

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

מס' גיליון: _____

מס' התלמיד: _____

חשבונאות ממשלתית

מרצה: רו"ח דוד גולדברג, MBA

מתרגלת: רו"ח חיה פרשר

סמסטר ב' תשס"ז

מועד ב'

BB-1

יום ג' 18.9.07, שעה 09:00

שעתיים

6 עמודים

מחשב כיס בלבד.

מועד הבחינה:

משך הבחינה:

מס' עמודים:

חומר עזר:

- נא לענות על השאלות בגוף השאלון.

ב ה צ ל ח ה !!

הוראות חשובות לצורך סריקת מחברת הבחינה:

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

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

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

1. מהם ההבדלים בין תאגיד למטרת רווח לבין תאגידים או יחידות סמך במגזר הממשלתי הפועלים שלא למטרת רווח?

2. מהי עלות החלפה נוכחית ומתי משתמשים בה למדידת מלאי?

3. הגדירי "עלויות עוקבות" ומהו הטיפול החשבונאי בגינן? בססי תשובתך על תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע?.

4. מהי גישת הרכיבים על פי תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע?

5. מהם שלבי אימוץ תקן חשבוניות ממשלתי?

6. מה מטרת המוסד הישראלי לתקינה חשבונית ממשלתית?

7. בהתאם לתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 5, עלויות אשראי, בעת יישום הטיפול החלופי המותר, מתי, אם בכלל, תהיה הפסקה זמנית של היוון?

8. בהתאם לתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 23, הכנסות מעסקאות שאינן חליפין, מה ההבדל בין התניות מסוג תנאים לבין התניות מסוג מגבלות?

9. מהן סוגי ההכנסות הקיימות במגזר הציבורי ואיזה פרסומים מטפלים בכל אחד מהסוגים?

10. בהתאם לתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 23, הכנסות מעסקאות שאינן חליפין, מה ההבדל בין מסים לבין העברות?

בהצלחה !!!

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**

סמסטר ב', מועד ב' תשס"ז

18.9.07

1. מהם ההבדלים בין תאגיד למטרת רווח לבין תאגידים או יחידות סמך במגזר הממשלתי הפועלים שלא למטרת רווח?

לחץ ההבדלים העיקריים בין תאגיד למטרת רווח לבין תאגידים או יחידות סמך במגזר הממשלתי הפועלים שלא למטרת רווח:

מטרה - תאגיד למטרת רווח פועל למען השגת רווח בעוד שתאגידים או יחידות סמך במגזר הממשלתי פועלים שלא למטרת רווח אלא לצורך הענקת פוטנציאל שירות.

סוגי הכנסות - בתאגיד למטרת רווח מתהוות הכנסות מעסקאות חליפין בעוד שבתאגידים או ביחידות סמך במגזר הממשלתי מתהוות בעיקר הכנסות מעסקאות שאינן חליפין.

בעלי המניות - בתאגיד למטרת רווח בעלי המניות מוגדרים בעוד שבתאגידים או ביחידות סמך במגזר הממשלתי בעלי המניות הם לרוב בלתי מוגדרים.

משתמשי הדוחות הכספיים - בתאגיד למטרת רווח משתמשי הדוחות הכספיים כוללים בעיקר משקיעים, עובדים, מלווים, ספקים ונושים עסקיים אחרים ולקוחות בעוד שבתאגידים או ביחידות סמך במגזר הממשלתי משתמשי הדוחות הכספיים כוללים בעיקר משלמי מסים ומסים עירוניים, חברים ברשות המחוקקת, נושים, ספקים, אמצעי תקשורת ועובדים.

2. מהי עלות החלפה נוכחית ומתי משתמשים בה למדידת מלאי?

בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 12, מלאי, עלות החלפה (שחלוף) נוכחית היא העלות שתתהווה לישות לשם רכישת הנכס במועד הדיווח.

בהתאם לסעיף 12 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 12, מלאי יימדד לפי הנמוך בין עלות לבין עלות החלפה (שחלוף) נוכחית, כאשר הוא מוחזק:

(א) לחלוקה ללא תמורה או בתמורה סמלית; או,

(ב) לצריכה בתהליך ייצור של סחורות המיועדות לחלוקה ללא תמורה או בתמורה סמלית.

