

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 ב' תש"ע
מועד א'

מועד הבחינה: יום שלישי 15.6.10, שעה 09:00

משך הבחינה: שתיים

מס' עמודים: 5 עמודים

חומר עזר: מחשב כיס בלבד.

תעודת זהות

- נא לענות על כל השאלות בגוף השאלון, בקצרה.

- משקל כל אחת מהשאלות זהה.

BB-7

בהצלחה !!

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.

שאלה מספר 1 -

מהן החסרונות בניהול תקציב המדינה ללא עריכת דוחות כספיים על בסיס צבירה ?

שאלה מספר 2 -

מהו העיקרון בקיבוץ פריטים בדוחות כספיים של יישות ממשלתית ?

שאלה מספר 3 -

באילו מקרים מיישמים את עלות השיחלוף במדידת מלאי ביישות ממשלתית ?

שאלה מספר 4 -

מהם המאפיינים של נכסי מורשת. בסס/י תשובתך על תקן ממשלתי מספר 17 רכוש קבוע ?

שאלה מספר 5 -

יחידת משנה במשרד ממשלתי אשר עוסקת בדיור מחזיקה במלאי דירות המשמש להספקת דיור למשפחות מעוטות יכולת תמורת דמי שכירות הנמוכים משמעותית ממחיר השוק. האם נדל"ן זה יחשב כנדל"ן להשקעה ? הסבר/י בקצרה

שאלה מספר 6 -

תן 5 דוגמאות להכנסות מעסקאות חליפין במגזר הממשלתי.

שאלה מספר 7 -

תאגיד ממשלתי נותן שירותי דיור. מהו סיווג ההכנסה בכל אחד מהמצבים הבאים:

- א. תמורת שירותי הדיור משלמים הדיירים למשרד הממשלתי דמי שכירות מלאים (בשווי שוק).
- ב. תמורת שירותי הדיור משלמים הדיירים למשרד הממשלתי דמי שכירות סימליים.

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 -

מהם המבחנים לארוע שיוצג כפריט מיוחד בדוח על הביצוע הכספי של יישות ממשלתית?

שאלה מספר 10 -

מהו הטיפול החשבונאי בעלויות אשראי במיגזר הממשלתי, לעומת הטיפול הנדרש עפ"י התקינה הבינלאומית IFRS החלה על חברות ציבוריות ?

שאלה מספר 11 -

היכן יכללו הפרשי השער בתרגום דוח כספי ממטבע הפעילות למטבע הדיווח ? הסבר / י מדוע ?

שאלה מספר 12 -

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

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 ב', מועד א' תש"ע

15.6.2010

1. מהן החסרונות בניהול תקציב המדינה ללא עריכת דוחות כספיים על בסיס צבירה?

דיווח כספי על בסיס מזומן אינו דיווח חשבונאי ואין בו הפרדה מהותית בין הוצאות לנכסים ובין הכנסות להתחייבויות. הנכסים וההתחייבויות נרשמים עם התשלום או עם קבלת המזומן/הנכס בפועל, בדיוק באותו אופן בו נרשמות הוצאות והכנסות. כמו כן, דיווח על בסיס זה אינו כפוף למוסכמות החשבונאות על פי מסמכי היסוד החשבונאיים והמסגרת המושגית ולא נמצא בו עקרונות בסיסיים דוגמת הקבלת הוצאות להכנסות בסיס מזומן מעניק חשיבות פחותה לנתונים הכספיים של הממשלה ובמיוחד לנכסיה ולהתחייבויותיה. שיטת דיווח על בסיס מזומן כפי שנוהלה אינה עומדת בסטנדרטים המוכרים בגופים עסקיים ולפיכך היא אינה עומדת במדיניות הממשלה. להלן דוגמאות לחסרונות:

- אי הערכת התזמון וההיקף של תזרימי המזומנים והיעדר מידע שלם על יכולתה של הממשלה לעמוד בהתחייבויותיה בטווח הקצר והארוך.
- חוסר הפרדה בתוך זרמי הכנסות וזרמי הוצאות.
- חוסר שלמות של המאזן אשר אינו מכיל את כלל הנכסים וההתחייבויות של הממשלה.
- מערכת על בסיס מזומן אינה מספקת כלי ניהולי נאות למקבלי ההחלטות ואינן מאפשרות לקוראי הדוחות להעריך נכון את מצבה הכספי הכולל של הממשלה.
- חלק לא מבוטל מהפעולות המבוצעות אינן מקבלות ביטוי במערכת הכספית ואינן שקופות לקורא הדיווח הכספי.
- אין מעקב ובקרה אחר שלמות כל נכסי הממשלה.

