

אוניברסיטת תל-אביב
הפקולטה לניהול
בית הספר למוסמכים במינהל עסקים
החוג לחשבונאות

מס' הגיליון: _____

מס' התלמיד: _____

חשבונאות ממשלתית

מרצה: רו"ח דוד גולדברג, MBA

מתרגל: רו"ח אלון תרשיש

סמסטר א' תשע"א

מועד א'

+ פתרון

יום שישי 28.1.11, שעה 08:30

מועד הבחינה:

שעתיים

משך הבחינה:

5 עמודים

מס' עמודים:

מחשב כיס בלבד.

חומר עזר:

- נא לענות על כל השאלות בגוף השאלון, בקצרה.

- משקל כל אחת מהשאלות זהה.

בהצלחה !!

BB-9

הוראות חשובות לצורך סריקת גיליון הבחינה:

- נא להמנע מכתיבה בעט ירוק או בעפרון.
- נא לא לכתוב בתחום השוליים.

בתום הבחינה על התלמיד להקפיד ולמסור למשגיחה באופן אישי את גיליון הבחינה, ולהמתין עד אשר תסמן המשגיחה את המסירה.

שאלה מספר 1 -

מהן המאפיינים של ישות ממשלתית עסקית? האם תקני החשבונאות הממשלתית חלים עליה?

שאלה מספר 2 -

האם הנחת העסק החי רלוונטית לישות ממשלתית? הסבר/י ונמק/י.

שאלה מספר 3 -

מהי הבעיה העיקרית במערכת הדיווח של ישות ממשלתית? *לפי הניסוח של החשבון אולי ראוי להוסיף*

שאלה מספר 4 -

מהו הטיפול החשבונאי בעלויות עוקבות בגין רכוש קבוע ?

שאלה מספר 5 -

מהו חוזה שגלום בו הפסד? מהו הטיפול החשבונאי בחוזה כזה?

שאלה מספר 6 -

מהו ההבדל העיקרי בעקרון המדידה של ירידת ערך בגין נכסים שאינם מניבים מזומנים לבין נכסים המניבים מזומנים?

שאלה מספר 7 -

תן 4 דוגמאות לנכסים כשירים במגזר הממשלתי.

שאלה מספר 8 -

באיזו גישה ממליץ תקן חשבונאות ממשלתי מספר 2 בנושא "דוחות על תזרימי המזומנים", להציג את הדוח על תזרימי המזומנים ? הסבר / י מדוע ?

שאלה מספר 9 -

רשום שתי דוגמאות לאירועים חייבי התאמה ולאירועים שאינם חייבי התאמה על פי תקן 14 ?

שאלה מספר 10 -

מהם התנאים שצריכים להתקיים על מנת שישות ממשלתית תשנה את המדיניות החשבונאית ?

שאלה מספר 11 -

מה הן הפעילויות שעל חשב משרד ממשלתי לעשות לקראת סוף השנה בנושא התקשרויות של הישות הממשלתית?

שאלה מספר 12 -

למטרות דיווח כספי , על מנת שיתקיים מבחן השליטה בישות ממשלתית אחרת, אזי בהכרח צריכה הישות המחזיקה להחזיק ברוב המניות או ברוב הזכויות ההוניות של הישות האחרת נכון/לא נכון? הסבר/הסבירי.

אוניברסיטת תל-אביב
הפקולטה לניהול
בית הספר למוסמכים במינהל עסקים
החוג לחשבונאות

פתרון בחינה
חשבונאות ממשלתית

מרצה: ר"ח דוד גולדברג, MBA
מתרגל: ר"ח אלון תרשיש

סמסטר א', מועד א' תשע"א

28.1.2011

1. מהם המאפיינים של ישות ממשלתית עסקית? האם תקני החשבונאות הממשלתית חלים עליה?

ישות ממשלתית עסקית משמעותה ישות בעלת כל המאפיינים הבאים:

- א. ישות בעלת היכולת להתקשר בחוזה בשם עצמה.
- ב. הוקנתה לה הסמכות הפיננסית והתפעולית לנהל עסקים.
- ג. מוכרת סחורות או מספקת שירותים, במהלך עסקיה הרגיל, לישויות אחרות, ברווח או תוך השבה מלאה של העלויות.
- ד. אינה נסמכת על מימון ממשלתי מתמשך, על מנת להיות עסק חי (למעט רכישת תפוקות בעסקאות בין צדדים שאינם קשורים).
- ה. נשלטת על ידי ישות ממשלתית.

