

דוחות כספיים של מוסדות להשכלה גבוהה

**תקן חשבונאות מספר 9 (מעודכן 2016) (אפריל
2016)**

תוכן עניינים

סעיפים	מבוא
א-ז	
1	דוחות כספיים של מוסדות להשכלה גבוהה
2-3	הוראות מעבר
3	רכוש קבוע
4	מועד תחילה
5	שינויים בתקני חשבונאות אחרים

דוחות כספיים של מוסדות להשכלה גבוהה

תקן חשבונאות מספר 9 (מעודכן 2016) (אפריל 2016)

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. אין להעתיק, לשכפל, לתרגם, להציג, לפרסם, להפיץ, להוציא לאור או לעשות שימוש מסחרי כלשהו בפרסום זה או בחלק ממנו, בכל דרך שהיא ובכל אמצעי מכני, אלקטרוני או אחר, ללא ההסכמה מפורשת בכתב ומראש מאת המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

מבוא

א. גילוי דעת 69 בדבר כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים פורסם על ידי לשכת רואי חשבון בישראל בחודש מרס 1997. בחודש דצמבר 1999, פורסם תקן חשבונאות מספר 5 שמטרתו לתקן מספר סעיפים בגילוי דעת מספר 69 ולהבהיר את אופן יישומם בנסיבות השונות. כנספח לתקן חשבונאות מספר 5, צורף נוסח משולב של גילוי דעת מספר 69 ותקן חשבונאות מספר 5 (להלן, הנוסח המשולב). תקן חשבונאות מספר 36 תיקון גילוי דעת 69 בדבר כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים ותקן חשבונאות מספר 5 בדבר תיקונים והבהרות לגילוי דעת מספר 69 שפורסם ביוני 2014 ביצע אף הוא תיקונים למספר סעיפים בנוסח המשולב.

ב. בסעיף 104 לגילוי דעת 69 (סעיף 64 לנוסח המשולב) נקבע כי גילוי הדעת לא יחול על דוחות כספיים של:

(1) ...

(2) מוסד החייב בדיווח על פי הנחיות הוועדה לתכנון ולתקצוב של המועצה להשכלה גבוהה, לגבי כל פעילויותיו או חלקן (להלן: 'מוסד להשכלה גבוהה').

(3) ...

ג. בחודש אוגוסט 2007 קיבלה ממשלת ישראל החלטה כדלקמן:
"להנחות את הוועדה לתכנון ותקצוב (להלן - ות"ת) להורות למוסדות להשכלה גבוהה ולמכללות האקדמיות, כמשמעותם בחוק המועצה להשכלה גבוהה, התשי"ח - 1958, שהמדינה משתתפת בתקציביהם, לפרסם דוחות כספיים מבוקרים ולערוך אותם בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים החל משנת הלימודים התשס"ח. במידת הצורך, תפנה ות"ת למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות על מנת להבהיר את כללי החשבונאות החלים על המוסדות האמורים."

ד. בחודש נובמבר 2009 בעקבות החלטת הממשלה, פירסמה ות"ת הנחיות בדבר כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מוסדות להשכלה גבוהה. הנחיות אלה מתבססות על גילוי דעת מספר 69 שפורסם על ידי לשכת רואי חשבון בישראל ועל תקן חשבונאות מספר 5 שפורסם על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, אולם סוטות מהם בנושאים משמעותיים. ההנחיות של ות"ת בנושא פנסייה תקציבית קובעות כי אין לכלול בדוחות הכספיים של המוסדות להשכלה גבוהה התחייבות בגין סעיפים אלה, אלא לכלול את הסכומים בביאורים לדוחות הכספיים וזאת עד להשגת הסדר כולל למימון המחויבות האקטוארית עם הממשלה. כמו כן, ההנחיות של ות"ת מבצעות הבחנה בין רכוש קבוע המשמש לפעילות הוראה ומחקר, מינהל ושירות לסטודנטים לבין רכוש קבוע שאינו משמש למטרות אלה. לגבי רכוש קבוע המשמש לפעילות הוראה ומחקר, מינהל ושירות לסטודנטים מאפשרות ההנחיות לכל מוסד להשכלה גבוהה להחליט אם להציג קרקע ומבנים לפי עלות בניכוי פחת שנצבר או להציגם בערך סמלי. כמו כן, מאפשרות ההנחיות לכל מוסד להשכלה גבוהה לבחור אם להציג ציוד, ריהוט וכלי רכב בעלות בניכוי פחת שנצבר או לזקוף את העלות כהוצאה בדוח על הפעילויות. הנחיות אלה סותרות כללי חשבונאות מקובלים ואף פוגעות בהשוואתיות בין המוסדות השונים להשכלה גבוהה.

