



## **תקן חשבונאות ממשלתי מספר 23**

**הכנסות מעסקאות שאינן חליפין (מסים והעברות)**

**יולי, 2007**

# המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית

## Israel Government Accounting Standards Board



The Israel Government Accounting Standards issued by the Israel Government Accounting Standards Board are often based on and may include translated parts of the text of the International Public Sector Accounting Standards (Copyright 12/2005) published by the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) of the International Federation of Accountants (IFAC).

International Public Sector Accounting Standards, Exposure Drafts, and other IPSASB publications are copyright of the International Federation of Accountants, 545 Fifth Avenue, 14th Floor, New York 10017, USA, Telephone: +1 (212) 286-9344, FAX: +1 (212) 286-9570, E-mail: [PublicSectorPubs@ifac.org](mailto:PublicSectorPubs@ifac.org), website: <http://www.ifac.org>.

All rights reserved. No part of the text of IPSASB's publications may be translated, reprinted or reproduced or utilized in any form either in whole or in part by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the International Federation of Accountants.

The International Public Sector Accounting Standards have been translated to Hebrew and are published by Israel Government Accounting Standards Board with the permission of IFAC.

*The approved text of the International Public Sector Accounting Standards is that published by the IPSASB in the English language and copies may be obtained direct from IFAC.*

תקני חשבונאות ממשלתיים ישראלים המתפרסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית מתבססים לעיתים או עשויים לכלול חלקים מנוסח תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי (זכויות יוצרים 12/2005), המתפרסמים על ידי הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי (IPSASB) של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC).

לפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון זכויות יוצרים בתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי, הצעות לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי, וחומר אחר המתפרסם על ידי הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי. כתובתה של הפדרציה: 545 Fifth Avenue, 14th Floor, New York 10017, USA, טלפון: +1 (212) 286-9344, פקס: +1 (212) 286-9570, דואר אלקטרוני: [PublicSectorPubs@ifac.org](mailto:PublicSectorPubs@ifac.org), אתר האינטרנט: <http://www.ifac.org>.

כל הזכויות שמורות. אין לתרגם, להעתיק, לשכפל, או לעשות שימוש בחלק כלשהו של פרסומי הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי, אם באמצעים אלקטרוניים או מכניים או בכל אמצעי אחר, הקיים היום, או שיהיה קיים בעתיד, לרבות צילום, הקלטה או שימוש בכל שיטת אחסון ואחזור מידע, ללא הסכמה מוקדמת בכתב מהפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון.

תרגום תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי ופרסומם בשפה העברית בידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית נעשה בהסכמת הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי.

הנוסח המחייב של תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי הוא זה המפורסם על ידי הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי בשפה האנגלית ואשר עותקים ממנו ניתן להשיג ישירות מהפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון.

אין ללמוד מתקני החשבונאות הממשלתיים לגבי ישויות, שאינן בתחולת תקנים ממשלתיים אלו.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 23 - הכנסות מעסקאות שאינן חליפין

(מסים והעברות)

יולי 2007

תוכן עניינים

סעיף	
1-5	מבוא
1	מטרת התקן
2-6	תחולה
6	ישויות ממשלתיות עסקיות
7-28	הגדרות
8-11	עסקאות שאינן חליפין
12-13	הכנסות
14-16	התניות
17-18	תנאים לגבי נכסים מועברים
19	מגבלות על נכסים מועברים
20-25	מהות קודמת לצורה
26-28	מסים
29	ניתוח ראשוני של תזרים פנימה של משאבים מעסקאות שאינן חליפין
30-43	הכרה בנכסים
32-33	שליטה בנכס
34	אירוע עבר
35	תזרים פנימה צפוי של משאבים
36	נכסים תלויים
37-38	השקעות בעלים
39-41	רכיב חליפין ורכיב שאינו חליפין של עסקה
42-43	מדידה של נכסים בעת הכרה לראשונה
44-47	הכרה בהכנסות מעסקאות שאינן חליפין
48-49	מדידה של הכנסות מעסקאות שאינן חליפין
50-58	מחויבויות קיימות המוכרות כהתחייבויות
51-54	מחויבות קיימת
55-56	תנאים לגבי נכס מועבר
57-58	מדידה של התחייבויות בעת הכרה לראשונה
59-75	מסים
65	אירוע המס
66	מקדמות בגין מסים

תוכן עניינים (המשך)

סעיף	
67-70	מדידה של נכסים הנובעים מעסקאות מיסוי
71-75	הוצאות המשולמות באמצעות מערכת המס ויציאות מס
76-105	העברות
83	מדידה של נכסים מועברים
84-87	מחילת חוב ונטילת התחייבויות
88-89	קנסות
90-92	עזבונות
93-97	מתנות ותרומות, לרבות סחורות ללא תמורה
98-103	שירותים ללא תמורה
104	הבטחות
105	מקדמות בגין העברות
106-115	גילוי
116-123	הוראות מעבר
124-125	תחילה
	נספח 1 - שינויים בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים
	נספח 2 - הנחיות יישום: דוגמאות
	נספח 3 - בסיס למסקנות
	נספח 4 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 23, הכנסות מעסקאות שאינן חליפין (מסים והעברות), לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 23, הכנסות מעסקאות שאינן חליפין (מסים והעברות)

## תקן חשבונאות ממשלתי מספר 23 - הכנסות מעסקאות שאינן חליפין (מסים)

(והעברות)

י ו ל י 2 0 0 7

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

תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי או חלקים מהם תורגמו לעברית ונכללו במסגרת תקני חשבונאות ממשלתיים בישראל באישור הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי. הנוסח המחייב של תקני חשבונאות ממשלתיים בישראל הוא זה המפורסם על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית בשפה העברית.

כל התייחסות לתקינה החשבונאית הבינלאומית למגזר הציבורי המובאת בתקן, או בהערות השוליים לתקן, או בנספחים, אין בה כשלעצמה כדי קביעה כי אותו תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי או חלקים ממנו אומצו על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית ככלל חשבונאי בישראל.

תקן זה מובא בסעיפים 125 - 1. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. תקן זה יש לקרוא בהקשר למטרת התקן. תקני החשבונאות הממשלתיים המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

### מבוא

1. הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי החליטה לגבש תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי בנושא הכנסות מעסקאות שאינן חליפין מכיוון ש:

(א) הכנסות שאינן חליפין (מסים והעברות) מהוות את מרבית ההכנסות לגבי רוב הישויות הממשלתיות; וכן,

(ב) עד כה לא היה קיים תקן דיווח כספי בינלאומי מקובל, אשר התייחס להכרה ולמדידה של הכנסות ממסים.

2. בוטל.

3. בוטל.

## מאפיינים עיקריים של התקן

4. התקן:

- (א) נוקט בגישת ניתוח עסקאות לפיה ישויות נדרשות לנתח תזרימים פנימה של משאבים מעסקאות שאינן חליפין, על מנת לקבוע אם הם עונים להגדרת נכס ומקיימים את הקריטריונים להכרה בנכס, ואם כן, לקבוע אם נדרש להכיר אף בהתחייבות;
- (ב) דורש כי הנכסים שמוכרים כתוצאה מעסקאות שאינן חליפין ימדדו לראשונה בהתאם לשוויים ההוגן במועד הרכישה;
- (ג) דורש שהתחייבויות שמוכרות כתוצאה מעסקאות שאינן חליפין יוכרו בהתאם למדיניות שנקבעה בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים;
- (ד) דורש כי יוכרו הכנסות בסכום השווה לגידול בנכסים נטו הקשורים לתזרים של משאבים פנימה;
- (ה) מספק הנחיות מפורטות בהקשר ל:
- (1) מסים; וכן,
- (2) העברות, כולל:
- (א) מחילת חוב ונטילת התחייבויות;
- (ב) קנסות;
- (ג) עזבונות;
- (ד) מתנות ותרומות, כולל סחורות ללא תמורה;
- (ה) שירותים ללא תמורה;
- (ו) מאפשר, אך אינו דורש, הכרה בשירותים ללא תמורה; וכן,
- (ז) דורש מתן גילויים בגין הכנסות מעסקאות שאינן חליפין.

## שינויים בתקני חשבונאות בינלאומיים אחרים

5. תקן זה כולל נספח מפורט של שינויים בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים: תקן חשבונאות ממשלתי מספר 12, מלאי ותקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע. השינויים בתקנים דורשים כי מלאי ורכוש קבוע שנרכשו באמצעות עסקה שאינה חליפין ימדדו לראשונה לפי שוויו ההוגן של הפריט במועד הרכישה.

## מטרת התקן

1. מטרת תקן זה היא לקבוע דרישות לדיווח כספי בגין הכנסות הנובעות מעסקאות שאינן חליפין, למעט עסקאות שאינן חליפין היוצרות צירוף ישויות. התקן עוסק בסוגיות שיש לקחת בחשבון בעת הכרה ומדידה של הכנסות מעסקאות שאינן חליפין, כולל זיהוי של השקעות בעלים.

## תחולה

2. ישות העורכת ומציגה דוחות כספיים על בסיס מצטבר, תיישם תקן זה לצורך הטיפול החשבונאי בהכנסות מעסקאות שאינן חליפין. תקן זה לא חל לגבי צירוף ישויות שהוא עסקה שאינה חליפין.

3. תקן זה חל על כל הישויות הממשלתיות, למעט ישויות ממשלתיות עסקיות.

4. תקן זה מתייחס להכנסות הנובעות מעסקאות שאינן חליפין. הכנסות הנובעות מעסקאות חליפין מטופלות בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 9, הכנסות מעסקאות חליפין. בעוד שהכנסות המתקבלות על ידי ישויות ממשלתיות נובעות הן מעסקאות חליפין והן מעסקאות שאינן חליפין, מרבית הכנסות הממשלה וישויות ממשלתיות אחרות מאופיינות בכך שהן מופקות מעסקאות שאינן חליפין, כגון:

(א) מסים; וכן,

(ב) העברות (בין אם במזומן ובין אם לאו), כולל מענקים, מחילת חוב, קנסות, עזבונויות, מתנות, תרומות וסחורות ושירותים ללא תמורה.

5. ממשלות עשויות לארגן מחדש את המגזר הממשלתי, למזג מספר ישויות ממשלתיות ולפצל ישויות אחרות לשתיהן נפרדות או יותר. צירוף ישויות מתרחש כאשר שתי ישויות מדווחות או יותר מצורפות יחד על מנת ליצור ישות מדווחת אחת. שינויים מבניים אלה אינם כרוכים בדרך כלל ברכישת ישות אחת על ידי השנייה, אך עשויים להביא לכך שישות קיימת או חדשה תרכוש את כל הנכסים וההתחייבויות של ישות אחרת. הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי לא התייחסה לצירוף ישויות והוציאה אותן מתחולת תקן זה. לכן, תקן זה אינו מציין האם צירוף ישויות, שהוא עסקה שאינה חליפין, יוצר הכנסות או לא.



## ישויות ממשלתיות עסקיות

6. המבוא לתקינה חשבונאית בינלאומית למגזר הציבורי, מסביר כי תקני דיווח כספי בינלאומיים נוצרו בכדי לחול על דוחות כספיים של כל הישויות למטרות רווח. ישויות ממשלתיות עסקיות הן ישויות למטרות רווח ולכן נדרשות לעמוד בדרישות תקני דיווח כספי בינלאומיים.

## הגדרות

7. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:

אירוע החייב במס (The taxable event) הוא אירוע הכפוף למיסוי בהתאם להחלטת הממשלה, המחוקק או רשות מוסמכת אחרת.

הוצאות המשולמות דרך מערכת המס (Expenses paid through the tax system) הן סכומים הזמינים למוטבים, ללא קשר להיותם משלמי מסים.

העברות (Transfers) הן תזרימים פנימה של הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות מעסקאות שאינן חליפין, למעט מסים.

התניות לגבי נכסים מועברים (Stipulations on transferred assets) הן סייגים בחוקים או בתקנות, או בהסדר מחייב, המוטלים על השימוש בנכס או העברתו על ידי ישויות החיצוניות לישות המדווחת.

יציאות מס (Tax expenditures) הן העדפות בחוקי המס המזכות משלמי מסים מסוימים בזיכויים שאינם זמינים לאחרים.

מגבלות על נכסים מועברים (Restrictions on transferred assets) הן התניות המגבילות או קובעות את המטרות שלשמן ניתן להשתמש בנכס מועבר, אך אינן מציינות דרישה להחזיר למעביר את ההטבות הכלכליות העתידיות או את פוטנציאל השירות במקרה והנכס לא שימש למטרות כאמור.

מסים (Taxes) הם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות המשולמים או שיש חובה לשלם לישות ממשלתית, בהתאם לחוקים ו/או לתקנות, שנקבעו על מנת לספק הכנסות לממשלה. מסים אינם כוללים קנסות או עונשים אחרים המוטלים עקב הפרת החוק.

עסקאות חליפין (Exchange transactions) הן עסקאות בהן ישות אחת מקבלת נכסים או שירותים, או פורעת התחייבויות, ובתמורה מוסרת במישרין לישות אחרת, ערך שווה בקירוב (בעיקר בצורה של מזומנים, סחורות, שירותים או שימוש בנכסים).

עסקאות שאינן חליפין (Non-exchange transactions) הן עסקאות שאינן עסקאות חליפין. בעסקה שאינה חליפין, ישות מקבלת ערך מישות אחרת מבלי למסור במישרין ערך שווה בקירוב בתמורה, או מוסרת ערך לישות אחרת מבלי לקבל במישרין ערך שווה בקירוב בתמורה לכך.

קנסות (Fines) הם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות המתקבלים או שקיימת זכאות לקבלם על ידי ישויות ממשלתיות, כתוצאה מהפרת חוקים או תקנות, כפי שנקבע בבית משפט או בגוף אחר שבסמכותו לאכוף חוק.

שליטה בנכס (Control of an asset) נוצרת כאשר ישות יכולה להשתמש בנכס או להפיק ממנו הטבות אחרות לצורך השגת מטרתיה, ויכולה למנוע את הגישה של אחרים להטבות אלה או לפקח על הגישה בדרך אחרת.

תנאים לגבי נכסים מועברים (Conditions on transferred assets) הן התניות אשר מציינות כי המקבל נדרש לצרוך הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות הגלומים בנכס כפי שצוין בה, אחרת קיימת חובה להחזיר למעביר הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות.

מונחים שמוגדרים בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים משמשים בתקן זה באותה משמעות שנקבעה באותם תקנים, והם נכללים במילון המונחים אשר פורסם על ידי הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי.

## עסקאות שאינן חליפין

8. בעסקאות מסוימות ברור כי יש חילופין של ערך שווה בקירוב. אלה הן עסקאות חליפין והן מטופלות בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים.

9. בעסקאות אחרות ישות תקבל משאבים ולא תספק במישרין כל תמורה, או שהיא תספק תמורה סמלית. אלה הן בבירור עסקאות שאינן חליפין והן מטופלות בתקן זה. לדוגמה, משלמי המסים משלמים מסים מאחר שחוקי המס קובעים את התשלום של מסים אלה. בעוד שהממשלה המטילה מסים מספקת מגוון של שירותים ציבוריים למשלמי המסים, היא אינה עושה זאת בתמורה לתשלום המסים.

10. קיימת קבוצה נוספת של עסקאות שאינן חליפין, בה הישות עשויה לספק תמורה מסוימת במישרין עבור המשאבים שהתקבלו, אך תמורה זו אינה מהווה קירוב לשווי ההוגן של המשאבים שהתקבלו. במקרים אלה, הישות קובעת אם קיים צירוף של עסקת חליפין ושל עסקה שאינה חליפין, בה מוכר כל רכיב בנפרד.

11. קיימות עסקאות נוספות בהן לא ברור באופן מיידי האם הן עסקאות חליפין או עסקאות שאינן חליפין. במקרים אלה, בחינה של מהות העסקה תקבע אם מדובר בעסקת חליפין או בעסקה שאינה חליפין. לדוגמה, מכירת סחורות מסווגת בדרך כלל כעסקת חליפין. עם זאת, אם העסקה התנהלה במחיר מסובסד, שהוא מחיר שאינו שווה בקירוב לשווי ההוגן של הסחורות שנמכרו, העסקה נכללת בהגדרה של עסקה שאינה חליפין. בקביעה האם מהות העסקה היא של עסקת חליפין או של עסקה שאינה חליפין, יש להפעיל שיקול דעת מקצועי. כמו כן, ישויות עשויות לקבל הנחות מסחריות, הנחות כמות, או הפחתות אחרות במחיר הנקוב של נכסים בשל מגוון סיבות. המשמעות של הפחתות אלה במחיר, אינה בהכרח כי העסקה היא עסקה שאינה חליפין.

### הכנסות

12. הכנסות כוללות תזרים פנימה ברוטו של הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות, שהתקבלו או שיש זכאות לקבלם על ידי הישות המדווחת, אשר מייצגות גידול בנכסים נטו/הון עצמי, למעט גידול המתייחס להשקעות בעלים. סכומים שנגבו כסוכן של הממשלה או של גוף ממשלתי אחר או בשם צד שלישי אחר, אינם יוצרים גידול בנכסים נטו או בהכנסות של הסוכן, זאת מאחר שהישות שהיא הסוכן אינה יכולה לשלוט בשימוש בנכסים שנאספו, או להפיק מהם הטבות אחרות לצורך השגת מטרותיה.

13. כאשר מתהוות לישות עלויות מסוימות בהקשר להכנסות הנובעות מעסקה שאינן חליפין, ההכנסות הן תזרים פנימה ברוטו של הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות, וכל תזרים החוצה של משאבים מוכר כעלות העסקה. לדוגמה, אם ישות מדווחת נדרשת לשלם עבור עלויות הובלה והתקנה הקשורות להעברה של פריט רכוש מישות אחרת אליה, עלויות אלה מוכרות בנפרד מההכנסות הנובעות מההעברה של פריט הרכוש. עלויות הובלה והתקנה נכללות בסכום המוכר כנכס, בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע.

### התניות (Stipulations)

14. נכסים עשויים להיות מועברים מתוך ציפייה ו/או הבנה כי ישתמשו בהם באופן מסוים, ולפיכך, הישות המקבלת תפעל או תתנהל באופן מסוים. מקום בו חוקים, תקנות או הסדרים מחייבים עם גופים חיצוניים מטילים סייגים על השימוש בנכסים המועברים על ידי המקבל, סייגים אלה הם התניות כמוגדר בתקן זה. המאפיין העיקרי בהגדרת התניות, בהתאם לתקן זה, הוא כי ישות אינה יכולה לקבוע על עצמה התניה, בין במישרין או בין באמצעות ישות בה היא שולטת.

15. התניות הקשורות לנכס מועבר עשויות להיות תנאים או מגבלות. בעוד שתנאים ומגבלות עשויים לדרוש מישות להשתמש או לצרוך הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות הגלומים בנכס למטרה מסוימת (מחויבות ביצוע) בעת הכרה לראשונה, רק תנאים דורשים

שהטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות יוחזרו למעביר בעת אירוע בו הופרה ההתניה (מחויבות להחזר).

16. התניות ניתנות לאכיפה באמצעות הליכים משפטיים או מנהליים. אם סייג בחוקים, או בתקנות או בהסדרים מחייבים אחרים אינו ניתן לאכיפה, הוא אינו התניה כמוגדר בתקן זה. מחויבות משתמעת אינה נובעת מהתניות. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, קובע דרישות להכרה ולמדידה של מחויבות משתמעת.

#### **תנאים לגבי נכסים מועברים**

17. תנאים בגין נכסים מועברים (להלן - "תנאים") דורשים כי הישות תצרוך את ההטבות הכלכליות העתידיות או את פוטנציאל השירות הגלומים בנכס כפי שנדרש, או תחזיר את ההטבות הכלכליות העתידיות או את פוטנציאל השירות למעביר במקרה בו התנאים מופרים. לכן, למקבל נוצרת מחויבות קיימת להעביר הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות לצד שלישי, בעת השגת השליטה לראשונה בנכס הכפוף לתנאי. זאת מאחר שהמקבל אינו יכול להימנע מתזרים החוצה של משאבים, כיוון שהוא נדרש לצרוך את ההטבות הכלכליות העתידיות או את פוטנציאל השירות הגלומים בנכס המועבר בעת מסירת סחורות והספקת שירותים מסוימים לצד שלישי, או אחרת להחזיר למעביר הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות. לכן, כאשר המקבל מכיר לראשונה בנכס הכפוף לתנאי, הוא נוטל על עצמו גם התחייבות.

