



משרד החינוך
המינהל למדע וטכנולוגיה

תכנית לימודים במקצוע

חשבונאות

חשבונאות ג'

מהדורה מעודכנת לשנה"ל תשע"ה	רמת לימודים 2 יח"ל	סמל המקצוע 17.20
--------------------------------	-----------------------	---------------------

וועדת היגוי

פרופ' יורם עדן	יו"ר הוועדה	סגן נשיא לעניינים אקדמאים במסלול האקדמי של המכללה למנהל.
ד"ר מגדה גרוס	מרכזת הוועדה	ממונה מגמות (ניהול מערכות חברה ותעשייה), מפמ"ר מגמות תעשייה וניהול עסקי, משרד החינוך, מינהל מדע וטכנולוגיה.
רו"ח שלומי שוב	חבר	סגן דיקן בית הספר למינהל עסקים במרכז הבינתחומי הרצליה
רו"ח שושנה בורנשטיין	חברה	מרצה בקורסים לסיווג מקצועי
גב' רות לוין	חברה	מדריכה ארצית, מרכזת ומורה במגמת ניהול עסקי
גב' אסתר ערבה	חברה	מרצה למתודיקה של הוראת המקצוע במכללת סמינר הקיבוצים, מרכזת ומורה במגמת ניהול עסקי
גב' אירית כהן דואק	חברה	מרצה למתודיקה של הוראת המקצוע, מנחה, מרכזת ומורה במגמת ניהול עסקי

משרד החינוך

© כל הזכויות שמורות
2014

תוכן העניינים

4	..... התפיסה הרעיונית
5	..... מטרות התכנית
9	..... דרכי הוראה מומלצות
10	..... ראשי פרקים
11	..... פירוט נושאי לימוד
17	..... מושגים מרכזיים
22	..... ביבליוגרפיה מומלצת

התפיסה הרעיונית

נושאי הלימוד של תכנית זו באים להרחיב ולהעמיק את ידיעותיו של הלומד בתחום העבודה של החשבונאי. ללמדו את הרישום החשבונאי ואת הטיפול בפעולות ייחודיות ובגופים מיוחדים. כמו כן לחשוף את התלמיד לסוגי ארגונים שונים במשק: חברות, עמותות, מפעלים יצרניים, רשויות מקומיות, קבלנים וכו'.

התכנים מחייבים חשיבה אנליטית וביקורתית, תוך אינטגרציה בין תחומי דעת שונים, כגון כלכלה, מימון, תמחיר, דיני עסקים...

הבחנה בין דרכי הטיפול החשבונאי בסוגיות שונות יפתח אצל הלומד הבנה מעמיקה של עקרונות, נהלים וחוקים הנמצאים בבסיס לכל הפעילות החשבונאית, תוך כדי הבניית ערכים ואתיקה מקצועית.

לימוד התכנים של התוכנית מאפשר ללומד לראות תמונה כוללת של עבודת החשבונאי, בזווית ראייה שונות.

עם סיום לימודיו התלמיד יוכל להשתלב בעבודה בארגונים שונים בתחום החשבונאות, או להמשיך ללימודים אקדמאיים.

מטרות כלליות ואופרטיביות

עם סיום לימודיו התלמיד:

1. יכיר את הטיפול החשבונאי של מכירת נכסים קבועים
 - 1.1 יסביר את ההשלכות של מכירת הנכס על הטיפול החשבונאי
 - 1.2 ינהל את הרישומים החשבונאיים הנובעים ממכירת נכס קבוע
 - 1.3 יקבע את תוצאות המכירה
 - 1.4 יציג את תוצאת המכירה והשלכותיה בדוחות הכספיים
2. ידע את ההיבטים הייחודיים של ניהול חשבונות במפעל יצרני ואת ביטויים בדוחות הכספיים
 - 2.1 יסביר את הפעילות הייחודית של עסק יצרני
 - 2.2 יציין את מאפייני הפעילות הייחודית הזאת בניהול החשבונאי השוטף
 - 2.3 יפרט את הביטוי של הפעילות הייחודית הזאת בדוחות הכספיים
 - 2.4 יפרט ויסביר את הסעיפים הכלולים בעלות הייצור: חומרים, עבודה, הוצאות חרושת, בלאי כלים ומכשירים
 - 2.5 יערוך את דוח "עלות העיבוד והמכירות" וישלבו בדוח רווח והפסד
3. יבין את מהות השותפות ואת הטיפול החשבונאי בפעילותה
 - 3.1 יתאר את מהות השותפות ומאפייניה
 - 3.2 יבחין בין שותף כללי ושותפות כללית לבין שותף מוגבל ושותפות מוגבלת
 - 3.3 יתאר את תהליך הקמת השותפות לסוגיה
 - 3.4 ימנה את סעיפי הסכם השותפות ויסביר אותם
 - 3.5 יחשב את חלוקת הרווח/הפסד על פי יחס ההון או על פי יחס מוסכם
 - 3.6 יחשב את חלוקת הרווח/הפסד על פי סעיפי ההסכם
 - 3.7 יציין את הסיבות לפירוק השותפות לסוגיה ויסביר את תהליך הפירוק
 - 3.8 יחשב את יחס ההון בעת שינוי בהרכב השותפות.
 - 3.9 יסביר את מהותם של החשבונות הייחודיים של השותפות וינהל אותם
 - 3.9.1 ירשום את פעילות השותפות במהלך תקופת הדיווח
 - 3.9.2 ינהל את החשבונות הייחודיים של השותפות
 - 3.9.3 יסביר את המשמעות של היתרה בחשבון "חוי'ז שותף"
 - 3.9.4 יבחין בין "רווח נקי" לבין "רווח לחלוקה"

