

המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית
Israel Government Accounting Standards Board

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 20

גילוי בדבר צדדים קשורים

אוקטובר, 2006

המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית

Israel Government Accounting Standards Board

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 ישראלים המתפרסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית מתבססים לעיתים 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: +1 (212) 286-9344, פקס: +1 (212) 286-9570, דואר אלקטרוני: PublicSectorPubs@ifac.org, 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 חשבונאית ממשלתית נעשה בהסכמת הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי.

הנוסח המחייב של תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי הוא זה המפורסם על ידי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי בשפה האנגלית ואשר עותקים ממנו ניתן להשיג ישירות מהפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון.

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

המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית

Israel Government Accounting Standards Board

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 20 - גילוי בדבר צדדים קשורים

אוקטובר 2006

תוכן עניינים

סעיף	מטרת התקן
1-3	תחולה
4-17	הגדרות
5	בן משפחה קרוב
6-9	אנשי מפתח בהנהלה
10-15	צדדים קשורים
16	תגמול של אנשי מפתח בהנהלה
17	כח הצבעה
18-21	סוגיית הצד הקשור
21	תגמול של אנשי מפתח בהנהלה
22	מהותיות
23-41	גילוי
25-26	גילוי בדבר שליטה
27-33	גילוי בדבר עסקאות עם צדדים קשורים
34-41	גילוי - אנשי מפתח בהנהלה
42-43	תחילה
	נספח 1 - דוגמאות ליישום התקן
	נספח 2 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 20, גילוי בדבר צדדים קשורים, לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 20, גילוי בדבר צדדים קשורים
	נספח 3 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 20, גילוי בדבר צדדים קשורים, לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 24, גילוי בדבר צדדים קשורים

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 20 - גילוי בדבר צדדים קשורים

אוקטובר 2006

© 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 חשבונאית ממשלתית.

תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי או חלקים מהם תורגמו לעברית ונכללו במסגרת תקני חשבונאות ממשלתיים בישראל באישור הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי. הנוסח המחייב של תקני חשבונאות ממשלתיים בישראל הוא זה המפורסם על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית 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 חשבונאית ממשלתית ככלל חשבונאי בישראל.

תקן זה מובא בסעיפים 43 - 1. 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 חשבונאית ממשלתית אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

מטרת התקן

מטרת תקן זה היא לקבוע את דרישות הגילוי בדבר קיומם של יחסים עם צדדים קשורים כאשר קיימת שליטה, וכן גילוי של מידע בדבר עסקאות בין הישות לבין צדדים קשורים לה, בנסיבות מסוימות. מידע זה נדרש למטרות אחריות הדיווח וכן על מנת לאפשר הבנה טובה יותר של המצב הכספי והביצועים של הישות המדווחת. הסוגיות העיקריות לגילוי מידע בדבר צדדים קשורים הן זיהוי הצדדים השולטים או המשפיעים באופן מהותי על הישות המדווחת וקביעת המידע שיש לתת בגינו גילוי בדבר עסקאות עם אותם צדדים.

תחולה

1. ישות העורכת ומציגה דוחות כספיים על בסיס מצטבר, תיישם תקן זה לצורך גילוי מידע בדבר יחסים עם צדדים קשורים ועסקאות מסוימות עם צדדים קשורים.

2. תקן זה חל על כל הישויות הממשלתיות, למעט ישויות ממשלתיות עסקיות.

3. ישויות ממשלתיות עסקיות נדרשות לפעול בהתאם לתקני החשבונאות המתפרסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. הנחיה מספר 1 של הוועדה הבינלאומית למגזר הציבורי, דיווח כספי על ידי ישויות ממשלתיות עסקיות, מציינת, כי תקני החשבונאות הבינלאומיים רלוונטיים לכל הישויות העסקיות, ללא קשר להשתייכותן למגזר הפרטי או למגזר הציבורי. בהתאם לכך, הנחיה מספר 1 ממליצה לישויות הממשלתיות העסקיות

להציג דוחות כספיים התואמים, מכל הבחינות המהותיות, לכללי החשבונאות הבינלאומיים.

הגדרות

4. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:

אנשי מפתח בהנהלה (Key management personnel) הם:

(א) כל חברי הדירקטוריון או החברים בגוף בעל סמכויות מקבילות (להלן - "הגוף המנהל") של הישות; וכן,

(ב) אנשים אחרים בעלי הסמכות והאחריות לתכנון, ניהול ושליטה של פעילויות הישות המדווחת. אם מתקיימת הגדרה זו, אנשי מפתח בהנהלה כוללים:

(1) חבר בגוף המנהל של הישות הממשלתית, שיש לו את הסמכות והאחריות לתכנון, ניהול ושליטה בפעילויות הישות המדווחת;

(2) יועצי מפתח כלשהם של אותו חבר; וכן,

(3) קבוצת הנהלה הבכירה של הישות המדווחת, כולל המנהל כללי או העומד באופן קבוע (permanent head) בראש ישות המדווחת, אלא אם כן כבר נכללו בסעיף (א).

בני משפחה קרובים של יחיד (Close members of the family of an individual) הם קרובי משפחה של היחיד או בני משפחה מקרבה ראשונה של היחיד, שחזוי כי ישפיעו על אותו יחיד, או יושפעו ממנו, במסגרת פעילויותיהם עם הישות.

השפעה מהותית (Significant influence) (למטרת תקן זה) היא הכח להשתתף בהחלטות בדבר המדיניות הפיננסית והתפעולית של ישות, ללא שליטה על מדיניות זו. השפעה מהותית עשויה להתממש במספר דרכים, בדרך כלל על ידי ייצוג בוועדת הדירקטוריון או בגוף מנהל מקביל, אך גם על ידי, לדוגמה, השתתפות בהליכי קביעת המדיניות, עסקאות מהותיות בין ישויות בתוך ישות כלכלית, החלפה של צוות ניהולי או תלות במידע מקצועי. השפעה מהותית עשויה להיות מושגת על ידי זכות בבעלות, מכח חוק או מכח הסכם. לעניין זכות בעלות, השפעה מהותית נבחנת בהתאם להגדרה הנכללת בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 7, הטיפול החשבונאי בהשקעות בישויות כלולות.