3. הגדר/י "עלויות עוקבות" ומהו הטיפול החשבונאי בגינן? בס/י תשובתך על תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע.

בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע, עלויות עוקבות הן עלויות המתהוות לגבי נכס לאחר מועד הכרתו לראשונה.

סעיף 33 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 קובע כי 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 כהוצאות בתקופה בה הן התהוו.

בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע, בנסיבות מסוימות, ראוי להקצות את סך החוצאה בגין נכס לרכיביו ולטפל בכל רכיב בנפרד. זה המקרה כאשר רכיבי הנכסים הם בעלי אורך חיים שימושיים שונה או שהם מספקים לישות הטבת כלכליות או פוטנציאל שירות בדפוס שונה, ולפיכך מצריכים שימוש בשיעורי פחת ושיטות פחת שונים. לדוגמה, עשוי להיות צורך לטפל במדרכות, אבני השפה, תעלות, שבילים, גשרים ותאורה כפריטים נפרדים במערכת כבישים, אם הם בעלי אורך חיים שימושיים שונה. בדומה לכך, יש צורך לטפל בגוף של מטוס ובמנועיו כנכסים בני פחת נפרדים, אם הם בעלי אורך חיים שימושיים שונה.

5. מהם שלבי אימוץ תקן חשבונאות ממשלתי?

להלן שלבי אימוץ תקן חשבונאות ממשלתי:

- (1) **תרגום התקן** - אחת לחודש מתורגם לעברית תקן בינלאומי, בהתאם לסדר שנקבע בתוכנית העבודה שאותה אישרה הוועדה המקצועית.
- (2) **פעילות צוות אד הוק** - לאחר שלב התרגום מוקם צוות אד - הוק, על ידי יו"ר הוועדה, אשר מורכב מנציגי משרדי רואי החשבון המובילים בישראל, נציגי החשב הכללי, נציגי רשות ניירות ערך ועוד. מטרת פעילות צוותי האד הוק, היא לדון במובנות התקן ובסוגיות היישומיות שלו, כל הסוגיות שנותרות ללא מענה יטופלו בשלב הבא.
- (3) **דיון בוועדה המקצועית** - בשלב הבא דנה הוועדה המקצועית בהצעה לתקן ועוסקת הן בסוגיות שנדונו בצוותי האד הוק ולא נמצא להן פיתרון והן בסוגיות שמועלות על ידי חברי הוועדה המקצועית. סוגיות שאין לגביהן פיתרון מופנות לצוות המקצועי של הוועדה הבינלאומית.
- (4) **פרסום הצעה לתקן לציבור** - ההצעה לתקן מפורסמת לציבור לתקופת הערות של שלושה שבועות במהלכה מתקיים שימוע ציבורי בגין ההערות. הפרסום נעשה באתר האינטרנט של אגף החשב הכללי וכן באמצעות מייל לרשימת תפוצה.
- (5) **פרסום תקן סופי** - בתום תקופת ההערות, אם הועלו סוגיות מהותיות, הם ידונו בוועדה המקצועית, אם אין הערות, הוועדה המקצועית מאשרת את התקן והתקן הופך לסופי. עם הפיכת התקן לסופי, התקן מתפרסם באתר האינטרנט של אגף החשב הכללי וכן מופץ במייל לרשימת תפוצה.

6. מה מטרת המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית?

להלן מטרת המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית:

מטרה לזמן קצר - לאמץ במהלך שנת 2007 את 11 תקני החשבונאות הבינלאומיים שטרם אומצו במהלך שנת 2006.

בשנת 2006 שמה לה הוועדה המקצועית כמטרה, לאמץ 12 תקני חשבונאות בינלאומיים. הוועדה פעלה במרץ רב ופרסמה עד לתום שנת 2006 13 תקני חשבונאות ממשלתיים.