ישויות ממשלתיות עסקיות כוללות הן ישויות מסחריות, כגון שירותים ציבוריים, והן ישויות פיננסיות, כגון מוסדות פיננסיים. ישויות ממשלתיות עסקיות אינן שונות במהותן מישויות העוסקות בפעילויות דומות במגזר הפרטי. ישויות ממשלתיות עסקיות פועלות, בדרך כלל, למטרת רווח, למרות שלחלקן יש מחויבות בהיקף מוגבל למתן שירותים לקהילה, לפיהן הן נדרשות לספק ליחידים ולארגונים מסוימים בקהילה, סחורות ושירותים ללא תמורה או בתמורה סמלית. על מנת לקבוע אם הישות הממשלתית שולטת על הישות הממשלתית העסקית יש לפנות לתקן חשבונאות ממשלתית מספר 6 המספק הנחיות לקביעת קיומה של שליטה לצרכי דיווח כספי. תקני חשבונאות ממשלתית לא חלים על ישות ממשלתית עסקית.

2. האם הנחת העסק החי רלוונטית לישות ממשלתית? הסבר/י ונמק/י.

הנחת העסק החי רלוונטית לישות ממשלתית. הקביעה האם הנחת העסק החי היא נאותה רלוונטית בעיקר לישויות בודדות ופחות לממשלה בכללותה. לגבי ישויות בודדות בעת הערכה האם בסיס העסק החי הוא נאות, האחראים לעריכת הדוחות הכספיים עשויים להתחשב במגוון רחב של גורמים המתייחסים לביצועים נוכחיים וחזויים, שינויים מבניים שהוכרז עליהם ופוטנציאליים של יחידות ארגוניות, אומדני הכנסות או סבירות המשך המימון הממשלתי ומקורות פוטנציאליים של מימון חלופי, לפני שיהיה נאות להסיק כי הנחת העסק החי נאותה. בהערכה האם הנחת העסק החי נאותה עבור ישות בודדת, צריכים האחראים לעריכת הדוחות הכספיים ו/או הגורם השולט בה, לשקול טווח רחב של גורמים. גורמים אלה יכללו בין היתר, ביצועים נוכחיים וחזויים של הישות, שינויים מבניים של יחידות ארגוניות שהוכרז עליהם ופוטנציאליים, הסבירות להמשך מימון ממשלתי וכן, אם נדרשים, מקורות פוטנציאליים של מימון חלופי.

נושא העסק החי, במקרה של ישויות שפעילויותיהן ממומנות בעיקר מתקציב, מתעורר לרוב, רק אם הממשלה מודיעה על כוונתה להפסיק לממן את הישות.

3. מהי הבעיה העיקרית במערכת הדיווח של ישות ממשלתית?

הבעיה העיקרית במערכת הדיווח של ישות ממשלתית הינה: התקציב שבגינה הישות נושאת באחריות דיווח ציבורית (בסיס מזומן), עשוי להיות ערוך ומוצג על בסיס שונה מהדוחות הכספיים (בסיס מצטבר). ישויות עשויות לאמץ בסיסי חשבונאות שונים בהכנה של דוחותיהם הכספיים ותקציביהן המאושרים. לדוג' ממשלה עשויה לאמץ את הבסיס המצטבר בדוחותיה הכספיים ואת בסיס המזומן בתקציב שלה. בנוסף תקציבים עשויים להתמקד במחויבות להוציא משאבים בעתיד ושינויים במחויבות אלה או לכלול מידע על כך, בעוד שהדוחות הכספיים ידווחו על נכסים, התחייבויות, נכסים נטו/הון עצמי, הכנסות, הוצאות ושינויים אחרים בנכסים נטו/הון עצמי ותזרימי המזומנים. בדיווח על בסיס תקציב לא היה מעקב אחר נכסי המדינה (רכישה נרשמה כהוצאה), לא היה מעקב אחר ההתחייבויות (הלוואה נרשמה כהכנסה וכהוצאה) כך שהבקרה הייתה חלשה. בנוסף לא הייתה מדידה של התוצאות על פי בסיס צבירה.

4. מהו הטיפול החשבונאי בעלויות עוקבות בגין רכוש קבוע?

עלויות עוקבות הקשורות לפריט רכוש קבוע שכבר הוכר יתווספו לערך בספרים של הנכס כאשר צפוי שיזרמו אל הישות הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות על פני אורך חייו של הנכס, העולים על ההערכה האחרונה ביותר של רמת הביצועים של הנכס הקיים. כל יתר העלויות העוקבות יוכרו כהוצאה בתקופה בה התהוו. עלות עוקבת של רכוש קבוע מוכרת כנכס רק כאשר העלות העוקבת משפרת את מצבו של הנכס, כשהיא נמדדת על פני אורך חייו, לאחר ההערכה האחרונה של רמת ביצועיו.

