תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1

הצגת דוחות כספיים (מעודכן 2010)

יוני, 2010

The Israel Government Accounting Standards issued by the Israel Government Accounting Standards Board are often based on and may include translated parts of the text of the International Public Sector Accounting Standards (Copyright 12/2005) published by the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) of the International Federation of Accountants (IFAC).

International Public Sector Accounting Standards, Exposure Drafts, and other IPSASB publications are copyright of the International Federation of Accountants, 545 Fifth Avenue, 14th Floor New York 10017, USA, Telephone: +1 (212) 286-9344, FAX: +1 (212) 286-9570, E-mail: PublicSectorPubs@ifac.org website: http://www.ifac.org.

All rights reserved. No part of the text of IPSASB's publications may be translated, reprinted or reproduced or utilized in any form either in whole or in part by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the International Federation of Accountants.

The International Public Sector Accounting Standards have been translated to Hebrew and are published by Israel Government Accounting Standards Board with the permission of IFAC.

The approved text of the International Public Sector Accounting Standards is that published by the IPSASB in the English language and copies may be obtained direct from IFAC.

תקני חשבונאות ממשלתיים ישראליים המתפרסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית מתבססים לעיתים על נוסח תקני חשבונאות בינלאומיים או עשויים לכלול חלקים מנוסח תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי (זכויות יוצרים 12/2005), המתפרסמים על ידי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי (IPSASB) של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC).

לפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון זכויות יוצרים בתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי, הצעות לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי, וחומר אחר המתפרסם על ידי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי. כתובתה של הפדרציה: 545 Fifth Avenue, 14th Floor New York 10017, USA, טלפון: 286-9344 (212) 1+, פקס: 286-9570 (212) 1+, דואר אלקטרוני: publications@iasc.org.uk, אתר האינטרנט: http://www.ifac.org.

כל הזכויות שמורות. אין לתרגם, להעתיק, לשכפל, או לעשות שימוש בחלק כלשהו של פרסומי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי, אם באמצעים אלקטרוניים או מכניים או בכל אמצעי אחר, הקיים היום, או שיהיה קיים בעתיד, לרבות צילום, הקלטה או שימוש בכל שיטת אחסון ואחזור מידע, ללא הסכמה מוקדמת בכתב מהפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון.

תרגום תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי ופרסומם בשפה העברית בידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית נעשה בהסכמת הפדרציה הבינלאומית של רואי חשבון (IFAC).

אין ללמוד מתקני החשבונאות הממשלתיים לגבי ישויות, שאינן בתחולת תקנים ממשלתיים אלו.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1 - הצגת דוחות כספיים (מעודכן 2010)

יוני 2010

תוכן עניינים

	סעיף
מטרת התקן	1
תחולה	2-6
הגדרות	7-14
ישות כלכלית	8-10
הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות	11
ישויות ממשלתיות עסקיות	12
מהותיות	13
נכסים נטו/הון	14
מטרת הדוחות הכספיים	15-18
אחריות על הדוחות הכספיים	19-20
רכיבי הדוחות הכספיים	21-26
כללים מנחים	27-58
הצגה נאותה ועמידה בתקני חשבונאות ממשלתיים	27-37
עסק חי	38-41
הצגה עקבית	42-44
מהותיות וקיבוץ פרטים	45-47
קיזוז	48-52
מידע השוואתי	53-58
מבנה ותוכן	59-150
מבוא	59-60
זיהוי דוחות כספיים	61-65
תקופת הדיווח	66-68
העיתוי הנכון לפרסום הדוחות הכספיים	69
דוח על המצב הכספי	70-98
הבחנה בין פריטים שוטפים לבין אלה שאינם שוטפים	70-75
נכסים שוטפים	76-79
התחייבויות שוטפות	80-87
מידע שיוצג בדוח על המצב הכספי	88-92
מידע שיוצג בדוח על המצב הכספי או בביאורים	93-98

תוכן עניינים (המשך)

	סעיף
דוח על הביצוע הכספי	99-117
עודף או גרעון לתקופה	99-101
מידע שיוצג בדוח על הביצוע הכספי	102-105
מידע שיוצג בדוח על הביצוע הכספי או בביאורים	106-117
דוח על השינויים בנכסים נטו/הון	118-125
דוח על תזרימי המזומנים	126
ביאורים לדוחות הכספיים	127-150
מבנה	127-131
הצגה של מדיניות חשבונאית	132-139
מקורות מפתח לאי ודאות של האומדנים	140-148
גילויים נוספים	149-150
הוראות מעבר	151-152
תחילה	153-154
ביטול של תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1 (2006)	155
נספח 1 - מאפיינים איכותיים של דיווח כספי	
נספח 2 – הנחיות ליישום - מבנה דוחות כספיים לדוגמה	
נספח 3 – עיקרי ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, *הצגת דוחות כספיים (מעודכן 2010)*, לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 1, *הצגת דוחות כספיים*	
נספח 4 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, *הצגת דוחות כספיים (מעודכן 2010)*, לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 1, *הצגת דוחות כספיים*	

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1 - הצגת דוחות כספיים (מעודכן 2010)

יוני 2010

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית. 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 הסכמה מפורשת בכתב ומראש מאת המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית.

תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי או חלקים מהם תורגמו לעברית ונכללו במסגרת תקני חשבונאות ממשלתיים בישראל באישור הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון. הנוסח המחייב של תקני חשבונאות ממשלתיים בישראל הוא זה המפורסם על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית בשפה העברית.

כל התייחסות לתקינה הבינלאומית למגזר הציבורי המובאת בתקן, או בהערות השוליים לתקן, או בנספחים, אין בה כשלעצמה כדי קביעה כי אותו תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי או חלקים ממנו אומצו על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית ככלל חשבונאי בישראל.

תקן זה מובא בסעיפים 1 - 155. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. תקן זה יש לקרוא בהקשר למטרת התקן. תקני החשבונאות הממשלתיים המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

מטרת התקן

1. מטרת התקן היא לקבוע את אופן ההצגה של דוחות כספיים, על מנת להבטיח השוואתיות, הן עם דוחותיה הכספיים של הישות לתקופות קודמות, והן עם הדוחות הכספיים של ישויות אחרות. לצורך השגת מטרה זו, התקן קובע כללים מנחים להצגת דוחות כספיים, הנחיות לגבי מבנה ודרישות מינימאליות לתוכן הדוחות הכספיים הערוכים על בסיס מצטבר. ההכרה, המדידה והגילוי של עסקאות מסוימות ושל אירועים אחרים נדונים בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים.

תחולה

2. תקן זה יישום בהצגת כל הדוחות הכספיים, הערוכים ומוצגים על בסיס מצטבר בהתאם לתקני החשבונאות הממשלתיים.

3. דוחות כספיים, הם אלה אשר נועדו לספק את צרכי המשתמשים שאינם בעמדה המאפשרת להם לדרוש דיווחים מותאמים לצרכי המידע הספציפי שלהם. המשתמשים בדוחות הכספיים כוללים משלמי מסים ומסים עירוניים, חברים ברשות המחוקקת, נושים, ספקים, אמצעי תקשורת ועובדים. דוחות כספיים כוללים דוחות המוצגים בנפרד או במסגרת מסמך פומבי אחר, כגון דוח שנתי. תקן זה אינו חל על מידע כספי תמציתי לתקופות ביניים.

4. התקן חל במידה שווה על כל הישויות הממשלתיות בין אם הן צריכות להכין דוחות כספיים מאוחדים או דוחות כספיים נפרדים ובין אם לאו, בהתאם למוגדר בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6, *דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים* (מעודכן 2010).

5. התקן ייושם על ידי כל הישויות הממשלתיות, למעט ישויות ממשלתיות עסקיות.

5א. התקן חל על כל משרדי הממשלה ויחידות הסמך שלה וכן על ישויות סטטוטוריות שאופי פעילותן אינו עסקי ו/ או שאינן פועלות כמשק סגור.

6. *המבוא לתקינה חשבונאית בינלאומית למגזר הציבורי*, מסביר כי ישויות ממשלתיות עסקיות מיישמות תקני דיווח כספי בינלאומיים אשר מפורסמים על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים. ישויות ממשלתיות עסקיות מוגדרות בסעיף 7 להלן.

הגדרות

7. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:

<u>ביאורים</u> (Notes) – כוללים מידע נוסף למידע שמוצג בדוח על המצב הכספי, בדוח על הביצוע הכספי, בדוח על השינויים בנכסים נטו/הון ובדוח על תזרימי המזומנים. ביאורים מספקים תיאורים מילוליים ופירוטי משנה (disaggregations) לפריטים שמוצגים באותם דוחות, ומידע לגבי פריטים שאינם כשירים להכרה באותם דוחות.

<u>בסיס מצטבר</u> (Accrual basis) משמעותו בסיס חשבונאי לפיו עסקאות ואירועים אחרים מוכרים בעת התהוותם (ולא רק כאשר מזומנים או שווי מזומנים מתקבלים או משולמים). לפיכך, העסקאות והאירועים נרשמים ברשומות החשבונאיות ומוכרים בדוחות הכספיים לתקופות אליהן הם מתייחסים. הרכיבים שהוכרו בהתאם לבסיס מצטבר הם נכסים, התחייבויות, נכסים נטו/הון, הכנסות והוצאות.

<u>הוצאות</u> (Expenses) הן ירידות בהטבות הכלכליות או בפוטנציאל שירות במהלך תקופת הדיווח, בצורת תזרים שלילי של נכסים, או צריכתם, או התהוות של התחייבויות, שתוצאתן היא קיטון בנכסים נטו/הון, למעט אלו המיוחסות לחלוקה לבעלים.

<u>הכנסות</u> (Revenue) הן תזרים חיובי ברוטו של הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות במהלך תקופת הדיווח, הגורם לגידול בנכסים נטו/הון, למעט גידול המתייחס להשקעות בעלים.

<u>השקעות בעלים</u> (Contributions from owners) משמעותן הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות שנתרמו לישות על ידי צדדים חיצוניים לה (למעט אלה היוצרים התחייבויות של הישות), הקובעות זכות פיננסית בנכסים נטו/הון של הישות, אשר:

(א) מעבירה זכות הן לחלוקות של הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות על ידי הישות לאורך חייה, כשחלוקות אלה ניתנות לשיקול דעתם של הבעלים או נציגיהם, והן לחלוקות של כל עודף של נכסים על התחייבויות במקרה שהישות תסיים את חייה; או

(ב) ניתנת למכירה, להחלפה, להעברה או לפדיון.

<u>התחייבויות</u> (Liabilities) הן מחויבויות קיימות של הישות הנובעות מאירועי עבר, אשר יישובן עלול לגרום לתזרים שלילי של משאבים מהישות, המגלם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות.

<u>חלוקות לבעלים</u> (Distributions to owners) משמעותן הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות המחולקים על ידי הישות לכל בעליה או לחלקם, בין אם כתשואה על השקעה או כהחזר של השקעה.

<u>ישות כלכלית</u> (Economic entity) משמעותה קבוצת ישויות, הכוללת ישות שולטת, וישות נשלטת אחת או יותר.

<u>ישות ממשלתית עסקית</u> (Government Business Enterprise) משמעותה ישות בעלת כל המאפיינים הבאים:

(א) ישות בעלת היכולת להתקשר בחוזה בשם עצמה;

(ב) הוקנתה לה הסמכות הכספית והתפעולית לנהל עסקים;

(ג) מוכרת סחורות ו/או מספקת שירותים, במהלך עסקיה הרגיל, לישויות אחרות, ברווח או תוך כיסוי מלא של ההוצאות;

(ד) אינה נסמכת על מימון ממשלתי מתמשך, על מנת להיות עסק חי (למעט, רכישת תפוקות בעסקה שאינה מושפעת מיחסים מיוחדים בין הצדדים); וכן

(ה) נשלטת על ידי ישות ממשלתית.

<u>לא מעשי</u> (Impracticable) – יישום של דרישה אינו מעשי כאשר ישות אינה יכולה ליישמה לאחר שהיא ביצעה כל מאמץ סביר לעשות כן.

<u>מהותי</u> (Material) - השמטות או מצגים מטעים של פריטים הם מהותיים אם הם יכולים, יחד או כל אחד בנפרד, להשפיע על ההחלטות ו/או על ההערכות של משתמשים המתבססות על הדוחות הכספיים. מהותיות תלויה באופי ובגודל ההשמטה או המצג המטעה בהתחשב במכלול הנסיבות הקיימות. גודל או אופי של הפריט, או שילוב של שניהם, יכולים להוות גורם מכריע.

<u>נכסים</u> (Assets) הם משאבים הנשלטים על ידי ישות כתוצאה מאירועי עבר, ואשר מהם חזויים לזרום אל הישות הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות.

<u>נכסים נטו/הון</u> (Net assets/equity) הם הזכות השיורית בנכסי הישות לאחר ניכוי כל התחייבויותיה.

מונחים שמוגדרים בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים משמעותם בתקן זה, זהה למשמעות שנקבעה באותם תקנים.

7א. המונחים הבאים מוגדרים בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 28, *מכשירים פיננסיים: הצגה* ומשמשים בתקן זה במשמעות זהה לזו שנקבעה באותו תקן:

(א) מכשיר בר מכר המסווג כמכשיר הוני (כמתואר בסעיפים 15 ו- 16 לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 28);

(ב) מכשיר המטיל על הישות מחויבות להעביר לצד אחר חלק יחסי מהנכסים נטו של הישות רק בעת פירוק אשר מסווג כמכשיר הוני (כמתואר בסעיפים 17 ו- 18 לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 28).

ישות כלכלית

8. השימוש במונח ישות כלכלית בתקן זה הינו כדי להגדיר, למטרות דיווח כספי, קבוצת ישויות המורכבת מהישות השולטת ומהישויות הנשלטות.

9. לעיתים, נעשה שימוש במונחים אחרים המתייחסים לישות כלכלית והכוללים: ישות ניהולית, ישות פיננסית, ישות מאוחדת וקבוצה.

10. ישות כלכלית עשויה לכלול הן ישויות למטרות מדיניות חברתית והן ישויות למטרות מסחר. לדוגמה, משרד הבינוי והשיכון עשוי להוות ישות כלכלית, הכוללת הן ישויות המספקות דיור בעבור סכום סמלי, והן ישויות המספקות דיור על בסיס מסחרי.

הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות

11. נכסים מספקים לישויות אמצעים להשגת מטרותיהן. נכסים המשמשים בהספקת סחורות או שירותים בהתאם למטרות הישות, אך אינם מפיקים במישרין תזרים מזומנים נטו, מתוארים לרוב כמגלמים פוטנציאל שירות. נכסים המשמשים להפקת תזרים מזומנים נטו מתוארים לרוב כמגלמים הטבות כלכליות עתידיות. על מנת להקיף את כלל השימושים שניתן לעשות בנכסים, תקן זה משתמש במונח הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות לתיאור המאפיין העיקרי של נכסים.