2. מהו העיקרון בקיבוץ פריטים בדוחות כספיים של יישות ממשלתית?

פריטים שהם מהותיים מעצם אופיים יוצגו בנפרד בדוחות הכספיים. ניתן לקבל פריטים אשר גודלם מהותי, אם מהותם זהה. סכומים שאינם מהותיים יקובצו עם סכומים בעלי מהות או שימוש דומים ואין צורך להציגם בנפרד. דוחות כספיים הם פועל יוצא של עיבוד של מספר רב של עסקאות, המקובצות לקבוצות, בהתאם למהותן או לשימושן. השלב הסופי של תהליך הקיבוץ והסיווג הוא הצגת פריטים מקובצים ומסווגים, בסעיפים נפרדים בגוף הדוחות הכספיים או בביאורים. אם פריט המוצג בסעיף נפרד אינו מהותי כשלעצמו, יש לקבצו יחד עם פריטים אחרים בגוף הדוחות הכספיים או בביאורים. פריט שאינו מהותי דיו כדי להציגו בנפרד בגוף הדוחות הכספיים, עשוי בכל זאת להחשב מהותי דיו כדי להציגו בנפרד בביאורים.

3. באילו מקרים מיישמים את עלות השיחלוק במדידת מלאי ביישום ממשלתית?

- מלאי ומדד לפי הנמוך בין עלות לבין שווי שימוש נטו למעט המקרים הבאים:
- המלאי מוחזק לחלוקה ללא תמורה או בתמורה סמלית.
 - המלאי מוחזק לצריכה בתהליך יצור של סחורות המיועדות לחלוקה ללא תמורה או בתמורה סמלית.
 - במקרים הללו המלאי ימדד לפי הנמוך בין עלות לעלות שחלוף נוכחית.

4. מהם המאפיינים של נכסי מורשת. בסס' תשובתך על תקן ממשלתי מספר 17 רכוש קבוע?

- נכסים מסוימים מתוארים כנכסי מורשת בשל חשיבותם התרבותית, הסביבתית או ההסטורית. דוגמאות לנכסי מורשת כוללים בנינים הסטורים ואנדרטאות היסטוריות, אתרים ארכיאולוגים, שמורות טבע ויצירות אומנות. מאפיינים מסוימים לרבות המפורטים להלן, מאפיינים לעיתים קרובות את נכסי המורשת.
- לא סביר שערכם התרבותי, הסביבתי, החינוכי וההסטורי ישתקף במלואו בערך הכספי המבוסס אך ורק על מחיר שוק.
 - מחויבות חוקיות ו/או סטטוריות עשויות להטיל איסורים או מגבלות חמורות על מימוש באמצעות מכירה.
 - לעיתים קרובות אין להם תחליף וערכם יכול לעלות על פני זמן גם אם מצבם הפיזי נפגם.
 - יתכן שיהיה קשה להעריך את אורך חייהם השימושיים, שבמקרים מסוימים יכול להיות מאות שנים.

5. יחידת משנה במשרד ממשלתי אשר עוסקת בדיור מחזיקה במלאי דירות המשמש להספקת דיור למשפחות מעוטות יכולת תמורת דמי שכירות הנמוכים משמעותית ממחיר השוק. האם נדל"ן זה יחשב כנדל"ן להשקעה? הסבר/י בקצרה.

נדל"ן להשקעה מוגדר בתקן כנדל"ן המוחזק לצורך הפקת הכנסות מדמי שכירות או לשם עליית ערך הונים או שניהם. יחידת משנה במשרד ממשלתי אשר עוסקת בדיור ומחזיקה במלאי דירות המשמש להספקת דיור למשפחות מעוטות יכולת תמורת דמי שכירות הנמוכים ממחיר השוק. במקרה זה הנדל"ן מוחזק על מנת לספק שירותי דיור ולא לצורך הפקת דמי שכירות או לצורך עליית ערך הונות, והפקת הכנסות מדמי השכירות היא נלווית למטרות שלשמן מוחזק הנדל"ן. נדל"ן מסוג זה אינו נחשב לנדל"ן להשקעה, והוא יטופל בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתית מס' 17 רכוש קבוע.