כמו כן, שמה לה הוועדה כמטרת **לזמן ארוך**:

- לפרסם הבהרות מקצועיות לגבי סוגיות שאין לגביהם מענה.
- לתת מענה לסוגיות מקצועיות נקודתיות אשר עולות מהשטח עם היישום של התקינה במשרדי הממשלה.
- לבצע הדרכות במשרדי הממשלה על מנת לסייע לחשבי משרדי הממשלה בהטמעת הנושא.
- להטמיע את התחום באקדמיה תוך נקיטת צעדים על מנת להכליל את הנושא כחלק מבחינות מועצת רואי החשבון.

7. בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 5, עלויות אשראי, בעת יישום הטיפול החלופי המותר, מתי, אם בכלל, תהיה הפסקה זמנית של היוון?

בהתאם לסעיף 34 לתקן חשבונאות ממשלתי, עלויות אשראי, בעת יישום הטיפול החלופי המותר, יופסק היוון עלויות אשראי באופן זמני, במהלך תקופות ממושכות שבהן הפיתוח הפעיל מופסק, והעלויות יירשמו כהוצאות.

עלויות אשראי עשויות להתהוות במהלך תקופה ממושכת, שבה הפעילויות הדרושות להכנת נכס לשימוש המיועד או למכירתו מופסקות. עלויות כאמור, הן עלויות החזקת נכסים שהושלמו חלקית והן אינן ראויות להיוון. עם זאת, היוון עלויות אשראי, אינו מופסק באופן זמני, בדרך כלל, במהלך תקופה שבה מבוצעת עבודה מקצועית ומנהלית משמעותית. היוון עלויות אשראי אינו מופסק זמנית אף כאשר עיכוב זמני הוא חלק אשר נדרש בתהליך הכנת הנכס לשימוש המיועד או למכירתו. לדוגמה, ההיוון ימשיך במהלך תקופה ממושכת הנדרשת למלאי כדי לחבשיל או במהלך תקופה ממושכת שבמהלכה מפלס גבוה של מים מעכב את הקמתו של גשר, אם מפלס גבוה של מים הוא שכית במהלך תקופת ההקמה באזור תגיאוגרפי המעורב.

8. **בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 23, הכנסות מעסקאות שאינן חליפין, מה ההבדל בין התניות מסוג תנאים לבין התניות מסוג מגבלות?**

בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 23, הכנסות מעסקאות שאינן חליפין (מסים והעברות) להלן ההבדל בין התניות מסוג תנאים לבין התניות מסוג מגבלות:

תנאים לגבי נכסים מועברים 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.

מגבלות על נכסים מועברים 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.

כלומר, במגבלות בניגוד לתנאים לא קיימת מחויבות להחזיר את ההטבות הכלכליות העתידיות או את פוטנציאל השירות במקרה והנכס לא שימש בהתאם לנדרש.

9. **מהן סוגי ההכנסות הקיימות במגזר הציבורי ואיזה פרסומים מטפלים בכל אחד מהסוגים?**

להלן סוגי ההכנסות הקיימות במגזר הציבורי והפרסומים אשר עוסקים בהם:

א. הכנסות מעסקאות חליפין - הכנסות אלה מטופלות בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 9, הכנסות מעסקאות חליפין.

ב. הכנסות מעסקאות שאינן חליפין - הכנסות אלה מטופלות בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 23, הכנסות מעסקאות שאינן חליפין (מסים והעברות).

ג. הכנסות מעורבות - הכנסות אשר כוללות רכיב חליפין ורכיב שאינו חליפין. בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 23, אם ניתן להפריד בין הרכיבים, כל רכיב יטופל בהתאם לפרסומים האמורים להלן. אם לא ניתן להפריד בין הרכיבים יש לטפל בהכנסות אלה כבהכנסות מעסקאות שאינן חליפין (מסים והעברות).

10. **בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 23, הכנסות מעסקאות שאינן חליפין, מה ההבדל בין מסים לבין העברות?**

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.

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

לדוגמה: מחילת חוב ונטילת התחייבויות, קנסות, עיזבונות, מתנות ותרומות, כולל סחורות ללא תמורה, שירותים ללא תמורה;