18. מטעמי נוחות מנהלית, נכס מועבר, או הטבות כלכליות עתידיות אחרות או פוטנציאל שירות, עשויים להיות מוחזרים בדרך של הפחתת הסכום שיוחזר מנכסים אחרים המיועדים להעברה למטרות אחרות. בדוחות הכספיים של הישות המדווחת עדיין יוכרו הסכומים ברוטו, כלומר הישות תכיר בקיטון של נכסים והתחייבויות בגין החזר של נכס בהתאם לסייג של התנאי המופר, ותשקף את ההכרה בנכסים, בהתחייבויות ו/או בהכנסות בהתאם להעברה החדשה.

#### **מגבלות על נכסים מועברים**

19. מגבלות על נכסים מועברים (להלן - "מגבלות") אינן כוללות דרישה שהנכס המועבר, או הטבות כלכליות עתידיות אחרות או פוטנציאל שירות, יוחזרו למעביר אם הנכס אינו משמש כפי שנדרש. לכן, השגת שליטה על נכס הכפוף למגבלות אינה מטילה על המקבל מחויבות קיימת להעברת הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות לצד שלישי, כאשר הושגה לראשונה שליטה בנכס. כאשר המקבל מפר את המגבלה, למעביר או לצד אחר, עשויה להיות האפשרות לבקש להטיל עונש על המקבל, באמצעות, לדוגמה, העברת העניין לבית משפט או בית דין, או באמצעות הליך מנהלי כגון הוראה של שר בממשלה או רשות מוסמכת אחרת, או אחרת. פעולות אלה עשויות להוביל לכך שהישות תקבל הוראה לעמוד

במגבלות או לשאת בעונש אזרחי או פלילי בגין זילות בית משפט, בית דין אחר או סמכות אחרת. עונש כזה אינו מוטל כתוצאה מהשגת הנכס, אלא כתוצאה מהפרת המגבלות.

### מהות קודמת לצורה

20. בכדי לקבוע האם התניה מהווה תנאי או מגבלה, נדרש לקחת בחשבון את מהות הסייגים של ההתניות ולא את צורתם בלבד. לדוגמה, עצם הדרישה לכך שנכס מועבר ישמש בהספקת סחורות ושירותים לצד שלישי או יוחזר למעביר, אין בה כשלעצמה להביא ליצירת התחייבות כאשר הישות משיגה שליטה על הנכס.

21. בעת ההחלטה האם התניה היא תנאי או מגבלה, הישות שוקלת האם דרישה להחזיר את הנכס או להחזיר הטבות כלכליות עתידיות אחרות או פוטנציאל שירות ניתנת לאכיפה והאם היא תיאכף על ידי המעביר. אם המעביר אינו יכול לאכוף את הדרישה להחזיר את הנכס או את ההטבות הכלכליות העתידיות האחרות או את פוטנציאל השירות, ההתניה אינה עונה להגדרה של תנאי והיא תחשב מגבלה. אם ניסיון העבר עם המעביר מצביע על כך שכאשר מתרחשות הפרות, המעביר אף פעם אינו אוכף את הדרישה להחזיר את הנכס המועבר או את ההטבות הכלכליות העתידיות האחרות או את פוטנציאל השירות, אזי הישות המקבלת עשויה להסיק כי ההתניה יש צורה, אך לא מהות של תנאי, ולכן היא מהווה מגבלה. אם לישות אין כל ניסיון עם המעביר, או שלא הפרה בעבר התניות אשר יגרמו למעביר להחליט האם לאכוף את ההחזרה של הנכס או את ההטבות הכלכליות העתידיות האחרות או את פוטנציאל השירות, ולא קיימות ראיות סותרות, היא תניח כי המעביר יאכוף את ההתניה, ולכן ההתניה עונה להגדרת תנאי.

22. הגדרת תנאי מטילה על הישות המקבלת מחויבות ביצוע - כלומר, המקבל נדרש לצרוך את ההטבות הכלכליות העתידיות או את פוטנציאל השירות הגלומים בנכס המועבר כפי שצוין, או להחזיר למעביר את הנכס או את ההטבות הכלכליות העתידיות האחרות או את פוטנציאל השירות. על מנת לעמוד בהגדרת תנאי, מחויבות הביצוע צריכה להיות בעלת מהות ולא רק צורה והיא פועל יוצא מהתנאי עצמו. סייג בהסכם העברה הדורש מישות לבצע פעולה, שלגביה אין חלופה אחרת מלבד לבצעה, עשוי להוביל את הישות למסקנה כי הסייג במהותו אינו תנאי ואינו מגבלה. זאת כיוון שבמקרים אלה, הסייגים להעברה עצמה אינם מטילים על הישות המקבלת מחויבות ביצוע.

23. על מנת לענות על הקריטריונים להכרה בהתחייבות נדרש כי תזרים של משאבים החוצה יהיה צפוי (probable) וכן נדרש ביצוע הניתן להערכה כנגד התנאי. לפיכך, התנאי צריך לפרט נושאים כגון המהות או הכמות של הסחורות והשירותים שיופקו או סוג הנכסים שירכשו, ואם רלוונטי, את התקופות בהן הביצוע מתרחש. בנוסף, המעביר, או מי מטעמו, יצטרך לעקוב אחר הביצוע באופן שוטף. זה נכון במיוחד כאשר ההתניה מספקת החזר יחסי

של ערך השווה לנכס אם הישות מבצעת באופן יחסי את דרישות התנאי, ומחויבות להחזר נאכפה אם כשלים משמעותיים בביצוע התרחשו בעבר.

24. במקרים מסוימים, נכס עשוי להיות מועבר בהתאם להתניה לפיה הנכס יוחזר למעביר אם אירוע עתידי מסוים אינו מתרחש. זה עשוי לקרות, לדוגמה, כאשר ממשלה מספקת כספים לישות ממשלתית, בכפוף להתניה כי הישות תגייס תרומה מתאימה. במקרים אלה, מחויבות להחזר אינה נוצרת עד למועד בו יהיה חזוי כי התניה תופר, והתחייבות לא מוכרת עד שהקריטריונים להכרה מתקיימים.

25. עם זאת, מקבלים ידרשו לשקול האם להעברות אלה יש מהות של מקדמה. לצורך תקן זה, "מקדמה" מתייחסת למשאבים המתקבלים לפני אירוע החייב במס או שהסדר ההעברה הופך למחייב. מקדמות יוצרות נכס ומחויבות קיימת מאחר שהסדר ההעברה טרם הפך למחייב. כאשר העברות אלה הן במהותן עסקת חליפין, הן יטופלו בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 9, *הכנסות מעסקאות חליפין*.

## מסים

26. מסים הם המקור העיקרי להכנסות של ממשלות רבות ושל ישויות ממשלתיות אחרות. מסים מוגדרים בסעיף 7 כהטבות כלכליות המשולמות או שחובה לשלמן לישויות ממשלתיות, בהתאם לחוקים או לתקנות, שנקבעו על מנת לספק הכנסות לממשלה, למעט עונשים או קנסות אחרים המוטלים על מפירי חוקים או תקנות. העברות שאינן בגדר חובה לממשלות או לישויות ממשלתיות, כגון תרומות ותשלומי עמלה, אינן מהוות מסים, למרות שהן עשויות לנבוע כתוצאה מעסקה שאינה חליפין. ממשלה מטילה מסים בתחום שיפוטה על יחידים וישויות אחרות, הידועים כמשלמי המסים, על ידי שימוש בכוחה הריבוני.

27. חוקי המס ותקנותיהם יכולים להשתנות באופן משמעותי מתחום שיפוט אחד למשנהו, אך יש להם מספר מאפיינים זהים. חוקי המס ותקנותיהם קובעים את זכות הממשלה לגבות מסים, לזהות את הבסיס לחישוב המסים, ולקבוע נהלי פיקוח על המסים, כלומר, נהלים לחישוב מס לקבל ונהלים בכדי לוודא את קבלת התשלום. חוקי המס ותקנותיהם לעתים דורשים ממשלמי המסים להגיש דוחות תקופתיים לישות ממשלתית המנהלת מס מסוים. משלם המס בדרך כלל מספק פרטים וראיות בגין רמת הפעילות הכפופה למיסוי, ולסכום המס שהממשלה זכאית לקבל. קיים מגוון רחב של הסדרים לגביית המסים, אך בדרך כלל הם תוכננו על מנת להבטיח כי הממשלה תקבל תשלומים על בסיס קבוע ללא צורך בנקיטת הליכים משפטיים. חוקי המס בדרך כלל נאכפים בצורה קשיחה ולעתים הם מטילים עונשים כבדים על יחידים או ישויות אחרות המפרים את החוק.

28. מקדמות, המהוות סכומים המתקבלים טרם אירוע מס, עשויות לנבוע גם בהקשר למסים.

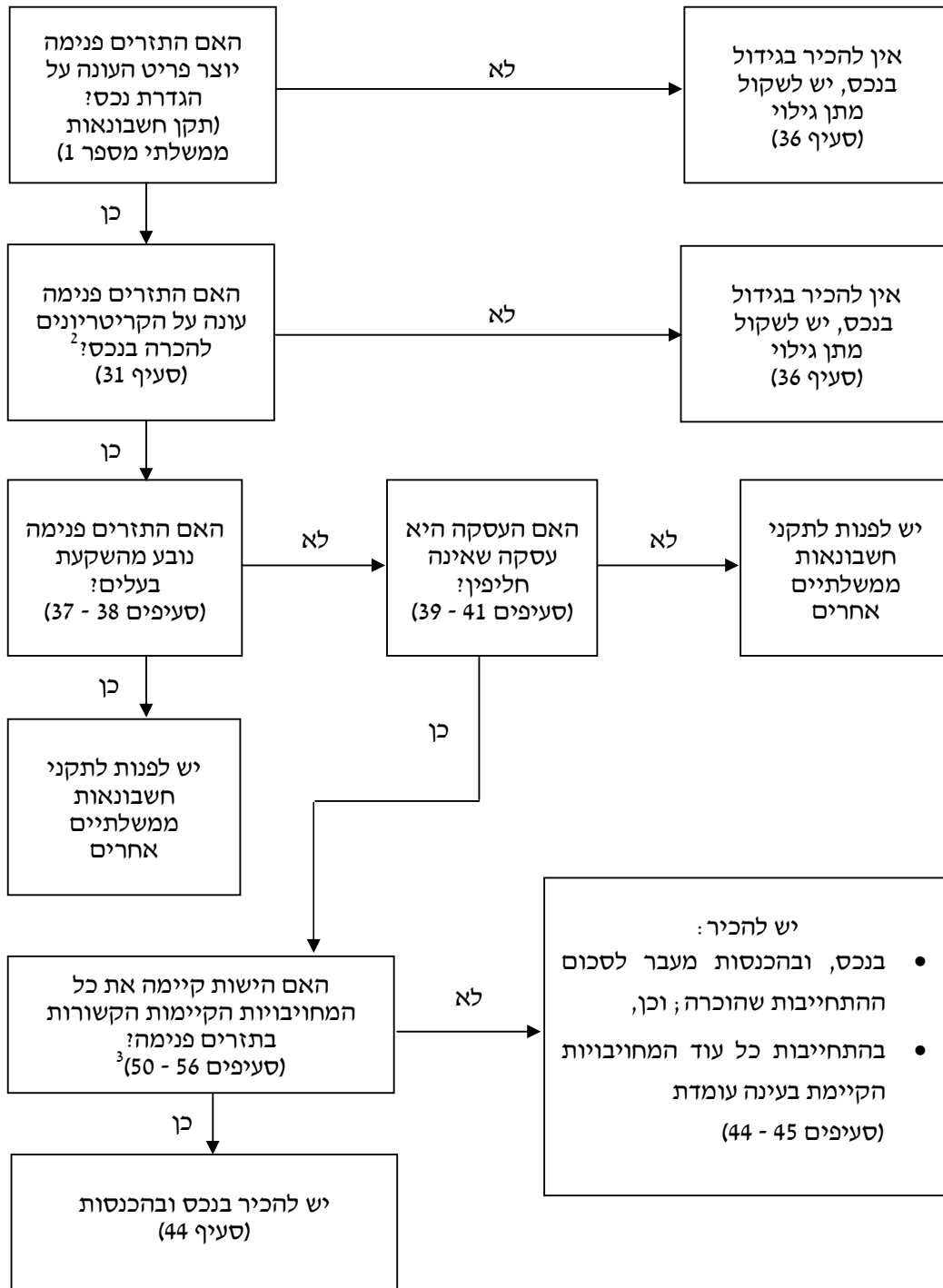
## ניתוח ראשוני של תזרים פנימה של משאבים מעסקאות שאינן חליפין

29. ישות תכיר בנכס הנובע מעסקה שאינה חליפין, כאשר היא משיגה שליטה על המשאבים העונים על הגדרת נכס ואשר מקיימים את הקריטריונים להכרה. בנסיבות מסוימות, למשל כאשר מלווה מוותר על התחייבות, עשוי להיווצר קיטון בערך בספרים של התחייבות שהוכרה בעבר. במקרים אלה, במקום להכיר בנכס, הישות תקטין את הערך בספרים של ההתחייבות. במקרים מסוימים, השגת שליטה בנכס עשויה לשאת עימה אף מחויבויות שהישות תכיר בהן כהתחייבות. השקעות בעלים אינן יוצרות הכנסות, לכן יש לנתח כל סוג של עסקה ויש לטפל בכל השקעת בעלים בנפרד. באופן עקבי לגישה המפורטת בתקן זה, ישויות ינתחו עסקאות שאינן חליפין על מנת לקבוע אלו מרכיבים של הדוחות הכספיים יוכרו כתוצאה מהעסקאות. תרשים הזרימה בעמוד הבא מתאר את התהליך האנליטי אותו מבצעת הישות על מנת לקבוע האם נוצרות הכנסות כאשר קיים תזרים פנימה של משאבים<sup>1</sup>. תקן זה נוהג בהתאם לתרשים זרימה זה. דרישות לטיפול בעסקאות מפורטות בסעיפים 30 עד 115.

---

<sup>1</sup> תרשים הזרימה הוא להדגמה בלבד, ואינו מהווה חלק מהתקנים. הוא מהווה כלי עזר להבהרת התקן.

# הדגמה לניתוח ראשוני של תזרים פנימה של משאבים<sup>1</sup>



<sup>1</sup> תרשים הזרימה הוא להדגמה בלבד, ואינו מהווה חלק מהתקנים. הוא מהווה כלי עזר להבהרת התקן.  
<sup>2</sup> בנסיבות מסוימות, כגון במצב בו מלווה מוותר על התחייבות, עשוי להיווצר קיטון בערך בספרים של התחייבות שהוכרה בעבר. במקרים אלה, במקום להכיר בנכס, ישות תקטין את הערך בספרים של התחייבות.  
<sup>3</sup> בקביעה האם ישות קיימה את כל המחויבויות הקיימות, יש לשקול את יישום ההגדרה של "תנאים לגבי נכסים מועברים" והקריטריונים להכרה בהתחייבות.



## הכרה בנכסים

30. נכסים מוגדרים בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, *הצגת דוחות כספיים*, כמשאבים הנשלטים על ידי ישות כתוצאה מאירועי עבר, ואשר מהם חזויים לזרום אל הישות הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות.

31. **תזרים של משאבים פנימה מעסקאות שאינן חליפין, למעט שירותים ללא תמורה, העונה על הגדרת נכס, יוכר כנכס כאשר, ורק כאשר:**

(א) **צפוי כי הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות הקשורים בנכס יזרמו אל הישות; וכן,**

(ב) **השווי ההוגן של הנכס ניתן למדידה באופן מהימן.**

## שליטה בנכס

32. היכולת למנוע את הגישה של אחרים להטבות של נכס או לפקח על הגישה, היא מרכיב חיוני של שליטה, המבחין בין נכסי הישות לבין מוצרים ציבוריים (public goods) שאליהם קיימת גישה לכל הישויות וכל הישויות יכולות להפיק מהן הטבות. במגזר הממשלתי, ממשלות מממשות את תפקידן להסדרת (regulate) פעילויות מסוימות, לדוגמה פעילויות של מוסדות פיננסיים או קרנות פנסיה. תפקיד זה אינו מעיד בהכרח כי הפריטים המוסדרים עונים על הגדרת נכס של הממשלה, או מקיימים את הקריטריונים להכרה כנכס בדוחות הכספיים של הממשלה המסדירה נכסים אלה. בהתאם לסעיף 98, ישויות עשויות, אך אינן נדרשות, להכיר בשירותים ללא תמורה.

33. הודעה על כוונה להעביר משאבים לישות ממשלתית אינה מספיקה כשלעצמה לזהות שליטה של המקבל על המשאבים. לדוגמה, אם בית ספר ציבורי נהרס עקב שריפת יער והממשלה הודיעה על כוונתה להעביר כספים לבניה מחדש של בית הספר, בית הספר לא יכיר בתזרים של משאבים פנימה (משאבים שיש זכאות לקבל) במועד ההודעה. בנסיבות בהן נדרש הסכם העברה לפני שניתן יהיה להעביר את המשאבים, הישות המקבלת לא תזהה משאבים כנשלטים עד למועד בו ההסכם הופך למחייב, מאחר שהישות המקבלת אינה יכולה למנוע את הגישה של המעביר למשאבים או לפקח על הגישה. במקרים רבים, ישות תידרש לבסס יכולת אכיפה על שליטתה במשאבים לפני שהיא תוכל להכיר בנכס. אם לישות לא קיימת יכולת אכיפה לדרישת המשאבים, היא אינה יכולה למנוע את גישת המעביר למשאבים אלה או לפקח על הגישה.

## אירוע עבר

34. ישויות ממשלתיות בדרך כלל משיגות נכסים מממשלות, מישויות אחרות כולל משלמי מסים, או על ידי רכישתם או על ידי ייצורם. לכן, אירוע העבר היוצר שליטה בנכס עשוי להיות רכישה, אירוע מס או העברה. עסקאות או אירועים אשר חזויים להתרחש בעתיד אינם כשלעצמם יוצרים נכסים - לכן לדוגמה, כוונה להטיל מסים אינה אירוע עבר היוצר נכס בצורה של דרישה כנגד משלם המסים.

## תזרים פנימה צפוי של משאבים

35. תזרים פנימה של משאבים הוא "צפוי" (probable) כאשר יותר סביר מאשר לא (more likely than not) כי התזרים פנימה יתרחש. הישות מבססת את קביעתה הזאת על ניסיון העבר שלה עם סוגים דומים של זרימות משאבים וציפיותיה לגבי משלם המסים או המעביר. לדוגמה, כאשר ממשלה מסכימה להעביר כספים לישות ממשלתית (ישות מדווחת), ההסכם הוא מחייב ולממשלה יש היסטוריה של העברות של משאבים שהוסכם עליהם, צפוי כי יתרחש תזרים פנימה, אף על פי שהכספים טרם הועברו במועד הדיווח.

## נכסים תלויים

36. פריט שיש לו מאפיינים חיוניים של נכס, אך אינו מקיים את הקריטריונים להכרה, עשוי להצדיק מתן גילויי בביאורים כנכס תלוי (ראה תקן חשבונאות ממשלתי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים).

