

כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים

נוסח משולב של גילוי דעת מספר 69, כפי שתוקן על ידי תקן חשבונאות מספר 5 ותקן חשבונאות מספר 12 ותקן חשבונאות מספר 18 (מעודכן 2009)

תוכן עניינים

סעיפים	מבוא
5 - 1	התקן
6	הגדרות
9 - 7	כללי דיווח כספי
11 - 10	סיווג הנכסים נטו
12	גישת ההקבצה והגישה הכוללת
17 - 13	מבנה הדוחות הכספיים
20 - 18	בסיס הצבירות ובסיס המזומנים
21	רכוש קבוע ופחת
23 - 22	רכישות ומלאי
26 - 24	נכסים ושירותים המתקבלים ללא תמורה
27	נכסים שהתקבלו לשם העברתם לאחרים
29 - 28	חופשת שבתון וזכויות אחרות של עובדים
31 - 30	תרומות בתנאי אנונה
32	שמירת ערך הנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה
34 - 33	סיווג הכנסות, הוצאות ושינויים בנכסים נטו
37 - 35	שקיימת לגביהם הגבלה
39 - 38	תרומות, הקצבות ותמיכות
42 - 40	תקורה
44 - 43	הקבלת מקורות
49 - 45	מענקים לשלם
50	מסים
54 - 51	כיסוי גרעונות משנים קודמות
58 - 55	דוחות כספיים מאוחדים
61 - 59	דוחות כספיים מותאמים על פי השינויים בכוח
63 - 62	הקנייה הכללית של המטבע הישראלי
	צדדים קשורים
	השוואה לתקציב

תוכן עניינים - המשך

סעיפים	התקן - המשך
64	תחולה על "יחידה שלטונית" ועל מלכ"רים
65 - 68	מסוימים - התלייה הוראות מעבר
דברי הסבר	
69 - 71	מטרות הדיווח הכספי של מלכ"רים
72 - 79	סיווג הנכסים נטו
80 - 83	גישת ההקצבה והגישה הכוללנית שינויים בנכסים נטו בגין תוספות וגריעות
84 - 85	ברכוש קבוע
86 - 89	בסיס הצבירות ובסיס המזומנים
90 - 91	רכוש קבוע ופחת
92 - 93	נכסים קבועים מסוימים
94 - 97	נכסים ושירותים המתקבלים ללא תמורה
98 - 101	נכסים שנתקבלו לשם העברתם לאחרים
102 - 103	חופשת שבתון וזכויות אחרות של עובדים
104 - 105	שמירת ערך הנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה
106 - 107	מימוש של רכוש קבוע שאינו מוצג כנכס
108 - 110	סיווג הכנסות, הוצאות ושינויים בנכסים נטו
111	תקורה
112 - 119	הקבלת מקורות
120 - 122	מענקים לשלם
123	דוחות כספיים מאוחדים
124 - 126	צדדים קשורים
127 - 129	השוואה לתקציב הוראות מעבר בדבר הצגת רכוש קבוע אשר נרכש או התקבל במתנה עד למועד תחילת התקופה
130 - 132	בה יושם לראשונה גילוי דעת מס' 69 פירוט אשר יש לתת בביאורים לדוחות הכספיים
133 - 134	בדבר הטיפול החשבונאי ברכוש קבוע
135 - 138	יישום לראשונה של סעיף 92 לגילוי דעת מס' 69

**טבלת המרה מגילוי דעת מס' 69 לנוסח משולב של תקן
חשבונאות מס' 5 וגילוי דעת מס' 69**

כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים

נוסח משולב של גילוי דעת מספר 69, כפי שתוקן על ידי תקן חשבונאות מספר 5 ותקן חשבונאות מספר 12^(*) ותקן חשבונאות מספר 18 (מעודכן 2009)

תקני החשבונאות וההנחיות המקצועיות המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות אינם חלים על פריטים לא מהותיים. המבוא, דברי ההסבר והנספחים שבתקן זה אינם באים להוסיף על כללי החשבונאות המצויים בגוף התקן או לגרוע מהם. במקרה של שוני בין האמור במבוא, בדברי ההסבר או בנספחים, לבין האמור בגוף התקן, הוראותיו של האחרון הן המחייבות.

מבוא

1. למוסדות ללא כוונת רווח (להלן: מלכ"רים) מאפיינים השונים באופן משמעותי ממאפיינים של גופים עסקיים. מטרת גילוי דעת זה היא לקבוע את כללי החשבונאות והדיווח הכספי שעל פיהם יש לערוך דוחות כספיים של מלכ"ר (כהגדרתו בסעיף 6 להלן).
2. בשנים האחרונות גדל העניין הציבורי והמקצועי בסקטור הלא-עסקי בישראל (סקטור הנקרא "המגזר השלישי" - בהבחנה מהמגזר העסקי ומהמגזר הציבורי-שלטוני). תשומת לב זו הפכה ללחץ מתמיד מצד המשתמשים בדוחות הכספיים, הארגונים המדווחים ורשויות הפיקוח, לפרסם תקנים והבהרות בסוגיות חשבונאיות קיימות וחדשות כאחת. תשומת לב זו קיבלה תאוצה מאז יוני 1993. מאותו מועד ואילך פורסמו בארצות-הברית תקנים חשבונאיים המתייחסים ספציפית למלכ"רים, שאינם יחידות שלטון, והם: תקן מס' 116 בדבר "הטיפול החשבונאי בתרומות שנתקבלו ובתרומות שניתנו", תקן מס' 117 בדבר "דוחות כספיים של מלכ"רים" ותקן מס' 124 בדבר "הטיפול החשבונאי בהשקעות מסוימות המוחזקות על ידי מלכ"רים".
3. הצעד הראשון בכיוון בישראל ננקט בתקנות ביטוח בריאות ממלכתי (פיקוח ובקרה פיננסיים על קופות החולים), התשנ"ו - 1995. באפריל 1996 פורסם חוק העמותות (תיקון מס' 3), התשנ"ו - 1996. בנוסח המתוקן של סעיף מס' 36 לחוק נקבע: "(א) הוועד יכין אחת לשנה מאזן ודין וחשבון של הכנסות העמותה והוצאותיה

^(*) סעיפים 43, 44(ג') מהנוסח המקורי של ג"ד 69 בטלים.

(להלן - דוח כספי)... (ג) הדוח הכספי ייערך על פי כללי חשבונאות ודיווח מקובלים המתאימים למצבה ולנסיבותיה של העמותה...". בהקשרים שונים נעשה שימוש במונחים כגון: "מלכ"ר" (לעניין חוק מס ערך מוסף), "מוסד ציבורי" (לעניין פקודת מס הכנסה, חוק מס שבח מקרקעין וחוק מס רכוש), "עמותה" (לעניין חוק העמותות) ו"חברה לתועלת הציבור" (לעניין פקודת החברות וחוק הנאמנות). חוק העמותות אינו מתייחס למהותם של כללי החשבונאות ולא לכללי ההצגה והגילוי. גילוי הדעת אינו עוסק בהשלכות החוקים האמורים ואינו בא לענות על שאלות העולות מיישומם.

4. גילוי דעת מס' 69 בדבר כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים פורסם על ידי לשכת רואי חשבון בישראל בחודש מרס 1997. הוא הוחל על דוחות כספיים של מלכ"רים לתקופות המסתיימות לאחר 15 בספטמבר 1997 ואילך.

5. מלכ"רים מסוימים נתקלו בקשיים ביישום סעיפים אחדים של גילוי הדעת. כמו כן התעוררו אי בהירויות באשר לפרשנות כמה סעיפים שבגילוי הדעת. לשכת רואי חשבון בישראל הגישה למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות הצעה להבהרות שונות, אשר שימשה בסיס לתקן זה. בעקבות זאת מתפרסם תקן חשבונאות מס' 5 שמטרתו להבהיר את אופן יישומם של אותם סעיפים בנסיבות שונות. כמו כן, כולל תקן זה גם כמה סעיפים הבאים לתקן ולהבהיר את גילוי דעת מס' 69.

התקן

הגדרות

6. "מלכ"ר" - 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, חלק מהותי מהכנסותיו מתקבל לא עבור מתן טובת הנאה לגופים המשלמים;

^א התווסף על ידי תקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

(ג) רווחיו אינם ניתנים לחלוקה לחבריו.

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

"הגבלות שהוטלו על-ידי תורמים על השימוש בנכסים נטו" - קביעה של תורם, או גורם חיצוני אחר (להלן: "תורם"), באשר לשימוש בנכסים שהתקבלו ממנו כתרומה, שהיא יותר ספציפית מאשר ההגבלות הכלליות הנובעות מעצם טבעו של המלכ"ר, הסביבה בה הוא פועל והמטרות שנקבעו בתקונו.

"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה" (Unrestricted) - 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.

"הגבלה בעלת אופי זמני" (Temporarily Restricted) - התניות שפוקעות עם קרות אירוע מסוים או עם חלוף הזמן, או שניתן לקיימן או להסירן באמצעות נקיטת פעולות כלשהן בהתאם לאותן התניות.

"הגבלה בעלת אופי קבוע" (Permanently Restricted) - התניות של תורמים שאינן פוקעות עם חלוף הזמן, ושלא ניתן לקיימן או להסירן באמצעות נקיטת פעולות כלשהן בהתאם לאותן התניות. הגבלה זו מאפשרת שימוש בפירות התרומה בלבד.

"נכסים שתמורתם הוגבלה"³ - תרומות והעברות חד צדדיות אחרות, שהתקבלו לרכישת רכוש קבוע או נכס אחר וכן נכס שהתקבל במתנה, ונקבעו על ידי התורם כי התמורה ממימושם של אותם נכסים, אם ימומשו, תשמש למטרה מסוימת.

³ התווסף על ידי סעיף 3 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

כללי דיווח כספי

7. הדוחות הכספיים של מלכ"ר יערכו בהתאם להנחיות תקן זה.
8. כללי החשבונאות המקובלים, גילויי הדעת שפורסמו על ידי לשכת רואי חשבון בישראל ותקנים חשבונאיים שפורסמו על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות או שיפורסמו על ידו ולא נקבע בהם במפורש כי אינם חלים, במלואם או בחלקם, על מלכ"רים, יחולו על אלה בכפוף לאמור בתקן זה.
9. (1) הדוחות הכספיים של מלכ"ר יכללו:
- (א) מאזן;
 - (ב) דוח על הפעילויות;
 - (ג) דוח על השינויים בנכסים נטו;
 - (ד) דוח על תזרימי המזומנים;
 - (ה) ביאורים לדוחות הכספיים;
- (2) ניתן להציג את הדוח על הפעילויות ואת הדוח על השינויים בנכסים נטו במשולב, בתנאי שישמרו כל ההבחנות וההנחיות שנקבעו בתקן זה. מתכונת משולבת מוצגת בנספח ד'.

סיווג הנכסים נטו

10. מיון הנכסים נטו ייעשה תוך הבחנה בין:
- (א) "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה"; בנסיבות בהן יתרת ה"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה" היא שלילית (יתרה בחובה) יקרא הסעיף: גירעון מצטבר מפעילויות.
 - (ב) "נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי זמני".
 - (ג) "נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי קבוע".
- בנסיבות בהן יתרת הנכסים נטו הכוללת היא שלילית (יתרה בחובה) יקרא הסעיף: גירעון בנכסים נטו.

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

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

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

(3) נכסים נטו ששימשו לרכוש קבוע.

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".

גישת ההקבצה והגישה הכוללנית

12. הלשכה מאמצת את הגישה הכוללנית.

מבנה הדוחות הכספיים

13. מאזן (Statement of Financial Position):
המאזן יערך באופן שבו:

(א) כל הנכסים וכל ההתחייבויות יסווגו ויקובצו על פי אופיים ויוצגו על פי סדר הנזילות שלהם, החל מהנזיל ביותר, ללא הפרדה בין נכסים או התחייבויות המתייחסים לקבוצה זו או אחרת של נכסים נטו.

(ב) הנכסים נטו יוצגו תחת כותרת אחת תוך הבחנה, בגוף מאזן, בין:

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

(2) "נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי זמני".

¹ תוקן על ידי סעיף 4 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

(3) "נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי קבוע".

14. בביאורים לדוחות הכספיים יש לציין פרטים בדבר :

(א) נכסים והתחייבויות המתייחסים ספציפית לנכסים נטו שהוגבלו.

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

15. דוח על הפעילויות (Statement of Activities) :

(א) הדוח על הפעילויות יכול את כל ההכנסות ואת כל ההוצאות בתקופת הדיווח, לרבות סכומים ששוחררו מקבוצות של נכסים נטו שהוגבלו לפעילויות והועברו לקבוצת הנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה בעקבות קיום, או ביטול, של התנאים שהוטלו על השימוש באותם נכסים נטו.

(ב) הדוח על הפעילויות לא יכול תרומות שנתקבלו ושהוגבלו כל עוד לא שוחררו.

