



מדינת ישראל
משרד הפנים
אגף בכיר לביקורת ברשויות המקומיות

י"ד בכסלו תשפ"ה
15 בדצמבר 2024
0600-1073-2024-0002482

לכבוד
גזברי הרשויות המקומיות

שלום רב,

הנדון: הנחיות לרישום חשבונאי - הקרן להרחבת ההשקעה בתושב ולהגדלת היצע הדיור

חוק "הרשויות המקומיות (הקרן להרחבת ההשקעה בתושב ולהגדלת היצע הדיור), התשפ"ג-2023" (להלן - "קרן הארנונה") פורסם בחודש יוני 2023, ומשפיע במישרין על תקציבן של הרשויות המקומיות וביצועו. מטרת חוזר זה, להבהיר את אופן הרישום החשבונאי של תקבולים ותשלומים מכוח החוק האמור ואת אופן ההצגה בדוחות הכספיים.

הרישום החשבונאי

- 1. מקור ההכנסה**
 - 1.1 תקבולים מקרן הארנונה לא ייחשבו כהכנסות ממשלה, ודינן כהכנסות עצמיות.
 - 1.2 תקבולים מקרן הארנונה לא יירשמו כהכנסות ארנונה, ויסווגו כהכנסות עצמיות אחרות.
- 2. בסיס צבירה**
 - 2.1 תקבולים מקרן הארנונה יירשמו על בסיס צבירה, בכפוף לקבלתם עד ל-30 באפריל לאחר שנת התקציב, וישקפו את סכומי הזכאות למענקים בגין תקופת הדיווח.
 - 2.2 תשלומים לקרן הארנונה יירשמו על בסיס צבירה, וישקפו את סכומי ההפרשות הנדרשות מהרשות לקרן הארנונה בגין תקופת הדיווח.
- 3. רישום ברוטו**
 - 3.1 תקבולים מקרן הארנונה ותשלומים לקרן הארנונה יירשמו באופן מלא, ללא קיזוז ביניהם.
- 4. הרישום בספרי הנהלת החשבונות**
 - 4.1 תקבולים מקרן הארנונה יירשמו כתקבולים בלתי רגילים (פרק 59).
 - 4.2 תשלומים לקרן הארנונה יירשמו בסעיף תקציב ייעודי "העברות לקרן הארנונה" בתשלומים בלתי רגילים (פרק 99).



מדינת ישראל
משרד הפנים
אגף בכיר לביקורת ברשויות המקומיות

הצגה בדוחות הכספיים

5. תקבולים ותשלומים בלתי רגילים

- 5.1. תקבולים מקרן הארנונה יוצגו בשורה ייעודית כתקבולים בלתי רגילים בביאור 4.
- 5.2. תשלומים לקרן הארנונה יוצגו בשורה ייעודית כתשלומים בלתי רגילים בביאור 4.

נספחים לטופס 2

- 5.3. בנספח 1 לטופס 2 יוצגו תקבולים מקרן הארנונה כהכנסות עצמיות בשורה 1.2 "הכנסות מריבית, שונות ובלתי רגילות".
- 5.4. בנספח 3 לטופס 2 יוצגו תקבולים מקרן ארנונה בסעיף "תקבולים אחרים".
- 5.5. בנספח 3 לטופס 2 יוצגו תשלומים לקרן הארנונה כהוצאות חד פעמיות ומיוחדות.

בברכה,


רו"ח אבי אגניהו

מנהל אגף בכיר לביקורת ברשויות המקומיות
והממונה על החשבונות

העתקים :

מר רונן פרץ, המנהל הכללי
רו"ח תומר ביטון, מנהל המינהל לשלטון מקומי
עו"ד יהודה זמרת, היועץ המשפטי
הממונים על המחוזות
ד"ר יוסי בנישתי, מנהל אגף בכיר בקרה וכלכלה
רואי חשבון מבקרים ברשויות המקומיות