3.10	יערוך את דוח חלוקת רווחים
3.11	יסביר את הקשר בין "דוח חלוקת רווחים" לבין "דוח רווח והפסד"
3.12	יציג במאזן את סעיף "הון עצמי (הון בעלים)"
4.	יכיר את מאפייני עסקה משותפת ואת הטיפול החשבונאי בפעילותה
4.1	יסביר את מהות העסקה המשותפת ומאפייניה :
4.1.1	יסביר את הייחודיות של עסקה משותפת
4.1.2	יתאר את סוגיית המע"מ בעסקה משותפת
4.2	יפרט את הסיבות להקמת עסקה משותפת
4.3	יתאר את סעיפי ההסכם האפשריים
4.3.1	יסביר את הסיבות האפשריות לזיכוי שותף/שותפים בעמלות מכירה בשיעור מוגדר ממכירותיהם
4.3.2	יפרט את סוגי הפעילות הכלכלית האפשרית בין השותפים לבין העסקה המשותפת או בין השותפים לבין עצמם
4.4	יתאר את מאפייני שיטות הרישום השונות :
4.4.1	יתאר את מאפייני הרישום של שיטת "הרישום החלקי"
4.4.2	יתאר את מאפייני הרישום של שיטת "הרישום המלא"
4.5	ינהל את רישומי העסקה המשותפת על פי שיטת "הרישום החלקי" :
4.5.1	ימנה את החשבונות הייחודיים שמנוהלים בעסקה משותפת על פי שיטת "הרישום החלקי"
4.5.2	ירשום ביומן את הפעולות הכלכליות של העסקה המשותפת במקביל בספרי כל השותפים
4.5.3	ירשום ביומן את הפעולות הכלכליות של העסקה המשותפת במקביל בספרי כל השותפים
4.5.4	יערוך "דוח עסקה משותפת" לקביעה של תוצאת העסקה וחלוקתה בין השותפים
4.5.5	ירשום את הרווח/הפסד בחשבונות הדרושים :
4.5.5.1	ירשום את הפעולה לסגירת חשבון "עסקה משותפת עם..."
4.5.5.2	ירשום את הפעולה לסגירת ההתחשבות בין השותפים
4.5.6	ינהל את רישומי העסקה המשותפת על פי שיטת "הרישום המלא" :
4.5.6.1	ימנה את החשבונות הייחודיים שמנוהלים בעסקה משותפת על פי שיטת ה"רישום המלא"
4.5.6.2	ירשום ביומן את הפעולות הכלכליות של העסקה המשותפת במקביל בספרי כל השותפים
4.5.6.3	יערוך את החשבונות "עסקה משותפת עם..." ו "חוי"ז שותף
4.5.6.4	ירשום את הרווח/הפסד בחשבונות הדרושים
4.5.6.5	ירשום את הפעולה לסגירת ההתחשבות בין השותפים

5. ידע את מאפייני עסקת משגור ואת הטיפול החשבונאי בפעילותה

- 5.1 יסביר את המהות של עסקת משגור
- 5.2 יתאר את מאפייני המשגור
- 5.3 ?מנה את מניעי השגיר ואת מניעי השוגר להתקשרות מסוג משגור
- 5.4 יסביר את הצורך בקביעת סעיף שבו קובעים השוגר והשגיר מי מהם ינפיק חשבוניות מכירה ללקוחות המשגור
- 5.5 יתאר את ההשלכות החשבונאיות של חלוקת ההוצאות של המשגור בין השוגר לשגיר
- 5.6 יתאר את מהותה של האחריות על חובות המשגור וגבייתם ויסביר ומהו "שגיר דל קרדרה" ומהו "שגיר נון דל קרדרה";
- 5.7 יסביר את ההשלכות של היות השגיר "דל קרדרה" או "נון דל קרדרה" ושל תנאי התשלום במכירותיו על קביעת שיעור העמלה שלו;
- 5.8 יסביר את המשמעות של מכירה לשגיר (לעסקו או לשימוש הפרטי) מנקודת המבט של השוגר ומנקודת המבט של השגיר;
- 5.9 יסביר את המשמעות החשבונאית של קביעת נהלי דיווח של השגיר והעברת הכספים לשוגר
- 5.10 יתאר את הייחודיות של הניהול החשבונאי של פעולות המשגור
- 5.11 יפרט את הייעוד של החשבונות הייחודיים שמנוהלים במשגור בספרי השגיר ובספרי השוגר:
- 5.11.1 כאשר חשבוניות המכירה הן של השוגר:
- 5.11.1.1 יפרט את הייעוד ואת המהות של החשבונות הייחודיים שמנוהלים במשגור בספרי השגיר ובספרי השוגר
- 5.11.1.2 ירשום בספרי השגיר ובספרי השוגר את הפעולות הכלכליות של המשגור
- 5.11.1.3 יערך את כל החשבונות הייחודיים למשגור בספרי השוגר ובספרי השגיר
- 5.11.1.4 ירשום את הפעולה לסגירת ההתחשבות בין השוגר לשגיר
- 5.11.2 כאשר חשבוניות המכירה הן של השגיר:
- 5.11.2.1 יפרט את הייעוד של החשבונות הייחודיים שמנוהלים במשגור בספרי השגיר ובספרי השוגר
- 5.11.2.2 ירשום בספרי השגיר ובספרי השוגר את הפעולות הכלכליות של המשגור
- 5.11.2.3 יערך את כל החשבונות הייחודיים למשגור בספרי השוגר ובספרי השגיר
- 5.11.2.4 ירשום את הפעולה לסגירת ההתחשבות בין השוגר לשגיר
- 5.11.3 יציין את הסעיף בדוחות הכספיים שבו יוצג הרווח/הפסד של המשגור בספרי השוגר ובספרי השגיר
- *6 יכיר את המאפיינים של בסיסי הדיווח החשבונאי: בסיס מצטבר ובסיס מזומנים
7. יבין את מהות המלכ"ר, את ההיבטים החוקיים המתייחסים אליו ואת הטיפול החשבונאי הייחודי של פעילותו
- 7.1 יסביר את מהות המלכ"ר
- 7.2 ?מנה את שלושת סוגי המטרות שלמען פועלות העמותות
- 7.3 יתאר את תהליך הקמת עמותה

