

דיווח כספי וכללי חשבונאות על ידי מלכ"רים

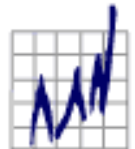
תקן חשבונאות מספר 40

רו"ח שרון מימון צדיק
המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

נובמבר 2020

ההרצאה תעסוק ב:

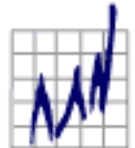
- ▶ נכסים שהתקבלו ללא תמורה
- ▶ שירותים שהתקבלו ללא תמורה
- ▶ הכרה באוספים
- ▶ ביטול הדרישה להבחנה בין הגבלה זמנית לבין הגבלה קבועה בגוף דוח על המצב הכספי



נכסים שהתקבלו ללא תמורה

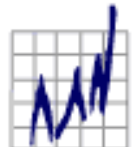
רקע - הוראות ג"ד 69

- ▶ ג"ד 69 קבע כי רכוש קבוע שהתקבל ללא תמורה (והתמורה ממנו איננה מוגבלת) יוכר כתוספת לרכוש הקבוע וכתוספת לנכסים נטו ששימשו לרכוש קבוע.
- ▶ ג"ד 69 יוצר עיוות שכן תרומות שהתקבלו במזומנים מוכרות כהכנסות בדוח על פעילויות ואילו תרומות שהתקבלו ברכוש קבוע אינן מוכרות כהכנסות בדוח על הפעילויות.
- ▶ עיוות נוסף שנוצר כתוצאה מכך הוא שבגין אותו רכוש קבוע מוכרות הוצאות פחת.



נכסים שהתקבלו ללא תמורה

- ▶ נכס קבוע שהתקבל ללא תמורה יוכר כתוספת לרכוש הקבוע, לנכסים בלתי מוחשיים או לנדל"ן להשקעה לפי שוויו ההוגן.
- ▶ נכס שהתורם לא קבע תקופת שימוש מוגדרת למעשה ניתן למימוש מיידית – התרומה מקבילה לתרומה במזומן ולכן התרומה תוכר כהכנסות בסעיף נפרד בדוח על הפעילויות לפי השווי ההוגן של הנכס במועד שבו הנכס מוכן לשימוש המיועד.
- ▶ ניקח דוגמה של נכס ששווי ההוגן 1,000 שהתורם לא קבע תקופת שימוש מוגדרת. אורך החיים השימושיים של הנכס - 10 שנים.



נכסים שהתקבלו ללא תמורה – לא נקבעה תקופת שימוש מוגדרת

תקן חשבונאות מספר 40

גילוי דעת 69

דוח על הפעילויות בשנת קבלת הנכס

1,000 הכנסות מנכס קבוע שהתקבל ללא תמורה

- סכומים ששחררו מהגבלות בנכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים

(100) הוצאות פחת (10 שנים)

900 הכנסות נטו לשנה

- הכנסות מנכס קבוע שהתקבל ללא תמורה

- סכומים ששחררו מהגבלות בנכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים

(100) הוצאות פחת (10 שנים)

(100) הוצאות נטו לשנה



נכסים שהתקבלו ללא תמורה – לא נקבעה תקופת שימוש מוגדרת

תקן חשבונאות מספר 40

גילוי דעת 69

דוח על הפעילויות בשנים 2-10 לאחר קבלת הנכס

הכנסות מנכס קבוע שהתקבל ללא תמורה -

סכומים ששחררו מהגבלות בנכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים -

(100) הוצאות פחת (10 שנים)

(100) הוצאות נטו לשנה

הכנסות מנכס קבוע שהתקבל ללא תמורה -

סכומים ששחררו מהגבלות בנכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים -

(100) הוצאות פחת (10 שנים)

(100) הוצאות נטו לשנה



נכסים שהתקבלו ללא תמורה – לא נקבעה תק' שימוש מוגדרת

תקן חשבונאות מספר 40

גילוי דעת 69

דוח על השינויים בנכסים נטו בשנת קבלת הנכס

נכסים נטו ללא הגבלה

לשימוש
לפעילויות

שהושקעו
בנכסים
קבועים

900	הכנסות נטו לשנה
(1,000)	נכס שהתקבל כתרומה
<u>100</u>	סכומים לכיסוי הוצאות פחת
900	סה"כ

נכסים נטו ללא הגבלה

לשימוש
לפעילויות

שהושקעו
בנכסים
קבועים

(100)	הוצאות נטו לשנה
1,000	נכס שהתקבל כתרומה
<u>100</u>	סכומים לכיסוי הוצאות פחת
900	סה"כ