## השקעות בעלים

37. השקעות בעלים מוגדרות בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1. על מנת שעסקה תחשב כהשקעת בעלים, עליה לעמוד במאפיינים אשר זוהו בהגדרה. בקביעה האם עסקה עונה על ההגדרה של השקעת בעלים, יש לשקול את מהות העסקה יותר מאשר את צורתה. סעיף 38 מציין את הצורות האפשריות להשקעות בעלים. אם, למרות צורת העסקה, המהות היא בבירור של הלוואה או סוג התחייבות אחר, או הכנסות, הישות מכירה בה ככזו ונותנת גילוי נאות בביאורים לדוחות הכספיים, אם היא מהותית. לדוגמה, אם העסקה הוגדרה כהשקעת בעלים, אך צוין בה כי הישות המדווחת תשלם חלוקות קבועות למעביר, וכן תחזיר את השקעת המעביר במועד עתידי קבוע, העסקה מאופיינת יותר כהלוואה.

38. להלן דוגמאות העשויות להעיד על השקעת בעלים:

(א) יעוד רשמי של העברה (או קבוצת העברות) על ידי התורם או ישות שולטת של התורם כחלק מהנכסים נטו/הון עצמי של המקבל, בין אם לפני שהתרומה התרחשה או במועד התרומה;

(ב) הסכם רשמי, בהקשר לתרומה, הקובע או המגדיל את הזכות הפיננסית בנכסים נטו/הון עצמי של המקבל, אשר ניתנים למכירה, להעברה או לפדיון; או,

(ג) הנפקה, בהקשר לתרומה, של מכשירים הוניים אשר ניתנים למכירה, להעברה או לפדיון.

### **רכיב חליפין ורכיב שאינו חליפין של עסקה**

39. סעיפים 40 ו- 41 שלהלן מתייחסים לנסיבות בהן ישות משיגה שליטה על משאבים המגלמים הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות, בשונה מהשקעת בעלים.

40. סעיף 7 מגדיר עסקאות חליפין ועסקאות שאינן חליפין וסעיף 10 מציין כי עסקה עשויה לכלול שני רכיבים, רכיב חליפין ורכיב שאינו חליפין.

41. כאשר נכס נרכש באמצעות עסקה בעלת רכיב חליפין ורכיב שאינו חליפין, הישות מכירה ברכיב החליפין בהתאם לעקרונות והדרישות של תקני חשבונאות ממשלתיים אחרים. הרכיב שאינו חליפין מוכר בהתאם לעקרונות ולדרישות של תקן זה. בקביעה האם ניתן לזהות בעסקה רכיב חליפין ורכיב שאינו חליפין, יש להפעיל שיקול דעת מקצועי. כאשר אין זה אפשרי להבחין בין רכיב חליפין לבין רכיב שאינו חליפין, העסקה תטופל כעסקה שאינה חליפין.

### **מדידה של נכסים בעת הכרה לראשונה**

42. נכס שנרכש באמצעות עסקה שאינה חליפין יימדד בעת ההכרה לראשונה בהתאם לשוויו ההוגן במועד הרכישה.

43. באופן עקבי לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 12, מלאי, תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 16, נדל"ן להשקעה, ותקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע, נכסים אשר נרכשו בעסקה שאינה חליפין יימדדו בהתאם לשוויים ההוגן במועד הרכישה.

### **הכרה בהכנסות מעסקאות שאינן חליפין**

44. תזרים פנימה של משאבים מעסקה שאינה חליפין אשר הוכר כנכס יוכר כהכנסות, למעט סכום ההתחייבות שגם הוכר בהקשר לאותו תזרים פנימה.

45. כאשר ישות ממלאת אחר מחויבות קיימת, שהוכרה כהתחייבות בהקשר לתזרים פנימה של משאבים מעסקה שאינה חליפין שהוכרה כנכס, היא תקטין את הערך בספרים של ההתחייבות שהוכרה ותכיר בסכום ההכנסות השווה להקטנה שנעשתה.

46. כאשר ישות מכירה בגידול בנכסים נטו כתוצאה מעסקה שאינה חליפין, היא מכירה בהכנסה. אם הישות הכירה בהתחייבות בהקשר לתזרים פנימה של משאבים הנובע מעסקה שאינה חליפין, היא תכיר בהכנסות במועד מאוחר יותר שבו ההתחייבות מוקטנת, מאחר שאירוע המס התרחש או כתוצאה מכך שהתנאי התקיים. אם תזרים פנימה של משאבים, עונה על הגדרה של השקעת בעלים, הוא אינו מוכר כהתחייבות או כהכנסות.

47. מועד ההכרה בהכנסות נקבע בהתאם למהות התנאים וישובם. לדוגמה, אם תנאי מפרט כי על הישות לספק סחורות או שירותים לצד שלישי, או להחזיר למעביר כספים שלא נוצלו, ההכנסות מוכרות עם הספקת הסחורות או הספקת השירותים.

### **מדידה של הכנסות מעסקאות שאינן חליפין**

48. הכנסות מעסקאות שאינן חליפין ימדדו בסכום הגידול בנכסים נטו שהוכר על ידי הישות.

49. כאשר ישות מכירה בנכס, כתוצאה מעסקה שאינה חליפין, היא מכירה גם בהכנסות בסכום השווה לנכס שנמדד בהתאם לסעיף 42, למעט אם נדרש להכיר גם בהתחייבות. כאשר נדרש להכיר בהתחייבות, יש למדוד אותה בהתאם לדרישות סעיף 57, וסכום הגידול בנכסים נטו, אם בכלל, מוכר כהכנסות. כאשר התחייבות מוקטנת במועד מאוחר יותר, בשל התרחשותו של אירוע המס, או עקב התקיימותו של תנאי, סכום הקטנת ההתחייבות יוכר כהכנסות.

### **מחויבויות קיימות המוכרות כהתחייבויות**

50. מחויבות קיימת הנובעת מעסקה שאינה חליפין, אשר עונה להגדרת התחייבות, תוכר כהתחייבות כאשר, ורק כאשר:

(א) צפוי כי תזרים של משאבים החוצה המגלם הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות, יידרש לסילוק המחויבות; וכן,

(ב) ניתן לבצע אומדן מהימן של סכום המחויבות.

### **מחויבות קיימת**

51. מחויבות קיימת היא חובה לפעול או לבצע בדרך מסוימת והיא עשויה ליצור התחייבות בהקשר לכל עסקה שאינה חליפין. מחויבויות קיימות עשויות להיות מוטלות על ידי התניות בחוק או בתקנות או בהסדרים מחייבים הקובעים את הבסיס להעברות. כמו כן, הן עשויות לנבוע מסביבה תפעולית רגילה, כגון הכרה במקדמות.

52. במקרים רבים, מוטלים מסים ומועברים נכסים לישויות ממשלתיות בעסקאות שאינן חליפין, בהתאם לחוקים, תקנות או הסדרים מחייבים אחרים הקובעים התניות לפיהן אותם מסים או נכסים ישמשו למטרות מסוימות. לדוגמה:

(א) מסים, שהשימוש בהם מוגבל למטרות מסוימות על פי חוקים או תקנות;

(ב) העברות, המבוססות על הסדר מחייב הכולל תנאים לגביהן, כגון העברות:

(1) בוטל;

(2) בוטל;

(3) מממשלות לישויות ממשלתיות אחרות;

(4) לסוכנויות ממשלתיות שהוקמו בהתאם לחוקים או לתקנות על מנת לבצע פעילויות מסוימות, בעלות עצמאות תפעולית, כגון רשויות סטטוטוריות, או מועצות אזוריות או רשויות; וכן,

(5) מסוכנויות תורמות לממשלות או לישויות ממשלתיות אחרות.

53. במהלך הפעולות הרגיל, ישות מדווחת עשויה לקבל משאבים לפני התרחשות אירוע המס. בנסיבות אלה, תוכר התחייבות בסכום השווה לסכום המקדמות, עד להתרחשות אירוע המס.

54. אם ישות מדווחת מקבלת משאבים לפני קיום הסכם העברה מחייב, היא תכיר בהתחייבות בגין המקדמה עד למועד בו ההסכם יהפוך למחייב.

#### **תנאים לגבי נכס מועבר**

55. **תנאים לגבי נכס מועבר יוצרים מחויבות קיימת אשר תוכר לראשונה, בהתאם לסעיף 50.**

56. התניות מוגדרות בסעיף 7. סעיפים 14 עד 25 מספקים הנחיות לצורך הקביעה האם התניה מהווה תנאי או מגבלה. על ישות לנתח את כל ההתניות הקשורות לתזרים פנימה של משאבים, על מנת לקבוע האם ההתניות קובעות תנאים או מגבלות.

#### **מדידה של התחייבויות בעת הכרה לראשונה**

57. **הסכום שיוכר כהתחייבות יהיה האומדן הטוב ביותר של הסכום, שיידרש לסילוק המחויבות הקיימת במועד הדיווח.**

58. האומדן לוקח בחשבון את הסיכונים ואי הוודאויות הקשורים באירועים הגורמים להכרה בהתחייבות. כאשר ערך הזמן של הכסף הוא מהותי, ההתחייבות תימדד לפי הערך הנוכחי של הסכום החזוי להידרש לסילוק המחויבות. דרישה זו היא בהתאם לעקרונות שנקבעו בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים.

## מסים

59. ישות תכיר בנכס בגין מסים כאשר מתרחש אירוע מס ומתקיימים הקריטריונים להכרה בנכס.

60. משאבים הנובעים ממסים עונים על הגדרת נכס, כאשר הישות שולטת במשאבים כתוצאה מאירוע עבר (אירוע המס) וחזויה לקבל הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות ממשאבים אלה. משאבים הנובעים ממסים עונים על הקריטריונים להכרה בנכס כאשר צפוי כי תזרים פנימה של משאבים יתרחש וניתן למדוד את שוויים ההוגן באופן מהימן. רמת הסבירות הקשורה לתזרים פנימה של משאבים נקבעת על בסיס הראיה הזמינה במועד ההכרה לראשונה, הכוללת, אך אינה מוגבלת לגילוי אירוע המס על ידי משלם המסים.

61. הכנסות ממסים נובעות רק לממשלה המטילה את המס, ולא לישויות אחרות. לדוגמה, כאשר ממשלה מטילה מס הנגבה על ידי סוכנות המסים שלה, נכסים והכנסות מתהווים לממשלה ולא לסוכנות המסים. בנוסף, כאשר ממשלה מטילה מס על מכירות, ומעבירה את מלוא המס הנגבה לישות ממשלתית, על בסיס הקצבה שוטפת, הממשלה מכירה בנכסים ובהכנסות בגין המס, ובקיטון בנכסים ובהוצאה בגין ההעברה לישות הממשלתית. הישות הממשלתית תכיר בנכסים ובהכנסות בגין ההעברה. כאשר ישות אחת גובה מסים בשם מספר ישויות אחרות, היא פועלת כסוכן עבור כל אותן ישויות. לדוגמה, כאשר סוכנות מסים מקומית גובה מסים על ההכנסה עבור הממשלה ומספר ישויות ממשלתיות, היא אינה מכירה בהכנסות בגין המסים שנגבו - לעומתן, הממשלות הבודדות שמטילות את המסים, מכירות בנכסים ובהכנסות בגין אותם מסים.

62. מסים אינם עונים על הגדרת "השקעת בעלים", מאחר שתשלום המס אינו יוצר למשלם המס את הזכות לקבל חלוקות של הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות מהישות במהלך חייה, או חלוקה של כל עודפי הנכסים על ההתחייבויות בעת פירוק הממשלה. כמו כן, תשלום המסים אינו מספק למשלם המסים זכות בעלות בממשלה הניתנת למכירה, להחלפה, להעברה או לפדיון.

63. מסים עונים על הגדרת "עסקה שאינה חליפין" מאחר שמשלם המסים מעביר משאבים לממשלה, מבלי לקבל במישרין ערך השווה בקירוב, בתמורה. בעוד שמשלם המסים עשוי להנות ממדיניות חברתית מגוונת שנקבעת על ידי הממשלה, מדיניות זו אינה מסופקת בתמורה לתשלום המסים.

64. כאמור בסעיף 52, מסים מסוימים מוטלים לצורך מטרת ספציפיות. אם ממשלה נדרשת להכיר בהתחייבות, בהתאם לתנאים כלשהם הקשורים לנכסים המוכרים כתוצאה מהטלת מסים למטרות ספציפיות, היא אינה מכירה בהכנסות עד אשר התנאי מתקיים וההתחייבות מוקטנת. עם זאת, ברוב המקרים, מסים המוטלים למטרות ספציפיות אינם חזויים ליצור התחייבות, מאחר שכלל המטרות הספציפיות מהווה מגבלות ולא תנאים.

#### אירוע המס

65. בתחומי שיפוט רבים מוטלים סוגים דומים של מסים. הישות המדווחת מנתחת את חוקי המס בתחום שיפוט על מנת לקבוע מהו אירוע המס עבור המסים השונים המוטלים. למעט אם צוין באופן ספציפי אחרת בחוקים או בתקנות, סביר כי אירוע המס עבור:

(א) מסים על ההכנסה הוא הפקת הכנסות, הניתנות לאומדן במהלך תקופת המיסוי, על ידי משלם המס;

(ב) מס ערך מוסף הוא ביצוע של פעילות בת מיסוי במהלך תקופת המיסוי על ידי משלם המס;

(ג) מס בגין סחורות ושירותים הוא רכישה או מכירה של סחורות ושירותים שניתנים למיסוי במהלך תקופת המיסוי;

(ד) תשלום מכס הוא העברה של סחורות או שירותים מעבר לגבולות המכס הניתנים למיסוי;

(ה) מס ירושה הוא מוות של יחיד שבבעלותו רכוש אשר ניתן למיסוי; וכן,

(ו) מס רכוש הוא חלוף המועד בו מוטל המס, או חלוף התקופה בגינה מוטל המס אם המס מוטל על בסיס תקופתי.

#### מקדמות בגין מסים

66. באופן עקבי להגדרות של "נכסים", "התחייבויות" ולדרישות בסעיף 59, משאבים בגין מסים שהתקבלו טרם התרחשות אירוע המס מוכרים כנכס וכהתחייבות (מקדמות), מאחר שהאירוע היוצר את הזכאות של הישות בגין מסים טרם התרחש והקריטריונים להכרה בהכנסות ממסים טרם התקיימו (ראה סעיף 59), למרות שהישות כבר קיבלה תזרים פנימה של משאבים. מקדמות בגין מסים אינן שונות במהותן ממקדמות אחרות, לכן מוכרת התחייבות עד שיתרחש אירוע המס. כאשר מתרחש אירוע המס, ההתחייבות מסולקת וההכנסות מוכרות.

## מדידה של נכסים הנובעים מעסקאות מיסוי

67. סעיף 42 דורש שנכסים הנובעים מעסקאות מיסוי ימדדו בהתאם לשוויים ההוגן במועד רכישתם. נכסים הנובעים מעסקאות מיסוי נמדדים לפי האומדן הטוב ביותר של תזרים פנימה של משאבים לישות. ישויות מדווחות יגשו מדיניות חשבונאית למדידת הנכסים הנובעים מעסקאות מיסוי, המתאימות לדרישות סעיף 42. המדיניות החשבונאית לאמידת נכסים אלה, תיקח בחשבון הן את הסבירות שמשאבים הנובעים מעסקאות מיסוי יזרמו אל הממשלה, והן את השווי ההוגן של הנכסים הנובעים מאותן עסקאות.

68. כאשר קיימת הפרדה בין עיתוי אירוע המס ועיתוי גביית המסים, ישויות ממשלתיות עשויות למדוד באופן מהימן נכסים הנובעים מעסקאות מיסוי תוך שימוש לדוגמה, במודלים סטטיסטיים המתבססים על היסטוריית הגביה של מס מסוים בתקופות קודמות. מודלים אלה ייקחו בחשבון את עיתוי קבלת המזומנים ממשלמי המסים, הצהרות של משלמי המסים ואת הקשר בין המסים המתקבלים לבין אירועים אחרים בכלכלה. מודלים למדידה ייקחו בחשבון אף גורמים אחרים, כגון:

(א) חוק מס, המאפשר למשלמי המסים תקופה ארוכה יותר להגיש דוחות מס, מאשר התקופה בה הממשלה רשאית לפרסם את דוחותיה הכספיים;

(ב) משלמי המסים אשר אינם מגישים דוחות מס במועד;

(ג) הערכת נכסים לא כספיים למטרות שומת המס;

(ד) מורכבויות בחוק המס הדורשות תקופות ארוכות לשום את המס המגיע ממשלמי מסים מסוימים;

(ה) האפשרות שעלויות הכספיות והפוליטיות הכרוכות באכיפה קפדנית של חוקי המס וגביית כל המסים שהממשלה זכאית להם לפי החוק, יעלו על ההטבות שמתקבלות;

(ו) חוק מס המאפשר למשלמי המסים לדחות תשלום של מסים מסוימים; וכן,

(ז) מגוון נסיבות המיוחדות למיסוי יחיד ולתחומי שיפוט מסוימים.

69. מדידה של נכסים והכנסות הנובעים מעסקאות מיסוי, תוך שימוש במודלים סטטיסטיים, עשויה לגרום לכך שסכומי נכסים והכנסות שהוכרו בפועל, יהיו שונים מסכומים שנקבעים בתקופות דיווח עוקבות ואשר נדרשים ממשלמי המסים לגבי תקופת הדיווח הנוכחית. שינויים לאומדנים נעשים בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3, *עודף או גרעון נטו לתקופה, טעויות מהותיות ושינויים במדיניות חשבונאית*.



70. במקרים מסוימים, נכסים הנובעים מעסקאות מיסוי וההכנסות הקשורות, אינם ניתנים למדידה באופן מהימן עד לחלוף זמן מסוים מהתרחשות אירוע המס. האמור עשוי להתרחש אם בסיס המס הוא משתנה ואומדן מהימן אינו אפשרי. במקרים רבים, ניתן להכיר בנכסים ובהכנסות בתקופה עוקבת לתקופת התרחשות אירוע המס. עם זאת, קיימות נסיבות יוצאות דופן, בהן יעברו מספר תקופות דיווח לפני שאירוע המס יסתיים בתזרים פנימה של משאבים המגלמים הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות, העונים על הגדרת נכס ומקיימים את הקריטריונים להכרה בו. לדוגמה, עשויות להידרש מספר שנים על מנת לקבוע ולמדוד באופן מהימן סכום של מס ירושה בגין רכוש גדול של נפטר, מאחר שהרכוש כולל מספר חפצי עתיקות בעלי ערך ועבודות אומנות בעלות ערך, הדורשים הערכות ספציפיות. כתוצאה מכך, הקריטריונים להכרה עשויים שלא להתקיים עד שמתקבל תשלום בפועל או שיש זכאות לקבלו.

#### **הוצאות המשולמות באמצעות מערכת המס ויציאות מס**

71. **הכנסות ממסים ייקבעו בסכום ברוטו. אין להפחית מהן הוצאות המשולמות באמצעות מערכת המס.**

72. בתחומי שיפוט מסוימים, הממשלה משתמשת במערכת המס כשיטה נוחה לתשלום הטבות למשלמי המסים, שאחרת היו משולמות תוך שימוש בשיטת תשלום אחרת, כגון רישום המחאה, הפקדה ישירה בחשבון הבנק של משלם המסים, או סילוק חשבון אחר בשמו של משלם המסים. לדוגמה, ממשלה עשויה לשלם חלק מפרמיית ביטוח הבריאות של תושב, על מנת לעודד ביצוע ביטוחים כאלה, בין אם באמצעות הפחתת התחייבות המס של יחיד, ובין אם באמצעות ביצוע תשלום באמצעות המחאה או תשלום סכום ישירות לחברת הביטוח. במקרים אלה, הסכום משולם ללא קשר לתשלום המסים על ידי היחיד. כתוצאה מכך, סכום זה הוא הוצאה של הממשלה ויש להכיר בו בנפרד בדוח על הביצוע הכספי. יש להגדיל את הכנסות המס בסכום כל אותן ההוצאות ששולמו באמצעות מערכת המס.