ישויות ממשלתיות עסקיות

12. ישויות ממשלתיות עסקיות כוללות הן ישויות מסחריות, כגון שירותים ציבוריים, והן ישויות פיננסיות, כגון מוסדות פיננסיים. ישויות ממשלתיות עסקיות אינן שונות במהותן מישויות העוסקות בפעילויות דומות במגזר הפרטי. ישויות ממשלתיות עסקיות פועלות, בדרך כלל, למטרות רווח, למרות שלחלקן עשויות להיות מחויבויות מסוימות לשירות קהילתי, לפיהן הן נדרשות לספק ליחידים ולארגונים מסוימים בקהילה, סחורות ושירותים, ללא תמורה או בתמורה סמלית. על מנת לקבוע אם הישות הממשלתית שולטת על הישות הממשלתית העסקית יש לפנות לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6, *דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים* (מעודכן 2010), המספק הנחיות לקביעת קיומה של שליטה לצרכי דיווח כספי.

מהותי (Material)

13. כדי להעריך אם השמטה או מצג מטעה עשויים להשפיע על החלטות של משתמשים, ובכך להיות מהותיים, נדרשת התחשבות במאפיינים של משתמשים אלה. ההנחה היא שמשתמשים הם בעלי ידע סביר במגזר הממשלתי ובפעילויות הכלכליות ובחשבונאות וכי הם בעלי רצון ללמוד בשקידה סבירה את המידע. לפיכך, ההערכה צריכה לקחת בחשבון איך ניתן לחזות באופן סביר שמשתמשים בעלי תכונות מעין אלה, יושפעו בעת קבלת החלטות והערכת השפעתן.

נכסים נטו/הון

14. למטרות תקן זה, המונח נכסים נטו/הון מתייחס לסכום השיורי בדוח על המצב הכספי (נכסים בניכוי התחייבויות). סכום הנכסים נטו/הון עשוי להיות חיובי או שלילי. ניתן להשתמש במונחים אחרים במקום נכסים נטו/הון, בתנאי שמשמעותם ברורה.

מטרת הדוחות הכספיים

15. דוחות כספיים הם הצגה מובנית של מצבה הכספי של הישות והעסקאות שבוצעו על ידה. מטרת הדוחות הכספיים היא לספק מידע לגבי המצב הכספי, הביצועים ותזרימי המזומנים של ישות, אשר יהיה שימושי למגוון רחב של משתמשים, לצורך הערכה וקבלת החלטות

ביחס להקצאת המשאבים. במיוחד, מטרת הדוחות הכספיים במגזר הממשלתי, היא לספק מידע שימושי לקבלת החלטות, ולהציג כיצד הישות נושאת במחויבות ציבורית (accountability) על המשאבים שהופקדו בידיה באמצעות:

(א) הספקת מידע לגבי מקורות, הקצאות ושימושים במשאבים פיננסיים;

(ב) הספקת מידע לגבי הדרך בה מימנה הישות את פעילויותיה ועמדה בדרישות המזומנים שלה;

(ג) הספקת מידע שימושי להערכת יכולתה של הישות לממן את פעילויותיה, ולעמוד בהתחייבויותיה ובמחויבויותיה;

(ד) הספקת מידע בדבר מצבה הכספי של הישות והשינויים שחלו בו; וכן

(ה) הספקת מידע מצרפי השימושי להערכת ביצועי הישות במונחי עלויות שירות, יעילות ועמידה ביעדים.

16. דוחות כספיים יכולים אף להיות בעלי תפקיד של חיזוי או ניבוי בכך שהם מספקים מידע שימושי בחיזוי רמת המשאבים הדרושה לפעילויות מתמשכות, המשאבים שעשויים לנבוע מפעילויות מתמשכות והסיכונים ואי הוודאויות הקשורים. דיווח כספי עשוי גם לספק למשתמשים מידע אשר:

(א) מציין האם השגת המשאבים והשימוש בהם נעשו בהתאם לתקציב מאושר באופן חוקי; וכן

(ב) מציין האם השגת המשאבים והשימוש בהם נעשו בהתאם לדרישות חוקיות וחוזיות, לרבות הגבלות פיננסיות שהוטלו על פי כל דין.

17. על מנת להשיג מטרות אלו, הדוחות הכספיים מספקים מידע על הישות, כמפורט להלן:

(א) נכסים;

(ב) התחייבויות;

(ג) נכסים נטו/הון;

(ד) הכנסות;

(ה) הוצאות;

(ו) שינויים אחרים בנכסים נטו/הון ; וכן

(ז) תזרימי מזומנים.

18. בעוד שהמידע הכלול בדוחות הכספיים עשוי להיות רלוונטי להשגת המטרות המפורטות בסעיף 15, אין זה סביר כי כל המטרות הללו אכן יושגו. הדבר נכון במיוחד לגבי ישויות שמטרתן העיקרית אינה להפיק רווח, שכן מנהליהן נושאים במחויבות ציבורית (accountable) להישגים בנוסף להספקת שירותים, כמו גם בהשגת מטרות כספיות. מידע נוסף, לרבות דוחות לא כספיים, עשוי להיות מדווח לצד הדוחות הכספיים, במטרה לספק תמונה מקיפה יותר על פעילויות הישות במהלך התקופה.

אחריות על הדוחות הכספיים

19. האחריות לעריכת הדוחות הכספיים והצגתם משתנה בין תחומי שיפוט ובתוכם. בנוסף, תחום שיפוט מסוים עשוי ליצור הבחנה בין האחראים לעריכת הדוחות הכספיים לבין האחראים לאישורם או להצגתם. דוגמאות לאנשים או בעלי משרה שעשויים להיות אחראים לעריכת דוחות כספיים של ישויות בודדות (כגון משרדי ממשלה או יחידה מקבילה להם) כוללות את האדם העומד בראש הישות (יושב ראש או המנהל הכללי) וראש אגף הכספים (או נושא המשרה הבכיר בתחום הכספים, כגון החשב או החשב הכללי).

20. האחריות לעריכת דוחות כספיים מאוחדים של הממשלה בכללותה, מוטלת במדינת ישראל על החשב הכללי.

רכיבי הדוחות הכספיים

21. מערכת מלאה של דוחות כספיים כוללת את הרכיבים הבאים:

(א) דוח על המצב הכספי;

(ב) דוח על הביצוע הכספי;

(ג) דוח על השינויים בנכסים נטו/הון;

(ד) דוח על תזרימי המזומנים;

(ה) כאשר ישות מפרסמת לציבור את תקציבה המאושר, השוואה של תקציב לסכומים בפועל בין אם כדוח כספי נוסף נפרד או כעמודת תקציב בדוחות הכספיים ; וכן

(ו) ביאורים, הכוללים את עיקרי המדיניות החשבונאית וביאורי הסבר אחרים.

22. הרכיבים שצוינו בסעיף 21 מכונים בשמות שונים בין תחומי שיפוט שונים ובתוכם. דוח על מצב כספי נקרא גם מאזן או דוח על הנכסים וההתחייבויות. דוח על הביצוע הכספי נקרא גם דוח על ההכנסות וההוצאות, דוח על ההכנסה, דוח על הפעילויות או דוח רווח והפסד. בתחומי שיפוט מסוימים הביאורים עשויים לכלול פריטים שמהווים תוכניות.

23. הדוחות הכספיים מספקים למשתמשים מידע בדבר משאביה ומחויבויותיה של ישות נכון למועד הדיווח ובדבר זרימת המשאבים בתקופת הדיווח. מידע זה שימושי למשתמשים על מנת להעריך את יכולתה של הישות להמשיך ולספק סחורות ושירותים ברמה נתונה, ולצורך הערכת רמת המשאבים שיהיה צורך לספק לישות בעתיד על מנת שתוכל להמשיך ולעמוד במחויבויותיה להספקת השירותים.

24. ישויות ממשלתיות מתאפיינות במגבלות תקציביות בצורת הקצבות או הרשאות תקציביות (או מקביל אליהם) שלעיתים מעוגנות בחוק. דיווח כספי על ידי ישויות ממשלתיות, עשוי לספק מידע האם המשאבים אשר הושגו והשימוש שנעשה בהם, הם בהתאם לתקציב מאושר. ישויות המפרסמות לציבור את תקציביהן המאושרים נדרשות לעמוד בדרישות תקן חשבונאות ממשלתי מספר 24, *הצגת מידע תקציבי בדוחות הכספיים*. עבור ישויות אחרות, כאשר הדוחות הכספיים והתקציב ערוכים על בסיס חשבונאי זהה, תקן זה מעודד לכלול בדוחות הכספיים השוואה למסגרת התקציב בתקופת הדיווח. השוואה לתקציב ניתנת להצגה בדרכים שונות הכוללות:

(א) שימוש בתצורה טורית בדוחות הכספיים, עם טורים נפרדים לסכומים מתוקצבים ולסכומים בפועל. לצורך מידע מלא, ניתן להוסיף טור המציג את ההפרש בין הסכומים המתוקצבים או ההקצבות לבין הסכומים בפועל; וכן

(ב) גילוי לכך כי לא הייתה חריגה ממסגרת התקציב. אם חלה חריגה ממסגרת התקציב או ההקצבות, או שהתהוו הוצאות תוך חריגה מההקצבות או ללא אישור של גורם מורשה, ניתן לתת גילוי לכך באמצעות הערת שוליים לסעיף הרלוונטי בדוחות הכספיים.

25. תקן זה מעודד ישויות להציג מידע נוסף על מנת לסייע למשתמשים להעריך את ביצועי הישות ואת ניהול נכסיה כמו גם לקבל ולהעריך החלטות לגבי הקצאת משאבים. מידע נוסף זה עשוי לכלול פרטים לגבי תפוקות ותוצאות בצורת מדדי ביצוע, דוחות על מתן שירותים, סקירת תכניות עבודה ודוחות הנהלה אחרים בדבר עמידת הישות ביעדים במהלך תקופת הדיווח.

26. תקן זה אף מעודד ישויות לתת מידע לגבי עמידה בדרישות חוקיות, דרישות פיקוח ודרישות פיקוח חיצוניות אחרות. כאשר מידע כאמור אינו נכלל בדוחות הכספיים, ניתן להתייחס אליו בביאור המפנה למסמכים הכוללים את המידע האמור. סביר שמידע לגבי

אי עמידה בדרישות יהיה רלוונטי להערכת מידת המחויבות הציבורית שבה נושאת הישות והוא עשוי להשפיע על הערכת המשתמשים ביחס לביצועי הישות וכיוון פעילויותיה העתידיות. מידע זה עשוי גם להשפיע על החלטות לגבי הקצאת משאבים לישות בעתיד.

כללים מנחים

הצגה נאותה ועמידה בתקני חשבונאות ממשלתיים

27. דוחות כספיים צריכים לשקף באופן נאות את מצבה הכספי של הישות, את הביצוע הכספי שלה ואת תזרימי המזומנים שלה. הצגה נאותה דורשת מצג נאמן של השפעתם של עסקאות, ושל אירועים ומצבים אחרים בהתאם להגדרות ולכללי ההכרה של נכסים, התחייבויות, הכנסות והוצאות המפורטים בתקני חשבונאות ממשלתיים. ההנחה היא, שכתוצאה מיישום של תקני חשבונאות ממשלתיים, יחד עם מתן גילוי נוסף בעת הצורך, יתקבלו דוחות כספיים המשיגים הצגה נאותה.

28. ישות אשר דוחותיה הכספיים מצייתים לתקני חשבונאות ממשלתיים, תציהיר על כך בביאורים באופן מפורש ובלתי מסויג. דוחות כספיים לא יתוארו כמצייתים לתקני חשבונאות ממשלתיים, אלא אם הם עונים על כל הדרישות שנקבעו בתקני החשבונאות הממשלתיים.

29. כמעט בכל הנסיבות הצגה נאותה מושגת באמצעות ציות לתקני חשבונאות ממשלתיים. הצגה נאותה גם דורשת מישות:

(א) לבחור וליישם מדיניות חשבונאית בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3, *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות* (מעודכן 2010). תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3 קובע מדרג של הנחיות מחייבות (authoritative) ששוקלת ההנהלה בהעדר תקן שחל ספציפית על פריט כלשהו.

(ב) להציג מידע, לרבות מדיניות חשבונאית, באופן שמספק מידע רלוונטי, מהימן, בר-השוואה ומובן.

(ג) לספק גילויים נוספים כאשר ציות לדרישות הספציפיות של תקני חשבונאות ממשלתיים אינו מספק כדי לאפשר למשתמשים להבין את ההשפעה של עסקאות מסוימות ואירועים ומצבים מסוימים אחרים על המצב הכספי והביצוע הכספי של הישות.

30. לא ניתן לתקן טיפול חשבונאי בלתי נאות באמצעות גילוי בדבר המדיניות החשבונאית שיושמה, וכן לא על ידי מתן ביאורים או הסברים.

31. בנסיבות נדירות ביותר בהן ההנהלה הגיעה למסקנה כי ציות לדרישה של תקן יהיה כה מטעה כך שהוא יסתור את מטרת הדוחות הכספיים המפורטת בתקן זה, הישות תסטה מדרישה זו באופן המפורט בסעיף 32, אם המסגרת הרגולטורית הרלוונטית דורשת, או לחלופין לא אוסרת, סטיה כזו.

32. כאשר ישות סוטה מדרישה בתקן בהתאם לסעיף 31, עליה לתת גילוי:

(א) לכך שההנהלה הגיעה למסקנה שהדוחות הכספיים מציגים באופן נאות את מצבה הכספי של הישות, את הביצוע הכספי שלה ואת תזרימי המזומנים שלה;

(ב) לכך שהיא צייתה לתקני החשבונאות הממשלתיים, למעט סטייה מהוראות תקן מסוים על מנת להשיג הצגה נאותה;

(ג) לשם התקן שממנו סטתה הישות, מהות הסטייה, כולל הטיפול שהיה נדרש בהתאם להוראות התקן, לסיבה לכך כי בנסיבות הקיימות הטיפול יהיה כה מטעה באופן שיסתור את מטרת הדוחות הכספיים המפורטת בתקן זה, והטיפול שאומץ; וכן

(ד) להשפעה הכספית של הסטייה על כל פריט בדוחות הכספיים שהיה מדווח כדי לציית לדרישה זו, עבור כל תקופה שמוצגת.

33. כאשר ישות סטתה מדרישה של תקן בתקופה קודמת כלשהי, וסטייה זו משפיעה על סכומים שהוכרו בדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, עליה לתת את הגילויים המפורטים בסעיפים 32(ג) ו – (ד).

34. סעיף 33 חל, לדוגמה, כאשר ישות סטתה בתקופה קודמת מדרישה של תקן לגבי מדידה של נכסים או של התחייבויות, והסטייה הזו משפיעה על המדידה של שינויים בנכסים והתחייבויות שמוכרים בדוחות הכספיים בתקופה השוטפת.