נכסים שהתקבלו ללא תמורה – לא נקבעה תק' שימוש מוגדרת

תקן חשבונאות מספר 40

גילוי דעת 69

דוח על השינויים בנכסים נטו בשנים 2-10

נכסים נטו ללא הגבלה
לשימוש
לפעילויות
שהושקעו
בנכסים
קבועים

	הוצאות נטו לשנה	נכס שהתקבל כתרומה	סכומים לכיסוי הוצאות פחת סה"כ
-	(100)	-	<u>100</u>
-	-	-	(100)

נכסים נטו ללא הגבלה
לשימוש
לפעילויות
שהושקעו
בנכסים
קבועים

	הוצאות נטו לשנה	נכס שהתקבל כתרומה	סכומים לכיסוי הוצאות פחת סה"כ
-	(100)	-	<u>100</u>
-	-	-	(100)



נכסים שהתקבלו ללא תמורה – נקבעה תקופת שימוש מוגדרת

▶ נכס שהתקבל והתורם דרש מהמלכ"ר שימוש בו למשך תקופה מוגדרת – התרומה תוכר כתוספת לרכוש הקבוע (או לסעיף אחר) וכתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה לפי השווי ההוגן של הנכס. לאורך התקופה המוגדרת, התרומה תוכר כהכנסות בדוח על הפעילויות (כנגד קיטון בנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה).

▶ ניקח דוגמה של נכס ששווי ההוגן 2,000 והתורם דרש שימוש בנכס לתקופה של 5 שנים. אורך החיים השימושיים של הנכס - 10 שנים.



נכסים שהתקבלו ללא תמורה – נקבעה תקופת שימוש מוגדרת

תקן חשבונאות מספר 40

גילוי דעת 69

דוח על הפעילויות בשנים 1-5

הכנסות מנכס קבוע שהתקבל ללא תמורה -

סכומים ששחררו מהגבלות בנכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים 400

הוצאות פחת (10 שנים) (200)

הכנסות נטו לשנה 200

הכנסות מנכס קבוע שהתקבל ללא תמורה -

סכומים ששחררו מהגבלות בנכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים -

הוצאות פחת (10 שנים) (200)

הוצאות נטו לשנה (200)



נכסים שהתקבלו ללא תמורה – נקבעה תקופת שימוש מוגדרת

תקן חשבונאות מספר 40

גילוי דעת 69

דוח על הפעילויות בשנים 6-10

הכנסות מנכס קבוע שהתקבל ללא תמורה

-

סכומים ששוחררו מהגבלות בנכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים

-

(200) הוצאות פחת (10 שנים)

(200) הוצאות נטו לשנה

הכנסות מנכס קבוע שהתקבל ללא תמורה

-

סכומים ששוחררו מהגבלות בנכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים

-

(200) הוצאות פחת (10 שנים)

(200) הוצאות נטו לשנה



נכסים שהתקבלו ללא תמורה – נקבעה תק' שימוש מוגדרת

תקן חשבונאות מספר 40

גילוי דעת 69

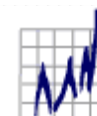
דוח על השינויים בנכסים נטו בשנת קבלת הנכס

נכסים נטו ללא הגבלה

נכסים נטו מוגבלים	שהושקעו בנכסים קבועים	לשימוש לפע' הכנסות נטו לשנה	תרומה מוגבלת בנכסים סכומים שהושקעו בנכסים קבועים סכומים לכיסוי הוצאות פחת סה"כ
-	-	200	
2,000	-	-	
(400)	400	(400)	
=	<u>(200)</u>	<u>200</u>	
1,600	200	-	

נכסים נטו ללא הגבלה

שהושקעו בנכסים קבועים	לשימוש לפעילויות	הוצאות נטו לשנה	נכס שהתקבל כתרומה סכומים לכיסוי הוצאות פחת סה"כ
-	(200)		
2,000	-		
<u>(200)</u>	<u>200</u>		
1,800	-		



נכסים שהתקבלו ללא תמורה – נקבעה תק' שימוש מוגדרת

תקן חשבונאות מספר 40

גילוי דעת 69

דוח על השינויים בנכסים נטו בשנים 2-5

נכסים נטו ללא הגבלה			נכסים נטו ללא הגבלה		
נכסים נטו מוגבלים	שהושקעו בנכסים קבועים	לשימוש לפע' לשנה	שהושקעו בנכסים קבועים	לשימוש לפעילויות	הוצאות נטו לשנה
-	-	200	-	(200)	נכס שהתקבל כתרומה
(400)	400	(400)	-	-	סכומים לכיסוי הוצאות פחת סה"כ
=	(200)	200	(200)	200	
(400)	200	-	(200)	-	