16. דוח על השינויים בנכסים נטו (Statement of Changes in Net Assets) :

(א) הדוח על השינויים בנכסים נטו יערך באופן המשקף את כל השינויים בתקופת החשבון בכל קבוצות הנכסים נטו, לרבות עודף הכנסות על ההוצאות (גירעון) בתקופת החשבון, כפי שהוא מוצג בדוח על הפעילויות.

(ב)⁷ מקורות שהתקבלו תוך הגבלת השימוש בהם על ידי הגורמים שנתנו מקורות אלה, יוצגו כתוספת ל"נכסים נטו שקיימת הגבלה על השימוש בהם". סכומים מתאימים מ"הנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה" יטופלו במועד ביצוע המטרות לשמן התקבלו, כלהלן:

⁷ תוקן על ידי סעיף 5(א) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

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

(2) "נכסים שתמורתם הוגבלה": לא יועברו במועד ביצוע המטרות לשמן התקבלו סכומים מתאימים מ"הנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה".

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

(1) סכומים ששחררו מהגבלות לרכישת רכוש קבוע ייזקפו ישירות ל"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה", ולא כהעברה לדוח על הפעילויות.

(2) סכומים ששחררו מהגבלות לפעילויות יוצגו כהכנסות בדוח על הפעילויות. הכנסות אלה יוצגו בדוח על הפעילויות בנפרד, תוך ציון כי הן מהוות "סכומים ששחררו מהגבלות בנכסים נטו שהשימוש בהם הוגבל על ידי תורמים".

(ד)⁷ מלכ"ר שבחר להבחין בין "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - לשימוש לפעילויות" לבין "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - ששימשו לדכוש קבוע", כאמור בסעיף 11 לעיל, יישם את האמור בסעיף (ג) לעיל, כלהלן:

(1) סכומים ששחררו מהגבלות לרכישת רכוש קבוע, כאמור בסעיף (ג)(1) לעיל, יועברו ל"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - ששימשו לדכוש קבוע".

(2) סכומים ששימשו לרכישת רכוש קבוע ממקורות שלא קיימת לגביהם הגבלה, יועברו מ"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - לשימוש לפעילויות" ל"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - ששימשו לדכוש קבוע".

⁷ תוקן על ידי סעיף 5(ב) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

(3) בעת מימוש נכסים שתמורתם לא הוגבלה, יועברו סכומים זהים ליתרת השווי הפנקסני המופחת של הרכוש הקבוע שמומש, מ"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - ששימשו לרכוש קבוע" ל"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - לשימוש לפעילויות".

(ה) בחר מלכ"ר לעשות כאמור בפסקה (ד) לעיל, יציג כהעברה מ"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - ששימשו לרכוש קבוע" ל- "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - לשימוש לפעילויות", סכומים התואמים את הוצאות הפחת בגין נכסים שמומנו מהמקורות הכלולים בסעיף "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - ששימשו לרכוש קבוע".

(ו)¹ סכומים השווים להוצאות הפחת בגין "נכסים שתמורתם הוגבלה", יוצגו כהעברה מ"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה" ל"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - לשימוש לפעילויות".

17. דוח על תזרימי המזומנים :

(א) הדוח על תזרימי המזומנים ישקף את כל תזרימי המזומנים כאמור בגילוי דעת 51 ובהתחשב כאמור להלן בסעיף זה.

(ב) בקבוצת פעילות המימון יוצגו בנפרד ויפורטו תקבולים מתרומות שהשימוש בהן הוגבל, ושנזקפו כלהלן: לנכסים נטו שהוגבלו זמנית; לנכסים נטו שלא ניתן להשתמש אלא בפירותיהם לתקופה מוגבלת; קרנות אנונה (Annuity Funds); לנכסים נטו שהוגבלו להשקעה ברכוש קבוע; וכן הכנסות מריבית ומדיבידנד, שבהתאם לכללים שנקבעו בתקן זה, מתווספות ליתרות הנכסים נטו שהוגבלו.

(ג) מזומנים שהתקבלו עם התניה של תורמים הקובעת, כי השימוש בהם הוא להשקעה ברכוש קבוע, יסווגו במועד קבלתם כזרימת מזומנים מפעילות מימון וכזרימת מזומנים

¹ התווסף על ידי סעיף 5(ג) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

לפעילות השקעה (השקעה ביעודה לרכוש קבוע). בעת מימוש כספי היעודה לרכוש קבוע והשקעתם ברכוש קבוע יש להציג פעולה זו כתקבולים מפעילות השקעה (מימוש השקעות) וכתשלומים לפעילות השקעה (השקעה ברכוש קבוע).

בסיס הצבירות ובסיס המזומנים

18. הכנסות והוצאות, נכסים והתחייבויות והשינויים בנכסים נטו, יירשמו על בסיס הצבירות, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.
19. על אף האמור בסעיף 18 לעיל, מלכ"ר אשר היקף הכנסותיו לשנה, למעט הכנסות חד-פעמיות מהותיות (על בסיס מבחן רב שנתי), אינו עולה על 750 אלפי שקלים חדשים (צמודים למדד המחירים לצרכן על בסיס ממוצע לשנת 1995) רשאי לדווח על בסיס מזומנים או על בסיס מזומנים מותאם (ראה סעיפים 88 ו-89 להלן).
- לעניין זה "הכנסות" - לרבות תוספות לנכסים נטו שהוגבלו, ולמעט סכומים ששחררו מהגבלות והכלולים במחזור הפעילויות.
20. בחר מלכ"ר בחלופה כאמור בסעיף 19 לעיל, יחולו עליו הכללים הבאים:
- (א) בביאורים לדוחות הכספיים יצוין, כי הדוחות הכספיים נערכו על בסיס מזומנים (או על בסיס מזומנים מותאם, כמוסבר בסעיפים 88 ו-89 להלן), בציון סוג ההתאמות.
- (ב) יינתן ביטוי בשמות דוחותיו הכספיים לכך שהדוחות ערוכים על בסיס מזומנים או על בסיס מזומנים מותאם.
- (ג) יהא פטור מלכלול דוח על תזרימי המזומנים, כאמור בסעיף 9 (1) (ד) לעיל.

רכוש קבוע ופחת

21. הכללים הבאים יחולו לגבי רכוש קבוע:
- (א) הרכוש הקבוע יוצג לפי העלות בניכוי פחת שנצבר, בכפוף לאמור להלן.
- (ב) (1) 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. נכסים המוחזקים במסגרת אוספים הם אותם נכסים המוחזקים למטרות תצוגה לקהל, לחינוך או מחקר, לשם טובת הציבור, ושיש לשמורם ולהגן עליהם. בביאורים לדוחות הכספיים יצינו פרטים באשר לאופי האוספים ו/או היקפם, בהתאם לנסיבות.

(2)¹ למרות האמור בפסקה (1) לעיל, יצירות אמנות שידכשו החל מ- 1 בינואר 2001 יוצגו כנכס ולא ניתן יהיה לרשום אותן כהוצאה. ניתן להציג למפרע כנכס בדרך של הצגה מחדש יצירות אמנות שנרכשו לפני המועד האמור.

(ג) אין לרשום פחת לגבי יצירות אמנות או נכסים היסטוריים, אשר השימוש בתועלת הכלכלית הטמונה בהם, או בפוטנציאל השירות שבהם, הוא איטי, כך שתקופת חייהם השימושיים ארוכה במידה יוצאת מן הכלל.

(ד) רכוש קבוע שעל פי התניות התורמים או החלטת מוסדות המלכ"ר יש להעבירו לשימוש ולתפעול בלעדי של צד ג' ללא הגבלה בזמן וללא כל תמורה כספית או בתמורה כספית סמלית בלבד, יוצג כהוצאה ולא כנכס, במועד ההשקעה. בביאורים לדוחות הכספיים תצוין עובדה זו כל עוד הנכס לא הועבר לשימוש ולתפעול בלעדי של צד ג'.

רכישות ומלאי

22. רכישת נכסים תרשם במועד קבלתם בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים. אין לרשום רכישות אלה על בסיס הנפקת הזמנות.

23. מלאי במלכ"רים יטופל בהתאם לכללים המקובלים בעסקים.

¹ התווסף על ידי סעיף 6 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

נכסים ושירותים המתקבלים ללא תמורה

24. (א) רכוש קבוע (לרבות זכויות שימוש ברכוש קבוע), נכסים מתכלים וטובין שהתקבלו ללא תמורה יכללו בדוחות הכספיים, על פי השווי הנאות שלהם, הכל בתנאים הבאים:

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

(2) ניתן להעריך את שוויים הנאות בעסקה בין קונה מרצון למוכר מרצון, ברמת מהימנות סבירה.

מאותו מועד ואילך יחשב השווי הנאות כעלות הנכס.

(ב)¹ נכסים כאמור בפסקה (א) לעיל, שהתקבלו ללא תמורה יוצגו כלהלן:

(1) "נכסים שתמורתם הוגבלה" יוצגו הן כתוספת ישירה ל"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה" והן כתוספת לרכוש.

(2) "נכסים שתמורתם לא הוגבלה" יוצגו הן כתוספת ישירה ל"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה" (או, אם בחר המלכ"ר באופציה הקיימת בסעיף 11 לעיל, כתוספת ישירה ל"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה" - ששימשו לרכוש קבוע) והן כתוספת לרכוש.

(3) נכסים מתכלים וטובין שהתקבלו ללא תמורה יוצגו הן כהכנסה והן כהוצאה בדוח על הפעילויות.

(ג) לא ניתן להעריך את השווי הנאות כאמור בפסקה (א) (2) לעיל, יצוין הדבר בביאורים לדוחות הכספיים.

¹ תוקן על ידי סעיף 5(ד) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

25. (א)^ט מלכ"ר הבוחר לכלול בדוחות הכספיים שלו שירותים שהתקבלו על ידו ללא תמורה כהכנסות וכהוצאות (או כנכסים, בהתאם לכללים המקובלים להבחנה בין הוצאות לבין נכסים), על פי השווי הנאות שלהם, רשאי לעשות כן בהתקיים 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 הנאות של אותם שירותים ברמת מהימנות סבירה.

(3) השירותים הם מהסוג הדורש מיומנות ומומחיות מקצועיים, ושולוא היו מתקבלים היה המלכ"ר נאלץ לרכשם בתמורה.

(ב) פרטים בדבר נכסים או שירותים שנתקבלו ללא תמורה יצוינו בביאורים לדוחות הכספיים, כלהלן:

א. תאור של מסגרת הפעילות, שבה נעשה שימוש ברכוש קבוע, נכסים מתכלים, טובין ובשירותים המתקבלים כתרומה לשם ביצוע הפעולות.

ב. תאור מילולי ו/או כמותי של הנכסים או השירותים שהתקבלו כתרומה בתקופת החשבון, שיתייחס לטבעם ולהיקפם.

26. מלכ"ר שבחר שלא לכלול בדוחות הכספיים שלו שירותים שהתקבלו ללא תמורה, יציין בביאורים לדוחות הכספיים, כי לא ניתן בדוחות הכספיים ביטוי לשירותים שהתקבלו ללא תמורה.

^ט תוקן על ידי סעיף 7(א) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.
^י תוקן על ידי סעיף 7(ב) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

נכסים שהתקבלו לשם העברתם לאחרים

27. ^א(א) אין ליישם את ההנחיות בסעיף 24 לעיל לגבי קבלת נכסים שבהם המלכ"ר פועל כסוכן, כנאמן או כמתווך, ולא כמקבל תרומה. נכסים שהתקבלו על ידי המלכ"ר בתפקידו כסוכן, נאמן, או מתווך וטרם נמסרו לצד ג', יוצגו כרכוש והסכומים אותם יש להעביר לצד ג' יוצגו כהתחייבות.

(ב) בנוסף, ניתן להציג נכסים שהתקבלו על ידי המלכ"ר בתפקידו כסוכן, נאמן, או מתווך לעיל, כתרומות בדוח על הפעילויות בסעיף מחזור הפעילויות, ובלבד שיוצג מיד לאחר מכן, כהפחתה, הסכום שנזקף להתחייבויות. דוגמה להצגה שכזאת מובאת בנספח ה'.

חופשת שבתון וזכויות אחרות של עובדים

28. (א) יש ליצור עתודה בגין זכות עובדים להיעדרות מהעבודה בתשלום במסגרת חופשת שבתון, בהתקיים כל התנאים לרישום התחייבות מסוג זה, כלהלן:

- (1) ההתחייבות לתשלום בתקופת היעדרות עתידית נובעת מתקופת עבודה בעבר.
- (2) התממשות ההתחייבות סבירה.

(ב) כאשר מטרת חופשת השבתון היא לבצע פעולות המשמשות לקידום שמו של המלכ"ר בלבד או המביאות לו תועלת אחרת, אין לצבור את ההוצאות בגין חופשה זו ויש לרושמן כהוצאות בתקופת החופשה.

29. יש לציין בביאורים לדוחות הכספיים את אופן חישוב העתודה.

