



תקן חשבונאות ממשלתי מספר 24

הצגת מידע תקציבי בדוחות הכספיים

דצמבר, 2009

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 ישראליים המתפרסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית 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 לתקינה חשבונאית 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 לתקינה חשבונאית 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 לתקינה חשבונאית 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 הפדרציה הבינלאומית של רואי חשבון (IFAC)

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

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 24 - הצגת מידע תקציבי בדוחות

הכספיים

דצמבר 2009

תוכן עניינים

| סעיף | |
|-------|--|
| 1-9 | מבוא |
| 1 | מטרת התקן |
| 2-6 | תחולה |
| 7-13 | הגדרות |
| 8-10 | תקציבים מאושרים |
| 11-12 | תקציב מקורי ותקציב סופי |
| 13 | סכומים בפועל |
| 14-38 | הצגת השוואה בין תקציב לבין סכומים בפועל |
| 21-24 | הצגה וגילוי |
| 25-28 | רמת הקיבוץ |
| 29-30 | שינויים בין תקציב מקורי לבין תקציב סופי |
| 31-36 | בסיס בר השוואה |
| 37-38 | תקציבים רב שנתיים |
| 39-46 | ביאורים לגבי בסיס התקציב, תקופתו והיקפו |
| 47-53 | התאמה של סכומים בפועל על בסיס בר השוואה לסכומים בפועל |
| | בדוחות הכספיים |
| 54-55 | תחילה |
| | נספח 1 - הנחיות ליישום - דוגמאות |
| | נספח 2 - בסיס למסקנות |
| | נספח 3 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 24, הצגת מידע תקציבי בדוחות כספיים, לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 24, הצגת מידע תקציבי בדוחות כספיים |

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 24 - הצגת מידע תקציבי בדוחות הכספיים

דצמבר 2009

© 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 55 - 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.

מבוא

סיבות לפרסום תקן חשבונאות ממשלתי 24

1. רוב הממשלות מכינות ומפרסמות את תקציבן הכספי כמסמך ציבורי, או אחרת מאפשרות נגישות ציבורית. מסמכי התקציב מופצים באופן רחב. התקציב משקף את המאפיינים הכספיים של תוכניות הממשלה לתקופה הקרובה, מהווה כלי מפתח לניהול ובקרה כספיים, וכן את הרכיב המרכזי של התהליך המספק לממשלה ולכנסת (או לגוף דומה) מבט כללי על ההיקפים הכספיים של הפעילויות.
2. כמו כן, ישויות בודדות מסוימות עשויות להידרש, או עשויות לבחור, לאפשר נגישות ציבורית לתקציבן המאושר. במקרים אלה, הישות אף תצטרך לשאת באחריות הדיווח הציבורית בדבר עמידתה בתקציב (תקציבים) המאושר (מאושרים) אל מול ביצועו.
3. טרם פרסומו של תקן חשבונאות ממשלתי זה, תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, הצגת *דוחות כספיים*, עודד, אך לא דרש, לכלול בדוחות הכספיים השוואה עם סכומי התקציב, כאשר הדוחות הכספיים והתקציב הם על בסיס זהה. עם זאת, התקציב (התקציבים) שבגינן (שבגינם) הישות נושאת באחריות דיווח ציבורית, עשוי (עשויים) להיות ערוך (ערוכים) ומוצג (מוצגים) על בסיס שונה מהדוחות הכספיים. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1 אינו דרש או עודד גילוי לגבי השוואה עם תקציב בנסיבות אלה, ולא סיפק הנחיה לגבי הפרטים שיש לתת בגינם גילוי או לגבי אופן ההצגה, אם ישות בוחרת לבצע השוואה כזו.
4. תקן זה מפרט גילויים שעל ישויות הנושאות באחריות דיווח ציבורית לבצע, לצורך עמידתן בתקציב (תקציבים) המאושר (מאושרים) שלהן אל מול ביצועו, בין אם התקציב והדוחות הכספיים נערכים ומוצגים על בסיס זהה, ובין אם לאו.

המאפיינים העיקריים של תקן חשבונאות ממשלתי 24

ישימות

5. תקן חשבונאות ממשלתי זה חל על ישויות ממשלתיות המאפשרות נגישות ציבורית לתקציבן המאושר לצורך הגברת השקיפות של הדיווח הכספי שלהן, בין אם בהתאם לדרישות חוקיות, או לדרישות מכוח סמכותי אחר, המוטלות על הישות, או בין אם מרצון (voluntary). התקן דורש מישויות אלה לספק גילויים מסוימים לגבי התקציב והסכומים בפועל בדוחותיהן הכספיים ובדוחות אחרים. התקן אינו דורש כי ישויות של המגזר הממשלתי יאפשרו נגישות ציבורית לתקציבן המאושר, ואינו מציין דרישות לניסוח והצגה של תקציבים מאושרים בעלי נגישות ציבורית.

גילוי

6. תקן חשבונאות ממשלתי זה דורש כי הדוחות הכספיים של ישויות מהמגזר הממשלתי המאפשרות נגישות ציבורית לתקציבן המאושר יכללו:

(א) השוואה בין הסכומים בפועל לבין הסכומים בתקציבן המקורי והסופי. השוואה זו, תתבצע על בסיס חשבונאות הזהה לבסיס שאומץ לתקציב, אף אם בסיס זה שונה מהבסיס שאומץ בדוחות הכספיים. תקן זה משתמש במונח "בפועל" או "סכום בפועל" לתיאור הסכומים הנובעים מביצוע התקציב. בתחומי שיפוט מסוימים, עשויים להשתמש ב"חריגות תקציב", ב"ביצוע תקציב" או במונחים דומים בעלי משמעות זהה למונח "בפועל".

(ב) הסבר להבדלים מהותיים בין תקציב לבין סכומים בפועל, אלא אם הסבר זה נכלל במסמכים אחרים שפורסמו לציבור יחד עם הדוחות הכספיים; וכן,

(ג) התאמה של סכומים בפועל על בסיס תקציבי, עם סכומים בפועל המוצגים בדוחות הכספיים, כאשר קיים שוני בין בסיס החשבונאות לבין הבסיס התקציבי.

7. תקן חשבונאות ממשלתי זה, מתיר לבצע השוואה בין תקציב לבין סכומים בפועל בדוחות הכספיים, כעמודה נוספת של תקציב בדוחות הכספיים הראשיים, רק כאשר הדוחות הכספיים והתקציב ערוכים על בסיס בר השוואה.

8. תקן חשבונאות ממשלתי זה, דורש אף לתת גילוי המתאר את הסיבות להבדלים בין התקציב המקורי לבין התקציב הסופי, כולל האם הבדלים אלה נובעים מהקצאה מחדש בתוך התקציב או מגורמים אחרים כגון שינויי מדיניות, אסונות טבע, או אירועים בלתי צפויים (unforeseen) אחרים. ניתן לתת גילויים אלה בביאורים לדוחות הכספיים או בדוח המפורסם טרם, יחד עם, או בו זמנית לדוחות הכספיים.

9. גילוי בדבר מידע השוואתי בגין התקופה הקודמת אינו נדרש עבור הגילויים המצוינים בתקן חשבונאות ממשלתי זה.