נכסים שהתקבלו ללא תמורה – נקבעה תק' שימוש מוגדרת

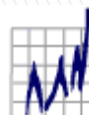
תקן חשבונאות מספר 40

גילוי דעת 69

דוח על השינויים בנכסים נטו בשנים 6-10

<u>נכסים נטו ללא הגבלה</u>		
<u>נכסים נטו מוגבלים</u>	שהושקעו בנכסים קבועים	לשימוש לפע' סוכמים לכיסוי הוצאות פחת סה"כ
-	-	(200)
=	(200)	200
-	200	-

<u>נכסים נטו ללא הגבלה</u>		
שהושקעו בנכסים קבועים	לשימוש לפעילויות	סוכמים לכיסוי הוצאות פחת סה"כ
-	(200)	
(200)	200	
(200)	-	



תקן חשבוונאות מספר 40 - נכסים קבועים שהתקבלו ללא תמורה - ריכוז

סך הכל	נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה	נכסים נטו שאין לגביהם הגבלה		
		שהושקעו בנכסים קבועים	לשימוש לפעילויות	
-	-	-	-	יתרה ליום 1.1.2020
1,100	-	-	1,100	הכנסות נטו לשנה
-	-	1,000	(1,000)	נכס קבוע שהתקבל כתרומה
2,000	2,000	-	-	נכס קבוע שהתקבל כתרומה שקיימת לגביו הגבלה
-	-	400	(400)	סכומים שהושקעו בנכסים קבועים
(400)	(400)	-	-	סכומים ששוחררו מהגבלות בנכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים
-	-	(300)	300	סכומים שהועברו לכיסוי הוצאות פחת
<u>2,700</u>	<u>1,600</u>	<u>1,100</u>	<u>1,100</u>	סה"כ

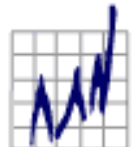
נכסים שהתקבלו ללא תמורה – נקבעה תקופת שימוש מוגדרת – איסור על מכירת הנכס

- ▶ נכס שהתקבל והתורם אסר על המלכ"ר למכור אותו – למעשה התורם דרש שימוש בנכס לכל אורך החיים הכלכליים שלו וזו התקופה המוגדרת
- ▶ התרומה תוכר כתוספת לרכוש הקבוע (או לסעיף אחר) וכתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה לפי השווי ההוגן של הנכס
- ▶ לאורך התקופה המוגדרת, התרומה תוכר כהכנסות בדוח על הפעילויות (כנגד קיטון בנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה). זהו המקרה היחיד שבו תהיה הקבלה בין הכנסות מתרומות לבין הוצאות פחת על הנכס (בהנחה שאורך חיים כלכליים=אורך חיים שימושיים).



תרומות להקמת נכסים קבועים

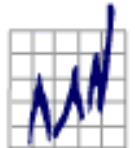
- ▶ בעת קבלת תרומות להקמת נכסים קבועים – יוכרו כתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה
- ▶ הכרה כהכנסות בדוח על הפעילויות (שחרור מההגבלות) - כאשר הנכסים הוקמו והם מוכנים לשימוש המיועד (אין פריסה לאורך תקופת ההקמה), אלא אם כן התורם דרש שימוש בנכס לאורך תקופה מוגדרת



שירותים שהתקבלו ללא תמורה

▶ בהתאם לג"ד 69 ניתן היה לכלול שירותים שהתקבלו ללא תמורה כהכנסות וכהוצאות (או כנכסים) בתנאי שהשירותים מקיימים תנאים מסוימים.

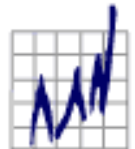
▶ בהתאם לתקן חשבונאות מספר 40 חובה לכלול שירותים שהתקבלו ללא תמורה כהכנסות וכהוצאות (או כנכסים) בתנאי שהשירותים מקיימים תנאים מסוימים (דומים לתנאים שנקבעו בג"ד 69).



