



תקן חשבונאות ממשלתי מספר 18

דיווח מגזרי

אפריל, 2010

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 18 - דיווח מגזרי

אפריל 2010

תוכן עניינים

סעיף

	מטרת התקן
1-7	תחולה
8-11	הגדרות
8	הגדרות מתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים
9-11	הגדרת מגזר
12-13	דיווח על פי מגזרים
14-16	מתכונת הדיווח
17-22	מגזרי שירות ומגזרים גיאוגרפיים
23	פילוח מגזרי רב תכליתי
24-26	מתכונות דיווח שאינן נאותות
	הגדרות של הכנסות מגזר, הוצאות מגזר, נכסי מגזר, התחייבויות מגזר
27	ומדיניות חשבונאית מגזרית
28-32	שיוך פריטים למגזרים
33-42	נכסים, התחייבויות, הכנסות והוצאות של מגזר
43-46	מדיניות חשבונאית מגזרית
47-48	נכסים משותפים
49-50	מגזרים שזוהו לראשונה
51-64	גילוי
65-66	מידע מגזרי נוסף
67-73	סוגיות גילוי אחרות
74-75	מטרות תפעוליות של מגזרים
76-77	תחילה
	נספח 1 - הדגמות לגילוי בגין מגזרים
	נספח 2 - תמצית הגילויים הנדרשים
	נספח 3 - מאפיינים איכותיים של דיווח כספי מ- ראה נספח 2 בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, <i>הצגת דוחות כספיים</i> .
	נספח 4 - - בוטל בשל חוסר מהותיות.
	נספח 5 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 18, <i>דיווח מגזרי</i> , לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 14 (מתוקן 1997), <i>דיווח מגזרי</i>

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 18 - דיווח מגזרי

א פ ר י ל 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 חשבונאית ממשלתית.

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

כל התייחסות לתקינה החשבונאית 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 1-77. 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 התקן היא לקבוע כללים לדיווח על מידע כספי לפי מגזרים. מתן גילוי בדבר מידע זה:

- (א) יעזור למשתמשים בדוחות הכספיים להבין טוב יותר את ביצועי העבר של הישות וכן לזהות את המשאבים שהוקצו על מנת לתמוך בפעילויות העיקריות של הישות; וכן
- (ב) יגביר את השקיפות של הדיווח הכספי ויאפשר לישות לעמוד בצורה טובה יותר במחויבויותיה בגין מחויבותה לציבור.

תחולה

1. ישות העורכת ומציגה דוחות כספיים על בסיס מצטבר תיישם תקן זה בהצגת מידע מגזרי.
2. תקן זה חל על כל הישויות הממשלתיות, למעט ישויות ממשלתיות עסקיות.
3. המבוא לתקינה חשבונאית בינלאומית למגזר הציבורי, מסביר כי ישויות ממשלתיות עסקיות מיישמות תקני דיווח כספי בינלאומיים אשר מפורסמים על ידי הועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים. ישויות ממשלתיות עסקיות מוגדרות בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, הצגת דוחות כספיים.

4. תקן זה ייושם במערכת מלאה של דוחות כספיים שפורסמו, העומדים בתקני חשבונאות ממשלתיים.
5. מערכת מלאה של דוחות כספיים כוללת דוח על המצב הכספי, דוח על הביצוע הכספי, דוח על תזרימי המזומנים, דוח על השינויים בנכסים נטו/הון עצמי, וביאורים כפי שנקבע בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, *הצגת דוחות כספיים*.
6. אם דוחות כספיים מאוחדים מוצגים יחד עם הדוחות הכספיים הנפרדים של ישות האם, יש להציג מידע מגזרי רק על בסיס הדוחות הכספיים המאוחדים.
7. בתחומי שיפוט מסוימים, הדוחות הכספיים המאוחדים והדוחות הכספיים הנפרדים של הישות השולטת, מוצגים יחד בדיווח אחד. במקרה כזה, הדוח אשר כולל את הדוחות הכספיים המאוחדים של הממשלה או של ישות שולטת אחרת, יציג מידע מגזרי רק על בסיס הדוחות הכספיים המאוחדים.

