר מהכנסותיהם של מלכ"רים נובע מהעברות חד-צדדיות: תרומות, ונכסים ושירותים המתקבלים ללא תמורה. נכסים ושירותים המתקבלים ללא תמורה עשויים להיות בעלי משקל רב.

12. מאחר שאין להבחין בין תרומות המתקבלות בנכסים כספיים (מזומנים, ניירות ערך סחירים וכדומה) לבין מתנות המתקבלות בנכסים שאינם כספיים (רכוש קבוע, נדל"ן להשקעה, נכס בלתי מוחשי, סחורות, מניות שאינן סחירות וכדומה), קובע תקן זה כי כל תרומה תוכר כהכנסות או כתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה, בכפוף להתקיימות התנאים שנקבעו בתקן.

נכסים קבועים שהתקבלו ללא תמורה ותרומות המיועדות להשקעה בנכסים קבועים

13. מלכ"ר שבחר להבחין בין נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - לשימוש לפעילויות לבין נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - שהושקעו בנכסים קבועים, כאמור בסעיף 21 לתקן, יישם את האמור בסעיף 30(ג) לתקן, כלהלן:

(א) סכומים ששימשו להשקעה בנכסים קבועים ממקורות שלא קיימת לגביהם הגבלה או נכסים שהתקבלו ללא תמורה בהתאם לסעיף 67(ב)(i), יועברו מנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - לשימוש לפעילויות לנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - שהושקעו בנכסים קבועים.

(ב) בעת מימוש נכסים שתמורתם לא הוגבלה, יועברו סכומים זהים ליתרת הערך בספרים של הנכס שמומש, מנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - שהושקעו בנכסים קבועים לנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - לשימוש לפעילויות.

(ג) סכומים התואמים את הוצאות הפחת בגין נכסים כאמור בסעיף (א) לעיל יועברו מנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - שהושקעו בנכסים קבועים ל- נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - לשימוש לפעילויות.

14. מלכ"ר שקיבל נכסים כאמור בסעיף 67(ב)(ii) או בסעיף 67(ב)(iii) יציג כהעברה מנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - לשימוש לפעילויות, לנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - שהושקעו בנכסים קבועים סכומים התואמים את ההכנסות שהוכרו בגין נכסים שהתקבלו כאמור בסעיפים 67(ב)(ii) ו- 67(ב)(iii) לתקן, אשר נזקפו בתקופה לדוח על הפעילויות. כמו כן, יציג כהעברה מנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - שהושקעו בנכסים קבועים ל- נכסים נטו שלא קיימת לגביהם

הגבלה - לשימוש לפעילויות, סכומים התואמים את הוצאות הפחת שהוכרו בגין נכסים שהתקבלו כאמור בסעיפים 67(ב)(ii) ו- 67(ב)(iii) לתקן. (ראה נספח 3 להמחשה)

רכוש קבוע - מודל הערכה מחדש

15. סעיף 39 לתקן חשבונאות מספר 27 קובע כי "אם הערך בספרים של נכס עולה כתוצאה מהערכה מחדש, העלייה תוכר ברווח כולל אחר ותיצבר בהון העצמי, תחת הכותרת של קרן הערכה מחדש. עם זאת, העלייה תוכר ברווח או הפסד עד לסכום שבו היא מבטלת ירידה בערך בספרים של אותו נכס כתוצאה מהערכה מחדש, שהוכרה קודם לכן ברווח או בהפסד." למלכ"ר אין רכיבים של רווח כולל אחר ולפיכך מלכ"ר מכיר בעלייה בערך בספרים של נכס בדוח על השינויים בנכסים נטו, אלא אם כן העלייה בערך בספרים מבטלת ירידה בערך בספרים שהוכרה בדוח על הפעילויות.

16. סעיף 40 לתקן חשבונאות מספר 27 קובע כי "אם הערך בספרים של נכס יורד כתוצאה מהערכה מחדש, הירידה תוכר ברווח או הפסד. עם זאת, הירידה תוכר ברווח כולל אחר, עד לסכום שבו קיימת יתרת זכות כלשהי בקרן הערכה מחדש בגין אותו נכס. הירידה שהוכרה ברווח כולל אחר תקטין את הסכום שנצבר בהון העצמי תחת הכותרת של קרן הערכה מחדש." מלכ"ר מכיר בירידה בערך בספרים של נכס בדוח על הפעילויות. עם זאת, הירידה מוכרת בדוח על השינויים בנכסים נטו, עד לסכום שבו קיימת יתרת זכות כלשהי בגין הערכה מחדש של אותו נכס.

רכוש קבוע – מענקי פיתוח

17. מענקי פיתוח מהממשלה שהתקבלו למימון השקעות ברכוש קבוע יוצגו כקיצוץ מהנכסים שנרכשו מאותם מענקים, בהתאם לכללים שנקבעו בגילוי דעת מספר 35, *הטיפול החשבונאי במענק השקעות*.

נכסים שתמורתם הוגבלה

18. ההנחה המובנית לפיה עם רכישת הנכס, או עם קבלתו, התמלאו התניות התורמים והוסרו כל ההגבלות שנקבעו על ידם באשר לתרומות, אינה מתקיימת במקרים בהם יש מגבלה על השימוש בתמורה ממכירת הנכס כאשר זה יימכר. לפיכך, קובע תקן זה שמקורות שהתקבלו למטרת רכישת נכסים ונכסים שהתקבלו במתנה, בתנאים המגבילים את השימוש בתמורה ממימושם, יוצגו כתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה, ולא יועברו לנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה, וזאת גם לאחר עשיית השימוש המותר בתרומות שהוגבלו.

19. במקרים בהם הנכסים שהתקבלו בתנאים הנ"ל הם נכסים בני-פחת, יש להעביר, ישירות לנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - לשימוש לפעילויות, סכומים בגובה זהה להוצאות הפחת בגין נכסים אלה.

הטבות עובד

20. תקן חשבונאות מספר 39, *הטבות עובד* חל על מלכ"רים. לפיכך, על כל מלכ"ר לסווג את הטבות העובד לפי ארבעת הסוגים הבאים:

(א) הטבות עובד לטווח קצר,

(ב) הטבות לאחר סיום העסקה כולל הטבות בגין פיצויי פרישה,

(ג) הטבות עובד אחרות לזמן ארוך,

(ד) הטבות עודפות בגין הפסקת העסקה בנסיבות מיוחדות.

תקן חשבונאות מספר 39 מגדיר את הסוגים שלעיל וקובע את הטיפול החשבונאי בכל אחד מהם.

21. הזכות של עובדים להיעדרות מהעבודה בתשלום במסגרת חופשת שבתון מהווה הטבת עובד אחרת לזמן ארוך. תקן זה מספק הקלה לפיה אם מטרת חופשת השבתון היא לבצע פעולות המשמשות לקידום שמו של המלכ"ר בלבד או המביאות לו תועלת אחרת, לא נדרשת הכרה בהתחייבות בגין הטבה זו והוצאות השכר מוכרות כהוצאות בתקופת חופשת השבתון.

22. הטבות בגין פיצויי פרישה, כהגדרתן בתקן חשבונאות מספר 39 מהוות הטבות לאחר סיום העסקה. מלכ"ר בוחר מדיניות חשבונאית לגבי אופן מדידת הטבות בגין פיצויי פרישה – מודל אקטוארי או מודל הסגירה. במודל האקטוארי, ניתנת למלכ"ר בחירת מדיניות חשבונאית. בהתאם לסעיף 23 לתקן חשבונאות מספר 39, הישות תכיר בכל המדידות מחדש של ההתחייבות נטו בגין הטבה מוגדרת ברווח או הפסד או ברווח כולל אחר כבחירת מדיניות חשבונאית. מלכ"ר אינו מציג דוח על הרווח הכולל. לפיכך, מלכ"ר מכיר בכל המדידות מחדש של ההתחייבות נטו בגין הטבה מוגדרת בדוח על הפעילויות או בדוח על השינויים בנכסים נטו כבחירת מדיניות חשבונאית. מדידות מחדש של ההתחייבות נטו בגין הטבה מוגדרת שהוכרו בדוח על השינויים בנכסים נטו יוצגו בסעיף נפרד. מדידות מחדש שהוכרו בדוח על השינויים בנכסים נטו לא יסווגו מחדש לדוח על הפעילויות בתקופה עוקבת.

הכנסות מתרומות

23. הקבלת מקורות (Matching of funds) היא הליך מקובל העשוי להתבטא בשני אופנים - הקבלה חיצונית והקבלה פנימית. בהקבלה חיצונית מתחייב גורם חיצוני (בדרך כלל ממשלת ישראל או המוסדות הלאומיים) להעמיד לרשות המלכ"ר מקורות כספיים בסכומים מקבילים למקורות המושגים על ידו מתורמים אחרים. בדרך כלל, מיועדים הסכומים המקבילים למטרות זהות לאלה שלהן מיועדות התרומות המושגות על ידי המלכ"ר עצמו. בהקבלה פנימית מתחייב המלכ"ר כלפי תורמים להעמיד ממקורותיו הוא סכומים מקבילים לתרומות שיתקבלו, כאשר הסכומים המקבילים ישמשו למטרות זהות לאלה שלהן מיועדות התרומות.

24. בהקבלת מקורות, חיצונית או פנימית, התורם מציב חסם הקשור לביצועים הניתנים למדידה שעל המלכ"ר להתגבר עליו, לפני שהמלכ"ר יהיה זכאי לתרומה. לפיכך, מדובר בתרומה מותנית, אשר תוכר כאשר המלכ"ר התגבר על החסם.