עסקה בין צדדים קשורים (Related party transaction) היא העברת משאבים או מחויבויות בין צדדים קשורים, בין אם נקבע מחיר ובין אם לאו. עסקאות עם צדדים

קשורים אינן כוללות עסקאות עם ישות אחרת כלשהי שהיא צד קשור רק בשל התלות הכלכלית שלה בישות המדווחת או בממשלה שהיא מהווה חלק ממנה.

פיקוח (Oversight) משמעותו היכולת לפקח על פעילויות של ישות, עם סמכות ואחריות לשלוט או לממש השפעה מהותית, על החלטות הפיננסיות והתפעוליות של הישות.

צד קשור (Related party) צדדים נחשבים לקשורים אם לצד אחד יש את היכולת לשלוט בצד האחר או את היכולת לממש השפעה מהותית על הצד האחר בקבלת החלטות פיננסיות ותפעוליות, או אם הישות המהווה צד קשור וישות אחרת כפופות לשליטה משותפת. צדדים קשורים כוללים:

- (א) ישויות השולטות בישות המדווחת או נשלטות על ידה, במישרין או בעקיפין;
- (ב) ישויות כלולות (ראה תקן חשבונאות ממשלתי מספר 7, *הטיפול החשבונאי בהשקעות בישויות כלולות*);
- (ג) יחידים שבבעלותם, במישרין או בעקיפין, זכות בישות המדווחת המקנה להם השפעה מהותית על הישות, ובני משפחה קרובים של כל יחיד כאמור;
- (ד) אנשי מפתח בהנהלה ובני משפחה קרובים של אנשי מפתח בהנהלה; וכן,
- (ה) ישויות שבהן זכות בעלות משמעותית המוחזקת, במישרין או בעקיפין, על ידי אדם המתואר בסעיפים (ג) או (ד), או שלגביהן אדם כאמור יכול לממש השפעה מהותית.

תגמול של אנשי מפתח בהנהלה (Remuneration of key management personnel) הוא תמורה או הטבה, במישרין או בעקיפין, לאנשי מפתח בהנהלה של הישות המדווחת, הנובעות משירותים שסיפקו מתוקף היותם חברים בגוף המנהל או כעובדים של הישות המדווחת.

מונחים שמוגדרים בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים משמשים בתקן זה באותה משמעות שנקבעה באותם תקנים, והם נכללים במילון המונחים אשר פורסם על ידי הוועדה הבינלאומית למגזר הציבורי.

בן משפחה קרוב

5. שיקול דעת הינו הכרחי בקביעה אם יחיד יזוהה כבן משפחה קרוב, למטרות יישום תקן זה. בהיעדר מידע סותר, כגון ניכור בין היחיד לבין בן זוג או קרוב משפחה אחר. בני משפחה מקרבה ראשונה וכן הקרובים המפורטים להלן נחשבים לכאלה שיש להם השפעה, או שהם נתונים להשפעה כזו, שעונה להגדרת בני משפחה קרובים:

(א) בן זוג, ידוע בציבור, ילד תלוי (dependent child) או קרוב משפחה הגר באותו משק בית;

(ב) סבא וסבתא, הורה, ילד בלתי תלוי (nondependent child), נכד, אח או אחות; וכן,

(ג) בן זוגו או ידוע בציבור של ילד, הורי בן הזוג, גיס או גיסה.

אנשי מפתח בהנהלה

6. אנשי מפתח בהנהלה כוללים את כל חברי הדירקטוריון או החברים בגוף המנהל בישות המדווחות כאשר לאותו גוף יש את הסמכות והאחריות לתכנון, ניהול ושליטה בפעילויות הישות. ברמת הממשלה, הגוף המנהל עשוי לכלול נציגים שנבחרו או מונו (לדוגמה, נשיא, שרים או נציגים שמונו מטעמים).

7. כאשר ישות כפופה לפיקוח של נציג שנבחר או מונה מטעם הגוף המנהל של הממשלה שאליה משתייכת הישות, אותו נציג נכלל בין אנשי מפתח בהנהלה, אם תפקיד הפיקוח כולל את הסמכות ואת האחריות לתכנון, ניהול ושליטה בפעילויות של הישות. בתחומי שיפוט רבים, יועצי מפתח של אותו נציג עשויים שלא להיות בעלי סמכות מספקת, חוקית או אחרת, על מנת לעמוד בהגדרת אנשי מפתח בהנהלה. בתחומי שיפוט אחרים, יועצי מפתח של אותו נציג נחשבים לאנשי מפתח בהנהלה מאחר שיש להם יחסי עבודה מיוחדים עם היחיד השולט על הישות. לפיכך, הם בעלי גישה למידע חסוי ולעיתים יכולים לממש שליטה או השפעה מהותית על הישות. נדרש שיקול דעת על מנת לקבוע אם יחיד הוא יועץ מפתח ואם אותו יועץ עונה להגדרת אנשי מפתח בהנהלה, או שהוא צד קשור.

8. הגוף המנהל, יחד עם המנהל הכללי ועם קבוצת ההנהלה הבכירה, הוא בעל הסמכות והאחריות לתכנון ולשלוט בפעילויות הישות, לנהל את משאבי הישות וכן אחראי על השגה כוללת של מטרות הישות. לפיכך, אנשי מפתח בהנהלה יכללו את המנהל הכללי ואת קבוצת ההנהלה הבכירה של הישות המדווחת. בתחומי שיפוט מסוימים, עובדי מדינה אינם בעלי סמכות ואחריות ברמה מספקת, על מנת להיחשב לאנשי מפתח בהנהלה (כהגדרתם בתקן זה) של ישות מדווחת ברמת כלל הממשלה. במקרים אלה, אנשי מפתח בהנהלה יכללו רק את החברים הנבחרים של הגוף המנהל, להם קיימת האחריות הרבה ביותר כלפי הממשלה, אנשים אלה מכונים, לעיתים קרובות, "שרי הקבינט".

9. קבוצת ההנהלה הבכירה של ישות כלכלית עשויה לכלול יחידים הן מהישות השולטת והן מישויות אחרות המרכיבות יחד את הישות הכלכלית.