73. **הכנסות מסים לא יגלמו בתוכן סכומים של יציאות מס.**

74. במרבית תחומי השיפוט, ממשלות משתמשות במערכת המס על מנת לעודד התנהגות פיננסית מסוימת ולמנוע התנהגות אחרת. לדוגמה, בתחומי שיפוט מסוימים, בעלי בתים רשאים להפחית ריבית על המשכנתא ומסי רכוש מהכנסתם ברוטו, בעת חישוב ההכנסה החייבת במס. סוגי זיכויים אלה זמינים למשלמי המסים בלבד. אם ישות (כולל יחיד) לא משלמת מסים, היא אינה זכאית לקבל זיכוי. סוגי זיכויים אלה נקראים יציאות מס. יציאות מס הן הכנסות שנמחלו ולא הוצאות, ואינן יוצרות תזרים פנימה או החוצה של משאבים - הכוונה היא שהן אינן יוצרות נכסים, התחייבויות, הכנסות או הוצאות של הממשלה הממסה.

75. ההבדל המרכזי בין הוצאות המשולמות באמצעות מערכת המס ויציאות מס, הוא שעבור הוצאות המשולמות באמצעות מערכת המס, הסכום זמין למקבלים ללא קשר להיותם משלמים מסים או משתמשים במנגנון מסוים לתשלום המסים שלהם. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, *הצגת דוחות כספיים*, אוסר קיזוז של פריטי הכנסות והוצאות, למעט אם תקן אחר מאפשר זאת. קיזוז בין הכנסות לבין הוצאות מס המשולמות באמצעות מערכת המס הוא אסור.

## העברות

76. **בהתאם לסעיף 98, ישות תכיר בנכס בגין העברות, כאשר המשאבים המועברים עונים על הגדרת נכס ומקיימים את הקריטריונים להכרה בנכס.**

77. העברות כוללות מענקים, מחילות חוב, קנסות, עזבונות, מתנות, תרומות וסחורות ושירותים ללא תמורה. לכל הפריטים האלה יש תכונה משותפת, לפיה הם מעבירים משאבים מישות אחת לישות אחרת מבלי לספק ערך שווה בקירוב בתמורה, ואשר אינם מסים כפי שהוגדר בתקן זה.

78. העברות עונות להגדרת נכס כאשר ישות שולטת על המשאבים כתוצאה מאירוע עבר (ההעברה) וחזויה לקבל הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות מאותם משאבים. העברות מקיימות את הקריטריונים להכרה בנכס כאשר צפוי כי ינבע תזרים פנימה של משאבים וכן שוויין ההוגן ניתן למדידה באופן מהימן. בנסיבות מסוימות, כגון כאשר מלווה מוחל על התחייבות, עשוי להיווצר קיטון בערך בספרים של התחייבות שהוכרה בעבר. במקרים אלה, במקום להכיר בנכס כתוצאה מההעברה, הישות מקטינה את ערך ההתחייבות בספרים.

79. ישות משיגה שליטה במשאבים מועברים, כאשר המשאבים הועברו לישות או כאשר לישות קיימת תביעה הניתנת לאכיפה כנגד המעביר. הסדרים רבים להעברת משאבים הופכים למחייבים עבור כל הצדדים לפני העברת המשאבים בפועל. עם זאת, לעתים, ישות אחת מבטיחה להעביר משאבים, אך לא מצליחה לעשות זאת. כתוצאה מכך, רק כאשר תביעה ניתנת לאכיפה, והישות מעריכה כי צפוי שינבע תזרים פנימה של משאבים, יש להכיר בנכסים, התחייבויות ו/או הכנסות. עד אותו מועד, הישות אינה יכולה למנוע את הגישה של צד שלישי להטבות בגין המשאבים המוצעים להעברה, או לפקח על הגישה כאמור.

80. העברות של משאבים העונות על הגדרת "השקעות בעלים" אינן יוצרות הכנסות. הסכמים המציינים כי ישות המספקת משאבים זכאית לחלוקת של הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות במהלך חיי הישות המקבלת, או לחלוקת כל עודף של נכסים על התחייבויות בעת פירוק של הישות המקבלת, או הסכמים המציינים כי הישות המספקת

משאבים רוכשת זכות פיננסית בישות המקבלת, הניתנת למכירה, להחלפה, להעברה או לפדיון, הם במהותם, הסכמים לביצוע השקעות בעלים.

81. העברות עונות להגדרת "עסקאות שאינן חליפין", מאחר שהמעביר מספק משאבים לישות המקבלת מבלי שהישות המקבלת מספקת במישרין ערך השווה בקירוב בתמורה. אם הסכם מתנה כי הישות המקבלת צריכה לספק ערך השווה בקירוב בתמורה, ההסכם אינו הסכם העברה, אלא הסכם לעסקת חליפין שתטופל בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 9, *הכנסות מעסקאות חליפין*.

82. ישות מנתחת את כל ההתניות הכלולות בהסכמי העברה על מנת לקבוע אם נוצרה לה התחייבות בעת קבלת המשאבים המועברים.

### **מדידה של נכסים מועברים**

83. נכסים מועברים נמדדים בהתאם לשוויים ההוגן במועד רכישתם, כנדרש בסעיף 42 באשר למדידה במועד הרכישה. ישויות מיישמות מדיניות חשבונאית, להכרה ולמדידה של נכסים אשר עקבית עם תקני חשבונאות ממשלתיים. כפי שצוין קודם, מלאי, רכוש קבוע או נדל"ן להשקעה אשר נרכשים בעסקאות שאינן חליפין, ימדדו לראשונה בהתאם לשוויים ההוגן במועד הרכישה, בהתאם לדרישות תקן חשבונאות ממשלתי מספר 12, תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 16 ותקן חשבונאות ממשלתי מספר 17. מכשירים פיננסיים, כולל מזומנים וכן העברות לקבל העונות על הגדרת מכשיר פיננסי, ונכסים אחרים, ימדדו אף בהתאם לשווי ההוגן, כאמור בסעיף 42 באשר למדידה במועד הרכישה ועל פי מדיניות חשבונאית נאותה.

### **מחילת חוב ונטילת התחייבויות**

84. לעתים, מלווים מוותרים על זכותם לגבות חוב של ישות ממשלתית, ובכך למעשה מבטלים את החוב. לדוגמה, ממשלה עשויה לבטל הלואה שניתנה לישות ממשלתית. בנסיבות אלה, הישות הממשלתית מכירה בגידול בנכסים נטו מאחר שההתחייבות שהוכרה בעבר בוטלה.

85. ישויות מכירות בהכנסות בגין מחילת חוב כאשר החוב לשעבר אינו עונה עוד להגדרת התחייבות או אינו מקיים את הקריטריונים להכרה בהתחייבות ובתנאי שמחילת החוב אינה עונה להגדרת השקעת בעלים.

86. כאשר ישות שולטת מוחלת על חוב שחבה לה ישות נשלטת בבעלות מלאה, או נוטלת על עצמה את התחייבויות הישות הנשלטת, העסקה עשויה להיות השקעת בעלים, כמתואר בסעיפים 37 ו- 38.

87. הכנסות הנובעות ממחילת חוב נמדדות בהתאם לשווי ההוגן של החוב הנמחל. בדרך כלל יהיה זה הערך בספרים של החוב הנמחל.

### קנסות

88. קנסות הם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות המתקבלים או שקיימת זכאות לקבלם על ידי ישות ממשלתית מאת יחיד או ישות אחרת, כפי שנקבע על ידי בית משפט או גוף אחר שבסמכותו לאכוף חוק, כתוצאה מהפרת דרישות החוקים או התקנות על ידי יחיד או ישות אחרת. בתחומי שיפוט מסוימים, נציגי גופים שבסמכותם לאכוף את החוק יכולים להטיל קנסות על יחידים החשודים בהפרת חוק. במקרים אלה, ליחיד תהיה בדרך כלל ברירה בין תשלום הקנס לבין פניה לבית משפט על מנת לטעון להגנתו. כאשר הנאשם מגיע להסדר עם התובע, הכולל תשלום כעונש במקום דיון בבית משפט, התשלום יוכר כקנס.

89. קנסות הם בדרך כלל דרישה מישות להעביר סכום קבוע של מזומנים לממשלה והם אינם מטילים על הממשלה מחויבות כלשהי אשר עשויה להיות מוכרת כהתחייבות. ככאלה, הקנסות מוכרים כהכנסות כאשר הזכאות לקבלם עונה על הגדרת נכס ומקיימת את הקריטריון להכרה בנכס כפי שנקבע בסעיף 31. כאמור בסעיף 12, כאשר ישות גובה קנסות מתוקף תפקידה כסוכן, הקנס לא יהווה הכנסה אצל הישות הגובה. נכסים הנובעים מקנסות נמדדים לפי האומדן הטוב ביותר של תזרים פנימה של משאבים לישות.

### עזבונות

90. עזבון הוא העברה שנעשית בהתאם להוראות הנפטר בצוואתו. אירוע העבר היוצר את השליטה על משאבים המגלמים הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות בגין עזבון, מתרחש כאשר לישות יש תביעה הניתנת לאכיפה, לדוגמה, עם פטירתו של בעל צוואה, או במתן אישור לצוואה, בהתאם לחוקים בתחום השיפוט.

91. עזבונות העונים על הגדרת נכס מוכרים כנכסים וכהכנסות, כאשר צפוי כי הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות יזרמו אל הישות ושוויים ההוגן של הנכסים ניתן למדידה באופן מהימן. קביעת הסבירות שינבע תזרים פנימה של הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות עשויה להיות בעייתית, אם עובר פרק זמן בין פטירת בעל הצוואה לבין קבלת נכסים כלשהם על ידי הישות. הישות תצטרך לקבוע האם היקף הרכוש של הנפטר מספיק דיו כדי לכסות את כל התביעות בגינו, ולקיים את העזבון. אם הצוואה שנויה במחלוקת, הדבר ישפיע אף על הסבירות של זרימת נכסים אל הישות.

92. שוויים ההוגן של נכסי העזבון נקבע באופן זהה למתנות ולתרומות, כמתואר בסעיף 97. בתחומי שיפוט בהם נכסי הנפטר נתונים למיסוי, יתכן כי רשות המס כבר קבעה את השווי ההוגן של נכסי העזבון לישות, וסכום זה עשוי להיות זמין לישות. עזבונות נמדדים לפי השווי ההוגן של המשאבים המתקבלים או שקיימת זכאות לקבלם.

## מתנות ותרומות, לרבות סחורות ללא תמורה

93. מתנות ותרומות הן העברות מרצון של נכסים כולל מזומנים או נכסים כספיים אחרים, סחורות ללא תמורה ושירותים ללא תמורה שישות אחת נותנת לאחרת, בדרך כלל ללא התניות. המעביר עשוי להיות ישות או יחיד. לענין מתנות או תרומות של מזומנים או נכסים כספיים אחרים וסחורות ללא תמורה, אירוע העבר היוצר שליטה במשאבים המגלמים הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות, הוא בדרך כלל קבלת המתנה או התרומה. סעיפים 103 - 98 להלן מתייחסים להכרה במתנות או תרומות של שירותים ללא תמורה.

94. סחורות ללא תמורה הן נכסים מוחשיים שהועברו לישות בעסקה שאינה חליפין, ללא תמורה, אך עשויים להיות כפופים להתניות. סיוע חיצוני הניתן על ידי ארגוני פיתוח רב צדדיים או דו צדדיים, כולל לעתים רכיב של סחורות ללא תמורה.

95. מתנות ותרומות (למעט שירותים ללא תמורה) מוכרות כנכסים וכהכנסות כאשר צפוי כי הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות יזרמו אל הישות וניתן למדוד את השווי ההוגן של הנכסים באופן מהימן. לגבי מתנות ותרומות, מתן המתנה או התרומה וההעברה של הזכות המשפטית מתרחשים לעתים בו זמנית. בנסיבות אלה, לא קיים ספק כי הטבות כלכליות עתידיות יזרמו אל הישות.

96. סחורות ללא תמורה מוכרות כנכסים בעת קבלתן, או כאשר קיים הסדר מחייב לקבלתן. אם סחורות ללא תמורה מתקבלות ללא תנאים נלווים, יש להכיר בהכנסות באופן מיידי. כאשר יש תנאים נלווים להעברה מוכרת התחייבות, וכאשר מתקיימים התנאים תוקטן ההתחייבות ויוכרו הכנסות.

97. בעת ההכרה לראשונה, מתנות ותרומות כולל סחורות ללא תמורה, נמדדות בהתאם לשוויין ההוגן במועד הרכישה, אשר ניתן לקביעה בהתייחס לשוק פעיל או על ידי אומדן. אומדן שווי הנכס נקבע בדרך כלל על ידי מעריך שווי מוסמך ובעל תעודות מקצועיות מוכרות ורלוונטיות. לגבי נכסים רבים, השווי ההוגן ניתן לקביעה בקלות תוך התייחסות למחירים מצוטטים בשוק פעיל. לדוגמה, ניתן להשיג מחירי שוק שוטפים עבור קרקע, מבנים לשימוש כללי, כלי רכב וסוגים רבים של רכוש קבוע.

## שירותים ללא תמורה

98. ישות עשויה, אך לא נדרשת, להכיר בשירותים ללא תמורה כהכנסות וכנכס.

99. שירותים ללא תמורה הם שירותים הניתנים על ידי יחידים לישויות ממשלתיות בעסקאות שאינן חליפין. שירותים אלה עונים על הגדרת נכס מכיוון שהישות שולטת במשאבים מהם צפויים לזרום אל הישות הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות. עם זאת, נכסים

אלה נצרכים באופן מיידי ויש להכיר גם בעסקה בערך שווה על מנת לשקף את צריכת אותם השירותים ללא תמורה. לדוגמה, בית ספר ציבורי המקבל שירותים בהתנדבות מעוזרי הוראה, ששוויים ההוגן ניתן למדידה באופן מהימן, עשוי להכיר בגידול בנכס ובהכנסות, ובקיטון בנכס ובהוצאה. במקרים רבים, ישות תכיר בהוצאה בגין צריכת שירותים ללא תמורה. עם זאת, ניתן להפיק תועלת משירותים ללא תמורה אף בהקמת נכס, במקרה זה הסכום אשר מוכר בהקשר לאותם שירותים ללא תמורה נכלל בעלות הנכס הנוצר.

100. ישויות ממשלתיות עשויות לקבל שירותים ללא תמורה בהתאם לתוכניות התנדבותיות או לא התנדבותיות הפועלות לרווחת הציבור, לדוגמה:

- (א) סיוע מקצועי מממשלות אחרות או ארגונים בינלאומיים;
- (ב) יחידים שהורשעו בעברות עשויים להידרש לבצע עבודות שירות לקהילה עבור ישויות ממשלתיות;
- (ג) בתי חולים ציבוריים עשויים לקבל שירותים של מתנדבים;
- (ד) בתי ספר ציבוריים עשויים לקבל שירותים בהתנדבות מהורים כעוזרי הוראה או כחברי הנהלה; וכן,
- (ה) ממשלות עשויות לקבל שירותים של כבאים מתנדבים.

101. ישנם שירותים ללא תמורה שאינם עונים על הגדרת נכס מכיוון שלישות אין שליטה על השירותים הניתנים. בנסיבות אחרות, לישות עשויה להיות שליטה על השירותים ללא תמורה, אך היא אינה יכולה למדוד אותם באופן מהימן, ולכן הם אינם עונים על הקריטריונים להכרה בנכס. עם זאת, ישויות עשויות להיות מסוגלות למדוד את השווי ההוגן של שירותים מסוימים ללא תמורה, כגון שירותים מקצועיים או שירותים אחרים ללא תמורה, אשר זמינים בשוק המקומי והבינלאומי. בעת קביעת השווי ההוגן של סוגי שירותים ללא תמורה המתוארים בסעיף 100, ישות עשויה להגיע למסקנה כי ערך השירותים אינו מהותי. במקרים רבים, שירותים ללא תמורה ניתנים על ידי יחידים בעלי הכשרה מועטה או ללא הכשרה כלל, והם שונים באופן מהותי משירותים שהישות הייתה רוכשת אילו השירותים ללא תמורה לא היו זמינים.

102. עקב אי ודאויות רבות הקשורות בשירותים ללא תמורה, כולל היכולת לממש שליטה על השירותים, ומדידת שוויים ההוגן, תקן זה אינו מחייב להכיר בשירותים ללא תמורה. עם זאת, סעיף 108 דורש מתן גילוי לגבי סוג השירותים ללא תמורה שהתקבלו במהלך תקופת הדיווח ומהותם. גילויים לגבי שירותים ללא תמורה ניתנים, כמו גילויים אחרים, רק אם הם מהותיים. עבור חלק מהישויות הממשלתיות, שירותים הניתנים על ידי מתנדבים אינם מהותיים בסכומם, אך עשויים להיות מהותיים במהותם.

103. לצורך קביעת מדיניות חשבונאית בקשר לשירותים ללא תמורה, יש לקחת בחשבון מגוון של גורמים, ובכללם השפעתם של השירותים ללא תמורה על המצב הכספי, הביצועים ותזרימי המזומנים של הישות. ההיקף של שירותים ללא תמורה מסוג מסוים, בהם ישות תלויה לצורך קיום מטרותיה, עשוי להשפיע על המדיניות החשבונאית שהישות קובעת לצורך ההכרה בנכסים. לדוגמה, לגבי ישות אשר תלויה בסוג מסוים של שירותים ללא תמורה על מנת לקיים את מטרותיה, עשוי להיות סביר יותר שהיא תכיר בשירותים ללא תמורה, העונים על הגדרת נכס ומקיימים את הקריטריונים להכרה. לצורך הקביעה האם להכיר בסוג מסוים של שירותים ללא תמורה, יש להתחשב גם בפרקטיקה של ישויות דומות הפועלות בסביבה דומה.

### **הבטחות**

104. הבטחות הן התחייבויות שאינן ניתנות לאכיפה להעברת נכסים לישות המקבלת. הבטחות אינן עונות על הגדרת נכס מאחר שהישות המקבלת אינה יכולה לשלוט בגישה של המעביר להטבות כלכליות עתידיות או לפוטנציאל שירות הגלומים בפריט המובטח. ישויות לא מכירות בפריטים שהובטחו כנכסים או כהכנסות. אם הנכס המובטח מועבר לישות המקבלת לאחר מכן, הוא מוכר כמתנה או כתרומה, בהתאם לסעיפים 97 - 93 לעיל. הבטחות עשויות להצדיק מתן גילוי כנכסים תלויים בהתאם לדרישות תקן חשבונאות ממשלתי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים.

### **מקדמות בגין העברות**

105. כאשר ישות מקבלת משאבים לפני שהסדר ההעברה הופך למחייב, המשאבים מוכרים כנכס כאשר הם עונים על הגדרת נכס ומקיימים את הקריטריונים להכרה בנכס. הישות אף תכיר בהתחייבות בגין המקדמה אם הסדר ההעברה טרם הפך למחייב. מקדמות בגין העברות אינן שונות באופן מהותי ממקדמות אחרות, לכן מוכרת התחייבות עד אשר מתרחש האירוע שהופך את הסדר ההעברה למחייב, וכל התנאים האחרים בהסכם מתקיימים. כאשר מתרחש האירוע כאמור וכל התנאים האחרים של ההסכם מתקיימים, ההתחייבות מסולקת והכנסות מוכרות.

### **גילוי**

106. ישות תיתן גילוי בגוף הדוחות הכספיים או בביאורים לדוחות הכספיים, כמפורט להלן:

(א) סכום ההכנסות מעסקאות שאינן חליפין שהוכר במהלך התקופה, לפי קבוצות עיקריות המציגות בנפרד:

(1) מסים, תוך הצגה בנפרד של סוגי מסים עיקריים; וכן,

(2) העברות, תוך הצגה בנפרד של סוגים עיקריים של הכנסות מהעברה.

- (ב) סכום החייבים שהוכר בגין הכנסות שאינן חליפין.
- (ג) סכום ההתחייבויות שהוכר בגין נכסים שהועברו בכפוף לתנאים.
- (ד) סכום הנכסים שהוכר בכפוף למגבלות ומהות מגבלות אלה.
- (ה) קיומן וסכומן של כל המקדמות שהתקבלו בגין עסקאות שאינן חליפין.
- (ו) הסכום של כל ההתחייבויות שנמחלו.