דוחות כספיים מאוחדים

25. שליטה במלכ"ר יכולה לנבוע מהחזקת מניות, זכויות הצבעה ו/או זכות למנות מרבית חברי המוסד המנהל של המלכ"ר המוחזק, כמפורט בגילוי דעת 57, או משליטה מעשית. השליטה המעשית מתקיימת בכך שמטרותיו של המלכ"ר המוחזק קובעות כי רוב ההטבות ממשאביו או מפעילויותיו מיועדות לשמש את המלכ"ר המדווח, או בכך שביכולתו של המלכ"ר המדווח לכפות על המלכ"ר המוחזק, לקיים את מטרותיו של המלכ"ר המדווח ולהשיג את רוב ההטבות ממשאביו או מפעילויותיו.

השוואה לתקציב

26. התקציב משמש אמצעי פיקוח בידי חברי המלכ"ר, הגופים התומכים ומשרדי הממשלה המקציבים לו הקצבות, על הנהלת המלכ"ר, וכן אמצעי פיקוח של הנהלת המלכ"ר על יחידותיו ועובדיו הכפופים לה. התקציב משמש מסגרת של הרשאות לפעולה ושל הגבלות שונות על פעולותיו של המלכ"ר. כאשר תקציב מאושר על ידי המורשים לכך במלכ"ר ו/או על ידי התומכים הרלוונטיים, הופכים אומדני ההוצאות למסגרות של הקצבות והרשאות, אשר אין לחרוג מהן. הצגת נתוני התקציב בהשוואה לנתוני הביצוע היתה מקובלת בביאורים לדוחות הכספיים במלכ"רים רבים.

27. הכללתה של השוואה תקציבית בביאורים לדוחות הכספיים כרוכה בקשיים שונים, כגון:

(1) נתוני התקציב במקרים שבהם התקציב מעודכן במהלך השנה, עשויים לכלול אחד מאלה: התקציב המקורי שהוכן לפני תחילת השנה, התקציב כפי שעודכן במהלך השנה, או התקציב שעודכן סמוך לתום השנה והמתבסס על התוצאות בפועל.

(2) לעתים התקציב ערוך בהתאם להנחיות של גורמים חיצוניים (כגון: רשויות פיקוח, משרדי ממשלה ואחרים) באופן שאינו כולל הקצבה בגין הוצאות שאינן "מוכרות" על ידי

אותם גורמים (כגון הפרשות לחופשה ולפיצויי פרישה שטרם שולמו). בנסיבות אלה קיים קושי בהשוואה נאותה לנתוני הביצוע הערוכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

(3) לעתים ערוך התקציב על בסיס מזומנים, באופן שתקציב ההוצאות מתייחס גם לרכישת נכסים ולפירעון הלוואות ותקציב ההכנסות כולל קבלת הלוואות.

28. לפיכך, קובע התקן כי מלכ"ר רשאי לכלול השוואה לתקציב כנספח לדוחות הכספיים, ולא בביאורים לדוחות הכספיים ובלבד שיצוין שנתוני התקציב הם בבחינת "מידע נילוה" ואינם מבוקרים.

נספח 2

הדגמות לדוחות הכספיים של מלכ"ר

ההדגמות להלן מתייחסות לצורתם ולתוכנם של דוח על מצב כספי, דוח על הפעילויות, דוח על השינויים בנכסים נטו ודוח משולב על הפעילויות והשינויים בנכסים נטו של מלכ"ר, הנערכים על פי תקן זה.

ההדגמות אינן מהוות חלק מתקן חשבונאות מספר 40. הן נועדו לסייע בידי המלכ"ר המדווח בבואו לערוך דוחות כספיים של מלכ"ר.

הדוחות המודגמים בנספחים:

<u>הדוח</u>	<u>נספח</u>
דוח על מצב כספי	א2
דוח על הפעילויות	ב2
דוח על השינויים בנכסים נטו	ג2
דוח משולב על הפעילויות והשינויים בנכסים נטו	ד2

נספח 2א' דוח על מצב כספי

<u>20x0</u> <u>ש"ח</u>	<u>20x1</u> <u>ש"ח</u>	
		<u>נכסים:</u>
		<u>נכסים שוטפים:</u>
XXX	XXX	מזומנים ושווי מזומנים
XXX	XXX	השקעות לזמן קצר
XXX	XXX	תרומות, הקצבות ומענקים לקבל
XXX	XXX	דמי חבר לקבל
XXX	XXX	חייבים אחרים ויתרות חובה
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	מלאי
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	סה"כ נכסים שוטפים
		<u>נכסים לא שוטפים:</u>
XXX	XXX	תאגידיים מוחזקים
XXX	XXX	השקעות אחרות
XXX	XXX	הלוואות וחובות
		<u>רכוש קבוע:</u>
XXX	XXX	מזומנים המיועדים להשקעה ברכוש קבוע
XXX	XXX	אוספים/אוספים החל מה- 1.1.2019
XXX	XXX	<u>רכוש קבוע אחר</u>
(XXX)	(XXX)	עלות
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	פחת שנצבר
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	סה"כ נכסים לא שוטפים
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	סה"כ נכסים
		<u>התחייבויות:</u>
		<u>התחייבויות שוטפות:</u>
XXX	XXX	אשראי מתאגידיים בנקאיים
XXX	XXX	אשראי מאחרים
XXX	XXX	עובדים
XXX	XXX	מענקים לשלם
XXX	XXX	ספקים
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	זכאים שונים ויתרות זכות
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	סה"כ התחייבויות שוטפות
		<u>התחייבויות לא שוטפות:</u>
XXX	XXX	התחייבויות להטבות עובד
XXX	XXX	אשראי מתאגידיים בנקאיים
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	אשראי מאחרים
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	סה"כ התחייבויות
		<u>נכסים נטו: (*)</u>
		נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה (גירעון מצטבר מפעילויות):
XXX	XXX	נכסים נטו לשימוש לפעילויות
XXX	XXX	שיועדו על ידי מוסדות המלכ"ר
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	שלא יועדו על ידי מוסדות המלכ"ר
XXX	XXX	נכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	סה"כ נכסים נטו
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	סה"כ התחייבויות ונכסים נטו

(*) ההגבלות ששימשו בסיס לסיווג הנכסים נטו הן אלה שהוטלו על ידי גורמים חיצוניים.

הערה: ההבחנה בין "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - לשימוש לפעילויות" לבין "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - שהושקעו בנכסים קבועים" היא אופציונלית (ראה סעיף 21 לתקן חשבונאות מספר 40).

**נספח ב'
דוח על הפעילויות
אפשרות א-סיווג הוצאות לפי מהות ההוצאה (*)**

<u>19X0</u> ש"ח	<u>19X1</u> ש"ח	
		מחזור הפעילויות:
XXX	XXX	תרומות
XXX	XXX	הקצבות
XXX	XXX	דמי חבר
XXX	XXX	נכסים שהתקבלו ללא תמורה
XXX	XXX	סכומים ששוחררו מנכסים נטו שהוגבלו לפעילויות
		סכומים ששוחררו מנכסים נטו שהוגבלו
XXX	XXX	להשקעה בנכסים קבועים
XXX	XXX	העברות חד-צדדיות אחרות
		הכנסות מעסקאות סוכנות
		(התקבלו סכומים עבור צד ג' בסך X
XXX	XXX	ועל המלכ"ר להעביר לצד ג' סכומים בסך X)
XXX	XXX	הכנסות ממכירות
XXX	XXX	הכנסות ממתן שירותים
XXX	XXX	תמורה ממימוש פריטי אוספים שלא הוכרו
		שיפוי מחברות ביטוח בגין פריטי אוספים
		(שלא הוכרו) שאבדו או שניזוקו
XXX	XXX	הכנסות שוטפות אחרות
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	
XXX	XXX	הכנסות אחרות
		הוצאות:
XXX	XXX	שכר עבודה והוצאות נלוות – הטבות עובד
XXX	XXX	עלות עבודות חוץ
XXX	XXX	קניית שירותים
XXX	XXX	שימוש בחומרים
XXX	XXX	פחת
XXX	XXX	עלות של פריטי אוספים שנרכשו
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	הוצאות ישירות אחרות
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	
XXX	XXX	הוצאות אחרות
XXX	XXX	הכנסות נטו לפני מימון (הוצאות נטו לפני מימון)
XXX	XXX	הכנסות מימון
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	הוצאות מימון
XXX	XXX	הכנסות נטו אחרי מימון (הוצאות נטו אחרי מימון)
		חלק בהכנסות (בהוצאות) נטו של תאגידים
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	המוצגים על בסיס השווי המאזני
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	הכנסות נטו (גירעון) לשנה

⁶² בביאורים לדוחות הכספיים, יינתן גילוי לסיווג הוצאות לפי מאפיין הפעילות.