35. בנסיבות נדירות ביותר שבהן ההנהלה מגיעה למסקנה שציות לדרישה של תקן יהיה כה מטעה, כך שהוא יסתור את מטרת הדוחות הכספיים המפורטת בתקן זה, אבל המסגרת הרגולטורית הרלוונטית אוסרת על סטיה מהדרישה, על הישות להקטין, במידה המרבית האפשרית, את ההיבטים המטעים לכאורה כתוצאה מציות לדרישה, באמצעות מתן גילוי:

(א) לשם התקן שבנדון, למהות הדרישה, ולסיבה שבגינה ההנהלה הגיעה למסקנה שציות לדרישה הזו יהיה כה מטעה בנסיבות הקיימות, כך שהוא יסתור את מטרת הדוחות הכספיים המפורטת בתקן זה; וכן

(ב) לתיאומים לכל פריט בדוחות הכספיים, עבור כל תקופה שמוצגת, אשר ההנהלה הגיעה למסקנה שנדרש לבצעם כדי להשיג הצגה נאותה.

36. לצורך סעיפים 31 עד 35, פריט של מידע יסתור את מטרת הדוחות הכספיים כאשר הוא אינו מייצג נאמנה את העסקאות, האירועים והמצבים האחרים שהוא מתיימר להציג, או שסביר לחזות שהוא מייצג אותם, וכתוצאה מכך סביר שהוא ישפיע על ההחלטות המתקבלות על ידי המשתמשים בדוחות הכספיים. בעת הערכה אם ציות לדרישה מסוימת של תקן יהיה כה מטעה כך שהוא יסתור את מטרת הדוחות הכספיים המפורטת בתקן זה, על ההנהלה לשקול:

(א) מדוע המטרה של דוחות כספיים אינה מושגת בנסיבות המסוימות; וכן

(ב) במה הנסיבות של הישות שונות מאלה של ישויות אחרות המצייתות לדרישה זו. אם ישויות אחרות בנסיבות דומות מצייתות לדרישה, קיימת חזקה שציות הישות לדרישה לא יהיה כה מטעה כך שהוא יסתור את מטרת הדוחות הכספיים המפורטת בתקן זה.

37. סטיות מדרישות תקני חשבונאות ממשלתיים, כדי לציית לדרישות חוקיות או סטאטוטוריות של דיווח כספי בתחומי שיפוט מסוימים, אינן נחשבות לסטיות הסותרות את מטרת הדוחות הכספיים המפורטת בתקן זה כמתואר בסעיף 31. כאשר סטיות מעין אלה הן מהותיות, על ישות לפרט את מהות הסטייה ולתת פירוט לדרישות חוקיות או סטאטוטוריות שגרמו לה.

עסק חי

38. בעת עריכת דוחות כספיים, יש להעריך את יכולת הישות להמשיך ולפעול כעסק חי. הערכה זו תתבצע על ידי האחראים לעריכת הדוחות הכספיים. דוחות כספיים יערכו על בסיס מוסכמת העסק החי, אלא אם כן קיימת כוונה לפרק (liquidate) את הישות או להפסיק את פעילותה, או אם אין חלופה מציאותית אחרת מלבד לעשות זאת. כאשר האחראים לעריכת דוחות כספיים מודעים בעת ביצוע הערכה כאמור, לאי ודאויות מהותיות המתייחסות לאירועים או תנאים העלולים להטיל ספק משמעותי בדבר יכולתה של הישות להמשיך לפעול כעסק חי, יש לתת גילוי לאי ודאויות אלה. כאשר הדוחות הכספיים אינם ערוכים על בסיס מוסכמת העסק החי, יש לתת גילוי לעובדה זו, יחד עם ציון הבסיס החשבונאי על פיו ערוכים הדוחות הכספיים והסיבה בגינה הישות אינה יכולה להיחשב עוד כעסק חי.

39. דוחות כספיים ערוכים בדרך כלל, על בסיס ההנחה כי ישות היא עסק חי ותמשיך לפעול ולעמוד במחויבויותיה החוקיות בעתיד הנראה לעין. בהערכת נאותות קיומה של הנחת העסק החי, על האחראים לעריכת הדוחות הכספיים, לקחת בחשבון את כל המידע הזמין המתייחס לעתיד הנראה לעין, שעליו להיות תקופה של לפחות שנים עשר חודש ממועד אישור הדוחות הכספיים.

40. מידת שיקול הדעת תלויה בעובדות של כל מקרה והערכת קיום הנחת העסק החי אינה מבוססת על מבחן יכולת הפירעון המיושם בדרך כלל בישויות עסקיות. עשויות להיות נסיבות אשר בהן מבחני העסק החי הרגילים של נזילות ויכולת פירעון, אינם תומכים בהנחת העסק החי, אך קיימים גורמים אחרים המצביעים על כך שהישות היא בכל זאת עסק חי. לדוגמה:

(ג) בהערכה האם הישות הממשלתית היא עסק חי, יכולת להטיל ריביות או מסים עשויה לאפשר לישויות מסוימות להיחשב כעסק חי, גם אם הן פועלות במהלך תקופות ארוכות עם גירעון בנכסים נטו/גירעון בהון; וכן

(ד) הערכת הדוח על המצב הכספי של ישות בודדת במועד הדיווח, עשויה להעיד כי הנחת העסק החי אינה נאותה. אולם, עשויים להיות הסכמי מימון רב שנתיים או הסכמים אחרים, המבטיחים את פעילותה הנמשכת של הישות.

41. הקביעה האם הנחת העסק החי היא נאותה, רלוונטית בעיקר לישויות בודדות, ופחות לממשלה בכללותה. לגבי ישויות בודדות, בעת ההערכה האם בסיס העסק החי הוא נאות, האחראים לעריכת הדוחות הכספיים עשויים להתחשב במגוון רחב של גורמים המתייחסים לביצועים נוכחיים וחזויים, שינויים מבניים שהוכרז עליהם ופוטנציאליים של יחידות ארגוניות, אומדני הכנסות או סבירות המשך המימון הממשלתי ומקורות פוטנציאליים של מימון חלופי, לפני שיהיה זה מתאים להסיק שהנחת העסק החי היא נאותה.

הצגה עקבית

42. הצגה של פריטים בדוחות הכספיים וסיווגם לא תשתנה מתקופת דיווח אחת לתקופה העוקבת, למעט כאשר:

(א) בעקבות שינוי משמעותי במהות פעילויות הישות או בעקבות סקירה של הדוחות הכספיים שלה, ברור שהצגה או סיווג אחרים יהיו נאותים יותר בהתייחס לקריטריונים באשר לבחירה וליישום של מדיניות חשבונאית בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3; או

(ב) שינוי בהצגה נדרש על ידי תקן חשבונאות ממשלתי.

43. רכישה או מימוש משמעותיים, או בחינת ההצגה בדוחות הכספיים, עשויים להצביע על צורך בשינוי אופן הצגת הדוחות הכספיים. לדוגמה, אם ישות מממשת בנק שבבעלותה, המהווה את אחת הישויות הנשלטות המשמעותיות שלה, והישות הכלכלית הנותרת עוסקת בעיקר במתן שירותי ניהול ויעוץ, אזי במקרה כזה הצגת הדוחות הכספיים אשר התבססה על הפעילויות העיקריות של הישות הכלכלית כמוסד פיננסי, אינה רלוונטית לישות הכלכלית החדשה.

44. הישות תשנה את אופן הצגת דוחותיה הכספיים רק אם ההצגה אשר שונתה מספקת מידע מהימן ויותר רלוונטי למשתמשים בדוחות הכספיים וסביר שמבנה הדוחות המתוקן ימשיך, כך שההשוואתיות לא תפגע. כאשר נעשים שינויים כאמור באופן הצגת הדוחות, על הישות לסווג מחדש מידע השוואתי, כמצוין בסעיפים 55 ו - 56.

מהותיות וקיבוץ פריטים

45. כל קבוצה מהותית של פריטים דומים תוצג בנפרד בדוחות הכספיים. פריטים בעלי מהות שונה או מאפיין פעילות שונה יוצגו בנפרד, אלא אם הם אינם מהותיים.

46. דוחות כספיים הם פועל יוצא של עיבוד של מספר רב של עסקאות או אירועים אחרים, המקובצים לקבוצות, בהתאם למהותם או למאפיין פעילות שלהם. השלב הסופי של תהליך הקיבוץ והסיווג הוא הצגת פריטים מתומצתים ומסווגים, בשורה נפרדת בגוף הדוח על המצב הכספי, הדוח על הביצוע הכספי, הדוח על השינויים בנכסים נטו/הון והדוח על תזרימי המזומנים, או בביאורים. אם פריט המוצג בשורה נפרדת 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 להיחשב מהותי דיו כדי להציגו בנפרד בביאורים.

47. יישום של עקרון המהותיות משמעו, כי אין חובה לעמוד בדרישות גילוי מסוימות בתקן חשבונאות ממשלתי, אם המידע אינו מהותי.

קיזוז

48. נכסים והתחייבויות, וכן הכנסות והוצאות, לא יקוזזו, למעט אם הקיזוז נדרש או מותר על פי תקן חשבונאות ממשלתי.

49. חשוב להציג בנפרד נכסים, התחייבויות, הכנסות והוצאות. קיזוז בדוח על הביצוע הכספי או בדוח על המצב הכספי, פוגם ביכולת המשתמשים הן להבין את העסקאות, האירועים והמצבים האחרים שהתרחשו והן להעריך את תזרימי המזומנים העתידיים של הישות, למעט מקרים בהם הקיזוז משקף את מהות העסקה או האירוע האחר. מדידה של נכסים

בניכוי הפרשות לירידת ערך, כגון הפרשה לירידת ערך מלאי בגין התיישנות והפרשה לחובות מסופקים בגין חייבים, אינה קיזוז.

50. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 9, *הכנסות מעסקאות חליפין*, מגדיר הכנסות ודורש למדוד אותן לפי השווי ההוגן של התמורה שהתקבלה או שקיימת זכאות לקבלה, בהתחשב בסכומי הנחות מסחריות והנחות כמות שמעניקה הישות. ישות מתקשרת, במהלך פעילותה הרגיל, גם בעסקאות אחרות שאינן מניבות הכנסות, אך נלוות לפעילויות העיקריות אשר מניבות הכנסות. תוצאות עסקאות אלה מוצגות, כאשר הצגה זו משקפת את מהות העסקה או האירוע, על ידי ניכוי ההוצאות הקשורות לאותה עסקה מההכנסות המופקות ממנה. לדוגמה:

(א) רווחים והפסדים הנובעים ממימוש נכסים בלתי שוטפים, כולל השקעות ונכסים תפעוליים, ידווחו לפי תמורת המכירה בניכוי הערך בספרים של הנכסים וכן הוצאות המכירה הקשורות; וכן

(ב) שיפוי המתקבל בהתאם להסכם חוזי עם צד שלישי (לדוגמה, אחריות המתקבלת מספק) ינוכה כנגד הוצאות הקשורות להפרשה המוכרת בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 19, *הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים*.

51. בנוסף, רווחים והפסדים הנובעים מקבוצת עסקאות דומות ידווחו על בסיס נטו, לדוגמה: רווחים והפסדים הנובעים מהפרשי שער ורווחים והפסדים הנובעים מנכסים פיננסיים המוחזקים למסחר. אולם, רווחים והפסדים כאמור יוצגו בנפרד אם הם מהותיים.

52. קיזוז של תזרימי המזומנים נדון בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 2, *דוחות על תזרימי המזומנים*.

מידע השוואתי

53. יש לתת גילוי למידע השוואתי המתייחס לתקופה הקודמת, לכל הסכומים שדווחו בדוחות הכספיים, אלא אם כן תקן חשבונאות ממשלתי מאפשר או דורש אחרת. מידע השוואתי ייכלל במסגרת המידע המילולי והתיאורי כאשר הוא רלוונטי להבנת הדוחות הכספיים של התקופה השוטפת.

54. במקרים מסוימים מידע מילולי המופיע בדוחות הכספיים לתקופה קודמת, אחת או יותר, ממשיך להיות רלוונטי גם בתקופה השוטפת. לדוגמה, גילוי פרטים בדבר תביעה משפטית, אשר תוצאותיה היו לא ודאיות במועד הדיווח הקודם ועדיין לא יושבה, יינתן בתקופת הדיווח השוטפת. המשתמשים מפיקים תועלת מהידיעה כי אי הוודאות הייתה קיימת

במועד הדיווח הקודם וכן מגילוי הצעדים שננקטו במהלך תקופת הדיווח על מנת ליישב את אי הוודאות.

55. כאשר חל שינוי בהצגה או בסיווג של פריטים בדוחות הכספיים, מספרי ההשוואה יסווגו מחדש למעט אם אין זה מעשי. כאשר מספרי השוואה מסווגים מחדש, על ישות לתת גילוי:

(א) למהות הסיווג מחדש;

(ב) לסכום של כל פריט או קבוצת פריטים שסווגו מחדש; וכן

(ג) לסיבת הסיווג מחדש.

56. כאשר אין זה מעשי לסווג מחדש מספרי השוואה, הישות תיתן גילוי:

(א) לסיבה לאי ביצוע הסיווג מחדש של הסכומים; וכן

(ב) למהות התיאומים שהיו נעשים אם הסכומים היו מסווגים מחדש.

57. שיפור יכולת ההשוואה של המידע בין התקופות מסייע למשתמשים לקבל ולהעריך החלטות, במיוחד בכך שהוא מאפשר להעריך מגמות במידע כספי למטרות חיזוי. בנסיבות מסוימות, אין זה מעשי לסווג מחדש מידע השוואתי לתקופה קודמת מסוימת כדי להשיג השוואתיות לתקופה השוטפת. לדוגמה, יתכן כי בתקופה קודמת, אחת או יותר, איסוף הנתונים נעשה באופן כזה שאינו מאפשר סיווג מחדש, ואין זה מעשי ליצור מחדש את המידע.

58. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3 מטפל בתיאומים הנדרשים ביחס למידע השוואתי, כאשר הישות משנה מדיניות חשבונאית או מתקנת טעות.

מבנה ותוכן

מבוא

59. תקן זה דורש מתן גילויים מסוימים בגוף הדוח על המצב הכספי, הדוח על הביצוע הכספי והדוח על השינויים בנכסים נטו/הון, ודורש מתן גילוי לפריטים אחרים המוצגים בשורה נפרדת בגוף דוחות אלה או בביאורים. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 2, קובע דרישות הצגה לדוח על תזרימי המזומנים.

60. תקן זה משתמש לפעמים במונח גילוי במובן הרחב, כך שהוא מתייחס הן לפריטים המוצגים בדוח על המצב הכספי, דוח על הביצוע הכספי, דוח על השינויים בנכסים נטו/הון ובדוח על תזרימי מזומנים והן לפריטים המוצגים בביאורים. תקני חשבונאות ממשלתיים אחרים גם מפרטים דרישות גילוי. פרט אם צוין אחרת בתקן זה, או בתקן אחר, גילויים אלה יינתנו בגוף הדוח על המצב הכספי, הדוח על הביצוע הכספי, הדוח על השינויים בנכסים נטו/הון או הדוח על תזרימי המזומנים, או בביאורים.

זיהוי דוחות כספיים

61. הדוחות הכספיים צריכים להיות ניתנים לזיהוי באופן ברור ובאופן נבדל ממידע אחר אשר נכלל באותו מסמך שפורסם.