שירותים שהתקבלו ללא תמורה

התנאים להכללת שירותים ללא תמורה:

- ▶ השירותים הם בעלי ערך כספי מהותי על בסיס כולל, ביחס להיקף הפעילות של המלכ"ר.
- ▶ ניתן להעריך את השווי ההוגן באופן מהימן.
- ▶ השירותים הם מהסוג הדורש מיומנות ומומחיות מקצועיים, ושלולא היו מתקבלים היה המלכ"ר נאלץ לרכשם בתמורה **או שהשירותים יוצרים או מגדילים נכס לא פיננסי.**



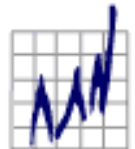
שירותים שהתקבלו ללא תמורה

שירותים שאינם מקיימים את התנאים
לעיל לא יכללו כהכנסות וכהוצאות (או
נכסים).



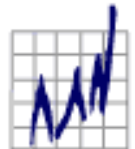
דרישות גילוי – נכסים ושירותים שהתקבלו ללא תמורה

- ▶ תיאור מסגרת הפעילות שבה נעשה שימוש
בנכסים ובשירותים
- ▶ תיאור מילולי וכמותי של הנכסים והשירותים
שהוכרו כהכנסות
- ▶ תיאור מילולי של הנכסים והשירותים שלא הוכרו
כהכנסות



דרישות גילוי – נכסים ושירותים שהתקבלו ללא תמורה

- ▶ שיטות והנחות ששימשו בקביעת השווי ההוגן או אם לא ניתן לאמוד את השווי ההוגן, ציון עובדה זו.
- ▶ 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.



גילוי וולונטרי – שירותים שהתקבלו ללא תמורה

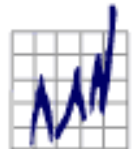
► מידע כמותי (כגון שווי הוגן, מספר שעות שנתרמו, סכומי כסף שגויסו על ידי מתנדבים) לגבי שירותים שהתקבלו ללא תמורה שלא הוכרו כהכנסות



אוספים - ג"ד 69

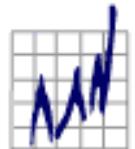
▶ ג"ד 69 קבע כי נכסים קבועים מסוימים, המוחזקים במסגרת אוספים, (כגון יצירות אמנות במוזיאונים, נכסים היסטוריים, עצים בגנים בוטניים ובפארקים ציבוריים, חיות בגני-חיות) **ניתן להציג כהוצאה ולא כנכס.**

▶ אבל יצירות אמנות שירכשו החל מ- 1 בינואר 2001 יוצגו כנכס ולא ניתן יהיה לרשום אותן כהוצאה.



אוספים - ג"ד 69

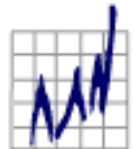
- ▶ ג"ד 69 לא התייחס לאוספים שנתרמו למלכ"ר
- ▶ ג"ד 69 לא כלל הגדרה מסודרת לאוסף, אך במסגרת הסעיף נקבע כי נכסים המוחזקים במסגרת אוספים הם אותם נכסים המוחזקים למטרות תצוגה לקהל, לחינוך או מחקר, לשם טובת הציבור, ושיש לשמרם ולהגן עליהם.



אוספים - תקן 40

▶ תקן 40 כולל הגדרה לאוסף - יצירות אמנות, נכסים היסטוריים ונכסים דומים המקיימים את כל הקריטריונים הבאים:

- המוחזקים למטרות תצוגה לקהל, לחינוך או למחקר, לשם טובת הציבור ולא לשם רווח פיננסי,
- יש לשמור עליהם, לטפל בהם ולשמר אותם,
- הם כפופים למדיניות ארגונית הדורשת שימוש בתמורה מהמימוש של פריטים כאלה לרכישה של פריטי אוסף חדשים או לטיפול ישיר באוספים קיימים או לשניהם.



אוספים – תקן 40

- ▶ 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.

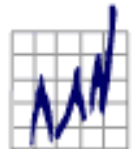
אוספים – תקן 40

▶ תקן 40 מאפשר בחירת מדיניות חשבונאית לגבי פריטים הכלולים באוסף:

(1) הכרה בכל הפריטים אשר נרכשו או נתרמו למלכ"ר כנכסים

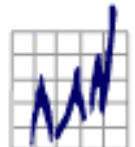
(2) הכרה בכל הפריטים אשר נרכשו או נתרמו למלכ"ר החל ממועד שיוגדר על ידי המלכ"ר כנכסים

(3) מתן גילוי בלבד.



