



תקינה ישראלית

זכות שימוש בפריט רכוש קבוע שהתקבלה ללא תמורה -

הטיפול החשבונאי על ידי מלכ"רים

יולי 2022

רקע כללי

מלכ"רים רבים מקבלים מגורמים שונים זכות שימוש בפריט רכוש קבוע (לדוגמה, רשויות מקומיות נוהגות להעניק זכות שימוש במבנים שונים למלכ"רים שונים עבור ביצוע פעילות).

תקן חשבונאות מספר 40 אינו מתייחס באופן ספציפי להכרה ולמדידה של זכות שימוש בפריט רכוש קבוע שהתקבלה כתרומה.

הסוגיה החשבונאית

מהם כללי ההכרה והמדידה של זכות שימוש בפריט רכוש קבוע שהתקבלה כתרומה ככלל והאם תרומה של זכות שימוש בפריט רכוש קבוע מהווה שירותים שהתקבלו ללא תמורה לגביהן למלכ"ר יש אפשרות לבחירת מדיניות חשבונאית או נכס שהתקבל ללא תמורה.

רקע חשבונאי

סעיף 53 לתקן חשבונאות מספר 40 קובע כי "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." (ההדגשה אינה במקור).

סעיף 5 לתקן חשבונאות מספר 40 כולל את ההגדרות הבאות:

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 הבטחה 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.

תקן חשבונאות בינלאומי 17, חכירות, הגדיר חכירה כהסכם לפיו המחכיר מעביר לחוכר בתמורה לתשלום או לסדרת תשלומים את זכות השימוש בנכס לתקופת זמן מוסכמת.

תקן דיווח כספי בינלאומי 16, חכירות, מגדיר חכירה כחוזה, או חלק מחוזה, שמעביר את הזכות להשתמש בנכס (נכס הבסיס) לתקופת זמן עבור תמורה.



עמדת הוועדה המקצועית

בהתאם לתקינה האמריקאית, עליה מבוסס תקן חשבונאות מספר 40, זכות שימוש בפריט רכוש קבוע שהתקבלה ללא תמורה מהווה נכס שהתקבל ללא תמורה ולא שירותים שהתקבלו ללא תמורה.

סעיף 66 לתקן חשבונאות מספר 40 קובע כי 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.

זכות שימוש בפריט רכוש קבוע ללא תמורה

זכות שימוש בפריט רכוש קבוע שניתנה למלכ"ר ללא קביעת תקופה מוגדרת של שימוש (לדוגמה, זכות שימוש המוענקת ללא הסכם, זכות שימוש המוענקת מחדש בכל שנה או כאשר בעל הנכס יכול לבטל את זכות השימוש בכל מועד) וללא תמורה אינה מקיימת את הגדרת חכירה. בהתאם לתקינה האמריקאית, עליה מבוסס תקן חשבונאות מספר 40, זכות שימוש כזו תוכר כהכנסות מתרומות וכהוצאות שכירות בתקופה בה נעשה שימוש בפריט בהתאם לשווי ההוגן.

הבטחה בלתי מותנית למתן זכות שימוש בפריט רכוש קבוע למספר מוגדר של תקופות ללא תמורה

הבטחה בלתי מותנית לשימוש בפריט רכוש קבוע למספר מוגדר של תקופות ללא תמורה אינה מקיימת אף היא את הגדרת חכירה. אם המלכ"ר קיבל הבטחה בלתי מותנית (כהגדרתה לעיל) לשימוש בפריט רכוש קבוע למספר מוגדר של תקופות, אזי בהתאם לסעיף 62 לתקן חשבונאות מספר 40 ההבטחה תוכר בתקופה שבה התקבלה בתנאי שקיימות ראיות מספיקות בצורת תיעוד ניתן לאימות שניתנה הבטחה וקיימת יכולת אכיפה משפטית של ההבטחה כתרומות לקבל ונכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה. בכל תקופת דיווח לאורך תקופת השימוש בפריט יוכרו הוצאות שכירות כנגד קיטון בתרומות לקבל והכנסות מתרומות (סכומים ששוחררו מהגבלות) כנגד קיטון בנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה. במקרים בהם השפעת ערך הזמן היא מהותית (לדוגמה, כאשר מדובר על הבטחה בלתי מותנית לעשר שנים), ההבטחה תימדד לראשונה לפי ערך נוכחי של תשלומי השכירות בתנאי שווי הוגן. בכל תקופת דיווח, יוכר גידול בתרומות לקבל ובמקביל בנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה על מנת לשקף את חלוף הזמן.