**נספח ב'
דוח על הפעילויות
אפשרות ב-סיווג הוצאות לפי מאפיין הפעילות (*)**

<u>19X0</u> ש"ח	<u>19X1</u> ש"ח	<u>מחזור הפעילויות:</u>
XXX	XXX	תרומות
XXX	XXX	הקצבות
XXX	XXX	דמי חבר
XXX	XXX	נכסים שהתקבלו ללא תמורה
XXX	XXX	סכומים ששחררו מנכסים נטו שהוגבלו לפעילויות
XXX	XXX	סכומים ששחררו מנכסים נטו שהוגבלו להשקעה בנכסים קבועים
XXX	XXX	העברות חד-צדדיות אחרות
XXX	XXX	הכנסות מעסקאות סוכנות (התקבלו סכומים עבור צד ג' בסך X ועל המלכ"ר להעביר לצד ג' סכומים בסך X)
XXX	XXX	הכנסות ממכירות
XXX	XXX	הכנסות ממתן שירותים
XXX	XXX	תמורה ממימוש פריטי אוספים שלא הוכרו שיפוי מחברות ביטוח בגין פריטי אוספים (שלא הוכרו) שאבדו או שניזוקו
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	הכנסות שוטפות אחרות
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	
XXX	XXX	עלות הפעילויות (כולל עלות של פריטי אוספים שנרכשו)
XXX	XXX	הכנסות נטו מפעילויות (הוצאות נטו לפעילויות)
XXX	XXX	הוצאות הנהלה וכלליות
XXX	XXX	הוצאות הסברה וגיוס תרומות וחברים
XXX	XXX	הוצאות המכירה והשיווק
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	הכנסות והוצאות אחרות
XXX	XXX	הכנסות נטו לפני מימון (הוצאות נטו לפני מימון)
XXX	XXX	הכנסות מימון
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	הוצאות מימון
XXX	XXX	הכנסות נטו אחרי מימון (הוצאות נטו אחרי מימון)
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	חלק בהכנסות (בהוצאות) נטו של תאגידים המוצגים על בסיס השווי המאזני
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	הכנסות נטו (גירעון) לשנה

² **בביאורים לדוחות הכספיים, יינתן גילוי לסיווג הוצאות לפי מהות הוצאה.**

נספח ג' דוח על השינויים בנכסים נטו

<u>נכסים נטו</u> <u>שקיימת לגביהם הגבלה</u>	<u>נכסים נטו</u> <u>שלא קיימת לגביהם הגבלה</u> <u>לשימוש לפעילויות</u>			
<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	
XXX	XXX	XXX	XXX	יתרות ליום 1 בינואר 19 X 0
				תוספות במהלך השנה:
XXX				תרומות
XXX				הקצבות
				העברות חד צדדיות
XXX				נכסים שהתקבלו ללא תמורה
XXX				אחרות
XXX				מימון
			XXX	הכנסות נטו (גרעון) לשנה
XXX				רווח (הפסד) ממימוש נכסים שתמורתם סכומים שיועדו על ידי המוסדות המנהלים של המלכ"ר
		XXX	(XXX)	סכומים שיועדו בתקופות קודמות על ידי המוסדות המנהלים של המלכ"ר ושימשו לייעודם
		(XXX)	XXX	סכומים שיועדו בתקופות קודמות על ידי המוסדות המנהלים של המלכ"ר ושיעודן בוטל
		(XXX)	XXX	גריעות במהלך השנה:
(XXX)				סכומים ששוחררו מהגבלות התאמת קרנות אנונה
(XXX)				סכומים ששוחררו מנכסים נטו שהוגבלו להשקעה בנכסים קבועים העברת סכומים שלא קיימת לגביהם הגבלה : (*)
	XXX		(XXX)	שהושקעו בנכסים קבועים שנבעו ממימוש נכסים קבועים
	(XXX)		XXX	נכסים קבועים שהתקבלו ללא תמורה ושהוכרו כהכנסות
	XXX		(XXX)	סכומים שהועברו לכיסוי הוצאות פחת
(XXX)	(XXX)	---	XXX	
XXX	XXX	XXX	XXX	יתרות ליום 1 בינואר 19 X 1

(*) סכומים שיועדו על ידי הנהלת המלכ"ר כדי לשקף שימוש לנכסים קבועים בנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה.

נספח ג' דוח על השינויים בנכסים נטו – המשך

<u>נכסים נטו</u> <u>שקיימת לגביהם הגבלה</u>	<u>נכסים נטו</u> <u>שלא קיימת לגביהם הגבלה</u> <u>לשימוש לפעילויות</u>		<u>שלא</u> <u>יועדו</u> <u>על ידי</u> <u>מוסדות</u> <u>המלכ"ר</u> <u>ש"ח</u>	<u>שיועדו</u> <u>על ידי</u> <u>מוסדות</u> <u>המלכ"ר</u> <u>ש"ח</u>	<u>שהושקעו</u> <u>בנכסים</u> <u>קבועים</u> <u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>
XXX						
XXX						
XXX						
XXX						
XXX						
	XXX					
XXX						
		XXX	(XXX)			
				(XXX)	XXX	
				(XXX)	XXX	
(XXX)						
(XXX)						
(XXX)						
		XXX	(XXX)			
		(XXX)	XXX			
		XXX	(XXX)			
(XXX)	(XXX)	---	XXX			
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>			

תוספות במהלך השנה:

תרומות
הקצבות
העברות חד-צדדיות
נכסים שהתקבלו ללא תמורה מימון
הכנסות נטו (גרעון) לשנה רווח (הפסד) משימוש נכסים שתמורתם הוגבלה סכומים שיועדו על ידי המוסדות המנהלים של המלכ"ר סכומים שיועדו בתקופות קודמות על ידי המוסדות המנהלים של המלכ"ר ושימשו לייעודם סכומים שיועדו בתקופות קודמות על ידי המוסדות המנהלים של המלכ"ר ושיעודם בוטל

גריעות במהלך השנה:

סכומים ששחררו מנכסים נטו שהוגבלו לפעילויות התאמת קרנות אנונה סכומים ששחררו מנכסים נטו שהוגבלו להשקעה בנכסים קבועים העברת סכומים שלא קיימת לגביהם הגבלה: (*) שהושקעו בנכסים קבועים שנבעו משימוש נכסים קבועים נכסים שהתקבלו ללא תמורה ושהוכרו כהכנסות סכומים שהועברו לכיסוי הוצאות פחת

יתרות ליום 31 בדצמבר

1 9 X 1

(*) סכומים שיועדו על ידי הנהלת המלכ"ר כדי לשקף שימוש לנכסים קבועים בנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה.

הערה: ההבחנה בין "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה ששימשו לפעילויות שלא יועדו על ידי מוסדות המלכ"ר", "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה ששימשו לפעילויות שיועדו על ידי מוסדות המלכ"ר" לבין "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - שהושקעו בנכסים קבועים" היא אופציונלית (ראה סעיף 21 לתקן חשבונאות מספר 40).

נספח ד'

דוח משולב על הפעילויות והשינויים בנכסים נטו - המשך

<u>נכסים נטו</u> <u>שקיימת לגביהם הגבלה</u>	<u>נכסים נטו שלא קיימת</u> <u>לגביהם הגבלה</u> <u>לשימוש לפעילויות</u>			<u>ש"ח</u>
	<u>נכסים</u> <u>נטו</u> <u>שהושקעו</u> <u>בנכסים</u> <u>קבועים</u> <u>ש"ח</u>	<u>שיועדו</u> <u>על ידי</u> <u>מוסדות</u> <u>המלכ"ר</u> <u>ש"ח</u>	<u>שלא</u> <u>יועדו</u> <u>על ידי</u> <u>מוסדות</u> <u>המלכ"ר</u> <u>ש"ח</u>	
XXX		XXX	(XXX)	
		(XXX)	XXX	
		(XXX)	XXX	
(XXX) (XXX)		XXX	(XXX)	
		(XXX)	XXX	
		XXX	(XXX)	
_____	_____	(XXX)	XXX	
XXX	XXX	XXX	XXX	סך הכל שינויים במהלך השנה
XXX	XXX	XXX	XXX	יתרות ליום 31 בדצמבר 19 X 0 ... (**)
XXX	XXX	XXX	XXX	יתרות ליום 31 בדצמבר 19 X 1

(*) סכומים שיועדו על ידי הנהלת המלכ"ר כדי לשקף השקעה בנכסים קבועים בנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה.
(**) יובאו נתוני 19 X 1 במתכונת דומה לזו של 19 X 0 לעיל.

הערה: ההבחנה בין "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה שישמשו לפעילויות שלא יועדו על ידי מוסדות המלכ"ר", "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה שישמשו לפעילויות שיועדו על ידי מוסדות המלכ"ר" לבין "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - שהושקעו בנכסים קבועים" היא אופציונלית (ראה סעיף 21 לתקן חשבונאות מספר 40).

נספח 3

הדגמות ליישום הוראות התקן

תוכן עניינים

דוגמאות

- | | |
|-------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1-3 | דוגמאות להבחנה בין תרומות לבין עסקאות החלפה |
| 4-8 | דוגמאות להבחנה בין תרומות לבין עסקאות סוכנות |
| 9-18 | דוגמאות להבחנה בין תרומה מותנית לבין תרומה שאינה מותנית
ובין תרומה מותנית לבין תרומה שקיימת הגבלה של התורם על
השימוש בה |
| 19-30 | דוגמאות לגבי עיתוי ההכרה בתרומה |
| 31-33 | דוגמאות לטיפול בנכסים ושירותים שהתקבלו ללא תמורה |

דוגמאות להבחנה בין תרומות לבין עסקאות החלפה

דוגמה 1

אוניברסיטת מחקר גדולה, עם מרכז לחקר הסרטן היא מלכ"ר. האוניברסיטה מבצעת מחקרים על מנת לגלות שיטות אפקטיביות יותר לטיפול בסרטן ומקבלת תרומות לתמוך במאמציה. האוניברסיטה קיבלה משאבים מחברת תרופות על מנת לממן את העלויות של ניסוי קליני של תרופה ניסיונית לסרטן שהחברה פיתחה. חברת התרופות קובעת את פרוטוקול הניסוי, כולל את מספר המשתתפים הנדרש, את המינונים שיינתנו ואת תכיפות ומהות בדיקות המעקב. חברת התרופות דורשת דוח מפורט של תוצאות הניסוי תוך חודשיים מסיום הניסוי. בנוסף, הבעלות על הזכויות לתוצאות הניסוי היא של חברת התרופות.

