

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

מס' הגיליון: _____

מס' התלמיד: _____

חשבונאות ממשלתית

מרצה: רו"ח דוד גולדברג, MBA

מתרגלת: חיה פרשר

סמסטר ב' תשס"ט
מועד א'

מועד הבחינה: יום ו' 26.6.09, שעה 08:30

משך הבחינה: שעותיים

מס' עמודים: 7 עמודים

חומר עזר: מחשב כיס בלבד.

BB-6

- נא לענות על השאלות בגוף השאלון.

- יש לענות על כל השאלות. משקל כל אחת מהשאלות זהה.

ב ה צ ל ח ה !!

הוראות חשובות לצורך סריקת גיליון הבחינה:

- נא להמנע מכתובה 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.

1. על מי מוטלת האחריות לעריכת דוחות כספיים מאוחדים של הממשלה בכללותה?

2. מה מאפיין הגדרת נכס בתקינה הממשלתית?

3. מהן שתי השיטות לסיווג הוצאות בדוח על הביצוע הכספי?

4. מהן הבעיות הקיימות ברישום רכוש קבוע במגזר הממשלתי?

5. מהו הטיפול החשבונאי במבנה אשר משמש בחלקו למטרות מנהליות ובחלקו מושכר כדירות על בסיס מסחרי, ומצוי בבעלות אוניברסיטה שאינה פרטית?

6. הגדר נדל"ן להשקעה. ציין 2 דוגמאות רלוונטיות למגזר הממשלתי.

7. ישות ממשלתית קיבלה הלוואה. כיצד תרשם ההלוואה בתקציב וכיצד תרשם בדוחות הכספיים של הישות הממשלתית?

8. מהן ההשלכות של "שומות מס בהשגה" על ההכנסות מגביית מסים?

9. מהו הטיפול החשבונאי בעלויות אשראי בתקינה החשבונאית הממשלתית ובתקינה החשבונאית הבינלאומית?

10. על איזו שיטת דיווח על תזרימי מזומנים מפעילות שוטפת ממליץ תקן חשבונאות ממשלתי מספר 2, "דוחות על תזרימי המזומנים"? הסבר/ י מדוע.

11. הסבר את משמעות העסק החי בהקשר לישות ממשלתית.

12. מהם העקרונות לטיפול בהפרשי שער של שגרירויות בחו"ל הממומנות על ידי תקציב של משרד החוץ?

13. מהו ההבדל בשיטת הטיפול החשבונאי בהשקעה בחברה כלולה, בין התקינה החשבונאית הבינלאומית לבין התקינה החשבונאית הממשלתית?

14. תן שלוש דוגמאות לסימנים המעידים שקיימת שליטה של ישות ממשלתית בנשלטת.

ב ה צ ל ח ה ! ! !

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

**פיתרון בחינה
חשבונאות ממשלתית**

**מרצה: רו"ח דוד גולדברג, MBA
מתרגלת: רו"ח חיה פרשר שילד**

סמסטר ב', מועד א' תשס"ט

26.6.09

1. על מי מוטלת האחריות לעריכת דוחות כספיים מאוחדים של הממשלה בכללותה?
בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, הצגת דוחות כספיים, האחריות לעריכת דוחות כספיים מאוחדים של הממשלה בכללותה, מוטלת במדינת ישראל על החשב הכללי.
2. מה מאפיין הגדרת נכס בתקינה הממשלתית?
בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, הצגת דוחות כספיים, נכס הוא משאב הנשלט על ידי ישות כתוצאה מאירועי עבר, ואשר ממנו חזויים לזרום אל הישות הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות.
3. מהן שתי השיטות לסיווג הוצאות בדוח על הביצוע הכספי?
בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, הצגת דוחות כספיים, שתי השיטות לסיווג הוצאות בדוח על הביצוע הכספי הן:
(א) שיטת סוג ההוצאה - ההוצאות יקובצו בדוח על הביצוע הכספי בהתאם לסוגיהן (לדוגמה: פחת, רכישות חומרים, עלויות משלוח, שכר ומשכורת) ולא יוקצו מחדש בין השימושים השונים בישות.
(ב) שיטת מהות השימוש - לפיה ההוצאות מסווגות בהתאם לתכנית או למטרה שלשמה הן הוצאו.
4. מהן הבעיות הקיימות ברישום רכוש קבוע במגזר הממשלתי?
הבעיות הקיימות ברישום רכוש קבוע במגזר הממשלתי הן:
(1) רכוש קבוע שהינו רכוש של הצבא אינו מקבל ביטוי.
(2) בעיות מדידה.
(3) נכסים שאינם רשומים בדוחות הכספיים ובעת מכירתם אין עלות.
(4) סקר נכסים שטרם הושלם עד כה.
5. מהו הטיפול החשבונאי במבנה אשר משמש בחלקו למטרות מנהליות ובחלקו מושכר כדירות על בסיס מסחרי, ומצוי בבעלות אוניברסיטה שאינה פרטית?
בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 16, נדלין להשקעה, כאשר ישויות ממשלתיות מחזיקות בנדלין מסוים הכולל חלק המוחזק לצורך הפקת דמי שכירות או לצורך עליית ערך הונית ולא לצורך הספקת שירותים, וחלק אחר המוחזק לשם שימוש בייצור או לשם הספקת סחורות או שירותים, או לשם מטרות מנהליות, יש לבחון אם חלקים אלה יכולים להימכר בנפרד (או להיות מוכרים בחכירות מימוניות נפרדות), אם כן, הישות תטפל חשבונאית בכל חלק בנפרד. אם לא ניתן למכור את החלקים בנפרד, הנדלין הוא נדלין להשקעה רק אם החלק המוחזק לשימוש בייצור או בהספקת סחורות או שירותים, או למטרות מנהליות אינו משמעותי.