מצ"ב בנספח דוגמה 1 להמחשת הטיפול החשבונאי.



הבטחה בלתי מותנית למתן זכות שימוש בפריט רכוש קבוע למספר מוגדר של תקופות בהקשר של הסכם חכירה שאינה בתנאי שוק

לעיתים, המלכ"ר מתקשר בהסכם חכירה כאשר תשלומי השכירות נמוכים מהשווי ההוגן של תשלומי השכירות בגין פריט הרכוש הקבוע. המלכ"ר מטפל בחכירה בהתאם למדיניות החשבונאית שלו לטיפול החשבונאי בחכירות. בנוסף, המלכ"ר קיבל למעשה הבטחה בלתי מותנית למתן זכות שימוש בפריט למשך מספר תקופות בהקשר של חכירה. במקרים אלה, בהתאם לסעיף 62 לתקן חשבונאות מספר 40 על המלכ"ר להכיר בהבטחה הבלתי מותנית בתקופה שבה התקבלה בתנאי שקיימות ראיות מספיקות בצורת תיעוד ניתן לאימות שניתנה הבטחה וקיימת יכולת אחיפה משפטית של ההבטחה. ההבטחה תוכר כתרומות לקבל כנגד נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בגובה ההפרש שבין תשלומי השכירות של הנכס בתנאי שווי הוגן לבין הסכומים שנקבעו בהסכם. הטיפול החשבונאי העוקב יהיה בהתאם לאמור לעיל לגבי הבטחה בלתי מותנית למספר מוגדר של תקופות. במקרים בהם השפעת ערך הזמן היא מהותית (לדוגמה, כאשר מדובר על הבטחה בלתי מותנית לעשר שנים), ההבטחה תימדד לראשונה לפי הערך נוכחי של ההפרש בין תשלומי השכירות בתנאי שווי הוגן לבין הסכומים שנקבעו בהסכם. בכל תקופת דיווח, יוכר גידול בתרומות לקבל ובמקביל בנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה על מנת לשקף את חלוף הזמן.

מצ"ב בנספח דוגמה 2 להמחשת הטיפול החשבונאי.

טיפול חשבונאי בחכירות

בתקינה הישראלית אין תקן בנושא חכירות ובהתאם לתקן חשבונאות מספר 35, מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, מלכ"ר רשאי לקבוע את המדיניות החשבונאית שלו לטיפול בחכירות בהתבסס על כלל חשבונאי מקובל בישראל (תקן חשבונאות בינלאומי 17 ו-IFRIC 4 או ASC 840) או לאמץ תקן דיווח כספי בינלאומי עדכני (IFRS 16).

דב ספיר, רו"ח

יו"ר הוועדה המקצועית

המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות



נספח – הדגמות ליישום

הדגמה 1 לטיפול החשבונאי בהבטחה בלתי מותנית למתן זכות שימוש בפריט רכוש קבוע למספר מוגדר של תקופות ללא תמורה

ביום 1.12.22 חתם תורם על הסכם בכתב לפיו הוא מעניק למלכ"ר זכות שימוש במבנה למשך 3 שנים החל מה-1.1.23 לצורך קיום פעילות מוגדרת. השווי ההוגן של תשלומי השכירות של המבנה בתנאים אלה נאמד ב-30,000 ש"ח לשנה.

בהתאם לסעיף 62 לתקן חשבונאות מספר 40, מאחר שקיימות ראיות מספיקות בצורת תיעוד ניתן לאימות שניתנה הבטחה וקיימת יכולת אכיפה משפטית של ההבטחה, המלכ"ר יכיר בהבטחה הבלתי מותנית בתקופה שבה התקבלה, כלומר ב-1.12.22.