מדינת ישראל
משרד הפנים
אגף בכיר לביקורת ברשויות המקומיות

דברי הסבר

במסגרת חוק ההסדרים במשק המדינה לשנות התקציב 2023-2024, חוקק חוק "הרשויות המקומיות (הקרן להרחבת ההשקעה בתושב ולהגדלת היצע הדיור), התשפ"ג-2023" במטרה להגדיל משמעותית את היצע הדיור, לצמצם פערים בין רשויות מקומיות ולסייע לרשויות מקומיות להגדיל את ההוצאה לתושב. חוק "הרשויות המקומיות (הקרן להרחבת ההשקעה בתושב ולהגדלת היצע הדיור), התשפ"ג-2023" (להלן – "קרן הארנונה") הוחל מיום 1.6.2023, ולפיו רשות מקומית בישראל, תעביר לקרן שיעור מסוים מהגידול בהכנסות השנתיות של הארנונה שאינה ממגורים. הכנסות קרן הארנונה ישולמו לרשויות המקומיות במטרה לעודד בנייה למגורים, בהתאם לפרמטרים הנגזרים מכמות ההיתרים לבנייה למגורים שהפיקו הרשויות.

תמצית חוק קרן הארנונה

1. זכאות לקבלת מענק:

רשות מקומית זכאית למענק שנתי בסך 1,000 שקלים חדשים בשל כל יחידת דיור שנוספה ברשות המקומית בשנים 2018 עד 2020. רשות מקומית זכאית למענק שנתי בסך 1,850 שקלים חדשים בשל כל יחידת דיור שנוספה ברשות המקומית משנת 2021, החל מהשנה השלישית שלאחר השנה שבה נוספה. המענק ישולם מידי שנה עד ליום 1 בדצמבר.

2. כללי ההפרשה לקרן:

בשנת 2024, כל רשות מקומית תפריש לקרן רק שיעור מסוים מהגידול בארנונה שאינה למגורים של שנת 2023 ביחס לשנת 2022. משנת 2025 ואילך, כל רשות מקומית תפריש לקרן מדי שנה ועד ליום 30.10 סכום זהה לזה שהפרישה בשנה הקודמת, בתוספת שיעור מסוים מהגידול בארנונה שאינה ממגורים בשנה הקודמת כמפורט בחוק.

3. רשויות מקומיות ביהודה ושומרון:

סעיף 20 לחוק מחיל הסדר מיוחד על רשויות מקומיות ביהודה ושומרון, "רשות מקומית ביהודה ושומרון תהא זכאית להקצאה מהקרן לפי סעיף 4, ומכל סכום שהקרן מעבירה לרשות מקומית כאמור ינוכה סכום ההפרשה לפי סעיף 5, עד לתקרת הסכום שהוקצה לה באותה שנה, והכול בשינויים המחויבים".

על רקע זה, נדרש אגף בכיר לביקורת ברשויות מקומיות למספר סוגיות מקצועיות, המתייחסות לאופן הרישום של התקבולים והתשלומים מקרן הארנונה בספרי הנהלת החשבונות של הרשויות המקומיות ולאופן ההצגה בדוחות הכספיים.



מדינת ישראל
משרד הפנים
אגף בכיר לביקורת ברשויות המקומיות

הסוגיות המקצועיות:

- א. מקור ההכנסה של תקבולים מקרן הארנונה - האם הכנסות ממשלה או הכנסות עצמיות?
- ב. בסיס דיווח - האם על בסיס צבירה או על בסיס מזומן?
- ג. רישום והצגה של תקבולים ותשלומים מקרן הארנונה - ברוטו או נטו?
- ד. הצגה בדוחות הכספיים - האם הכנסות ארנונה או הכנסות עצמיות אחרות?

בואנו לדון בסוגיות המקצועיות, יש להניח תחילה את היסודות החשבונאיים, המהווים את הבסיס לשיטת הרישום והדיווח הכספי הנוהגת ברשויות מקומיות.

עקרונות המדידה החשבונאית נכללות בפרק ג' של תקנות הרשויות המקומיות (הנהלת חשבונות), התשמ"ח 1988 - (להלן "התקנות"). השיטה החשבונאית הנהוגה ברשויות המקומיות הינה "שיטת המזומנים המתוקנת" והיא מושפעת מתפיסת העולם של ניהול כספי הרשות המקומית, כפי שהיא באה לידי ביטוי בסעיף 190 לפקודת העיריות [נוסח חדש] "כל ההוצאות שהעירייה מתחייבת בהן כדין לפי הוראות הפקודה או כל דין אחר, וכן כל סכום אחר המגיע ממנה כדין, ייזקפו לחובת קופת העירייה וישולמו מתוכה, ובלבד שלא ישולם מקופת העירייה שום תשלום אלא אם הורשה על ידי התקציב השוטף או הורשה במיוחד על ידי המועצה באישורו של הממונה". דהיינו, עיקר הפעילות מתבססת על תזרימי המזומנים שבקופת העירייה ונרשמת בהתאם, ורק פעילות חריגה אשר לה מקור תקציבי או היתר מיוחד נרשמת על בסיס הצבירה.