תרומות בתנאי אנונה (Annuity)

30. "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

^א תוקן על ידי סעיף 8(א) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

שנותרו מועברים לשימוש חופשי של המלכ"ר או למטרות מוגדרות שנקבעו על ידי התורם.
 31. תרומות שנתקבלו בתנאי אנונה יוצגו כלהלן :

- (1) המחויבות כלפי התורם תוצג כהתחייבות על בסיס חישוב אקטוארי.
- (2) התרומה, בניכוי ערך ההתחייבות, כאמור בפסקה (1) לעיל, תוצג במסגרת נכסים נטו, בהתאם להתניות התורם לגבי השימוש ביתרת הנכסים נטו שיוותרו במועד פקיעת המחויבות.
- (3) כל סכום הנובע משינוי בחישוב ההתחייבות ייזקף ליתרה, כאמור בפסקה (2) לעיל.
- (4) בביאורים לדוחות הכספיים יצוינו סכומי קרנות האנונה ותנאי ההתחייבות כאמור בפסקה (1) לעיל.

שמירת ערך הנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה

32. (1) הכנסות מימון נטו 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 שהוגבלו.
- (2) אם הסכומים הדרושים בהתאם לעיל עולים על הכנסות המימון נטו, יוצג הפרש כהוצאת מימון בדוח על הפעילויות.

סיווג הכנסות, הוצאות ושינויים בנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה

33. (א) הכנסות והוצאות יסווגו בהתאם למהותן.
- (ב)³¹ הכנסות ממימוש נכסים קבועים יוצגו כפריטים מיוחדים בדוח על הפעילויות.
- (ג)³¹ הכנסות ממימוש נכסים קבועים מסוימים, שקיימת הגבלה על השימוש בתמורה ממימושם, יוצגו כתוספת ישירה לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה.

³¹ תוקן על ידי סעיף 9(א) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

34. מתכונת הדוח על תוצאות הפעילויות מוצגת כנספח ב', ומתכונת הדוח על השינויים בנכסים נטו, מוצגת כנספח ג'.

תרומות, הקצבות ותמיכות

35. הכנסות מהעברות חד-צדדיות, כגון: תרומות, הקצבות, עזבונות ומתנות, שהובטחו אך טרם התקבלו, יוכרו כהכנסות, או כתוספות ל"נכסים נטו שהשימוש בהם הוגבל" על ידי הנותן, בהתקיים כל התנאים להלן:

(א) המידע הקיים, למועד פרסום הדוחות הכספיים, מראה שנוצרה התחייבות בלתי חוזרת של הנותן והמתייחסת לתקופת הדוח.

(ב) מימושה של ההתחייבות שהתקבלה אינו מותנה בקרות אירוע עתידי מסוים.

(ג) בדרך כלל, הבטחות לתרומות שטרם התקבלו יוכרו כהכנסה או כתוספת לנכסים נטו שהוגבלו, רק אם התקבלו בפועל על ידי המלכ"ר, או על ידי נאמן בעבורו, עד למועד עריכת הדוחות הכספיים. במקרים חריגים בהם הבטחות שטרם התקבלו ניתנות לאכיפה משפטית ולמימוש, יוכרו כהכנסות או כתוספות לנכסים נטו שהוגבלו, במועד קבלת ההבטחות.

36. בביאורים לדוחות הכספיים יצוינו פרטים בדבר תרומות, הקצבות, עזבונות ומתנות, שהובטחו אך טרם התקבלו, ושהוכרו בהתאם לאמור בסעיף 35 לעיל, כלהלן:

(1) תרומות שהובטחו הצפויות להתקבל תוך שנה, בתקופה מעל שנה ועד חמש שנים, בתקופות מעל חמש שנים.

(2) סכומי ההפרשות שנצברו בגין הבטחות לתרומות שלהערכת המלכ"ר לא ימומשו.

37. הכנסות שהתקבלו, למעט תרומות, שנועדו לשימוש במסגרת הנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה, בתקופות שלאחר תאריך הדוחות הכספיים, יוצגו כהכנסות מראש.

תקורה

38. סכומים ששוחררו מ"נכסים נטו שהוגבלו" והועברו ל"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה" (כמפורט בסעיף 16(ג) לעיל) יכללו סכומים שנועדו לכיסוי הוצאות כגון הוצאות שנגרמו להשגתן של המטרות לשמן התקבלו הסכומים ששוחררו כאמור.
39. אם ההוצאות שלכיסויי נועדו הסכומים טרם הוצאו (כגון הוצאות אחזקה שוטפת בתקופות הבאות) יועברו הסכומים לסעיף "נכסים נטו שהוגבלו זמנית".

הקבלת מקורות

40. בהקבלה חיצונית, המקורות המקבילים יוצגו במועד מקביל להכרה בתרומות או בהקצבות המזכות בהקבלה, בכפוף לכללים בסעיפים 35 עד 37 לעיל.
- 41.¹ (א) בהקבלה פנימית, המועד בו יוצגו הסכומים שהוקבלו הוא מועד ההכרה בתרומות או בהקצבות המחייבות את המלכ"ר בהקבלה, בהתאם לכללים שנקבעו בסעיפים 35 עד 37 לעיל.
- סכומי המקורות המקבילים יוצגו כגריעה מיתרת ה"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה" יוספו ישירות ל"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה".
- (ב) סכומים מקבילים שהוספו ל"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה", כאמור בפסקה (א) לעיל, ששוחררו מהגבלות לרכישת רכוש קבוע או לפעילויות ייזופו ישירות ל"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה" ולא לדוח על הפעילויות.
- (ג) מלכ"ר אשר טיפל בהקבלת מקורות פנימית באופן שונה מהאמור לעיל, יתאם את נתוני שנים קודמות בדרך של הצגה מחדש של נתוני ההשוואה לשנה קודמת.

¹ תוקן על ידי סעיף 10(א) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

42. בביאורים לדוחות הכספיים יצוינו אופי התרומות, סכומן ותנאי ההקבלה.
מענקים לשלם
43. מענק לשלם המתייחס לתקופת הדיווח יירשם במלואו במועד ההחלטה להעניק את המענק, בכפוף למבחני סבירות התממשותה של ההחלטה כמקובל.
44. בביאורים לדוחות הכספיים יפורטו המענקים המתייחסים לתקופות שלאחר תאריך הדוחות הכספיים, בציון סכומים, מועדים והתניות.

מסים

45. מסים בגין הוצאות יוצגו בסעיפי ההוצאות בגין הוטל המס.
46. מס שכר המוטל לפי חוק מס ערך מוסף ומס מעסיקים ייכללו במסגרת הוצאות השכר. מס ערך מוסף ששולם בגין תשומות שאינו ניתן להחזר ומסים בגין הוצאות מסוימות ("הוצאות עודפות") ייכללו בסעיפי ההוצאות, או הנכסים, בגינם שולם המס.
47. מסים המוטלים על הכנסות של המלכ"ר, לרבות מס שבח מקרקעין, יוצגו כהוצאה המתייחסת לאותן הכנסות. מסים המתייחסים לסכומים המוצגים כתוספות ל"נכסים נטו שהוגבלו", יוצגו כהפחתה מסכומים אלה, ויועברו לדוח על הפעילויות במקביל להעברתן של אותן תוספות במועד שישוחררו מהגבלות שהוטלו עליהן. מסים המוטלים על הכנסה חייבת של חברה בת שאוחדה יוצגו כמקובל.
48. בביאורים לדוחות הכספיים יצוינו הפטורים ממס החלים על המלכ"ר, הזכות להטבות מס בשל תרומות הניתנות למלכ"ר ותוקף האישורים שהתקבלו בגין אלה.
49. הכללים המקובלים במקצוע באשר להתחייבויות תלויות ייושמו לגבי:
- (א) החבות במס שתחול על המלכ"ר בגין מס שבח המקרקעין ממנו היה פטור מי שנתן לו במתנה זכות במקרקעין, אם הזכות תימכר במהלך התקופה הנקובה בחוק לעניין זה.

(ב) החבות במס רכישה או במס רכוש, מהם היה פטור, או חייב בשיעור מופחת, שתחול על המלכ"ר אם לא יתקיימו בעתיד תנאי הפטור שנקבעו בדין.

כיסוי גרעונות משנים קודמות

50. תרומות או הקצבות שהשימוש בהן הותנה על ידי נותניהן לכיסוי גרעונות משנים קודמות, יוצגו בנפרד כהכנסה מפריטים מיוחדים בדוח על הפעילויות.

דוחות כספיים מאוחדים

51. גילוי דעת 57 בדבר דוחות כספיים מאוחדים על כל תיקוניו יחול על מלכ"רים.

52. יש ליישם את הכללים בגילוי דעת 57 בדבר דוחות כספיים מאוחדים לגבי חברה-בת אשר אינה מלכ"ר. כמו כן יש ליישם כללים אלה גם כאשר התאגיד המוחזק הוא מלכ"ר אך למלכ"ר המדווח שליטה מעשית בו והוא הנהנה מרוב הזכויות בנכסיו נטו או לפירות מנכסיו נטו (להלן: "מלכ"ר מוחזק").

53. למען הסר ספק אין לאחד:

(1) מלכ"ר אחר אשר יש לו שליטה או שליטה מעשית במלכ"ר המדווח.

(2) מלכ"ר אחר שהוא בבחינת "אגודת ידידים" המנוהלת הלכה למעשה על ידי יחידים אשר רובם אינם מנהלים את המלכ"ר המדווח ואינם ממונים מטעמו.

54. בנוסף לאמור בסעיף 52 לעיל, יחולו על דוחות כספיים מאוחדים של מלכ"רים הכללים הבאים:

(א) 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.

(ב) בביאורים לדוחות הכספיים יצוין, כי הנכסים נטו החופשיים של "מלכ"ר מוחזק" אינם ניתנים לחלוקה על ידי "המלכ"ר המוחזק", בציון סכומם.

דוחות כספיים מותאמים על פי השינויים בכוח הקניה הכללי של המטבע הישראלי

55. ⁷¹ גילוי דעת 36 וגילוי דעת 50 על כל תיקוניהם, יחולו על מלכ"רים אשר היקף ההכנסות שלהם לשנה עולה על 100 מיליון שקלים חדשים במונחים של חודש דצמבר 1995. עם זאת מעודדת הלשכה את יישומם גם על ידי מלכ"רים אשר היקף ההכנסות שלהם נמוך מכך.

לעניין זה "הכנסות" - לרבות תוספות ל"נכסים נטו שהוגבלו" ולמעט סכומים ששחררו מהגבלות והכלולים במחזור הפעילויות.

56. ⁷¹ גילוי דעת 23 על כל תיקוניו, לא יחול על מלכ"רים.

57. ⁷¹ לעניין יישום האמור בסעיף 56 לעיל, יחולו הכללים הבאים:

(א) בנכסים נטו ובשינויים בהם יטופל כבפריט לא-כספי, למעט האמור בפסקאות (ב) ו-(ג) להלן.

(ב) בנכסים נטו שהוגבלו ושהתקיים לגביהם האמור בסעיף 32 (2) לעיל, יטופל כבפריט כספי.

(ג) ⁷⁰ הטיפול ב"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה" הנובעים מ"נכסים שתמורתם הוגבלה", יקבע באופן דומה לאופן הטיפול באותם "נכסים שתמורתם הוגבלה".

58. ⁷⁰ בסעיף 29 לגילוי דעת 36 נקבעו שני תנאים, אשר קיום אחד מהם או שניהם מצדיק התאמת הדוחות הכספיים על פי השינויים בשער של מטבע חוץ. במקום התנאים שנקבעו כאמור, יבוא לעניין התאמת הדוחות הכספיים של מלכ"רים התנאי לפיו מעל 50% מהכנסותיו של המלכ"ר מתקבלות במטבע חוץ.

⁷¹ סעיף 21(ד) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 12 קובע כי סעיף זה יחול בשינויים המתחייבים בתחילה מ-1.1.2004.
⁷⁰ התוסף על ידי סעיף 5(ו) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-1.1.2000.
⁷⁰ סעיף 21(ד) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 12 קובע כי סעיף זה יחול בשינויים המתחייבים בתחילה מ-1.1.2004.

לעניין זה "הכנסותיו" - לדבות התוספות לנכסים נטו שהוגבלו ולמעט סכומים ששוחררו מהגבלות והכלולים במחזור הפעילויות.

צדדים קשורים

59. לעניין יישום סעיף 4 (1) בגילוי דעת מס' 29 בדבר "צדדים קשורים", יראו כצדדים קשורים גם:

(א) מי שחבר במלכ"ר (בנסיבות בהן מספר חברי המלכ"ר אינו עולה על 10 חברים).

(ב) מי שמחזיק בעשרה אחוזים או יותר מכוח הצבעה בו או מהסמכות למנות בו מנהלים.

(ג) מי שרשאי למנות את המנהל הכללי של המלכ"ר או את יו"ר הוועד שלו.