פקודות היומן בשנת 2022:

הכרה בהבטחה הבלתי מותנית לזכות שימוש במבנה למשך 3 שנים

	ח' תרומות לקבל	90,000	
90,000	ז' נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה		

פקודות היומן בכל אחת מהשנים 2023, 2024 ו-2025:

הכרה בהכנסות מתרומות

	ח' נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה	30,000	
30,000	ז' סכומים ששוחררו מהגבלות		

הכרה בהוצאות שכירות

	ח' הוצאות שכירות	30,000	
30,000	ז' תרומות לקבל		



הדגמה 2 לטיפול החשבונאי בהבטחה בלתי מותנית למתן זכות שימוש בפריט רכוש קבוע למספר מוגדר של תקופות שניתנה בהקשר של הסכם חכירה

ביום 31.12.22 חתם תורם על הסכם חכירה של מבנה למשך 10 שנים החל מה-1.1.23 תמורת תשלום שנתי בסך 12,000 ש"ח המשולם ב-31.12 בכל שנה. תשלומי השכירות של המבנה בתנאי שווי הוגן נאמדים ב-30,000 ש"ח לשנה. המלכ"ר יטפל בחכירה בהתאם למדיניות החשבונאית שלו לטיפול בחכירות. הדגמה זו אינה ממחישה את הטיפול החשבונאי בחכירה, אלא רק בהבטחה הבלתי מותנית שניתנת בהקשר לחכירה.

בהתאם לסעיף 62 לתקן חשבונאות מספר 40 מאחר שקיימות ראיות מספיקות בצורת תיעוד ניתן לאימות שניתנה הבטחה וקיימת יכולת אכיפה משפטית של ההבטחה, המלכ"ר יכיר בהבטחה הבלתי מותנית בתקופה שבה התקבלה, כלומר ב- 31.12.22 כתרומות לקבל כנגד נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה.

מאחר שהשפעת ערך הזמן היא מהותית, ההבטחה תימדד לראשונה לפי הערך הנוכחי של ההפרש בין תשלומי השכירות של הנכס בתנאי שווי הוגן לבין הסכומים שנקבעו בהסכם (18,000).

בהנחה כי שיעור ההיוון המתאים הוא 5%, הערך הנוכחי של ההפרש בין תשלומי השכירות בתנאי שווי הוגן (30,000) לבין הסכומים שנקבעו בהסכם (12,000) מסתכם בסך 138,991 ש"ח.

להלן טבלה של התנועה בסעיף תרומות לקבל ובסעיף נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה:

יתרת פתיחה	חלוף הזמן (5%)	הכרה בהוצאות שכירות/הכנסות מתרומות	יתרת סגירה	
138,991	6,950	(18,000)	127,941	שנת 2023
127,941	6,397	(18,000)	116,338	שנת 2024
116,338	5,817	(18,000)	104,155	שנת 2025
104,155	5,208	(18,000)	91,363	שנת 2026
91,363	4,568	(18,000)	77,931	שנת 2027
77,931	3,897	(18,000)	63,828	שנת 2028
63,828	3,191	(18,000)	49,019	שנת 2029
49,019	2,451	(18,000)	33,470	שנת 2030
33,470	1,673	(18,000)	17,143	שנת 2031
17,143	857	(18,000)	0	שנת 2032



פקודות היומן בשנת 2022 :

הכרה בהבטחה הבלתי מותנית לזכות שימוש במבנה למשך 10 שנים

	138,991	ח' תרומות לקבל
138,991		ז' נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה

פקודות היומן בשנת 2023 :

הכרה בחלוף הזמן

	6,950	ח' תרומות לקבל
6,950		ז' נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה

הכרה בהכנסות מתרומות

	18,000	ח' נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה
18,000		ז' סכומים ששוחררו מהגבלות

הכרה בהוצאות שכירות

	18,000	ח' הוצאות שכירות
18,000		ז' תרומות לקבל

פקודות היומן בשנים 2023-2024 הם בדומה לפקודות היומן בשנת 2023 (הסכום של חלוף הזמן ישתנה בהתאם לטבלה לעיל).