סעיף 16 לתקן חשבונאות מספר 34 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות קובע כי "ישות תכין את דוחותיה הכספיים, למעט מידע על תזרים מזומנים, תוך שימוש בחשבונאות לפי בסיס צבירה. על אף האמור לעיל, ישות הפועלת בתחום שבו הפרקטיקה המקובלת מאפשרת דיווח כספי על בסיס מזומן או מעורב, רשאית לערוך את דוחותיה הכספיים לפי בסיס כזה, ובלבד שבדוחות הכספיים יינתן גילוי לגבי בסיס הדיווח שיושם". מכאן שגם לפי כללי החשבונאות המקובלים בישראל, ניתן לאמץ את שיטת המזומנים המתוקנת ברשויות המקומיות.

סעיף 8(ב) לתקנות קובע כי "תקבולים ממשרדי ממשלה, רשויות מקומיות, או גופים ציבוריים המיועדים לתקציב הרגיל של אותה שנה, יירשמו כתקבול כאשר מועד קבלתם הגיע אם נתקבל בפועל עד ל-30 באפריל לאחר שנת התקציב".

סעיף 8(ז) לתקנות קובע כי "כל הוצאה שהתמורה בגינה נתקבלה ואושרה על ידי הרשות, אף אם טרם שולמה, או התחייבות שהגיעה זמן פרעונה - תירשם בסעיף התקציבי המתאים בקובץ התקבולים והתשלומים". כלל ראשון העולה מכאן הוא, כי על פי שיטת המזומנים המתוקנת הנהוגה ברשויות מקומיות הוצאות נרשמות על בסיס צבירה (אף אם טרם שולמו). לעומת זאת, הכנסות נרשמות על בסיס מזומן, אלא אם כן מדובר בהכנסות לתקציב הרגיל ממשרדי ממשלה, רשויות מקומיות, גופים ציבוריים הנרשמות על בסיס צבירה, בכפוף לקבלתן עד ל-30 באפריל לאחר שנת התקציב.



מדינת ישראל
משרד הפנים
אגף בכיר לביקורת ברשויות המקומיות

תקן חשבונאות בינלאומי מספר 1 (IFRS 1) קובע עקרונות יסוד בכללי החשבונאות, בין היתר את עקרונות ההשוואתיות והעקביות. במטרות התקן נרשם במפורש כי "תקן זה קובע את הבסיס להצגת דוחות כספיים למטרות כלליות כדי להבטיח יכולת השוואה עם הדוחות הכספיים של הישות לתקופות קודמות וגם עם הדוחות הכספיים של ישויות אחרות...". עוד קובע התקן כי ישות תשמור על עקביות ההצגה: "ישות תשמור על ההצגה והסיווג של פריטים בדוחות הכספיים...".

סעיף 4.1.6 להנחיות להנהלת חשבונות ודיווח כספי ברשויות מקומיות קובע כי "מבנה הדוח הכספי הינו אחיד לכל הרשויות המקומיות ללא הבחנה של גודל או סוג הרשות, ולא ניתן לסטות מהמבנה האחיד...". כלל שני העולה מכאן הוא, כי עקרון ההשוואתיות הינו עקרון יסוד בחשבונאות. לכן, ככל שקיימים פריטים דומים בדוחות הכספיים, ראוי יהיה להחיל טיפול חשבונאי זהה.