(ד) מי שהינו חבר ועדת הביקורת של המלכ"ר.

60. לעניין יישום סעיף 8 בגילוי דעת מס' 29:

(א) יש לציין בביאורים ולהבהיר את התלות הקיימת במי שתורם, מקציב או מעניק מענקים למלכ"ר דרך קבע ובהיקף משמעותי, גם אם אותו צד והמלכ"ר אינם "צדדים קשורים". יוצגו בנפרד היתרות עם כל אחד מהם וההכנסות שצמחו מכל אחד מהם.

(ב) היה הצד השני משרד ממשלתי או יחידה שלטונית, יוצגו בנפרד היתרות עם כל אחד מהם וההכנסות שצמחו מכל אחד מהם.

(ג)¹⁷ 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 שצמחו ממנו.

61. לעניין יישום גילוי דעת מס' 29, בכל מקום בו נאמר "חברי דירקטוריון" יאמר: "חברי דירקטוריון, חברי ועד העמותה או ממלאי תפקידים במוסדות ניהול דומים".

¹⁷ התווסף על ידי סעיף 11 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

השוואה לתקציב

62. ניתן לכלול בדוחות הכספיים נתוני תקציב כלהלן:

- (1) כהשוואה לנתוני הביצוע בדוח על הפעילויות בתנאי שנתוני התקציב מבוססים על הנחות התואמות כללי חשבונאות מקובלים.
- (2) כמידע נוסף במסגרת הביאורים לדוחות הכספיים. היו נתוני התקציב ערוכים שלא בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים - יפורטו ההבדלים תוך ציון סכומם.

63. בחר המלכ"ר לכלול בדוחות הכספיים שלו השוואה לתקציב, יצוין:

- (א) המוסד המנהל של המלכ"ר שאישר את התקציב.
- (ב) מועד אישור התקציב ועדכונו. אם במשך השנה אושר יותר מתקציב אחד, יצוינו הסכומים הכוללים של התקציבים השונים שאושרו באופן שימשו השוואה לתקציב שנתוניו מוצגים בדוחות הכספיים.
- (ג) שנתוני התקציב הם בבחינת "מידע נילוה" ואינם מבוקרים.

תחולה על "יחידה שלטונית" ועל מלכ"רים מסוימים - התלייה

64. גילוי דעת זה אינו דן בדוחות הכספיים של:

- (1) יחידה שלטונית.
- (2) מוסד החייב בדיווח על פי הנחיות ועדה לתכנון ולתקצוב של המועצה להשכלה גבוהה, לגבי כל פעילויותיו או חלקן.
- (3) בוטל.^(*)

^(*) בוטל על ידי סעיף 60 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 18 (מעודכן 2009) בתחילה מ-1.1.2010.

הוראות מעבר

65. בתקופת היישום לראשונה של גילוי דעת מס' 69 אין חובה לכלול נתוני השוואה לתקופה קודמת. עם זאת הוועדה מעודדת הצגה של נתוני ההשוואה לתקופה קודמת על דרך של הצגה מחדש, בכפוף לאמור בסעיף 68 להלן.

66. בחר המלכ"ר שלא להציג את נתוני ההשוואה לתקופה קודמת, יוצגו ההפרשים הנובעים מהיישום לראשונה של גילוי דעת מס' 69 בסעיף נפרד בדוח על השינויים בנכסים נטו. סעיף זה יכונה "השפעה מצטברת לתחילת השנה של יישום לראשונה של הכללים שנקבעו בגילוי הדעת בדבר דיווח כספי על ידי מלכ"רים". יינתן הסבר מפורט בכל הנוגע למהות ההשפעה המצטברת לתחילת השנה של היישום לראשונה, כאמור.

67. ^ה(א) נהג המלכ"ר בתקופות קודמות להציג רכוש קבוע כהוצאה ו/או לא להציג רכוש קבוע שהתקבל במתנה, או נהג להציג רכוש קבוע כנכס אך ללא הכרה בפחת שנצבר בגינו, ינקוט אחת הגישות להלן:

(1) יציג את השינוי למפרע בדרך של הצגה מחדש של נתוני תקופות קודמות. הסכומים שיוצגו מחדש יהיו בניכוי פחת שנצבר מחושב עד לאותו מועד.

(2) יישם את השינוי החל מתחילת התקופה הראשונה שבה מיושם גילוי דעת 69.

(3) יעריך מחדש את הרכוש הקבוע לתחילת התקופה המתחילה ביום 1 בינואר 2001 או למועד מוקדם יותר אם בחר לעשות זאת.

(ב) נעשתה הערכה מחדש של רכוש קבוע, כאמור בפסקה (א)(3) לעיל:

(1) יצוינו בביאורים הפריטים והסכומים שהוצגו מחדש.

^ה תוקן על ידי סעיף 12(א) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

(2) יצוינו, בדוחות הכספיים לתקופה בה נעשתה ההערכה מחדש, ובשלושת הדוחות הכספיים השנתיים שלאחר מועד ההערכה מחדש, שם ופרטי השמאי המעריך ומועד ההערכה.

(3) התוספת מההערכה מחדש תיוסף ישירות לנכסים נטו כלהלן:

(א) התוספת מההערכה מחדש של "נכסים שתמורתם הוגבלה" תיוסף ל"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה".

(ב) התוספת מההערכה מחדש של "נכסים שתמורתם לא הוגבלה" תיוסף ל"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה". בחר המלכ"ר ליישם את ההבחנה בין קבוצות הנכסים כאמור בסעיף 11 לגילוי דעת זה, תיוסף התוספת מההערכה מחדש ל"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - ששימשו לרכוש קבוע".

(ג) לעניין היישום לראשונה של סעיף 55 לעיל, יחולו הכללים הבאים:

(1) סכומי הרכוש הקבוע יותאמו ממועד רכישתם ועד לתום התקופה המדווחת, אולם:

(א) רכוש קבוע המוצג לפי הערכה מחדש יותאם החל ממועד ההערכה מחדש, כאמור בפסקה (א)(3) לעיל.

(ב) אם אין בידי המלכ"ר אפשרות לקבוע את מועד הרכישה של הרכוש או לבצע הערכה מחדש כאמור בפסקה (א)(3) לעיל, רכוש קבוע שהוצג לפי העלות ללא הכרה בפחת שנצבר יותאם החל מתחילת התקופה בה יושם גילוי דעת 69 לראשונה.

(ג) רכוש קבוע המוצג לפי שווי סמלי יוצג כך גם בדוחות המותאמים.

(2) בביאורים לדוחות הכספיים יוצג גילוי בדבר הטיפול החשבונאי שננקט לגבי המקרים שנכללו בפסקה (ג)(1) לעיל.

(ד) מלכ"ר שבחר ליישם את האמור בפסקה (א)(2) לעיל, רשאי לבחור בתקופה מאוחרת יותר ליישם את האמור בפסקה (א)(1) לעיל.

(ה) מספרי ההשוואה של רכוש קבוע המוצג על פי הערכה מחדש, כאמור בפסקה (א)(3) לעיל, לא יטופלו בדרך של הצגה מחדש.

68. י"ט יש לתת גילוי למרכיבי הרכוש הקבוע באופן שיבחין בין:

(א) רכוש קבוע שנרכש, או שהתקבל במתנה, לפני ה - 1 בינואר 1997 (או לפני מועד תחילת התקופה בה יושם לראשונה גילוי דעת 69, אם תאריך זה קדם) ונרשם:

(1) כהוצאה או שלא נרשם כרכוש שהתקבל במתנה.

(2) כנכס ללא הכרה בפחת שנצבר.

(3) בשווי סמלי.

(4) לפי הערכה מחדש.

(ב) רכוש קבוע שנרכש, או שהתקבל במתנה, לאחר המועד הנ"ל ומוצג כנכס.

^{יט} תוקן על ידי סעיף 12(ב) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

דברי הסבר

מטרות הדיווח הכספי של מלכ"רים

69. על הדוחות הכספיים של מלכ"ר לספק מידע ענייני 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 חובת הנאמנות שלהם.
70. מטרת הדוחות הכספיים של מלכ"ר היא לספק 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 בתקופה נתונה, והיחסים בין הזרימות פנימה לבין הזרימות החוצה.
 - (ד) המקורות הכספיים והשימוש בהם, וכן בדבר גורמים אחרים העשויים להשפיע על דרגת הנזילות של המלכ"ר.
71. המונח "נכסים נטו" מקובל במלכ"רים במקום המונח "הון עצמי" המקובל בעסקים. הלשכה מאמצת מינוח זה. עם זאת, ניתן להשתמש גם במונח "יעודף הנכסים על ההתחייבויות" או במונח דומה אחר, בתנאי שתקיים ההבחנה כאמור בסעיף 73 להלן.

סיווג הנכסים נטו

72. חלק מהאמצעים הכספיים נטו עומדים לרשותו של מלכ"ר לביצוע חלק מסוים ממטרותיו בלבד, ולא למטרות אחרות, אשר גם הן במסגרת פעילויותיו. אין זה מפאת מחסור במשאבים אלא זו שאלה של ייעוד מראש של האמצעים 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 למלכ"ר אותם אמצעים.

73. ההפרש בין הנכסים לבין ההתחייבויות במלכ"ר (להלן: "נכסים נטו") והשינויים בו מסווגים לשלוש קטגוריות:
- (א) "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה".
- (ב) "נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי זמני".
- (ג) "נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי קבוע".
74. הסוגיה המרכזית בדיווח כספי של מלכ"רים קשורה בהגבלות שהוטלו על השימוש במקורות מסוימים שהועמדו לרשות המלכ"ר על ידי גורמים חיצוניים. הדיווח הכספי חייב לשקף הגבלות אלו. הדיווח נעשה במסגרת קטגוריות אחדות של נכסים נטו, כאמור בסעיף 73 לעיל.
75. כתוצאה מהאמור בסעיף 16 (ג) לעיל, יתרת ה"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה" כוללת בסכום אחד, הן יתרות הניתנות לשימוש בלתי מוגבל לפעילויות, הן יתרות אשר ההתניות לגביהן הוסרו על ידי כך ששימשו לרכוש קבוע והן יתרות שלא קיימת לגביהם הגבלה, אשר שימשו, על פי החלטות הנהלת המוסד, לרכוש קבוע.
76. יש הטוענים, כי הצגת יתרות ה"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה" בסכום אחד במאזן, וכן הצגת השינויים ביתרות אלה ללא הפרדה בגוף הדוחות הכספיים, בין יתרות ששימשו לרכוש קבוע לבין יתרות אחרות, עשויה להותיר רושם מוטעה באשר למקורות נטו הקיימים לשימוש לפעילויות שוטפות בעתיד ובאשר לשינויים במקורות אלה. לדעתם, אין להסתפק בפירוט בביאורים לדוחות הכספיים ויש לשקף את ההבחנה הנ"ל בגוף הדוחות הכספיים - במאזן ובדוח על השינויים בנכסים נטו.
77. לפיכך, החליטה הלשכה לאפשר הבחנה בין "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה" לשימוש לפעילויות", לבין "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה" - ששימשו לרכוש קבוע". הדוגמאות בנספחים לגילוי דעת 69, ערוכות באופן המציג הבחנה זו במסגרת הדוחות הכספיים. מלכ"ר בוחר שלא לאמץ הבחנה זו יציג את הדוחות הכספיים שלו בהתאמה.

78. ^{כא} הניסיון המצטבר מראה, כי למשתמשים בדוחות הכספיים של מלכ"רים יש צורך במידע בגוף הדוחות הכספיים, בדבר אותו חלק מה"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - שימשו לפעילויות" ואשר יועד על ידי המוסדות המנהלים של המלכ"ר (האסיפה הכללית או ועד העמותה) למטרות מסוימות.

79. ^{כב} לפיכך, נקבע בתקן זה כי ניתן לסווג את ה"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם" הגבלה לשלוש קבוצות משנה, כלהלן:

- (1) לשימוש לפעילויות - שיועדו על ידי מוסדות המלכ"ר.
- (2) לשימוש לפעילויות - שלא יועדו על ידי מוסדות המלכ"ר.
- (3) ששימשו לרכוש קבוע.

גישת ההקבצה והגישה הכוללנית

80. קיימות שתי גישות לעריכת דוחות כספיים של מלכ"רים: האחת היא גישת ההקבצה (או גישת השכבות) והשנייה היא הגישה הכוללנית. בהתאם לגישת ההקבצה יש להציג את המאזן של מלכ"ר במבנה שכבתי, כלומר של קבוצות נפרדות ומאוזנות של נכסים, התחייבויות ויתרות הקרנות, ובהתאם לכך גם את הדוחות התוצאתיים. בהתאם לגישת ההקבצה יש להציג לגבי כל קבוצת קרנות בנפרד "דוח על תוצאות הפעולות" שנעשו במסגרתה.