ה. לאור האמור לעיל, הגיעה הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות למסקנה כי יש להחיל את גילוי דעת מספר 69 ואת תקן חשבונאות מספר 5 גם על מוסדות להשכלה גבוהה. לאור בקשתו של מנכ"ל המל"ג/ות"ת לאפשר למוסדות להשכלה גבוהה יחד עם המועצה להשכלה גבוהה ומשרד האוצר להגיע להסכמות לגבי הפנסייה התקציבית, החליטה הוועדה המקצועית לקבוע כי מועד התחילה של התקן יהיה לגבי דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 באוקטובר 2014 או לאחריו. בחודש דצמבר 2011 פורסם תקן חשבונאות מספר 9 עם מועד תחילה כאמור לעיל.

1. בחודש יולי 2015 פנה מנכ"ל המל"ג/גות"ת למוסד לתקינה בבקשה לדחות בשנתיים נוספות את מועד התחילה של התקן על מנת לאפשר את השלמת התהליך עם משרד האוצר בעניין הפנסיה התקציבית. במכתבו ציין מנכ"ל המל"ג/גות"ת כי עדיין מתקיימים דיונים משמעותיים עם משרד האוצר בעניין הפנסיה התקציבית ולפיכך דרוש זמן נוסף כדי להשלים את התהליך ולהגיע לנוסחה מתאימה לרישום ההתחייבות לפנסיה תקציבית באופן שישקף את ההתחייבות נטו.

2. הוועדה המקצועית דנה בבקשת הדחייה בחודש ספטמבר 2015 והחליטה להיעתר לבקשה ובלבד שיינתן גילוי נאות בדוחות הכספיים של המוסדות להשכלה גבוהה כולל הגילוי הנדרש בתקן חשבונאות מספר 35 *מדיניות חשבונאית*, שינויים באומדנים *חשבונאיים וטעויות* בדבר תקן חדש אשר פורסם, אך טרם נכנס לתוקף והשפעתו. במכתב של מנכ"ל המל"ג/גות"ת מחודש אוקטובר 2015 נכתב כי "מובהר כי המוסדות הרלוונטיים לעניין הפנסיה התקציבית מקבלים את הדרישה למתן גילוי נאות בהתאם לכללי החשבונאות בנוגע לדחיית תחולת התקן על משמעויותיה". לפיכך, החליטה הוועדה המקצועית לדחות את מועד התחילה של התקן לתקופת המתחילות ביום 1 באוקטובר 2016 או לאחריו. בעקבות כך, תוקנו סעיפים 3 ו-4 בתקן.

דוחות כספיים של מוסדות להשכלה גבוהה

1. הדוחות הכספיים של מוסדות להשכלה גבוהה יערכו בהתאם לגילוי דעת מספר 69 כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים, תקן חשבונאות מספר 5 תיקונים והבהרות לגילוי דעת מספר 69 בדבר כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים ותקן חשבונאות מספר 36 תיקון גילוי דעת 69 בדבר כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים ותקן חשבונאות מספר 5 בדבר תיקונים והבהרות לגילוי דעת מספר 69.

הוראות מעבר

2. סעיפים 105 ו-106 לגילוי דעת מספר 69 (סעיפים 65 ו-66 לנוסח המשולב) לא יחולו על מוסדות להשכלה גבוהה. כל השינויים כתוצאה מיישום תקן זה על ידי מוסדות להשכלה גבוהה יטופלו בדרך של יישום למפרע, למעט האמור בסעיף 107 לגילוי דעת מספר 69 (סעיף 67 לנוסח המשולב) כפי שתוקן על ידי סעיף 3 להלן. ההשפעה של יישום למפרע למועד תחילת תקופת השוואה המוקדמת ביותר תיזקף לנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה.

רכוש קבוע

3. במקום המועד הנקוב בסעיף 107(א)3. לגילוי דעת מספר 69, כפי שתוקן בסעיף 12.א. לתקן חשבונאות מספר 5 (סעיף 67(א)3) לנוסח המשולב, יבוא "1 באוקטובר, 2016 או המועד בו התקן מיושם לראשונה".

מועד תחילה

4. תקן זה יחול על דוחות כספיים של מוסדות להשכלה גבוהה לתקופות המתחילות ביום 1 באוקטובר 2016. הוועדה המקצועית מעודדת יישום מוקדם של התקן.

שינויים בתקני חשבונאות אחרים

5. סעיף זה כלל שינויים בתקני חשבונאות אחרים.

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

חברי הוועדה

רו"ח דב ספיר - יו"ר הוועדה

רו"ח חיים אסיאג
רו"ח דני ויטאן
רו"ח אבי זיגלמן
רו"ח רונן מנשס
רו"ח משה פרץ
פרופסור אפרים צדקה

צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון צדיק

יועץ מקצועי לוועדה

רו"ח שאול טבח

משתתפים קבועים

רו"ח משה אטיאס
רו"ח לילי איילון
רו"ח דוד גולדברג
רו"ח אלי גולדשטיין
רו"ח אודי גרינברג
רו"ח אבי דויטשמן
רו"ח גיא טביביאן
רו"ח (עו"ד) עדי טל
רו"ח יפעת פלקון שניידר
רו"ח ארנון רצקובסקי
רו"ח יזהר קנה