62. תקני חשבונאות ממשלתיים חלים רק על הדוחות הכספיים, ולא על מידע אחר המוצג בדוח שנתי או במסמך אחר. לפיכך, חשוב כי המשתמשים בדוחות יוכלו להבחין בין מידע שנערך בהתאם לתקני חשבונאות ממשלתיים, לבין מידע אחר, אשר עשוי להיות מועיל למשתמשים, אך אינו כפוף לדרישות אלה.

63. כל רכיב בדוחות הכספיים צריך להיות מזוהה בבירור. בנוסף, יש להציג את המידע המפורט להלן באופן בולט, ולחזור עליו בעת הצורך, על מנת להביא להבנה נאותה של המידע המוצג:

(א) שם הישות המדווחת או אמצעי זיהוי אחרים וכל שינוי שחל במידע זה ממועד הדיווח הקודם;

(ב) האם הדוחות הכספיים מתייחסים לישות נפרדת או לישות כלכלית;

(ג) מועד הדיווח או תקופת הדיווח אליהם מתייחסים הדוחות הכספיים, כמתאים לרכיב זה של הדוחות הכספיים;

(ד) מטבע הדיווח, כהגדרתו בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 4, *השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ (מעודכן 2014)*; וכן

(ה) מידת העיגול (rounding) המשמש בהצגת הסכומים בדוחות הכספיים.

64. הדרישות המפורטות בסעיף 63 מתקיימות בדרך כלל על ידי הצגת כותרות לעמודים וכותרות מקוצרות לטורים בכל אחד מעמודי הדוחות הכספיים. שיקול דעת נדרש בכדי לקבוע מהי הדרך הטובה ביותר להציג מידע כזה. לדוגמה, כאשר הדוחות הכספיים מוצגים באופן אלקטרוני, לא תמיד נעשה שימוש בעמודים נפרדים. במקרה כזה הפריטים שצוינו לעיל יוצגו בתדירות מספקת שתבטיח הבנה נאותה של המידע הכלול בדוחות הכספיים.

65. לעיתים קרובות דוחות כספיים יהיו מובנים יותר, אם המידע בהם יוצג באלפי או במיליוני יחידות של מטבע הדיווח. האמור מקובל, כל עוד ניתן גילוי למידת העיגול המשמשת בהצגה ולא מושמט מידע מהותי.

תקופת הדיווח

66. דוחות כספיים יוצגו לפחות אחת לשנה. כאשר מועד הדיווח של הישות משתנה והדוחות הכספיים השנתיים מוצגים לתקופה ארוכה או קצרה משנה, על הישות לתת גילוי, בנוסף לתקופה אליה מתייחסים הדוחות הכספיים, כדלקמן:

(א) הסיבה לשימוש בתקופה ארוכה או קצרה יותר; וכן

(ב) העובדה כי מספרי ההשוואה בדוחות מסוימים, כגון הדוח על הביצוע הכספי, הדוח על השינויים בנכסים נטו/הון, הדוח על תזרימי המזומנים והביאורים המתייחסים אליהם, אינם בני השוואה במלואם.

67. בנסיבות יוצאות דופן, ישות עשויה להידרש או עשויה להחליט לשנות את מועד הדיווח, לדוגמה על מנת להתאים בין מחזור הדיווח למחזור התקציב. במקרה זה, חשוב שמשתמשי הדוחות הכספיים יהיו מודעים לכך שהסכומים לתקופת הדיווח השוטפת ומספרי ההשוואה אינם בני השוואה ולכך שניתן גילוי לסיבת השינוי במועד הדיווח. דוגמה נוספת, היא כאשר בעת מעבר מחשבונאות על בסיס מזומן לבסיס מצטבר, הישות משנה את מועד הדיווח של ישויות הנכללות בישות הכלכלית, על מנת לאפשר עריכה של דוחות כספיים מאוחדים.

68. בוטל.

העיתוי הנכון לפרסום הדוחות הכספיים

69. השימושיות של דוחות כספיים עלולה להיפגע אם הם אינם זמינים למשתמשים במהלך זמן סביר לאחר מועד הדיווח. ישות צריכה להיות מסוגלת לפרסם דוחות כספיים במהלך שישה חודש לאחר מועד הדיווח. גורמים קבועים, כגון המורכבות של פעילויות הישות, אינם מהווים סיבה מספקת לאי מתן דיווח בזמן. תאריכי יעד ספציפיים יותר נקבעים בחקיקה ותקנות בתחומי שיפוט שונים.

דוח על המצב הכספי

הבחנה בין שוטף ללא שוטף

70. ישות תציג נכסים שוטפים ולא שוטפים, והתחייבויות שוטפות ולא שוטפות כסיווגים נפרדים בדוח על המצב הכספי שלה בהתאם לסעיפים 76-87 לתקן, פרט למקרים בהם הצגה המבוססת על נזילות מספקת מידע מהימן ויותר רלוונטי. כאשר החריג חל, כל הנכסים וההתחייבויות יוצגו על פי סדר הנזילות.

71. בכל שיטת הצגה שתאומץ, לגבי כל פריט של נכס והתחייבות המשלב סכומים שחזוי שיושבו או שיסולקו בתוך:

(א) שנים עשר חודש לכל היותר לאחר מועד הדיווח, וכן

(ב) יותר משנים עשר חודש לאחר מועד הדיווח

על הישות לתת גילוי לסכום שחזוי שיושב או שיסולק לאחר יותר משנים עשר חודש.

72. כאשר ישות מספקת סחורות או שירותים במהלך מחזור פעילות הניתן לזיהוי בבירור, סיווג נפרד של נכסים והתחייבויות שוטפים ואלו שאינם שוטפים בדוח על המצב הכספי, מספק מידע שימושי על ידי הבחנה בין נכסים נטו המהווים הון חוזר, לבין אלה המשמשים לפעילויות לזמן ארוך של הישות. כמו כן, סיווג כאמור, מדגיש את הנכסים החזויים להתממש במהלך מחזור הפעילות השוטף, ואת ההתחייבויות שנדרש לסלק במהלך אותה תקופה.

73. עבור ישויות מסוימות, כגון מוסדות פיננסיים, הצגה של נכסים והתחייבויות בסדר עולה או יורד של נזילות מספקת מידע מהימן ויותר רלוונטי מהצגה לפי שוטף ולא שוטף, מכיוון שהישות לא מספקת סחורות או שירותים במהלך מחזור תפעולי הניתן לזיהוי ברור.

74. לצורך יישום סעיף 70, ישות רשאית להציג חלק מנכסיה והתחייבויותיה תוך שימוש בסיווג לפי שוטף ולא שוטף ונכסים והתחייבויות אחרים לפי סדר הנזילות, כל עוד הצגה זו מספקת מידע מהימן ויותר רלוונטי. הצורך בבסיס מעורב של הצגה עשוי להתעורר כאשר לישות קיימות פעילויות מגוונות.

75. מידע לגבי מועדי המימוש החזויים של נכסים והתחייבויות שימושי להערכת הנזילות ויכולת הפירעון של הישות. תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 30, *מכשירים פיננסיים: גילויים* דורש מתן גילוי של מועדי פירעון של נכסים פיננסיים והתחייבויות פיננסיות. נכסים פיננסיים כוללים גם לקוחות וחייבים אחרים, והתחייבויות פיננסיות

כוללות גם ספקים וזכאים אחרים. מידע בדבר המועד החזוי להשבה או לסילוק של נכסים והתחייבויות לא כספיים, כגון מלאי והפרשות, אף הוא שימושי, בין אם מבוצע סיווג של נכסים והתחייבויות לשוטפים ולאלה שאינם שוטפים, ובין אם לאו.

נכסים שוטפים

76. נכס יסווג כשוטף, בהתקיים לפחות אחד מהקריטריונים הבאים:

(א) הוא מוחזק למכירה או לצריכה, או חזוי שהוא ימומש, בתוך שנים עשר חודש לאחר מועד הדיווח;

(ב) הוא מוחזק למטרות מסחר;

(ג) בוטל; או

(ד) הוא מהווה מזומנים או שווי מזומנים (כפי שהוגדרו בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 2), אלא אם כן חלה הגבלה כך שלא ניתן להחליפו או להשתמש בו כדי לסלק התחייבות למשך שנים עשר חודש לפחות לאחר מועד הדיווח.

כל יתר הנכסים האחרים יסווגו כלא שוטפים.

77. תקן זה משתמש במונח נכסים לא שוטפים כך שהוא כולל נכסים מוחשיים, נכסים בלתי מוחשיים ונכסים פיננסיים שבמהותם הנם לזמן ארוך. התקן אינו אוסר שימוש בתיאורים חלופיים, כל עוד משמעותם ברורה.

78. בוטל.

79. נכסים שוטפים כוללים גם נכסים המוחזקים למטרות מסחר (דוגמאות כוללות נכסים פיננסיים מסוימים המוחזקים למסחר בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 29, *מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה*) וכן חלויות שוטפות של נכסים פיננסיים לא שוטפים.

התחייבויות שוטפות

80. התחייבות תסווג כשוטפת, בהתקיים לפחות אחד מהקריטריונים הבאים:

(א) עומדת לסילוק בתוך שנים עשר חודש לאחר מועד הדיווח;

(ב) היא מוחזקת למטרות מסחר;

(ג) בוטל; או

(ד) לישות לא קיימת זכות בלתי מותנית לדחות את סילוק ההתחייבות לפחות למשך שנים עשר חודש לאחר מועד הדיווח (ראה סעיף 84). תנאי התחייבות אשר מאפשרים לצד שכנגד לסלק את ההתחייבות על ידי הנפקה של מכשירים הוניים אינם משפיעים על סיווגה.

כל ההתחייבויות האחרות יסווגו כלא שוטפות.

81. בוטל.

82. בוטל.

83. ישות מסווגת את התחייבויותיה הפיננסיות כהתחייבויות שוטפות, כאשר הן מיועדות לסילוק בתוך שנים עשר חודש לאחר מועד הדיווח, אפילו אם:

(א) התקופה המקורית הייתה ארוכה משנים עשר חודש; וכן

(ב) הושלם הסכם למימון מחדש, או לשינוי מועדי התשלומים, לטווח ארוך, לאחר מועד הדיווח ולפני אישור הדוחות הכספיים לפרסום.

84. אם ישות חוזה, ויש לה את שיקול הדעת הבלעדי, בהתאם להסדר הלוואה קיים, לממן מחדש או לגלגל מחויבות לפחות למשך שנים עשר חודש לאחר מועד הדיווח, היא מסווגת את המחויבות כלא שוטפת, גם אם אחרת מועד סילוק המחויבות היה חל בתקופה קצרה יותר. עם זאת, כאשר מימון מחדש או גלגול של המחויבות אינו ניתן לשיקול דעתה הבלעדי של הישות (לדוגמה, לא קיים הסכם למימון מחדש), האפשרות למימון מחדש אינה נלקחת בחשבון והמחויבות מסווגת כשוטפת.

85. כאשר ישות מפרה במועד הדיווח או לפניו, תנאי מחייב לפי הסכם הלוואה לטווח ארוך, וכתוצאה מכך ההתחייבות הופכת להיות עומדת לפירעון על פי דרישה, ההתחייבות מסווגת כשוטפת, אף אם המלווה הסכים לאחר מועד הדיווח ולפני מועד אישור הדוחות הכספיים לפרסום, לא לדרוש את פרעונה כתוצאה מההפרה. ההתחייבות מסווגת כשוטפת, מכיוון שבמועד הדיווח, לישות לא קיימת זכות בלתי מותנית לדחות את סילוקה לפחות למשך שנים עשר חודש לאחר מועד זה.

86. עם זאת, ההתחייבות מסווגת כלא שוטפת, אם עד מועד הדיווח המלווה הסכים להעמיד תקופת חסד (grace) המסתיימת לאחר לפחות שנים עשר חודש לאחר מועד הדיווח, שבמהלכה הישות יכולה לתקן את ההפרה והמלווה אינו יכול לדרוש פירעון מיידי.

87. בהקשר להלוואות המסווגות כהתחייבויות שוטפות, במידה והאירועים הבאים מתרחשים בין מועד הדיווח לבין מועד אישור הדוחות הכספיים לפרסום, אירועים אלה כשירים לגילוי כאירועים שאינם חייבי התאמה, בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 14, *אירועים לאחר מועד הדיווח*:

(א) מימון מחדש לטווח ארוך;

(ב) תיקון הפרה של הסכם הלוואה לטווח ארוך; וכן

(ג) קבלת תקופת חסד מהמלווה לצורך תיקון הפרה של הסכם הלוואה לטווח ארוך, כאשר תקופה זו מסתיימת לפחות שנים עשר חודש לאחר מועד הדיווח.

מידע שיוצג בגוף דוח על המצב הכספי

88. גוף הדוח על המצב הכספי יכלול, לכל הפחות, את כל פריטי השורה המציגים את הסכומים הבאים:

(א) רכוש קבוע;

(ב) נדל"ן להשקעה;

(ג) נכסים בלתי מוחשיים;

(ד) נכסים פיננסיים (למעט סכומים המופיעים בסעיפים (ה), (ז), (ח) ו – (ט));

(ה) השקעות המטופלות על בסיס שיטת השווי המאזני;

(ו) מלאי;

(ז) חייבים בגין עסקאות שאינן חליפין (מסים והעברות);

(ח) חייבים מעסקאות חליפין;

(ט) מזומנים ושווי מזומנים;

(י) מסים והעברות לשלם;

(יא) זכאים בגין עסקאות חליפין;

(יב) הפרשות;

(יג) התחייבויות פיננסיות (למעט סכומים המופיעים בסעיפים (י), (יא) ו – (יב));

(יד) זכויות מיעוט, שיוצגו בנכסים נטו/הון; וכן

(טו) נכסים נטו/הון המיוחסים לבעלים של הישות השולטת.

89. פריטי שורה נוספים, כותרות וסיכומי ביניים יוצגו בגוף הדוח על המצב הכספי כאשר הצגה כזו רלוונטית לצורך הבנת מצבה הכספי של הישות.

90. תקן זה אינו קובע את הסדר או את תבנית ההצגה לפיהם מוצגים פריטים. סעיף 88 מספק רק רשימה של פריטי שורה השונים במידה מספקת במהותם או במאפיין פעילותם כך שהם מצדיקים הצגה נפרדת בדוח על המצב הכספי. תבניות הצגה לדוגמה מובאות בנספח הנחיות ליישום תקן זה. בנוסף:

(א) פריטי שורה יכללו כאשר גודל, מהות או מאפיין פעילות של פריט או של קיבוץ פריטים דומים הם כאלה, שהצגתם בנפרד הינה רלוונטית להבנת מצבה הכספי של הישות; וכן

(ב) המינוחים שנעשה בהם שימוש וסדר הפריטים או קיבוץ של פריטים דומים עשויים להשתנות בהתאם למהות הישות ולעסקאותיה על מנת לספק מידע רלוונטי להבנת מצבה הכספי של הישות.