6. תן 5 דוגמאות להכנסות מעסקאות חליפין במגזר הממשלתי.

הכנסות מעסקאות חליפין מופקות מ:

- א. מכירת סחורות או הספקת שירותים לצד שלישי.
 - ב. מכירת סחורות או הספקת שירותים ליישומים ממשלתיים אחרות.
 - ג. שימוש שנעשה על ידי אחרים בנכסי היישות, המניב ריבית תמלוגים ודיבידנד.
- נספח 1 לתקן 9 כולל 25 דוגמאות להכנסות מעסקאות חליפין במגזר הממשלתי.
- להלן מספר דוגמאות: הכנסות שכירות במחיר שוק, הכנסות מדמי נסיעה, הכנסות מניהול כבישי אגרה, הכנסות מטיפול בתיקים שנדונו בבית משפט, הכנסות מניהול מתקנים, נכסים או שירותים, עמלות סוכנות ביטוח, הכנסות משכר לימוד, הכנסות ממכירת נדל"ן, עמלת רישיון ותמלוגים.

7. תאגיד ממשלתי נותן שירותי דיור. מהו סיווג ההכנסה בכל אחד מהמצבים הבאים:

- א. תמורת שירותי הדיור משלמים הדיירים למשרד הממשלתי דמי שכירות מלאים (בשווי שוק).
- ב. תמורת שירותי הדיור משלמים הדיירים למשרד הממשלתי דמי שכירות סמליים.

- כאשר הדיירים משלמים למשרד הממשלתי דמי שכירות מלאים מדובר על הכנסה מעסקאות חליפין.
- כאשר הדיירים משלמים למשרד הממשלתי דמי שכירות סימליים, מדובר על הכנסות מעסקאות שאינן חליפין.

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 תזרימי המזומנים מפעולות שוטפות.

- א. שיטה ישירה, לפיה ניתן גילוי לקבוצות העיקריות של תקבולי המזומנים ברוטו ושל תשלומי המזומנים ברוטו.
- ב. שיטה עקיפה, לפיה העודף או הגרעון נטו מותאמים בשל השפעת העסקאות שבמהותן אינן במזומן, דחיות או צבירות כלשהן של תקבולי או תשלומי המזומנים תפעוליים מהעבר או עתידיים, ופריטי הכנסות או הוצאות המיוחסים לתזרימי המזומנים להשקעה או מימון.

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

9. מהם המבחנים לארוע שיוצג כפריט מיוחד בדוח על הביצוע הכספי של יישות ממשלתית?

כדי שארוע יוצג כפריט מיוחד הוא צריך להיות נדיר בלתי רגיל ומהותי. פריט מיוחד צריך להיות נבדל מהפעילות הרגילה של הישות, אינו חזוי להתרחש שוב בעתיד הנראה לעין. הארוע או העסקה צריכים שלא להיות נתונים לשליטת הישות או להשפעתה.

10. מהו הטיפול החשבונאי בעלויות אשראי במיגזר הממשלתי, לעומת הטיפול הנדרש עפ"י התקינה הבינלאומית IFRS החלה על חברות ציבוריות?

בתקינה החשבונאית הממשלתית

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

טיפול חלופי מותר - עלויות אשראי יוכרו כהוצאה בתקופה בה התהוו, למעט סכום עלויות אשראי 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 להוון עלויות אשראי.

11. היכן יכללו הפרשי השער בתרגום דוח כספי ממטבע הפעילות למטבע הדיווח? הסבר / י מדוע?

הפרשי השער יסווגו בקרן הון במסגרת הדוח על השינויים בנכסים נטו או במסגרת ההון העצמי בהתאמה.

הפרשי השער הללו אינם מוכרים כהכנסות או כהוצאות לתקופה מאחר ולשינויים בשערי החליפין יש השפעה ישירה מועטה, אם בכלל, על תזרימי המזומנים הנוכחיים והעתידיים מפעילות שוטפת של יישות החוץ או של היישות המדווחת.

12. מהו חוזה שגלום בו הפסד? מהו הטיפול החשבונאי בחוזה שכזה?

- חוזה שגלם 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.