אוספים - תקן 40

- ▶ עקביות - בחירת המדיניות החשבונאית תחול על כל האוספים של המלכ"ר.
- ▶ אם המלכ"ר בחר במדיניות חשבונאית (1) או (2) - לגבי הפריטים שנתרמו עליו ליישם את ההוראות לגבי נכסים קבועים שהתקבלו ללא תמורה (כלומר, הכרה בשווי הוגן).

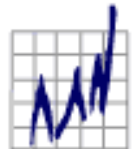


אוספים - תקן 40

▶ אם המלכ"ר בחר במדיניות חשבונאית (2) או (3) - אין באפשרותו ליישם את מודל הערכה מחדש לאוספים.

▶ פחת - בהתאם לתקן 27 יש לבחון את אורך החיים השימושיים של הנכס:

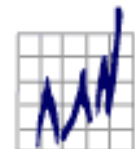
- אורך חיים שימושיים מוגדר - יוכר פחת
- אורך חיים שימושיים אינו מוגדר (יותר שכיח) - לא יוכר פחת



אוספים - תקן 40 - הצגה

דוח על המצב הכספי:

31.12.2021		
XXX	אוספים	מדיניות חשבונאית (1)
XXX	אוספים החל מה-1.1.2021	מדיניות חשבונאית (2)
-	אוספים	מדיניות חשבונאית (3)

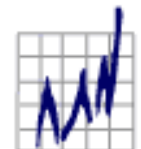


אוספים - תקן 40 - הצגה

דוח על הפעילויות:

אם נבחרה מדיניות חשבונאית (2 או 3):

לשנה שנסתיימה ביום 31.12.2021	
XXX	עלות של פריטי אוספים שנרכשו
XXX	תמורה ממימוש פריטי אוספים שלא הוכרו
XXX	שיפוי מחברות ביטוח בגין פריטי אוספים (שלא הוכרו) שאבדו או שניזוקו



אוספים – תקן 40 - גילוי

- ▶ המדיניות החשבונאית של המלכ"ר לגבי אוספים,
- ▶ אם המדיניות החשבונאית של המלכ"ר היא (2 או 3), המלכ"ר יתאר את אופי האוספים, מידת המשמעותיות שלהם ומדיניות שימורם,
- ▶ המלכ"ר יתאר פריטים שלא נכללו כנכסים אשר במהלך התקופה נתרמו על ידי המלכ"ר, ניזוקו, נהרסו או אבדו,
- ▶ ערך בספרים של יצירות אומנות, נכסים היסטוריים ונכסים דומים, המהווים אוסף,
- ▶ ערך בספרים של יצירות אומנות, נכסים היסטוריים ונכסים דומים, שאינם מהווים חלק מאוסף,
- ▶ 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.

יצירות אמנות, נכסים היסטוריים ונכסים דומים שאינם מקיימים את הגדרת אוסף

- ▶ נכסים אלה מהווים רכוש קבוע ויש ליישם את הכללים
לגבי רכוש קבוע:
 - נכסים שנרכשו - יוכרו לפי עלותם
 - נכסים שנתרמו - יוכרו לפי שווי הוגן

ביטול הדרישה להבחנה בין הגבלה זמנית לבין הגבלה קבועה בגוף הדוח על המצב הכספי

- ▶ לאחרונה בוטלה בתקינה האמריקאית ההבחנה בין הגבלה זמנית לבין הגבלה קבועה.
- ▶ במקביל בוטלה הבחנה זו גם בתקינה הישראלית.
- ▶ חשוב לציין כי קיימות דרישות גילוי שונות בנושא
- ▶ בביאורים לדוחות הכספיים יינתן גילוי ליתרת הנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה תוך פיצולה לשלוש הקבוצות הבאות:
 - נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה קבועה,
 - נכסים נטו המוגבלים למטרה מוגדרת, וכן
 - נכסים נטו המוגבלים לזמן עתידי מוגדר.

ביטול הדרישה להבחנה בין הגבלה זמנית לבין הגבלה קבועה בגוף הדוח על המצב הכספי

בנוסף, בביאורים לדוחות הכספיים נדרש גילוי לפרטים הבאים:

- נכסים והתחייבויות המתייחסים ספציפית לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה.
- הסכום הכולל של נכסים אשר קיימת הגבלה שלא למכרם או לשנות את ייעוד השימוש בהם.
- הגבלות של תורמים או הגבלות משפטיות על השימוש בנכסים.
- הגבלות של תורמים או הגבלות משפטיות על השימוש בתמורה ממימוש נכסים.

תודה על ההקשבה!

המצגת תופיע באתר האינטרנט של המוסד לתקינה