צדדים קשורים

10. בבחינת כל אחד מיחסי צדדים קשורים אפשריים, יש למקד את תשומת הלב למהות היחסים, ולא רק לצורתם המשפטית.
11. כאשר לשתי ישויות יש איש מפתח משותף בהנהלה, נדרש לשקול את האפשרות, ולהעריך את הסבירות, כי לאותו אדם יש את היכולת להשפיע על המדיניות של שתי הישויות בפעילויותיהן המשותפות. עם זאת, עצם העובדה כי בשתי הישויות יש איש מפתח משותף בהנהלה, כשלעצמה אינה יוצרת ביניהן בהכרח יחסי צדדים קשורים.
12. בהקשר של תקן זה, האמורים להלן אינם נחשבים לצדדים קשורים:
- (א) (1) ספקי מימון במהלך עסקיהם הרגיל בהקשר זה; וכן,
- (2) ארגוני עובדים;
- במהלך פעילויותיהם הרגילות עם ישות מתוקף פעילות זו בלבד (למרות שהם עשויים להגביל את חופש הפעולה של ישות או להשתתף בתהליך קבלת ההחלטות שלה); וכן,
- (ב) ישות שהיחסים עימה הם יחסי סוכנות בלבד.
13. יחסי צדדים קשורים עשויים להתקיים כאשר יחיד הוא חבר בגוף המנהל או כאשר הוא מעורב בהחלטות הפיננסיות והתפעוליות של הישות המדווחת. יחסי צדדים קשורים יכולים להתהוות גם בדרך של יחסים תפעוליים חיצוניים בין הישות המדווחת לבין הצד הקשור. יחסים כאלה כוללים לעיתים קרובות מידה מסוימת של תלות כלכלית.
14. תלות כלכלית, מקום בו ישות אחת תלויה באחרת באופן שמסתמכת עליה לגבי היקף משמעותי של מימונה או של מכירת סחורות או שירותים שלה, כשלעצמה לא סביר שתגרום לשליטה או להשפעה מהותית ולכן לא סביר כי תיצור יחסי צדדים קשורים. לדוגמה, לקוח יחיד, ספק יחיד, זכיון יחיד, מפיץ יחיד או סוכן כללי יחיד, שעומים ישות ממשלתית מבצעת היקף משמעותי מעסקיה לא יהיו בהכרח צדדים קשורים רק מתוקף התלות הכלכלית הנובעת. עם זאת, תלות כלכלית יחד עם גורמים אחרים, עשויה ליצור השפעה מהותית ולפיכך יחסי צדדים קשורים. נדרש להפעיל שיקול דעת על מנת להעריך את השפעת התלות הכלכלית על היחסים. כאשר הישות המדווחת תלויה כלכלית בישות אחרת, תקן זה מעודד את הישות המדווחת לתת גילוי בגין קיומה של תלות זו.
15. הגדרת צדדים קשורים כוללת ישויות בבעלותם של אנשי מפתח בהנהלה, בני משפחה קרובים של יחידים כאמור או בעלי מניות עיקריים (או מקבילים להם כאשר לישות אין

מבנה הון פורמאלי) של הישות המדווחת. הגדרת צדדים קשורים כוללת גם נסיבות בהן לאחד הצדדים יש את היכולת לממש השפעה מהותית על הצד האחר. במגזר הציבורי, לישות או ליחיד עשויה להינתן אחריות לפיקוח בישות המדווחת, אשר מקנה להם השפעה מהותית, אך לא שליטה, על ההחלטות הפיננסיות והתפעוליות של הישות המדווחת. למטרות תקן זה, השפעה מהותית מוגדרת כך שתכלול גם ישויות הכפופות לשליטה משותפת.

תגמול של אנשי מפתח בהנהלה

16. תגמול של אנשי מפתח בהנהלה כולל תגמול שנבע ליחידים מהישות המדווחת עבור שירותים שסיפקו לה מתוקף היותם חברים בגוף המנהל או מתוקף היותם עובדים. הטבות הנובעות, במישרין או בעקיפין, מהישות עבור שירותים בתפקיד כלשהו שאינו מתוקף היותו עובד או חבר בגוף המנהל, אינן עונות להגדרת תגמול של אנשי מפתח בהנהלה לפי תקן זה. עם זאת, סעיף 34 דורש מתן גילוי בדבר הטבות מסוימות מעין אלה. תגמול של אנשי מפתח בהנהלה אינו כולל תמורה כלשהי שניתנה אך ורק כשיפוי עבור יציאה שהתהוותה על ידי יחידים אלה לטובת הישות המדווחת, לדוגמה, שיפוי עבור הוצאות שהייה הקשורות לנסיעת עבודה.

כח הצבעה

17. הגדרת צד קשור כוללת את כל היחידים שבבעלותם, במישרין או בעקיפין, זכות בכח הצבעה של הישות המדווחת אשר מקנה להם השפעה מהותית על הישות. ההחזקה של זכות בכח הצבעה של ישות יכולה להתקיים כאשר לישות ממשלתית יש מבנה תאגידי, ושר או סוכנות ממשלתית מחזיקים מניות בישות.

סוגיית הצד הקשור

18. יחסי צדדים קשורים מתקיימים במגזר הממשלתי, מכיוון ש :

(א) יחידות מנהליות כפופות להכוונה כוללת של הממשלה, ובסופו של דבר, לכנסת או לגוף נבחרים דומה או לפקידות שנבחרה או מונתה, והן פועלות יחד על מנת ליישם את מדיניות הממשלה ;

(ב) יחידות משנה במשרדי הממשלה וסוכנויות ממשלתיות מנהלים לעיתים קרובות פעילויות אשר הכרחיות להשגת רכיבים שונים של תחומי אחריותם ומטרותיהם, באמצעות ישויות נשלטות נפרדות ובאמצעות ישויות הנתונות להשפעתם המהותית; וכן,

(ג) שרים או חברים אחרים שנבחרו או מונו מטעם הממשלה וקבוצת ההנהלה הבכירה, יכולים להפעיל השפעה מהותית על פעולותיהם של יחידת משנה במשרד ממשלתי או סוכנות.

