

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: רו"ח חיה פרשר שילד

סמסטר ב' תשס"ט  
מועד ב'

מועד הבחינה: יום שלישי 11.8.09, שעה 09:00

משך הבחינה: שעתיים

מס' עמודים: 7 עמודים

חומר עזר: מחשב כיס בלבד

BB-5

יש לענות על גבי טופס הבחינה.

**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.

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

1. מהם ההבדלים בין ישות ממשלתית לבין ישות עסקית?

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

2. מהו העיקרון החשבונאי במדידת מוצרים המחולקים ללא תמורה או בתמורה סמלית?

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

3. מהו הטיפול המומלץ והטיפול החלופי ברישום רכוש קבוע במגזר הממשלתי?

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

4. על פי התקן הממשלתי העוסק בעלויות אשראי - מה עלויות אשראי עשויות לכלול?

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

5. כיצד ניתן להבחין בין אירוע חייב התאמה לבין אירוע שאינו חייב התאמה. תן דוגמה לכל אחד משני הסוגים.

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

6. מהו מבחן השליטה של ישות ממשלתית בנשלטת ?

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

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

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

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

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

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

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

10. הסבר את משמעות העסק החי בהקשר לישות ממשלתית.

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

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

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

12. ישות ממשלתית קיבלה הלוואה. כיצד תירשם ההלוואה בתקציב וכיצד תירשם בדוחות הכספיים של הישות הממשלתית?

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

בהצלחה !!!

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: רו"ח חיה פרשר שילד

סמסטר ב' תשס"ט

מועד ב'

כרמל

יום שלישי 11.8.09

מועד הבחינה:



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 ב' תשס"ט**

**11.8.09**

1. מהם ההבדלים בין ישות ממשלתית לבין ישות עסקית?

להלן ההבדלים העיקריים בין ישות ממשלתית לבין ישות עסקית:

**מטרה** - ישות עסקית פועלת למען השגת רווח בעוד שישות ממשלתית פועלת שלא למטרת רווח אלא לצורך הענקת פוטנציאל שירות.

**סוגי הכנסות** - לישות עסקית מתהוות הכנסות מעסקאות חליפין בעוד שלישות ממשלתית מתהוות בעיקר הכנסות מעסקאות שאינן חליפין.

**בעלי המניות** - בישות עסקית בעלי המניות מוגדרים בעוד שבישות ממשלתית בעלי המניות הם הממשלה או מי מטעמה.

**משתמשי הדוחות הכספיים** - בישות עסקית משתמשי הדוחות הכספיים כוללים בעיקר משקיעים, עובדים, מלווים, ספקים ונושים עסקיים אחרים ולקוחות בעוד שבישות ממשלתית משתמשי הדוחות הכספיים כוללים בעיקר משלמי מסים ומסים עירוניים, חברים ברשות המחוקקת, נושים, ספקים, אמצעי תקשורת והאזרחים.

2. מהו העיקרון החשבונאי במדידת מוצרים המחולקים ללא תמורה או בתמורה סמלית?

בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 12, מלאי, יש למדוד מלאי לפי הנמוך בין עלות לבין עלות 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.

ישות ממשלתית עשויה להחזיק מלאי אשר ההטבות הכלכליות העתידיות ממנו או פוטנציאל השירות שלו אינם קשורים במישרין ליכולתו להניב תזרימי מזומנים נטו. במקרים אלה, ההטבות הכלכליות העתידיות או פוטנציאל השירות של המלאי, למטרות דיווח כספי, משתקפים על ידי הסכום שהיה על הישות לשלם על מנת לרכוש את ההטבות הכלכליות או פוטנציאל השירות, אם היה זה הכרחי לצורך השגת מטרות הישות. כאשר ההטבות הכלכליות או פוטנציאל השירות אינם ניתנים לרכישה בשוק, יש לבצע אומדן של עלות ההחלפה.

3. מהו הטיפול המומלץ והטיפול החלופי ברישום רכוש קבוע במגזר הממשלתי?

בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע להלן הטיפול ברכוש קבוע במגזר הממשלתי:

**טיפול מועדף** - לאחר ההכרה לראשונה כנכס, פריט רכוש קבוע יוצג בעלותו בניכוי פחת שנצבר ובניכוי הפסדים שנצברו מירידת ערך.

**טיפול חלופי מותר** - לאחר ההכרה לראשונה כנכס, פריט רכוש קבוע יוצג בסכום מוערך מחדש, שהוא השווי ההוגן במועד ההערכה מחדש, בניכוי פחת שנצבר לאחר מכן, ובניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו לאחר מכן. הערכות מחדש יבוצעו באופן סדיר מספיק על מנת לוודא שהערך בספרים אינו שונה באופן מהותי מהערך שהיה נקבע לפי השווי ההוגן במועד הדיווח.

4. על פי התקן הממשלתי העוסק בעלויות אשראי - מה עלויות אשראי עשויות לכלול?  
בהתאם לתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 5, עלויות אשראי, עלויות אשראי עשויות לכלול:  
(א) ריבית בגין משיכות יתר בבנקים ובגין אשראי לזמן קצר ולזמן ארוך;  
(ב) הפחתת ניכיון או פרמיה המיוחסים לאשראי;  
(ג) הפחתת עלויות נלוות אשר התהוו בגין הסדרי אשראי;  
(ד) עלויות מימון בגין חכירה מימונית; וכן,  
(ה) הפרשי שער הנובעים מאשראי במטבע חוץ, עד לסכום בו הם נחשבים כהתאמות לעלויות ריבית.

5. כיצד ניתן להבחין בין אירוע חייב התאמה לבין אירוע שאינו חייב התאמה. תן דוגמה לכל אחד משני הסוגים.

בהתאם לתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 14, אירועים לאחר מועד הדיווח, להלן ההבחנה:  
אירוע חייב התאמה - אירוע המספק ראיה לתנאים ששררו במועד הדיווח. דוגמאות:  
(א) יישובה של תביעה משפטית לאחר מועד הדיווח, מאשר שלישות כבר 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. לדוגמה:  
(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; וכן,  
(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) קביעה, לאחר מועד הדיווח, של סכום ההכנסות שנגבה במהלך תקופת הדיווח ושעל הישות לחלק אותו עם ממשלה אחרת, על פי הסכם חלוקת הכנסות אשר בתוקף בתקופת הדיווח;  
(ה) הקביעה, לאחר מועד הדיווח, של תשלומי בונוס עבור ביצועים שיש לשלם לסגל העובדים, אם לישות הייתה במועד הדיווח מחויבות משפטית או מחויבות משתמעת לבצע תשלומים כאמור כתוצאה מאירועים שאירעו לפני מועד הדיווח; וכן,  
(ו) גיליון של תרמיות או טעויות המצביעות על כך שהדוחות הכספיים היו בלתי נכונים.

אירוע שאינו חייב התאמה - אירועים המצביעים על תנאים שהופיעו לאחר מועד הדיווח.  
דוגמאות:

(א) כאשר ישות מאמצת מדיניות ביצוע הערכה מחדש, באופן סדיר, של נכס לשוויי 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. בדומה, הישות לא תעדכן את הסכומים שניתן להם גילוי לגבי הנכס במועד הדיווח, למרות שיתכן כי תצטרך לתת גילוי נוסף; וכן,

(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 באותן תכניות, 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.

#### 6. מהו מבחן השליטה של ישות ממשלתית בנשלטת?

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 ראיה 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 לכלליות שירות או לשאת במחויבויות משמעותיות. לדוגמה, תנאי ההטבה עשוי להתקיים אם לישות קיימת אחריות להתחייבויות שירות של הישות האחרת.

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

7. 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, נדל"ן להשקעה, כאשר ישויות ממשלתיות מחזיקות בנדל"ן מסוים הכולל חלק המוחזק לצורך הפקת דמי שכירות או לצורך עליית ערך הונית ולא לצורך הספקת שירותים, וחלק אתר 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, הנדל"ן הוא נדל"ן להשקעה רק אם החלק המוחזק לשימוש בייצור או בהספקת סחורות או שירותים, או למטרות מנהליות אינו משמעותי.

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 ההבדל בשיטת הטיפול החשבונאי בהשקעה בחברה כלולה, בין התקינה הבינלאומית לבין התקינה 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.

10. 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 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.

11. 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.

12. ישות ממשלתית קיבלה הלוואה. כיצד תירשם ההלוואה בתקציב וכיצד תירשם 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.