6. הגדר נדל"ן להשקעה. ציין 2 דוגמאות רלוונטיות למגזר הממשלתי.

בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 16, נדל"ן להשקעה, נדל"ן להשקעה (Investment property) הוא נדל"ן (קרקע או מבנה - או חלק ממבנה - או שניהם) המוחזק (על ידי הבעלים או על ידי חוכר בחכירה מימונית) לצורך הפקת הכנסות מדמי שכירות או לשם עליית ערך הונית או שניהם, ושלא לצורך:

(א) שימוש בייצור או בהספקת סחורות או שירותים, או למטרות מנהלתיות; או,

(ב) מכירה במהלך הפעילויות הרגיל.

להלן דוגמאות לנדל"ן להשקעה אשר רלוונטיות למגזר הציבורי:

(א) קרקע המוחזקת על ידי בית חולים לשם עליית ערך הונית ואשר עשויה להימכר במועד כדאי עתידי.

(ב) אוניברסיטה עשויה להיות הבעלים של מבנה המוחזק על בסיס מסחרי לצדדים תיצוניים.

7. ישות ממשלתית קיבלה הלוואה. כיצד תרשם ההלוואה בתקציב וכיצד תרשם בדוחות הכספיים של הישות הממשלתית?

בתקציב יש לתת ביטוי להלוואה היות ויש זרימה של מזומנים לישות.

לגבי הדוחות הכספיים, תקן חשבונאות ממשלתי מספר 2, דוחות על תזרימי המזומנים, קובע כי תזרים מימוני, במיוחד הלוואות, אינו עונה להגדרת הכנסות מאחר והוא גורם לשינוי שווה הן בנכסים והן בהתחייבויות ואין לו השפעה על הנכסים נטו/הון עצמי. תזרים מימוני נזקף ישירות לדוח על המצב הכספי ומתווסף ליתרות הנכסים וההתחייבויות.

8. מהן ההשלכות של "שומות מס בהשגה" על ההכנסות מגביית מסים?

"שומות מס בהשגה" יוצרות הכנסות שטרם נגבו, ולא יגבו כל עוד שלא יערך דיון מס נוסף. היות והכנסות אלה נרשמות בדוחות הכספיים נוצר סכום גבוה של הכנסות ממסים, דבר הגורם לניפוח הדוח על הביצוע הכספי. על מנת להקטין את סכום ההכנסות, יש צורך באישור ועדה.

9. מהו הטיפול החשבונאי בעלויות אשראי בתקינה החשבונאית הממשלתית ובתקינה החשבונאית הבינלאומית?

בתקינה החשבונאית הממשלתית

טיפול מועדף - עלויות אשראי יוכרו כהוצאה בתקופה בה הן התהוו, מבלי להתייחס לאופן השימוש באותו אשראי.

טיפול חלופי מותר - עלויות אשראי יוכרו כהוצאה בתקופה בה הן התהוו, למעט סכום עלויות האשראי שהונו בהתאם להוראות התקן.

בתקינה החשבונאית הבינלאומית (IFRS)

לפי התקן הישן - יש אופציה להיוון עלויות אשראי.

לפי התקן החדש - כאשר מתקיימים קריטריונים להיוון, קיימת חובה להיוון עלויות אשראי.

