



יום חמישי כ"ב אייר תשע"א
26 מאי 2011
חוזר מס' 1473
מתוך סדרת החונקים fe מעדנן
נערך ע"י שלמה בלומשטיין, רו"ח

לכבוד
«שם»
«כתובת»
«עיר»
«מיקוד»

א.ג.נ.,

הנדון: תרומות בשווה כסף במלכ"רים - מדריך למשתמש

מפורטים להלן הכללים המינהליים, החשבונאיים והמיסויים בכל הקשור לתרומות בשווה כסף במלכ"רים.

1. תרומות בשווה כסף - כללי

מלכ"רים רבים מקבלים ציוד או שירותים כתרומה, הן מגורמים פרטיים והן מחברות וארגונים, החל מפריטי יד שנייה ועד לפריט אומנות יקר ערך לצורך מכירתו במכירה פומבית.

הטיפול הנדרש על ידי המלכ"ר בתרומה בשווה כסף נחלק למספר מישורים, לרבות טיפול חשבונאי הנוגע לאופן הצגת ומדידת התרומה בדוחות הכספיים של המלכ"ר, טיפול מבחינת מיסוי, טיפול בהתאם להנחיות החשכ"ל לגופים נתמכים ועוד.

2. הטיפול החשבונאי הנדרש בגין תרומות בשווה כסף

- 2.1 חובת הכללת תרומה בשווה כסף בדוחות הכספיים בהתאם לתקן 5 בדבר כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים, רכוש קבוע, לרבות זכויות שימוש ברכוש קבוע, נכסים מתכלים וטובין שהתקבלו בידי המלכ"ר ללא תמורה יכללו בדוחות הכספיים וזאת בהתקיים שני התנאים הבאים:
 - 2.1.1 הם בעלי ערך כספי מהותי על בסיס כולל, ביחס להיקף הפעילות של המלכ"ר.
 - 2.1.2 ניתן להעריך את שווים הנאות בעסקה בין קונה מרצון למוכר מרצון ברמת מהימנות סבירה.

- באשר לשירותים, נקבע כי המלכ"ר רשאי לכלול בדוחות הכספיים שלו שירותים שהתקבלו בידו ללא תמורה (משמע לא קיימת חובה לרשום בדוח הכספי) וזאת בהתקיים שלושת התנאים כדלקמן:
- השירותים הינם בעלי ערך כספי מהותי על בסיס כולל ביחס להיקף הפעילות של המלכ"ר.
 - ניתן להעריך את שווים הנאות של השירותים ברמת מהימנות סבירה.
 - השירותים הינם מהסוג הדורש מיומנות ומומחיות מקצועיים ושולוא היו מתקבלים, היה המלכ"ר נאלץ לרכוש אותם.

2.2 הערך על פיו ירשמו תרומות בשווה כסף בדוחות הכספיים

רכוש קבוע, לרבות זכויות שימוש ברכוש קבוע, נכסים מתכלים וטובין שהתקבלו ללא תמורה יכללו בדוחות הכספיים על פי השווי הנאות שלהם. מאותו המועד ואילך יחשב השווי הנאות כעלות הנכס. במידה ולא ניתן להעריך את השווי הנאות, יש לציין זאת בביאור בדוחות הכספיים. שירותים שהתקבלו בידי המלכ"ר ללא תמורה ירשמו גם הם על פי השווי הנאות שלהם.

2.3 אופן הצגת תרומות בשווה כסף בדוחות הכספיים

2.3.1 רכוש קבוע, לרבות זכויות שימוש ברכוש קבוע, נכסים מתכלים וטובין יוצגו כדלקמן:

| אופי הנכסים שהתקבלו | אופן ההצגה |
|--|--|
| רכוש קבוע/נכסים שתרומתם הוגבלה על ידי התורם | מחד - כתוספת ישירה ל"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה" ומאידך - כתוספת לרכוש הקבוע |
| רכוש קבוע/נכסים שתמורתם לא הוגבלה על ידי התורם | מחד - כתוספת ישירה ל"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה" (או אם המלכ"ר כולל סעיף זה בדוחות הכספיים - "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה - ששימשו לרכוש קבוע") ומאידך - כתוספת לרכוש קבוע |
| נכסים מתכלים או טובין | מחד - כהכנסה ומאידך כהוצאה בדוח על הפעילויות או כנכס במאזן (בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים לעניין ההבחנה בין "נכס" ל"הוצאה") |

2.3.2 שרותים שהתקבלו ללא תמורה

יוצגו מחד - כהכנסות ומאידך - כהוצאות או כנכסים, בהתאם לכללים המקובלים להבחנה בין הוצאות לבין נכסים. במידה והמלכ"ר בחר שלא לכלול בדוחות הכספיים שלו שירותים שהתקבלו ללא תמורה, עליו לציין בביאורים לדוחות הכספיים כי לא ניתן בדוחות ביטוי לשירותים שהתקבלו ללא תמורה.