7.4	יפרט את סעיפי התקנון
7.5	ימנה את מוסדות הניהול של העמותה ויסביר את תפקידיו של כל אחד מהם
7.6	יתאר את סוגיית המיסוי של מלכ"ר : ההתייחסות של מע"מ ומס הכנסה למלכ"ר
7.7	ירשום ביומן את פעולות העמותה
7.8	יערוך את הדוחות הכספיים של העמותה
7.8.1	יערוך דוח על הפעילות (מחליף את דוח הוצאות והכנסות)
7.8.2	יערוך מאזן של עמותה
.8	יכיר את תהליך ביצוע פעילויות עסקיות בסחר חוץ ומאפייני עסקות אלו
8.1	יפרט את הסיבות לקיום מסחר בין-לאומי
8.2	ימנה את המאפיינים של סחר חוץ
8.3	יפרט את המסים המוטלים על היבוא ואת הסיבה להטלתם
8.4	ימנה את הפרטים הכלליים הכלולים בהסכם סחר בין-לאומי
8.5	יסביר את מרכיבי העלויות, הסיכונים והאחריות שבתהליך השינוע של הסחורה ממחסן הספק למחסן היבואן והכללתם במחיר המוסכם
8.6	יסביר את מונחי Incoterms ואת חשיבותם
8.6.1	יגדיר את המונחים EXW, FOB, FAS, CIF, DDU, DDP
8.6.2	יבחר בהצעת מחיר הכדאית ביותר מתוך חלופות מוצעות
8.7	יתאים את שיטות התשלום הבין-לאומיות האפשריות ליחסי המסחר שבין היבואן לספק שלו
8.8	יסביר את המונחים אשראי דוקומנטרי, מכתב אשראי, שטר מטען, חשבון פרופורמה, רשומון יבוא
8.9	יפרט את תהליך יבוא סחורה לארץ בשיטת אשראי דוקומנטרי
*.9	יכיר את ייחודיות הפעילות הכלכלית ברשויות המקומיות ואת הטיפול החשבונאי בה
9.1	יבחין בין סוגי הרשויות השונות.
9.2	ימנה את מקורות ההכנסה של רשות מקומית
9.3	יבחין בין תקציב רגיל (ת"ר) לבין תקציב בלתי רגיל (תב"ר)
9.4	יסביר את העקרונות עליהם מתבסס הרישום החשבונאי ברשות מקומית
9.5	יסביר את מרכיבי הדוחות התקופתיים ברשות מקומית : דוח תקבולים ותשלומים והמאזן
.10	יבחין את הייחודיות של הטיפול החשבונאי בעסק קבלני
10.1	יאפיין את הקבלנות כעבודה מתמשכת
10.2	יבחין בין את סוגי הקבלנים : קבלן בונה וקבלן מבצע

- 10.3 ימנה את עלויות ביצוע העבודה אצל קבלן מבצע
- 10.4 יחשב את "שיעור ההשלמה" ואת אופן קביעתו אצל קבלן מבצע
- 10.5 יחשב את תוצאות הפעילות אצל קבלן מבצע: רווח תקופתי או הפסד תקופתי
- 10.6 יסביר את הדוחות הכספיים והביאורים הייחודיים אצל קבלן מבצע

דרכי הוראה מומלצות

בנוסף להסברים פרונטאליים, תרגול ועבודה עצמית של הלומד, ניתן לגוון את דרכי ההוראה על פי המלצות הבאות:

1. הזמנת מרצים אורחים, כמו חברי הנהלת מלכ"ר, עמיל מכס וכדומה. סיוורים מקצועיים בבורסה לניירות ערך, מחסני ערובה וכדומה.
2. הצגת דוגמאות של של דוחות כספיים של רשויות מקומיות
3. איסוף מאמרים מקצועיים ודיון בכיתה.
4. איסוף כתבות אקטואליות מהעיתונות הכלכלית ודיון בכיתה.
5. הצגת נושא לימודי על ידי תלמידים תוך שימוש באקטואליה ובמקורות מידע שונים.

ראשי פרקים של התכנית

מספר	שם הפרק	המלצה להקצאת שעות
1.	מכירת נכסים קבועים	20
2.	חשבונאות במפעל יצרני	21
3.	שותפות	20
4.	עסקה משותפת	28
5.	עסקאות במשגור (קונסיגנציה)	32
6.	ניהול חשבונות במלכ"ר – מוסד ללא כוונת רווח	20
7.	סחר חוץ	14
8.	קבלנות	25
	סה"כ	180
נושאי לימוד מומלצים להעשרה		
9.	מאפייני בסיסי הדיווח החשבונאי	15
10.	רשות מקומית	25
11.	חברות ושוק ההון	20
	סה"כ	60
	סה"כ לתוכנית הלימודים	<u>240</u>

נושאי העשרה מיועדים להרחיב את עולם הידע של התלמיד. בנושאים אלו מומלץ לאפשר ללומד לחקור בדרכים מגוונות, לערוך דיונים, לקיים סיורים לימודיים במידת האפשר, להזמין מרצים מומחים מהתחום של הנושא וכו'.

פירוט נושאי הלימוד בתוכנית

<u>מספר</u>	<u>הפרוט</u>	<u>המלצה להקצאת שעות</u>
1.	מכירת נכסים קבועים.....	20
1.1	הטיפול החשבונאי בעקבות מכירת נכס	
	1.1.1 רישום של מכירת הנכס.	
	1.1.2 רישום ההוצאות הכרוכות במכירה.	
	1.1.3 חישוב הפחת השנתי על הנכס/ נכס משופר עד ליום המכירה ורישומו .	
	1.1.4 רישום ביטול הפחת שנצבר על הנכס שנמכר עד ליום המכירה .	
	1.1.5 רישום ביטול עלויות הנכס.	
1.2	חישוב הרווח/הפסד מהמכירה ורישומו	
2.	חשבונאות במפעל יצרני.....	21
2.1	מאפייני ניהול החשבונות במפעל יצרני ;	
2.2	מבנה דוח עלות המכירות והעיבוד ועריכתו;	
	2.2.1 עלות הייצור/העיבוד	
	2.2.1.1 חומרים : חומרי גלם, חומרי עזר, חומרי אריזה	
	2.2.1.2 עבודה	
	2.2.1.3 הוצאות חרושת	
	2.2.1.4 פחת והפחתות	
	2.2.2 עלות המוצרים שנוצרו והעיבוד	
	2.2.2.1 מלאי מוצרים בתהליך	
	2.2.2.2 שינויים במלאי מוצרים בתהליך	
	2.2.3 עלות המכירות	
	2.2.3.1 מלאי מוצרים גמורים (תוצרת מוכנה)	
	2.2.3.2 שינויים במלאי מוצרים גמורי	
2.3	עריכת דוח רווח והפסד במפעל יצרני	
3.	שותפות.....	20
3.1	מהות השותפות: הגדרתה בפקודת השותפויות, תהליך ייסוד השותפות, הסכם השותפות, הסעיפים העיקריים בפקודת השותפויות המתייחסים לאחריות השותפים וחלוקת הרווחים/הפסדים בהיעדר הסכם	
3.2	הסכם השותפות וחשובים הנדרשים על פי סעיפיו	