הגדרות

הגדרות מתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים

8. המונחים שלהלן משמשים בתקן זה בהתאם למשמעות שנקבעה בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 2, *דוחות על תזרימי המזומנים*, בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3, *מדיניות חשבונאית*, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות ובתקן חשבונאות ממשלתי מספר 9, *הכנסות מעסקאות חליפין*.
- הכנסות (Revenue) הן תזרים חיובי ברוטו של הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות במהלך תקופת הדיווח, הגורם לגידול בנכסים נטו/הון עצמי, למעט גידול המתייחס להשקעות בעלים.
- מדיניות חשבונאית (Accounting policies) היא העקרונות, הבסיסים, המוסכמות, הכללים והנוהגים הספציפיים אשר מיושמים על ידי ישות בעריכת דוחות כספיים ובהצגתם.
- פעילויות השקעה (Investing activities) הן רכישות ומימושים של נכסים לזמן ארוך ושל השקעות אחרות שאינן נכללות במסגרת שווי מזומנים.
- פעילויות מימון (Financing activities) הן פעילויות היוצרות שינויים בסכום ובהרכב של ההון המושקע ובהתחייבויות של הישות.
- פעילויות שוטפות (Operating activities) הן פעילויות הישות שאינן פעילויות השקעה או פעילויות מימון.

מונחים שמוגדרים בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים משמשים בתקן זה באותה משמעות שנקבעה באותם תקנים.

הגדרת מגזר

9. **מגזר (Segment)** הוא פעילות ניתנת להבחנה או קבוצת פעילויות ניתנות להבחנה של ישות, שלגביהן יהיה זה נאות לתת דיווח נפרד בדבר מידע כספי, על מנת להעריך את ביצועי העבר של הישות בהשגת מטרותיה ולקבל החלטות לגבי ההקצאה העתידית של משאבים.

10. ממשלה וסוכנויותיה שולטות במשאבים ציבוריים משמעותיים ופועלות על מנת לספק מגוון רחב של סחורות ושירותים לאוכלוסייה באזורים גיאוגרפיים שונים ובאזורים בעלי מאפיינים סוציו אקונומיים שונים. מישויות אלה מצפים, ובמקרים מסוימים אף דורשים באופן רשמי, להשתמש במשאבים אלה ביעילות ואפקטיביות להשגת מטרותיהן. הדוחות הכספיים הנפרדים והמאוחדים של הישות המדווחת מספקים מידע כללי לגבי הנכסים שבשליטתה ולגבי ההתחייבויות שהתהוו לה, עלות השירותים שסופקו והכנסות ממיסוי, הקצאת תקציב והשבת עלויות שנבעו לצורך מימון הספקת שירותים אלה. עם זאת, מידע מצרפי זה אינו מספק מידע בדבר המטרות התפעוליות הספציפיות ופעילויות עיקריות של הישות המדווחת, ולגבי המשאבים המוקדשים למטרות ולפעילויות אלה והעלויות בגינן.

11. במרבית המקרים, פעילויות הישות הן כה רחבות, ומקיפות טווח כה גדול של אזורים גיאוגרפיים שונים או אזורים בעלי מאפיינים סוציו אקונומיים שונים, כך שיש צורך לדווח על מידע כספי ולא כספי, אשר אינו מצרפי, בדבר מגזרים מסוימים של הישות, על מנת לספק מידע רלוונטי למטרות מחויבותה לציבור וקבלת החלטות.