2.3.3 קבלת רשות שימוש ברכוש קבוע, לרבות נדל"ן, כתרומה

מלכ"רים מקבלים לעיתים רשות לעשות שימוש ברכוש קבוע, לרבות במקרקעין, ללא תמורה. לדוגמא: העמותה קיבלה רשות שימוש באולם הכנסים של אחד מבתי המלון בעיר. בידי המלכ"ר תחשב רשות שימוש זו כתרומה. סכום התרומה יהא בגובה השווי ההוגן של זכויות השימוש בנכס, לדוגמא בגובה שווי דמי שכירות מקובלים בגין נכס דומה.

2.3.4 הצגה בביאורים לדוחות הכספיים

בנוסף לאמור, נקבע בתקן חשבונאות מספר 5 כי פרטים בדבר הנכסים או השירותים שהתקבלו ללא תמורה יצינו בביאורים לדוחות הכספיים, לרבות תיאור של מסגרת הפעילות שבה נעשה שימוש ברכוש קבוע, נכסים מתכלים, טובין או שירותים שהתקבלו ללא תמורה ותיאור מילולי ו/או כמותי המתייחס לטבעם והיקפם של הנכסים או השירותים שהתקבלו ללא תמורה.

3. עבודת מתנדבים

3.1 הכרה בשווי עבודת מתנדבים בדוחות הכספיים

במידה ומתקיימים שלושת התנאים בהקשר של הכללת שירותים שהתקבלו ללא תמורה בדוחות הכספיים, מלכ"ר רשאי להכיר בשווי עבודת מתנדבים כשירותים שהתקבלו כתרומה. גובה התרומה יהא בהתאם לשווי הנאות של העבודות המבוצעות על ידי המתנדבים. נדגיש כי מדובר בשירותים מקצועיים המתקבלים על ידי מתנדבים שמקצועם ומומחיותם הם בשירותים אלה.

3.2 כללי החשב הכללי בנושא עבודת מתנדבים

3.2.1 כללי

בהתאם לעמדת החשב הכללי, ניתן להתחשב בהכנסות משווי עבודת מתנדבים לצורך חישוב היקף המחזור לקביעת שיעור הוצאות הנהלה וכלליות.

יחד עם זאת, נקבע כי הוצאות שווי מתנדבים לא יוכרו כחלק מהוצאות הפעילות הנתמכת המדווחת על ידי הגוף למשרד הממשלתי בדוחות הביצוע השוטפים ובדוח מקורות ושימושים.

3.2.2 חובת רישום ומעקב אחר עבודת מתנדבים

גוף נתמך הבוחר להתחשב בשווי עבודת מתנדבים מחויב ברישום ובקרה על עבודת המתנדבים וכן עליו לוודא כי כל הנתונים יהיו ניתנים לבקרה של החשב הכללי או כל גורם מטעמו. יתרה מזאת, במסגרת דוח הוצאות הנהלה וכלליות שמגיש הגוף הנתמך במסגרת הבקשה לתמיכה עליו לצרף פירוט בדבר שעות פעילות המתנדבים בכל אחד מסניפי הגוף.

3.2.3 חובת מיון הוצאות שכר מתנדבים

מלכ"ר הבוחר להתחשב בשווי עבודת מתנדבים לצורך חישוב היקף המחזור וקביעת שיעור הוצאות הנהלה וכלליות, חייב למיין את הוצאות השכר של המתנדבים להוצאות פעילות ולהוצאות הנהלה וכלליות לפי כללי חשבונאות נאותים והנחיות החשב הכללי בנדון, לרבות:

- שווי עלות מתנדבים בתפקידי אדמיניסטרציה וניהול יירשם בהוצאות הנהלה וכלליות.
- שווי עבודת חברי הוועד המנהל לא יירשם בהכנסות ו/או בהוצאות הנהלה וכלליות.