מאחר שלתוצאות הניסוי הקליני יש ערך מסחרי מסוים עבור חברת התרופות, חברת התרופות מקבלת ערך שווה בקירוב כספק משאבים. לפיכך, קבלת המשאבים אינה תרומה שהתקבלה על ידי האוניברסיטה.

דוגמה 2

סטודנט נרשם לאוניברסיטה. שכר הלימוד הכולל שבו מחויב הסטודנט לסמסטר הוא 15,000 ש"ח. הסטודנט קיבל מענק בסך 1,000 ש"ח לתשלום שכר הלימוד, אשר משולם על ידי התורם ישירות לאוניברסיטה.

המענק ניתן לסטודנט ולא לאוניברסיטה. האוניברסיטה התקשרה בעסקת החלפה עם הסטודנט ומתייחסת לשכר הלימוד בסך 15,000 ש"ח כהכנסות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים. המענק בסך 1,000 ש"ח אינו מהווה הכנסה נוספת אלא מהווה תשלום חלקי כנגד החוב בסך 15,000 ש"ח לאוניברסיטה. הסטודנט הוא לקוח מזוהה של האוניברסיטה אשר מקבל את ההטבה מעסקת המענק.

דוגמה 3

אוניברסיטה הגישה בקשה למענק מהממשלה וקיבלה את המענק. האוניברסיטה נדרשת לפעול לפי החוקים והתקנות שקבעה הממשלה. האוניברסיטה נדרשת לצבור הוצאות כשירות על מנת להיות זכאית לחלק היחסי בכספים. סכום כלשהו, שלא נוצל במהלך תקופת המענק, מחולט והאוניברסיטה נדרשת להחזירו. האוניברסיטה נדרשת גם להגיש סיכום של ממצאי המחקר לממשלה, אך האוניברסיטה שומרת את כל הזכויות בממצאי המחקר ורשאית לפרסם את הממצאים, לפי בחירתה.

האוניברסיטה מגיעה למסקנה שהמענק אינו מהווה עסקה שבה מוחלף ערך שהוא בקירוב שווה. הממשלה אינה מקבלת במישרין ערך שווה בקירוב בתמורה לנכסים המסופקים לאוניברסיטה מאחר שהאוניברסיטה שומרת את כל הזכויות למחקר ולממצאיו. לכן, האוניברסיטה קובעת שהמענק יטופל כתרומה.

דוגמאות להבחנה בין תרומות לבין עסקאות סוכנות

דוגמה 4

מלכ"ר מקבל מיחיד מזומנים לחלוקת מלגות. במסגרת ההסכם, היחיד דרש כי המלכ"ר יכין רשימה של סטודנטים מצטיינים, שמהם היחיד יבחר שלושה שיקבלו את המלגה.

למלכ"ר אין שיקול דעת בבחירת הסטודנטים שיקבלו את המלגה ולכן המלכ"ר פועל כסוכן של היחיד. המזומנים שהתקבלו אינם מהווים תרומה. המזומנים שהתקבלו יוכרו ככנס וכהתחייבות. המלכ"ר יציג בדוח על הפעילויות את ההכנסות נטו, אם קיימות. המלכ"ר רשאי לתת גילויי בביאורים או בדוח על הפעילויות, לסכום שהתקבל מהיחיד עבור הסטודנטים המצטיינים ולסכום המלגות שחולקו או שיחולקו על ידי המלכ"ר לאותם סטודנטים.

דוגמה 5

מלכ"ר מקבל מיחיד מענק במזומן שעליו לחלקו בין כל המלכ"רים שעומדים בקריטריונים שנקבעו בהסכם המענק.

על המלכ"ר מוטלת אחריות לקבוע מי מהמלכ"רים עומד בקריטריונים שנקבעו בהסכם המענק. יחד עם זאת, למלכ"ר אין שיקול דעת בבחירת המלכ"רים שיקבלו את המענק ולכן המלכ"ר פועל כסוכן של היחיד. המזומנים שהתקבלו אינם מהווים תרומה. המזומנים שהתקבלו יוכרו כנכס וכהתחייבות. המלכ"ר יציג בדוח על הפעילויות את ההכנסות נטו, אם קיימות. המלכ"ר רשאי לתת גילויי בביאורים או בדוח על הפעילויות, לסכום שהתקבל מהיחיד עבור המלכ"רים האחרים ולסכום שחולקו או שיחולקו על ידי המלכ"ר למלכ"רים האחרים.

דוגמה 6

תורם נענה לבקשה של המלכ"ר לתרום ליחיד חולה סרטן. התורם העביר את התרומה במזומן למלכ"ר.

המלכ"ר גייס את התרומה עבור היחיד. המזומנים שהתקבלו אינם מהווים תרומה. המזומנים שהתקבלו יוכרו כנכס וכהתחייבות. המלכ"ר יציג בדוח על הפעילויות את ההכנסות נטו, אם קיימות. המלכ"ר רשאי לתת גילויי בביאורים או בדוח על הפעילויות, לסכום שהתקבל מהתורם עבור היחיד ולסכום שהועבר או שיועבר ליחיד על ידי המלכ"ר.

דוגמה 7

תורם נענה לבקשה של המלכ"ר לתרום כספים. במסגרת התרומה, התורם רשאי לבחור תחום אחד מבין תחומי הפעילות של המלכ"ר אליו הוא מעוניין לייעד את התרומה. התורם העביר את התרומה במזומן למלכ"ר.

המלכ"ר גייס את התרומה עבור פעילותו ויש לו שיקול דעת בשימוש בתרומה במסגרת תחום הפעילות שבחר התורם. לפיכך, המזומנים שהתקבלו מהווים תרומה. המזומנים שהתקבלו יוכרו כנכס וכנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה, מאחר שהתרומה מיועדת למטרה שהיא צרה יותר מהמטרה הכוללת של המלכ"ר.

דוגמה 8

תורם נענה לבקשה של המלכ"ר לתרום לחולי סרטן. התורם העביר את התרומה במזומן למלכ"ר.

המלכ"ר גייס את התרומה עבור חולי סרטן. למלכ"ר יש שיקול דעת בבחירת חולה הסרטן שיקבל את התרומה. לפיכך, המזומנים שהתקבלו מהווים תרומה. המזומנים שהתקבלו יוכרו כנכס וכנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה, מאחר שהתרומה מיועדת למטרה שהיא צרה יותר מהמטרה הכוללת של המלכ"ר.

דוגמאות להבחנה בין תרומה מותנית לבין תרומה שאינה מותנית ובין תרומה מותנית לבין תרומה שקיימת הגבלה של התורם על השימוש בה

דוגמה 9

קרן נותנת למלכ"ר מענק בסכום של 400,000 ש"ח על מנת לספק שירותי הדרכת תעסוקה ספציפיים לחיילים נכים. המענק דורש מהמלכ"ר לספק הדרכה לכמות של לפחות 8,000 חיילים במהלך שנת 2020, עם יעדי מינימום ספציפיים שעל המלכ"ר לעמוד בהם בכל רבעון (2,000 בכל רבעון). בהתאם להסכם המענק, לקרן יש זכות לשחרור ממחויבות והקרן מתחייבת לתת למלכ"ר 100,000 ש"ח בכל רבעון אם המלכ"ר יוכיח שהשירותים סופקו לכמות של לפחות 2,000 חיילים נכים במהלך הרבעון.

המענק יטופל כתרומה מותנית. בהתאם להסכם יש לקרן זכות לשחרור ממחויבות מאחר שהקרן תעביר את המענק רק אם המלכ"ר יספק שירותי הדרכת תעסוקה לכמות של לפחות 2,000 חיילים נכים במהלך כל אחד מהרבעונים של שנת 2020 כפי שנקבע בהסכם. הקרן דורשת מהמלכ"ר להשיג רמת שירות מסוימת אשר נחשבת חסם הקשור לביצועים הניתנים למדידה (באופן של קביעת אבני דרך - כמות של לפחות 2,000 חיילים בכל רבעון). בדוגמה זו, הזכאות של המלכ"ר למענק תלויה בכך שהמלכ"ר ייתן שירות לכמות של לפחות 2,000 חיילים נכים. הסבירות של מתן שירות ל-2,000 חיילים נכים ברבעון אינה שיקול בעת הערכה אם התרומה כוללת חסם ואם התרומה היא מותנית.

דוגמה 10

למלכ"ר שהוא בית חולים יש תוכנית מחקר. המלכ"ר מקבל מענק בסכום של 300,000 ש"ח מסוכנות מענקים ממשלתית על מנת לממן מחקר של סרטן בלוטת התריס. תנאי המענק קובעים שלמלכ"ר חייבות להיצבר הוצאות כשירות מסוימות בציות לחוקים ולתקנות שנקבעו על ידי משרד הבריאות ומשרד האוצר. המענק משולם על בסיס החזר עלויות על ידי משיכה של כספי המענק על ידי המלכ"ר. כספים כלשהם שלא נעשה בהם שימוש בהתאם לתנאי המענק מחולטים והסוכנות דורשת החזר בגין הוצאות כלשהן שאינן מותרות ושביגין משך המלכ"ר מכספי המענק.