דיווח על פי מגזרים

12. **ישות תזהה את המגזרים הנפרדים שלה בהתאם לדרישות סעיף 9 לתקן זה, ותציג מידע בדבר מגזרים אלה בהתאם לנדרש בסעיפים 51 עד 75 לתקן זה.**

13. בהתאם לתקן זה, ישויות ממשלתיות יזהו כמגזרים נפרדים כל פעילות ניתנת להבחנה או קבוצת פעילויות ניתנות להבחנה שלגביהן יש לתת דיווח בדבר מידע כספי, על מנת להעריך את ביצועי העבר של הישות בהשגת מטרותיה ולקבל החלטות בדבר הקצאת משאבים. בנוסף למתן גילוי בדבר המידע הנדרש בסעיפים 51 עד 75 לתקן זה, תקן זה אף מעודד ישויות לתת גילוי בדבר מידע נוסף אודות המגזרים המדווחים כפי שזוהו בתקן זה או כפי שנחשב הכרחי למטרות מחויבותה לציבור וקבלת החלטות.

14. במרבית המקרים, הסיווגים העיקריים של הפעילויות שזוהו במסמכי התקציב, ישקפו את המגזרים שבגינם מדווח המידע לגוף מקבל החלטות ולהנהלה הבכירה ביותר של הישות. במרבית המקרים, המגזרים המדווחים לגוף מקבל החלטות ולהנהלה הבכירה ישקפו גם את המגזרים המדווחים בדוחות הכספיים. זאת מאחר שהגוף מקבל החלטות וההנהלה הבכירה, ידרשו מידע מגזרי שיאפשר להם לעמוד באחריותם הניהולית, להעריך את ביצועי העבר של הישות בהשגת מטרותיה ולקבל החלטות בדבר הקצאת משאבים של הישות בעתיד.

15. קביעת הפעילויות שיש לקבץ כמגזרים נפרדים ולדווח עליהן בדוחות הכספיים, למטרות מחויבותה לציבור ולקבלת החלטות, מצריכה שיקול דעת. בהפעלת שיקול הדעת, עורכי הדוחות הכספיים ישקלו נושאים כגון:

(א) המטרה של דיווח מידע כספי לפי מגזרים כפי שזוהו בסעיף 9 לעיל;

(ב) ציפיות הציבור ונציגיהם שנבחרו או שמונו, ביחס לפעילויות מפתח של הישות;

(ג) המאפיינים האיכותיים של דיווח כספי כפי שזוהו בנספח 2 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1. הם כוללים רלוונטיות, מהימנות והשוואתיות לאורך זמן של המידע הכספי המדווח בדבר מגזרים שונים של הישות. (מאפיינים אלה מבוססים על המאפיינים האיכותיים של הדוחות הכספיים שזוהו במסגרת המושגית לעריכת דוחות כספיים ולהצגתם של הועדה בינלאומית לתקינה חשבונאית); וכן,

(ד) האם מתכונת מסוימת של מגזר משקפת את הבסיס לפיו הגוף מקבל החלטות וההנהלה הבכירה דורשים ממידע כספי, על מנת שיאפשר להם להעריך את ביצועי העבר של הישות בהשגת מטרותיה ולקבל החלטות בדבר הקצאת משאבים על מנת להשיג את מטרותיה בעתיד.

(ה) עלות איסוף מידע לעומת התועלת.

16. ברמת הממשלה בכללותה, מידע כספי לעתים מקובץ ומדווח באופן המשקף, לדוגמה:

- (א) סיווגים כלכליים עיקריים של הפעילויות המתבצעות על ידי הממשלה כגון בריאות, חינוך, בטחון ורווחה ופעילויות סחר עיקריות המתבצעות על ידי ישויות ממשלתיות עסקיות, כגון תחנות כוח, בנקים וישויות ביטוח בבעלות המדינה; או
- (ב) תחומי האחריות של שרים או חברי ממשלה. האמור לעתים, אך לא תמיד, משקף את הסיווג הכלכלי בסעיף (א) לעיל - הבדלים עשויים להתרחש מאחר שתחומי האחריות עשויים לכלול יותר מסיווג כלכלי אחד או לחצות סיווגים אלה.

