

# תקן חשבונאות מספר 40

כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים

ספטמבר 2020

# תחולה

- התקן מחליף את הנוסח המשולב של גילוי דעת 69 ותקן 5 והתיקונים לו
- התקן מחליף את תקן חשבונאות מספר 9 דוחות כספיים של מוסדות להשכלה גבוהה
- תיקון תקן חשבונאות מספר 18 דיווח כספי על ידי בתי חולים ציבוריים וקופות חולים בהתאם
- התקן חל על דוחות כספיים שנתיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2021 או לאחריו. יישום מוקדם מומלץ
- יישום למפרע. השפעת אימוץ הוראות המדידה - תיאום יתרות נכסים נטו ללא הצגה מחדש

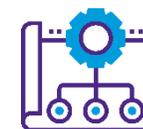
# שינויים עיקריים בתקן 40



הכרה בתרומות של נכסים קבועים ומזומנים להשקעה בנכסים קבועים  
כהכנסה בדוח על הפעילויות במועד פקיעת ההגבלה



הכרה בהכנסה במועד בו תרומה/הבטחה הופכת לבלתי מותנית.



ביטול אבחנה בין נכסים נטו בהגבלה זמנית ונכסים נטו בהגבלה קבועה.



הצגת הוצאות לפי מהות הוצאות או מאפיין פעילות כאשר בביאורים יינתן  
גילוי לסיווג ההוצאות בהתאם לשיטה השנייה



הצגת תרומות מוגבלות (למעט תרומות מוגבלות למטרות ארוכות טווח - קרן צמיתה,  
השקעה בנכסים) יכללו במסגרת תזרים המזומנים מפעילות שוטפת





# תרומות לרכישת נכסים קבועים

- תרומה של רכוש קבוע / מזומנים לרכישת רכוש קבוע תוכר כהכנסה בדוח על הפעילויות בעת פקיעת ההגבלה.

- פקיעת הגבלה יכולה להיות:

- המועד בו הנכס מוכן לשימושו המיועד

*במקרה זה, אין הקבלה בין הכנסה משחרור התרומה והוצאות הפחת*

- מגבלת זמן (כאשר התורם מגדיר כי תקופת השימוש תהיה X שנים)

*במקרה זה דוח על הפעילויות יכלול הכנסה משחרור תרומה ובמקביל הוצאות פחת.*

*הקבלה מלאה בין הכנסות שחרור והוצאות הפחת תהיה במצב שבו מגבלת הזמן זהה לאורך חיי הנכס*

# תרומות לרכישת נכסים קבועים – המשך

נספח 3 לתקן כולל דוגמא להמחשה (דוגמא 33)

תקן 40- הגבלת שימוש על פני זמן		תקן 40- הגבלה לרכישת נכס		נוסח משולב ג"ד 69 ותקן 5		
דוח על הפעילויות	מאזן	דוח על הפעילויות	מאזן	דוח על הפעילויות	מאזן	
	נ"נ בהגבלה זמנית		נ"נ בהגבלה זמנית		נ"נ בהגבלה זמנית	קבלת התרומה
	נ"נ בהגבלה זמנית אין התאמה בין רכוש קבוע ונ"נ ששימשו לר"ק		נ"נ בהגבלה זמנית אין התאמה בין רכוש קבוע ונ"נ ששימשו לר"ק		<ul style="list-style-type: none"> <li>רכוש קבוע</li> <li>נ"נ ששימשו לר"ק (תואם ליתרת ר"ק)</li> <li>נ"נ בהגבלה זמנית (יתרת התרומה שטרם שימשה לרכישת ר"ק)</li> </ul>	תקופת בינוי/הקמה
	נ"נ בהגבלה זמנית- ללא שינוי אין התאמה בין רכוש קבוע ונ"נ ששימשו לר"ק	הכנסות שחרור בגובה מלוא התרומה	העברת סכומים מנ"נ ללא הגבלה לנ"נ ששימשו לר"ק בגובה התרומה  נ"נ ששימשו לר"ק (תואם לר"ק)			תאריך הפעלת הנכס
<ul style="list-style-type: none"> <li>הכנסות שחרור בהתאם לתקופת ההגבלה</li> <li>הוצאות פחת בהתאם לאורך חיי הנכס</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>העברת סכומים בגובה שחרור ההכנסה ובגובה הפחת מנ"נ ללא הגבלה לנ"נ ששימשו לר"ק</li> <li>אין התאמה בין רכוש קבוע ונ"נ ששימשו לר"ק</li> </ul>	הוצאות פחת	העברת סכומים בגובה הפחת מנ"נ ללא הגבלה לנ"נ ששימשו לר"ק (תואם ליתרת ר"ק)	הוצאות פחת	העברת סכומים בגובה הפחת מנ"נ ללא הגבלה לנ"נ ששימשו לר"ק (תואם ליתרת ר"ק)	תקופת השימוש בנכס