המלכ"ר קובע כי המענק הוא מותנה. הסכם המענק מגביל את שיקול דעת המלכ"ר כתוצאה מדרישות ספציפיות לגבי האופן שבו המלכ"ר יכול להשתמש בכספי המענק (צבירת הוצאות כשירות מסוימות בהתאם לחוקים ולתקנות שנקבעו על ידי משרד הבריאות ומשרד האוצר). המענק כולל גם שחרור של המבטיח ממחויבותו בגין כספים שלא נעשה בהם שימוש. הדרישה להשתמש בכספים להוצאות כשירות היא חסם לזכאות מאחר שהדרישה מגבילה את שיקול הדעת של המלכ"ר לגבי אופן השימוש בכספים ויש לעשות שימוש בכספים על פריטים ספציפיים על בסיס הדרישות של ההסכם לפני שהמלכ"ר יהיה זכאי לכספים. זאת בניגוד להגבלה שהטיל תורם אשר בדרך כלל מטילה מגבלות רק למימון פעילות ספציפית. המלכ"ר מכיר בהכנסות במהלך תקופת המענק כאשר המלכ"ר מתגבר על החסמים ככל שמצטברות לו הוצאות כשירות. הסבירות של צבירת הוצאות כשירות אינה שיקול בעת הערכה אם התרומה היא מותנית.

דוגמה 11

מלכ"ר שהוא בית חולים מקבל מקדמה במזומן על חשבון תרומה מיחיד על מנת לבצע מחקר על מחלת האלצהיימר במהלך השנה הבאה. ההסכם אינו כולל זכות לקבל חזרה את המקדמה או חסם שיש להתגבר עליו על מנת שהמלכ"ר יהיה זכאי לכספים.

המלכ"ר קובע כי התרומה אינה תרומה מותנית מאחר שההסכם אינו כולל זכות לקבל חזרה את המקדמה שהועברה. המלכ"ר מגיע למסקנה שמאחר שמטרת המחקר לגבי מחלת האלצהיימר צרה יותר מהמטרה הכוללת של המלכ"ר מדובר בהגבלה שהוטלה על-ידי תורמים על השימוש בנכסים נטו. המקדמה תיזקף לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה ובשנה הבאה בעת ביצוע המחקר תוכר כהכנסות.

דוגמה 12

מלכ"ר שהוא ארגון צדקה מבצע מחקר על מחלות ואלרגיות מגוונות, כולל אלרגיות הקשורות לגלוטן, כחלק מהמטרה הכוללת שלו. המלכ"ר מקבל מענק של 100,000 ש"ח מקרן לביצוע מחקר על אלרגיות הקשורות לגלוטן. בהסכם המענק כלולה זכות לקבל חזרה את הכספים שלא נעשה בהם שימוש כחלק מהסכם סטנדרטי של הקרן ודרישה שבסוף המחקר יוגש דוח לקרן המסביר כיצד נעשה שימוש במענק.

המלכ"ר קובע כי המענק אינו תרומה מותנית. מאחר שמטרת המחקר לגבי אלרגיות הקשורות לגלוטן צרה יותר מהמטרה הכוללת של המלכ"ר מדובר בהגבלה שהוטלה על-ידי תורמים על השימוש בנכסים נטו והתרומה תיזקף לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה. אין דרישות בהסכם שיצביעו על כך שקיים חסם שיש להתגבר עליו לפני שהמלכ"ר יהיה זכאי למשאבים. המלכ"ר קובע שדרישת הדיווח בפני עצמה אינה חסם מאחר שהיא מהווה דרישה מנהלתית ואינה קשורה למטרת ההסכם, שהיא המחקר בפועל. זו דוגמה שבה מענק שכולל זכות לקבל חזרה את הנכסים אינו נחשב תרומה מותנית מאחר שלזכות לקבל חזרה את הנכסים לא נלווה חסם שיש להתגבר עליו, בהתאם לשיקול הדעת שהפעיל המלכ"ר.

דוגמה 13

יחיד חותם עם מלכ"ר הסכם בכתב לפיו היחיד תורם למלכ"ר סכום של 100,000 ש"ח. בהתאם להסכם, היחיד יעביר למלכ"ר את הסכום במזומן בהתאם לדרישת המלכ"ר.

המלכ"ר קובע כי התרומה אינה תרומה מותנית מאחר שההסכם אינו כולל חסם כלשהו על מנת שהמלכ"ר יהיה זכאי לתרומה וכן אינו כולל זכות לקבל חזרה את הנכסים. אם ההסכם ניתן לאכיפה משפטית, המלכ"ר מגיע למסקנה שמדובר בהבטחה בלתי מותנית, שכן ההבטחה מותנית רק בדרישת המלכ"ר. לפיכך, המלכ"ר יכיר בחייבים ובהכנסות בעת קבלת ההבטחה.

דוגמה 14

קרן מקבלת בקשה למענק ממקלט לחיות שהוא מלכ"ר. המלכ"ר מבקש מענק לשנתיים בסכום של 500,000 ש"ח מראש לצורך הרחבת פעילויותיו. ההסכם מצייין כי המלכ"ר חייב להרחיב את המקלט בלפחות 5,000 מ"ר על מנת שיוכל לקלוט חיות נוספות בסוף השנה השנייה. המענק כולל זכות לקבל חזרה את המענק אם יעד ההרחבה המינימלי לא יושג.

המלכ"ר קובע כי המענק הוא מותנה. המענק כולל חסם ניתן למדידה (5,000 מ"ר לפחות) שהמלכ"ר חייב להשיגו על מנת להיות זכאי לנכסים וזכות לקבל חזרה את המענק.

דוגמה 15

מלכ"ר שהוא אוניברסיטה מנהל קמפיין לאיסוף תרומות להקמת מבנה חדש לבית הספר למדעים מדויקים ולביצוע השקעות הוניות במבנים קיימים בקמפוס, כולל מערכת מיזוג חדשה ושדרוג רשת המחשבים ומערכת התקשורת. המלכ"ר מקבל מקדמה על חשבון מענק בסכום של 10,000 ש"ח מקרן כחלק מהקמפיין שלו. ההסכם כולל זכות לקבל חזרה את הכספים אם לא נעשה שימוש בכספים למטרות המוצהרות של הקמפיין, כפי שפורסמו. הקרן אינה כוללת בהסכם מפרטים כלשהם לגבי האופן שבו יש להקים את המבנה או על האופן שבו יש לבצע את השדרוגים לרשת המחשבים ולמערכת התקשורת.

המלכ"ר קובע כי המענק אינו מותנה מאחר שההסכם קובע גבולות רק לפעילות הספציפית שממומנת (כלומר, יש להשתמש בנכסים לצורך הקמת המבנה החדש או לצורך ביצוע השקעות הוניות במבנים קיימים בקמפוס, כולל מערכת מיזוג חדשה ושדרוג רשת המחשבים ומערכת התקשורת). הקרן אינה כוללת בהסכם מפרטים כלשהם לגבי האופן שבו יש להקים את המבנה וההסכם רק מצייין שהמלכ"ר חייב להשתמש במענק למטרות המוצהרות של הקמפיין, כפי שפורסמו. המלכ"ר מכיר במענק כתרומה שהוטלו עליה הגבלות על ידי התורם מאחר שהמענק מיועד למטרות השקעות הוניות, שהיא צרה יותר מהמטרה הכוללת של המלכ"ר. דוגמה זו ממחישה תבנית עובדות שבו המענק עשוי לכלול זכות לקבל חזרה את הכספים ולמרות זאת מהווה תרומה שאינה מותנית מאחר שלזכות לקבל חזרה את הנכסים לא נלווה חסם שיש להתגבר עליו, בהתאם לשיקול הדעת שהפעיל המלכ"ר.

דוגמה 16

מלכ"ר שהוא מוזיאון מקבל מענק מיחיד לבנות אגף חדש במבנה המוזיאון הקיים. ההסכם כולל הבטחה רב שנתית בסך 1 מיליון ש"ח להעברת מזומן לבניית האגף החדש. ההסכם כולל גם דרישות ספציפיות לגבי האגף, כולל גודל במ"ר ושהאגף החדש חייב לקבל אישור על תכנון ידידותי לסביבה. התשלום הראשון של המענק לא ישולם עד שהמלכ"ר יגיש תוכניות ארכיטקטיות אשר מקיימות את דרישות הבנייה. תשלומים נוספים של המענק ישולמו בעת השגת אבני דרך אחרות שזוהו בהסכם. אם אבן דרך מסוימת אינה מושגת, התורם משוחרר ממחויבותו לבצע את התשלומים העתידיים.

המלכ"ר קובע שההסכם הוא מותנה מאחר שהמלכ"ר אינו זכאי לכספים עד שמושגת אבן דרך (לדוגמה, עד שמוגשת תוכנית ארכיטקטית כולל גודל במ"ר ומושג אישור של תכנון ידידותי לסביבה). בדוגמה זו, אבן דרך מהווה חסם ניתן למדידה מאחר שהזכאות של המלכ"ר לנכסים שהועברו תלויה בהשלמת אבן הדרך. בנוסף, ההסכם כולל שחרור מהמחויבות של התורם להעביר כספים אם התנאים אינם מתקיימים. המלכ"ר מכיר בהכנסות ככל שהמלכ"ר מתגבר על החסמים, כלומר כאשר המלכ"ר מקיים את הדרישות הספציפיות בתהליך בניית האגף החדש. הסבירות של עמידה באבני הדרך אינה שיקול בעת הערכה אם התרומה היא מותנית.