מטרת התקן

1. תקן זה דורש השוואה בין סכומי התקציב לבין הסכומים בפועל הנובעים מביצוע התקציב, שתיכלל בדוחות הכספיים של ישויות הנדרשות, או הבחורות לאפשר נגישות ציבורית לתקציבן (תקציביהן) המאושר (מאושרים) ולפיכך נושאות באחריות ציבורית. התקן דורש גם מתן גילוי אשר יתאר את הסיבות להבדלים מהותיים בין התקציב לבין הסכומים בפועל. עמידה בדרישות תקן זה תבטיח כי ישויות ממשלתיות ימלאו את מחויבויותיהן לגבי אחריות הדיווח ויגבירו את השקיפות של הדוחות הכספיים שלהן על ידי הצגה של עמידה בתקציב המאושר שלגביו הן נושאות באחריות דיווח ציבורית וכן, כאשר התקציב (תקציבים) והדוחות הכספיים ערוכים על בסיס זהה, על ידי הצגת ביצועיהן הכספיים בהשגת התוצאות התקציביות שלהן.

תחולה

2. **ישות ממשלתית העורכת ומציגה דוחות כספיים על פי בסיס מצטבר, תישם תקן זה.**
3. **תקן זה חל על כל הישויות הממשלתיות הנדרשות או הבחורות לאפשר נגישות ציבורית לתקציב (תקציבים) המאושרים, למעט ישויות ממשלתיות עסקיות.**
4. תקן זה אינו דורש לאפשר נגישות ציבורית לתקציבים מאושרים ואינו דורש כי בדוחות הכספיים ינתן גילוי למידע בדבר תקציבים מאושרים שלא ניתן לאפשר את נגישותם הציבורית ואינו דורש כי תיכלל השוואה איתם.
5. במקרים מסוימים, תקציבים מאושרים יאוחדו על מנת לכלול את כל הפעילויות הנשלטות על ידי ישות ממשלתית. במקרים אחרים, עשויה להיות דרישה לאפשר נגישות ציבורית לתקציבים מאושרים נפרדים לגבי פעילויות מסוימות, קבוצות של פעילויות או ישויות הנכללות בדוחות הכספיים של ממשלה או של ישות ממשלתית אחרת. לדוגמה, האמור עשוי להתרחש כאשר הדוחות הכספיים של ממשלה כוללים סוכנויות ממשלה או תוכניות בעלות עצמאות תפעולית המכילות תקציב עצמאי, או כאשר תקציב נערך רק עבור מגזר הממשלה או הממשלה בכללותה. תקן זה חל על כל הישויות המציגות דוחות כספיים, כאשר ניתנת נגישות ציבורית לתקציביהן המאושרים או לרכיביהם.
6. המבוא לתקינה חשבונאית בינלאומית למגזר הציבורי, מסביר כי ישויות ממשלתיות עסקיות מיישמות תקני דיווח כספי בינלאומיים אשר מפורסמים על ידי המוסד הבינלאומי לתקינה חשבונאית. ישויות ממשלתיות עסקיות מוגדרות בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, **הצגת דוחות כספיים.**

7. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:

בסיס בר השוואה (Comparable basis) משמעותו היא הסכומים בפועל המוצגים על בסיס חשבונאות זהה, על בסיס סיווג זהה, עבור אותן ישויות ועבור אותה תקופה שאליה מתייחס התקציב המאושר.

בסיס חשבונאות (Accounting basis) משמעותו בסיס חשבונאי מצטבר או מזומן.

בסיס מזומן (Cash basis) משמעותו בסיס חשבונאי המכיר בעסקאות ואירועים אחרים רק כאשר מתקבל או משולם מזומן.

בסיס תקציבי (Budgetary basis) הוא בסיס חשבונאי מצטבר, מזומן או בסיס אחר, שאומץ בתקציב שאושר על ידי הגוף המחוקק.

הקצבה (Appropriation) היא סמכות שניתנה על ידי גוף מחוקק להקצאת משאבים למטרות שהוגדרו על ידי הרשות המחוקקת או רשות דומה.

תקציב מאושר (Approved budget) משמעותו הסמכות לבצע יציאות, הנגזרת מחוקים, מהקצבות, מתקנות ממשלה ומהחלטות אחרות המתייחסות להכנסות החזויות (anticipated) או לתקבולים החזויים לתקופת התקציב.

תקציב מקורי (Original budget) הוא תקציב המאושר לראשונה לתקופת התקציב.

תקציב סופי (Final budget) הוא התקציב המקורי המותאם לשינויים בתקופת התקציב עקב כל הרזרבות, סכומי העברות משנים קודמות, העברות, הקצאות, הקצבות משלימות וחקיקה מכוח סמכות חוקית אחרת או מכוח סמכות דומה.

תקציב רב שנתי (Multi-year budget) הוא תקציב מאושר ליותר משנה אחת. הוא אינו כולל אומדנים עתידיים או תוכניות המפורסמים לתקופות שמעבר לתקופת התקציב.

תקציב שנתי (Annual budget) משמעותו תקציב מאושר לשנה אחת. הוא אינו כולל אומדנים עתידיים או תוכניות המפורסמים לתקופות שמעבר לתקופת התקציב.

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

תקציבים מאושרים

8. תקציב מאושר כהגדרתו בתקן זה משקף את ההכנסות או התקבולים אשר חזויים לנבוע בתקופת התקציב השנתית או הרב שנתית בהתבסס על תכניות נוכחיות ועל התנאים הכלכליים החזויים במהלך תקופה תקציבית זו, וההוצאות או היציאות שאושרו על ידי גוף מחוקק, או רשות רלוונטית אחרת. תקציב מאושר אינו אומדן עתידי או תכנון המבוססים על הנחות בדבר אירועים עתידיים ופעולות אפשריות של ההנהלה שאינם חזויים בהכרח להתרחש. בדומה, תקציב מאושר שונה ממידע כספי עתידי שעשוי להיות בצורה של תחזית, תכנון או שילוב של השניים - לדוגמה תחזית לשנה אחת בתוספת תכנון לחמש שנים.
9. בתחומי שיפוט מסוימים, תקציבים עשויים להיות מעוגנים בחוק כחלק מתהליך האישור. בתחומי שיפוט אחרים, יתכן שהאישור יינתן ללא הפיכת התקציב לחוק. ללא קשר לתהליך האישור, ההיבט המשמעותי של תקציבים מאושרים הוא שהסמכות למשוך תקציבים מאוצר המדינה או מגוף דומה למטרות מוסכמות ומזוהות סופקו על ידי גוף מחוקק בכיר יותר או על ידי רשות מתאימה אחרת. התקציב המאושר קובע את הסמכות לבצע יציאות עבור הפריטים המצוינים בו. הסמכות לבצע יציאות נחשבת בדרך כלל למגבלה חוקית שבה הישות חייבת לפעול. בתחומי שיפוט מסוימים, התקציב המאושר שבאחריות הישות עשוי להיות התקציב המקורי, ובאחרים הוא עשוי להיות התקציב הסופי.
10. אם תקציב אינו מאושר לפני תחילת תקופת התקציב, התקציב המקורי הוא התקציב שאושר לראשונה ליישום בשנת התקציב.