3.2.1	השקעות השותפים
3.2.2	יחס חלוקת רווחים/הפסדים (חל"ר)
3.2.2.1	חלוקת רווחים/הפסדים על פי יחס ההון
3.2.2.2	חלוקת רווחים/הפסדים על פי יחס ההון כאשר אחד השותפים לא השקיע בשותפות או השקיע נכס שאי אפשר לקבוע את ערכו הכספי (נכס מופשט, ידע, מוניטין)
3.2.2.3	חלוקת רווחים/הפסדים על פי יחס שנקבע בהסכם השותפות
3.2.3	הבטחת רווח מזערי לשותף
3.2.4	עמלות מכירה
3.2.5	"משכורת לשותף"
3.2.6	ריבית על השקעות השותפים
3.2.7	ריבית על ההון ועל הלוואות שנותן שותף לשותפות
3.2.8	ריבית על משיכות פרטיות ועל הלוואות ששותף מקבל מהשותפות
3.3	שינוי בהרכב השותפים (לפי פקודת השותפויות)
3.3.1	צירוף שותף חדש
3.3.2	פרישה/מות שותף
3.3	פירוק שותפות: מהות פירוק השותפות, תהליך פירוק השותפות: מימוש נכסים ויעוד התמורה, חדלות פירעון או פשיטת רגל
3.4	הטיפול החשבונאי בפעילות הייחודית של שותפות: חשבונות השותפים (חו"ז שותף), השקעת שותף וריבית עליה, משיכות פרטיות של שותף וריבית עליה, "משכורת שותף", הלוואה ששותף מקבל מן השותפות וריבית עליה, הלוואה ששותף נותן לשותפות וריבית עליה, חלוקת הרווח/הפסד
3.5	עריכת דוח חלוקת רווחים
3.6	הצגת הסעיף "הון עצמי (הון בעלים)" במאזן השותפות

28 **4. עסקה משותפת**

4.1	מהות העסקה המשותפת ומאפייניה;
4.2	הסכם העסקה המשותפת
4.3	שיטות הרישום החשבונאי בעסקה משותפת
4.3.1	שיטת הרישום החלקי: כל שותף רושם רק את פעולות העסקה שהוא עצמו ביצע: רישום שוטף של פעולות העסקה, עריכת דוח עסקה משותפת ורישום פעולות לסגירת העסקה.
4.3.2	שיטת הרישום המלא: כל השותפים רושמים את כל פעולות העסקה. רישום שוטף של פעולות העסקה, עריכת החשבונות,

חלוקת הרווח ורישום.

	4.4	הטיפול החשבונאי בעסקה משותפת המתמרכת מעבר ליום המאזן: מלאי הוצאות מראש ,
32	5.	עסקאות במשגור (קונסיגנציה).....
	5.1	מהות עסקת משגור ומאפייניה
	5.2	הסכם המשגור ומרכיביו
	5.3	הניהול החשבונאי של המשגור
	5.3.1	רישום בספרי השוגר והשגיר – חשבוניות המכירה הן של השוגר
	5.3.1.1	החשבונות הייחודיים של המשגור בספרי השוגר ובספרי השגיר
	5.3.1.2	פעולות המשגור ורישומן
	5.3.2	רישום בספרי השוגר והשגיר – חשבוניות המכירה הן של השגיר
	5.3.2.1	החשבונות הייחודיים של המשגור בספרי השגיר
	5.3.2.2	פעולות המשגור ורישומן
	5.4	הטיפול החשבונאי בעסקת מישגור המתמרכת מעבר ליום המאזן: מלאי , הוצאות מראש
20	6.	מלכ"ר – מוסד ללא כוונת רווח.....
	6.1	מהות המלכ"ר
	6.2	סוגי המלכ"ר
	6.2.1	חברה למען הציבור – חל"צ
	6.2.2	עמותה ומאפייניה
	6.3	ייסוד העמותה, ניהולה ופירוקה
	6.3.1	ייסוד העמותה
	6.3.2	ניהול העמותה
	6.3.2.1	האסיפה הכללית
	6.3.2.2	וועד העמותה
	6.3.2.3	וועדת ביקורת ורואה חשבון
	6.3.3	פירוק העמותה
	6.3.3.1	פירוק מרצון
	6.3.3.2	פירוק על ידי בית משפט
	6.4	סוגיית המיסוי של מלכ"ר: ההתייחסות של מע"מ ומס הכנסה למלכ"ר
	6.5	ניהול חשבונות בעמותה
	6.5.1	פעולות העמותה ורישומן
	6.5.2	עריכת דוחות כספיים
	6.5.2.1	דוח על הפעילות
	6.5.2.2	עריכת מאזן של עמותה