תקן דיווח כספי בינלאומי מספר 15 (IFRS 15) דן בשיקולי ההכרה בהכנסה ברוטו או נטו. כאשר מעורב צד נוסף בעסקה יש לבחון האם הישות מהווה "ספק עיקרי" בעסקה (ותדווח על הכנסות בברוטו) או "סוכן" (ולפיכך תדווח בנטו). המבחן המרכזי להכרה בהכנסה בברוטו הוא האם הישות שולטת בשירות טרם העברתם ללקוח. התקן מציע ארבעה אינדיקטורים לקיום שליטה: סיכון מלאי ויכולת קביעת מחירים הם אינדיקטורים שאינם רלוונטיים לרשויות המקומיות, ואילו סיכון אשראי ואחריות לביצוע המחויבות החוזית הם אינדיקטורים שניתן להיעזר בהם גם בעולמו של השלטון המקומי. מטרת אינדיקטורים אלה לסייע בבחינת השליטה ואין הם יכולים לעקוף את המבחן המרכזי.

סעיף 21 לתקן חשבונאות מספר 34 של המוסד לתקינה בחשבונאות קובע כי "ישות לא תקיזז בין נכסים לבין התחייבויות או בין הכנסות לבין הוצאות, אלא אם הדבר נדרש או מותר לפי תקני חשבונאות".

סעיף 9(ג) לתקנות קובע כי "כל תקבול או תשלום יירשם במלואו, ללא קיזוז בין תקבולים ותשלומים".

סעיף 2.4.2.11 להנחיות להנהלת חשבונות ודיווח כספי ברשויות המקומיות קובע כי "כדי להציג מידע מלא, התקבולים והתשלומים ירשמו במלואם, ללא קיזוז בין התקבולים לתשלומים".

כלל שלישי, אפוא, הוא עקרון הרישום ברוטו של הכנסות והוצאות ו/או תקבולים ותשלומים בדוחות של הרשות המקומית, ככל שמתקיים מבחן השליטה.

מעתה, לאחר שהובהרו היסודות החשבונאיים, ניתן להשיב על ארבע הסוגיות המקצועיות שאוזכרו.

מקור ההכנסה של תקבולים מקרן הארנונה - האם הכנסות ממשלה או הכנסות עצמיות?

סעיף 4 לחוק הרשויות המקומיות (הקרן להרחבת השקעה בתושב ולהגדלת היצע לדיור) תשפ"ג-2023 קובע את אופן ההקצאה של כספי הקרן וכלשון הסעיף "רשות תהיה זכאית למענק שנתי...". השימוש במונח "מענק" מעלה אינטואיטיבית דימוי להכנסות שמקורן ממשלה, אולם עיון בסעיף 5 להוראות החוק מלמד כי מקורות הקרן הן הפרשות של רשויות מקומיות מגביית ארנונה שאינה למגורים.



מדינת ישראל
משרד הפנים
אגף בכיר לביקורת ברשויות המקומיות

סעיף 5(ו) להוראות החוק מחזק מסקנה זו בקבעו כי לעניין חוק יסודות התקציב התשמ"ה-1985 " הפרשות הרשויות המקומיות לקרן לא ייחשבו להכנסות המדינה, והעברתן לקרן לא תימנה בחוק תקציב שנתי.. "

רשויות המקבלות את כספי קרן הארנונה זכאיות לכך ללא תלות בביצוע הוצאות כלשהן בגין גביית הארנונה המועברת מהקרן. במילים אחרות הרשויות המקבלות אינן "נותני השירות העיקריים" ביחס למענקים המשתלמים מקרן הארנונה, שכן אינן מבצעות פעולות גביה כלשהן בגין ארנונה המועברת מהקרן על מנת שההטבות הכלכליות יזרמו אליהן.

סעיף 4.4.7.1 להנחיות להנהלת חשבונות ודיווח כספי ברשויות מקומיות קובע כי תקבולים שאין להן זיקה ישירה לפעילות המוניציפלית הרגילה של הרשות או מתייחסים לתקופות קודמות, נזקפים לתקבולים בלתי רגילים. למענקים מקרן הארנונה אין זיקה ישירה לפעילות הרשות שכן הם מתקבלים מכוח חוק ללא תלות בביצועיה בגביית ארנונה, כאמור.

לאור זאת, אין לראות בהכנסות מקרן הארנונה הכנסות ממסים, כי אם הכנסות עצמיות אחרות.

בסיס דיווח - האם על בסיס צבירה או על בסיס מזומן?