19. גילוי בדבר יחסים מסוימים של צדדים קשורים ובדבר עסקאות עם צדדים קשורים והיחסים שבבסיס אותן עסקאות, הכרחי למטרות אחריות הדיווח. גילוי זה מאפשר למשתמשים להבין טוב יותר את הדוחות הכספיים של הישות המדווחת, מאחר ש:

(א) יחסי צדדים קשורים יכולים להשפיע על הדרך שבה ישות פועלת יחד עם ישויות אחרות להשגת מטרותיה הייחודיות, וכן על הדרך בה היא משתפת פעולה עם ישויות אחרות להשגת מטרות משותפות או למטרות ציבוריות (collective);

(ב) יחסי צדדים קשורים עשויים לחשוף את הישות לסיכונים או לספק לה הזדמנויות שלא היו קיימים בהיעדרם של יחסים אלה;

(ג) צדדים קשורים עשויים להתקשר בעסקאות שצדדים בלתי קשורים לא היו מתקשרים בהן, או עשויים להסכים לעסקאות בתנאים שונים מאלה שהיו זמינים באופן רגיל לצדדים בלתי קשורים. הדבר מתרחש לעיתים קרובות ביחידות משנה במשרדי ממשלה וסוכנויות ממשלתיות שביניהם מועברים סחורות ושירותים בתמורה הנמוכה מכיסוי עלותם המלאה, זאת כחלק מנהלים תפעוליים רגילים העולים בקנה אחד עם השגת מטרותיהן של הישות המדווחת ושל הממשלה. ממשלות וישויות ממשלתיות אמורות (expected) להשתמש במשאבים באופן יעיל ואפקטיבי ובאופן לו הם נועדו, ולנהוג בכספי הציבור ברמות הגבוהות ביותר של יושרה. הקיום של יחסי צדדים קשורים משמעותו כי צד אחד יכול לשלוט או להשפיע באופן מהותי על פעילויותיו של צד אחר. דבר זה מספק הזדמנות להתרחשות עסקאות על בסיס שעשוי להיטיב עם צד אחד באופן בלתי נאות על חשבון צד אחר.

20. גילוי בדבר סוגים מסוימים של עסקאות שהתרחשו בין צדדים קשורים והתנאים לפיהם העסקאות מתנהלות, מאפשר למשתמשים להעריך את השפעתן של אותן עסקאות על המצב הכספי וביצועי הישות ועל יכולתה לספק את השירותים עליהם סוכם. גילוי זה גם מבטיח את שקיפותה של הישות לגבי פעילויותיה עם צדדים קשורים.

תגמול של אנשי מפתח בהנהלה

21. אנשי מפתח בהנהלה מחזיקים בעמדות אחריות בישות. הם אחראים להכוונה האסטרטגית ולניהול התפעולי של הישות ומוקנית להם סמכות משמעותית. המשכורות שלהם לעיתים קרובות מעוגנות בחקיקה או על ידי בית דין בלתי תלוי או גוף בלתי תלוי אחר בישות המדווחת. עם זאת, אחריותם עשויה לאפשר להם להשפיע על ההטבות

שניתנות להם מתוקף תפקידם, או לצדדים הקשורים אליהם. תקן זה דורש מתן גילוי מסוים אודות התגמול של אנשי מפתח בהנהלה ושל בני משפחה קרובים שלהם במהלך התקופה המדווחת, הלוואות שניתנו להם והתמורה שסופקה להם עבור שירותים שסיפקו לישות שלא כתברי הגוף המנהל או כעובדים. דרישות הגילוי על פי תקן זה, יבטיחו כי רמה מינימאלית נאותה של שקיפות תיושם לגבי התגמול של אנשי מפתח בהנהלה ושל בני משפחה קרובים שלהם.

מהותיות

22. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, *הצגת דוחות כספיים*, דורש מתן גילוי נפרד לפריטים מהותיים. מהותיות של פריט נקבעת בהתייחס למהות הפריט או לגודלו. בהערכת המהותיות של עסקה עם צד קשור, מהות היחסים בין הישות המדווחת לבין הצד הקשור ומהות העסקה עשויים להצביע על כך שהעסקה היא מהותית ללא קשר לגודלה.

גילוי

23. במדינות רבות, החוקים וכללי דיווח כספי מחייבים אחרים, דורשים כי בדוחות כספיים של ישויות במגזר הפרטי ושל ישויות ממשלתיות עסקיות יינתן גילוי בדבר סוגים מסוימים של צדדים קשורים ושל עסקאות עם צדדים קשורים. במיוחד, תשומת לב ניתנת לעסקאות הישות עם הדירקטורים שלה או חברים בגוף המנהל אותה, ועם קבוצת ההנהלה הבכירה שלה, בעיקר לעניין התגמול שלהם וההלוואות שלהם. כל זאת בשל חובת הנאמנות של הדירקטורים, חברי הגוף המנהל וקבוצת ההנהלה הבכירה, ובשל היותם בעלי סמכויות נרחבות בדבר השימוש במשאבי הישות. בתחומי שיפוט מסוימים, דרישות דומות נכללות בחוקים ובתקנות החלים על ישויות ממשלתיות.

24. תקני חשבונאות ממשלתיים מסוימים דורשים אף הם גילוי בדבר עסקאות עם צדדים קשורים. לדוגמה, תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1 דורש מתן גילוי לסכומים שיש לשלם או לקבל מהישות השולטת, מישויות נפרדות נשלטות, מישויות כלולות ומצדדים קשורים אחרים. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6, *דוחות כספיים מאוחדים והטיפול החשבונאי בישויות נשלטות* ותקן חשבונאות ממשלתי מספר 7 דורשים גילוי של רשימת הישויות הנשלטות והישויות הכלולות המשמעותיות. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3, *עדף או גירעון נטו לתקופה, טעויות מהותיות ושינויים במדיניות חשבונאית* דורש מתן גילוי בדבר פריטים מיוחדים ובדבר פריטי הכנסות והוצאות הנכללים בעודף או בגירעון מפעילויות גיליות שהם בעלי סכום, מהות או שכיחות כאלה, שמתן גילוי לגביהם הוא רלוונטי על מנת להסביר את ביצועי הישות בתקופה.

גילוי בדבר שליטה

25. יש לתת גילוי בדבר יחסים עם צדדים קשורים שבהם מתקיימת שליטה, מבלי להתייחס אם התקיימו עסקאות בין הצדדים הקשורים ובין אם לאו.

26. על מנת שקורא הדוחות הכספיים יגבש עמדה בדבר השפעות היחסים עם צדדים קשורים על הישות המדווחת, יהיה זה נאות לתת גילוי ליחסים עם צדדים קשורים בהם מתקיימת שליטה, מבלי להתייחס אם התקיימו עסקאות בין הצדדים הקשורים ובין אם לאו. הגילוי יכלול את השמות של כל הישויות הנשלטות, שם הישות השולטת באופן ישיר ושם הישות השולטת הסופית, אם קיימת.