107. ישות תיתן גילוי בביאורים לדוחות הכספיים בדבר:

- (א) המדיניות החשבונאית שאומצה לגבי ההכרה בהכנסות מעסקאות שאינן חליפין.
- (ב) הבסיס על פיו נמדד השווי ההוגן של תזרים פנימה של משאבים עבור סוגים עיקריים של הכנסות מעסקאות שאינן חליפין.
- (ג) מידע אודות מהות המס עבור סוגים עיקריים של הכנסות ממיסוי, אותן הישות אינה יכולה למדוד באופן מהימן במהלך התקופה בה אירוע המס התרחש.
- (ד) מהות הסוגים העיקריים של עזבונות, מתנות ותרומות תוך הצגה נפרדת של סוגים עיקריים של סחורות שהתקבלו ללא תמורה.

108. תקן זה דורש לתת גילוי למהות ולסוג הקבוצות העיקריות של השירותים שהתקבלו ללא תמורה, כולל אלה שלא הוכרו. המידה שבה ישות תלויה בסוג מסוים של שירותים ללא תמורה תקבע את הגילויים שיש לתת ביחס לאותו סוג של שירותים.

109. הגילויים הנדרשים בהתאם לסעיפים 106 ו- 107 מסייעים לישות המדווחת לקיים את מטרות הדיווח הכספי, כפי שנקבעו בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, *הצגת דוחות כספיים*. מטרות אלה מספקות מידע שימושי לצורך קבלת החלטות ולצורך הצגת אחריות הדיווח (Accountability) של הישות בדבר המשאבים שהופקדו בידיה.

110. מתן גילוי בגין קבוצות עיקריות של הכנסות מסייע למשתמשים לגבש דעה לגבי רמת החשיפה של הישות לזרמי הכנסות מסוימים.

111. תנאים ומגבלות מטילים הגבלות על השימוש בנכסים, אשר משפיעים על פעילויות הישות. גילוי של סכום ההתחייבויות שהוכר בהתייחס לתנאים ולסכום הנכסים הכפופים למגבלות, מסייע למשתמשים לגבש דעה באשר ליכולתה של הישות להשתמש בנכסיה



בהתאם לשיקול דעתה. תקן זה מעודד ישויות להפריד את המידע הנדרש לסוגים בהתאם לדרישות הגילוי בסעיף 106(ג).

112. סעיף 106(ה) דורש מישויות לתת גילוי לגבי קיומן של מקדמות מעסקאות שאינן חליפין. התחייבויות אלה נושאות בסיכון שהישות תצטרך לוותר על הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות אם אירוע המס לא יתרחש, או הסדר ההעברה לא יהפוך למחייב. מתן גילוי למקדמות אלה מסייע למשתמשים לגבש דעה לגבי ההכנסות העתידיות של הישות ומצב נכסיה נטו.

113. כמוזכר בסעיף 68, במקרים רבים ישות תוכל למדוד באופן מהימן נכסים והכנסות הנובעים מעסקאות מיסוי, תוך שימוש, לדוגמה, במודלים סטטיסטיים. עם זאת, עשויות להתקיים נסיבות מיוחדות בהן ישות לא תוכל למדוד באופן מהימן את הנכסים ואת ההכנסות הנובעות, עד אשר תחלוף תקופת דיווח אחת או יותר מהתרחשות אירוע המס. במקרים אלה, הישות תיתן גילוי למהותם של סוגי מסים עיקריים שאינם ניתנים למדידה באופן מהימן, ולכן לא ניתן להכיר בהם במהלך תקופת הדיווח בה התרחש אירוע המס. גילויים אלה מסייעים למשתמשים לגבש דעה לגבי ההכנסות העתידיות של הישות ומצב נכסיה נטו.

114. סעיף 107(ד) דורש מישות לתת גילוי למהות ולסוג של הקבוצות העיקריות של מתנות, תרומות ועזבונויות שהיא קיבלה. תזרימים פנימה של משאבים אלה מתקבלים בהתאם לשיקול דעתו של המעביר, דבר החושף את הישות לסיכון שבתקופות עתידיות, המקורות של משאבים אלה עשויים להשתנות משמעותית. גילויים אלה מסייעים למשתמשים לגבש דעה לגבי ההכנסות העתידיות של הישות ומצב נכסיה נטו.

115. כאשר שירותים ללא תמורה עונים על הגדרת נכס ומקיימים את הקריטריונים להכרה בנכס, ישויות עשויות לבחור להכיר בשירותים ללא תמורה אלה ולמדוד אותם בהתאם לשוויים ההוגן. סעיף 108 דורש מישות לתת גילויים בגין מהות וסוג כל השירותים שהתקבלו ללא תמורה, בין אם הוכרו ובין אם לאו. גילויים אלה עשויים לסייע למשתמשים לגבש דעה לגבי התרומה של שירותים אלה להשגת מטרותיה של הישות במהלך תקופת הדיווח, ותלות הישות בשירותים אלה לצורך השגת מטרותיה בעתיד.

## **הוראות מעבר**

116. בוטל.

117. בוטל.

118. בוטל.

119. בוטל.

120. בוטל.

121. בוטל.

122. בוטל.

123. בוטל.

### **תחילה**

124. תקן חשבונאות ממשלתי זה יחול לגבי דוחות כספיים שנתיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2009, או לאחריה. הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית מעודדת יישום מוקדם של התקן.

125. כאשר ישות מאמצת לצרכי דיווח כספי, חשבונאות על בסיס מצטבר, כפי שמוגדרת בתקני חשבונאות ממשלתיים, לאחר מועד התחילה, תקן זה ייושם, בדוחותיה הכספיים השנתיים המתאימים לתקופות המתחילות במועד האימוץ או אחריה.

## נספח 1 - שינויים בתקני חשבוונאות ממשלתיים אחרים

### תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 1, הצגת דוחות כספיים

1. בתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 1, הצגת דוחות כספיים, יש לשנות את סעיף 89(ו) כלהלן:  
(ו) חייבים בגין עסקאות שאינן חליפין (מסים והעברות);

### תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 12, מלאי

1. בתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 12, מלאי, יש להוסיף בסעיף 6 את ההגדרות של "עסקאות חליפין" ו"עסקאות שאינן חליפין".
2. בתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 12 יש להוסיף בין הסעיפים 11 ו- 12 את הסעיף הבא:  
11א. כאשר מלאי נרכש בעסקה שאינה עסקת חליפין, עלותו תימדד בהתאם לשווי ההוגן במועד הרכישה.
3. בתקן חשבוונאות מספר 12, יש להוסיף בין הסעיפים 24 ו- 25 את הסעיף הבא:

#### **מלאי שנרכש בעסקה שאינה עסקת חליפין**

24א. מלאי עשוי להיות מועבר לישות בעסקה שאינה עסקת חליפין. לדוגמה, סוכנות סיוע בינלאומית עשויה לתרום הספקה רפואית לבית חולים ציבורי כתוצאה מאסון טבע. בנסיבות אלה, עלות המלאי היא שוויו ההוגן במועד הרכישה.

4. בוטל.

5. בוטל.

### תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע

6. בתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע, יש להוסיף בסעיף 12 את ההגדרות של "עסקאות חליפין" ו"עסקאות שאינן חליפין".
7. בתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 17, יש לשנות את הסעיפים 23 ו- 24 כלהלן:

23. כאשר נכס נרכש בעסקה שאינה עסקת חליפין יש למדוד את עלותו בהתאם לשווי ההוגן במועד הרכישה.

24. פריט רכוש קבוע עשוי להירכש בעסקה שאינה עסקת חליפין. לדוגמה, קרקע עשויה להיות מועברת לישות ממשלתית מישות מפתחת, ללא תמורה או בתמורה סמלית, על מנת לאפשר לישות הממשלתית לפתח פארקים, כבישים ושבילים במהלך

הפיתוח. ניתן אף לרכוש נכס בעסקה שאינה עסקת חליפין ממימוש כח הפקעה.  
בנסיבות אלה, עלות הפריט היא שוויו ההוגן במועד בו הוא נרכש.

**תקן חשבונאות ממשלתי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים**

8. ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 23, הכנסות מעסקאות שאינן חליפין (מסים והעברות) בסעיף 107 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 23, הכנסות מעסקאות שאינן חליפין (מסים והעברות).

## נספח 2 - הנחיות יישום

### דוגמאות למדידה, הכרה ומתן גילוי בגין הכנסות מעסקאות שאינן חליפין

ההנחיות מצורפות לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 23, אך אינן מהוות חלק ממנו.

#### דוגמה 1: מסים על ההכנסה (סעיף 65)

1. ממשלה (ישות מדווחת) מטילה מס בשיעור של 25% על הכנסת יחיד שהופקה במדינה. מעסיקים נדרשים להפריש את סכומי המסים מהמשכורת ולהעביר את הסכומים שהופרשו על בסיס חודשי. יחידים בעלי הכנסה משמעותית שאינה נובעת ממשכורת (לדוגמה: השקעה) נדרשים לאמוד את תשלומי המסים על בסיס רבעוני. בנוסף, יחידים חייבים להגיש דוח לרשויות המס עד 15 באפריל של השנה העוקבת לשנת המס (שנה קלנדארית) וחייבים לשלם את המס המגיע (או לדרוש החזר) באותו זמן. תקופת הדיווח של הממשלה מסתיימת ביום 30 ביוני.

2. בעת התרחשות אירוע המס, שהוא הפקה של הכנסות על ידי משלמי המסים הניתנות להערכה, הממשלה שולטת במשאב - מסים על ההכנסה לקבל. בתום תקופת הדיווח, הממשלה מכירה בנכסים ובהכנסות בגין מסים על הכנסת יחיד הנובעים מהכנסה שהופקה במהלך תקופת הדיווח, עד לסכום בו היא ניתנת למדידה באופן מהימן. נכסים והכנסות אף יוכרו בנוגע למסים על ההכנסה הנובעים מהכנסה שהופקה בתקופות קודמות, אשר לא ענתה להגדרה של נכס ולא קיימה את הקריטריונים להכרה בנכס עד לתקופת הדיווח השוטפת.

#### דוגמה 2: מדידת הכנסות ממסים (סעיפים 70 - 67)

3. ממשלה (ישות מדווחת) מטילה מסים על ההכנסה בגין הכנסת יחיד, על כל היחידים המפיקים הכנסה בתחום שיפוטה. המס מסוג זה מוטל מזה שבעים שנה, וקיימים נתונים סטטיסטיים זמינים עבור כל התקופה של שבעים השנה. שנת המס ותקופת הדיווח הן 1 בינואר עד 31 בדצמבר. משלמי המסים יכולים להגיש את דוחות המס שלהם עד 30 באפריל כל שנה, ויכולים לשלם את המס המגיע עד 30 ביוני. הממשלה נדרשת מכוח חקיקה להציג דוחות כספיים מאוחדים מבוקרים לרשות המחוקקת, לא יאוחר מיום 31 במרץ.

4. הכנסות ממסים על ההכנסה יוכרו בתקופת הדיווח בה התרחש אירוע המס, שהוא הפקת ההכנסות ממסים. היות ומערכת ניהול המס אינה מאפשרת לממשלה למדוד במישרין מסים על ההכנסה לקבל עד לאחר פרסום הדוחות הכספיים, הממשלה מפתחת מודל למדידה בעקיפין של ההכנסות ממסים על ההכנסה שיש זכאות לקבלן. הממשלה משתמשת בנתונים היסטוריים לגבי גביית המס לצורך ניתוח סטטיסטי ומבצעת השוואות לתופעות נצפות אחרות בכדי לפתח מודל מהימן. תופעות אחרות יכולות לכלול סטטיסטיקות כלכליות, כגון תוצר לאומי גולמי, תופעות פיננסיות כגון תשלומי מס המנוכים על ידי

המעסיקים, גביה של מסי מכירה (אם היא מטילה כזה מס) וסטטיסטיקות הנעשות על ידי הבנק המרכזי. ממשלה זו עשויה לגייס סיוע של אקונומטריסטים לצורך פיתוח המודל, והמבקר החיצוני בוחן את תקפות המודל בהתאם לתקני ביקורת בינלאומיים ומקומיים.

5. המודל מאפשר לישות המדווחת למדוד באופן מהימן את הנכסים וההכנסות שהתהוו לה במהלך תקופת הדיווח, אשר מוכרים ובגינם ניתן גילוי בדוחות הכספיים. הביאורים לדוחות הכספיים נותנים גילוי לגבי המדיניות החשבונאית, כולל הבסיס למדידת הכנסות ממסים על ההכנסה. בנסיבות אלה, אומדנים של הכנסות ממסים עבור תקופת דיווח אחת עשויים להשתנות בתקופה עוקבת. שינויים באומדנים יוכרו מתקופה זו ואילך בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3, *עודף או גרעון נטו לתקופה, טעויות מהותיות ושינויים במדיניות חשבונאית*.

#### **דוגמה 3: מס ערך מוסף (סעיף 65)<sup>1</sup>**

6. ממשלה (ישות מדווחת) מטילה מס ערך מוסף (מע"מ) על כל העסקים. המס מהווה 15 אחוז מהערך שנוסף והוא נגבה על ידי סוחרים מלקוחות (משלמי המסים) בזמן המכירה. עסקים גדולים ובינוניים נדרשים להגיש החזרי מע"מ לרשות המסים באופן אלקטרוני על בסיס שבועי; עם זאת עסקים קטנים מורשים להגיש החזרי מע"מ על בסיס רבעוני.

7. בעת התרחשות אירוע המס, שהוא התרחשות פעילות המיסוי, שהיא המכירה של סחורות או שירותים הכוללים ערך מוסף במהלך תקופת הדיווח, הממשלה שולטת במשאב - מע"מ לקבל. הממשלה מכירה בנכסים ובהכנסות בדוחות הכספיים בתקופת הדיווח בה התרחש אירוע המס, או מאוחר יותר, כאשר ניתן למדוד באופן מהימן את המסים לקבל. בנסיבות רבות, תקופת החזר המיסוי אינה זהה לתקופת הדיווח. בנסיבות אלה, אומדנים של הכנסות ממסים לתקופת הדיווח עשויים להשתנות בתקופה עוקבת. שינויים באומדנים יוכרו מתקופה זו בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3, *עודף או גרעון נטו לתקופה, טעויות מהותיות ושינויים במדיניות חשבונאית*.

#### **דוגמה 4: מס סחורות ושירותים (סעיף 65)**

8. ממשלה (ישות מדווחת) מטילה מס סחורות ושירותים על מכירות של סחורות ושירותים. המס הוא בשיעור של 10 אחוזים מערך הסחורות או השירותים הנמכרים. רוב המוכרים של סחורות ושירותים נדרשים להגיש החזרים לרשות המס בצורה אלקטרונית על בסיס שבועי. עם זאת, עסקים קטנים רשאים להגיש החזרים של מס סחורות ושירותים בצורה ידנית על בסיס רבעוני.

9. בעת התרחשות אירוע החייב במס, שהוא מכירת הסחורות והשירותים החייבים במס במהלך תקופת הדיווח, הממשלה שולטת במשאב - מס סחורות ושירותים לקבל. הממשלה

<sup>1</sup> בתחומי שיפוט מסוימים משתמשים במונחים "מס ערך מוסף (מע"מ)" ו"מס סחורות ושירותים" (מס"ו) לסירוגין.

מכירה בנכסים ובהכנסות בדוחותיה הכספיים בתקופת הדיווח שבה התרחשו המכירות והרכישות או, אם לא ניתן למדוד את המס לקבל באופן מהימן בתום תקופת הדיווח, בתקופה מאוחרת יותר, כאשר היא תוכל למדוד באופן מהימן את המסים לקבל.

#### **דוגמה 5: מכס (סעיף 65)**

10. ממשלה (ישות מדווחת) מטילה מכס על כל יבוא של סחורות. תעריף המכס משתנה בהתאם לסוגי הסחורות המיובאות, והוא נקבע בשיעורים, שמטרתם לוודא כי סחורות המיוצרות בשוק המקומי יהיו זולות יותר בשוק הקמעונאי. סחורות מיובאות מוחזקות במחסני ערובה עד שהיבואן משלם את המכס. יבואנים נדרשים להצהיר על יבוא לאגף המכס ולשלם את המכס באופן מיידי. רוב היבואנים מגישים הצהרות אלה בצורה אלקטרונית לפני הגעת הסחורות, ומבצעים העברות אלקטרוניות של כספים לאגף המכס בעת פריקת הסחורות מהאוניות או מהמטוסים, או כאשר הרכבות או המשאיות עוברות את גבולות המכס.

11. בעת התרחשות אירוע המס, שהוא תנועת מעבר הסחורות בגבולות המכס, הממשלה שולטת במשאב - מכס לקבל. הממשלה מכירה בנכסים ובהכנסות בדוחות הכספיים בתקופת הדיווח בה הסחורות עברו את הגבולות, או בתקופה מאוחרת יותר, כאשר ניתן למדוד באופן מהימן את המכס שיש זכאות לקבלו.

#### **דוגמה 6: מסי ירושה (סעיף 65)**

12. ממשלה (ישות מדווחת) מטילה מסי ירושה בשיעור של 40 אחוזים על כל רכוש המוערך ביותר מ - 500,000 ש"ח. אנשי צוות רפואי ומנהלי בתי הלוויות נדרשים להודיע לרשות המס על כל הפטירות. לאחר מכן, מעריך שווי מבצע הערכת ביניים של הרכוש, על מנת לקבוע האם ישולמו המסים. האפוטרופוס של הרכוש נדרש להגיש רשימת מצאי של הרכוש לרשות המס, המעריכה את הרכוש וקובעת את המס בגינו. לא ניתן לאשר את הצוואה עד לתשלום כל המסים. עקב מורכבויות בחוק הצוואות וערעורים תכופים על ההערכות, הסדרת הרכוש וגביית המס, נמשכות ארבע שנים בממוצע.

13. בעת התרחשות אירוע המס, שהוא פטירה של יחיד שבבעלותו רכוש החייב במס, הממשלה שולטת במשאב - מסי ירושה לקבל. הממשלה מכירה בנכסים ובהכנסות בדוחות הכספיים לתקופת הדיווח בה נפטר היחיד, או מאוחר יותר, כאשר ניתן למדוד באופן מהימן את הנכסים.

#### **דוגמה 7: מס רכוש (סעיף 65)**

14. ממשלה (ישות מדווחת) מטילה מס של אחוז אחד על ערכו הנאמד של כל הרכוש בתחום שיפוטה. תקופת הדיווח של הממשלה היא מ - 1 ביולי ועד 30 ביוני. המס מוטל ב - 31 ביולי, כאשר הודעות השומה נשלחו לבעלי הרכוש במהלך יולי, ויש לפרוע את התשלום עד ליום 31 באוגוסט. אם המסים לא משולמים עד אותו מועד, מתהווים לבעלי הרכוש קנסות,

שהם תשלומי ריבית בשיעור של שלושה אחוזים לחודש מהסכום שטרם נפרע. חוקי המס מאפשרים לממשלה לעקל ולמכור רכוש על מנת לגבות את המסים שטרם נפרעו.

15. בעת התרחשות אירוע המס, שהוא חלוף המועד שבו מוטל המס - 31 ביולי, הממשלה שולטת במשאב - מס רכוש לקבל. הממשלה מכירה בנכסים ובהכנסות בדוחותיה הכספיים לתקופת הדיווח בה התרחש אירוע המס.

#### **דוגמה 8: מקדמות המתקבלות בגין מסים על ההכנסה (סעיף 66)**

16. ממשלה אי' (ישות מדווחת) מטילה מסים על ההכנסה על כל התושבים בתחום שיפוטה. תקופת המס ותקופת הדיווח הן מיום 1 בינואר ועד ליום 31 בדצמבר. משלמי המסים העצמאיים נדרשים לשלם את אומדן המסים על ההכנסה שלהם לשנה שהסתיימה, עד ליום 24 בדצמבר של השנה שקדמה לתחילת שנת המס. חוק המס קובע את האומדן, כסכום המגיע על פי ההערכה האחרונה שהושלמה, בתוספת עשרה אחוזים, למעט במצב בו משלם המסים מספק הסבר לפני 24 בדצמבר לסכום נמוך יותר (קנסות יחולו אם הערכת משלם המס תמצא נמוכה באופן מהותי מהסכום הסופי לתשלום). לאחר תום תקופת המס, משלמי המסים העצמאיים מגישים את דוחות המס שלהם ומקבלים החזרים, או משלמים מס נוסף לממשלה.