5. מהו חוזה שגלום בו הפסד? מה הטיפול החשבונאי בחוזה שכזה?

- חוזה שגלום בו הפסד הינו חוזה להחלפת נכסים או שירותים בו העלויות הבלתי נמנעות על עמידה במחויבות החוזה עולות על ההטבות הכלכליות או על פוטנציאל השירות החזויים להתקבל ממנו.
- הטיפול החשבונאי בחוזה שגלום בו הפסד הינו כדלקמן:
המחויבות הקיימת (בניכוי השבות) בהתאם לחוזה תוכר כהפרשה, כלומר בדוחות הכספיים תירשם הפרשה בגובה ההפסד הצפוי מהחוזה.

6. מהו ההבדל העיקרי בעקרון המדידה של ירידת ערך בגין נכסים שאינם מניבים מזומנים לבין נכסים המניבים מזומנים?.

ההבדל העיקרי בעקרון המדידה של ירידת ערך בגין נכסים שאינם מניבים מזומנים לבין נכסים המניבים מזומנים הינו בהגדרה של שווי שימוש. תקן 21 מגדיר שווי שימוש בנכס שאינו מניב מזומנים בערך הנוכחי של יתרת פוטנציאל השירות של הנכס. שווי שימוש בתקן מתייחס לשווי שימוש בנכסים שאינם מניבים מזומנים, אלא אם כן צוין אחרת.

7. תן 4 דוגמאות לנכסים כשירים במגזר הממשלתי.

נכס כשיר- נכס אשר הכנתו לשימוש המיועד לו או למכירתו מצריכה בהכרח פרק זמן ניכר. דוגמאות לנכסים כשירים הם בניני משרדים, בתי חולים, נכסי תשתיות כגון כבישים, גשרים ותחנות כח, ומלאי המצריכים פרק זמן ניכר לצורך הכנתם לשימוש המיועד להם או למכירתם. השקעות אחרות ונכסים המיוצרים באופן שגרתי תוך פרק זמן קצר, אינם נכסים כשירים. נכסים המוכנים למימוש המיועד או למכירתם, בעת רכישתם, אף הם אינם נכסים כשירים.

8. באיזו גישה ממליץ תקן חשבונאות ממשלתי מספר 2 בנושא "דוחות על תזרימי המזומנים", להציג את הדוח על תזרימי המזומנים? הסבר / י מדוע

קיימות שתי שיטות להצגת הדוח על תזרים מזומנים מפעולות שוטפות. א. שיטה ישירה, לפיה ניתן גילוי לקבוצות העיקריות של תקבולי מזומנים ברוטו ושל תשלומי מזומנים ברוטו.

ב. שיטה עקיפה, לפיה העודף או הגרעון נטו מותאמים בשל השפעת העסקאות שבמהותן אינן במזומן, דחיות או צבירות כלשהן של תקבולי או תשלומי מזומנים תפעוליים מהעבר או עתידיים, ופריטי הכנסות או הוצאות המיוחסים לתזרימי מזומנים להשקעה או מימון.

התקן מעודד ישויות לדווח על תזרים מזומנים מפעילות שוטפת תוך שימוש בשיטה הישירה. השיטה הישירה מספקת מידע אשר עשוי להיות שימושי בהערכת תזרימי המזומנים העתידיים ואשר אינו זמין בשיטה העקיפה.

9. רשום שתי דוגמאות לאירועים חייבי התאמה ולאירועים שאינם חייבי התאמה על פי תקן 14?

להלן דוגמאות לאירועים חייבי התאמה לאחר מועד הדיווח:

א. יישובה של תביעה משפטית לאחר מועד הדיווח, מאשר שלישות כהר הייתה מחויבות קיימת במועד הדיווח, ולפיכך נדרשת הישות להתאים הפרשה שכבר הוכרה, או להכיר בהפרשה, במקום מתן גילוי בלבד על התחייבות תלויה.

ב. קבלת מידע לאחר מועד הדיווח המצביע על ירידת ערך של נכס למועד הדיווח, או על הצורך בהתאמתו של סכום שהוכר קודם לכן כהפסד מירידת ערך של הנכס.

לדוגמא:

(1) פשיטת רגל של חייב, המתרחשת לאחר מועד הדיווח, בדרך כלל מאשרת כי הפסד כבר היה קיים במועד הדיווח בחשבון החייבים, וכי על הישות להתאים את הערך בספרים של חשבון החייבים.