תקציב מקורי ותקציב סופי

11. התקציב המקורי עשוי לכלול סכומים של עודף תקציב המועברים באופן אוטומטי מהשנים הקודמות על פי חוק. לדוגמה, תהליכי תקצוב ממשלתיים בתחומי שיפוט מסוימים כוללים הוראה חוקית הדורשת העברה אוטומטית קדימה של הקצבות על מנת לכסות מחויבויות מהשנה הקודמת. מחויבויות כוללות התחייבויות עתידיות אפשריות המבוססות על הסכם מחייב קיים. בתחומי שיפוט מסוימים, יתכן שיתייחסו אליהן כאל מחויבויות או חיובים (encumbrances) הכוללים הזמנות רכש פתוחות וחוזים שהמוצרים או השירותים בגינם טרם התקבלו.
12. הקצבות משלימות עשויות להידרש כשהתקציב המקורי לא חזה במידה מספקת את הדרישות ליציאות הנובעות, לדוגמה, ממלחמה או מאסונות טבע. כמו כן, ייתכנו אי עמידות בהכנסות המתקצבות במהלך התקופה, ועשויות להידרש העברות פנימיות בין סעיפי התקציב, על מנת לבצע שינויים בעדיפויות התקצוב במהלך שנת התקציב. כתוצאה מכך, על מנת לשמור על משמעת תקציבית, עשוי להידרש קיצוץ בסכומים שהוקצו לישות או לפעילות לעומת הסכום המקורי שהוקצה לתקופה. התקציב הסופי כולל את כל השינויים והתיקונים המאושרים האלה.

סכומים בפועל

13. תקן חשבונאות ממשלתי זה, משתמש במונח "בפועל" או "סכום בפועל" על מנת לתאר את הסכומים הנובעים כתוצאה מביצוע התקציב. בתחומי שיפוט מסוימים, עשויים להשתמש ב"סטיות תקציב", ב"ביצוע תקציב" או במונחים דומים במשמעות של "בפועל" או "סכומים בפועל".

הצגת השוואה בין תקציב לבין סכומים בפועל

14. בכפוף לדרישות סעיף 21, ישות תציג השוואה בין סכומי התקציב בגינם היא נושאת באחריות דיווח ציבורית לבין הסכומים בפועל, בין אם כדוח כספי נוסף נפרד או כטורים נוספים של תקציב בדוחות הכספיים הקיימים המוצגים בהתאם לתקני החשבונאות הממשלתיים. ההשוואה בין התקציב לבין סכומים בפועל תציג בנפרד, עבור רמת תקציב המפורטת בחוק התקציב השנתי:

(א) את סכומי התקציב המקורי והסופי;

(ב) את הסכומים בפועל על בסיס בר השוואה; וכן,

(ג) בדרך של גילוי בביאורים, תיאור הבדלים מהותיים בין התקציב שבגיננו הישות נושאת באחריות דיווח ציבורית לבין הסכומים בפועל, אלא אם כן הסבר כזה נכלל במסמכים אחרים שפורסמו לציבור יחד עם הדוחות הכספיים, ונוצעה הפניה צולבת למסמכים אלה בביאורים.

15. הצגה בדוחות הכספיים של סכומי התקציב המקורי והסופי ושל סכומים בפועל על בסיס בר השוואה עם התקציב אליו התאפשרה נגישות ציבורית, תשלים את מעגל אחריות הדיווח באופן שיאפשר למשתמשים בדוחות הכספיים לזהות האם המשאבים הושגו ושימשו בהתאם לתקציב המאושר. ניתן להציג בדוחות הכספיים, לצורך שלמות, גם הבדלים בין הסכומים בפועל לבין סכומי התקציב המקורי או הסופי (לעיתים קרובות מתייחסים אליהם בחשבונאות כאל "הפרש" (variance)).

16. תיאור הבדלים מהותיים בין הסכומים בפועל לבין סכומי התקציב יסייע למשתמשים בהבנת הסיבות לסטיות מהותיות מהתקציב המאושר, שבגיננו הישות נושאת באחריות דיווח ציבורית.

17. ישות עשויה להידרש, או לבחור, לאפשר נגישות ציבורית לתקציבה המקורי, לתקציבה הסופי או לשניהם. בנסיבות בהן הנגישות הציבורית נדרשת הן לתקציב המקורי והן לתקציב הסופי, החקיקה, התקינה (regulation) או רשות אחרת לעתים קרובות יספקו

הנחיה בדבר הדרישה לתאר את ההבדלים המהותיים בין סכומי התקציב המקורי לבין הסכומים בפועל או בין סכומי התקציב הסופי לבין הסכומים בפועל, בהתאם לסעיף 14 (ג). בהעדר הנחיה מסוג זה, עשויים להיקבע ההבדלים המהותיים בהתייחס, לדוגמה, להבדלים בין התקציב המקורי לבין הסכומים בפועל וזאת על מנת להתמקד בביצוע מול התקציב המקורי, או להבדלים בין התקציב הסופי לבין הסכומים בפועל, וזאת על מנת להתמקד בעמידה בתקציב הסופי.

18. במקרים רבים, התקציב הסופי והסכומים בפועל יהיו זהים. זאת מאחר שביצוע התקציב נבחן לאורך תקופת הדיווח והתקציב המקורי משתנה בהדרגה על מנת לשקף תנאים משתנים, נסיבות משתנות וניסיון שנצבר במהלך תקופת הדיווח. סעיף 29 לתקן זה דורש מתן גילוי בדבר תיאור הסיבות להבדלים בין התקציב המקורי לבין התקציב הסופי. גילוי כאמור, יחד עם הגילוי הנדרש לפי סעיף 14 לעיל, יבטיח כי ישויות המאפשרות נגישות ציבורית לתקציב (תקציבים) מאושר (מאושרים) ישאו באחריות דיווח ציבורית לביצוע התקציב המאושר הרלוונטי, ולעמידה בו.

19. דוח ההנהלה, סקירת הפעילויות או דוחות ציבוריים אחרים המספקים הסברים על הביצועים וההישגים של הישות במהלך תקופת הדיווח, לרבות תיאור של הבדלים מהותיים מסכומי התקציב, מפורסמים לעתים קרובות יחד עם הדוחות הכספיים. בהתאם לסעיף 14 (ג) לתקן זה, יש לכלול תיאור של הבדלים מהותיים בין הסכומים בפועל לבין סכומי התקציב בביאורים לדוחות הכספיים, אלא אם כן הם נכללו בדוחות או במסמכים אחרים שפורסמו לציבור יחד עם הדוחות הכספיים, והביאורים לדוחות הכספיים מזהים את הדוחות או המסמכים בהם ניתן למצוא את ההסבר.

20. כאשר ניתנת נגישות ציבורית לתקציבים מאושרים רק עבור חלק מהישויות או הפעילויות הנכללות בדוחות הכספיים, דרישות סעיף 14 ייושמו רק לגבי ישויות או פעילויות שקיימת נגישות ציבורית לתקציביהן. משמעות האמור, כאשר לדוגמה, נערך תקציב רק עבור משרד ממשלתי כלשהו כישות מדווחת, הגילויים הנדרשים בהתאם לסעיף 14, יינתנו רק בגין אותו משרד ממשלתי.

21. **ישות תציג השוואה בין סכומי התקציב לבין הסכומים בפועל, כטורי תקציב נוספים בדוחות הכספיים הראשיים, רק כשהדוחות הכספיים והתקציב נערכים על בסיס בר השוואה.**

22. ניתן להציג השוואות בין התקציב לבין הסכומים בפועל בדוח כספי נפרד ("דוח השוואה בין התקציב לבין סכומים בפועל" או דוח בשם דומה) הנכלל במערכת מלאה של דוחות כספיים כמצוין בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1. לחילופין, כשהדוחות הכספיים והתקציב נערכים על בסיס בר השוואה - דהיינו, על בסיס חשבונאי זהה עבור אותה ישות ואותה תקופת דיווח, ואימוץ של אותה מתכונת לסיווג - ניתן להוסיף טורים נוספים לדוחות הכספיים הראשיים המוצגים לפי תקני חשבונאות ממשלתיים. טורים נוספים אלה יזהו את סכומי התקציב המקורי והתקציב הסופי וכן, אם בוחרת הישות, את ההבדלים בין סכומי התקציב לבין הסכומים בפועל.