14	<p>.....סחר חוץ</p> <p>7.1 המאפיינים של עסקת סחר חוץ</p> <p>7.2 השימוש במטבע זר</p> <p>7.3 מסים על היבוא</p> <p>7.4 המסמכים העיקריים בעסקת סחר בין לאומי: חשבון הספק (Invoice), - שטר מטען (Bill Of Lading), רשומון יבוא (Customs Entry);</p> <p>7.5 קביעת המחיר ושיטת התשלום בסחר בין-לאומי</p> <p>7.5.1 מונחי סחר בין-לאומיים – Incoterms</p> <p>EXW - Ex Works, FAS - Free Alongside Ship, FOB - Free Onboard Vessel, CIF--Cost Insurance & Freight, DDU - Delivered Duty Unpaid, DDP -Delivered Duty Paid.</p> <p>7.5.2 קביעת המחירים במסחר הבין לאומי</p> <p>7.6 ביצוע עסקת יבוא בשיטת אשראי דוקומנטרי</p>	.7
25	<p>.....קבלנים</p> <p>8.1 מאפייני הקבלנות כעבודה מתמשכת</p> <p>8.2 סוגי קבלנים</p> <p>8.2.1 קבלן בונה (תקן 2)</p> <p>8.2.2 קבלן מבצע (תקן 4)</p> <p>8.3 עלות ביצוע העבודה אצל קבלן מבצע</p> <p>8.3.1 עלויות ישירות</p> <p>8.3.2 עלויות עקיפות</p> <p>8.4 חישובי "שיעור השלמה" ואופן קביעתו אצל קבלן מבצע</p> <p>8.4.1 חישוב שיעור ההכנסה ושיעור הרווח על פי בסיס העלויות</p> <p>8.4.2 חישוב שיעור ההכנסה ושיעור הרווח על פי בסיס תפוקות</p> <p>8.5 חישוב תוצאות הפעילות אצל הקבלן המבצע: רווח תקופתי או הפסד תקופתי</p> <p>8.6 הכרת הדוחות כספיים והביאורים הייחודיים</p> <p>8.6.1 דו"ח רווח/הפסד והמאזן</p> <p>8.6.2 גילוי נאות בדוחות (ביאורים לדוחות)</p> <p>8.6.3 הכרה בהפסדים (תקן 4, סעיף 16)</p> <p>סה"כ שעות לימוד מומלצות</p>	.8

15	.....מאפייני בסיסי הדיווח החשבונאי.....	9
	בסיס מצטבר	9.1
	בסיס מצטבר	9.2
25	.....רשות מקומית.....	10
	מהות רשות מקומית	10.1
	סוגי רשויות מקומיות	10.2
	עירייה	10.2.1
	מועצה מקומית	10.2.2
	מועצה אזורית	10.2.3
	מקורות ההכנסות של רשות מקומית:	10.3
	מקורות עצמיים	10.3.1
	תמיכה ממשלתית	10.3.2
	מקורות חוץ אחרים	10.3.3
	תקציב הרשות המקומית: תקציב רגיל (ת"ר), תקציב בלתי רגיל (תב"ר)	10.4
	עקרונות עליהם מתבסס הרישום החשבונאי ברשות המקומית	10.5
	עקרון הגילוי הנאות:	10.5.1
	פרסום בילקוט הפרסומים הממשלתי.	10.5.1.1
	איסור קיזוז הכנסה מהוצאה	10.5.1.2
	בסיס הדיווח- שיטת המזומנים	10.5.2
	אופן ניהול הספרים:	10.5.3
	ספר ראשי	10.5.3.1
	ספרי עזר	10.5.3.2
	הכרת הדוחות התקופתיים	10.6
	מאפייני דוח תקבולים ותשלומים ומרכיביו	10.6.1
	מאפייני המאזן ומרכיביו	10.6.2
20	.....חברות ושוק ההון.....	11
	מהות החברה כגוף כלכלי בעל אישיות משפטית;	11.1
	סוגי החברות והאפשרויות העומדות בפניהן לגיוס כספים;	11.2
	חברה ציבורית וחברה פרטית;	11.2.1
	גיוס כספים על ידי חברות: תהליך הנפקת ני"ע, תשקיף, תהליך הנפקת ני"ע באמצעות הבורסה;	11.2.2
	מניות: אופציות, ערך נקוב של מניה, הון המניות, סוגי המניות, חלוקת רווחים (דיבידנד), מניות הטבה	11.2.1.1
	אגרות חוב (אג"ח)	11.2.1.2

	ייסוד החברה;	11.3
	11.3.1 רישום החברה;	
	11.3.2 התקנון	
	אופן קבלת החלטות בחברה וניהולה;	11.4
	11.4.1 אסיפות בעלי המניות וההחלטות המתקבלות בהן : האסיפה הכללית, אסיפה שנתית, אסיפה מיוחדת;	
	11.4.2 דירקטוריון החברה – מועצת המנהלים;	
	11.4.3 המנהל הכללי;	
	פירוק חברה.	11.5
60	סה"כ שעות לימוד מומלצות	
<u>240</u>	סה"כ שעות לימוד מומלצות לתוכנית	

מושגים מרכזיים

בתכנית הלימודים "ניהול חשבונות ג"