91. שיקול הדעת לעניין הצגה נפרדת של פריטים נוספים, מבוסס על הערכה של:

(א) מהותם ונזילותם של נכסים;

(ב) מאפיין הפעילות של הנכסים בישות; וכן

(ג) הסכומים, המהות והעיתוי של התחייבויות.

92. שימוש בבסיסי מדידה שונים עבור קבוצות נכסים שונות מצביע על שוני במהותם או במאפיין פעילותם, ולפיכך יש להציגם כפריטי שורה נפרדים. לדוגמה, קבוצות שונות של רכוש קבוע עשויות להימדד על בסיס עלות, או לפי סכומים שהוערכו מחדש, בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, *רכוש קבוע (מעודכן 2014)*.

מידע שיוצג בגוף הדוח על המצב הכספי או בביאורים

93. ישות תיתן גילוי בדוח על המצב הכספי או בביאורים, לסיווגי משנה נוספים של פריטי שורה בדוחות הכספיים, המסווגים באופן מתאים לפעילויות הישות.

94. הפירוט הניתן כסיווגי משנה, תלוי בדרישות תקני חשבונאות ממשלתיים וכן בגודלם, מהותם ומאפיין פעילותם של הסכומים המעורבים. הגורמים המפורטים בסעיף 91 משמשים אף הם לקביעת הבסיס לסיווגי המשנה. הגילויים משתנים עבור כל פריט, לדוגמה:

(א) פריטי רכוש קבוע מפוצלים לקבוצות בהתאם להוראות תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17;

(ב) חייבים מפוצלים לסכומים לקבל בגין חייבים בגין שימוש, חייבים בגין מסים והכנסות אחרות שאינן חליפין, צדדים קשורים, מקדמות וסכומים אחרים;

(ג) מלאי יסווג בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 12, *מלאי (מעודכן 2014)* לסיווגי משנה כגון: סחורות, תשומות לייצור, חומרים, עבודה בתהליך ותוצרת גמורה;

(ד) מסים והעברות לשלם מפוצלים להחזרי מסים, להעברות לשלם ולסכומים לשלם ליחידות אחרות של הישות הכלכלית;

(ה) הפרשות מפוצלות להפרשות בגין הטבות לעובדים ולפריטים אחרים; וכן

(ו) רכיבי נכסים נטו/הון מפוצלים לעודפים וגירעונות נצברים ולקרנות כלשהם.

95. כאשר לישות אין הון מניות, עליה לתת גילוי לנכסים נטו/הון, בין אם בגוף הדוח על המצב הכספי ובין אם בביאורים, המציג בנפרד:

(א) מבוטל;

(ב) עודפים או גירעונות נצברים;

(ג) קרנות, כולל תיאור מהות ומטרת כל קרן בנכסים נטו/הון; וכן

(ד) זכויות מיעוט.

95א. אם ישות סיווגה מחדש בין התחייבות פיננסית ונכסים נטו/ הון:

(א) מכשיר פיננסי בר מכר שסווג כמכשיר הוני; או

(ב) מכשיר שמטיל על הישות מחויבות להעביר לצד אחר חלק יחסי של הנכסים נטו של הישות רק בעת פירוק ואשר סווג כמכשיר הוני;

היא תיתן גילוי לסכום שסווג מחדש אל או מאת כל קטגוריה (התחייבות פיננסית או נכסים נטו/ הון), העיתוי והסיבה לסיווג מחדש.

96. לישויות ממשלתיות רבות אין הון מניות, אך הן נשלטות באופן בלעדי על ידי ישות ממשלתית אחרת. אופי הזכויות של הממשלה בנכסים נטו/הון של ישות עשוי להיות צירוף של הון מושקע וכן של סך העודפים או הגירעונות הנצברים של הישות והקרנות שלה, המשקפים את הנכסים נטו/הון שניתן לייחס לפעולות הישות.

97. במקרים מסוימים, עשויות להיות זכויות מיעוט בנכסים נטו/הון של הישות. לדוגמה, ברמת הממשלה בכללותה, ישות כלכלית עשויה לכלול ישויות ממשלתיות עסקיות אשר הופרטו חלקית. לפיכך, עשויים להיות בעלי מניות פרטיים להם עניין כספי בנכסים נטו/הון של הישות.

98. כאשר לישות יש הון מניות, עליה לתת גילוי כמפורט להלן, בנוסף לגילוי המפורט בסעיף 95, בגוף הדוח על המצב הכספי או בביאורים:

(א) לגבי כל קבוצה של הון מניות:

(1) מספר המניות של הון רשום;

(2) מספר המניות שהונפקו ונפרעו במלואן ושהונפקו אך לא נפרעו במלואן;

(3) ערך נקוב למניה, או ציון כי למניות אין ערך נקוב;

(4) התאמה בין מספר המניות המונפקות לתחילת שנה לבין מספר המניות המונפקות בסופה;

(5) זכויות, זכויות בכורה ומגבלות של הקבוצה, כולל מגבלות על חלוקות של דיבידנד ופדיון הון;

(6) מניות בישות המוחזקות על ידי הישות או על ידי ישויות נשלטות או ישויות כלולות של הישות; וכן

(7) מניות שמורות להנפקה במסגרת אופציות וחוזי מכירה של מניות, כולל התנאים והסכומים.

(ב) תיאור המהות והמטרה של כל קרן בנכסים נטו/הון.

דוח על הביצוע הכספי

עודף או גרעון לתקופה

99. כל פריטי הכנסות והוצאות המוכרים בתקופה יכללו בעודף או גרעון, אלא אם תקן חשבונאות ממשלתי אחר דורש אחרת.

100. בדרך כלל, כל פריטי הכנסות והוצאות המוכרים בתקופה נכללים בעודף או בגרעון. פריטים אלה כוללים את השפעות השינויים באומדנים חשבונאיים. עם זאת, עשויות להתקיים נסיבות, בהן פריטים מסוימים עשויים לא להכלל בעודף או בגרעון לתקופה השוטפת. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3 עוסק בשתיים מנסיבות אלה: תיקון טעויות והשפעת השינויים במדיניות חשבונאית.

101. תקנים אחרים מטפלים בפריטים העשויים לעמוד בהגדרת הכנסות או הוצאות הכלולות בתקן זה, אך בדרך כלל לא נכללים בעודף או בגרעון. דוגמאות כוללות עודפים בגין הערכה מחדש (ראה תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17), רווחים והפסדים מסוימים הנובעים מתרגום של דוחות כספיים של פעילות חוץ (ראה תקן חשבונאות ממשלתי מספר 4) ורווחים או הפסדים בגין מדידה מחדש של נכסים פיננסיים זמינים למכירה (הנחיות בדבר מדידה של נכסים פיננסיים ניתן למצוא בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 29, *מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה*).

מידע שיוצג בגוף הדוח על הביצוע הכספי

102. בגוף הדוח על הביצוע הכספי יש לכלול, לכל הפחות, את פריטי השורה המציגים את הסכומים הבאים:

(א) הכנסות;

(ב) עלויות מימון;

(ג) חלק בעודף או בגירעון של ישויות כלולות ועסקאות משותפות המטופלות על פי שיטת השווי המאזני;

(ד) רווח או הפסד לפני מס, המוכרים בעת מימוש נכסים או סילוק התחייבויות המיוחסים לפעילויות מופסקות; וכן

(ה) עודף או גירעון לתקופה.

103. ישות תתן גילוי לפריטים הבאים בגוף הדוח על הביצוע הכספי, כהקצאה של עודף או גרעון לתקופה:

(א) עודף או גרעון המיוחס לזכויות מיעוט ; וכן

(ב) עודף או גרעון המיוחס לבעלים של הישות השולטת.

104. פריטי שורה נוספים, כותרות וסיכומי ביניים יוצגו בגוף דוח על הביצוע הכספי, כאשר הצגה כזו רלוונטית להבנת ביצועה הכספי של הישות.

105. משום שתוצאות של פעילויות שונות, עסקאות ואירועים אחרים של הישות שונים מבחינת השפעתם על יכולת הישות לעמוד במחויבויותיה למתן שירות, מתן גילוי למרכיבי הביצוע הכספי מסייע בהבנת הביצוע הכספי שהושג ובחיזוי התוצאות העתידיות. הכללת פריטי שורה נוספים, המינוחים שהשתמשו בהם וסדר הפריטים בגוף הדוח על הביצוע הכספי ישונו על מנת להסביר את מרכיבי הביצוע, במידה ונדרש. גורמים שיש לקחת בחשבון כוללים מהותיות, ומהות ומאפיין הפעילות של מרכיבי הכנסות והוצאות. פריטי הכנסות והוצאות לא יקוזזו , אלא אם מתקיים האמור בסעיף 48.

מידע שיוצג בגוף הדוח על הביצוע הכספי או בביאורים

106. כאשר פריטים של הכנסות והוצאות הינם מהותיים, יש לתת גילוי נפרד למהותם ולסכומם.

107. נסיבות שיגרמו למתן גילוי נפרד של פריטי הכנסות והוצאות כוללות :

(א) ירידת ערך של מלאי לשווי מימוש נטו או של רכוש קבוע לסכום בר השבה או לסכום בר השבה בגין שירות, לפי המתאים, וכן ביטולים של ירידות ערך כאמור ;

(ב) שינויים מבניים של פעילויות הישות וביטולים של הפרשות כלשהן בגין עלויות שינוי מבני ;

(ג) מימוש פריטי רכוש קבוע ;

(ד) הפרטה או מימוש אחר של השקעות ;

(ה) פעילויות מופסקות ;

(ו) יישוב תביעות ; וכן

(ז) ביטולים אחרים של הפרשות.

108. ישות תציג בדוח על הביצוע הכספי או בביאורים, סיווג משנה של סך הכנסות, באופן ההולם את פעילות הישות.

109. ישות תציג, בדוח על הביצוע הכספי או בביאורים, ניתוח של הוצאות, תוך שימוש בסיווג המבוסס על מהות ההוצאה או על מאפיין הפעילות של ההוצאות בישות, לפי סיווג שמספק מידע מהימן ויותר רלוונטי.

110. התקן מעודד ישויות להציג ניתוח בהתאם לסעיף 109 בדוח על הביצוע הכספי.

111. פריטי הוצאה יסווגו לסיווגי משנה נוספים על מנת להדגיש את העלויות והחזרי עלויות של תוכניות ספציפיות, פעילויות, או מגזרים רלוונטיים אחרים של הישות המדווחת. ניתוח זה יינתן באחת משתי דרכים.

112. אחת הצורות לניתוח היא שיטת מהות ההוצאה. ההוצאות יקובצו בדוח על הביצוע הכספי בהתאם למהותן (לדוגמה: פחת, רכישות חומרים, עלויות הובלה, הטבות לעובדים ועלויות פרסום) ולא יוקצו מחדש בין השימושים השונים בישות. שיטה זו עשויה להיות פשוטה ליישום, מכיוון שלא הכרחי להקצות בין הוצאות לפי סיווג של מאפיין פעילות. להלן דוגמה לסיווג באמצעות שיטת מהות ההוצאה:

הכנסות	X
עלויות הטבות לעובדים	X
הוצאות פחת והפחתות	X
הוצאות אחרות	X
סך הוצאות	(X)
עודף	X

113. הצורה השניה לניתוח ההוצאות היא שיטת מאפיין הפעילות, לפיה ההוצאות מסווגות בהתאם לתכנית או למטרה שלשמה הן הוצאו. הצגה זו מספקת למשתמשים מידע רלוונטי יותר מאשר סיווג בהתאם למהותן, אולם הקצאת ההוצאות לפי מאפיין פעילות יכולה להיות שרירותית והיא כרוכה בשיקול דעת ניכר. להלן דוגמה לסיווג באמצעות שיטת מאפיין פעילות:

הכנסות	X
הוצאות:	
הוצאות בריאות	(X)

הוצאות חינוך	(X)
הוצאות אחרות	(X)
עודף	X

114. ההוצאות המיוחסות לפעילויות העיקריות המבוצעות על ידי הישות יוצגו בנפרד. בדוגמה זו, לישות ישנן פעילויות המתייחסות להספקת שירותי בריאות ושירותי חינוך. ישות תציג הוצאות במסגרת פריטי שורה לכל אחד ממאפייני פעילויות אלה.

115. ישויות המסווגות הוצאות לפי מאפיין פעילות, יתנו גילוי למידע נוסף על מהות ההוצאה, כולל הוצאות פחת והפחתות והוצאות בגין הטבות לעובדים, כמשמעותן בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 25, *הטבות עובד*.

116. הבחירה בין שיטת מהות ההוצאה לבין שיטת מאפיין הפעילות, תלויה הן בגורמים היסטוריים ורגולטורים, והן במהות הישות. שתי השיטות מספקות סימנים לגבי העלויות העשויות להשתנות, במישרין או בעקיפין, עם תפוקות הישות. מאחר ולכל שיטת הצגה ישנן יתרונות לגבי סוגים שונים של ישויות, תקן זה דורש מהנהלה לבחור את ההצגה הרלוונטית והמהימנה ביותר. עם זאת, מכיוון שמידע על מהות ההוצאה הינו שימושי לצורך חיזוי תזרימי מזומנים עתידיים, נדרש לתת גילוי נוסף כאשר משתמשים בשיטת סיווג לפי מאפיין פעילות.

117. כאשר ישות בעלת הון מניות מעניקה לבעליה דיבידנד או חלוקה דומה, עליה לתת גילוי, בדוח על הביצוע הכספי או בדוח על השינויים בנכסים נטו/הון, או בביאורים, לסכום הדיבידנדים או חלוקות דומות שהוכרו כחלוקות לבעלים במהלך התקופה, וסכומים המתייחסים למניה.

דוח שינויים בנכסים נטו/הון

118. ישות תציג דוח על השינויים בנכסים נטו/הון, תוך הצגה בגוף הדוח של:

(א) עודף או גירעון לתקופת הדיווח;

(ב) כל פריט של הכנסה והוצאה לתקופה, כנדרש בתקנים אחרים, המוכר ישירות בנכסים נטו/הון, והסכום הכולל של פריטים אלה;

(ג) סך הכנסות והוצאות לתקופה (מחושב כסכום של סעיפים (א) ו- (ב)), תוך הצגה בנפרד של סך הסכומים המיוחסים לבעלים של הישות השולטת ולזכויות מיעוט; וכן

(ד) עבור כל רכיב של נכסים נטו/הון המוצג בנפרד, את ההשפעות של שינויים במדיניות החשבונאית ותיקוני טעויות, המוכרים בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3.

119. כמו כן, ישות תציג בגוף הדוח על הנכסים נטו/הון או בביאורים, את המפורט להלן:

(א) סכומי עסקאות עם בעלים מתוקף היותם בעלים, תוך הצגה בנפרד של חלוקות לבעלים;

(ב) יתרת עודפים או גירעונות נצברים לתחילת התקופה ולמועד הדיווח והשינויים במהלך התקופה; וכן

(ג) לגבי רכיבים המוצגים בנפרד בנכסים נטו/הון, יש לתת גילוי להתאמה בין הערך בספרים של כל רכיב בנכסים נטו/הון בתחילת תקופת הדיווח ובסופה, תוך מתן גילוי נפרד לכל שינוי.