גילוי בדבר עסקאות עם צדדים קשורים

27. לגבי עסקאות בין צדדים קשורים, למעט עסקאות שהיו מתרחשות במסגרת יחסי ספק או לקוח/מקבל רגילים בתנאים שאינם נחותים או עדיפים מאלה שסביר לחזות שהישות הייתה מאמצת בהתקשרות עם אותו יחיד או אותה ישות שאינם קשורים בנסיבות זהות, על הישות המדווחת לתת גילוי לגבי:

(א) מהות היחסים בין הצדדים הקשורים;

(ב) סוגי העסקאות שהתרחשו; וכן,

(ג) מרכיבי העסקאות, הנחוצים על מנת להבהיר את מידת משמעותן של עסקאות אלה על פעולות הישות המדווחת ויש בהם בכדי לאפשר לדוחות הכספיים לספק מידע רלוונטי ומהימן לצרכי קבלת החלטות ולמטרות אחריות הדיווח.

28. להלן דוגמאות למצבים בהם עסקאות עם צדדים קשורים עשויות להוביל למתן גילוי על ידי הישות המדווחת:

(א) הספקת או קבלת שירותים;

(ב) רכישות או העברות/מכירות סחורות (גמורות או בתהליך);

(ג) רכישות או העברות/מכירות של רכוש ונכסים אחרים;

(ד) הסכמי סוכנות;

(ה) הסכמי חכירה;

(ו) העברת מחקר ופיתוח;

(ז) הסכמי רישיון ;

(ח) מימון (כולל הלוואות, השקעות הוניות, מענקים בין אם בכסף או "בעין" (in kind) ותמיכה פיננסית אחרת כולל הסכמי השתתפות בהוצאות); וכן,

(ט) ערבויות וערבויות.

29. ישויות ממשלתיות מבצעות ביניהן עסקאות רבות על בסיס יומיומי. עסקאות אלה עשויות להתרחש על פי עלותן, בסכום הנמוך מהעלות או ללא תמורה. לדוגמה, יחידת משנה במשרד ממשלתי המספק שירותים מנהליים עשויה להקצות שטחי משרדים ללא תמורה ליחידות משנה אחרות במשרדי ממשלה, או שישות ממשלתית עשויה לפעול כמינהל רכש עבור ישויות ממשלתיות אחרות. קיימים מודלים מסוימים בהם עשויה להיות יכולת השבה של סכום הגבוה מהעלות המלאה של השירותים שסופקו. יחידות משנה במשרדי ממשלה הם צדדים קשורים מאחר שהם כפופים לשליטה של אותו גוף ועסקאות בניהן עונות להגדרת עסקאות עם צדדים קשורים. עם זאת, גילוי של מידע בדבר עסקאות בין ישויות אלה אינו נדרש כאשר העסקאות מתבצעות במסגרת יחסים תפעוליים רגילים בין הישויות, בתנאים הרגילים לגבי עסקאות מסוג זה בנסיבות דומות. החרגת עסקאות מסוג זה עם צדדים קשורים, מדרישות הגילוי של סעיף 27, משקפת כי ישויות ממשלתיות פועלות יחד על מנת להשיג מטרות משותפות, ולפיכך יתכן שיאומצו מנגנונים שונים לגבי הספקת שירותים על ידי ישויות ממשלתיות בתחומי שיפוט שונים. תקן זה דורש גילוי בדבר עסקאות עם צדדים קשורים, רק כאשר אותן עסקאות מתרחשות שלא בהתאם לפרמטרים התפעוליים הקיימים באותו תחום שיפוט.

30. המידע בדבר עסקאות עם צדדים קשורים, שיש לתת בגינו גילוי על מנת לעמוד במטרות הדיווח הכספי, יכלול בדרך כלל:

(א) תיאור מהות היחסים עם צדדים קשורים המעורבים באותן עסקאות. לדוגמה, האם מדובר ביחסים של ישות שולטת, ישות נשלטת, ישות בשליטה של אותו גוף, או אנשי מפתח בהנהלה ;

(ב) תיאור העסקאות עם צדדים קשורים במסגרת קבוצת עסקאות נרחבת וציון היקף הקבוצות, לפי סכום כספי מסוים או לפי החלק היחסי של אותה קבוצת עסקאות ו/או יתרות ;

(ג) תיאור תמציתי של התנאים הכלליים של עסקאות עם צדדים קשורים, כולל גילוי של האופן בו התנאים האמורים, שונים מאלה הנהוגים בדרך כלל בעסקאות דומות עם צדדים בלתי קשורים ; וכן,

(ד) סכומים או החלק היחסי של פריטים שטרם נפרעו.

31. סעיף 34 בתקן זה דורש מתן גילוי נוסף בדבר עסקאות מסוימות בין ישות לבין אנשי מפתח בהנהלה ו/או בני משפחה קרובים של אנשי מפתח בהנהלה.

32. ניתן לתת גילוי לפריטים בעלי מהות דומה באופן מצרפי, למעט כאשר נחוץ מתן גילוי נפרד על מנת לספק מידע רלוונטי ומהימן למטרות קבלת החלטות ולמטרות אחריות הדיווח.

33. גילוי בדבר עסקאות בין צדדים קשורים החברים בישות הכלכלית אינו הכרחי בדוחות כספיים מאוחדים, מאחר שדוחות כספיים מאוחדים מציגים מידע אודות הישות השולטת והישויות הנשלטות כישות מדווחת אחת. עסקאות בין צדדים קשורים אשר מתרחשות בין ישויות בתוך הישות הכלכלית, מבוטלות באיחוד בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6. עסקאות עם ישויות כלולות מטופלות על פי שיטת השווי המאזני ואינן מבוטלות, ולכן נדרש בגינן גילוי נפרד כעסקאות עם צדדים קשורים.