מס'	המושג	הסבר
1.	פחת	<p>פחת - ההוצאה התקופתית הנובעת מחלוקת עלות הנכס על מספר התקופות החשבונאיות בהן יביא תועלת כלכלית, לפי עיקרון ההקבלה.</p> <p>שיטות לחשוב פחת:</p> <p>שיטת קו ישר - Straight line depreciation</p> <p>שיטה לחישוב פחת לפיה מניחים שהנכס יביא תועלת כלכלית שווה בכל אחת מהתקופות הכלכליות בהן יישרת את העסק. בהתאם לכך נרשמות הוצאות פחת שוות בכל תקופה.</p> <p>שיטת סכום הספרות - Sum of the digits depreciation</p> <p>שיטה לחישוב לפיה מניחים שהתועלת הכלכלית שיפיק הנכס תלך ותרד או תעלה מתקופה לתקופה. בהתאם לכך נרשמות הוצאות פחת בסכומים ההולכים וקטנים או גדלים מתקופה לתקופה.</p> <p>זמין לשימוש - נקודת הזמן שבה הנכס מוכן לשימוש וממנה מתחיל חישוב הפחת.</p>
2.	מפעל יצרני	<p>זוח עלות המכירות והעיבוד - דיווח תקופתי המציג את תוצאות הפעילות הכלכלית העיקרית במפעל יצרני מנקודת היצור ועד שהוא מוכן למכירה.</p> <p>עלות היצור/עיבוד - סעיף בדוח רווח והפסד הכולל את כל העלויות של תהליך היצור בתקופת המדידה.</p> <p>עלות המוצרים שנוצרו/עובדו - סעיף הכולל רק את העלויות של המוצרים שיצורם הושלם בתקופת המדידה.</p> <p>עלות המכירות והעיבוד - סעיף הכולל את העלויות של המוצרים שנמכרו בתקופת המדידה.</p> <p>עלויות ישירות - עלויות הקשורות במישרין בתהליך היצור ונכללות במוצר. כגון חומרים שנדרשים לתהליך היצור, הוצאות שכר של עובדי יצור.</p> <p>עלויות עקיפות - עלויות המסיעות בתהליך היצור.</p>
3.	שותפות	<p>התארגנות של חבר בני אדם (2-20) המשקיעים ביחד כסף, ידע, מוניטין, עבודה וכדומה לשם השגת רווחים.</p> <p>Partnership</p> <p>הסכם שותפות - Agreement Partnership: חוזה המפרט את זכויות וחובות השותפים לרבות אופן חלוקת הרווחים בין השותפים.</p> <p>שותף כללי - Partner: אחראי לכול חיוביה של השותפות ללא הגבלת הסכום.</p> <p>שותף מוגבל - Limited partner:</p> <p>אחראי לחובות השותפות עד לגובה השקעתו בלבד. אסור לו להשתתף בניהול השותפות או בקבלת החלטות בה.</p> <p>שותפות כללית - Partnership: כל השותפים בה הם שותפים כלליים.</p>

		<p>שותפות מוגבלת (בע"מ) - Limited partnership : שותפות בה חייב להיות לפחות שותף כללי אחד.</p>
		<p>הסכם שותפות - Partnership agreement : חוזה המפרט את זכויות וחובות השותפים לרבות אופן חלוקת הרווחים בין השותפים.</p>
4.	עסקה משותפת Joint Venture	<p>שותפות זמנית לביצוע פעילות כלכלית בדרך כלל לעניין מוגבל ומוגדר לפרק הזמן הדרוש לביצועה, ומטרתה - הפקת רווחים.</p>
5.	משגור Consignment	<p>שיטת מכירה באמצעות סוכן, המקבל לרשותו ללא תמורה סחורה למכירה תמורת עמלה.</p> <p>שוגר - Consignor : בעל הסחורה הנמצאת אצל השגר.</p> <p>שגיר - Consignee : מקבל הסחורה מהשוגר לצורך מכירה.</p> <p>דלקרדה : שגיר, אשר על פי ההסכם בינו לבין השוגר הוא האחראי לגביית החובות מלקוחות המשגור.</p>
6.	בסיסי דיווח	<p>שיטות מדידה של הרווח.</p> <p>בסיס מזומנים Cash Basis שיטת מדידה של הרווח לפיה נזקפות לרווח רק ההוצאות וההכנסות שבוצעו במזומנים בתקופת המדידה.</p> <p>בסיס מצטבר Accrual basis שיטת מדידה של הרווח, לפיה נזקפות לרווח רק ההכנסות המוכרות בתקופת המדידה וההוצאות שנעשו לצורך יצירתן.</p>
7.	מלכ"ר	<p>מוסד ללא כוונת רווח - איגוד בני אדם הפועלים למען מטרה ציבורית שאינה מכוונת להשגת רווח שיחולק בין חבריו. נכסיו ועודף הכנסותיו של המוסד משמשים לקידום המטרה הציבורית שלשמה הוא הוקם.</p> <p>עמותה - מתאגדת לפי חוק העמותות</p> <p>חברה לטובת הציבור (חל"ץ) - מתאגדת ופועלת על פי חוק החברות</p> <p>דוחות תקופתיים דוח על הפעילות - דוח הציג את תוצאות הפעילות הכלכלית של העמותה בתקופת הדיווח התוצאה משקפת עודף הכנסות או גרעון.</p> <p>מאזן העמותה - מציג את תמונת המצב של נכסי העמותה והתחייבותיה ליום הדיווח</p> <p>נכסים נטו - רכוש העמותה פחות התחייבויותיה.</p>
8.	סחר חוץ	<p>פעילות כלכלית של יבוא וייצוא.</p> <p>מונחי Incoterms - מערכת של מונחים בינלאומיים אחידים מקובלים שמגדירים את חלוקת האחריות, העלויות והסיכונים בין יבואן לספק לאורך מסלול שינוע הסחורה מהספק אל היבואן. המונחים העיקריים:</p> <p>EXW - Ex Works : מחיר הסחורה במחסן הספק.</p> <p>F.O.B- Free on board : המחיר כולל את הסחורה, טעינה והובלה יבשתית לנמל היצוא ופריקה לרציף ליד האנייה.</p> <p>F.A.S- Free alongside : המחיר כולל את כל העלויות עד שהסחורה טעונה על האנייה בנמל היצוא.</p> <p>C.I.F-Cost insurance Freight : המחיר כולל את כל העלויות עד שהסחורה מגיעה לנמל היבוא, כולל היטלים ואגרות, הובלה ימית מנמל היצוא לנמל היבוא וביטוח בדרך.</p>