10. על איזו שיטת דיווח על תזרימי מזומנים מפעילות שוטפת ממליץ תקן חשבונאות ממשלתי מספר 2, "דוחות על תזרימי המזומנים"? הסבר/י מדוע.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 2, דוחות על תזרימי המזומנים, מעודד ישויות לדווח על תזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות תוך שימוש בשיטה הישירה. השיטה הישירה מספקת מידע אשר עשוי להיות שימושי בהערכת תזרימי המזומנים העתידיים, ואשר אינו זמין בשיטה העקיפה.

11. הסבר את משמעות העסק החי בהקשר לישות ממשלתית.

בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 14, אירועים לאחר מועד הדיווח, הקביעה האם הנחת העסק החי נאותה צריכה להיבחן על ידי כל ישות. בכל אופן, הערכת העסק החי תהיה רלוונטית יותר לישויות בודדות מאשר לממשלה בכללותה. לדוגמה, ישות ממשלתית בודדת עשויה לא להוות עסק חי מאחר והממשלה, החליטה להעביר את כל פעילויותיה לישות ממשלתית אחרת. למרות זאת, שינוי מבני זה אינו משפיע על הערכת העסק החי של הממשלה עצמה.

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 שהוכרו עליהם ופוטנציאלים, 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.

12. מהם העקרונות לטיפול בהפרשי שער של שגרירויות בחו"ל הממומנות על ידי תקציב של משרד החוץ?

כאשר מדובר בשגרירויות שפעילותן מהווה חלק אינטגרלי ממשרד החוץ (לא אוטונומיות) ומקורות המימון שלהן מישראל, הפרשי השער יזקפו לסעיף המימון. אם מדובר בשגרירויות שהן אוטונומיות, קרי מקורות המימון שלהן בעיקר במטבע המקומי שלה, הפרשי השער יזקפו לקרן הון.

13. מהו ההבדל בשיטת הטיפול החשבונאי בהשקעה בחברה כלולה, בין התקינה החשבונאית הבינלאומית לבין התקינה החשבונאית הממשלתית?

בתקינה החשבונאית הממשלתית

בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 7, הטיפול החשבונאי בהשקעות בישויות כלולות, השקעה בישות כלולה הנכללת בדוחות הכספיים המאוחדים, תוצג לפי שיטת השווי המאזני ואילו בדוחות הכספיים הנפרדים תטופל:

- (א) תוך יישום שיטת השווי המאזני או שיטת העלות, איזה מהן אשר מיושמת לגבי הישות הכלולה במסגרת הדוחות הכספיים המאוחדים של המשקיע; או,
- (ב) כהשקעה.

בתקינה החשבונאית הבינלאומית

ההשקעה בישות כלולה תוצג בדוחות המאוחדים על פי שיטת השווי המאזני ובדוחות הכספיים הנפרדים לפי עלות או בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 39.

14. תן שלוש דוגמאות לסימנים המעידים שקיימת שליטה של ישות ממשלתית בשלטון.

בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6, דוחות כספיים מאוחדים והטיפול החשבונאי בישויות נשלטות, יש להניח כי קיימת שליטה כאשר לפחות אחד מתנאי הכח ואחד מתנאי ההטבות שלהלן מתקיימים, למעט אם יש ראייה ברורה כי השליטה נמצאת בידי ישות אחרת.

תנאים לבחינת כח

(א) הישות היא, במישרין או בעקיפין באמצעות ישויות נשלטות, בעלת מרבית מזכויות ההצבעה בישות האחרת.

(ב) לישות הכח, בין שהוענק לה או שמומש מכח חקיקה קיימת, למנות או להדיח את רוב חברי הדירקטוריון או הגוף המקביל לו בישות האחרת.

(ג) לישות הכח לכוון, או להשפיע על החלטה של המחזיקים ברוב זכויות ההצבעה באסיפה הכללית של הישות האחרת.

(ד) לישות הכח להשפיע על החלטה של המחזיקים ברוב זכויות ההצבעה בישיבות הדירקטוריון או בגוף המקביל לו.

תנאים לבחינת הפקת הטבות

(א) לישות הכח להביא את הישות האחרת לידי פירוק ולהשיג שיעור משמעותי של הטבות כלכליות שיריות או לשאת במחויבויות משמעותיות. לדוגמה, תנאי ההטבה עשוי להתקיים אם לישות קיימת אחריות להתחייבויות שיריות של הישות האחרת.

(ב) לישות הכח לקבל חלוקות של נכסים מהישות האחרת, ו/או עשויה לשאת במחויבויות מסוימות של הישות האחרת.