17. המשאבים שהתקבלו ממשלמי מסים עצמאיים עד 24 בדצמבר הם מקדמות שהתקבלו בגין מסים לשנה הבאה. אירוע המס יחול במהלך תקופת המס שטרם החלה, בעת הפקה של הכנסה. הישות המדווחת מכירה בגידול בנכס (מזומנים בבנק) ובגידול בהתחייבות (מקדמות שהתקבלו).

#### **דוגמה 9: מענק למטרות כלליות לרמת ממשל אחרת (סעיפים 16 - 14, 76)**

18. הממשלה הלאומית (מעביר) נותנת מענק בגובה של 10 מיליון ש"ח לממשלה מקומית אשר פועלת באזור בו הרמה הסוציו אקונומית נמוכה. הממשלה המקומית (ישות מדווחת) נדרשת לאמץ תוכניות חברתיות מגוונות בהתאם לחוקה שלה. עם זאת, אין לה מספיק משאבים על מנת לאמץ את כל התוכניות האלה ללא סיוע. אין התניות הנלוות למענק. כל הממשלות המקומיות נדרשות להכין ולהציג דוחות כספיים מבוקרים.

19. אין התניות הנלוות למענקים, ולא מוצגת מחויבות, כך שההעברות מוכרות כנכסים וכהכנסות בדוחות הכספיים בתקופת הדיווח בה הן התקבלו או בתקופה בה יש לממשלה המקומית זכאות לקבלן.



**דוגמה 10: העברה עם התניות שאינן עונות על הגדרה של תנאי (סעיפים 25 - 20)**

20. ממשלה מעבירה מזומנים בסכום של 50 מיליון ש"ח לישות ממשלתית האחראית על דיור ציבורי, תוך ציון כי:

(א) הישות תגדיל את מלאי הדיור הציבורי ב - 1,000 יחידות נוספות מעבר לכל גידול מתוכנן אחר; או,

(ב) הישות תשתמש בהעברת המזומנים בדרכים אחרות אשר תומכות במטרות הדיור הציבורי שלה.

אם אף אחת מההתניות לא מתקיימת, הישות המקבלת חייבת להחזיר את המזומנים לממשלה.

21. הישות הממשלתית האחראית על הדיור הציבורי מכירה בגידול בנכס (מזומנים) ובהכנסות בסכום של 50 מיליון ש"ח. ההתניות בהסכם ההעברה נקבעו בצורה כה רחבה, כך שהן אינן מטילות על המקבל מחויבות ביצוע - המחויבות לביצוע מוטלת באמצעות הרשאת הביצוע של הישות ולא על ידי הסייגים של ההעברה.

**דוגמה 11: העברה עם מגבלות לאוניברסיטה במגזר הציבורי (סעיפים 19 ו - 76)**

22. הממשלה (מעביר) מעבירה 2,000 דונם קרקע בעיר גדולה לאוניברסיטה (ישות מדווחת) להקמת קמפוס לאוניברסיטה. הסכם ההעברה מציין כי הקרקע צריכה לשמש לקמפוס, אך אינו מציין כי יש להחזיר את הקרקע אם היא אינה משמשת לקמפוס.

23. האוניברסיטה מכירה בקרקע כנכס בדוח על המצב הכספי בתקופת הדיווח בה היא משיגה שליטה על הקרקע. הקרקע תוכר בהתאם לשווייה ההוגן בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, *רכוש קבוע*. המגבלה אינה עונה על הגדרת התחייבות ואינה מקיימת את התנאים להכרה כהתחייבות. לכן, האוניברסיטה מכירה בהכנסות בגין הקרקע בדוח על הביצוע הכספי בתקופת הדיווח שבה הקרקע מוכרת כנכס.

**דוגמה 12: מענק עם תנאים לרמת ממשל אחרת (סעיפים 17 ו - 18)**

24. הממשלה הלאומית (מעביר) מעניקה 10 מיליון ש"ח לממשלה מחוזית (ישות מדווחת) לצורך שיפור מערכות תחבורה ציבורית להסעת המונים. יש להשתמש בכסף, באופן מפורש כדלקמן: 40 אחוזים עבור מסילת ברזל קיימת ומערכת מודרנית למסילת רכבת, 40 אחוזים עבור מסילת ברזל חדשה או מערכת למסילת רכבת ו - 20 אחוזים עבור רכישת מלאי לתחזוקה ולשיפורים. בהתאם לתנאי המענק, יש להשתמש בכסף בהתאם להתניה והממשלה המחוזית נדרשת לכלול ביאור בדוחותיה הכספיים המבוקרים, אשר מפרט את השימוש בכספי המענק. ההסכם דורש כי המענק ישמש למטרות הספציפית בשנה השוטפת או שהוא יוחזר לממשלה הלאומית.

25. הממשלה המחוזית מכירה בכספי המענק כנכס. הממשלה המחוזית אף מכירה בהתחייבות בהתאם לתנאי אשר נלווה למענק. כאשר המחוז מקיים את התנאי, כלומר כאשר הוא מבצע יציאות שאושרו, הוא מקטין את ההתחייבות ומכיר בהכנסות בדוח על המצב הכספי לתקופת הדיווח שבה סולקה ההתחייבות.

#### **דוגמה 13: מענק מחקר (במהות עסקת חליפין) (סעיף 8)**

26. תאגיד גדול המייצר מוצרי ניקיון (מעביר) מעניק כסף לאוניברסיטה ציבורית (ישות מדווחת) על מנת לנהל מחקר בנוגע ליעילות של רכיב כימי מסוים בהסרה מהירה של כתובות קיר. התאגיד מתנה כי הוא יהיה שותף בתוצאות המחקר לפני פרסום לציבור, וכי יש לו את הזכות להגיש בקשה לרישום פטנט על הרכיב.

27. מדובר בעסקת חליפין. בתמורה ל"מענק", האוניברסיטה מספקת שירותי מחקר ונכס בלתי מוחשי - הזכות (הטבה כלכלית עתידית) להרוויח מתוצאות המחקר. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 9, *הכנסות מעסקאות חליפין*, ותקני חשבונאות בינלאומיים או מקומיים לרוונטיים העוסקים בנכסים בלתי מוחשיים חלים על עסקה זו.

#### **דוגמה 14: מחילת חוב (סעיפים 87 - 84)**

28. הממשלה הלאומית (מעביר) הלוותה לממשלה מקומית (ישות מדווחת) סכום של 20 מיליון ש"ח, על מנת לאפשר לממשלה המקומית לבנות מתקן להתפלת מים. לאחר שינוי במדיניות, הממשלה הלאומית מחליטה למחול על ההלוואה. אין התניות המצורפות להלוואה. הממשלה הלאומית מודיעה בכתב לממשלה המקומית על החלטתה ומצרפת למכתב אף את מסמכי ההלוואה הכוללים הערה כי ההלוואה נמחלה.

29. בעת קבלת המכתב והמסמכים מהממשלה הלאומית, המודיעים על החלטה, הממשלה המקומית גורעת את ההתחייבות בגין ההלוואה ומכירה בהכנסות בדוח על הביצוע הכספי לתקופת הדיווח בה נגרעה ההתחייבות.

#### **דוגמה 15: רכישת רכוש עם רכיב חליפין ורכיב שאינו חליפין (סעיפים 11 - 8, 41 - 39)**

30. בית ספר ציבורי (ישות מדווחת) רוכש מהממשלה המקומית קרקע בהתאם לשווי הוגן של 100,000 ש"ח תמורת 50,000 ש"ח. לדעת הישות המדווחת מדובר בעסקה שאינה חליפין המורכבת משני רכיבים, רכיב חליפין ורכיב שאינו חליפין. רכיב אחד כולל רכישת מחצית מהקרקע תמורת 50,000 ש"ח, הרכיב השני הוא עסקה שאינה חליפין שבה מועברת המחצית השנייה של הקרקע לבית הספר.

31. בדוחות הכספיים לתקופת הדיווח שבה התרחשה העסקה, בית הספר מכיר בקרקע בסכום של 100,000 ש"ח (עלות של 50,000 ש"ח והעברה של 50,000 ש"ח), בקיטון בנכס המזומנים

שלו בסכום של 50,000 ש"ח ובהכנסות מעסקה שאינה חליפין בסכום של 50,000 ש"ח (השווי ההוגן של הגידול שהוכר בנכסים נטו).

#### **דוגמה 16: צוואות (סעיפים 92 - 90)**

32. בוגרת בת 25 של אוניברסיטה ציבורית (מעביר) מציינת את האוניברסיטה (ישות מדווחת) כמוטבת הראשית בצוואתה. החלטה זו מועברת לאוניברסיטה. הבוגרת אינה נשואה ואין לה ילדים, ובבעלותה רכוש המוערך בסכום של 500,000 ש"ח.

33. האוניברסיטה הציבורית לא מכירה בנכס כלשהו ובהכנסות כלשהן בדוחותיה הכספיים לתקופה בה נעשתה הצוואה. אירוע העבר בגין העזבון הוא פטירת בעל הצוואה (מעביר), אשר טרם התרחש.

#### **דוגמה 17: הבטחות - פניה טלוויזיונית עבור בית חולים ציבורי (סעיף 104)**

34. בערב 30 ביוני, תחנת טלוויזיה מקומית מנהלת גיוס כספים עבור בית חולים ציבורי (ישות מדווחת). מועד הדיווח השנתי של בית החולים הוא 30 ביוני. צופי טלוויזיה מתקשרים או שולחים הודעות בדואר אלקטרוני עם הבטחות לשלוח תרומות של סכומי כסף מסוימים. בתום ערב הגיוס, הובטחו שני מיליון ש"ח. התרומות שהובטחו אינן מחייבות את המבטיחים. ניסיון העבר עם פניות קודמות מצביע כי 75 אחוזים מהתרומות שהובטחו יתקבלו.

35. בית החולים הציבורי אינו מכיר בסכום כלשהו בדוחות הכספיים בגין ההבטחות. הישות אינה שולטת במשאבים הקשורים להבטחות מאחר שאין ביכולתה למנוע את הגישה של מעבירים עתידיים להטבות כלכליות עתידיות או לפוטנציאל שירות של המשאבים המובטחים או לפקח על הגישה, לכן, היא אינה יכולה להכיר בנכס או בהכנסות הקשורות עד אשר התרומה הופכת למחייבת מבחינת התורם.

#### **דוגמה 18: קנס (סעיף 89 - 88)**

36. תאגיד גדול נמצא אשם בזיהום נהר. כעונש עליו לנקות את הזיהום ולשלם קנס בסכום של 50 מיליון ש"ח. לתאגיד מצב כספי איתן והוא יכול לשלם את הקנס. התאגיד הודיע כי אין בכונתו לערער על ההחלטה.

37. הממשלה (ישות מדווחת) מכירה בחיבים ובהכנסות בסכום של 50 מיליון ש"ח בדוחותיה הכספיים לתקופת הדיווח בה הוטל הקנס.

**דוגמה 19: סיוע חיצוני שהוכר (סעיפים 82 - 76)**

38. ממשלה לאומית א' (ישות מדווחת) מתקשרת בהסכם עם ממשלה לאומית ב' לקבלת סיוע חיצוני מממשלה לאומית ב', המספקת לממשלה לאומית א' מענקי סיוע לקידום, על מנת לתמוך במטרות בתחום הבריאות של ממשלה לאומית א' במהלך תקופה של שנתיים. הסכם הסיוע החיצוני מחייב את שני הצדדים. ההסכם מציין את הפרטים של סיוע הפיתוח שממשלה לאומית א' זכאית לקבל. ממשלה א' מודדת את שווי ההוגן של סיוע הפיתוח בסכום של 5 מיליון ש"ח.

39. כאשר הסכם הסיוע החיצוני הופך למחייב, ממשלה לאומית א' מכירה בנכס (חייבים) בסכום של 5 מיליון ש"ח, ובהכנסות בסכום זהה. המשאבים עונים על הגדרת נכס ומקיימים את הקריטריונים להכרה כאשר ההסכם הופך למחייב. אין תנאים המצורפים להסכם אשר דורשים מהישות להכיר בהתחייבות.

**דוגמה 20: הכנסות של סוכנות סיוע (סעיפים 97, 76 - 93)**

40. סוכנות סיוע מסתמכת על מימון מקבוצת ממשלות. הממשלות חתמו על הסכם רגיל, הקובע את האחוזים של התקציב המאושר של סוכנות הסיוע, שתממן כל ממשלה. סוכנות הסיוע יכולה להשתמש בכספים לצורך הוצאות בגין שנת הכספים שעבורה הם אושרו. שנת הכספים של סוכנות הסיוע מתחילה ב - 1 בינואר. התקציב של הסוכנות מאושר באוקטובר של שנה קודמת והחשבוניות נשלחות לממשלות השונות עשרה ימים לאחר אישור התקציב. חלק מהממשלות משלמות לפני תחילת שנת הכספים, וחלק במהלכה. עם זאת, בהתבסס על ניסיון העבר, יש ממשלות מסוימות אשר מאוד לא סביר כי הן ישלמו את חובן במהלך שנת הכספים או בכל עת עתידית אחרת.

41. לשנת תקציב 2009, הסכומים ועיתוי תשלומם היו כלהלן:

**מיליוני ש"ח**

55	תקציב שאושר ב - 24 באוקטובר 2008
55	סכומים שחויבו בחשבוניות ב - 4 בנובמבר 2008
15	העברות שהתקבלו עד 31 בדצמבר 2008
38	העברות שהתקבלו במהלך 2009
2	סכומים שטרם התקבלו ביום 31 בדצמבר 2009 ולא סביר שיתקבלו כלל

42. בשנת 2008, סוכנות הסיוע מכירה בנכס של 15 מיליון ש"ח בגין סכום העברות שהתקבל לפני תחילת שנת 2009, מכיוון שיש לה שליטה על נכס עם קבלת ההעברה והפקדתה בחשבון הבנק שלה. מוכרת גם התחייבות מקבילה בסכום של 15 מיליון ש"ח בגין הכנסות שהתקבלו כמקדמה.

43. בשנת 2009, סוכנות הסיוע מכירה בהכנסות מהעברות בסכום של 53 מיליון ש"ח. בביאורים לדוחות הכספיים שלה, היא נותנת גילוי לכך כי הופקו חשבונות בסכום של 55 מיליון ש"ח, מהם לא הוכר סכום של שני מיליון ש"ח.

#### **דוגמה 21: סחורות ללא תמורה שמוכרות כהכנסות (סעיפים 42, 97 - 93)**

44. לממשלה מעבירה א' יש הסכם עם ישות ממשלתית מדווחת, סוכנות הסיוע בע"מ, לפיו ממשלה א' מספקת אורז על מנת לעמוד בהתחייבויותיה הכספיות שנעשו כלפי סוכנות הסיוע בע"מ. בהתבסס על השונות בביצועי העבר למילוי התחייבויותיה של ממשלה א', סוכנות סיוע בע"מ אימצה מדיניות חשבונאית לפיה לא מכירים בנכס או בהכנסות עד לקבלת האורז המובטח. ממשלה א' מבטיחה לסוכנות הסיוע בע"מ לספק בשנת 2009 אורז בהיקף כספי של 300,000 ש"ח. ב - 12 בינואר 2009, מעבירה ממשלה א' 1,000 טון של אורז לסוכנות הסיוע בע"מ. העברת האורז מתבצעת באחד הנמלים במדינתו של המעביר. בהתאם לפרטים של הסכם המימון בין סוכנות הסיוע בע"מ וממשלה א', האורז מוערך לפי סכום קבוע מראש של 300 ש"ח לטון. כתוצאה מכך העברה של 1,000 טון של אורז מסלקת את מלוא ההתחייבות הכספית בסך של 300,000 ש"ח של ממשלה א'. במהלך החודשים פברואר ומרץ בשנת 2009, סוכנות הסיוע בע"מ מספקת את האורז למערכת של סוכנויות הפצה מקומיות במדינות ב' ו - ג' לחלוקה לנזקקים.

45. ב - 12 בינואר 2009, מחיר השוק של 1,000 טון של אורז היה: 280,000 ש"ח במדינה של ממשלה א'; 250,000 ש"ח בשוק הסחורות העולמי; 340,000 ש"ח במדינה מקבלת ב' ו - 400,000 ש"ח במדינה מקבלת ג'.

46. יש לקבוע את השווי ההוגן של האורז במועד התרומה על מנת למדוד את ההכנסות בהן תכיר סוכנות הסיוע בע"מ. ההסכם הכספי בין התורם לבין סוכנות הסיוע, המאפשר להעריך את האורז לפי 300 ש"ח לטון, תלוי בהסכם הפרטי בין שני הצדדים ואינו בהכרח משקף את השווי ההוגן של האורז. הן לסוכנות הסיוע בע"מ והן לממשלה א' התורמת, יש את האפשרות לרכוש את האורז בשוק הסחורות העולמי במחיר נמוך יותר של 250,000 ש"ח. מחירי השוק של מדינות בודדות נראים כנתונים לתנודתיות - אם כתוצאה ממגבלות סחר או, במקרה של המדינות המקבלות, כתוצאה מהפרעות זמניות עקב מחסור חמור במזון, ועשויים שלא לשקף העברה בין מוכר מרצון וקונה מרצון בשוק רגיל. לפיכך, מחיר השוק העולמי של 250,000 ש"ח הוא המהימן ביותר ומשקף את השווי ההוגן של האורז הנתרם בצורה הרלוונטית ביותר. סוכנות הסיוע בע"מ מכירה בגידול בנכס (מלאי אורז) ובהכנסות בסכום של 250,000 ש"ח בדוחותיה הכספיים בשנה שבה מתקבלת ההעברה.

#### **דוגמה 22: מתן גילוי לשירותים ללא תמורה שלא הוכרו (סעיפים 102 - 98, 108)**

47. המדיניות החשבונאית של בית חולים ציבורי (ישות מדווחת) היא להכיר בשירותים התנדבותיים שהתקבלו כנכסים וכהכנסות, כאשר הם עונים על הגדרת נכס ומקיימים את הקריטריונים להכרה כנכסים. בית החולים מגייס שירותים של מתנדבים כחלק מתוכנית

מסודרת. המטרה העיקרית של התוכנית היא לחשוף מתנדבים לסביבה של בית החולים ולקדם את מקצוע הסיעוד. המתנדבים צריכים להיות בגיל 16 שנים לפחות והם נדרשים להתחייב לשישה חודשי עבודה בהיקף של ארבע שעות בשבוע במשמרת בוקר או במשמרת אחר הצהריים. המשמרת הראשונה של כל מתנדב מורכבת מפגישת לימוד להתמצאות בבית החולים. בתי ספר תיכוניים מקומיים רבים מרשים לתלמידיהם לקחת עבודה זו כחלק מתוכנית הלימודים שלהם. המתנדבים עובדים בהנחיית אחות מוסמכת ומבצעים פעילויות לא סיעודיות כגון ביקורי חולים וקריאת ספרים לחולים. בית החולים הציבורי לא משלם למתנדבים והוא לא היה מעסיק עובדים על מנת לבצע את עבודת המתנדבים אילו המתנדבים לא היו זמינים.

48. בית החולים מנתח את ההסכמים שלו עם המתנדבים ומסיק כי לפחות בגין שישה חודשים ראשונים של מתנדבים חדשים, יש לו שליטה מספקת על השירותים הניתנים על ידם, על מנת לענות על הגדרה של שליטה בנכס. כמו כן, בית החולים מסיק כי הוא מקבל פוטנציאל שירות מהמתנדבים, העונה על ההגדרה של שליטה בנכס. עם זאת, הוא מסיק שהוא אינו מסוגל למדוד באופן מהימן את השווי ההוגן של השירותים הניתנים על ידי המתנדבים, מכיוון שלא קיימות משרות מקבילות בתשלום בבית החולים או במתקני בריאות אחרים לקהילה באזור. בית החולים לא מכיר בשירותים ללא תמורה שניתנו על ידי המתנדבים. בית החולים נותן גילוי למספר שעות השירות שניתנו על ידי המתנדבים במהלך תקופת הדיווח ומתאר את השירותים שניתנו.