23. כאשר התקציב והדוחות הכספיים אינם ערוכים על בסיס בר השוואה "דוח השוואה בין התקציב לבין הסכומים בפועל" מוצג בנפרד. במקרים אלה, על מנת להבטיח כי הקוראים אינם מפרשים באופן לא נכון את המידע הכספי הערוך על בסיסים שונים, יועיל אם הדוחות הכספיים יבהירו כי בסיס התקציב שונה מהבסיס החשבונאי, וכי "דוח ההשוואה בין סכומי התקציב לבין הסכומים בפועל" הוכן על בסיס התקציב.

24. בתחומי השיפוט בהם תקציבים נערכים על בסיס מצטבר ומכילים מערכת מלאה של דוחות כספיים, ניתן להוסיף טורי תקציב נוספים לכל הדוחות הכספיים הראשיים הנדרשים בתקני חשבונאות ממשלתיים. בתחומי שיפוט מסוימים, ניתן להציג תקציבים הערוכים על בסיס מצטבר במבנה של חלק מהדוחות הכספיים הראשיים המרכיבים מערכת מלאה של דוחות כספיים כמצוין בתקני חשבונאות ממשלתיים - לדוגמה, ניתן להציג את התקציב כדוח על הביצוע הכספי או כדוח על תזרימי המזומנים, עם מידע נוסף שינתן בפירוטים תואמים. במקרים אלה, ניתן לכלול טורי תקציב נוספים בדוחות הכספיים הראשיים שאומצו גם להצגת התקציב.

רמת הקיבוץ

25. מסמכי תקציב עשויים לספק פירוט רחב בדבר פעילויות מסוימות, תכניות מסוימות או ישויות מסוימות. לעיתים קרובות, פרטים אלה מקובצים לקבוצות רחבות תחת שם משותף של "סעיפי התקציב", "תחומי פעולה" או "תוכניות" לצורך הצגתם ואישורם על ידי הגוף המחוקק או רשות אחרת. גילוי מידע לגבי התקציב ולגבי הסכומים בפועל אשר עקבי עם אותן קבוצות רחבות ואותם תחומי פעולה ותוכניות, יבטיח כי יבוצעו השוואות ברמת הפיקוח של הגוף המחוקק או הרשות האחרת כפי שזוהו במסמכי התקציב.

26. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3 דורש כי הדוחות הכספיים יספקו מידע העונה על מספר מאפיינים איכותיים, לרבות כי המידע הוא:

(א) רלוונטי לצרכי קבלת ההחלטות של המשתמשים; וכן

(ב) מהימן בכך שהדוחות הכספיים:

(1) מייצגים נאמנה את המצב הכספי, את הביצוע הכספי ואת תזרימי המזומנים של הישות;

(2) משקפים את המהות הכלכלית של עסקאות, אירועים ותנאים אחרים ולא רק את צורתם המשפטית;

(3) ניטרליים, דהיינו חסרי הטיה;

(4) זהירים; וכן,

(5) שלמים בכל המובנים המהותיים.

27. במקרים מסוימים, המידע הכספי המפורט הנכלל בתקציבים מאושרים עשוי להיות מקובץ לצורך הצגתו בדוחות כספיים בהתאם לדרישות תקן זה. קיבוץ כזה עשוי להיות הכרחי על מנת למנוע עומס של מידע ועל מנת לשקף רמות פיקוח רלוונטיות של גוף מחוקק או של רשות אחרת. שיקול דעת מקצועי יידרש על מנת לקבוע את רמת הקיבוץ. שיקול הדעת ייושם בהקשר למטרת תקן זה ובהקשר למאפיינים האיכותיים של דיווח כספי, כמודגש בסעיף 26 לעיל ובנספח ב' לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, המסכם את המאפיינים האיכותיים של דיווח כספי.

28. מידע תקציבי נוסף, לרבות מידע בדבר הישגים במתן שירותים, עשוי להיות מוצג במסמכים שאינם הדוחות הכספיים. התקן מעודד מתן הפניה צולבת מהדוחות הכספיים למסמכים אלה, במיוחד על מנת לקשר בין נתונים תקציביים ונתונים בפועל לבין נתוני תקציב לא כספיים והישגים במתן שירותים.

שינויים בין תקציב מקורי לבין תקציב סופי

29. ישות תציג הסבר האם שינויים בין התקציב המקורי לבין התקציב הסופי הם כתוצאה מהקצאות מחדש בתוך התקציב, או כתוצאה מגורמים אחרים:

(א) בדרך של גילוי בביאור לדוחות הכספיים; או,

(ב) בדוח שפורסם לפני, באותו מועד, או יחד עם הדוחות הכספיים, ובביאורים לדוחות הכספיים יש לכלול הפניה צולבת לדוח זה.

30. התקציב הסופי כולל את כל השינויים שאושרו באמצעות פעולות חקיקתיות או באמצעות רשות מיועדת לעדכן את התקציב המקורי. בהתאם לדרישות תקן זה, ישות ממשלתית תכלול הסבר לשינויים בין התקציב המקורי לבין תקציב הסופי בביאורים לדוחות הכספיים, או בדוח נפרד שפורסם לפני, באותו מועד או יחד עם הדוחות הכספיים. הסבר זה יכלול האם, לדוגמה, שינויים נבעו כתוצאה מהקצאות מחדש בתוך התקציב המקורי או כתוצאה מגורמים אחרים כגון שינויים בפרמטרים של התקציב הכולל, לרבות שינויים במדיניות ממשלה. גילויים כאמור ניתנים לעתים קרובות בדוח ההנהלה או בדוח דומה בדבר פעילויות, המפורסם יחד עם הדוחות הכספיים, אך אינו מהווה חלק מהם. ניתן אף לכלול גילויים אלה בדוחות על סטיות תקציב המפורסמים על ידי ממשלות לצורך דיווח על ביצוע תקציב. כאשר גילויים ניתנים בדוחות נפרדים ולא בדוחות הכספיים, הביאורים לדוחות הכספיים יכללו הפניה צולבת לדוח.

בסיס בר השוואה

31. כל ההשוואות בין סכומי תקציב לבין סכומים בפועל יוצגו על בסיס בר השוואה לתקציב.

32. ההשוואה בין סכומי תקציב לבין סכומים בפועל תוצג על בסיס חשבונאי זהה (מצטבר, מזומן או בסיס אחר), על בסיס סיווג זהה, לגבי אותן ישויות ולאותה תקופה כשל התקציב המאושר. הדבר יבטיח כי גילוי המידע בדבר עמידה בתקציב בדוחות הכספיים, הוא על בסיס זהה לתקציב עצמו. במקרים מסוימים, משמעות הדבר עשויה להיות הצגת השוואה בין סכומי תקציב לבין סכומים בפועל על בסיס חשבונאי שונה, לקבוצת פעילויות שונות, תוך שימוש בהצגה שונה או בתבנית סיווג שונה מאלה שאומצו בדוחות הכספיים.