81. בהתאם לגישה הכוללנית יש לכלול את כל הנכסים, ההתחייבויות והנכסים נטו, במאזן אחד כמקובל בעסקים, 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 שהוגבלו יוצגו ב"דוח על השינויים בנכסים נטו", וכל השינויים ב"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה" (הכנסות, הוצאות וסכומים ששחררו מהגבלות והועברו מהנכסים נטו שהוגבלו לפעילויות) יוצגו ב"דוח על הפעילויות". בהתאם לגישה הכוללנית סכומים שהתקבלו שהשימוש בהם הוגבל, מוצגים כגידול בנכסים נטו שהוגבלו. במועד בו מוסרות ההגבלות

^{כא} התווסף על ידי סעיף 17 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.
^{כב} התווסף על ידי סעיף 18 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

הנ"ל מוצגים הסכומים ששחררו מההגבלות, כהכנסות ("העברות מנכסים נטו שהוגבלו עקב שחרור מהתניות התורמים") בדוח על הפעילויות.

82. חסרונה של גישת ההקבצה, שהייתה מקובלת בישראל, בכך שהכמות הגדולה של המידע הכלול בדוחות הכספיים של מלכ"רים מקשה על קוראי דוחות אלה לראות את התמונה הכוללת. הצגה חד-טורית כוללת מובנת יותר ופרטים נוספים ניתן לכלול במסגרת הביאורים לדוחות הכספיים.

83. בשנים האחרונות אומצה הגישה הכוללנית כבלעדית בארצות שונות. בשנת 1993 פורסם בארצות הברית תקן (מס' 117) בדבר דוחות כספיים של מלכ"רים, שאימץ את הגישה הכוללנית.

שינויים בנכסים נטו בגין תוספות וגרועות ברכוש קבוע

84.^ג 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 הרכוש כאשר זה יימכר. לפיכך, קובע תקן זה שמקורות שהתקבלו למטרת רכישת נכסים ונכסים שהתקבלו במתנה, בתנאים המגבילים את השימוש בתמורה ממימושם, יוצגו כתוספת ל"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה", ולא יועברו ל"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה", וזאת גם לאחר עשיית השימוש המותר בתרומות שהוגבלו.

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

בסיס הצבירות ובסיס המזומנים

86. חשבונאות על בסיס צבירות נותנת ביטוי להשפעות הכספיות באותן תקופות שבהן התרחשו או נתקיימו פעולות, קרו אירועים או נתקיימו נסיבות, ולא בתקופות בהן התבטאו כל אלה בתזרימי המזומנים. החשבונאות על בסיס צבירות משקפת את כל

^ג התווסף על ידי סעיף 23 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.
^ד התווסף על ידי סעיף 24 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

פעולות המזומנים בתקופה נתונה, וכן את כל הפעולות הכרוכות בקבלת אשראי או בנתינתו, בהחלפת טובין אחד במשנהו, ובהעברות חד-צדדיות של טובין או שירותים.

87. מידע חשבונאי המבוסס על בסיס הצבירות נותן תיאור טוב יותר של ביצועי הישות המדווחת, מאשר מידע המבוסס על תזרימי מזומנים בלבד. רק בארגונים בעלי היקף פעילות קטן יחסית ובעלי מבנה פעילות פשוט, עשויה התועלת הנובעת מקבלת מידע המבוסס על טכניקות של צבירות שלא להצדיק את העלויות הכרוכות בהשגתו של מידע זה.

88. ההתאמה של בסיס מזומנים צריכה להיות מקובלת, סבירה ועקבית. התאמה נחשבת כמקובלת אם הסכום המתקבל היה זהה לסכום שהיה מתקבל על בסיס הצבירות לגבי הפריט המותאם ואם שיטת ההתאמה הגיונית. לדוגמה, התאמה בלתי הגיונית היא הכרה בהכנסות על בסיס הצבירות ובהוצאות על בסיס מזומנים.

89. בין ההתאמות לבסיס המזומנים, הנחשבות כמקובלות בפרקטיקה של בסיס מזומנים מותאם, נמנים:
 רישום רכישות רכוש קבוע כנכסים.
 רישום פחת שנצבר.
 רישום קניות מלאי כנכס.
 רישום התחייבויות הנובעות ממזומנים שהתקבלו כאשראי.
 רישום שכר והוצאות נלוות שטרם שולמו.

רכוש קבוע ופחת

90. קיימות מספר דרכים להצגת רכוש קבוע בדוחות הכספיים של מלכ"רים, והן:

(א) כנכס, לפי העלות, בניכוי פחת, בהתאם לאורך החיים השימושיים. העלות של נכסים שהתקבלו במתנה היא השווי הנאות שלהם בעת שהתקבלו (ראה סעיף 25 (א) לעיל).

(ב) כנכס, לפי העלות ללא כל פחת.

(ג) כהוצאה במועד הרכישה של כל הנכסים.

(ד) כהוצאה, במועד הרכישה של הנכס, ובמקביל - הצגת הסכום המצטבר של כל הרכישות, בניכוי הגרועות, במסגרת קבוצת קרנות נפרדת במאזן בשם "רכוש קבוע" ו"מקורות הרכוש הקבוע".

91. הוועדה מאמצת את דרך (א) מבין הדרכים המנויות בסעיף 90 לעיל והכל כמפורט בסעיף 89 לעיל.

נכסים קבועים מסוימים

92.^כ בסעיף 21(א) נקבע הכלל הבסיסי החל על רכוש קבוע, כלהלן: "הרכוש הקבוע יוצג לפי העלות בניכוי פחת שנצבר, בכפוף לאמור להלן."

בפסקה (ב) לסעיף מס' 21 נקבעו מקרים שונים בהם ניתן להציג כהוצאה ולא כנכס, נכסים קבועים מסוימים, המוחזקים במסגרת אוספים, כגון יצירות אמנות. פיסקה זו באה להקל על המדווחים בהתחשב בעומס הרב שהוטל עליהם עקב יישומם לראשונה של כללים אחרים שנקבעו בגילוי דעת 69.

93.^כ הוועדה הגיעה למסקנה, כי יש להעדיף את הטיפול לפיו אוספים של יצירות אמנות יוצגו כנכס, על אף הקשיים הכרוכים בכך. על מנת לאפשר למוזיאונים להתארגן לכך, נקבע בתקן כי הטיפול החדש יכנס לתוקפו רק לגבי רכישות שיעשו לאחר 1 בינואר 2001. הוועדה החליטה שלא לחייב טיפול דומה לגבי אוספים אחרים.

נכסים ושירותים המתקבלים ללא תמורה

94. חלק ניכר מהכנסותיהם של מלכ"רים נובע מהעברות חד-צדדיות: תרומות, מתנות (בנכסים שאינם כספיים) ושירותים שהתקבלו ללא תמורה. שירותי עבודה של מתנדבים ומוצרים המיועדים לשימוש המלכ"ר או להעברה לנצרכים, המתקבלים כתרומות - עשויים להיות בעלי משקל רב יותר מאשר תרומות המתקבלות בנכסים כספיים.

95. אין להבחין בין תרומות המתקבלות בנכסים כספיים (מזומנים, ניירות ערך סחירים וכדומה) לבין מתנות המתקבלות בנכסים שאינם כספיים (רכוש קבוע, לרבות זכויות שימוש ברכוש קבוע, טובין, מניות שאינן סחירות וכדומה).

96.^כ נוסחו של סעיף 42 לגילוי דעת 69 לפני תיקונו בתקן 5, חייב בהתקיים תנאים מסוימים הכללתם של שידותים שהתקבלו

^כ התווסף על ידי סעיף 25 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

^כ התווסף על ידי סעיף 26 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

^כ התווסף על ידי סעיף 27 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

ללא תמורה הן כהכנסות והן כהוצאות (או כנכסים, בהתאם לכללים המקובלים להבחנה בין הוצאות לבין נכסים) על פי שוויים ההוגן.

97.^כ בעקבות פניות רבות של מדווחים לבטל את הדרישה כאמור בסעיף 42 לגילוי דעת 69 דנה הוועדה בסוגייה זו. הוועדה החליטה כי בשלב זה אין לחייב הכללתם של שירותים שהתקבלו ללא תמורה בדוחות הכספיים, אולם גם אין לאסור זאת.

נכסים שהתקבלו לשם העברתם לאחרים

98. בדרך כלל מלכ"ר מקבל תרומות ובמסגרת פעילות זו הוא מקבל גם תרומות במזומנים, טובין או שירותים ומחלקם (ו/או את ההכנסות הנובעות מהם) לאחרים כחלק מביצוע מטרותיו הוא. במקרים אחרים משמש המלכ"ר רק כסוכן, כנאמן או כמתווך.

99. תרומות יוצגו כהכנסות או כתוספות לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה, כאשר למלכ"ר יש יכולת לשלוט בטובת ההנאה הצפויה מן התרומה שהתקבלה והוא יכול להשתמש בה למטרותיו הוא באופן חופשי או בהתאם להתניות התורם בדבר מטרות השימוש בתרומה. נכסים שהתקבלו לא יוצגו בדוחות הכספיים כתרומות אם התורם התנה את התרומה בהעברתה לנהנה מסוים, ולא נתן למלכ"ר את הזכות הבלעדית לשנות את ייעודה, או את השליטה על טובת ההנאה הצפויה מאותה תרומה.

100.^{כט} מלכ"רים מסוימים פועלים, בעיקר או בין היתר, לגיוס תרומות עבור אחרים. הצגת תרומה כהתחייבות, כאשר התרומה נתקבלה עבור אחרים על ידי המלכ"ר בתור סוכן, נאמן או מתווך, מביאה לכך שהדוח על הפעילויות אינו משקף במלואו את היקף גיוס התרומות.

101.^ל לפיכך, הוועדה מצאה לנכון להבהיר, כי מלכ"ר המגייס תרומות עבור אחרים כסוכן, כנאמן או כמתווך, רשאי לכלול אותן תרומות בסעיף המחזור מתרומות, ובלבד שיציג מיד לאחר מכן, כהפחתה, את הסכום שנוקף להתחייבויות.

^כ התווסף על ידי סעיף 28 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.
^{כט} התווסף על ידי סעיף 30 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.
^ל התווסף על ידי סעיף 31 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

חופשת שבתון וזכויות אחרות של עובדים

102. בבחינת סבירות מימוש ההתחייבויות יש להתחשב בכך שבמקרה של הפסקת עבודה מסיבה כלשהי - בטלה הזכות שטרם נוצלה.
103. חבות המעביד נובעת מזכות עובדיו לחופשת שבתון בתשלום. זכות זו מעוגנת בהסכמי עבודה. יש לתת ביטוי בדוחות הכספיים לחבות זו. כמקובל לגבי כל זכויות העובדים, כל תקופת עבודה צריכה לשאת בכל ההוצאות הנובעות מהן, לרבות פיצויי פרישה, פנסיה, חופשה, מענק יובלות, מענק אי ניצול ימי מחלה וחופשת שבתון (הנקראת גם "שנת שבתון").

שמירת ערך הנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה

104. מלכ"רים מקבלים תרומות שהשימוש בהן הוגבל והתורמים התנו את תרומתם בשמירת ערכה הריאלי (לעתים בתוספת ריבית), או שכך נקבע בחוק, עד למועד השימוש בה. שמירת ערך הנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה פירושה שמירה על הערך הנאות של התרומה שנתקבלה, בתוספת או ללא תוספת של תשואה, בהתאם להתניות הקיימות בכל מקרה. הסכומים הדרושים על מנת לשמור את סכום הנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה ברמה הנדרשת, כפי שנקבעה על ידי התורמים או בחוק, מוצגים כתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה.
105. שמירת הערך הריאלי של התרומות יכול שתעשה במונחי הצמדה למדד המחירים לצרכן, במונחי הצמדה לשער החליפין של מטבע חוץ מסוים, או בשילוב של בסיסי הצמדה שונים, הכל כפי שהותנה על ידי התורמים, או נקבע בחוק. אם התורמים לא קבעו את הבסיס לשמירת ערך הריאלי של התרומות יקבע הבסיס על ידי המלכ"ר, בהתבסס על הערכתו לפרשנות שתינתן לכוונות התורמים.

מימוש של רכוש קבוע שאינו מוצג כנכס

106. ^א סעיף 59(ב) לגילוי דעת 69 קובע כלהלן:
 "הכנסות ממימוש נכסים המוצגים בשווי סמלי יוצגו כפריטים מיוחדים בדוח על הפעילויות."

^א התווסף על ידי סעיף 32 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

107. ²⁷הוועדה מצאה כי יש לתקן את האמור בגילוי דעת 69 ולקבוע, כי כל ההכנסות ממימוש רכוש קבוע לרבות ממימוש רכוש קבוע הרשום לפי העלות בניכוי פחת שנצבר או לפי העלות, יוצגו כפריטים מיוחדים בדוח על הפעילויות.