<p>D.D.U- Delivered Duty Unpaid: המחיר כולל את כל העלויות הכלולות ב-CIF בתוספת פריקה לרציף בנמל היבוא.</p> <p>D.D.P- Delivered Duty Paid: מחיר הסחורה במחסניו של הקונה, כולל השגת רישיון יבוא, מכס, מסי נמל והוצאות בארץ היבואן.</p>		
<p>מכתב אשראי - Letter of credit :</p> <p>מכתב שבו הבנק של היבואן מתחייב להעביר לבנק של הספק את הכסף תמורת הסחורה ששלח לאחר שהוא יקבל את המסמכים המעידים על משלוח הסחורה.</p>		
<p>שטר מטען - Bill of lading :</p> <p>שטר מטען הוא מסמך שמנפיק המוביל עבור הספק והוא מהווה קבלה הניתנת על ידי המוביל או נציגו עבור הסחורה שהוטענה על האנייה; תעודת בעלות של המחזיק בו על הסחורה וראיה לתנאי ההסכם בין חברת הספנות והספק.</p>		
<p>רשומון יבוא - Customs entry:</p> <p>רשומון יבוא הוא מסמך מונפק על ידי המכס, שבו כלולים פרטים על תשלומים למכס בגין יבוא המטען. מסמך זה, כאשר הוא חתום על ידי המכס מהווה ביחד עם מסמכים נוספים אסמכתא לשחרור הסחורה.</p>		
<p>הגדרת המונח "רשות מקומית" מצויה בסעיף 1 לחוק הפרשנות, תשמ"א-1981 בזו הלשון: "עירייה, מועצה מקומית, ועד מקומי או איגוד ערים". ניתן להבחין שההגדרה בחוק הפרשנות אינה כוללת בתוכה מועצה אזורית, אך ע"פ פקודת המועצות המקומיות, מועצה אזורית היא למעשה מועצה מקומית אשר מכוננת באזור בו יש "שני כפרים או יותר" (סעיפים 1, 3, 5 ו-6 לפקודת המועצות המקומיות). הפקודה הנ"ל גם מאפשרת הקמת "מועצה מקומית תעשייתית" בתנאים ובאופן המוגדר בה (סעיף 2 לפקודת המועצות המקומיות).</p> <p>הרשויות המקומיות כחלק מן ה"מנהל הציבורי" נועדו לשרת את הציבור אם והן מהוות נאמן של הציבור. מכאן נגזרות חובות שונות החלות על הרשויות המקומיות, כגון הפעלת שיקול דעת מתוך הגינות, מתוך שיקולים ענייניים, בסבירות ובמידתיות, שמיעת טענותיו של מי שהרשות עומדת לפגוע בזכויותיו קודם לפגיעה, ועוד.</p>	<p>רשות מקומית</p>	<p>9.</p>
<p>עירייה-רשות מקומית של עיר, שמספר תושביה עולה על 20,000 בדרך כלל. עירייה יכולה גם לכלול מספר יישובים שכנים במסגרת איחוד רשויות מקומיות.</p>		
<p>מועצה מקומית- רשות מקומית של יישוב בעל אופי עירוני, כפרי או קהילתי, שמספר תושביו בין 2,000 ל-20,000. גם מועצה מקומית יכולה לכלול מספר יישובים.</p>		
<p>מועצה אזורית: מועצה המאגדת מספר יישובים כפריים וקהילתיים באזור גאוגרפי מסוים.</p>		
<p>מועצה תעשייתית: רשות מוניציפלית המנהלת אזור תעשייה בין-יישובי. כ-5% משטח ישראל אינו משויך לשום רשות מקומית. שטח כזה מכונה שטח גלילי.</p>		
<p>תקציב רגיל – ת"ר current budget התקציב הרגיל משמש ככלי העבודה העיקרי של הרשות המקומית ומהווה את</p>		

<p>תוכנית העבודה השנתית מבחינה תקציבית. התקציב הרגיל מורכב מפרקים ותתי פרקים המפרטים את הוצאות והכנסות הרשות בשנה קלנדרית. תמצית התקציב מציגה באופן מרוכז את הוצאות הרשות לפעולות שונות, תשלומי שכר ופירעון מלוות ואת ההכנסות הכוללות את מענק האיוון, מענקים מיועדים ממשרדי ממשלה שונים והכנסות עצמיות. התקציב מבטא את סדרי העדיפויות של הרשות ומאפשר מעקב ובקרה אחר ביצוע היעדים. תקציב רגיל מכונה גם "תקציב מנהלי" (administrative budget).</p>		
<p>תקציב בלתי רגיל תקציב של עירייה המיועד לפעולה חד-פעמית או לתחום פעילות מסוים, הכולל אומדן ותקבולים ותשלומים לאותה פעולה או לאותו תחום פעילות, וכספים שיועדו על פי דין למטרות שאינן תקציב רגיל. כספים של תקציב בלתי רגיל ינוהלו בנאמנות בידי ראש העירייה והגזבר, בנפרד מכספי חשבון התקציב שאינו בלתי רגיל, ולא ייעשה כל שימוש בכספים של תקציב בלתי רגיל שלא למטרה שלשמה נועד, ובכלל זה לא ייעשו כל פעולות קיזוז בין כספים של תקציב בלתי רגיל לכספים של תקציב שאינו בלתי רגיל, זולת בתום כל פעולה שלה יועד התקציב הבלתי רגיל.</p>		
<p>קבלן מבצע - יחידה עסקית המבצעת עבודות על פי חוזה ביצוע.</p>	<p>קבלנים</p>	<p>10.</p>
<p>בסיס עבודות גמורות completed contrat base שיטה חשבונאית להכרה בהכנסה מעבודות או משירותים. על פי שיטה זו, הרווח/הפסד מוכר רק לאחר שהעבודה או השירות הושלמו. שיטה זו נאותה כאשר דגם הביצוע מורכב מפעולה יחידה או כאשר ביצוע לא יכול להיחשב כמושלם עד שפעולות מסוימות לא יוצאות אל הפועל. שיטה זו מקובלת בארץ לגבי שירותים חד פעמיים ועבודות מתמשכות של קבלן בונה (השווה: אחוז השלמה).</p>		
<p>עבודה על פי חוזה ביצוע - עבודה הנעשית על פי הזמנה של לקוח ובהתאם למפרט ספציפי והמתייחסת לבניה או לייצור נכס, כאשר תחילת הביצוע היא בתקופת דיווח אחת וסיומה בתקופת דיווח אחרת.</p>		
<p>עבודה ממושכת – עבודה שמשך ביצועה הוא מעל לשנה (לא רק קבלני בניין). הסעיף מתייחס לקבלני בניין, ללא ציון תקופת העבודה. קיימת פרשנות לפיה סעיף זה חל על קבלן בניין שמשך ביצוע עבודתו הינו פחות משנה. הסעיף ממעט בניית בניין בעלו, היות וסעיף 8א (ג) חל עליו.</p>		
<p>הכנסות מעבודה ממושכת – הינן הכנסות מעבודה ממושכת על פי סעיף מקור 2(1), הן מביצוע והן ממכירה</p>		
<p>בסיס עבודות גמורות completed contrat base - שיטה חשבונאית להכרה בהכנסה מעבודות או משירותים. על פי שיטה זו מוכר רווח רק לאחר שהעבודה או השירות הושלמו. שיטה זו נאותה כאשר דגם הביצוע מורכב מפעולה יחידה, או כאשר ביצוע לא יכול להיחשב כמושלם עד שפעולות מסוימות לא יוצאות אל הפועל. שיטה זו מקובלת בארץ לגבי שירותים חד פעמיים ועבודות מתמשכות של קבלן בונה.</p>		
<p>תקן 2 - קובע כללי הכרה בהכנסה בידי קבלן בונה:</p> <ul style="list-style-type: none"> • שיעור השלמת הפרויקט הינו 25% ומעלה. • תמורת המכירות שנצברו הינם מעל 50% מסה"כ הכנסות 		