דוגמה 17

מלכ"ר פועל כמקלט לחסרי בית אשר מספק ליחידים מקום לינה זמני, ארוחות וייעוץ. המלכ"ר מקבל מקדמה על חשבון מענק בסך 75,000 ש"ח מהעירייה לצורך הספקת הארוחות. המענק דורש מהמלכ"ר להשתמש בנכסים על מנת לספק לפחות 5,000 ארוחות לחסרי בית. המענק כולל זכות לקבל חזרה נכסים בגין ארוחות שלא סופקו.

המלכ"ר קובע שההסכם הוא מותנה מאחר שהוא כולל חסם הקשור לביצועים הניתנים למדידה (לספק 5,000 ארוחות) וזכות לקבל חזרה את הנכסים. המלכ"ר מכיר בנכסים שהתקבלו לפני קיום ההתניה כהתחייבות הניתנת לחזור. בעת קיום ההתניה של הספקת 5,000 ארוחות, המלכ"ר יכיר בהכנסות מתרומות בגובה העלות של הספקת 5,000 הארוחות. המלכ"ר יכיר בהפרש בין 75,000 ש"ח לבין סכום זה כתרומה שקיימת לגביה הגבלה, מאחר שמטרת המענק היא צרה יותר מהמטרה הכוללת של המלכ"ר.

התרומה שקיימת לגביה הגבלה תוכר כהכנסות ככל שהמלכ"ר יספק ארוחות נוספות. הסבירות של הספקת הארוחות אינה שיקול בעת הערכה אם התרומה היא מותנית.

דוגמה 18

מלכ"ר הוא ארגון פנאי המספק חוגי ספורט לילדים בקהילה. המלכ"ר מקבל מקדמה על חשבון מענק בסך 40,000 ש"ח מקרן לצורך תוכנית הטניס שלו. ההסכם כולל הנחיות ספציפיות לגבי אופן השימוש במענק (לדוגמה, לשכור 10 מאמני טניס או לספק קייטנת טניס למשך 9 שבועות), אך אינו קובע שהזכאות של המלכ"ר למענק תלויה בכך שהמלכ"ר יקיים את ההנחיות שצוינו בהסכם. ההסכם כולל זכות לקבל חזרה את הכספים שלא שימשו לתוכנית הטניס.

המלכ"ר קובע שהמענק אינו מותנה מאחר שהוא אינו כולל חסם שיש להתגבר עליו על מנת להיות זכאי לנכסים שהועברו. למרות שההסכם כולל הנחיות לגבי האופן שבו המלכ"ר עשוי להשתמש במענק בסך 40,000 ש"ח, ההסכם אינו קובע שהזכאות לכספים שהועברו תלויה בקיום הנחיות אלה. מאחר שאין דרישה לקיים את ההנחיות בהסכם המענק על מנת להיות זכאי למענק, ההסכם אינו כולל חסם שיש להתגבר עליו. המלכ"ר יכיר בהכנסות בעת קבלת הכספים כתרומה שקיימת לגביה הגבלה מאחר שהוא נדרש להשתמש בכספים לתוכנית הטניס, שהיא צרה יותר מהמטרה הכוללת של המלכ"ר.

דוגמאות לגבי עיתוי ההכרה בתרומה

דוגמה 19

ביום 1.12.19 חתם תורם א' על הסכם בכתב לפיו הבטיח תרומה למלכ"ר בסך 100,000 ש"ח במזומן לפעילות השוטפת של המלכ"ר. המזומן בסך 100,000 ש"ח הועבר למלכ"ר ביום 31 בדצמבר 2019.

ההסכם עם תורם א' מהווה תרומה אשר תוכר בתקופה שבה התקבלה התרומה. לפיכך התרומה תוכר כהכנסות בשנת 2019.

דוגמה 20

ביום 1.12.19 חתם תורם ב' על הסכם בכתב לפיו הבטיח למלכ"ר תרומה בסך 100,000 ש"ח במזומן לפעילות השוטפת של המלכ"ר. המזומן בסך 100,000 ש"ח הועבר למלכ"ר ביום 1 בינואר 2020.

אם ההסכם עם תורם ב' ניתן לאכיפה משפטית, ההסכם מהווה הבטחה בלתי מותנית אשר תוכר בתקופה שבה ניתנה ההבטחה. במקרה זה, התרומה (הבטחה בלתי מותנית) התקבלה בשנת 2019, אולם המזומן התקבל בשנת 2020. מאחר שבתאריך הדיווח קיימות ראיות מספיקות בצורת תיעוד ניתן לאימות שניתנה הבטחה בלתי מותנית וקיימת יכולת אכיפה משפטית של ההבטחה, בתאריך הדיווח (31.12.19) יוכר נכס חייבים כנגד הכנסות. גם אם המזומן היה מתקבל לאחר תאריך אישור הדוחות הכספיים, אך בתאריך הדיווח היו ראיות מספיקות בצורת תיעוד ניתן לאימות שניתנה הבטחה בלתי מותנית וקיימת יכולת אכיפה משפטית של ההבטחה, היה מוכר נכס כנגד הכנסות בתאריך הדיווח.

דוגמה 21

ביום 1.12.19 חתם תורם ג' על הסכם בכתב לפיו הבטיח למלכ"ר תרומה בסך 100,000 ש"ח במזומן לפעילות השוטפת של המלכ"ר בשנת 2020. המזומן בסך 100,000 ש"ח הועבר למלכ"ר ביום 31 בדצמבר 2019.

ההסכם עם תורם ג' מהווה תרומה אשר תוכר בתקופה שבה התקבלה התרומה. התרומה מיועדת לפעילות השוטפת בשנת 2020, כלומר קיימת הגבלה לגבי עיתוי השימוש בתרומה ולפיכך התרומה תוכר כנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בתאריך הדיווח (31.12.19).

דוגמה 22

ביום 1.12.19 חתם תורם ד' על הסכם בכתב לפיו הבטיח למלכ"ר תרומה של נכס בשווי 100,000 ש"ח לפעילות השוטפת של המלכ"ר. הנכס הועבר למלכ"ר ביום 31 בדצמבר 2019. הנכס היה מוכן לשימוש המיועד ביום 31 בדצמבר 2019.

ההסכם עם תורם ד' מהווה תרומה אשר תוכר בתקופה שבה ניתנה התרומה. מאחר שהתורם ייעד את הנכס לפעילות השוטפת של המלכ"ר ואין קביעה של התורם לגבי משך הזמן שהנכס הנתרם חייב לשמש את המלכ"ר, התרומה תוכר כהכנסות בסעיף נפרד בדוח על הפעילויות בשנת 2019.

דוגמה 23

ביום 1.12.19 חתם תורם ה' על הסכם בכתב לפיו הבטיח למלכ"ר תרומה של נכס בשווי 100,000 ש"ח ודרש כי הנכס ישמש את המלכ"ר לפעילות השוטפת של המלכ"ר במשך 5 שנים. הנכס הועבר למלכ"ר ביום 31 בדצמבר 2019. הנכס היה מוכן לשימוש המיועד ביום 31 בדצמבר 2019.

ההסכם עם תורם ה' מהווה תרומה אשר תוכר בתקופה שבה ניתנה התרומה. מאחר שקיימת קביעה של התורם כי הנכס הנתרם חייב לשמש את המלכ"ר למשך 5 שנים, התרומה תיזקף לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה ותוכר כהכנסות בסעיף נפרד בדוח על הפעילויות על פני 5 שנים החל בשנת 2020 ועד לשנת 2024 בחלקים שווים (כנגד קיטון בנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה). במקביל, יוכרו הוצאות פחת בגין הנכס בהתאם לאורך החיים השימושיים שלו.

דוגמה 24

ביום 1.12.19 חתם תורם ו' על הסכם בכתב לפיו הבטיח למלכ"ר תרומה של נכס בשווי 100,000 ש"ח ודרש כי הנכס ישמש את המלכ"ר לפעילות השוטפת של המלכ"ר לכל אורך חייו השימושיים. הנכס הועבר למלכ"ר ביום 31 בדצמבר 2019. הנכס היה מוכן לשימוש המיועד ביום 31 בדצמבר 2019.

ההסכם עם תורם ו' מהווה תרומה אשר תוכר כהכנסות בתקופה שבה ניתנה התרומה. מאחר שקיימת קביעה של התורם כי הנכס הנתרם חייב לשמש את המלכ"ר למשך כל אורך חייו השימושיים, התרומה תיזקף לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה ותוכר כהכנסות בסעיף נפרד בדוח על הפעילויות על פני אורך החיים השימושיים של הנכס בחלקים שווים (כנגד קיטון בנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה). במקביל, יוכרו הוצאות פחת בגין הנכס בהתאם לאורך החיים השימושיים שלו.

דוגמה 25

ביום 1.12.19 חתם תורם ז' על הסכם בכתב לפיו הבטיח למלכ"ר תרומה של מזומן בסך 100,000 ש"ח בכל אחת מהשנים 2020-2024. מזומן בסך 100,000 ש"ח הועבר למלכ"ר ביום 1 בינואר 2020.