סיווג הכנסות, הוצאות ושינויים ב"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה"

108. הוועדה ערה לכך, שסיווג ההכנסות וההוצאות במלכ"רים, טרם הגיע לגיבוש אחיד. יש אפוא לעודד מלכ"רים להוסיף מידע הנראה מתאים ובעל משמעות, בתנאים שבהם הם נמצאים. מלכ"ר הרואה מקום להוסיף מידע אחר, כגון מידע על פי מטבע חוץ, השוואה לתקציב (ראה סעיפים 62 ו- 63 לעיל, ו- 127 - 129 להלן) או מידע (כספי או כמותי) בקשר לפריטים מסוימים, רצוי שיעשה כן, אולם מידע זה יבוא נוסף על המידע המבוקש בתקן זה ולא במקומו.

109. ניתן להציג, בביאורים לדוחות הכספיים, סיווג של ההכנסות ושל ההוצאות על בסיס הבחנה בין תוכניות (Programs) ו/או בין שירותים.

לעניין זה "תוכניות" הן - הפעילויות שתוצאתן מתבטאת במתן טובין או שירותים לנהנים מפעילויותיו של המלכ"ר, ללקוחות או לחברים, ושביצוען מבטא את קיום מטרותיו של המלכ"ר.

110. ניתן להציג בביאורים לדוחות הכספיים את ה"מחזור" כהגדרתו בחוקים החלים או העשויים לחול על המלכ"ר, כגון: חוק העמותות ופקודת מס הכנסה.

תקורה

111. נוהג מקובל במלכ"רים הוא לכלול בהסכמים עם נותני הקצבות או עם תורמים התניה על פיה חלק מההכנסות שהשימוש בהן הוגבל על ידם ישמש לכיסוי ההוצאות הכלליות או העקיפות של המלכ"ר ("תקורה").

²⁷ התווסף על ידי סעיף 33 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

הקבלת מקורות

112. הקבלת מקורות (Matching of funds) היא הליך מקובל העשוי להתבטא בשני אופנים - הקבלה חיצונית והקבלה פנימית.
113. 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 להן מיועדות התרומות המושגות על ידי המלכ"ר עצמו.
114. בהקבלה פנימית מתחייב המלכ"ר כלפי תורמים להעמיד ממקורותיו הוא סכומים מקבילים לתרומות שיתקבלו, כאשר הסכומים המקבילים ישמשו למטרות זהות לאלו להן מיועדות התרומות.
- 115.⁷⁷ בסעיף 74 בגילוי דעת 69 נקבע:
 "בהקבלה פנימית, יוצגו המקורות המקבילים במועד ההכרה בתרומות או הקצבות המחייבות הקבלה. המקורות המקבילים (כגון תרומות, הקצבות והכנסות מימון) יופחתו מההכנסות ששימשו כמקור, בדוח על הפעילויות, ויוצגו כתוספת לנכסים נטו שהוגבלו."
- 116.⁷⁷ ניתן לפרש את המונח "מועד ההכרה" כמתייחס למועד ההכרה בתרומה בהתאם לכללים שנקבעו בסעיף 35 עד 37 לתקן, אך ניתן גם לפרשו כמועד בו הנכסים נטו שוחררו מהגבלות והועברו לדוח על הפעילויות.
- 117.⁷⁷ הוועדה מצאה כי יש למנוע את הפרשנות הכפולה, ואימצה את הפירוש הראשון, לפיו המועד בו יוצגו סכומי ההקבלה בהתאם להנחיות סעיף 41 לגילוי דעת זה הוא מועד ההכרה בתרומות או בהקצבות המחייבות את המלכ"ר בהקבלה, בהתאם לכללים שנקבעו בסעיפים 35 עד 37 לגילוי דעת זה.
- שחרור סכומי ההקבלה יעשה רק במועד בו ישוחררו התרומות או ההקצבות שהוגבלו ושחייבו את המלכ"ר בהקבלה.

⁷⁷ התווסף על ידי סעיף 34 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.
⁷⁷ התווסף על ידי סעיף 35 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.
⁷⁷ התווסף על ידי סעיף 36 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

118.¹⁷ הקבלה מקורה בהתניות התורמים וסכומי ההקבלה קשורים בסכומי התרומות, ההקצבות וההעברות החד צדדיות האחרות המחייבות בהקבלה. לפיכך, יש לטפל בסכומי ההקבלה במקביל וביחד עם סכומי המקורות המחייבות בהקבלה. לפיכך, מועד רישום ההקבלה יהיה זהה למועד רישום התרומות ו/או פירות התרומות, ולא למועד ביצוע ההוצאות, או ההשקעות בנכסים, אשר למימון התקבלו התרומות ומתבצעת ההקבלה. במועד ביצוע ההוצאות, או ההשקעות בנכסים, יש לשחרר מה"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה" את הסכומים המתאימים - להציגם בדוח על השינויים בנכסים נטו ולהעבירם ישירות ל"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה". הסכומים ששוחררו כוללים את כל המקורות שקיימת הגבלה על השימוש בהם - את התרומות, הקצבות והעברות חד צדדיות אחרות מגורמים חיצוניים והן הכנסות שהוגבלו בהתאם לתנאי ההקבלה.

119.¹⁷ יתר על כן, הוועדה הגיעה למסקנה כי סכומי ההקבלה אינם מהווים הקטנה של ההכנסות, או הוצאה, אלא שינוי בסיווג הנכסים נטו, כלומר העברה מ"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה" ל"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה".

מענקים לשלם

120. קיימים מלכ"רים אשר פעילותם כוללת מתן מענקים לאחרים (מענקי מחקר, מלגות או מענקים אחרים למטרות כלליות של המקבל או למטרות מיועדות). במלכ"רים אלה מתעוררת שאלת מועד רישום ההוצאות וההתחייבויות בגין מענקים הניתנים לאחרים והמותנים, בדרך כלל, בביצוע פעולות מסוימות או בקיום תנאי המענקים על ידי מקבלם.

121. קיימות שלוש גישות לנושא :

(1) רישום המענק המתייחס לתקופת הדיווח במועד בו התקבלה החלטת המלכ"ר להעניק את המענק.

(2) רישום המענק במועד התשלום (רישום על בסיס מזומנים).

¹⁷ התווסף על ידי סעיף 37 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.
¹⁷ התווסף על ידי סעיף 38 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

(3) רישום המענק כהוצאה וכהתחייבות לתשלום במועד בו ייעד המלכ"ר מקורות כספיים לתשלום המענק.

122. כאמור בסעיף 18, הוועדה מאמצת את הגישה לפיה הכנסות והוצאות, נכסים והתחייבויות והשינויים בנכסים נטו, יירשמו על בסיס הצבירות, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים. לאור זאת מאמצת הלשכה את הגישה הראשונה.

דוחות כספיים מאוחדים

123. בסעיף 2.3.1 בגילוי דעת מס' 57 נקבע, כי "תנאי מוקדם והכרחי לאיחוד דוחות כספיים הוא קיום שליטה של החברה האם בחברות הבנות". בסעיף 2.1 ("הגדרות") בגילוי הדעת מס' 57 נקבע: "שליטה" היא היכולת לקבוע את המדיניות הכספית והתפעולית של תאגיד כדי להפיק הטבות ממשאביו ומפעילויותיו". בסעיף 2.3.2 של אותו גילוי דעת נקבע, כי "השליטה נחשבת כמתקיימת כאשר החברה האם מחזיקה, במישרין או בעקיפין, מניות המקנות יותר ממחצית זכויות ההצבעה בחברה הבת והזכויות למינוי יותר ממחצית חברי הדירקטוריון שלה, אלא אם כן קיימות נסיבות המונעות בעליל מהחברה האם יישום השליטה בפועל".

הקביעה שבסעיף 2.3.2 הנ"ל אינה תואמת את הנסיבות הקיימות לגבי מלכ"רים השולטים במלכ"רים אחרים, כגון: ישות אחרת (עמותה או הקדש), שלה נכסים נטו המיועדים לשימוש של המלכ"ר המדווח. השליטה המעשית בישות האמורה, לרבות היכולת של המלכ"ר המדווח להפיק הטבות ממשאביה ומפעילויותיה, אינה מתקיימת בהחזקת מניות, בזכויות הצבעה ו/או בזכות למנות מרבית חברי המוסד המנהל של הישות האחרת. השליטה המעשית מתקיימת בכך שמטרתיה של הישות האחרת קובעות כי רוב ההטבות ממשאביה או מפעילויותיה מיועדות לשמש את המלכ"ר המדווח, וביכולתו של זה האחרון לכפות על הישות האחרת, קיום מטרותיו של המלכ"ר האחר.

צדדים קשורים

124. ⁷⁷ סעיף מס' 8 לגילוי דעת 29 בדבר צדדים קשורים קובע: "היו פעילויותיו של הצד שניתן עליו דיווח, תלויות בהיקף משמעותי בעסקים של צד אחר, יש לגלות ולהבהיר את

⁷⁷ התווסף על ידי סעיף 40 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1

התלות הכלכלית הקיימת, גם אם שני הצדדים אינם "צדדים קשורים".

125. סעיף 97 לג"ד 69 אינו מחייב ציון שמו של המשרד הממשלתי, היחידה השלטונית או כל גורם אחר שתורם, מקציב או מעניק מענקים למלכ"ר דרך קבע ובהיקף משמעותי, ובלבד שגורם כזה יזוהה בסימן מזהה כגון: תורם א', מקציב ב' או מעניק מענקים ג'. אם הגורם התורם, המקציב או המעניק המענקים הוא משרד ממשלתי או יחידה שלטונית, יצוין הדבר לדוגמא: משרד ממשלתי א' או רשות מקומית ב'.

126. סעיף 8 לגילוי דעת 29 התרכז בגילוי בדבר קיומה של תלות כלכלית הקיימת אך פסח על גילויים אחרים, כגון: פרטי זיהוי של יוצרי התלות. גם סעיף 97 לגילוי דעת 69 נמנע מדרישה ישירה או עקיפה לזיהוי תורמים, מקציבים או מעניקי מענקים. כיוון שכך, זיהוי שמו של הנותן נותר לשיקול דעתו של המלכ"ר.

השוואה לתקציב

127. 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 בדוחות הכספיים מקובלת במלכ"רים רבים, אך לא בכולם.

128. הכללתה של השוואה תקציבית בדוחות הכספיים כרוכה בקשיים שונים, כגון:

(1) נתוני התקציב שייכללו בדוחות הכספיים במקרים בהם התקציב מעודכן במהלך השנה, עשויים לכלול אחד מאלה: התקציב המקורי שהוכן לפני תחילת השנה,

^ט התווסף על ידי סעיף 41 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.
^ד התווסף על ידי סעיף 42 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

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.

129. הוועדה בדעה כי מלכ"ר שבחר לכלול בדוחות הכספיים השוואה לתקציב צריך להציג את נתוני התקציב באופן שיהיו ברי השוואה לנתוני הביצוע הערוכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

הוראות מעבר בדבר הצגת רכוש קבוע אשר נרכש או התקבל במתנה עד למועד תחילת התקופה בה יושם לראשונה גילוי דעת 69

130.^א למרות שרצוי יישום אחיד של הוראות המעבר, הרי שקיימים מקרים בהם המשך הצגתם של נכסים בשווי סמלי מהווה עיוות הגורם לדוחות הכספיים להיות חסרי כל משמעות. לפיכך, קבעה הוועדה שיש לאפשר למלכ"ר המעוניין בכך להקדיש משאבים בשחזור עלויותיהם או בביצוע הערכה מחדש, של פריטי רכוש עיקריים, כגון מבנים, ובמקביל להתיר לו המשך הצגתם של נכסים אחרים בשווי סמלי, כאשר העלות הכרוכה בהערכה מחדש שלהם עולה על התועלת (למשל, כאשר אין אפשרות לקבוע סכומי עלות של פריטי רכוש קבוע ו/או תאריך רכישתם או שלא ניתן להעריך את שוויים הנאות באופן מהימן). פריטים המוערכים מחדש יופחתו, החל מיום 1 בינואר 1997, לפי יתרת אורך החיים השימושיים של הרכוש.

^א התווסף על ידי סעיף 44 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

131.מב האפשרויות הניתנות בהוראות המעבר לגבי רכוש קבוע שבידי מלכ"ר ליום 1 בינואר 1997 הן אפוא אלו:

(א) הצגת השינוי למפרע בדרך של הצגה מחדש של נתוני תקופות קודמות לגבי כל הרכוש הקבוע או חלק ממנו; הסכומים שיוצגו מחדש יהיו בניכוי פחת מחושב שנצבר עד לאותו מועד, כאמור בסעיף 68 לעיל.

(ב) הצגת הרכוש הקבוע או חלק ממנו לפי הערכה מחדש, אם אין בידי המלכ"ר נתונים בדבר סכומי עלות של אותם פריטי רכוש קבוע ו/או תאריך רכישתם והפחתתו מתאריך תחילת התקופה בה יושם לראשונה גילוי דעת זה, לפי יתרת אורך החיים השימושיים של הרכוש מאותו מועד.