גילוי - אנשי מפתח בהנהלה

34. ישות תיתן גילוי כמפורט להלן:

(א) התגמול המצרפי של אנשי מפתח בהנהלה וכן מספר היחידים שנקבע על בסיס שווה ערך למשרה מלאה, אשר קיבלו תגמול בקבוצה זו, תוך הצגה נפרדת של קבוצות עיקריות של אנשי מפתח בהנהלה כולל תיאור של כל קבוצה;

(ב) הסכום הכולל של סכומי תגמול והטבה אחרים שניתנו לאנשי מפתח בהנהלה ולבני משפחה קרובים של אנשי מפתח בהנהלה, על ידי הישות המדווחת במהלך תקופת הדיווח, תוך הצגה בנפרד של הסכומים המצרפיים שניתנו ל:

(1) אנשי מפתח בהנהלה; וכן,

(2) בני משפחה קרובים של אנשי מפתח בהנהלה; וכן,

(ג) לגבי הלוואות שאינן זמינות באופן רחב לאנשים שאינם אנשי מפתח בהנהלה והלוואות שזמינות אינה ידועה באופן רחב בקרב חברי הציבור, יש לפרט לכל איש מפתח בהנהלה וכל בן משפחה קרוב של איש מפתח בהנהלה, מידע לגבי:

(1) סכום הלוואות שניתנו במהלך התקופה ותנאיהן;

(2) סכום הלוואות שנפרעו במהלך התקופה;

(3) סכום יתרת הסגירה של כל הלוואות והחייבים; וכן,

(4) במקרה בו היחיד אינו דירקטור, או חבר בגוף המנהל, או בקבוצת ההנהלה הבכירה של הישות, הקשר של היחיד לכל אחד מאלה.

35. סעיף 27 לתקן זה דורש מתן גילוי בדבר עסקאות עם צדדים קשורים שהתרחשו על בסיס יחסי צדדים קשורים שלא בעקביות לתנאים התפעוליים הנהוגים בישות. תקן זה אף דורש מתן גילוי בדבר עסקאות מסוימות עם אנשי מפתח בהנהלה אשר זוהו בסעיף 34, בין אם הן התרחשו על בסיס יחסי צדדים לא קשורים ובאופן עקבי לתנאים התפעוליים המיושמים בישות, ובין אם לאו.

36. אנשים הנמנים על אנשי מפתח בהנהלה עשויים להיות מועסקים במשרה מלאה או במשרה חלקית. מספר היחידים שניתן גילוי לגביהם כמקבלי תגמול בהתאם לסעיף 34(א) ייאמד על בסיס שווה ערך למשרה מלאה. ישויות יתנו גילוי נפרד בדבר הקבוצות העיקריות של אנשי מפתח בהנהלה, שיש להן. לדוגמה, כאשר לישות יש גוף שולט נפרד מקבוצת ההנהלה הבכירה שלה, יש לתת גילוי בנפרד לתגמול של כל אחת משתי הקבוצות. כאשר יחיד הוא חבר הן בגוף המנהל והן בקבוצת ההנהלה הבכירה, יש לכלול יחיד זה רק באחת הקבוצות למטרות תקן זה. הקבוצות של אנשי מפתח בהנהלה, אשר זוהו בהגדרה של "אנשי מפתח בהנהלה", מספקות הנחיה לזיהוי קבוצות של אנשי מפתח בהנהלה.

37. תגמול של אנשי מפתח בהנהלה עשוי לכלול מגוון של הטבות ישירות ועקיפות. כאשר עלותן של הטבות אלה ניתנת לקביעה, תיכלל עלות זו בסכום המצרפי של התגמול שניתן בגינו גילוי. כאשר עלותן של הטבות אלה אינה ניתנת לקביעה, יש לבצע את האומדן הטוב ביותר של העלות לישות המדווחת או לישויות המדווחות, ולהכלילו בתגמול המצרפי שניתן לגביו גילוי.

38. נכון למועד פרסום תקן זה, אין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי לגבי מדידה של הטבות לעובדים. הנחיות לגבי המדידה של הטבות מסוימות לעובדים, ניתן למצוא בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 19, הטבות לעובדים. כאשר תגמול לא כספי, שניתן למדידה באופן מהימן, נכלל בסכום התגמול המצרפי של אנשי מפתח בהנהלה שניתן בגינו גילוי בתקופה, יינתן גילוי בביאורים לדוחות הכספיים גם בדבר בסיס המדידה של התגמול הלא כספי.

39. תקן זה דורש מתן גילוי בדבר מידע מסוים לגבי תנאי ההלוואות שניתנו לאנשי מפתח בהנהלה ולבני משפחה קרובים של אנשי מפתח בהנהלה, כאשר הלוואות אלה:

(א) אינן זמינות באופן רחב לאנשים שמחוץ לקבוצת אנשי מפתח בהנהלה; וכן,

(ב) עשויות להיות זמינות באופן רחב מחוץ לקבוצת אנשי מפתח בהנהלה, אך זמינותן אינה ידועה באופן רחב בקרב הציבור.

הגילוי של מידע זה נדרש למטרות אחריות הדיווח. הפעלת שיקול דעת עשויה להיות הכרחית לצורך הקביעה לאלה הלוואות יש לתת גילוי על מנת לעמוד בדרישות תקן זה. יש להפעיל שיקול דעת כאמור לאחר בחינת העובדות הרלוונטיות ובאופן עקבי עם השגת המטרות של דיווח הכספי.

40. סעיף 34(א) לתקן זה דורש מתן גילוי בדבר התגמול המצרפי של אנשי מפתח בהנהלה. אנשי מפתח בהנהלה כוללים דירקטורים או חברים בגוף המנהל וכן חברים בקבוצת ההנהלה הבכירה של הישות. דירקטורים או חברים בגוף המנהל של הישות עשויים אף לקבל תגמול או הטבה מהישות עבור שירותים המסופקים על ידם שלא מתוקף תפקידם כדירקטורים, כחברים בגוף המנהל או כעובדים של הישות. סעיף 34(ב)(1) לתקן זה דורש מתן גילוי לסכום הכולל של אותו תגמול או הטבה אחרים.

41. בני משפחה קרובים של אנשי מפתח בהנהלה עשויים להשפיע על אנשי מפתח בהנהלה, או להיות מושפעים מהם, בעסקאותיהם עם הישות המדווחת. סעיף 34(ב)(2) לתקן זה דורש מתן גילוי לסכום הכולל של התגמול וההטבה שניתנו במהלך התקופה לבני משפחה קרובים של אנשי מפתח בהנהלה.

תחילה

42. **תקן חשבונאות ממשלתי זה יחול לגבי דוחות כספיים שנתיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2008, או לאחרינו. הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית מעודדת יישום מוקדם של התקן.**

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

נספח 1 - דוגמאות ליישום התקן

נספח זה הוא להדגמה בלבד, ואינו מהווה חלק מהתקנים. מטרת הנספח היא להדגים את יישום התקנים ולסייע בהבהרת משמעותם.

גילוי - ממשלת X

הגילוי הבא ניתן בדוחות הכספיים של ממשלה X.