120. שינויים בנכסים נטו/הון של ישות בין שני תאריכי דיווח, משקפים גידול או קיטון בנכסים נטו של הישות במהלך התקופה.

121. השינוי הכולל בנכסים נטו/הון במהלך התקופה מייצג את הסכום הכולל של עודף או גירעון לתקופה, את ההכנסות וההוצאות האחרות שהוכרו ישירות כשינויים בנכסים נטו/הון, וכן השקעות וחלוקות כלשהן לבעלים מתוקף היותם בעלים.

122. מבוטל.

123. תקן זה דורש כי כל פריטי ההכנסות וההוצאות המוכרים בתקופה יכללו בעודף או בגירעון לתקופה, למעט אם תקן חשבונאות ממשלתי אחר דורש אחרת. תקנים אחרים דורשים כי פריטים מסוימים (כגון קיטון או גידול בקרנות הערכה מחדש, הפרשי שער מסוימים) יוכרו ישירות כשינויים בנכסים נטו/הון. מאחר ובהערכת השינויים במצבה הכספי של הישות בין שני תאריכי דיווח, חשוב לקחת בחשבון את כל פריטי הכנסות והוצאות, תקן זה דורש הצגת דוח על השינויים בנכסים נטו/הון המדגיש את סך הכנסות והוצאות של הישות, לרבות אותם פריטים אשר הוכרו ישירות בנכסים נטו/הון.

124. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3 דורש תיאומים למפרע כדי לבטא שינויים במדיניות החשבונאית, ככל שהדבר מעשי, פרט למקרים בהם הוראות מעבר בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים דורשים אחרת. בנוסף, תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3 דורש שהצגות מחדש בגין תיקון טעויות יבוצעו למפרע, ככל שהדבר מעשי. תיאומים למפרע, והצגות מחדש למפרע מבוצעים כנגד יתרת עודפים או גרעונות, פרט למקרים בהם תקן חשבונאות

ממשלתי דורש ביצוע התאמות למפרע כנגד רכיב אחר בנכסים נטו/הון. סעיף 118 (ד) דורש מתן גילוי בנפרד בדוח על השינויים בנכסים נטו/הון לסך ההתאמות בגין שינויים במדיניות החשבונאית ולסך ההתאמות בגין תיקון טעויות, לכל רכיב של נכסים נטו/הון המוצג בנפרד. התאמות אלה מוצגות לכל תקופה קודמת ולתחילת התקופה.

125. ניתן לעמוד בדרישות המפורטות בסעיפים 118 ו- 119 באמצעות צורת הצגה טורית המתאמת את היתרות לתחילת תקופת הדיווח ולסופה לגבי כל רכיב בנכסים נטו/הון. הגישה החילופית היא הצגת הפריטים המפורטים בסעיף 118 בלבד בדוח על השינויים בנכסים נטו/הון. לפי גישה זו, פריטים המתוארים בסעיף 119 מוצגים בביאורים.

דוח על תזרימי המזומנים

126. מידע בדבר תזרים מזומנים מספק למשתמשים בדוחות הכספיים בסיס להערכת יכולת הישות להניב מזומנים ושווי מזומנים וניצול תזרימי מזומנים אלה לצרכי הישות. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 2 קובע דרישות להצגת הדוח על תזרימי מזומנים וגילויים נלווים.

ביאורים

מבנה

127. הביאורים:

(א) מציגים מידע לגבי בסיס העריכה של הדוחות הכספיים והמדיניות החשבונאית הספציפית שיושמה בהתאם לסעיפים 132-139;

(ב) נותנים גילוי למידע הנדרש לפי תקני חשבונאות ממשלתיים שאינו מוצג בגוף הדוח על המצב הכספי, הדוח על הביצוע הכספי, הדוח על שינויים בנכסים נטו/הון או בדוח על תזרימי המזומנים; וכן

(ג) מספקים מידע נוסף שאינו מוצג בגוף הדוח על המצב הכספי, הדוח על הביצוע הכספי, הדוח על שינויים בנכסים נטו/הון או בדוח על תזרימי המזומנים, אך רלוונטי להבנתם.

128. הביאורים יוצגו, ככל שהדבר מעשי, באופן שיטתי. כל פריט בדוח על המצב הכספי, בדוח על הביצוע הכספי, בדוח על השינויים נטו/הון ובדוח על תזרימי המזומנים יקושר למידע המתייחס אליו בביאורים.

129. הביאורים מוצגים בדרך כלל בסדר המסייע למשתמשים בהבנת הדוחות הכספיים, ובהשוואתם לדוחות כספיים של ישויות אחרות, כמפורט להלן:

(א) הצהרה על עמידה בתקני חשבונאות ממשלתיים (ראה סעיף 28) ;

(ב) תמצית המדיניות החשבונאית המשמעותית המיושמת (ראה סעיף 132) ;

(ג) מידע תומך לפריטים המוצגים בגוף הדוח על המצב הכספי, הדוח על הביצוע הכספי, הדוח על שינויים בנכסים נטו/הון או הדוח על תזרימי המזומנים, לפי סדר הצגת הדוחות וכל אחד מפריטי השורה ; וכן

(ד) גילויים אחרים, הכוללים :

(1) התחייבויות תלויות (ראה תקן חשבונאות ממשלתי מספר 19), ומחויבויות משפטיות שלא הוכרו בדוחות הכספיים ; וכן

(2) מידע מילולי, כגון מטרות ומדיניות של ניהול סיכון פיננסי של הישות (ראה תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 30).

130. בנסיבות מסוימות, שינוי סדר של פריטים ספציפיים בביאורים עשוי להיות הכרחי או רצוי. לדוגמה, מידע בדבר שינויים בשווי הוגן המוכר בעודף או גרעון עשוי להיות משולב עם מידע לגבי מועדי פירעון של מכשירים פיננסיים, למרות שהראשון מתייחס לדוח על הביצוע הכספי ואילו האחרון מתייחס לדוח על המצב הכספי. עם זאת, יש לשמור על מבנה ביאורים שיטתי, ככל שהדבר מעשי.

131. ביאורים הכוללים מידע בדבר בסיס עריכת הדוחות הכספיים ומדיניות חשבונאית ספציפית, עשויים להיות מוצגים כרכיב נפרד של הדוחות הכספיים.

גילוי למדיניות חשבונאית

132. במסגרת התמצית של עיקרי המדיניות החשבונאית, ישות תתן גילוי:

(א) לבסיס/י המדידה ששימש/ו בעריכת הדוחות הכספיים;

(ב) למידת יישום הוראות מעבר כלשהן של תקן חשבונאות ממשלתי כלשהו על ידי הישות; וכן

(ג) לכללי המדיניות החשבונאית האחרים שיושמו אשר רלוונטיים להבנה של הדוחות הכספיים.

133. חשוב כי המשתמשים יהיו מודעים לבסיס או לבסיסי המדידה בהם נעשה שימוש בדוחות הכספיים (לדוגמה, עלות היסטורית, עלות שוטפת, מחיר מימוש נטו, שווי הוגן, סכום בר

השבה או סכום בר השבה משירות), מאחר שהבסיס לפיו נערכים הדוחות הכספיים משפיע באופן משמעותי על ניתוחם. כאשר נעשה שימוש בדוחות הכספיים ביותר מבסיס מדידה אחד, לדוגמה, כאשר קבוצות מסוימות של נכסים מוערכות מחדש, ניתן להסתפק בהתייחסות, לקבוצות של הנכסים וההתחייבויות, לגביהן יושם כל אחד מבסיסי המדידה.

134. בעת ההחלטה אם לתת גילוי למדיניות חשבונאית מסוימת, על ההנהלה לשקול האם הגילוי יסייע למשתמשים להבין כיצד עסקאות, אירועים ותנאים אחרים משתקפים בביצוע הכספי ובמצב הכספי המדווחים. גילוי למדיניות חשבונאית מסוימת שימושי במיוחד למשתמשים כאשר מדיניות זו נבחרה מתוך החלופות שמאפשרת התקינה החשבונאית הממשלתית. לדוגמה גילוי האם משתתף (venturer) מכיר בזכויותיו בישות בשליטה משותפת בשיטת האיחוד היחסי או בשיטת השווי המאזני (ראה תקן חשבונאות ממשלתי מספר 8, *דיווח כספי של זכויות בעסקאות משותפות*). תקנים מסוימים דורשים באופן מפורש מתן גילוי למדיניות חשבונאית מסוימת, לרבות בחירות שנעשו על ידי הנהלה בין כללי מדיניות שונים אותם מאפשרים התקנים. לדוגמה תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 דורש מתן גילוי לבסיסי המדידה ששימשו לקבוצות רכוש קבוע. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 5, *עלויות אשראי* דורש מתן גילוי האם עלויות אשראי מוכרות באופן מיידי כהוצאה או מהוונות כחלק מהעלות של נכסים כשירים.

135. כל ישות שוקלת את מהות פעולותיה ואת המדיניות שמשתמשי הדוחות הכספיים שלה מצפים שישות מסוג זה תגלה. לדוגמה, מצופה מישויות ממשלתיות כי יתנו גילוי למדיניות החשבונאית של הכרה בהכנסות ממסים, תרומות והכנסות אחרות שאינן חליפין. כאשר לישות קיימות פעילויות חוץ משמעותיות או עסקאות משמעותיות במטבעות חוץ, צפוי שינתן גילוי בדבר המדיניות החשבונאית של הכרה ברווחים והפסדים מהפרשי שער. כאשר התרחש צירוף ישויות, ינתן גילוי למדיניות ששימשה למדידה של מוניטין וזכויות מיעוט.

136. מדיניות חשבונאית עשויה להיות משמעותית בגלל מהות הפעילות של הישות גם אם הסכומים המוצגים לתקופת הדיווח השוטפת ולתקופות קודמות אינם מהותיים. בנוסף, יהיה זה נאות לתת גילוי על כל מדיניות חשבונאית משמעותית שאינה נדרשת במפורש בתקני חשבונאות ממשלתיים, אך שנבחרה ויושמה בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3.

137. ישות תתן גילוי, במסגרת תמצית המדיניות החשבונאית המשמעותית או בביאורים אחרים, לשיקולי דעת של ההנהלה שנעשו במהלך יישום המדיניות החשבונאית של הישות ואשר להם ההשפעה המשמעותית ביותר על הסכומים שהוכרו בדוחות הכספיים, פרט לאלה הכרוכים בביצוע אומדנים (ראה סעיף 140).

138. במהלך יישום המדיניות החשבונאית של הישות, הנהלה מפעילה שיקולי דעת שונים העשויים להשפיע באופן משמעותי על הסכומים המוכרים בדוחות הכספיים, פרט לאלה הכרוכים בביצוע אומדנים. לדוגמה, ההנהלה מפעילה שיקול דעת כדי לקבוע:

(א) האם נכסים מהווים נדל"ן להשקעה;

(ב) האם הסכמים להספקת סחורות ו/או שירותים הכרוכים בשימוש בנכסים מיועדים מהווים חכירות;

(ג) האם מכירות מסוימות של סחורות מהוות במהותן הסדרי מימון ולפיכך אינן מניבות הכנסות; וכן

(ד) האם מהות היחסים בין הישות המדווחת לישויות אחרות מעידה על קיום שליטה של הישות המדווחת על אותן ישויות.

139. חלק מהגילויים הניתנים בהתאם לסעיף 137 נדרשים על ידי תקנים אחרים. לדוגמה, תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 דורש מישות לתת גילוי לסיבות מדוע זכויות הבעלות של ישות אינן מגיעות לכדי שליטה, בהקשר לישות מושקעת (investee) שאינה מהווה ישות נשלטת למרות שיותר ממחצית מכוח ההצבעה בה או מכוח הצבעה פוטנציאלי בה נמצא בבעלות ישירה או בבעלות עקיפה באמצעות ישויות נשלטות. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 16, *נדל"ן להשקעה* דורש כי כאשר קיים קושי בסיווג הנדל"ן, ינתן גילוי לקריטריונים ששימשו את הישות בהבחנה בין נדל"ן להשקעה, לבין נדל"ן בשימוש עצמי ולבין נדל"ן המוחזק למכירה במהלך העסקים הרגיל.

גורמי מפתח לחוסר וודאות של אומדן

140. ישות תתן גילוי בביאורים למידע בדבר הנחות מפתח בנוגע לעתיד, ולגורמי מפתח אחרים לחוסר וודאות של אומדן במועד הדיווח, לגביו קיים סיכון משמעותי לכך שיגרום לתיאומים מהותיים של הערכים בספרים של נכסים והתחייבויות במהלך שנת הכספים הבאה. בהקשר לנכסים והתחייבויות אלה, על הביאורים לכלול את הפרטים הבאים:

(א) את מהותם; וכן

(ב) את ערכם בספרים במועד הדיווח.

141. קביעת הערכים בספרים של נכסים והתחייבויות מסוימים דורשת ביצוע אומדן של השפעת אירועים עתידיים לא וודאיים על אותם נכסים והתחייבויות במועד הדיווח. לדוגמה, בהעדר מחירי שוק שנצפו לאחרונה המשמשים למדידה של נכסים והתחייבויות, דרושים

אומדנים צופי פני עתיד (future oriented) לצורך מדידה של סכום בר השבה של קבוצות מסוימות של רכוש קבוע, של השפעת ההתיישנות הטכנולוגית על מלאי, ושל הפרשות התלויות בתוצאות עתידיות של דיונים משפטיים בתהליך. אומדנים אלה כרוכים בהנחות בדבר פריטים כגון התאמות בגין סיכון לתזרימי מזומנים או שיעורי היוון ששימשו ושינויים עתידיים במחירים המשפיעים על עלויות אחרות.

142. הנחות המפתח וגורמי מפתח אחרים לחוסר וודאות של אומדן שניתן בגינם גילוי בהתאם לסעיף 140 קשורים לאומדנים הדורשים את שיקול הדעת המאתגר, הסובייקטיבי והמורכב ביותר של הנהלה. ככל שגדל מספר המשתנים וההנחות המשפיעים על תוצאה עתידית אפשרית של אי הוודאויות, שיקול דעת זה נעשה סובייקטיבי ומורכב יותר, והאפשרות של תיאום מהותי הנעשה לערכים בספרים של נכסים והתחייבויות גדלה בהתאם.

143. הגילויים בסעיף 140 אינם נדרשים עבור נכסים והתחייבויות בעלי סיכון משמעותי לכך שערכם בספרים עשוי להשתנות באופן מהותי במהלך שנת הכספים הבאה אם, במועד הדיווח, הם נמדדים לפי שוויים ההוגן המבוסס על מחירי שוק שנצפו לאחרונה. שוויים ההוגן עשוי להשתנות באופן מהותי במהלך שנת הכספים הבאה אך שינויים אלה לא ינבעו מהנחות או ממקורות אחרים של חוסר וודאות של אומדנים במועד הדיווח.