#### **דוגמה 23: השקעות בעלים (סעיפים 37 - 38)**

49. בשנת 2007 הערים השכנות א', ב' ו - ג' יוצרות איגוד של "שירותי הפקת חשמל של שלוש ערים" (ישות מדווחת). מסמך הייסוד של האיגוד מחייב את העיריות ומעניק להן בעלות זהה באיגוד, הניתנת לשינוי באמצעות הסכם בלבד. כל אחת מהערים תורמת 25 מיליון ש"ח להקמת האיגוד. תרומות אלה עונות על הגדרת השקעות בעלים, והישות מכירה בהן ככאלה. מסמך הייסוד מאפשר לערים לרכוש את תפוקת האיגוד בהתאם ליחסי הבעלות שלהן. מחיר הרכישה שווה למלוא עלויות ההפקה. בשנת 2016, העיר ב' נותנת אישור לבניית כור להיתוך אלומיניום בתחום העיר, אשר כתוצאה מכך תוכל דרישת החשמל של העיר. שלוש הערים מסכימות לשנות את מסמך הייסוד של האיגוד על מנת לאפשר לבי לבצע השקעת בעלים לצורך בניית תחנת ייצור חשמל נוספת. לאחר הערכה בלתי תלויה של האיגוד, הערים מסכימות כי ב' תוכל לבצע השקעת בעלים בסך של 50 מיליון ש"ח ולהגדיל את חלקה בבעלות ל - 49.9 אחוזים, יחד עם א' ו - ג' המחזיקות 25.05 אחוזים כל אחת.

50. כאשר השינוי של מסמך הייסוד הופך למחייב, האיגוד מכיר בגידול בנכסים בסכום של 50 מיליון ש"ח (מזומנים או השקעת בעלים לקבל) כנגד השקעת בעלים בסכום של 50 מיליון ש"ח.

**דוגמה 24: תנאי של הסכם מענק שאינו דורש הכרה בהתחייבות (סעיפים 25 - 20)**

51. רשות הפארקים הלאומיים (ישות מדווחת) של מדינה א' מקבלת מענק בסך של 500,000 ש"ח מסוכנות סיוע דו צדדי של מדינה ב'. הסכם המענק מתנה כי המענק נדרש לשמש לשיקום אזורים כרותי עצים של שמורות היער הקיימות במדינה א', אך אם הכסף לא ישמש את המטרה הנקובה, יש להחזירו למדינה ב'. תנאי הסכם המענק ניתנים לאכיפה בבתי המשפט של מדינה א', ובבתי משפט בינלאומיים. זוהי השנה השלוש עשרה שבה רשות הפארקים הלאומיים מקבלת מענק מסוג זה מאותו מעביר. בשנים קודמות השימוש במענק לא עמד בדרישת ההתניות, אלא שימש לצורך רכישת קרקע נוספת בצמוד לפארקים הלאומיים לצורך הכללתה בתחומי הפארקים. רשות הפארקים הלאומיים לא ביצעה שיקום כלשהו של אזורים כרותי העצים בשלוש עשרה השנים האחרונות. סוכנות הסיוע הדו צדדי של מדינה ב' מודעת להפרת התנאים של ההסכם.

52. רשות הפארקים הלאומיים מנתחת את העסקה ומסיקה כי למרות שתנאי ההסכם ניתנים לאכיפה, היות וסוכנות סיוע דו צדדי לא אכפה את קיום התנאים בעבר, ובהעדר סימנים לכך כי היא תאכוף אותם אי פעם, לתנאי ההסכם יש צורה של התניות ותנאים אך הם אינם כאלה מבחינת מהותם. רשות הפארקים הלאומיים מכירה בגידול בנכס (מזומנים בבנק) ובהכנסות ממענק. היא אינה מכירה בהתחייבות.

**דוגמה 25: גילויים הנעשים בדוחות הכספיים של ממשלה א' (סעיפים 108 - 106)**

53. לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X9 ממשלה א' עורכת ומציגה דוחות כספיים אשר ערוכים בפעם הראשונה לפי תקני חשבונאות ממשלתיים. בדוחותיה הכספיים היא נותנת את הגילויים הבאים:

דוח על הביצוע הכספי

20X8	20X9	
באלפי ש"ח	באלפי ש"ח	
		<b>הכנסות מעסקאות שאינן חליפין</b>
		<b>הכנסות ממסים</b>
XXX	XXX	הכנסות ממסים על הכנסה (ביאור 4)
XXX	XXX	מס סחורות ושירותים (ביאור 5)
XX	XX	מסי רכוש (ביאור 6)
		<b>הכנסות מהעברות</b>
XXX	XXX	העברות מממשלות אחרות
X	X	מתנות, תרומות, סחורות ללא תמורה (ביאור 13)
X	X	שירותים ללא תמורה (ביאור 15)
		<u>דוח על המצב הכספי</u>
		<b>נכסים שוטפים</b>
XX	XX	מזומנים בבנק
		מסים לקבל
XX	XX	מס על סחורות ושירותים לקבל (ביאור 5)
		העברות לקבל
X	X	העברות לקבל מממשלות אחרות (ביאור 7)
		<b>נכסים שאינם שוטפים</b>
XXX	XXX	קרקע (ביאור 11)
XX	XX	רכוש קבוע (ביאורים 12, 13 ו- 14)
		<b>התחייבויות שוטפות</b>
XX	XX	התחייבויות שהוכרו לפי הסכמי העברה (ביאור 10)
		מקדמות שהתקבלו
X	X	מסים
X	X	העברות



## ביאורים לדוחות הכספיים:

### מדיניות חשבונאית

#### הכרה בהכנסות מעסקאות שאינן חליפין

1. נכסים והכנסות הנובעים מעסקאות מיסוי מוכרים בהתאם לדרישות תקן חשבונאות ממשלתי מספר 23, הכנסות מעסקאות שאינן חליפין (מסים והעברות).  
נכסים והכנסות הנובעים מעסקאות מיסוי, פרט למסים על ההכנסה ומסי עזבון, מוכרים בתקופה בה מתרחש אירוע המס, כפוף לכך שהנכסים עונים על הגדרת נכס ומקיימים את הקריטריונים להכרה בנכס. מסים על ההכנסה ומסי עזבון מוכרים בתקופה בה מתקבל התשלום בגין המיסוי (ראה ביאורים 4 ו-6).
2. נכסים והכנסות הנובעים מעסקאות העברה מוכרים בתקופה בה הסכם ההעברה הופך למחייב, למעט לגבי שירותים מסוימים ללא תמורה. הממשלה מכירה רק באותם שירותים ללא תמורה המתקבלים כחלק מתוכנית מסודרת ושלגביהם היא יכולה לקבוע את השווי ההוגן בהתאם למחירי שוק. שירותים ללא תמורה אחרים, אינם מוכרים.
3. כאשר ההעברה כפופה לתנאים אשר, אם אינם מתמלאים, דורשים החזרה של המשאבים המועברים, הממשלה מכירה בהתחייבות עד אשר התנאי מתקיים.

#### בסיס למדידת קבוצות עיקריות של הכנסות מעסקאות שאינן חליפין

##### מסים

4. הכנסות ממסים על ההכנסה נמדדות לפי הערך הנקוב של מזומנים ושווי מזומנים, שהתקבלו במהלך תקופת הדיווח. הממשלה נמצאת בשלבי פיתוח של מודל סטטיסטי למדידת הכנסות ממסים על ההכנסה על בסיס מצטבר. מודל זה מבוסס על סטטיסטיקות מיסוי שנאספו משנת 19X9 כמו גם מידע סטטיסטי אחר, לרבות השתכרות שבועית ממוצעת, תוצר לאומי גולמי ומדדי המחירים לצרכן וליצרן. הממשלה מעריכה כי המודל יאפשר לה למדוד באופן מהימן הכנסות ממסים על ההכנסה על בסיס מצטבר עבור תקופת דיווח המסתיימת בשנת 21X2. הממשלה אינה מכירה בסכום כלשהו בגין מסים על ההכנסה שהיא זכאית לקבל.
5. נכסים והכנסות הנובעים ממס סחורות ושירותים, נמדדים לראשונה בהתאם לשוויים ההוגן של נכסים הנובעים לממשלה במהלך תקופת הדיווח, בעיקר מזומנים, שווי מזומנים, ומס על סחורות ושירותים שהיא זכאית לקבל. המידע נאסף מדוחות מס סחורות ושירותים המוגשים על ידי משלמי המסים במהלך השנה וסכומים אחרים שנאמדו כחובות לממשלה. משלמי המסים מתאפיינים בשיעור גבוה של עמידה בדרישות החוק ושיעור נמוך של טעות, על ידי שימוש במערכת דיווח אלקטרונית שהוקמה בשנת 20X7. שיעור העמידה

הגבוה ושיעור הטעות הנמוך מאפשרים לממשלה לפתח מודל סטטיסטי מהימן למדידת הכנסות הנובעות ממס זה.

מס סחורות ושירותים לקבל הוא האומדן של הסכום המגיע בגין מסים, שניתן ליחס לתקופת הדיווח, וטרם שולם לתאריך 31 בדצמבר 20X9, בניכוי הפרשה לחובות מסופקים.

6. מס עזבון בשיעור של 40 אחוזים מוטל על כל העזבונות. עם זאת, 400,000 ש"ח הראשונים של כל עזבון פטורים ממס. נכסים והכנסות ממסי עזבון נמדדים בהתאם לערכם הנקוב של מזומנים שהתקבלו במהלך תקופת הדיווח, או בהתאם לשוויים ההוגן בתאריך הרכישה של נכסים אחרים שהתקבלו במהלך התקופה, שנקבע על פי מחירי שוק או על ידי הערכות בלתי תלויות של מעריכי שווי מקצועיים.

### **הכנסות מהעברה**

7. נכסים והכנסות המוכרים כתוצאה מהעברה נמדדים בהתאם לשווי ההוגן של הנכסים שהוכרו במועד ההכרה כמו מדידה לראשונה. נכסים כספיים נמדדים לפי ערכם הנקוב, אלא אם כן ערך הזמן של הכסף הוא מהותי, מקרה בו יש להשתמש בערך נוכחי, המחושב באמצעות שיעור ההיוון המשקף את הסיכון הגלום בהחזקת הנכס. נכסים לא כספיים נמדדים בהתאם לשוויים ההוגן, הנקבע על פי מחירי שוק נצפים או על ידי הערכות בלתי תלויות של מעריכי שווי מקצועיים. סכומים בגין חייבים מוכרים כאשר קיים הסכם העברה מחייב אך לא התקבלו מזומנים או נכסים אחרים.

### **מסים שלא ניתנים למדידה באופן מהימן בתקופה בה התרחש אירוע החייב במס**

8. הממשלה לא יכולה למדוד במישרין את הנכסים הנובעים מהכנסות ממסים במהלך התקופה בה כל משלמי המסים מפיקים את ההכנסות, ולכן היא מפתחת מודל למדידה עקיפה של הכנסות ממסים במהלך התקופה שבה משלמי המסים מפיקים את ההכנסה. הממשלה מעריכה כי היא תוכל למדוד באופן מהימן את ההכנסות ממסים על בסיס מצטבר באמצעות שימוש במודל זה, עבור תקופת הדיווח המסתיימת ביום 31 בדצמבר 21X2.

9. בקשר למסי עזבון, עקב שיעור נמוך של עמידה בדרישות החוק, הממשלה לא יכולה למדוד את סכומי הנכסים וההכנסות הנצברים בתקופה בה נפטרים האנשים בעלי הרכוש החייב במס. לפיכך, הממשלה מכירה במסי עזבון במועד קבלת התשלום בגין המס. רשות המסים ממשיכה לעבוד על פיתוח שיטה מהימנה למדידת נכסים לקבל והכנסות, בשנה בה מתרחש אירוע החייב במס.

### התחייבויות שהוכרו בגין העברות

10. ביום 31 בדצמבר 20X9, הממשלה הכירה בהתחייבות בסכום של XX אלפי ש"ח בגין העברה שהיא זכאית לה, שהותנתה בכך שהיא תקים בית חולים ציבורי. נכון ליום 31 בדצמבר, הממשלה קיבלה תשלום מזומן, עם זאת הקמת בית החולים טרם החלה, למרות שמכרזים לבניה פורסמו ביום 30 בנובמבר 20X9.

### נכסים הכפופים למגבלות

11. קרקע התקבלה כתרומה בהתאם לשווי הוגן בסך של XX אלפי ש"ח במהלך 20X9, כפוף למגבלה שהיא תשמש למטרות בריאות הציבור ולא תימכר במשך 50 שנה. הקרקע נרכשה על ידי המעביר במכירה פומבית מייד לפני ההעברה והמחיר שנקבע במכירה הפומבית הוא שווה ההוגן.

12. רכוש קבוע כולל סכום של XX אלפי ש"ח, המהווה את הערך בספרים של תמונה שנתרמה בשנת 19X9 לגלריית אומנות הנשלטת על ידי הממשלה, אשר כפופה למגבלה שהיא לא תימכר במשך 40 שנה. התמונה נמדדת בהתאם לשווייה ההוגן, שנקבע על פי הערכה בלתי תלויה.

### קבוצות עיקריות של עזבונות, מתנות, תרומות וסחורות שהתקבלו ללא תמורה

13. העברות מתקבלות בצורה של מתנות, תרומות וסחורות ללא תמורה - בעיקר מוצרים רפואיים ומוצרים לבתי ספר (מלאי), ציוד רפואי, ציוד לבתי ספר ויצירות אומנות (המסווגים כרכוש קבוע). מתנות ותרומות מתקבלות בעיקר מתורמים פרטיים. בתי חולים, בתי ספר וגלריות לאומנות הנשלטים על ידי הממשלה מכירים בנכסים אלה כאשר השליטה עוברת אליהם, בדרך כלל במועד קבלת המשאבים, בין אם מזומן או בין אם רכוש קבוע. הממשלה לא מקבלת העברות אלה עם תנאים או מגבלות, אלא אם ערך ההעברה הוא מעל XX אלפי ש"ח.

14. במהלך שנת 20X9, כחלק מהסכם לסיוע חיצוני עם ממשלה ג', סופק לממשלה ציוד מחשבים בהתאם לשווי הוגן של XX אלפי ש"ח, בתנאי שהוא ישמש את משרד החינוך ואם לא הוא יוחזר לממשלה ג'.

### שירותים ללא תמורה

15. בתי חולים הנשלטים על ידי המדינה קיבלו שירותים רפואיים ללא תמורה מאנשי צוות רפואי, כחלק מתוכנית התנדבותית מסודרת של מקצוע הרפואה. שירותים ללא תמורה אלה מוכרים כהכנסות וכהוצאות בדוח על הביצוע הכספי בהתאם לשווייה ההוגן שנקבע בהתאם לחוברת מקצועית בתחום אשר מפורסמת.

16. בתי חולים, בתי ספר וגלריות אומנות הנשלטים על ידי הממשלה מקבלים גם הם תמיכה ממתנדבים כחלק מתוכניות מסודרות למארחים ומדריכים בגלריות אומנות, עוזרי הוראה ומדריכים של מבקרים בבתי חולים. מתנדבים אלה מספקים תמיכה בעלת ערך לישויות אלה לצורך השגת מטרותיהן. עם זאת, לא ניתן למדוד את השירותים הניתנים באופן מהימן מכיוון שלא קיימות משרות מקבילות זמינות בשכר בשוק המקומי, ובהעדר המתנדבים, השירותים לא יינתנו. הממשלה לא מכירה בשירותים אלה בדוח על המצב הכספי ובדוח על הביצוע הכספי.

### נספח 3 - בסיס למסקנות

הבסיס למסקנות מצורף לתקן זה, אך אינו מהווה חלק מתקן חשבונאות ממשלתי מספר 23.

1. בסיס למסקנות זה, מסכם את השיקולים של הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי (להלן: "הוועדה") בהסקת מסקנותיה לגבי תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 23, הכנסות מעסקאות שאינן חליפין (מסים והעברות) (להלן - "התקן"). משקל רב יותר ניתן לגורמים מסוימים יותר מאשר לגורמים אחרים על ידי חברי הוועדה. לצורך גיבוש דעותיהם, חברי הוועדה שקלו באופן מעמיק את הדעות שהביעה ועדת ההיגוי בנושא עסקאות שאינן חליפין בטיוטה להערות, הכנסות מעסקאות שאינן חליפין (לרבות מסים והעברות) שפורסמה בינואר 2004, ואת דעות המשיבים להתייעצות בנושא אותה טיוטה להערות, וכן את דעותיהם של המשיבים להצעה לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 29 (להלן - "הצעה לתקן מספר 29"), הכנסות מעסקאות שאינן חליפין (לרבות מסים והעברות).

2. בעת גיבוש התקן, התחשבה הוועדה בהוראות של תקני דיווח כספי בינלאומיים רלוונטיים, אשר פורסמו על ידי הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית, ובפרט בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 20, רישום חשבונאי של מענקים ממשלתיים וגילוי בגין סיוע ממשלתי ותקן חשבונאות בינלאומי מספר 41, חקלאות.

3. הוועדה מודעת לפרויקט שנערך בוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית בנושא הכרה בהכנסה וגם להצעה לתקן של הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית, לגבי הצעה לשינויים בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 37, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים. הוועדה תמשיך לעקוב אחר פרויקטים אלה, ובמועד המתאים תשקול את המשמעות של שינויים כלשהם בתקני דיווח כספי בינלאומיים עבור תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי ועבור פרויקטים של הוועדה. עם זאת, לדעת הוועדה, אין זה נאות להקדים את תוצאות ההליך התקין של הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית ולצפות את השינויים בתקני דיווח כספי בינלאומיים. בנוסף, לאור החשיבות של נושא הכנסות מעסקאות שאינן חליפין לגבי ישויות ממשלתיות רבות, לדעת הוועדה אין זה נאות לדחות את פרסומו של התקן עד לתוצאות הפרויקטים של הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית.

### רקע

4. ממשלות וישויות ממשלתיות רבות אחרות מפיקות את רוב הכנסותיהן מעסקאות שאינן חליפין. עסקאות אלה כוללות בעיקר מיסוי, אך גם העברות. התקן מתייחס לסוגי עסקאות אלה מנקודת מבטה של ישות ממשלתית.

5. בשנת 2002, הוועדה (לשעבר הוועדה של המגזר הציבורי) יזמה פרויקט לגיבוש תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי בנושא הכרה ומדידה של הכנסות מעסקאות שאינן חליפין (לרבות מסים והעברות). הוועדה הקימה ועדת היגוי להכנת טיוטה להערות על מנת לשקול את הנושאים הקשורים לנושא זה ולגבש המלצות ראשוניות. ועדת ההיגוי הורכבה ממומחים לדיווח כספי במגזר הציבורי ממגוון מדינות ובראשה עמד חבר הוועדה. הטיוטה להערות, *הכנסות מעסקאות שאינן חליפין (לרבות מסים והעברות)* פורסמה בינואר 2004, עם דרישה למתן הערות עד 30 ביוני 2004. התקבלו חמישים ואחת הערות. בנובמבר 2004, הוועדה ניתחה את ההערות האלה והחלה בעריכת הצעה לתקן מספר 29, שפורסמה בינואר 2006, עם דרישה למתן הערות עד 30 ביוני 2006.

6. בנובמבר 2006, הוועדה ערכה ניתוח מעמיק של התגובות להצעה לתקן מספר 29, הכינה את התקן ואישרה אותו לפרסום.