33. דוחות כספיים מאחדים ישויות ופעילויות הנשלטות על ידי הישות. כאמור בסעיף 5, תקציבים נפרדים עשויים להיות מאושרים ונגישים לציבור לגבי ישויות בודדות או פעילויות מסוימות המרכיבות את הדוחות הכספיים המאוחדים. כאשר הדבר מתרחש, התקציבים הנפרדים עשויים להיות מורכבים מחדש למטרות הצגה בדוחות הכספיים, בהתאם לדרישות תקן זה. כאשר קיימת הרכבה מחדש כאמור, היא לא תדרוש שינויים או התאמות לתקציבים המאושרים. זאת מאחר שתקן זה דורש השוואה בין הסכומים בפועל לבין סכומי התקציב המאושר.

34. ישויות עשויות לאמץ בסיסי חשבונאות שונים בהכנה של דוחותיהן הכספיים ותקציביהן המאושרים. לדוגמה, ממשלה עשויה לאמץ את הבסיס המצטבר בדוחותיה הכספיים ואת בסיס המזומן בתקציב שלה. בנוסף, תקציבים עשויים להתמקד במחויבויות להוציא משאבים בעתיד ושינויים במחויבויות אלה, או לכלול מידע על כך, בעוד שהדוחות

הכספיים ידווחו על נכסים, התחייבויות, נכסים נטו/הון עצמי, הכנסות, הוצאות, שינויים אחרים בנכסים נטו/הון עצמי ותזרימי מזומנים. עם זאת, הישות המתקצבת והישות המדווחת לעתים יהיו זהות. באופן דומה, התקופה בגינה נערך התקציב ובסיס הסיווג שאומץ לתקציב, לעתים קרובות ישתקפו בדוחות כספיים. האמור יבטיח שהמערכת החשבונאית מתעדת ומדווחת על מידע כספי באופן אשר מקל על ההשוואה בין נתוני התקציב לבין הנתונים בפועל למטרות ניהול ולאחריות הדיווח - לדוגמה לצורך מעקב אחר התקדמות הביצוע של התקציב במהלך תקופת התקציב, ולשם דיווח לממשלה, לציבור, ולמשתמשים אחרים על בסיס רלוונטי ועדכני.

35. תקציבים עשויים להיות ערוכים על בסיס מזומן או על בסיס מצטבר באופן עקבי עם מערכת דיווח סטטיסטית הכוללת ישויות ופעילויות השונות מאלה שנכללות בדוחות הכספיים. לדוגמה, תקציבים שהוכנו על מנת לעמוד במערכת דיווח סטטיסטית, עשויים להתמקד במגזר הממשלתי ולכלול רק ישויות הממלאות את תפקידי הממשלה "הראשיים" או "הלא עסקיים" כפעילותן העיקרית, בעוד שהדוחות הכספיים מדווחים על כל הפעילויות הנשלטות על ידי הממשלה, כולל פעילויות העסקיות של הממשלה. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 22, גילוי למידע כספי בדבר המגזר הממשלתי מפרט דרישות גילוי בביאורים למידע כספי בדבר המגזר הממשלתי של ישות הממשלה בכללותה, אשר מאמצת בסיס חשבונאות מצטבר ובוחרת לתת גילויים אלה. במקרים רבים, גילויים הנעשים בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 22, יכללו ישויות, פעילויות ובסיסי סיווג זהים לאלה שאומצו בתקציבים הערוכים באופן עקבי עם המגזר הממשלתי כמוגדר במודלים סטטיסטיים לדיווח. במקרים אלה, גילויים שנעשו בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 22 אף יקלו על מתן גילויים הנדרשים בתקן זה.

36. בוטל.

תקציבים רב שנתיים

37. ממשלות מסוימות וישויות אחרות מאשרות ומאפשרות נגישות ציבורית לתקציבים רב שנתיים, במקום לתקציבים שנתיים נפרדים. בדרך כלל, תקציבים רב שנתיים כוללים סדרות של תקציבים שנתיים או יעדי תקציב שנתיים. התקציב המאושר בגין כל רכיב תקופה שנתית משקף את יישום המדיניות התקציבית הקשורה לתקציב הרב שנתי לאותו רכיב תקופתי. במקרים מסוימים, התקציב הרב שנתי מאפשר העברה קדימה של עודפי הקצבות בשנה בודדת כלשהי.

38. ממשלות וישויות אחרות בעלות תקציבים רב שנתיים עשויות לנקוט בגישות שונות בקביעת התקציב המקורי והסופי שלהן, זאת בתלות לאופן אישור תקציבן. לדוגמה, ממשלה עשויה לאשר תקציב דו שנתי המכיל שני תקציבים שנתיים מאושרים, במקרה זה תקציב מאושר מקורי וסופי לכל תקופה שנתית יהיה ניתן לזיהוי. אם עודפי הקצבות

מהשנה הראשונה של התקציב הדו שנתי, מאושרים באופן חוקי לשימוש בשנה השניה, אזי התקציב "המקורי" לתקופת השנה השניה יוגדל ב"סכומי העברות משנים קודמות" אלה. במקרים הנדירים בהם ממשלה מאשרת תקציב דו שנתי או תקציב רב תקופתי אחר שאינו מציין סכומי תקציב נפרדים לכל תקופה שנתית, זיהוי סכומים שניתן להקצות לכל תקופה שנתית בקביעת תקציבים שנתיים למטרות תקן זה עשוי לדרוש שיקול דעת. לדוגמה, התקציב המקורי והסופי המאושרים לשנה הראשונה של תקופה דו שנתיית יכול רכישות הוניות מאושרות כלשהן לתקופה הדו שנתיית, שהתרחשו במהלך השנה הראשונה, יחד עם סכום פריטי ההכנסות והיציאות החוזרות הניתנות לייחוס לשנה זאת. הסכומים הבלתי חזויים מתקופת השנה הראשונה יכללו בתקציב "המקורי" לתקופת השנה השניה ואותו תקציב על כל השינויים שנוספו בו, יצור את התקציב הסופי לשנה השניה. כאשר מאמצים תקציבים רב תקופתיים, התקן מעודד ישויות לתת גילוי נוסף בביאורים, בדבר היחסים שבין סכומי התקציב ל בין הסכומים בפועל במהלך תקופת התקציב.

גילוי בביאורים לגבי בסיס תקציבי, תקופה והיקף

39. ישות תסביר בביאורים לדוחות הכספיים את הבסיס התקציבי ואת בסיס הסיווג אשר אומצו בתקציב המאושר.

40. עשויים להיות הבדלים בין הבסיס החשבונאי (מזומן, מצטבר, או התאמות מסוימות שלהם) ששימש בעריכת והצגת התקציב לבין הבסיס החשבונאי ששימש בדוחות הכספיים. הבדלים אלה עשויים להתרחש כאשר המערכת החשבונאית ומערכת התקציב מכילות מידע מנקודות מבט שונות - התקציב עשוי להתמקד בתזרימי המזומנים, או בתזרימי מזומנים בתוספת מחויבויות מסוימות, בעוד שהדוחות הכספיים מדווחים על תזרימי מזומנים ועל מידע על בסיס מצטבר.