(ג) הצגת הרכוש הקבוע או חלק ממנו לפי העלות, אך ללא הכרה בפחת שנצבר והפחתתו מתאריך תחילת התקופה בה יושם לראשונה גילוי דעת 69, לפי יתרת אורך החיים השימושיים שלו מאותו מועד.

(ד) הצגת הרכוש הקבוע או חלק ממנו לפי שווי סמלי.

132.מג רכוש קבוע שנרכש החל מיום 1 בינואר 1997 מוצג לפי העלות בניכוי פחת, בהתאם לאורך החיים השימושיים, כאמור בסעיף 21 לעיל.

פירוט אשר יש לתת בביאורים לדוחות הכספיים בדבר הטיפול החשבונאי ברכוש הקבוע

133.מד בביאורים לדוחות הכספיים יינתן גילוי בדבר הטיפול החשבונאי שננקט לגבי כל פריט (line item) המוצג בביאור בדבר הרכוש הקבוע, תוך הבחנה בין רכוש המוצג לפי (1) העלות בניכוי פחת, (2) העלות ובניכוי פחת החל מיום 1 בינואר 1997 ואילך בלבד, (3) שווי סמלי, או לפי (4) הערכה מחדש.

^{מב} התווסף על ידי סעיף 45 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.
^{מג} התווסף על ידי סעיף 46 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.
^{מד} התווסף על ידי סעיף 47 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

134. ^מ יינתן בביאורים לדוחות הכספיים של התקופה בה בוצעה ההערכה מחדש ובביאורים בשלושת הדוחות הכספיים השנתיים העוקבים גילוי של פריטים שהוערכו מחדש וכן של שם המעריך ומועד ההערכה מחדש.

יישום לראשונה של סעיף 92 לגילוי דעת 69

135. ^מ סעיף 56 קובע כי גילוי דעת 36 וגילוי דעת 50 על כל תיקוניהם יחולו על מלכ"רים אשר היקף ההכנסות שלהם לשנה עולה על 100 מיליון שקלים חדשים במונחי שקלים של חודש דצמבר 1995.

136. ^מ סעיף 33(ז) לגילוי דעת 36 קובע כי הוראות גילוי דעת 36 יחולו על מוסדות ללא כוונת רווח רק לאחר פרסום גילוי דעת נפרד בנושא.

137. ^מ יוצא כי מלכ"ר אשר הוראות סעיף 92 לגילוי דעת 69 חלות עליו לא נדרש בעבר לערוך דוחות כספיים מותאמים להשפעת האינפלציה ונדרש לעשות כך לראשונה בדוחות הכספיים לתקופה המסתיימת לאחר 15 בספטמבר 1997 ואילך, כאמור בסעיף 109 בגילוי דעת 69. עריכה כזו מחייבת איסוף וריכוז של מידע בנוגע לפעילות המלכ"ר בעבר, במיוחד בכל הנוגע לרכוש קבוע, אם המלכ"ר בחר ליישם את הוראת המעבר שבסעיף 68 לעיל. מידע כזה אינו זמין במלכ"רים באותה מידה שבה היה זמין בתאגידים עסקיים שדיווחו לרשויות מס הכנסה כאשר פורסם גילוי דעת 36.

138. ^מ לפיכך, הוועדה מצאה לנכון לקבוע הנחיות בדבר כללי התיאום הנדרשים לתיאום רכוש שהתקבל ללא תמורה ובמיוחד אלה הנדרשים לתיאום רכוש קבוע אשר הוערך מחדש, נכסים אשר הוצגו עד ליום 1 בינואר 1997 במלוא העלות ונכסים המוצגים בשווי סמלי.

^מ התווסף על ידי סעיף 48 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.
^מ התווסף על ידי סעיף 51 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.
^מ התווסף על ידי סעיף 52 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.
^מ התווסף על ידי סעיף 53 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.
^מ התווסף על ידי סעיף 54 לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

139. גילוי דעת זה יחול על דוחות כספיים של מלכ"רים לתקופות המסתיימות לאחר 15 בספטמבר, 1997 ואילך עם זאת, מעודדת הלשכה את יישומו המוקדם.

טבלת המרה מגילוי דעת מס' 69 לנוסח משולב
של תקן 5 וגילוי דעת מס' 69

מס' סעיף בנוסח משולב	מס' סעיף בגילוי דעת מס' 69
1	1
2	2
3	3
6	4
7	5
8	6
9	7
69	8
70	9
71	10
72	11
73	12
74	13
10	14
75	15
76	16
77	17
11	18
80	19
81	20
82	21
83	22
12	23
13	24
14	25
15	26
16	27
17	28
18	29
86	30

טבלת המרה מגילוי דעת מס' 69 לנוסח משולב
של תקן 5 וגילוי דעת מס' 69 - (המשך)

מס' סעיף בנוסח משולב	מס' סעיף בגילוי דעת מס' 69
87	31
19	32
20	33
88	34
89	35
21	36
90	37
91	38
22	39
23	40
24	41
25(א)	42
בטל	43
25(ב)	44
94	45
95	46
27	47
98	48
99	49
28	50
29	51
102	52
103	53
30	54
31	55
32	56
104	57
105	58
33	59
34	60
108	61

**טבלת המרה מגילוי דעת מס' 69 לנוסח משולב
של תקן 5 וגילוי דעת מס' 69 - (המשך)**

מס' סעיף בנוסח משולב	מס' סעיף בגילוי דעת מס' 69
109	62
110	63
35	64
36	65
37	66
111	67
38	68
39	69
112	70
113	71
40	72
114	73
41	74
42	75
120	76
121	77
122	78
43	79
44	80
45	81
46	82
47	83
48	84
49	85
50	86
51	87
52	88
123	89
53	90
54	91
55	92
56	93

טבלת המרה מגילוי דעת מס' 69 לנוסח משולב
של תקן 5 וגילוי דעת מס' 69 - (המשך)

מס' סעיף בנוסח משולב	מס' סעיף בגילוי דעת מס' 69
57	94
58	95
59	96
60	97
61	98
62	99
63	100
127	101
128	102
129	103
64	104
65	105
66	106
67	107
68	108
139	109

נספח 2

הדגמות לעריכת דוחות כספיים על פי נוסח משולב של גילוי דעת מס' 69 ותקן חשבונאות מס' 5 בדבר כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים

ההדגמות להלן מתייחסות לצורתם ולתוכנם של מאזן, דוח על הפעילויות, דוח על השינויים בנכסים נטו ודוח משולב על הפעילויות והשינויים בנכסים נטו של מלכ"ר, הנערכים על פי גילוי הדעת.

ההדגמות אינן מהוות חלק מגילוי הדעת. הן נועדו לסייע בידי המלכ"ר המדווח בבואו לערוך דוחות כספיים של מלכ"ר.

הדוחות המודגמים בנספחים:

<u>נספח</u>	<u>הדוח</u>	<u>סעיפים עיקריים מתייחסים בנוסח משולב של גילוי דעת מס' 69 ותקן חשבונאות מס' 5 (*)</u>
א	מאזן	13, (א)9(1)
ב	דוח על הפעילויות	15, 34, (ב)9(1)
ג	דוח על השינויים בנכסים נטו	16, (ג)9(1)
ד	דוח משולב על הפעילויות והשינויים בנכסים נטו	9(2)
ה ¹	הצגת תרומות שגויסו בעבור אחרים	27

(*) הערה:

בעריכת הדוחות יש להתחשב בכל האמור בגילוי הדעת, ולא רק בסעיפים המוזכרים לעיל.

¹ התווסף על ידי סעיף 8(ב) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

**נספח א'
מאזן**

<u>19x0</u> ש"ח	<u>19x1</u> ש"ח	
		<u>נכסים:</u>
		<u>רכוש שוטף:</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 רכוש שוטף
		<u>השקעות וחובות לזמן ארוך:</u>
XXX	XXX	תאגידים מוחזקים
XXX	XXX	השקעות אחרות
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	הלוואות וחובות
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	
		<u>רכוש קבוע:</u>
XXX	XXX	עלות
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	פחות: פחת שנצבר
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	סה"כ נכסים
		<u>התחייבויות:</u>
		<u>התחייבויות שוטפות:</u>
XXX	XXX	אשראי מתאגידים 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

נספח א'
מאזן - המשך

<u>19X0</u> ש"ח	<u>19X1</u> ש"ח	
XXX	XXX	התחייבויות לזמן ארוך:
XXX	XXX	עתודות לזכויות עובדים בעת פרישה
XXX	XXX	עתודות לחופשות שבתון
XXX	XXX	אשראי מתאגידים בנקאיים
XXX	XXX	אשראי מאחרים
		התחייבויות תלויות והתקשרויות:
XXX	XXX	סה"כ התחייבויות
		נכסים נטו: (*)
		נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה (גירעון):
		נכסים נטו לשימוש לפעילויות ^{נא}
XXX	XXX	שיועזו על ידי מוסדות המלכ"ר
XXX	XXX	שלא יועדו על ידי מוסדות המלכ"ר
XXX	XXX	נכסים נטו ששימשו לרכוש קבוע
		נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה
XXX	XXX	בעלת אופי זמני
XXX	XXX	נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה
XXX	XXX	בעלת אופי קבוע
XXX	XXX	סה"כ נכסים נטו
XXX	XXX	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 - ששימשו לרכוש קבוע" היא אופציונלית (ראה סעיף 11 לנוסח משולב של גילוי דעת מס' 69 ותקן חשבונאות מס' 5).

^{נא} תוקן על ידי סעיף 4(ב) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

נספח ב'
דוח על הפעילויות

<u>19X0</u>	<u>19X1</u>	
ש"ח	ש"ח	
		מחזור הפעילויות:
XXX	XXX	תרומות
XXX	XXX	הקצבות
XXX	XXX	דמי חבר
XXX	XXX	סכומים ששוחררו מנכסים נטו שהוגבלו לפעילויות
XXX	XXX	העברות חד-צדדיות אחרות
XXX	XXX	הכנסות ממכירות
XXX	XXX	הכנסות ממתן שירותים
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	הכנסות שוטפות אחרות
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	
		עלות הפעילויות:
XXX	XXX	שכר עבודה והוצאות נלוות
XXX	XXX	עלות עבודות חוץ
XXX	XXX	קניית שירותים
XXX	XXX	שימוש בחומרים
XXX	XXX	פחת
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	הוצאות ישירות אחרות
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	
XXX	XXX	הכנסות נטו מפעילויות (הוצאות נטו לפעילויות)
XXX	XXX	הוצאות הנהלה וכלליות
XXX	XXX	הוצאות הסברה וגיוס תרומות וחברים
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	הוצאות המכירה והשיווק
XXX	XXX	הכנסות נטו לפני מימון (הוצאות נטו לפני מימון)
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	מימון נטו
XXX	XXX	הכנסות נטו אחרי מימון (הוצאות נטו אחרי מימון)
XXX	XXX	הכנסות והוצאות אחרות
		חלק בהכנסות (בהוצאות) רגילות נטו של תאגידים
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	המוצגים על בסיס השווי המאזני
XXX	XXX	הכנסות נטו (הוצאות נטו) מפעולות רגילות
XXX	XXX	הכנסות נטו מפריטים מיוחדים
		השפעה מצטברת לתחילת השנה של שינויים
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	ביישום כללי חשבונאות
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	הכנסות נטו (גירעון) לשנה

**נספח ג'
דוח על השינויים בנכסים נטו**

נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה			נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה לשימוש לפעילויות ^ב			שלא יועדו על ידי מוסדות המלכ"ר ש"ח
סך הכל ש"ח	באופן קבוע ש"ח	באופן זמני ש"ח	ששימוש לרכוש קבוע ש"ח	על ידי מוסדות המלכ" ש"ח	על ידי מוסדות המלכ"ר ש"ח	
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	יתרות ליום 1 בינואר 19X0
						תוספות במהלך השנה:
XXX	XXX	XXX				תרומות
XXX	XXX	XXX				הקצבות
						העברות חד צדדיות
XXX	XXX	XXX				אחרות
XXX	XXX	XXX				מימון
XXX					XXX	הכנסות נטו (גרעון) לשנה
						הכנסות ממימוש
XXX	XXX	XXX				נכסים שתמורתם הוגבלה ^ב
						סכומים שיועדו על ידי
						המוסדות המנהלים
						של המלכ"ר ^ב
				XXX	(XXX)	סכומים שיועדו בתקופות
						קודמות על ידי המוסדות
						המנהלים של המלכ"ר
				(XXX)	XXX	ושיעודן בוטל
						גריעות במהלך השנה:
(XXX)		(XXX)				סכומים ששוחררו מהגבלות
						הקבלת סכומים בגין
--		XXX			(XXX)	תרומות שהתקבלו ^ג
						סכומים שהוקבלו ושוחררו
						לנכסים נטו שלא קיימת
		(XXX)			XXX	לגביהם הגבלה ^ג

^ב תוקן על ידי סעיף 4(ג) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-1.1.2000.
^ג התווסף על ידי סעיף 9(ב) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-1.1.2000.
^ד התווסף על ידי סעיף 10(ב) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-1.1.2000.