ישויות נשלטות (סעיף 25)

הממשלה שולטת בישויות המדווחות הבאות:

יחידות משנה במשרדי ממשלה וסוכנויות: חינוך, רווחה, משטרה, דואר, עבודה ושירותים, בטחון, משפטים, אוצר/ מימון, יחידת משנה במשרד ממשלתי X, סוכנות XYZ (לציין את כל יחידות המשנה במשרדי הממשלה והסוכנויות).

ישויות ממשלתיות עסקיות: חברת החשמל הממשלתית, סוכנות התקשורת הממשלתית (לציין את כל הישויות הממשלתיות העסקיות).

(הערה: תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6, דוחות כספיים מאוחדים והטיפול החשבונאי בישויות נשלטות דורש לתת גילוי מסוים לגבי ישויות נשלטות משמעותיות).

עסקאות עם צדדים קשורים (סעיף 27)

לחבר הקבינט סיפקו בית למגורים, ללא דמי שכירות, בעיר הבירה. בתים דומים לזה שסופק לשר מושכרים תמורת כ - Z ש"ח לתקופה. מתן דיור אינו חלק מחבילת התגמול של השר, והממשלה אינה מספקת בדרך כלל דיור חינם לשריה. בכל אופן, במקרה זה היה הכרחי לספק לשר מגורים בעיר הבירה.

לבן/בת זוג של חבר קבינט אחר ניתן רכב, ללא דמי שכירות. כלי רכב דומים לזה שסופק מושכרים בדרך כלל תמורת K ש"ח לתקופה. הממשלה אינה מספקת בדרך כלל כלי רכב, ללא דמי שכירות, לבני זוגם המקומיים של שרים.

אנשי מפתח בהנהלה (סעיף 34)

תגמול (סעיף 34א)

אנשי מפתח בהנהלה (כהגדרתם בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 20, גילוי בדבר צדדים קשורים) הם חברי הקבינט, המהווים יחד את הגוף המנהל בממשלת X. התגמול המצרפי שניתן על ידי ממשלת X לחברי הקבינט וכן מספר היחידים אשר נקבע על בסיס שווה ערך למשרה מלאה, הינם:

תגמול מצרפי	X מליון
מספר יחידים	Y אנשים

הלוואות שאינן זמינות באופן רחב (ו/או אינן ידועות באופן רחב) לאנשים מחוץ לקבוצת אנשי מפתח בהנהלה (סעיף 34(ג))

סכומי הלוואות כאמור שניתנו ונפרעו במהלך התקופה, והיתרות לפירעון לתום התקופה, נקובים להלן:

היחיד	ניתן	נפרע	יתרה
המכובד ABC	J	K	L
גב' VSL	M	N	P
המכובד D	Q	R	Z
המכובד E	S	T	U

תנאים

המכובד ABC, שר התחבורה, קיבל הלוואה הנושאת ריבית בשיעור של X% לתקופה, הנמוכה ב - Y% מריבית השוק. תקופת ההלוואה היא ל - Z שנים.

גב' VSL, בת זוגתו של שר הבריאות, קיבלה הלוואה ממשלתית. ההלוואה היא ל - N שנים הנושאת ריבית בשיעור של X% לתקופה, המשקפת את שיעור הריבית הממשלתי הנוכחי.

חבילות השכר של שרי הקבינט המכובדים D ו - E מאפשרות להם לקבל הלוואה ממשלתית עד A שנים בריבית של Y% לתקופה, לשם רכישת רכב.

תגמול והטבה אחרים הניתנים לאנשי מפתח בהנהלה ולבני משפחתם הקרובים (סעיף 34(ב))

במהלך תקופת הדיווח ניתנה הטבה כוללת של X ש"ח לחברי הקבינט תמורת שירותי יעוץ שסופקו לסוכנויות ממשלה מסוימות.

במהלך תקופת הדיווח נתנה הממשלה סך כולל של תגמול והטבה בגובה Y ש"ח לבני משפחה קרובים של אנשי מפתח בהנהלה. סכום זה כולל תגמול לעובדי מדינה שהם בני משפחה קרובים של חברי הקבינט.

גילוי - סוכנות ממשלתית XYZ

הגילוי הבא ניתן בדוחות הכספיים של הסוכנות הממשלתית XYZ, שהיא ישות מדווחת נפרדת.

ישויות נשלטות (סעיף 25)

הסוכנות נשלטת על ידי יחידת משנה במשרד ממשלתי X. יחידת משנה במשרד ממשלתי X נשלטת על ידי ממשלת X.

הסוכנות שולטת ביחידת השירותים המנהליים שהיא ישות ממשלתית עסקית.

(הערה: תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6, דוחות כספיים מאוחדים והטיפול החשבונאי בישויות נשלטות, דורש מתן גילוי מסוים לגבי ישויות נשלטות משמעותיות).

עסקאות עם צדדים קשורים (סעיף 27)

הסוכנות סיפקה בית לשר, ללא דמי שכירות. בתים דומים לזה שניתן לשר מושכרים תמורת כ - Z ש"ח לתקופה. הבית אינו חלק מחבילת התגמול של השר, וסוכנויות ממשלתיות אינן מספקות דיוור מתאים לשרים כחלק מהנהלים התפעוליים שלהן. מכל מקום, ממשלת X המליצה שיש לספק במקרה זה לשר את הדיוור.

אנשי מפתח בהנהלה (סעיף 34)

תגמול (סעיף 34א)

אנשי מפתח בהנהלה (כהגדרתם בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 20, גילוי בדבר צדדים קשורים) של סוכנות XYZ הם: השר, חברי הגוף המנהל וחברי קבוצת ההנהלה הבכירה. הגוף המנהל כולל את החברים שמינתה ממשלת X; המנהל הכללי ומנהל הכספים משתתפים בחלק משיבות הגוף המנהל אך אינם חברים בו. השר אינו מקבל תגמול מסוכנות XYZ. התגמול המצרפי של חברי הגוף המנהל, ומספר החברים שנקבע על פי בסיס שווה ערך למשרה מלאה, המקבלים תגמול בקבוצה זו, הם:

תגמול מצרפי	AX מליון
מספר יחידים	AY אנשים

קבוצת ההנהלה הבכירה כוללת את המנהל הכללי של הסוכנות, את מנהל הכספים ואת ראשי החטיבות AZ. התגמול המצרפי של חברי קבוצת ההנהלה הבכירה, ומספר המנהלים שנקבע על פי בסיס שווה ערך למשרה מלאה, הם:

תגמול מצרפי	AP מליון
מספר אנשים	AQ אנשים

שני ראשי חטיבות הועברו זמנית ליחידת משנה במשרד ממשלתי X והם מקבלים תגמול מיחידת משנה במשרד ממשלתי X.