## גישה

7. התקן קובע עקרונות רחבים להכרה בהכנסות מעסקאות שאינן חליפין ומספק הנחיות ליישום עקרונות אלה עבור מקורות ההכנסות העיקריים של ממשלות וישויות ממשלתיות אחרות. בעת גיבוש התקן, הוועדה שקלה לאמץ גישה המתמקדת בקביעת דרישות לדיווח חשבונאי בגין הכנסות הנובעות ממגוון סוגים שונים של עסקאות שאינן חליפין. עם זאת, הוועדה סקרה והסכימה עם הדעות של ועדת ההיגוי, שגישה זאת עלולה ליצור מצב שבו התקן שיתקבל לא יספק הנחיות מקיפות לכל ההכנסות מעסקאות שאינן חליפין. לדעת הוועדה, הגישה בה נוקט התקן, מבטיחה כי יקבעו עקרונות על בסיס רחב להכרה בהכנסות מעסקאות שאינן חליפין וכי ניתן יהיה ליישם לכל ההכנסות מעסקאות שאינן חליפין.

## צירוף ישויות

8. התקן לא מציין האם צירופי ישויות הנובעים מעסקאות שאינן חליפין יוצרים הכנסות. זאת מכיוון שהוועדה לא התייחסה לדיווח כספי על צירוף ישויות במגזר הציבורי, כולל יישום של תקן דיווח כספי בינלאומי מספר 3 (IFRS), *צירוף עסקים*, בישויות ממשלתיות.

## נכסים כספיים ונכסים לא כספיים

9. התקן לא קובע דרישות שונות ביחס להכנסות שהתקבלו או שיש זכאות לקבלן כנכסים כספיים, והכנסות שהתקבלו או שיש זכאות לקבלן כנכסים לא כספיים. לדעת הוועדה, העובדה שנכסים לא כספיים יוצרים סוגיות מדידה נוספות, כשלעצמה, לא מצדיקה טיפול שונה בדיווח הכספי.

## יכולת אכיפה של התניות

10. התקן מגדיר התניות, תנאים ומגבלות כסייגים בהסכם העברה, בחקיקה או בהסכמים מחייבים אחרים המוטלים על השימוש בנכסים המועברים. התקן משקף את הדעה לפיה התניות, תנאים ומגבלות חייבים להיות בני אכיפה על מנת שיהיו יעילים. אף הטיטה להערות ואף הצעה לתקן מספר 29 שיקפו את העיקרון שהתניות המוטלות על השימוש בנכסים מועברים נכללים בחוקים, תקנות והסכמים מחייבים אחרים, ולפי ההגדרה ניתנים לאכיפה. לדעת הוועדה, עקרון זה הכרחי על מנת למנוע דחייה שאינה נאותה של הכרה בהכנסות, או גילוי בדבר מגבלות שאינן מהותיות.

### התניות - תנאים (Stipulations - Conditions)

11. התקן דורש, שכאשר העברה של נכס מטילה תנאי על המקבל, עליו להכיר בהתחייבות בגין ההעברה של הנכס בעת הכרתו לראשונה. זאת מכיוון שהמקבל אינו יכול להימנע מתזרים החוצה של משאבים, היות והוא נדרש לצרוך את ההטבות הכלכליות העתידיות או את פוטנציאל השירות הגלומים בנכס המועבר לצורך הספקה של סחורות או שירותים מסוימים לצד שלישי כפי שנקבע, אחרת עליו להחזיר למעביר את ההטבות הכלכליות העתידיות או את פוטנציאל השירות. בהתאם למהותו, התנאי עשוי להתקיים באופן הדרגתי, ולאפשר לישות להפחית את סכום ההתחייבות ולהכיר בהכנסות באופן הדרגתי, או שהוא עשוי להתקיים בעת התרחשות של אירוע עתידי מסוים, ובמקרה זה, הישות מסלקת את ההתחייבות ומכירה בהכנסות בעת התרחשות האירוע.

12. קיימת דעה לפיה יש להכיר בהתחייבות רק כאשר צפוי שהתנאים הכרוכים בתזרים פנימה של משאבים לא יתקיימו ושתידרש החזרה למעביר של ההטבות הכלכליות העתידיות או של פוטנציאל השירות. הוועדה דוחה הצעה זו, מכיוון שהיא יכולה לגרום לישויות להכיר בהכנסות בטרם עת, מכיוון שהישות תכיר במלוא השווי ההוגן של הנכס בעת השגת השליטה לראשונה בו, על אף שנדרש תזרים החוצה של משאבים לצורך עמידה בתנאי. לפיכך, אין להכיר בדוחות הכספיים במחויבות בהווה לעמידה בתנאי שהוטל בעת ההעברה או בעת החזרה של הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות למעביר.

### התניות - מגבלות (Stipulations - Restrictions)

13. התקן לא מאפשר להכיר בהתחייבות בגין מגבלה בעת ההכרה לראשונה בנכס המועבר. זאת מכיוון שבהתאם למוגדר בתקן, מגבלות בפני עצמן, אינן מטילות על המקבל מחויבות בהווה להקריב הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות על מנת לעמוד במגבלה. הפרה של מגבלה עשויה בסופו של דבר להוביל לעונש, כגון קנס, שיוטל על הישות המקבלת. עם זאת, עונש כזה הוא תוצאה של הליכי אכיפה כתוצאה מההפרה, ולא של ההכרה לראשונה בנכס.

## עסקאות עם רכיבי חליפין ורכיבים שאינם חליפין

14. התקן מציין כי לעסקה בודדת יכולים להיות שני רכיבים, רכיב חליפין ורכיב שאינו חליפין. במקרים אלה, לדעת הוועדה, יש להפריד בין רכיב העסקה ויש להכיר בהם בנפרד. הפרדת הרכיבים מגדילה את רמת השקיפות של הדוחות הכספיים ומספקת את המאפיינים האיכותיים לדיווח על מהות העסקאות.

### השקעות בעלים

15. התקן מזהה דוגמאות לסוגי מסמכים מסוימים העשויים להעיד על השקעות בעלים במגזר הציבורי (סעיף 38). ישויות ממשלתיות רבות מקבלות תזרימים פנימה של משאבים מישויות השולטות בהן, החייבות להן, או המהוות חלק מהן. בנסיבות מסוימות, התזרימים פנימה של משאבים יועדו כ"השקעות בעלים". על אף המסמכים המעידים על הצורה של תזרים פנימה של משאבים או יעודה על ידי הישות השולטת, התקן משקף את הגישה, שעל מנת שתזרים פנימה של משאבים תסווג כהשקעת בעלים, מהות ההעברה צריכה להיות עקבית עם סיווגה.

### מדידת נכסים

16. התקן דורש, כי נכסים שנרכשו באמצעות עסקאות שאינן חליפין, ימדדו לראשונה בהתאם לשוויים ההוגן כפי שיושם במועד הרכישה. לדעת הוועדה, באופן זה מהות ההעברה ותוצאותיה עבור המקבל ישתקפו בצורה הנאותה ביותר. בעסקת חליפין, עלות הרכישה נמדדת בהתאם לשווי ההוגן של הנכס הנרכש. עם זאת, בהגדרה, בעסקה שאינה חליפין התמורה שניתנה לצורך הרכישה של נכס אינה שווה בקירוב לשווי ההוגן של הנכס הנרכש. שווי הוגן מייצג בצורה הנאמנה ביותר את הערך האמיתי אותו צוברת ישות ממשלתית כתוצאה מהעסקה. המדידה לראשונה של הנכסים שנרכשו באמצעות עסקאות שאינן חליפין בהתאם לשוויים ההוגן, עקבית עם הגישה שנקטה בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 16, *נדל"ן להשקעה* ותקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 17, *רכוש קבוע*, לטיפול בנכסים שנרכשו ללא תמורה או בתמורה סמלית. הוועדה ביצעה את השינויים הנדרשים בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 12, *מלאי* ובתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי מספרים 16 ו- 17, על מנת ליישר קו עם דרישות התקן, בתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי אלה.

### חשבונות בנק של ישות

17. התקן מניח שכל הכסף המופקד בחשבון בנק של ישות עונה להגדרת נכס ומקיים את הקריטריונים להכרה בנכס של הישות. הוועדה קבעה את העיקרון הזה בסעיפים 1.2.6 ו- 1.2.7 בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי על בסיס מזומן, *דיווח כספי על בסיס מזומן*. התקן האמור, אף דורש הכרה בהתחייבות בגין כל סכום שהישות המדווחת גבתה והפקידה בחשבונה בבנק, בפעילותה כסוכנת של ישות אחרת.



## מדידה של התחייבויות

18. התקן דורש שכאשר ישות מכירה בהתחייבות בהקשר לתזרים פנימה של משאבים, היא תימדד לראשונה לפי האומדן הטוב ביותר של הסכום שיידרש לישות לצורך סילוק המחויבות במועד הדיווח. שיטת מדידה זו עקבית עם תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים. כמו כן, הוועדה מודעת לשינויים המוצעים לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 37, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים (בשמו החדש "התחייבויות לא כספיות") שעליו מסתמך תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 19, ותמשיך לעקוב אחר התפתחויות כלשהן בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 37, ותשקול את התייחסותה אליהן בבוא המועד.

## אירוע חייב במס

19. התקן מגדיר אירוע חייב במס כאירוע עבר שהממשלה, המחוקק או רשות מוסמכת אחרת אחר קבעו שיהיה נתון למיסוי. התקן מצוין כי זה המועד האפשרי המוקדם ביותר להכרה בנכסים ובהכנסות הנובעים מעסקאות מס וזו הנקודה שבה מתרחש אירוע העבר שממנו נובעת שליטה בנכס. הוועדה שקלה דעה חלופית לפיה ישות משיגה שליטה על משאבים הנובעים ממיסוי רק במועד קבלת משאבים אלה. בעוד שהוועדה מכירה בכך שיכול להיות קושי למדוד תזרימי מיסוי מסוימים באופן מהימן, היא דוחה את הגישה הזו כבלתי נאותה במסגרת דיווח כספי על בסיס מצטבר.

## מקדמות

20. התקן דורש מהישות שמקבלת משאבים כמקדמה בגין אירוע חייב במס או בגין הסכם העברה שהופך לבר אכיפה, להכיר בנכס ובהתחייבות בסכום זהה. שיטה זו עקבית עם העקרונות של חשבונאות מצטברת לפיהם יש להכיר בהכנסות במועד בו מתרחש אירוע הגורם ליצירת ההכנסות. במקרה ואירוע חייב במס לא התרחש, או הסכם ההעברה לא הפך לבר אכיפה, הישות תצטרך להחזיר חלק מהמשאבים. קיימת דעה לפיה כאשר מתקבלים משאבים כמקדמה בגין אירוע חייב במס, על ישות להכיר רק בהתחייבות, אם לדעתה לאחר מכן צפוי תזרים החוצה של משאבים. הוועדה תומכת בדעה כי אין להכיר בהכנסות עד אשר מתרחש אירוע המס, ומרחיבה עיקרון זה להעברות, כך שכאשר מתקבלים משאבים לפני שהסכם העברה הופך למחייב, הישות תכיר בנכס ובהתחייבות בגין המקדמה.

## הוצאות המשולמות באמצעות מערכת המס ויציאות מס

21. התקן דורש להבחין בין הוצאות ששולמו באמצעות מערכת המס לבין יציאות מס, ודורש כי ההוצאות ששולמו באמצעות מערכת המס יוכרו בדוחות הכספיים בנפרד מהכנסות. זאת מאחר, שבהתאם למוגדר בתקן, הוצאות המשולמות באמצעות מערכת המס עומדות בהגדרת הוצאות ובהתאם לעקרונות שנקבעו בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי ממשלתי מספר 1, הצגת דוחות כספיים, אין לקזז הוצאות מהכנסות. כמוגדר בתקן,

יציאות מס הן אחד מהגורמים שמשמשים לקביעת סכום הכנסות ממסים שהתקבל או שיש זכאות לקבלו ואינם מוכרים בנפרד מההכנסות. לדעת הוועדה, טיפול זה עקבי עם העקרונות שנקבעו בתקן.

22. הטיפול בהוצאות המשולמות באמצעות מערכת המס, שאותו קובע התקן, שונה מהטיפול המומלץ כיום על ידי הארגון לשיתוף פעולה כלכלי ופיתוח (OECD) לגבי הדיווחים הסטטיסטיים של מדינות חברות. הארגון לשיתוף פעולה כלכלי ופיתוח דורש כיום להציג הכנסות ממסים נטו בניכוי הוצאות ששולמו באמצעות מערכת המס (או זיכויי מס בלתי ניתנים לניצול). עד להקטנת התחייבות המס של משלם מסים בודד לאפס, תשלומים למשלם המסים מוצגים כהוצאות. לדעת הוועדה, הטיפול הנוכחי של הארגון לשיתוף פעולה ופיתוח כלכלי אינו מתאים לעקרונות המקובלים של תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי ולדרישה של תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 1, *הצגת דוחות כספיים*, לא לקזז בין פריטי הכנסות ובין פריטי ההוצאות. המסגרת המושגית של הדיווח הכספי הסטטיסטי נשקלת היום מחדש; בפרט, *מערכת של חשבונאות לאומית של ארצות הברית נמצאת כיום בפיתוח וצפויה להתפרסם בשנת 2008*. המסגרת המושגית המתוקנת עשויה לתקן את דרישות הדיווח הנוכחיות בהקשר לזיכויי מס. תיקון של *מערכת של חשבונאות לאומית לעתים מקדים תיקונים למסגרות מושגיות סטטיסטיות אחרות*.

#### פער המס

23. ישויות מדווחות יהיו מודעות לכך, שבגין מסים מסוימים, הסכום שהממשלה תהיה זכאית לגבות בהתאם לחוקי המס גבוה יותר מהסכום שיגבה בפועל, אך לא יוכלו למדוד את סכום ההפרש באופן מהימן. הסכום שנגבה הוא נמוך יותר בגלל שוק שחור, מרמה, התחמקות, אי עמידה בהוראות חוקי המס וטעות. להפרש בין מה שמגיע באופן חוקי לבין מה שהממשלה תוכל לגבות בפועל קוראים "פער מס". סכומים שנכללו בעבר בהכנסות ממסים והוגדרו ככאלה שאינם ניתנים לגביה, לא מהווים חלק מפער המס.

24. לדעת הוועדה, פער המס לא עומד בהגדרה של נכס, מכיוון שלא חזוי שמשאבים בהקשר לסכומים אלה יזרמו אל הממשלה. כתוצאה מכך, אין להכיר בנכסים, התחייבויות, הכנסות או הוצאות בהקשר לפער המס.

#### שירותים ללא תמורה

25. התקן מתיר, אך אינו מחייב, הכרה בשירותים ללא תמורה. לפי התקן, שירותים רבים ללא תמורה עומדים בהגדרת נכס, ובעיקרון יש להכיר בהם. עם זאת, במקרים אלה עשויים להיווצר קשיים בהשגת מדידות מהימנות. במקרים אחרים, שירותים ללא תמורה לא עונים על הגדרה של נכס מכיוון שלישות המדווחת אין שליטה מספקת בשירותים שניתנו.

הוועדה סיכמה, שעקב הקשיים הקשורים למדידה ולשליטה, יש להתיר אך לא לחייב הכרה בשירותים ללא תמורה.

### **העברות חובה לתוכניות ביטוח לאומי**

26. התקן אינו מוציא מתחולתו העברות חובה לתוכניות ביטוח לאומי, המהוות עסקאות שאינן חליפין. קיים מגוון של הסדרים אחרים למימון תוכניות ביטוח לאומי בתחומי שיפוט שונים. יצירת עסקאות חליפין או עסקאות שאינן חליפין כתוצאה מהעברות חובה לתוכניות ביטוח לאומי תלויה בהסדרים המיוחדים של התוכנית, ויש להפעיל שיקול דעת מקצועי על מנת לקבוע אם העברות לתוכניות ביטוח לאומי יוכרו בהתאם לעקרונות שנקבעו בתקן או בהתאם לעקרונות שנקבעו בתקנים בינלאומיים או מקומיים המטפלים בתוכניות אלה.

**נספח 4 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 23, הכנסות שאינן חליפין (מסים והעברות), לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 23, הכנסות שאינן חליפין (מסים והעברות)**

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

1. ההפניות בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 23 (להלן - "התקן הבינלאומי") לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי הוחלפו בחלקן בתקן זה בהפניות לתקני חשבונאות ממשלתיים.
2. סעיפים 3 - 2 למבוא לתקן הבינלאומי, הושמטו מתקן זה.
3. ההתייחסות בסעיף 5 למבוא לתקן הבינלאומי, לשינויים בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 16, הושמטה מתקן זה.
4. ההתייחסות בסעיף 6 לתקן הבינלאומי לכך שהמבוא לתקינה חשבונאית בינלאומית למגזר הציבורי פורסם על ידי הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי, נמחקה מתקן זה.
5. חלק מההפניות בתקן הבינלאומי לממשלה לאומית הוחלפו בתקן זה בהפניות לממשלה.
6. חלק מההפניות בתקן הבינלאומי לממשלה מקומית הוחלפו בתקן זה בישות ממשלתית או בממשלה.
7. ההפניות בתקן הבינלאומי לישות מקומית, סוכנות ממשלתית ורשויות מקומיות הוחלפו בתקן זה בהפניות לישות ממשלתית.
8. דוגמאות 1 ו- 2 בסעיף 52(ב) לתקן הבינלאומי, הושמטו מתקן זה.
9. ההתייחסות בסעיף 97 לתקן הבינלאומי לשוק נוזל (liquid market) נמחקה מתקן זה.
10. בסעיף 108 לתקן הבינלאומי נקבע כי התקן מעודד לתת גילוי לגבי שירותים שהתקבלו ללא תמורה. בתקן זה נקבע כי התקן דורש לתת גילוי לגבי שירותים שהתקבלו ללא תמורה.
11. סעיף 102 וסעיף 115 לתקן הבינלאומי תוקנו בתקן זה בהתאם לשינוי שבוצע בסעיף 108.

12. סעיפים 4 ו- 5 לנספח 1 לתקן הבינלאומי אשר מתייחסים לשינויים בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 16 למגזר הציבורי, הושמטו מתקן זה.
13. לנספח 1 לתקן הבינלאומי, התווסף בתקן זה סעיף 8 אשר עוסק בשינויים בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים.
14. בסעיף 17 לנספח 2 (דוגמה 8) לתקן הבינלאומי, המילה "ובקיטון" הוחלפה בתקן זה במילה "ובגידול".
15. בסעיף 17 לנספח 2 (דוגמה 20) לתקן הבינלאומי, המונח: "סוכנות הסיוע ירוק" הוחלף בתקן זה במונח: "סוכנות הסיוע".
16. בסעיף 43 לנספח 2 (דוגמה 23) לתקן הבינלאומי, המונחים: "אלטונה, ברוליני וקדומי" הוחלפו בתקן זה במונחים: "א', ב' ו- ג'".
17. בסעיף 53 לנספח 2 (דוגמה 25) לתקן הבינלאומי, במסגרת סעיף 1 לביאורים לדוחות הכספיים, הקביעה כי הממשלה מיישמת את הוראות המעבר בתקן זה לגבי מסים על ההכנסה ומסי עזבון, הושמטה מתקן זה.
18. בסעיף 53 לנספח 2 (דוגמה 25) לתקן הבינלאומי, במסגרת סעיף 8 לביאורים לדוחות הכספיים, הקביעה כי יש שימוש בהוראות המעבר של תקן חשבונאות ממשלתי מספר 23, הכנסות מעסקאות שאינן חליפין (מסים והעברות), הושמטה מתקן זה.

## הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית

### חברי הוועדה

#### רו"ח רוני אלרואי - יו"ר הוועדה

רו"ח יוסי איצקוביץ  
ד"ר משה ברקת, רו"ח  
רו"ח יגאל גוזמן  
רו"ח דוד גולדברג  
רו"ח רם לוי

### צוות מקצועי

רו"ח חיה פרשר  
רו"ח איריס אלדר  
רו"ח רויטל מדר דונסקוי

### משקיפה

רו"ח עדי כהן מור

### צוות מקצועי אד-הוק

רו"ח זולי אבגנים  
רו"ח מלכי אהרונוביץ  
רו"ח בועז דהרי  
רו"ח גילי ויצמן  
רו"ח ענת טרייבר  
רו"ח נוגה מאיר  
רו"ח יפית נומברג  
רו"ח אליס עדן  
רו"ח יוליה רבוי  
רו"ח עדה רונן  
רו"ח אביחי רוזוג