נספח ג'

דוח על השינויים בנכסים נטו - המשך

נכסים נטו			נכסים נטו			
שקיימת לגביהם הגבלה			שלא קיימת לגביהם הגבלה			
			לשימוש לפעילויות ¹¹			
סך	באופן	באופן	ששימשו	שיועדו	שלא	
הכל	קבוע	זמני	לרכוש	על ידי	יועדו	
ש"ח	ש"ח	ש"ח	קבוע	המלכ"ר	על ידי	
ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	המלכ"ר	ש"ח
(XXX)		(XXX)				
						התאמת קרנות אנונה
						סכומים ששוחררו מנכסים
						נטו שהוגבלו ששימשו
						לרכוש קבוע
						העברת סכומים שלא ¹¹
						קיימת לגביהם הגבלה: (*)
						ששימשו לרכוש קבוע
						שנבעו ממימוש רכוש קבוע
						סכומים שהועברו לכיסוי
						הוצאות פחת
						יתרות ליום 1 בינואר 19 X 1
						תוספות במהלך השנה:
						תרומות
						הקצבות
						העברות חד-צדדיות
						מימון
						הכנסות נטו (גרעון) לשנה
						הכנסות ממימוש נכסים
						שתמורתם הוגבלה ¹¹
						סכומים שיועדו על ידי
						המוסדות המנהלים של המלכ"ר
						סכומים שיועדו בתקופות
						קודמות על ידי המוסדות
						המנהלים של המלכ"ר
						ושיעודן בוטל
						(*) סכומים שיועדו על ידי הנהלת המלכ"ר כדי לשקף שימוש לרכוש קבוע בנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה.

¹¹ תוקן על ידי סעיף 4(ג) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-1.1.2000.
¹² תוקן על ידי סעיף 5(ז) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-1.1.2000.
¹³ התווסף על ידי סעיף 9(ב) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-1.1.2000.

נספח ג'

דוח על השינויים בנכסים נטו - המשך

נכסים נטו			נכסים נטו			
שקיימת לגביהם הגבלה			שלא קיימת לגביהם הגבלה לשימוש לפעילויות ¹¹			שלא יועדו
סך הכל ש"ח	באופן קבוע ש"ח	באופן זמני ש"ח	ששימוש לרכוש קבוע ש"ח	על ידי מוסדות המלכ"ר ש"ח	על ידי מוסדות המלכ"ר ש"ח	שלא יועדו
(XXX)		(XXX)				גרועות במהלך השנה:
		(XXX)			(XXX)	סכומים ששוחררו מהגבלות
						הקבלת סכומים בגין תרומות שהתקבלו ¹² סכומים שהוקבלו ושוחררו לנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה ¹³
		(XXX)			XXX	התאמת קרנות אנונה
						סכומים ששוחררו מנכסים נטו שהוגבלו ששימשו לרכוש קבוע
		(XXX)	XXX			העברת סכומים שלא ¹⁴ קיימת לגביהם הגבלה: שישמשו לרכוש קבוע
			XXX		(XXX)	שנבעו ממימוש רכוש קבוע
			(XXX)		XXX	סכומים שהועברו לכיסוי הוצאות פחת
-	(XXX)		(XXX)		XXX	יתרות ליום 31 בדצמבר
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	1 9 X 1

(*) סכומים שיועדו על ידי הנהלת המלכ"ר כדי לשקף שימוש לרכוש קבוע 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 - ששימשו לרכוש קבוע" היא אופציונלית (ראה סעיף 11 לנוסח משולב של גילוי דעת מס' 69 ותקן חשבונאות מס' 5).

¹¹ תקן על ידי סעיף 4(ג) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.
¹² התוסף על ידי סעיף 10(ב) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.
¹³ תקן על ידי סעיף 5(ז) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

**נספח ד'
דוח משולב על הפעילויות והשינויים בנכסים נטו**

נכסים נטו			נכסים נטו			
שקיימת לגביהם הגבלה			שלא קיימת לגביהם הגבלה			
			לשימוש לפעילויות ^א			שלא
סך	באופן	באופן	ששימשו	שיועדו	שיועדו	
הכל	קבוע	זמני	לרכוש	על ידי	על ידי	
ש"ח	ש"ח	ש"ח	קבוע	מוסדות	מוסדות	
ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	המלכ"ר	המלכ"ר	
ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	
						יתרות ליום 1 בינואר
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	1 9 X 0
						תוספות במהלך השנה:
XXX	XXX	XXX				תרומות
XXX	XXX	XXX				הקצבות
XXX	XXX	XXX				העברות חד-צדדיות
XXX					XXX	דמי חבר
-		(XXX)			XXX	סכומים ששוחררו מנכסים
XXX					XXX	נטו שהוגבלו לפעילויות
XXX					XXX	הכנסות ממכירות
XXX					XXX	הכנסות ממתן שירותים
XXX					XXX	הכנסות שוטפות אחרות
XXX					XXX	סך כל המחזור
						עלות הפעילויות:
						שכר עבודה והוצאות
XXX					XXX	נלוות
XXX					XXX	עלות עבודות חוץ
XXX					XXX	קניית שירותים
XXX					XXX	שימוש בחומרים
XXX					XXX	פחת
XXX					XXX	הוצאות ישירות אחרות
XXX					XXX	

^א תוקן על ידי סעיף 4(ג) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

נספח ד'

דוח משולב על הפעילויות והשינויים בנכסים נטו - המשך

נכסים נטו			נכסים נטו			שלא יועדו על ידי מוסדות המלכ"ב ש"ח	ש"ח
שקיימת לגביהם הגבלה			שלא קיימת לגביהם הגבלה לשימוש לפעילויות ^כ				
סך הכל ש"ח	באופן קבוע ש"ח	באופן זמני ש"ח	ששימשו לרכוש קבוע ש"ח	על ידי מוסדות המלכ"ב ש"ח	שיועדו על ידי מוסדות המלכ"ב ש"ח	ש"ח	ש"ח
XXX						XXX	הכנסות נטו מפעילויות (הוצאות נטו לפעילויות)
XXX						XXX	הוצאות הנהלה וכלליות הוצאות הסברה וגיוס תרומות וחברים
XXX						XXX	הוצאות המכירה והשיווק הכנסות נטו לפני מימון (הוצאות נטו לפני מימון)
XXX	XXX	XXX				XXX	מימון נטו הכנסות נטו אחרי מימון (הוצאות נטו אחרי מימון)
XXX						XXX	הכנסות נטו אחרות חלק בהכנסות (בהוצאות) רגילות נטו של תאגידים המוצגים על בסיס השווי המאזני
XXX						XXX	הכנסות נטו (הוצאות נטו) מפעולות רגילות הכנסות נטו מפריטים מיוחדים
XXX						XXX	השפעה מצטברת לתחילת השנה של שינויים ביישום כללי חשבונאות הכנסות נטו (גרעון) לשנה
XXX						XXX	
XXX						XXX	

^כ תוקן על ידי סעיף 4(ג) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-1.1.2000.

נספח ד'

דוח משולב על הפעילויות והשינויים בנכסים נטו - המשך

נכסים נטו
שקיימת לגביהם הגבלה

נכסים נטו שלא קיימת
לגביהם הגבלה
לשימוש לפעילויות¹⁰

נכסים נטו			נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה לשימוש לפעילויות ¹⁰		שלא יועדו על ידי מוסדות המלכ"ב ש"ח
סך הכל ש"ח	באופן קבוע ש"ח	באופן זמני ש"ח	נכסים נטו ששימשו לרכוש קבוע ש"ח	שיועדו על ידי מוסדות המלכ"ב ש"ח	שלא יועדו על ידי מוסדות המלכ"ב ש"ח
XXX	XXX	XXX		XXX	(XXX)
--		XXX		(XXX)	XXX
(XXX)		(XXX)			XXX
--			(XXX)	XXX	
--				XXX	(XXX)
				(XXX)	XXX

שינויים אחרים במהלך השנה:

הכנסות ממימוש נכסים שתמורתם הוגבלה¹⁰ סכומים שיועדו על ידי המוסדות המנהלים של המלכ"ב¹⁰ סכומים שיועדו בתקופות קודמות על ידי המוסדות המנהלים של המלכ"ב ושיועדו בוטל הקבלת סכומים בגין תרומות שהתקבלו¹⁰ סכומים שהוקבלו לנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה¹⁰ התאמת קרנות אנונה סכומים ששוחררו מנכסים נטו שהוגבלו ששימשו לרכוש קבוע העברת סכומים שלא לגביהם הגבלה: (*)¹⁰ ששימשו לרכוש קבוע שנבעו ממימוש רכוש קבוע

(* סכומים שיועדו על ידי הנהלת המלכ"ב כדי לשקף שימוש לרכוש קבוע בנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה.)

¹⁰ תוקן על ידי סעיף 4(ג) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.
¹⁰ התווסף על ידי סעיף 9(ב) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.
¹⁰ התווסף על ידי סעיף 10(ב) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.
¹⁰ תוקן על ידי סעיף 10(ב) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

נספח ד'

דוח משולב על הפעילויות והשינויים בנכסים נטו - המשך

נכסים נטו		נכסים נטו שלא קיימת				שלא	
שקיימת לגביהם הגבלה		לגביהם הגבלה				שלא	
		לשימוש לפעילויות ¹⁰				שלא	
סך	באופן	באופן	ששימשו	שיועדו	שלא	שלא	
הכל	קבוע	זמני	לרכוש	על ידי	שיועדו	יועדו	
ש"ח	ש"ח	ש"ח	קבוע	מוסדות	המלכ"ר	על ידי	
ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	מוסדות	
-	(XXX)	—	—	(XXX)	XXX	XXX	סכומים שהועברו לכיסוי הוצאות פחת
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	סך הכל שינויים במהלך השנה
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	יתרות ליום 31 בדצמבר
							1 9 X 0
							(**)...
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	יתרות ליום 31 בדצמבר
							1 9 X 1

(**) יובאו נתוני 1 9 X 1 במתכונת דומה לזו של 1 9 X 0 לעיל.

הערה: ההבחנה בין "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה שימשו לפעילויות שלא יועדו על ידי מוסדות המלכ"ר", "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה שימשו לפעילויות שיועדו על ידי מוסדות המלכ"ר" לבין "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - שימשו לרכוש קבוע" היא אופציונלית (ראה סעיף 11 לנוסח משולב של גילוי דעת מס' 69 ותקן חשבונאות מס' 5).

¹⁰ תוקן על ידי סעיף 4(ג) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-1.1.2000.

נספח ה' סח
הצגת תרומות שגויסו בעבור אחרים

<u>19X0</u>	<u>19X1</u>	
<u>ש"ח</u>	<u>ש"ח</u>	
		<u>מחזור הפעילויות:</u>
		<u>מחזור הפעילויות:</u>
XXX	XXX	תרומות
(XXX)	XXX	בניכוי: תרומות שהתקבלו עבור אחרים
XXX	XXX	תרומות, נטו

הערה: הקצבות שהתקבלו בעבור אחרים יוצגו בדומה.

^{סח} התווסף על ידי סעיף 8(ג) לתקן חשבונאות (ת"ח) מספר 5 בתחילה מ-2000.1.1.

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

משתתפים קבועים:	חברי הוועדה:
יהודה אלגריסי, רו"ח	פרופ' דן גבעולי, רו"ח - יו"ר הוועדה
ד"ר יוסי בכר, רו"ח	פרופ' אמיר ברנע
דוד גולדברג, רו"ח	אריה גנס, רו"ח
רפי האפט, רו"ח	דב כהנא, רו"ח
רקפת עמינח-רוסק, רו"ח	דב ספיר, רו"ח
אדיר ענבר, רו"ח	ד"ר אריה עובדיה
מוטי פרידמן, רו"ח	יהלי שפי, רו"ח

צוות מקצועי בכיר:

רונית לרנר, רו"ח
שושי צאיג, רו"ח
מיה שרגא, רו"ח

המועצה של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

שלום רונאל, רו"ח - יו"ר המועצה
אלכס הילמן, רו"ח, נשיא לשכת רו"ח - סגן יו"ר המועצה
מירי כץ, עו"ד, יו"ר רשות ני"ע - סגן יו"ר המועצה
פרופ' יאיר אורגלר, יו"ר דירקטוריון הבורסה
דניאל דורון, רו"ח
עודד טירה, נשיא התאחדות התעשיינים
צבי טלמון, רו"ח
ליאורה לב, רו"ח
נחמיה מלך, רו"ח
עמוס מר חיים, יו"ר איגוד החברות הציבוריות הרשומות בבורסה
ציפי סאמט, המפקחת על שוק ההון
ד"ר אייל סולגניק, רו"ח - רשות ני"ע
יהודה קפלן, רו"ח, נציב מס הכנסה
יצחק רוטמן, רו"ח
יוסי שחק, רו"ח
ישראל שטראוס, רו"ח
מוטי שפיגל, בנק ישראל, הפיקוח על הבנקים