144. הגילויים בסעיף 140 מוצגים בצורה המסייעת למשתמשים בדוחות הכספיים להבין את שיקול הדעת שהנהלה מפעילה לגבי העתיד ולגבי גורמי מפתח אחרים של חוסר וודאות של אומדנים. מהות והיקף המידע המסופק משתנים בהתאם למהות ההנחה ולנסיבות אחרות. להלן דוגמאות לסוגי גילויים הניתנים :

(א) מהות ההנחה או חוסר וודאות אחר של אומדן ;

(ב) רגישות של הערכים בספרים לשיטות, הנחות ואומדנים המהווים בסיס לחישובם, לרבות הסיבות לרגישות זו ;

(ג) הפתרון החזוי של חוסר הוודאות וטווח תוצאות סבירות אפשריות במהלך שנת הכספים הבאה בהקשר לערכים בספרים של הנכסים וההתחייבויות שהושפעו ; וכן

(ד) הסבר לשינויים שנעשו בהנחות עבר הקשורות לנכסים ולהתחייבויות אלה, במידה וחוסר הוודאות טרם יושב.

145. התקן אינו דורש לתת גילוי למידע תקציבי או לתחזיות תקציביות בעת מתן גילויים לפי סעיף 140.

146. כאשר אין זה מעשי לתת גילוי להיקף ההשפעות האפשריות של הנחות היסוד או גורמי יסוד אחרים לחוסר וודאות של אומדן במועד הדיווח, ישות תתן גילוי כי בהתבסס על ידע קיים, יתכן שתוצאות בפועל במהלך שנת הכספים הבאה אשר יהיו שונות מהנחות, ידרשו תיאום מהותי לערכים בספרים של הנכס או ההתחייבות המושפעים. בכל המקרים, הישות תתן גילוי למהות ולערך בספרים של הנכס או ההתחייבות הספציפיים (או לקבוצת נכסים או התחייבויות) המושפעים מההנחות.

147. הגילויים בסעיף 137 בדבר שיקולי דעת מסוימים של ההנהלה שנעשו במהלך יישום של המדיניות החשבונאית של הישות אינם קשורים לגילויים בדבר גורמי מפתח לחוסר וודאות של אומדן בסעיף 140.

148. תקנים אחרים דורשים מתן גילוי לכמה הנחות מפתח אשר אחרת היה נדרש בהתאם לסעיף 140. לדוגמה, תקן חשבונאות ממשלתי מספר 19 דורש מתן גילוי, בנסיבות מסוימות, להנחות עיקריות הקשורות לאירועים עתידיים המשפיעים על קבוצות של הפרשות. תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 30 דורש מתן גילוי להנחות משמעותיות שיושמו בעת אמידת שווים ההוגן של נכסים פיננסיים והתחייבויות פיננסיות שנמדדים לפי שווי הוגן. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 דורש מתן גילוי להנחות עיקריות שיושמו כדי לאמוד את השווי ההוגן של פריטי רכוש קבוע ששוערכו.

הון

148א. ישות תיתן גילוי למידע המאפשר למשתמשים בדוחותיה הכספיים להעריך את המטרות, המדיניות והתהליכים של הישות לניהול הון.

148ב. על מנת לציית לדרישות סעיף 148א, ישות תיתן גילוי לפרטים הבאים:

(א) מידע כמותי בדבר המטרות, המדיניות והתהליכים שלה לניהול הון, לרבות (אך לא מוגבל ל):

(1) תיאור של מה שמנוהל על ידה כהון;

(2) כאשר הישות כפופה לדרישות הון המוכתבות על ידי גורמים חיצוניים, מהות דרישות אלה וכיצד הן משולבות בניהול ההון; וכן

(3) כיצד היא משיגה את מטרות ניהול ההון שלה.

(ב) תמצית נתונים כמותיים אודות הפריטים המנוהלים על ידה כהון. ישויות מסוימות מתייחסות להתחייבויות פיננסיות מסוימות (כגון צורות מסוימות של חובות נדחים) כחלק מהון. ישויות אחרות מחריגות מההון רכיבי הון מסוימים (כגון רכיבים הנובעים מגידורי תזרים מזומנים).

(ג) שינוי כלשהו בסעיפים (א) ו- (ב) מהתקופה הקודמת.

(ד) האם במהלך התקופה היא צייתה לדרישות הון שהוכתבו על ידי גורמים חיצוניים כלשהן להן היא כפופה.

(ה) במקרים בהם הישות לא צייתה לדרישות הון שהוכתבו על ידי גורמים חיצוניים, השלכות של אי ציות זה.

הישות תבסס גילויים אלה על מידע שדווח פנימית לאנשי המפתח בהנהלה.

148ג. ישות עשויה לנהל את הונה במספר דרכים ולהיות כפופה למספר דרישות הון שונות. לדוגמה, אשכול של ישויות עשוי לכלול ישויות הנוטלות פעילויות ביטוח ופעילויות בנקאות, וישויות אלה עשויות אף לפעול במספר אזורי שיפוט. כאשר גילוי מקובץ לגבי דרישות הון ולגבי אופן ניהול ההון לא יספק מידע שימושי או יעוות את הבנתו של המשתמש בדוחות הכספיים את משאבי ההון של הישות, הישות תיתן גילוי למידע פרטני לכל דרישה הונית לה היא כפופה.

מכשירים פיננסיים בני מכר שסווגו כהון

148ד. ישות תיתן את הגילויים הבאים בגין מכשירים פיננסיים בני מכר שסווגו כהון (במידה ולא ניתן להם גילוי במקום אחר):

(א) תמצית נתונים כמותיים שסווגו כנכסים נטו/ הון;

(ב) מטרות, מדיניות ותהליכים לניהול מחויבותה לרכישה חזרה או לפדיון המכשירים בעת דרישה לכך מאת מחזיקי המכשירים, לרבות שינוי כלשהו מעומת תקופה קודמת;

(ג) תזרים מזומנים שלילי הצפוי בעת פדיון או רכישה חזרה של קבוצה זאת של מכשירים פיננסיים; וכן

(ד) מידע כיצד נקבע תזרים המזומנים השלילי הצפוי בעת פדיון או רכישה חזרה.

גילויים נוספים

149. ישות תתן גילוי בביאורים:

(א) לסכום דיבידנדים, או חלוקות דומות, שהוצע או שהוכרז לפני אישור הדוחות הכספיים לפרסום, אולם לא הוכר כחלוקה לבעלים במהלך התקופה, ולסכום המתייחס למניה; וכן

(ב) לסכום של דיבידנדים בכורה מצטברים כלשהם, או חלוקות דומות, שלא הוכר.

150. ישות תתן גילוי לכל הנושאים הבאים, אם אינם מוצגים במקום אחר במידע המפורסם עם הדוחות הכספיים:

(א) מקום מושבה של הישות, אופן התאגדותה ותחום השיפוט בו היא פועלת;

(ב) תיאור מהות פעילות הישות ופעילויותיה העיקריות;

(ג) התייחסות לחקיקה הרלוונטית המסדירה את פעולות הישות;

(ד) שם הישות השולטת והישות הסופית השולטת על הישות הכלכלית (כאשר ישים); וכן

(ה) במידה וזו ישות בעלת אורך חיים מוגבל מידע בדבר אורך חייה.

הוראות מעבר

151. כל הוראות תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, *הצגת דוחות כספיים* (מעודכן 2010) זה ייושמו החל ממועד אימוץ התקן לראשונה, למעט ביחס לפריטים שלא הוכרו כתוצאה מהוראות המעבר של תקן חשבונאות ממשלתי אחר. לא נדרש ליישם את הוראות הגילוי של תקן זה לגבי פריטים אלו, עד אשר הוראות המעבר של תקן החשבונאות הממשלתי האחר יפקעו. מידע השוואתי אינו נדרש לגבי הדוחות הכספיים שמאמצים לראשונה חשבונאות על בסיס מצטבר לפי תקני חשבונאות ממשלתיים.

152. על אף קיומן של הוראות המעבר של תקן חשבונאות ממשלתי אחר, תקן זה מעודד ישויות הנמצאות בתהליך יישום חשבונאות על בסיס מצטבר לצרכי דיווח כספי, ליישם באופן מלא את הוראות התקן האחר מוקדם ככל האפשר.

תחילה

153. תקן חשבונאות ממשלתי זה יחול לגבי דוחות כספיים שנתיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2011, או לאחריו. הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית מעודדת יישום מוקדם של התקן. אם ישות מיישמת את התקן יישום מוקדם עליה לתת גילוי לעובדה זאת.

153א. לאור פרסומם של תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 28 ותקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 30, חלק מסעיפים התקן שונו (סעיפים 75, 129, 148 ו-

150) או נוספו (סעיפים 7א, 95א, 148א- 148ד). ישות תיישם סעיפים אלה עם תחילת יישומם של תקנים אלה.

154. כאשר ישות מאמצת לצרכי דיווח כספי, חשבונאות על בסיס מצטבר, כפי שמוגדרת בתקני חשבונאות ממשלתיים, לאחר מועד התחילה, תקן זה יישם בדוחותיה הכספיים השנתיים המתייחסים לתקופות המתחילות במועד האימוץ או אחריו.

ביטול של תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1 (2006)

155. תקן זה מבטל את תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, *הצגת דוחות כספיים* שפורסם בשנת 2006.

נספח 1 - מאפיינים איכותיים של דיווח כספי

נספח זה מהווה חלק אינטגרלי מהתקן.

סעיף 29 לתקן זה דורש מישות להציג מידע , לרבות מדיניות חשבונאית, באופן העונה על מספר מאפיינים איכותיים. נספח זה מסכם את המאפיינים האיכותיים של הדיווח הכספי.

מאפיינים איכותיים הם התכונות ההופכות את המידע המוצג בדוחות הכספיים לשימושי למשתמשים. ארבעת המאפיינים האיכותיים העיקריים הם מובנות, רלוונטיות, מהימנות והשוואתיות.

מובנות

מידע הוא מובן, כאשר ניתן באופן סביר לצפות ממשתמשים להבין את משמעותו. לצורך זה, ההנחה היא שהמשתמשים הם בעלי ידע סביר לגבי פעילויות הישות והסביבה בה היא פועלת, וכי הם מוכנים ללמוד את המידע.

אין להשמיט מהדוחות הכספיים מידע לגבי עניינים מורכבים, רק משום שהוא עלול להיות קשה מידי להבנתם של משתמשים מסוימים.

רלוונטיות

מידע הוא רלוונטי למשתמשים אם ניתן להסתייע בו בהערכת אירועי עבר, הווה או עתיד, או כאשר המידע מאשר או מתקן את הערכותיהם הקודמות. על מנת שמידע יהיה רלוונטי, עליו גם להיות זמין.

מהותיות

מידת הרלוונטיות של מידע מושפעת מאופיו וממידת המהותיות שלו.

מידע הוא מהותי אם השמטתו, או הצגתו המוטעית, עלולות להשפיע על החלטות או הערכות של משתמשים על בסיס הדוחות הכספיים. מהותיות תלויה באופי או בגודל הפריט או הטעות, והיא נבחנת בנסיבות הספציפיות של השמטת המידע או הצגתו המוטעית. לפיכך, מהותיות מספקת סף או נקודת חתך ואינה מהווה מאפיין איכותי עיקרי אשר המידע חייב לקיים בכדי להיות שימושי.

מהימנות

מידע מהימן הוא מידע נקי מטעויות והטיות מהותיות, ושמשתמשים יכולים להסתמך עליו כמצג נאמן של הדבר אותו הוא מתיימר לייצג או שסביר להניח כי הוא מייצג.

מצג נאמן

על מנת שמידע יציג בנאמנות עסקאות ואירועים אחרים, עליו להיות מוצג בהתאם למהות העסקאות והאירועים האחרים, ולא רק בהתאם לצורתם המשפטית.

מהות קודמת לצורה

על מנת שמידע יציג בנאמנות את העסקאות והאירועים האחרים שאותם הוא מתיימר להציג, צריך להכיר בהם ולהציגם בהתאם למהותם הכלכלית, ולא רק בהתאם לצורתם המשפטית. מהותם של עסקאות או אירועים אחרים לא תמיד עולה בקנה אחד עם צורתם המשפטית.

ניטרליות

מידע הוא ניטרלי כאשר הוא לא מוטה. דוחות כספיים אינם ניטרליים אם המידע שהם מכילים נבחר או הוצג באופן שנועד להשפיע על קבלת החלטות או על שיקול דעת, במטרה להשיג תוצאה שנקבעה מראש.

זהירות

זהירות משמעה יישום מידה של תשומת לב בהפעלת שיקול הדעת, הנדרש בקביעת ההערכות הדרושות בתנאים של חוסר ודאות, כדוגמת מניעתה של הצגה ביתר של נכסים או הכנסות או של הצגה בחסר של התחייבויות או הוצאות.

עם זאת, יישומה של גישה זהירה אינו מתיר, לדוגמה, יצירת קרנות סמויות או הפרשות ביתר, הצגה בחסר מכוונת של נכסים או הכנסות, או הצגה ביתר מכוונת של התחייבויות או הוצאות, כי במקרים אלו, הדוחות הכספיים לא יהיו ניטרליים, ולא יעמדו במבחן המהימנות.

מידע מלא

על המידע בדוחות הכספיים להיות מלא, בגבולות המהותיות והעלות.

השוואתיות

מידע בדוחות הכספיים הוא בר השוואה כאשר משתמשים יכולים לזהות את הדמיון והשוני בין מידע זה לבין מידע בדוחות אחרים.

השוואתיות מתייחסת ל:

- השוואה בין דוחות כספיים של ישויות אחרות; וכן
- השוואה בין דוחות כספיים של אותה ישות על פני תקופות שונות.

משמעות חשובה של מאפיין ההשוואתיות היא הצורך ליידע את המשתמשים לגבי המדיניות שיושמה בעריכת הדוחות הכספיים, שינויים כלשהם במדיניות האמורה והשפעת השינויים הללו.

מאחר ומשתמשים מעוניינים להשוות בין ביצועי הישות על פני זמן, חשוב שהדוחות הכספיים יציגו מידע השוואתי לתקופות קודמות.

אילוצים על מידע רלוונטי ומהימן

העיתוי הנכון לפרסום הדוחות הכספיים

במקרה של דחייה מופרזת בעיתוי הדיווח, מידע עלול לאבד מהרלוונטיות שלו. לעיתים קרובות, על מנת לספק את המידע במועד, נוצר צורך לדווח בטרם התקבל מידע מלא, על כל ההיבטים של עסקה או אירוע, דבר הפוגם במהימנות. לעומת זאת, אם עיתוי הדיווח נדחה עד לקבלת מידע מלא בדבר כל ההיבטים, המידע יהיה מהימן ביותר, אך לא יהיה לעזר למשתמשים שנאלצו בינתיים לקבל החלטות. בהשגת איזון בין רלוונטיות למהימנות, השיקול הקובע הוא סיפוק צורכיהם של מקבלי ההחלטות באופן הטוב ביותר.