3.2.4 גובה ההכנסה שתוכר כהכנסה מתרומה

בהתאם לעמדת החשכ"ל, יש להכיר בהכנסה בגין עבודת מתנדבים בגובה שכר מינימום.

לצד זאת, נקבע כי במידה והשירותים הניתנים הינם במסגרת מטרות הגוף הנתמך (לדוגמא - גוף הנותן שירותי רפואת שיניים לנזקקים ומעסיק כמתנדבים רופאי שיניים מקצועיים) ולמתנדב קיימת המיומנות והמומחיות המקצועית לתת שירותיו במסגרת אותן המטרות, באפשרות המוסד להביא את המקרה בפני הועדה המיוחדת לעניין הוצאות הנהלה וכלליות, שתחליט באם להכיר בעלות שכר מתנדב לשעה בשכר הגבוה משכר המינימום.

3.2.5 הקשר שבין הדיווח לחשכ"ל לבין הדוח הכספי

בהתאם לכללים שנקבעו, במסגרת הבקשות לתמיכות לשנת 2008 ואילך, יכול הגוף הנתמך לכלול שווי מתנדבים בדיווח שמגיש, אף אם הכנסות אלו לא הוצגו בדוחותיו הכספיים, וזאת בכפוף למתן דיווח מפורט הכולל את הפרטים כדלקמן:

- פירוט של מספר המתנדבים בכל סניף של הגוף הנתמך ומספר שעות ההתנדבות שלהם.
- פירוט עלות לשעה.
- הפרדה בין עלות מתנדבים הפועלים בגוף הנתמך לטובת פעילותו ובין עלות המתנדבים הפועלים בתפקידי ניהול ואדמיניסטרציה.
- הצהרת הנהלת הגוף הנתמך על שלמות ונאותות הנתונים, בצירוף חותמת רואה חשבון.

3.2.6 אופי עבודת המתנדבים המותרת בהכרה כהכנסה

בדומה לכללים שנקבעו בתקן ביקורת 5 בדבר דיווח חשבונאי על ידי מלכ"רים, קבע החשכ"ל כי ניתן להכיר בשווי עבודת מתנדב, רק במידה ומדובר באדם אשר אם לא היה מתנדב בגוף, היה צורך להעסיק במקומו עובד בשכר.

3.2.7 פנייה לועדת חריגים לאישור חריגה מהשיעור המרבי המותר של

הוצאות הנהלה וכלליות

באגף החשב הכללי פועלת ועדה מיוחדת המוסמכת לאשר למוסד ציבורי חריגה מהשיעור המרבי של הוצאות הנהלה וכלליות. גוף נתמך הפונה לועדת החריגים כאמור, יעבור סדרה של ברורים, לרבות בדיקת דיווח הוצאות הנהלה וכלליות, בטרם תתקבל בגינו ההחלטה האם להעלותו לדיון בועדת החריגים או לאו. במידה והגוף הנתמך בחר לכלול בדיווחו שווי עבודת מתנדבים, תבדוק הועדה כי הדיווח כאמור כולל את הנתונים כדלקמן:

- הכנסות - חשב המשרד יודא כי בהכנסות המדווחות נכלל פירוט לפי סעיפים של מספר עובדים ומספר שעות עבודה.
- פרוט עלות לשעה - עלות לפי שכר מינימום.
- הפרדה בין עלות מתנדבים לפעילות ולהנהלה וכלליות.
- הצהרת הנהלה על שלמות ונאותות הנתונים, מסומנת בחותמת רואה חשבון.
- יידוע הגופים כי כשווי מתנדבים יכללו רק כאלה שאם לא היו מתנדבים, היו מעסיקים במקומם עובדים בשכר.
- קיימים רישום ובקרה על עבודת המתנדבים וכן כל הנתונים ניתנים לבקרה.
- הצהרת רואה החשבון כי שווי מתנדבים יכלל בדוחות הכספיים.

האמור בחוזר זה מובא באופן כללי, תמציתי ולתשומת לב בלבד. החוזר אינו מחליף את הוראות החוק והתקנות, ואין לראות בו משום תחליף לחוות דעת מקצועית.

חברי המערכת: ✉ יועצים לנושאי שכר ודיני עבודה ✉ יועצים לנושאים אורבניים ✉ יועצי מס ✉ כלכלנים ✉ יועצים לנושאי ארנונה מים והכנסות עצמיות אחרת ✉ יועצים לעיבוד נתונים במחשב ✉ יועצים לארגון ושיטות ✉ רואי חשבון ✉ תקציבאים