41. מתכונות ושיטות סיווג שאומצו להצגת התקציב המאושר עשויות להיות שונות גם מהמתכונות שאומצו בדוחות הכספיים. תקציב מאושר עשוי לסווג פריטים על בסיס זהה לזה שאומץ בדוחות הכספיים, לדוגמה, על פי מהות כלכלית (תגמולים לעובדים, שימוש במוצרים או שירותים וכד') או על פי מהות השימוש (בריאות, חינוך וכד'). לחילופין, התקציב עשוי לסווג פריטים על פי תוכניות ספציפיות (כגון לדוגמה, צמצום העוני או מניעת מחלות מדבקות) או על פי רכיבי תוכנית הקשורים ליעדי תוצאות ביצוע (לדוגמה, סטודנטים בוגרי תוכניות השכלה גבוהה, או ניתוחים שבוצעו על ידי שירותי חירום של בית חולים), השונים מהסיווגים שאומצו בדוחות הכספיים. יתר על כן, תקציב חוזר ונשנה לפעילויות מתמשכות (לדוגמה, חינוך או בריאות), עשוי להיות מאושר בנפרד מתקציב הוני עבור השקעות הוניות (לדוגמה, תשתית או מבנים).

42. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1 דורש מישויות להציג בביאורים לדוחות הכספיים מידע בדבר בסיס עריכתם של הדוחות הכספיים והמדיניות החשבונאית העיקרית שאומצה. גילוי

של הבסיס התקציבי ושל בסיס הסיווג שאומצו לעריכה ולהצגה של תקציבים מאושרים יסייע למשתמשים להבין טוב יותר את הקשר שבין המידע התקציבי למידע החשבונאי, לו ניתן גילוי בדוחות הכספיים.

43. ישות תיתן גילוי בביאורים לדוחות הכספיים לתקופת התקציב המאושר.

44. דוחות כספיים מוצגים לפחות מדי שנה. ישויות עשויות לאשר תקציבים לתקופה שנתית או לתקופה רב שנתית. גילוי בדבר התקופה אליה מתייחס התקציב המאושר, כאשר תקופה זו שונה מתקופת הדיווח שאומצה בדוחות הכספיים, יסייע למשתמשים בדוחות כספיים אלה להבין טוב יותר את הקשר של נתוני התקציב, השוואת התקציב והדוחות הכספיים. גילוי לתקופה אליה מתייחס התקציב המאושר, כאשר תקופה זו זהה לתקופה אליה מתייחסים הדוחות הכספיים, ישמש אף הוא תפקיד מועיל, בפרט בתחומי שיפוט, בהם נערכים גם דוחות כספיים ותקציבים ודיווחים לתקופות ביניים.

45. ישות תזהה בביאורים לדוחות הכספיים את הישויות הנכללות בתקציב המאושר.

46. תקני החשבונאות הממשלתיים דורשים מישויות לערוך ולהציג דוחות כספיים המאחדים את כל המשאבים הנשלטים על ידי הישות. ברמת הממשלה בכללותה, דוחות כספיים הערוכים בהתאם לתקני חשבונאות ממשלתיים יכללו ישויות תלויות-תקציב וכן ישויות ממשלתיות עסקיות הנשלטות על ידי הממשלה¹. עם זאת, כפי שצוין בסעיף 35, תקציבים מאושרים שנערכו בהתאם למודלי דיווח סטטיסטיים, עשויים שלא לכלול פעילויות של הממשלה הנעשות על בסיס מסחרי או עסקי. בהתאם לדרישות סעיף 31, יוצגו סכומי תקציב וסכומים בפועל על בסיס בר השוואה. גילוי בדבר הישויות שנכללו בתקציב יאפשר למשתמשים לזהות את המידה שבה פעילויות הישות כפופות לתקציב מאושר ובמה הישות המתקצבת שונה מהישות המשתקפת בדוחות הכספיים.

התאמה של סכומים בפועל על בסיס בר השוואה לסכומים בפועל בדוחות הכספיים

47. כאשר הדוחות הכספיים והתקציב אינם ערוכים על בסיס בר השוואה, יש להתאים את הסכומים בפועל המוצגים על בסיס בר השוואה לתקציב, בהתאם לסעיף 31, לסכומים בפועל, המוצגים בדוחות הכספיים, כמפורט להלן, תוך ציון בנפרד של כל ההבדלים בבסיס, בעיתוי ובישות:

(א) אם מאמצים בסיס מצטבר לתקציב, סך כל ההכנסות, סך כל ההוצאות ותזרימי המזומנים נטו מפעילויות שוטפות, פעילויות השקעה ופעילויות מימון; או

¹ ישויות ממשלתיות עסקיות מאוחדות בהתאם לכללי האיחוד שנקבעו בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6.

(ב) אם לתקציב אומץ בסיס שונה מבסיס מצטבר, תזרימי מזומנים נטו מפעילויות שוטפות, פעילויות השקעה ופעילויות מימון. ישות יכולה לבחור להציג התאמה של סכומים בפועל לסכומים בדוח על המצב הכספי דוח על הביצוע הכספי.

ינתן גילוי להתאמה בגוף דוח ההשוואה בין התקציב לסכומים בפועל או בביאורים לדוחות הכספיים.

48. ינתן לסווג את ההבדלים בין הסכומים בפועל שזוהו באופן עקבי לבסיס בר השוואה, לבין הסכומים בפועל שהוכרו בדוחות הכספיים, כמפורט להלן:

(א) הבדלים בבסיס, הנוצרים כאשר התקציב המאושר נערך על בסיס השונה מהבסיס החשבונאי. לדוגמה, כאשר התקציב נערך על בסיס מזומן או על בסיס מזומן מתוקן והדוחות הכספיים נערכים על בסיס מצטבר;

(ב) הבדלים בעיתוי, הנוצרים כאשר תקופת התקציב שונה מתקופת הדיווח המשתקפת בדוחות הכספיים; וכן,

(ג) הבדלים בישות, הנוצרים כאשר התקציב משמיט תוכניות או ישויות המהוות חלק מהישות שעבורה ערוכים הדוחות הכספיים.

עשויים להיות גם הבדלים במתכונות ובשיטות הסיווג שאומצו לצורך הצגת הדוחות הכספיים והתקציב.

49. ההתאמה הנדרשת בסעיף 47 לתקן זה, תאפשר לישות למלא בצורה טובה יותר אחר אחריות הדיווח שלה, באמצעות זיהוי של מקורות עיקריים להבדלים בין הסכומים בפועל על בסיס תקציבי לסכומים שהוכרו בדוחות הכספיים. תקן זה אינו אוסר התאמה של כל סיכום כללי וסיכום ביניים, או של כל קבוצת פריטים, המוצגת בהשוואה של התקציב לסכומים בפועל, לבין הסכומים המקבילים בדוחות הכספיים.

50. עבור ישויות מסוימות, המאמצות בסיס חשבונאות זהה הן להכנת מסמכי התקציב והן להכנת הדוחות הכספיים, יידרש רק זיהוי ההבדלים בין הסכומים בפועל בתקציב לבין הסכומים המקבילים בדוחות הכספיים. הדבר יתרחש, כאשר התקציב נערך לתקופה זהה, כולל ישויות זהות ומאמץ מתכונת הצגה זהה לדוחות הכספיים. במקרים אלה, אינה נדרשת התאמה. לישויות אחרות המאמצות בסיס חשבונאות זהה בתקציב ובדוחות הכספיים, עשוי להיות הבדל במתכונת ההצגה, בישות המדווחות או בתקופת הדיווח - לדוגמה, התקציב המאושר עשוי לאמץ סיווג שונה או מתכונת הצגה שונה מאלה שבדוחות הכספיים, הוא עשוי לכלול רק פעילויות לא מסחריות של הישות, או עשוי להיות תקציב רב שנתי. התאמה תהיה הכרחית במקרים בהם ישנם הבדלים בהצגה, בעיתוי או בישות בין התקציב לדוחות הכספיים שנערכו על פי בסיס חשבונאות זהה.