שיטת החשבונאות הנהוגה ברשויות המקומיות היא, שיטת המזומנים המתוקנת, ולפיה כלל הכנסות עצמיות נרשמות על בסיס מזומן, ורק הכנסות ממשרדי ממשלה, רשויות מקומיות ו/או גופים ציבוריים יירשמו על בסיס צבירה.

סעיף 4 לחוק הרשויות המקומיות (הקרן להרחבת השקעה בתושב ולהגדלת ההיצע לדיוור) תשפ"ג-2023 קובע את הכללים להקצאת כספי הקרן. הסעיף קובע את סכומי המענק, אופן החישוב של מענקים חוזרים ומותאמים, וכן את מועד חלוקת המענק עד ליום 1 בדצמבר של כל שנה.

במקרה דנן, מקורם של כספי הקרן מרשויות מקומיות, וסכומי המענק ניתנים לאומדן על פי הכללים שנקבעו מכוח חקיקה. משכך, רישומן של הכנסות עצמיות אלה על בסיס צבירה, אם התקבלו עד 30 באפריל של השנה העוקבת.

סעיף 5 להוראות החוק קובע את סכומי הפרשה לקרן על ידי הרשויות המקומיות, את עיתוי הפרשה, החתך ואופן החישוב.

סעיף 4.5.1.1 להנחיות להנהלת חשבונות ודיווח כספי ברשויות מקומיות קובע כי "כל ההוצאות נרשמות על בסיס מצטבר במועד קבלת הנכס או השירות ללא קשר למועד בו הסכומים שולמו בפועל. העיקרון הוא, שכל ההוצאות שנצברו עד למועד הדוח ירשמו כהוצאה בהנהלת החשבונות התקציבית."

אין עורר, אפוא, כי על פי עקרונות השמרנות והעקביות, יחולו לעניין זה ההנחיות החשבונאיות הרגילות, לפיהן הוצאות נרשמות על בסיס צבירה.



**מדינת ישראל
משרד הפנים
אגף בכיר לביקורת ברשויות המקומיות**

רישום והצגה של תקבולים ותשלומים מקרן הארנונה - ברוטו או נטו?

בסוגיה זו יש לדון בשני מישורים:

האחד - האם על רשות מקומית לרשום תקבולים מקרן הארנונה ותשלומים שהיא מעבירה לקרן הארנונה כסכום נטו או שמא כסכום ברוטו ללא קיזוז?

השני - האם על רשות המקומית לקזז תשלומים לקרן הארנונה מהכנסות הארנונה או לרושםם בצד ההוצאות? בסוגיה הראשונה אין עורר כי על הרישום להיות ברוטו שכן סעיף 9(ג) לתקנות קובע באופן חד משמעי כי כל תקבול ותשלום יירשם במלואו ללא קיזוז בין תקבולים לתשלומים.

הוראות סעיף 9(ג) יפות גם לעניין הסוגיה השנייה. הווי אומר, תשלומים לקרן הארנונה יירשמו בצד ההוצאות כדין כל תשלום אחר הנרשם במלואו ללא קיזוז. יתר על כן, ככל שמתקיים מבחן השליטה שנקבע בתקינה החשבונאית, ולפיו הרשות המקומית היא נותן השירות העיקרי, (ולא רק "סוכן") בכל הקשור לגביית הארנונה, הרי שעל הכנסות הארנונה להירשם בסכומן ברוטו בפרק 11 "הכנסות מארנונה", ללא הפחתה בגין החלק המועבר לקרן הארנונה.

הצגה בדוחות הכספיים - האם הכנסות ארנונה או הכנסות עצמיות אחרות?

אופן ההצגה בדוחות הכספיים הוא פועל יוצא של המסקנות העולות מניתוח הסוגיות המקצועיות הקודמות. היות שמענקים מקרן הארנונה דינן כהכנסות עצמיות אחרות, הרי שיש לרושמן בסכומן ברוטו כתקבולים בלתי רגילים בביאור 4. בהתאם לכך, גם בנספח 1 לטופס 2 בדוחות הכספיים יש להציגן בשורה 1.2 כהכנסות עצמיות בלתי רגילות.

את ההפרשות לקרן הארנונה יש לרשום בסכומן ברוטו כתשלומים בלתי רגילים בביאור 4. בהתאם לכך, בנספח 3 לטופס 2 בדוחות הכספיים יש להציגן כהוצאות חד פעמיות.