אם ההסכם עם תורם ז' ניתן לאכיפה משפטית, ההסכם מהווה הבטחה בלתי מותנית אשר תוכר בתקופה שבה ניתנה ההבטחה. במקרה זה התרומה התקבלה בשנת 2019, וחלק מהמזומן התקבל בשנת 2020. בהנחה שבתאריך הדיווח קיימות ראיות מספיקות בצורת תיעוד ניתן לאימות שניתנה הבטחה וקיימת יכולת אכיפה משפטית של ההבטחה, בתאריך הדיווח (31.12.19) יוכר נכס חייבים כנגד נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה. בהיעדר ראיה סותרת, הנחה סבירה היא שקביעה של מועדי התשלום העתידיים על ידי התורם מטרתה לתמוך בפעילויות של המלכ"ר בכל תקופה שבה נקבע מועד התשלום העתידי, ולכן קיימת מגבלה על עיתוי השימוש בתרומה.

דוגמה 26

ביום 1.12.19 חתם תורם ח' על הסכם בכתב לפיו הבטיח למלכ"ר לתרום 1 ש"ח על כל 1 ש"ח תרומה שיקבל המלכ"ר מתורמים אחרים עד לגובה 100,000 ש"ח במהלך 6 החודשים הראשונים של שנת 2020. המלכ"ר הצליח להשיג תרומות בסך 30,000 ש"ח במהלך שלושת החודשים הראשונים של שנת 2020 ועוד 40,000 ש"ח במהלך שלושת החודשים הבאים של שנת 2020.

ההסכם עם תורם ח' מהווה הבטחה מותנית אשר תלויה בהתרחשות אירוע עתידי ולא ודאי (גיוס תרומות על ידי המלכ"ר) על מנת לחייב את המבטיח, ולפיכך ניתן להכיר בתרומה רק כאשר התנאים שבהן היא תלויה מתקיימים למעשה, כלומר, כאשר ההבטחה המותנית הופכת בלתי מותנית. בהנחה שביום 31.3.20 קיימות ראיות מספיקות בצורת תיעוד ניתן לאימות שניתנה הבטחה וקיימת יכולת אכיפה משפטית של ההבטחה ולגבי תרומה בסך 30,000 ש"ח התקיימו התנאים מאחר שהמלכ"ר גייס 30,000 ש"ח (ההסכם עם התורם מצביע על הבטחה מותנית שהפכה בלתי מותנית בעת התקיימות התנאי), ביום 31.3.20 יוכר נכס חייבים כנגד הכנסות בסך 30,000 ש"ח וביום 30.6.20 יוכר נכס חייבים כנגד הכנסות בסך 40,000 ש"ח נוספים.

דוגמה 27

ביום 1.12.19 חתם תורם ט' על הסכם בכתב לפיו הבטיח למלכ"ר לתרום 100,000 ש"ח לפעילותו השוטפת בתנאי שהמלכ"ר יספק לתורם דוח כספי שנתי ליום 31.12.19. המזומן בסך 100,000 ש"ח הועבר למלכ"ר ביום 31 בדצמבר 2019. המלכ"ר נוהג לספק דוח כספי שנתי לכל תורם ו/או תורם פוטנציאלי. הדוח הכספי השנתי ליום 31.12.19 סופק לתורם ביום 30.6.20.

ההסכם עם תורם ט' מהווה תרומה. התנאי שהציב התורם (הספקת דוח כספי שנתי ליום 31.12.19 של המלכ"ר לתורם י') אינו מהווה סימן לחסם שכן מדובר בדרישה מנהלתית שאינה קשורה למטרת ההסכם. לפיכך, התרומה תוכר בתקופה שבה ניתנה התרומה. במקרה זה, בהנחה שקיימות ראיות מספיקות בצורת תיעוד ניתן לאימות שניתנה הבטחה וקיימת יכולת אכיפה משפטית של ההבטחה, התרומה תוכר כהכנסות בשנת 2019.

דוגמה 28

בשנת 2015, תורם י' מודיע למלכ"ר שבמסגרת צוואתו הוריש למלכ"ר סכום כסף. תורם י' מספק למלכ"ר את הצוואה. ביום 30.6.19 נפטר התורם. לאחר כ-3 חודשים ביום 30.9.19 הצוואה מאושרת בבית משפט והמלכ"ר מקבל הודעה שהוא זכאי ל-10 אחוז מנכסי התורם לאחר סילוק התחייבויותיו כולל הערכת הסכום ועיתוי התשלום.

הצוואה היא הסכם מתועד, אולם, תורם י' יכול לשנות את הצוואה בכל רגע עד למותו ולפיכך הצוואה אינה ניתנת לאכיפה משפטית בשלב זה. לפיכך, בשנת 2015 לא התקבלה הבטחה בלתי מותנית ולא תוכר תרומה שהתקבלה. ביום 30.9.19, לאחר שבית המשפט קבע כי הצוואה מאושרת (ולפיכך ניתנת לאכיפה משפטית), המלכ"ר יכיר בחייבים ומנגד בהכנסות בגין ההבטחה הבלתי מותנית בשווי הוגן.

דוגמה 29

ביום 30 ביוני 2019 יחיד נותן למלכ"ר הבטחה בכתב לתרום 1 מיליון ש"ח רק אם המלכ"ר יגייס 1 מיליון ש"ח או יותר תרומות עד ליום 30 ביוני 2020. עד ליום 31 בדצמבר 2019 המלכ"ר גייס תרומות בסך 800,000 ש"ח ועד ליום 28 בפברואר 2020 המלכ"ר גייס עוד 200,000 ש"ח. הדוחות הכספיים של המלכ"ר ליום 31 בדצמבר 2019 אושרו ביום 31 במרס 2020.

ההסכם מהווה הבטחה המותנית בהקבלה חיצונית, כלומר תרומה מותנית. ביום 31 בדצמבר 2019, המלכ"ר לא קיים את ההתניה של התורם (שכן גויסו תרומות בסך 800,000 ש"ח בלבד). ביום 28 בפברואר 2020, המלכ"ר קיים את ההתניה של התורם והתרומה הפכה לתרומה בלתי מותנית. האירוע לאחר תקופת הדיווח, אינו מספק ראיות לגבי העובדות והנסיבות ביום 31 בדצמבר 2019. ההתניה של התורם התקיימה רק לאחר תקופת הדיווח ולפיכך לא ניתן להכיר בתרומה בדוחות הכספיים לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2019.

דוגמה 30

ביום 30 ביוני 2019 יחיד נותן למלכ"ר הבטחה בכתב לתרום 1 מיליון ש"ח אם המלכ"ר יגייס 1 מיליון ש"ח או יותר תרומות באירוע התרמה שיערך ביום 31 בדצמבר 2019. המלכ"ר מקיים את אירוע ההתרמה ביום 31 בדצמבר 2019, אך מסיים את ביצוע הרישומים וריכוז סך התרומות שנאסף באירוע רק ב-15 בינואר 2020. במועד זה, המלכ"ר קובע כי נאספו 1.1 מיליון ש"ח. הדוחות הכספיים של המלכ"ר ליום 31 בדצמבר 2019 אושרו ביום 31 במרס 2020.

ההסכם מהווה הבטחה המותנית בהקבלה חיצונית, כלומר תרומה מותנית. סוג זה של אירוע לאחר תקופת הדיווח מספק ראיות נוספות לגבי העובדות והנסיבות ביום 31 בדצמבר 2019, כלומר שבאירוע ההתרמה שיערך ביום 31 בדצמבר 2019 גויסו סך של 1.1 מיליון ש"ח. לפיכך, ההתניה של התורם התקיימה ביום 31 בדצמבר 2019 ולפיכך יש להכיר בתרומה (1 מיליון ש"ח) ובתרומה המקבילה (1.1 מיליון ש"ח) בדוחות הכספיים לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2019.

דוגמאות לטיפול בנכסים ושירותים שהתקבלו ללא תמורה

דוגמה 31 - אוספים

מוזיאון, אשר משמר את האוספים שלו, מקבל במתנה תמונה יקרת ערך מתורם. התמונה תצורף לאוסף תמונות של המוזיאון (המקיים את הקריטריונים בהגדרת אוסף בתקן). בידי התורם הערכת שווי בלתי תלויה של השווי ההוגן של התמונה לצורכי מס, אשר הועברה למוזיאון. הנהלת המוזיאון אינה מודעת לראיה כלשהי הסותרת את השווי ההוגן שסופק על ידי התורם ועל ידי מעריך השווי של התורם.

אם המדיניות החשבונאית של המוזיאון היא להכיר בכל הפריטים הכלולים באוסף שלו, המוזיאון יכיר בתמונה שהתקבלה כנכס וכהכנסות לפי שוויה ההוגן. אם המדיניות החשבונאית של המוזיאון אינה להכיר בכל הפריטים הכלולים באוסף שלו, המוזיאון מנוע מלהכיר בתרומה ועליו לספק גילוי בלבד. במקרה האחרון, בידי המוזיאון האפשרות לשנות את מדיניותו החשבונאית ולהתחיל להכיר בכל הפריטים שיוספו לאוסף שלו החל ממועד שיקבע על ידו ובמקרה כזה אם מועד קבלת התרומה חל לאחר המועד המוגדר שנקבע, המוזיאון יכיר בתמונה שהתקבלה כנכס וכהכנסות לפי שוויה ההוגן.

דוגמה 32 - שירותים שהתקבלו ללא תמורה

תשלומי השכר באוניברסיטה, שהיא מלכ"ר, מהווים הוצאה משמעותית. האוניברסיטה מעסיקה מרצים בשכר (כ-80%) ומרצים מתנדבים (20%). הביצועים של כל המרצים נבחנים באופן דומה ובאופן סדיר. כל המרצים נדרשים לעמוד בסטנדרטים של האוניברסיטה ולספק שירותים באותו אופן.