51. עבור אותן ישויות המשתמשות בבסיס מזומן (או בסיס מזומן מתוקן, או בסיס מצטבר מתוקן) של חשבונאות, לצורך הצגת התקציב המאושר, ובבסיס מצטבר בדוחות הכספיים שלהן, הסכומים העיקריים המוצגים בדוח ההשוואה בין התקציב לסכומים בפועל, יותאמו לתזרימי המזומנים נטו מפעילויות שוטפות, לתזרימי מזומנים נטו מפעילויות השקעה, ולתזרימי מזומנים נטו מפעילויות מימון, כפי שמוצגים בדוח על תזרימי המזומנים הערוך בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 2, *דוחות על תזרימי המזומנים*.

52. **בהתאם לדרישות תקן זה לא נדרש מתן גילוי למידע השוואתי בהקשר לתקופה קודמת.**

53. תקן זה דורש שתכלל השוואה בין סכומי התקציב לסכומים בפועל בדוחות הכספיים של ישויות המאפשרות נגישות ציבורית לתקציביהן המאושרים. הוא אינו דורש מתן גילוי להשוואה בין סכומים בפועל לתקופה הקודמת לבין התקציב של התקופה הקודמת, ואינו דורש מתן גילוי בדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, להסברים באשר להבדלים בין הסכומים בפועל לתקציב בגין התקופה הקודמת.

תחילה

54. **תקן חשבונאות ממשלתי זה יחול לגבי דוחות כספיים שנתיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2011, או לאחריה. הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית מעודדת יישום מוקדם של התקן. אם ישות מיישמת תקן זה לתקופה המתחילה לפני 1 בינואר 2011, היא תציג גילוי לעובדה זאת.**

55. 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 אחריה.

נספח 1 - הנחיות ליישום התקן - דוגמאות

נספח זה הוא להדגמה בלבד, ואינו מהווה חלק מתקן חשבונאות ממשלתי מספר 24.

א. דוח השוואה בין סכומי תקציב סופי לבין סכומים בפועל.

ב. דוח השוואה בין סכומי התקציב המקורי והסופי.

ג. תמצית גילוי בביאורים.

ד. גילוי מומלץ בביאור: תקציב דו שנתי על בסיס מזומן.

א. דוח השוואה בין סכומי תקציב סופי לבין סכומים בפועל

לממשלת XX לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20XX

תקציב על בסיס מזומן

(סיווג תשלומים על פי השימוש)

הערה: בסיס התקציב שונה מבסיס החשבונאות. דוח זה של השוואה של סכומי התקציב לסכומים בפועל נערך על הבסיס התקציבי.

| הבדל: תקציב סופי ובפועל | סכומים בפועל על בסיס בר השוואה | סכומי תקציב סופי | באלפי ש"ח |
|-------------------------------|---|---------------------|------------------------------|
| | | | תקבולים: |
| X | X | X | מסים |
| | | | הסכמי סיוע |
| X | X | X | סוכנויות בינלאומיות |
| X | X | X | מענקים וסיוע אחר |
| X | X | X | תקבולים ממלוות |
| X | X | X | פעילויות מסחריות |
| X | X | X | תקבולים אחרים |
| <u>X</u> | <u>X</u> | <u>X</u> | סך תקבולים |
| | | | תשלומים: |
| (X) | (X) | (X) | בריאות |
| (X) | (X) | (X) | חינוך |
| (X) | (X) | (X) | בטחון פנים |
| (X) | (X) | (X) | רווחה |
| (X) | (X) | (X) | בטחון |
| (X) | (X) | (X) | שיכון ובינוי |
| (X) | (X) | (X) | מדע תרבות וספורט |
| (X) | (X) | (X) | אוצר |
| (X) | (X) | (X) | אחרים |
| <u>(X)</u> | <u>(X)</u> | <u>(X)</u> | סך תשלומים |
| <u>(X)</u> | <u>(X)</u> | <u>(X)</u> | תקבולים/(תשלומים) נטו |

ב. דוח השוואה בין סכומי התקציב המקורי והסופי

לממשלת YY לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20XX

תקציב על בסיס מזומן
(סיווג תשלומים על פי השימוש)

| הבדל: תקציב מקורי וסופי | סכומי תקציב סופי | סכומי תקציב מקורי | באלפי ש"ח |
|-------------------------------|---------------------|-------------------------|------------------------------|
| | | | תקבולים: |
| X | X | X | מסים |
| | | | הסכמי סיוע |
| X | X | X | סוכנויות בינלאומיות |
| X | X | X | מענקים וסיוע אחר |
| X | X | X | תקבולים ממלוות |
| X | X | X | פעילויות מסחריות |
| X | X | X | תקבולים אחרים |
| <u>X</u> | <u>X</u> | <u>X</u> | סך תקבולים |
| | | | תשלומים: |
| (X) | (X) | (X) | בריאות |
| (X) | (X) | (X) | חינוך |
| (X) | (X) | (X) | בטחון פנים |
| (X) | (X) | (X) | רווחה |
| (X) | (X) | (X) | בטחון |
| (X) | (X) | (X) | שיכון ובינוי |
| (X) | (X) | (X) | מדע תרבות וספורט |
| (X) | (X) | (X) | אוצר |
| (X) | (X) | (X) | אחרים |
| <u>(X)</u> | <u>(X)</u> | <u>(X)</u> | סך תשלומים |
| <u>(X)</u> | <u>(X)</u> | <u>(X)</u> | תקבולים/(תשלומים) נטו |

תמצית גילוי בביאורים - של ממשלת X

(ממשלת X מציגה את התקציב המאושר שלה על בסיס מזומן ואת הדוחות הכספיים על בסיס מצטבר)

1. התקציב מאושר על בסיס מזומן לפי סיווג של שימוש. התקציב המאושר כולל את השנה הפיסקאלית מיום 1 לינואר 20XX עד ליום 31 לדצמבר 20XX וכולל את כל הישויות של המגזר הממשלתי. מגזר הממשלה, כולל את כל הישויות המזוהות כמשרדי ממשלה בביאור XX (שנערך בהתאם תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6, דוחות כספיים מאוחדים והטיפול החשבונאי בישויות נשלטות).
2. התקציב המקורי אושר בחקיקה ב(תאריך) והקצבה נוספת של XXX לפעולות סיוע במקרה אסון אושרה בחקיקה ב(תאריך), בשל רעידת אדמה שהתרחשה באזור הצפון ב(תאריך). המטרות והמדיניות של התקציב המקורי, והשינויים העוקבים בו, מוסברים באופן מפורט יותר בדוח סקירה התפעולית ובדוח ביצוע תקציב, המפורסמים יחד עם הדוחות הכספיים.
3. עודף היציאה בפועל מעבר לתקציב הסופי בסך 15% (25% מעבר לתקציב מקורי) בגין שירותי הבריאות, נבע מיציאות העולות על הרמה שאושרה בחקיקה בתגובה לרעידת האדמה. לא היו הבדלים מהותיים אחרים בין התקציב המאושר הסופי לבין הסכומים בפועל.
4. בסיס התקציב שונה מבסיס הדוחות הכספיים. הדוחות הכספיים לממשלה בכללותה ערוכים על בסיס מצטבר תוך שימוש בסיווג המתבסס על מהות ההוצאות בדוח על הביצוע הכספי. הדוחות הכספיים הם דוחות מאוחדים, הכוללים את כל הישויות הנשלטות, לרבות ישויות ממשלתיות עסקיות לתקופה פיסקאלית מיום 1 ינואר 20XX עד ליום 31 לדצמבר 20XX. הדוחות הכספיים נבדלים מהתקציב המאושר שנערך על בסיס מזומן ועוסק רק במגזר הממשלה, ואינו כולל ישויות ממשלתיות עסקיות, וישויות ופעילויות ממשלתיות לא מסחריות אחרות.
5. הסכומים בדוחות הכספיים הוסבו מבסיס מצטבר לבסיס מזומן וסווגו מחדש לפי סיווג של מהות השימוש, על מנת שיהיו על בסיס זהה לתקציב המאושר הסופי. כמו כן, נערכו התאמות לסכומים בדוחות הכספיים בגין הבדלים בעיתוי הקשורים להקצבה המתמשכת, ובגין הבדלים בישויות הנכללות (ישויות ממשלתיות עסקיות) וזאת על מנת לבטא את הסכומים בפועל על בסיס בר השוואה לתקציב המאושר הסופי. סכומן של התאמות אלה נכלל בטבלה שלהלן.