(2) מכירת מלאי לאחר מועד הדיווח עשויה להוות ראיה בדבר שווי המימוש נטו של המלאי במועד הדיווח.

ג. קביעה לאחר מועד הדיווח, של עלות נכסים שנרכשו, או של תקבולים ממכירת נכסים לפני מועד הדיווח.

ד. גילויין של תרמיות או טעויות המצביעות על כך שהדוחות הכספיים היו בלתי נכונים.

להלן דוגמאות לאירועים שאינם חייבי התאמה לאחר מועד הדיווח:

א. כאשר ישות מאמצת מדיניות ביצוע הערכה מחדש, באופן סדיר, של נכס לשווי ההוגן, וחלה ירידה בשווי ההוגן של הנכס, בין מועד הדיווח לבין מועד אישור הדוחות הכספיים לפרסום, הירידה בשווי ההוגן כאמור אינה מתייחסת, באופן רגיל, למצב הנכס במועד הדיווח, אלא משקפת נסיבות שהתרחשו בתקופה העוקבת. לפיכך, למרות שלישות יש מדיניות ביצוע הערכה מחדש, באופן סדיר, ישות לא תתאים את הסכומים שהוכרו בדוחותיה הכספיים לגבי נכסים אלה.

ב. כאשר ישות, אשר מחויבת להפעיל תכניות שירות מסוימות לקהילה, מחליטה לאחר מועד הדיווח, אך לפני שהדוחות הכספיים אושרו, לספק/לחלק הטבות נוספות במישרין או בעקיפין למשתתפים באותה תכנית, הישות לא תתאים את ההוצאות שהוכרו בדוחותיה הכספיים לגבי תקופת הדיווח השוטפת. עם זאת יתכן כי יידרש גילוי בגין ההטבות הנוספות כאירועים שאינם חייבי התאמה על פי ס' 29.

10. מהם התנאים שצריכים להתקיים על מנת שישות ממשלתית תשנה את המדיניות החשבונאית?

סעיף 17 לתקן 3 – ישות תשנה מדיניות חשבונאית רק אם השינוי:

א. נדרש בתקן חשבונאות ממשלתי ; או

ב. מביא לכך שהדוחות הכספיים מספקים מידע מהימן ויותר רלוונטי לגבי ההשפעות של עסקאות, אירועים ומצבים אחרים על מצבה הכספי של הישות או תזרימי המזומנים שלה.

11. מה הן הפעילויות שעל חשב משרד ממשלתי לעשות לקראת סוף השנה בנושא התקשרויות של הישות הממשלתית?

הוראת תכ"מ 2.3.5 התקשרויות, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים. לקראת סוף השנה יערוך חשב המשרד דוח מרכז על יתרת ההתחייבויות, תוך הבחנה בין התחייבויות בגין תקציב רגיל לבין התחייבויות בגין תקציב פיתוח ותוך מיון פנימי של ההתחייבויות לגורמי חוץ בנפרד מההתחייבויות למשרדי ממשלה.

חשב המשרד יערוך ניתוח של יתרת ההתחייבויות הרשומה במערכת לסוף השנה. תוך מתן פירוט של ההתחייבויות המהותיות ביותר לגורמי חוץ. לגבי כל התחייבות מהותית לגורם חוץ, יפורטו הפרטים הבאים:

- זהות הזכאי שמולו בוצעה ההתקשרות.
- מהות ההתקשרות לרבות מידע על הפרויקט, מועד יצירת ההתקשרות.
- סכום ההתקשרות.
- מועדי התשלום בגין ההתקשרות.
- פרטים נוספים רלוונטים להתקשרות.

12. למטרת דיווח כספי, על מנת שיתקיים מבחן השליטה בישות ממשלתית אחרת, אזי בהכרח צריכה הישות המחזיקה להחזיק ברוב המניות או ברוב הזכויות ההוניות של הישות האחרת, נכון/לא נכון?

לא נכון. למטרת דיווח כספי, שליטה נובעת מכוחה של ישות לקבוע את המדיניות הפיננסית והתפעולית של ישות אחרת ואינה דורשת בהכרח מישות להחזיק ברוב המניות וזכויות הונות בישות האחרת. הכח לשלוט חייב להיות ניתן למימוש באופן מיידי. לפיכך, כח זה חייב להיות מוקנה כבר לישות מתוקף חקיקה או הסכם רשמי. הכח לשלוט אינו ניתן למימוש באופן מיידי אם הוא דורש שינוי בחקיקה או משא ומתן מחודש על הסכמים על מנת שיהיה ישים.