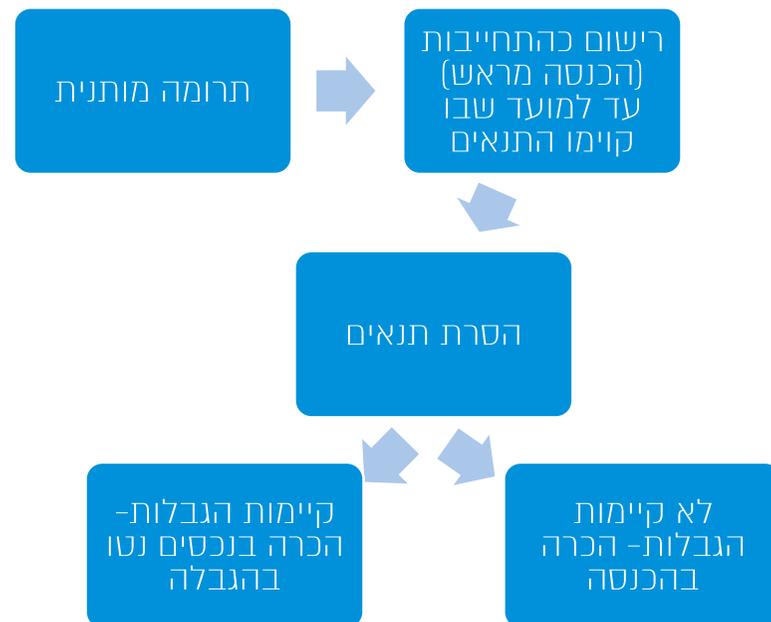
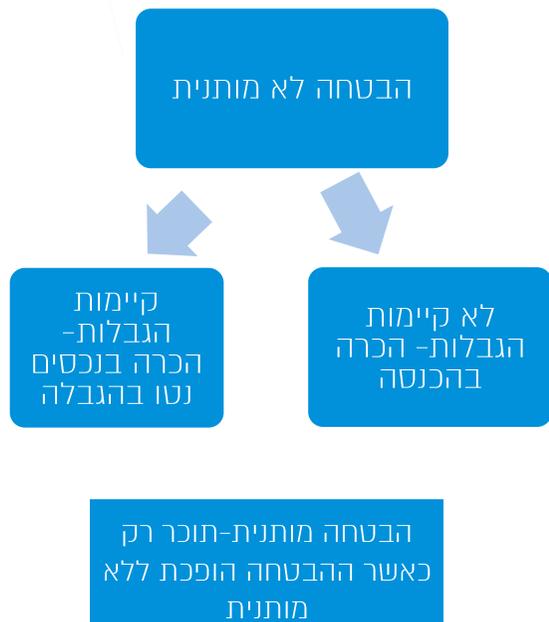
# הכרה בהכנסה



# הכרה בהכנסות לרבות תרומות והבטחות

- מועד ההכרה בהכנסה הינו במועד בו הוסרו התניות שהציב הגורם המממן (תורם/ גוף מתקצב)
- התניה - חסם שיש להתגבר עליו לפני שהמלכ"ר יהיה זכאי לנכסים שהועברו/הובטחו וכן לתורם יש זכות לקבל חזרה את הנכסים שהועברו או למבטיח יש זכות לשחרור ממחויבותו להעביר נכסים.
- הגבלה - תנאי של גורם מממן באשר לשימוש בנכס שהינו יותר ספציפי מהמטרות הכלליות של המלכ"ר
- הבטחה – הסכם מתועד לתרום מזומן או נכסים אחרים לישות אחרת הניתן לאכיפה משפטית.

# הכרה בהכנסות לרבות תרומות והבטחות - המשך





# עסקאות סוכנות - צינור

- האם יש שיקול דעת לגבי אופן השימוש בנכסים שהועברו?
- האם יש למלכ"ר יכולת לשנות קביעה של תורם (variance power)
- ככל והמסקנה היא שמדובר בעסקת סוכן, ניתן להציג בדוח על הפעילויות תקבולים בניכוי הסכומים שהועברו

# הצגת הוצאות



# דוגמא להצגת הוצאות לפי מהות הוצאה ומאפיין פעילות

סה"כ הוצאות לשנה שהסתיימה XX	הוצאות תומכות עקיפות			הוצאות פעילות				
	הנהלה וכלליות	גיוס תרומות	פרסום ושיווק	סה"כ הוצאות פעילות	פעילות מחקר	תכנית קיץ	תכנית שנתית	
								שכר ונלוות
								פעילויות חינוך
								שכירות ואחזקה
								משרדיות ותחזוקה שוטפת
								נסיעות
								תפעול פרויקטים
								סה"כ

# נושאים נוספים



# נושאים נוספים



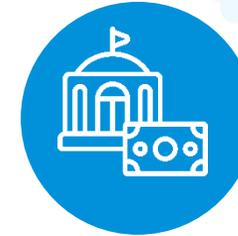
שירותים ללא תמורה  
דרישה לכלול במידה  
ומתקיימים 3 תנאים:  
• ערך כספי מהותי  
• ניתן להעריך שווי באופן  
מהימן  
• שירותים נחוצים-  
מיומנות ומומחיות  
מקצועית



תרומות מוגבלות  
לפעילות  
יוצגו במסגרת תזרים  
מזומנים מפעילות שוטפת.  
תרומות מוגבלות  
להשקעות לזמן ארוך (קרן  
צמיתה, השקעות ברכוש  
קבוע) יוצגו במסגרת  
תזרים מזומנים מפעילות  
מימון



הטבות לאחר סיום  
העסקה  
במודל אקטוארי  
לעניין סעיף 23 לתקן  
39, רווח כולל אחר  
במלכ"ר יהווה דוח על  
השינויים בנכסים  
נטו.



מענקי פיתוח  
מהממשלה  
שהתקבלו למימון  
השקעות ברכוש  
קבוע יוצגו כקיצוז  
מעלות הנכס  
שנרכש מאותם  
מענקים



שינוי מונחים  
בהתאם לתקן 34  
• דוח על המצב  
הכספי – במקום  
מאזן  
• דרישה להפרדה  
בין שוטף ולא  
שוטף

# תודה רבה!

מירי יוסקוביץ, שותפה  
ביקורת, השכלה גבוהה ומלכ"רים

KPMG סומך חייקין

[myoskowitz@kpmg.com](mailto:myoskowitz@kpmg.com)

052-8540045