הלוואות שאינן זמינות באופן רחב (ו/או אינן ידועות באופן רחב) לאנשים מחוץ לקבוצת אנשי מפתח בהנהלה (סעיף 34(ג))

סכומי הלוואות שניתנו ושנפרעו במהלך התקופה, והיתרות לפירעון לתום התקופה:

<u>יתרה</u>	<u>נפרע</u>	<u>ניתן</u>	<u>היחיד</u>
L	K	J	השר
P	N	M	מר G
Z	R	Q	גבי H

תנאים

השר קיבל הלוואה של J ש"ח, בריבית של X% לתקופה, שהיא נמוכה ב - Y% מריבית השוק. תקופת ההלוואה היא Z שנים.

חבילות השכר של חברי הסגל הבכיר מר G וגבי H מאפשרות להם לקבל הלוואה ממשלתית עד N שנים בריבית של Y% לתקופה, לשם רכישת רכב.

תגמול והטבה הניתנים לאנשי מפתח בהנהלה ולבני משפחתם הקרובים (סעיף 34(ב))

במהלך תקופת הדיווח נתנה הסוכנות תגמול והטבה כוללים של F ש"ח לעובדים שהם בני משפחה קרובים של אנשי מפתח בהנהלה.

נספח 2 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 20, גילוי בדבר צדדים קשורים, לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 20, גילוי בדבר צדדים קשורים

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

1. ההפניות בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 20 (להלן - "התקן הבינלאומי") לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי הוחלפו ברובם בתקן זה בהפניות לתקני חשבונאות ממשלתיים.
2. ההפניה בתקן הבינלאומי לוועדה הבינלאומית לכללי חשבונאות (IASB) הוחלפה בתקן זה בהפניה למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.
3. ההתייחסות בתקן הבינלאומי לפרלמנט הוחלפה בתקן זה בכנסת.
4. ההתייחסות בסעיף 4(ב)1 לתקן הבינלאומי לחבר בגוף המנהל של הישות הממשלתית בכלותה הוחלפה בתקן זה בהתייחסות לחבר בגוף המנהל של הישות הממשלתית.
5. הדוגמה בסעיף 6 לתקן הבינלאומי הותאמה בתקן זה למצב בישראל.

נספח 3 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 20, גילוי בדבר צדדים קשורים, לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 24, גילוי בדבר צדדים קשורים

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

בנספח זה, לא מפורטים ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 20 לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 20. הבדלים אלה מפורטים בנספח 2.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 20, גילוי בדבר צדדים קשורים, מתבסס בעיקרו על תקן חשבונאות בינלאומי מספר 24 (מתוקן 1994), גילוי בדבר צדדים קשורים. להלן ההבדלים העיקריים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 20 לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 24:

1. המבנה של תקן חשבונאות ממשלתי מספר 20 שונה מהותית מזה של תקן חשבונאות בינלאומי מספר 24.
2. ההחרגה מתחולת תקן חשבונאות בינלאומי מספר 24, לגבי חברות בנות בבעלות מלאה כאשר חברת האם ממוקמת באותה מדינה ומציגה דוחות כספיים מאוחדים באותה מדינה, לא אומצה בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 20.
3. הסברים המבהירים מיהם אנשי מפתח בהנהלה בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 24 נכללו בהגדרה הפורמלית של אנשי מפתח בהנהלה בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 20. ההסברים בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 24 כוללים בני משפחה קרובים, לעומת זאת ההגדרה של אנשי מפתח בהנהלה בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 20 אינה כוללת בני משפחה קרובים.
4. הגדרת צד קשור בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 20 כוללת יחסי צד קשור שמוזכרים רק בהסברים לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 24.
5. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 20 כולל הגדרה של תגמול של אנשי מפתח בהנהלה. תקן חשבונאות בינלאומי מספר 24 אינו כולל הגדרה כזו.
6. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 20 כולל דרישות גילוי נוספות לגבי תגמול של אנשי מפתח בהנהלה ובני משפחתם הקרובים ולגבי עסקאות מסוימות בין ישות לבין אנשי מפתח בהנהלה שלה ובני משפחתם הקרובים.
7. לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 20 נוספה פרשנות נוספת לזו שבתקן חשבונאות בינלאומי מספר 24, על מנת להבהיר את יישום תקני החשבונאות על ידי הישויות הממשלתיות.

8. למעט גילוי מוגבל בדבר התגמול של אנשי מפתח בהנהלה ועסקאות מסוימות עימם, תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 20 אינו דורש מתן גילוי למידע בדבר עסקאות בין צדדים קשורים אשר מתרחשות בתנאים רגילים. בתקן חשבוונאות בינלאומי מספר 24, יש יותר חריגות לגבי עסקאות עם צדדים קשורים המתרחשות במהלך העסקים הרגיל.
9. תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 20 כולל מונחים השונים, במקרים מסוימים, מתקן חשבוונאות בינלאומי מספר 24. הדוגמאות המשמעותיות ביותר הן שימוש במונחים כגון ישות וחברים בגוף המנהל בתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 20; המונחים המקבילים בתקן חשבוונאות בינלאומי מספר 24 הם ישות ודירקטורים.

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית

חברי הוועדה

רו"ח רוני אלרואי - יו"ר הוועדה

רו"ח יגאל גוזמן

רו"ח דוד גולדברג

רו"ח רם לוי

ד"ר אייל סולגניק, רו"ח

מר יוסי שטראוס

צוות מקצועי

רו"ח חיה פרשר

רו"ח איריס אלדר

רו"ח רויטל מדר דונסקוי

משקיפה

גבי עדי כהן מור

צוות מקצועי אד-הוק

רו"ח זולי אבגנים

רו"ח תמר אורן

מר שלומי אלעזר

רו"ח אלי ביתן

רו"ח מזל בן חמו

רו"ח יוליה ברנברג

רו"ח בועז דהרי

מר ערן הראל

רו"ח גילי וייצמן

רו"ח ענת טרייבר

רו"ח גיל משה

רו"ח יפית נומברג

רו"ח אביחי רוזוג