איזון בין תועלת לעלות

האיזון בין תועלת לעלות הוא אילוץ רחב היקף. התועלת המופקת ממידע צריכה להיות גדולה מעלות הספקתו. עם זאת, הערכת התועלת ועלויות הוא בעיקרו, עניין של שיקול דעת. בנוסף, נטל העלויות אינו נופל בהכרח על כתפי הנהנים מהתועלות. גם משתמשים אחרים מאלה שלמענם הוכן המידע עשויים להפיק תועלת ממנו. מהסיבות הללו, קשה ליישם מבחן עלות תועלת לכל מקרה ספציפי. אף על פי כן, על מוסדות התקינה, כמו גם האחראים על עריכת הדוחות הכספיים והמשתמשים בהם, להיות ערים לאילוץ זה.

איזון בין מאפיינים איכותיים

בפועל, לעיתים קרובות עולה הצורך ביצירת איזון או תחלופה בין מאפיינים איכותיים. לרוב, המטרה היא להשיג איזון נאות בין המאפיינים, על מנת להשיג את מטרת הדוחות הכספיים. חשיבותם היחסית של המאפיינים במקרים שונים היא עניין של שיקול דעת מקצועי.

נספח 2 – הנחיות ליישום - מבנה דוחות כספיים לדוגמה

נספח זה מלווה את התקן, אך אינו מהווה חלק ממנו.

1. התקן מציג את רכיבי הדוחות הכספיים ואת דרישות הגילוי המינימליות בדוח על המצב הכספי, בדוח על הביצוע הכספי וכן הצגת השינויים בנכסים נטו/הון. כמו כן, התקן קובע פריטים נוספים שניתן להציגם בגוף הדוח הכספי הרלוונטי או בביאורים. הנחיות אלה מספקות דוגמאות פשוטות לאופן יישום של דרישות הצגה של התקן לדוח על המצב הכספי, דוח על הביצוע הכספי ושינויים בנכסים נטו/הון. יש לשנות את סדר ההצגה ותיאורים של פריטי שורה על מנת להשיג הצגה נאותה לנסיבות הייחודיות לכל ישות. לדוגמה, פריטי שורה של ישות ממשלתית כגון משרד הבטחון עשויים להיות שונים משמעותית מאלה של אגף החשב הכללי.

2. דוח על המצב הכספי לדוגמה מציג אפשרות אחת שבה דוח על המצב הכספי מפריד בין פריטים שוטפים ללא שוטפים. פורמטים אחרים עשויים להיות נאותים באותה מידה, בתנאי שההפרדה תהיה ברורה.

3. הדוחות הכספיים הוכנו עבור הממשלה והדוח על הביצוע הכספי (על בסיס מאפיין פעילות) מדגים סיווג של פעילויות ממשלתיות לצורכי הסטטיסטיקה הפיננסית הממשלתית. לא סביר כי סיווג זה של פעילויות, יישום לכל הישויות הממשלתיות. ישויות ממשלתיות אחרות יפנו לתקן זה כדוגמה כללית לסיווג לפי מאפיין פעילות.

4. הדוגמאות לא נועדו להציג את כל ההיבטים של תקני חשבונאות ממשלתיים. ואין הם כוללים מערכת שלמה של דוחות כספיים, אשר תכלול גם דוח תזרים מזומנים, תמצית מדיניות חשבונאית עיקרית וביאורים מסבירים נוספים.

ישות ממשלתית – תמצית מדיניות חשבונאית

ישות מדווחת

דוחות כספיים אלה נערכו עבור ישות ממשלתית. הדוחות הכספיים כוללים את הישות המדווחת כהגדרתה בחקיקה רלוונטית (חוק XXX) לרבות:

- משרדי ממשלה עיקריים; וכן
- ישויות ממשלתיות עסקיות.

בסיס עריכה

הדוחות הכספיים נערכו על בסיס מצטבר בהתאם לתקני חשבונאות ממשלתיים. בסיס המדידה ששימש בדוחות הכספיים הינו בסיס עלות היסטורית מותאם להערכות מחדש של נכסים.

הדוחות הכספיים נערכו על בסיס העסק החי והמדיניות החשבונאית יושמה באופן עקבי לאורך התקופה.

ישות ממשלתית - דוח על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 20x2 (באלפי ש"ח)

	20x2	20x1
נכסים		
נכסים שוטפים		
מזומנים ושווי מזומנים	X	X
חייבים	X	X
מלאי	X	X
הוצאות מראש	X	X
נכסים שוטפים אחרים	X	X
	X	**X**
נכסים שאינם שוטפים		
חייבים	X	X
השקעות בישויות כלולות	X	X
נכסים פיננסיים אחרים	X	X
תשתיות ורכוש קבוע	X	X
מקרקעין ומבנים	X	X
נכסים בלתי מוחשיים	X	X
נכסים לא פיננסיים אחרים	X	X
סך הנכסים	**X**	**X**
התחייבויות		
התחייבויות שוטפות		
זכאים	X	X
הלוואות לזמן קצר	X	X
חלויות שוטפות של הלוואות לזמן ארוך	X	X
הפרשות לזמן קצר	X	X
הטבות לעובדים	X	X
הטבות בגין פרישה	X	X
	X	**X**

	20x2	20x1
התחייבויות שאינן שוטפות		
זכאים	X	X
הלוואות לזמן ארוך	X	X
הפרשות לזמן ארוך	X	X
הטבות לעובדים	X	X
הטבות בגין פרישה	X	X
	X	**X**
סך ההתחייבויות	**X**	**X**
נכסים נטו	**X**	**X**
נכסים נטו/הון		
הון מושקע על ידי ישויות ממשלתיות אחרות	X	X
קרנות	X	X
עודפים/(גירעונות) נצברים	X	X
	X	**X**
זכויות מיעוט	X	X
סך הנכסים נטו/הון	**X**	**X**

ישות ממשלתית - דוח על הביצוע הכספי לשנה שהסתיימה ב - 31 לדצמבר 20x2

(מדגים את סיווג ההוצאות על פי מאפיין פעילות)

(באלפי ש"ח)

	20x2	20x1
הכנסות		
מסים ואגרות	X	X
עמלות, קנסות ורישיונות	X	X
הכנסות מעסקאות חליפין	X	X
העברות מישויות ממשלתיות אחרות	X	X
הכנסות אחרות	X	X
סך הכנסות	X	X
הוצאות		
שירותים ציבוריים כלליים	X	X
ביטחון	X	X
בטחון פנים	X	X
חינוך	X	X
בריאות	X	X
רווחה	X	X
שיכון ובינוי	X	X
תרבות ודת	X	X
ענייני כלכלה	X	X
הגנת הסביבה	X	X
עלויות מימון	X	X
סך הוצאות	X	X
חלק המיעוט בעודף/(גירעון)[1]	(X)	(X)
עודף/(גירעון) לתקופה	X	X
מיוחס ל:		
בעלים של הישות השולטת	X	X
זכויות מיעוט	X	X
	X	X

[1] הכוונה לחלק בעודפים של ישויות כלולות הניתן לייחוס לבעלי הישויות הכלולות, ז"א אחרי מסים וזכויות מיעוט בישויות הכלולות.

ישות ממשלתית - דוח מאוחד על הביצוע הכספי לשנה שהסתיימה ב - 31 לדצמבר 20x2

(מדגים את סיווג ההוצאות על פי מהות ההוצאה)

(באלפי ש"ח)

	20x2	20x1
הכנסות תפעוליות		
מסים ואגרות	X	X
עמלות, קנסות ורישיונות	X	X
הכנסות מעסקאות חליפין	X	X
העברות מישויות ממשלתיות אחרות	X	X
הכנסות תפעוליות אחרות	X	X
סך הכנסות תפעוליות	X	X
הוצאות		
שכר, משכורת והטבות למועסקים	X	X
מענקים ותשלומי העברה אחרים	X	X
שימוש במלאי וצריכת ציוד מתכלה	X	X
פחת והפחתות	X	X
ירידת ערך נכסים[2]	X	X
הוצאות אחרות	X	X
הוצאות מימון	X	X
סך הוצאות	X	X
חלק ברווחי ישויות כלולות	X	X
עודף/(גירעון) לתקופה	(X)	(X)
מיוחס ל:		
בעלים של הישות השולטת	X	X
זכויות מיעוט	X	X
	X	X

[2] בדוח על הביצוע הכספי המסווג לפי מהות ההוצאה, ירידת ערך נכסים מוצגת בשורה נפרדת. להבדיל מכך, אם ההוצאות מסווגות לפי מאפיין פעילות, ירידת ערך תכלל בפעילות אליה היא קשורה.

ישות ממשלתית - דוח על השינויים בנכסים נטו/הון לשנה שהסתיימה ב-31 לדצמבר 20x2

(באלפי ש״ח)

	מיוחס לבעלים של הישות השולטת					זכויות מיעוט	סך נכסים נטו/הון
	הון מושקע	קרנות הון אחרות[3]	קרן מהפרשי תרגום	עודפים/ (גירעונות) נצברים	סה״כ		
יתרה ליום 31 בדצמבר 20x1	X	X	(X)	X	X	X	X
שינויים במדיניות חשבונאית				(X)	(X)	(X)	(X)
יתרה מתוקנת	X	X	(X)	X	X	X	X
שינויים בנכסים נטו/הון לשנת 20x2		X	(X)		X	X	X
גירעון בגין הערכה מחדש של נכסים		(X)			(X)	(X)	(X)
עודף בגין הערכה מחדש של השקעות		X			X	X	X
הפרשי תרגום מטבע			(X)		(X)	(X)	(X)
רווחים והפסדים נטו שלא הוכרו בדוח על הביצוע הכספי		X	(X)		X	X	X
עודף לתקופה				X	X	X	X
יתרה ליום 31 בדצמבר 20x2	**X**	**X**	**(X)**	**X**	**X**	**X**	**X**

[3] יש לנתח את קרנות ההון האחרות לפי מרכיביהן, במידה וזה מהותי.

נספח 3 – עיקרי ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, *הצגת דוחות כספיים (מעודכן 2010)*, לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 1, *הצגת דוחות כספיים*

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

1. ההפניות בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 1 (להלן – "IPSAS 1") לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי הוחלפו בחלקם בתקן זה בהפניות לתקני חשבונאות ממשלתיים.

2. לתקן זה התווסף סעיף 5א' שאינו קיים ב IPSAS 1, אשר קובע כי התקן חל על כל משרדי הממשלה ויחידות הסמך שלה וכן על ישויות סטטוטוריות שאופי פעילותן אינו עסקי ו/ או שאינן פועלות כמשק סגור.

3. חלק מסעיפי IPSAS 1 הותאמו למצב הקיים במדינת ישראל או בוטלו.

4. בסיס למסקנות המלווה את IPSAS 1 לא אומץ בתקן הממשלתי.

נספח 4 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, *הצגת דוחות כספיים (מעודכן 2010)*, לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 1, *הצגת דוחות כספיים*

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

בנספח זה, לא מפורטים ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1 לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 1. הבדלים אלה מפורטים בנספח 4.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, *הצגת דוחות כספיים (מעודכן 2010)* (להלן: "התקן"), מתבסס על תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 1 (להלן: "IPSAS 1"), *הצגת דוחות כספיים* המתבסס בעיקרו על תקן חשבונאות בינלאומי מספר 1 (להלן: "IAS 1"), *הצגת דוחות כספיים*. במועד פרסום IPSAS 1, הועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי טרם שקלה את יישומו של IFRS 5, *נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות מופסקות* עבור ישויות במגזר הציבורי. לפיכך תקן חשבונאות ממשלתי לא משקף את העדכונים שנעשו ל- IAS 1 בעקבות פרסומו של IFRS 5. להלן ההבדלים העיקריים בין התקן לבין IAS 1:

1. בתקן נכללה פרשנות נוספת לזו של IAS 1, על מנת להבהיר את יישום תקני החשבונאות בישויות ממשלתיות, לדוגמה הרחבת הדיון ביישום מוסכמת העסק החי.

2. IAS 1 מתיר עריכה של דוח המציג את כל השינויים בנכסים נטו/הון, או דוח המציג שינויים בנכסים/הון למעט שינויים הנובעים מעסקאות הוניות עם בעלים וחלוקות לבעלים מהיותם בעלים. התקן דורש עריכת דוח המציג את כל השינויים בנכסים נטו/הון.

3. תקן כולל מונחים השונים, במקרים מסוימים, מ IAS 1. הדוגמאות המשמעותיות ביותר הן שימוש במונחים כגון דוח על הביצוע הכספי, דוח על המצב הכספי ונכסים נטו/הון ב התקן; המונחים המקבילים ב IAS 1 הם דוח רווח והפסד, מאזן והון.

4. התקן אינו משתמש במונח *רווח*, בעל משמעות רחבה יותר ב- IAS 1 ממונח *הכנסות*.

5. IAS 1 מגדיר תקני דיווח חשבונאים בינלאומיים (IFRS) ככאלה הכוללים IFRS, IAS והבהרות IFRIC/SIC. התקן לא מגדיר תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי.

6. התקן כולל מערכת של הגדרות של מונחים מקצועיים, השונה מ- IAS 1 (סעיף 7).

7. התקן כולל פרשנות לגב האחריות להכנת הדוחות הכספיים. IAS 1 לא כולל פרשנות דומה (סעיפים 20-19).

8. התקן משתמש במשפט "מטרות הדוחות הכספיים כפי שפורטו בתקן זה" על מנת להחליף את המשפט "מטרות הדוחות הכספיים כפי שפורטו במסגרת המושגית" ב- IAS 1. זאת מכיוון שלא קיימת מסגרת מושגית מקבילה עבור תקני חשבונאית ממשלתיים.

9. התקן כולל פרשנות לגבי עיתוי הדוחות הכספיים עקב העדר מסגרת מושגית מקבילה עבור תקני חשבונאות ממשלתיים.

10. התקן אינו אוסר באופן חד משמעי הצגה של פריטי הכנסות והוצאות כפריטים מיוחדים בין אם בדוח על הביצוע הכספי או בביאורים. IAS 1 אוסר הצגה של כל פריטי רווח או הוצאה כפריטים מיוחדים בין אם בדוח על רווח והפסד או בביאורים.

11. התקן כולל הוראות מעבר המאפשרות אי מתן גילוי לפריטים אשר לא נכללו בדוחות הכספיים עקב יישום הוראות מעבר של תקן חשבונאות ממשלתי אחר (סעיף 151).

12. התקן כולל בנספח 2 סיכום של המאפיינים האיכותיים (המבוססים על המסגרת המושגית של הוועדה הבינלאומית לתקינה בחשבונאות).

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית

בעת שנדון ואושר לפרסום

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, *הצגת דוחות כספיים* (מעודכן 2010)

חברי הוועדה
רו"ח מיכאל ארד - יו"ר הוועדה
רו"ח יוסי איצקוביץ
רו"ח דוד גולדברג
רו"ח רם לוי
רו"ח דב ספיר

משקיפות
רו"ח גילי ויצמן
רו"ח שרון מימון צדיק

צוות מקצועי
רו"ח יוליה רבוי

צוות מקצועי אד-הוק
רו"ח זולי אבגנים
רו"ח שלמה גולדפרב
רו"ח סיוון כהן
רו"ח גיל רוזנשטוק
רו"ח עדה רונן
רו"ח אורלית שאוליאן