האוניברסיטה נדרשת להכיר בהכנסות ובהוצאות בגין השירותים שנתרמו על ידי המרצים המתנדבים מאחר שהתרומה מקיימת את התנאים בסעיף 68. שירותי ההוראה דורשים מיומנות ומומחיות מקצועיים ושולוא היו מתקבלים היה המלכ"ר נאלץ לרכוש בתמורה.

דוגמה 33 - הטיפול החשבונאי בתרומות נכסים קבועים ובתרומות של מזומנים המיועדים להשקעה בנכסים קבועים

אוניברסיטה שהיא מלכ"ר קיבלה ארבע תרומות ביום 1 בינואר 2019:

1. תרומה א' – מבנה ששווי ההוגן 1,000 אלפי ש"ח. התורם התנה את התרומה בכך שהמבנה ישמש לקידום לימודי מדעים מדויקים. אורך החיים השימושיים של נכס זה הוא 20 שנה.
2. תרומה ב' – מבנה ששווי ההוגן 2,000 אלפי ש"ח. התורם התנה את התרומה בכך שהמבנה ישמש לקידום לימודי חשבונאות לתקופה של 5 שנים. אורך החיים השימושיים של נכס זה הוא 20 שנה.
3. תרומה ג' – מבנה ששווי ההוגן 3,000 אלפי ש"ח. התורם התנה את התרומה בכך שהמבנה ישמש לקידום לימודי מדעי הרוח לכל אורך חייו השימושיים. אורך החיים השימושיים של נכס זה הוא 20 שנה.
4. תרומה ד' – סכום של 5,000 אלפי ש"ח המיועד להקמת מבנה חדש לפקולטה לרפואה. במהלך שנת 2019 השקיע המלכ"ר סכום של 2,500 אלפי ש"ח בהקמת המבנה החדש. אורך החיים השימושיים של המבנה הוא 50 שנה.

הטיפול בתרומה א'

מאחר שהתורם לא דרש שימוש בנכס לתקופה מוגדרת, כאשר הנכס מוכן לשימוש המיועד (סעיף 67(ב)(ii)), התרומה תוכר כרכוש קבוע וכהכנסות בדוח על הפעילויות. במקביל תבוצע בדוח על השינויים בנכסים נטו העברה מהנכסים נטו לשימוש לפעילויות לנכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים בגובה ההכנסות שהוכרו בדוח על הפעילויות (סעיף 13 לנספח 1). ההגבלה שהטיל התורם על השימוש במבנה לקידום לימודי מדעים מדויקים אין בה כדי להשפיע על עיתוי ההכרה בהכנסות. הרכוש הקבוע יופחת על פני אורך החיים השימושיים שלו והוצאות הפחת יוכרו בדוח על הפעילויות. בנוסף, תבוצע בדוח על השינויים בנכסים נטו העברה מהנכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים לנכסים נטו לשימוש לפעילויות בגובה הוצאות הפחת שהוכרו בדוח על הפעילויות (סעיף 13 לנספח 1).

הטיפול בתרומה ב'

מאחר שהתורם דרש שימוש בנכס לתקופה של 5 שנים, תרומה ב' תוכר במועד קבלתה כתוספת לרכוש הקבוע וכתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה (סעיף 67(ב)(ii)). התרומה תוכר כהכנסות בדוח על הפעילויות לאורך תקופת ההגבלה (5 שנים) (סעיף 30(ג)(1)). הרכוש הקבוע יופחת על פני אורך החיים השימושיים שלו והוצאות הפחת יוכרו בדוח על הפעילויות.

טיפול בדוח על השינויים בנכסים נטו

בדוח על השינויים בנכסים נטו תקטן יתרת הנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בהתאם לקצב ההכרה בהכנסות מאותה תרומה (סעיף 67(ב)(iii)). כמו כן, בדוח על השינויים בנכסים נטו תבוצע העברה מהנכסים נטו לשימוש לפעילויות לנכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים בגובה הסכומים ששוחררו מהגבלות שהוכרו בדוח על הפעילויות (סעיף 14 לנספח 1). בנוסף, תבוצע בדוח על השינויים בנכסים נטו העברה מהנכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים לנכסים נטו לשימוש לפעילויות בגובה הוצאות הפחת שהוכרו בדוח על הפעילויות (סעיף 14 לנספח 1).

הטיפול בתרומה ג'

מאחר שהתורם דרש שימוש בנכס לכל אורך החיים השימושיים שלו, תרומה ג' תוכר במועד קבלתה כתוספת לרכוש הקבוע וכתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה (סעיף 67(ב)(iii)). התרומה תוכר כהכנסות בדוח על הפעילויות לאורך חייו השימושיים של המבנה (20 שנה) (סעיף 30(ג)(1)). הרכוש הקבוע יופחת על פני אורך החיים השימושיים שלו והוצאות הפחת יוכרו בדוח על הפעילויות.

טיפול בדוח על השינויים בנכסים נטו

בדוח על השינויים בנכסים נטו תקטן יתרת הנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בהתאם לקצב ההכרה בהכנסות מאותה תרומה (סעיף 67(ב)(iii)). כמו כן, בדוח על השינויים בנכסים נטו תבוצע העברה מהנכסים נטו לשימוש לפעילויות לנכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים בגובה הסכומים ששוחררו מהגבלות שהוכרו בדוח על הפעילויות (סעיף 14 לנספח 1). בנוסף, תבוצע בדוח על השינויים בנכסים נטו העברה מהנכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים לנכסים נטו לשימוש לפעילויות בגובה הוצאות הפחת שהוכרו בדוח על הפעילויות (סעיף 14 לנספח 1).

הטיפול בתרומה ד'

מאחר שהתורם תרם מזומנים המיועדים להקמת מבנה חדש, תרומה ד' תוכר במועד קבלתה כתוספת למזומנים וכתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה (סעיף 67(ב)(iii)). כאשר הנכס מוכן לשימוש המיועד, התרומה תוכר כהכנסות בדוח על הפעילויות וזאת מאחר שהתורם לא דרש שימוש בנכס לתקופה מוגדרת. הרכוש הקבוע יופחת על פני אורך החיים השימושיים שלו והוצאות הפחת יוכרו בדוח על הפעילויות.

טיפול בדוח על השינויים בנכסים נטו

בדוח על השינויים בנכסים נטו תקטן יתרת הנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה כאשר הנכס מוכן לשימוש המיועד (סעיף 67(ב)(iii)). כמו כן, בדוח על השינויים בנכסים נטו תבוצע העברה מהנכסים נטו לשימוש לפעילויות לנכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים בגובה הסכומים ששוחררו מהגבלות שהוכרו בדוח על הפעילויות (סעיף 14 לנספח 1). בנוסף, תבוצע בדוח על השינויים בנכסים נטו העברה מהנכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים לנכסים נטו לשימוש לפעילויות בגובה הוצאות הפחת שהוכרו בדוח על הפעילויות (סעיף 14 לנספח 1).

מאזן ליום 31 בדצמבר 2019

אלפי ש"ח

	רכוש קבוע
2,500	מזומנים המיועדים להשקעה ברכוש קבוע
8,500	עלות
(300)	פחת שנצבר
<u>10,700</u>	

10,700 סה"כ נכסים

0	נכסים נטו לפעילויות
1,250	נכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים
9,450	נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה
<u>10,700</u>	סה"כ נכסים נטו

זוח על הפעילויות לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2019

1,000	נכסים שהתקבלו ללא תמורה
400+150=	550 סכומים ששוחררו מנכסים נטו שהוגבלו להשקעה בנכסים קבועים
50+100+150=	(300) הוצאות פחת
<u>1,250</u>	הכנסות נטו לשנה

זוח על השינויים בנכסים נטו לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2019

סך הכל	נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה	נכסים נטו שאין לגביהם הגבלה		יתרה ליום 1.1.2017 הכנסות נטו לשנה רכוש קבוע שהתקבל כתרומה (תרומה א') תרומות שקיימת לגביהם הגבלה (תרומות ב', ג' ו-ד') העברת סכומים שהושקעו בנכסים קבועים (תרומות ב' ו-ג') סכומים ששוחררו מנכסים נטו שהוגבלו להשקעה בנכסים קבועים סכומים שהועברו לכיסוי הוצאות פחת
		שהושקעו בנכסים קבועים	לשימוש לפעילויות	
-	-	-	-	
1,250	-	-	1,250	
-	-	1,000	(1,000)	
10,000	10,000			
-	-	550	(550)	
(550)	(550)			
-	-	(300)	300	
<u>10,700</u>	<u>9,450</u>	<u>1,250</u>	<u>=</u>	סה"כ

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

חברי הוועדה

רו"ח דב ספיר - יו"ר הוועדה

רו"ח לילי איילון

פרופסור חיים אסיאג, רו"ח

ד"ר קרן בר חווה, רו"ח

רו"ח דני ויטאן

רו"ח רונן מנשס

רו"ח משה פרץ

צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון צדיק

משתתפים קבועים

רו"ח משה אטיאס

רו"ח רוני אלרואי

רו"ח אלי גולדשטיין

רו"ח אודי גרינברג

רו"ח יעל גרסי

רו"ח אבי דויטשמן

רו"ח אבי זיגלמן

רו"ח שאול טבח

רו"ח גיא טביביאן

רו"ח אדוה מדליון

רו"ח רויטל רז

רו"ח ארנון רצקובסקי