<p>הפרויקט הצפויות.</p> <ul style="list-style-type: none"> • סה"כ הכנסות והוצאות הפרויקט ניתנות לאומדן מהימן. • אין אי וודאות מהותית באשר ליכולת הגוף המדווח להשלים את הפרויקט. 		
<p>תקן 4 - קובע כללי הכרה בהכנסה בידי קבלן מבצע: ההכנסה תוכר בהתאם לשיטת שיעור ההשלמה, כאשר ההכנסות ניתנות לאומדן מהימן, גביית ההכנסות צפויה, העלויות הכרוכות בביצוע ניתנות לאומדן מהימן, לא קיימת אי וודאות מהותית באשר ליכולת התאגיד להשלים את הפרויקט וניתן לאמוד באופן מהימן את שיעור השלמת הפרויקט. במקרה של הקמת בניינים, יש תנאי נוסף - שיעור השלמה של 25% ומעלה. לא מתקיימים התנאים לעיל, תוכר הכנסה בגובה ההוצאות שהוצאו ושהשבתן צפויה.</p>		
<p>הנחיות המגדירות את אופן הרישום והדיווח החשבונאי.</p>	<p>כללים חשבונאיים</p>	<p>11</p>
<p>ישות כלכלית נפרדת: יש להפריד בין רישום הפעולות הכלכליות של העסק לבין הפעולות הכלכליות של הבעלים.</p>		
<p>מדידה בערכים כספיים (מדידה אובייקטיבית):יש לתרגם את הפעולות הכלכליות למונים כספיים.</p>		
<p>העסק החי -Going concern: הרישומים נעשים מתוך הנחה שהעסק ימשיך לפעול שנים רבות ללא הגבלת זמן.</p>		
<p>עקרון ההקבלה בין הוצאות להכנסות של תקופה חשבונאית - Matching principle:יש לזקוף לרווח/הפסד של התקופה החשבונאית רק את ההוצאות שנעשו לצורך הפקת ההכנסות המוכרות באותה תקופה.</p>		
<p>התקופה החשבונאית - Time period: מדידת תוצאות הפעילות הכלכלית והדיווח נעשים לתקופה מוגדרת באופן מלאכותי שנקראת "תקופה חשבונאית".</p>		
<p>הגילוי הנאות - Full disclosure: יש לערוך את הרישום והדיווח באופן חד משמעי, ברור מפורט ומובן למשתמש בעל ידע סביר בתחום.</p>		
<p>העלות ההיסטורית Cost principle: הפעולות הכלכליות נרשמות במחיר העלות ההיסטורית שבה הן בוצעו.</p>		
<p>עקביות - Consistency: יש להקפיד מתקופה חשבונאית אחת לתקופות החשבונאיות הבאות על התמדה בנקיטת שיטות רישום וחישוב של מלאי, הלח"מ פחת וכדומה.</p>		
<p>שמרנות - Conservatively: יש לרשום הוצאות גם יש ספק לגבי מימושן ולעומת זאת יש לרשום הכנסות רק אם קיימת וודאות בדבר מימושן.</p>		
<p>מהותיות - Materiality: אפשר לסטות מדרכי המיון וההצגה המקובלים בדוחות הכספיים כאשר מדובר בסכומים שאינם מהותיים.</p>		

ביבליוגרפיה מומלצת

ספרים מומלצים לתלמיד

1. מ. לוי, 2010, ניהול ספרי חשבון ב, הוצאה לאור אורט.
2. ד.טל, 2001, ניהול ספרי חשבון, סוג 2, הוצאת אור-טל.
3. א. מרגלית, 2001, חשבונאות ג, הוצאת אח.

ספרים מומלצים למורה

1. ג. בניסטי, זהבי פרנסיס, 2001, חשבונאות פיננסית – מדריך יישומי, הוצאת לוגיק.
2. ד. טל, 2001, ניהול ספרי חשבון, סוג 2, הוצאת אור-טל.
3. י. אהרוני, 1999, יסודות החשבונאות ודיווח פיננסי (כרכים א-ב), הוצאת האוניברסיטה הפתוחה.
4. י. ברקאי, 1999, חשבונאות ודיווח כספי, הוצאת בא-אור.
5. י. סמט, 2000, חשבונאות פיננסית, הוצאת אחיאסף.
6. מ. לוי, 2010, ניהול ספרי חשבון ב, הוצאה לאור אורט.

פרסומים מקצועיים באתרי אינטרנט

ozar.mof.gov.il/taxes/	רשות המסים חברה
www.justice.gov.il/	משרד המשפטים
www.icpas.org.il/	לשכת רואי חשבון
www.chamber.org.il/	לשכת המסחר
www.mof.gov.il/Audience/business/.../Malcarim.aspx	משרד האוצר
www.moin.gov.il/	משרד הפנים