6. להלן מוצגת התאמה בין הסכומים בפועל על בסיס בר השוואה כפי שהוצגו ב"דוח השוואה של סכומי התקציב לסכומים בפועל" והסכומים בפועל ב"דוח על הביצוע הכספיים" לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20XX. הדוחות הכספיים ומסמכי התקציב ערוכים לתקופה זהה. קיים הבדל בישויות: התקציב נערך למגזר הממשלה והדוחות הכספיים מאחדים את כל הישויות הנשלטות על ידי הממשלה. כמו כן קיים הבדל בבסיס: התקציב נערך על בסיס מזומן והדוחות הכספיים על בסיס מצטבר.

| עודף/ גירעון | סה"כ הוצאות | סה"כ הכנסות | |
|-----------------|----------------|----------------|---|
| X | X | X | סכומי תקציב בפועל הבדלים בבסיס (מזומן למצטבר) א. ב. ג. סה"כ |
| X | X | X | הבדלים בעיתוי א. ב. ג. סה"כ |
| - | - | - | הבדלים בישויות (ישויות שנכללו בדיווח הכספי ולא נכללו בנתוני התקציב) א. ב. ג. סה"כ |
| X | X | X | סכום בפועל בדוח הביצוע הכספי |
| X | X | X | |

להלן טבלת התאמה שתשמש במידה והישות בוחרת לבצע התאמה בין סכומי ביצוע בפועל לסכומים בדוחות על תזרימי המזומנים:

| סך-הכל | השקעה | מימון | שוטפות | |
|--------|-------|-------|--------|---------------------------|
| X | X | X | X | סכומי תקציב בפועל |
| X | X | X | X | הבדלים בבסיס |
| - | - | - | - | הבדלים בעיתוי |
| X | X | X | X | הבדלים בישויות |
| | | | | סכום בפועל בדוח על תזרימי |
| X | X | X | X | המזומנים |

(ניתן לכלול התאמה במתכונת שנבחרה בגוף "דוח השוואה של סכומי התקציב לסכומים בפועל" או כגילויי בביאור).

ג. גילוי מומלץ בביאור: תקציב דו שנתי על בסיס מזומן של ממשלת B - לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20XX

| באלפי ש"ח | סכומים בפועל בשנה | | | | סכומים בפועל בשנה הראשונה | | | |
|------------------------------|---------------------|-------------------------|------------------------|--------------------------|---------------------------|-------------------------|------------------------|------------------------|
| | תקציב דו שנתי מקורי | תקציב מטרה לשנה הראשונה | תקציב מטרה לשנה השנייה | יתרות זמינות לשנה השנייה | תקציב מטרה לשנה הראשונה | תקציב מטרה לשנה הראשונה | תקציב מטרה לשנה השנייה | תקציב מטרה לשנה השנייה |
| מסים | X | X | X | X | X | X | X | X |
| הסכמי סיוע | X | X | X | X | X | X | X | X |
| תקבולים ממלוות | X | X | X | X | X | X | X | X |
| תקבולים ממימוש רכוש קבוע | X | X | X | X | X | X | X | X |
| פעילויות מסחריות | X | X | X | X | X | X | X | X |
| תקבולים אחרים | X | X | X | X | X | X | X | X |
| סך הכל תקבולים | X | X | X | X | X | X | X | X |
| תשלומים: | | | | | | | | |
| בריאות | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) |
| חינוך | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) |
| בטחון פנים | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) |
| רווחה | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) |
| בטחון | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) |
| שיכון ובינוי | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) |
| מדע תרבות וספורט | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) |
| כלכלה | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) |
| אחרים | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) |
| סך הכל תשלומים | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) |
| תקבולים/(תשלומים) נטו | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) |

* טור ההבדלים אינו נדרש. עם זאת, ניתן לכלול השוואה בין הסכומים בפועל לבין התקציב המקורי או הסופי, המזוהים בבירור באופן נאות..

נספח 2 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 24, הצגת מידע תקציבי בדוחות כספיים, לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 24, הצגת מידע תקציבי בדוחות כספיים

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

1. ההפניות בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 24 (להלן - "התקן הבינלאומי") לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי הוחלפו בתקן זה בהפניות לתקני חשבונאות ממשלתיים.
2. חלק מהסעיפים הותאמו לנסיבות הקיימות בישראל, כגון: החלפת מילה פרלמנט במילה כנסת, מתן דוגמאות רלוונטיות לישראל, התייחסות לרמות תקציב המאושרות בחוק התקציב השנתי ועוד.
3. סעיף 36 לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 24 בוטל בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 24.
4. דרישות ההתאמה של סכומים בפועל על בסיס בר השוואה לסכומים בפועל בדוחות הכספיים המפורטות בסעיף 47 שונו כך שנוספה אפשרות להציג התאמה של סכומים בפועל לסכומים בדוח על המצב הכספי ודוח על הביצוע הכספי.
5. נספח הנחיות ליישום של תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 24 שונה, כך שנספח הנחיות ליישום הנלווה לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 24 כולל במקום דוגמה לגישת הטור הנוסף נכללה טבלה המדגימה השוואה בין התקציב המקורי והסופי, וכן תמצית הביאורים שנכללה בנספח הנחיות ליישום שונתה כך שתכלול הדגמה לביצוע השוואה בין סכומי התקציב בפועל לבין הסכומים שנכללו בדוח על הביצוע הכספי.
6. בסיס למסקנות הנלווה לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 24, לא נכלל בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 24.

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית

חברי הוועדה

רו"ח מיכאל ארד - יו"ר הוועדה

רו"ח יוסי איצקוביץ
ד"ר משה ברקת, רו"ח
רו"ח יגאל גוזמן
רו"ח דוד גולדברג
רו"ח רם לוי
רו"ח דב ספיר

צוות מקצועי

רו"ח חיה פרשר
רו"ח יוליה רבוי
רו"ח רויטל מדר דונסקוי

צוות מקצועי אד-הוק

רו"ח זולי אבגנים
רו"ח מלכי אהרונוביץ
רו"ח חסן אסמאעיל
רו"ח גילי ויצמן
רו"ח שמעון זוארץ
רו"ח ענת טרייבר
רו"ח שי נגור
רו"ח מהראן עבאס
רו"ח גיל רוזנשטוק
רו"ח עדה רונן