מגזרי שירות ומגזרים גיאוגרפיים

17. סוגי המגזרים המדווחים לגוף מקבל ההחלטות ולהנהלה הבכירה של הישות מתייחסים לעתים קרובות ל"מגזרי שירות" או "מגזרים גיאוגרפיים". מונחים אלה משמשים בתקן זה במשמעות הבאה:

- (א) "מגזר שירות" מתייחס לרכיב ניתן להבחנה של ישות, העוסק בהספקת תפוקות קשורות או בהשגת מטרות תפעוליות מסוימות העקביות עם היעוד הכלכלי של כל ישות; וכן,
- (ב) "מגזר גיאוגרפי" הוא רכיב בר הבחנה של ישות, העוסק בהספקת תפוקות או בהשגת מטרות תפעוליות מסוימות באזור גיאוגרפי מסוים.

18. יחידות משנה וסוכנויות ממשלתיות מנוהלות בדרך כלל בהתאם לקווי שירות, מאחר שאלה משקפים את האופן שבו מזוהות תפוקות עיקריות, את האופן שבו הביצועים שלהם נבחנים ואת האופן שבו המשאבים שלהם זוהו ותוקצבו. דוגמה לישות המדווחת לצרכיה הפנימיים על בסיס של קווי שירות או מגזרי שירות היא משרד החינוך, שהמבנה הארגוני ומערכת הדיווח הפנימי שלו משקפים פעילויות ותפוקות של השכלה יסודית, תיכונית ועל תיכונית כמגזרים נפרדים. ניתן לאמץ בסיס חלוקה זה לצרכים פנימיים, מאחר שהמיומנויות והמתקנים הדרושים להספקת התוצרים והתפוקות הרצויים עבור כל אחת מפעילויות ההשכלה הרחבות האלה, נחשבים לשונים. בנוסף, החלטות פיננסיות משמעותיות שאיתן מתמודדת ההנהלה, כוללות קביעה של המשאבים שיש להקצות עבור כל אחת מתפוקות ופעילויות אלה. במקרים אלה, סביר כי דיווח חיצוני על בסיס מגזרי שירות יקיים אף את דרישות תקן זה.

19. גורמים שיש לשקול לצורך הקביעה האם תפוקות (סחורות ושירותים) הן קשורות והאם יש לקבצן למגזרים לצרכי דיווח כספי, כוללים:

(א) את המטרות התפעוליות העיקריות של הישות וכן הסחורות, השירותים והפעילויות הקשורים להשגת כל אחת מהמטרות האלה, והאם המשאבים מוקצים ומתוקצבים על בסיס קבוצות של סחורות ושירותים;

(ב) את המהות של הסחורות והשירותים המסופקים או הפעילויות המבוצעות;

(ג) את המהות של תהליך הייצור ו/או הספקת השירות, ותהליך או מנגנון ההפצה;

(ד) את הסוג של הלקוח או הצרכן של הסחורות או השירותים;

(ה) האם זה משקף את הדרך לפיה מנוהלת הישות ואת הדרך לפיה מדווח מידע כספי להנהלה הבכירה ולגוף מקבל החלטות; וכן,

(ו) את מהות הסביבה הרגולטורית (לדוגמה, יחידת משנה במשרד ממשלה או רשות מוסמכת), אם יש, או סקטור ממשלתי (לדוגמה, סקטור פיננסי, שירותים לציבור, או הממשלה).

20. המבנה הארגוני של הישות ושיטת הדיווח הפנימי שלה לגוף מקבל החלטות ולהנהלה הבכירה, עשויים להיות מבוססים על אזורים גיאוגרפיים - בין אם בתוך גבולות לאומיים, מדיניים, מקומיים או תחומי שיפוט אחרים, ובין אם מחוץ להם. כאשר האמור מתרחש, מערכת הדיווח הפנימית משקפת את המבנה המגזרי הגיאוגרפי.

21. ניתן לאמץ את המבנה המגזרי הגיאוגרפי כאשר, לדוגמה, המבנה הארגוני ושיטת הדיווח הפנימי של משרד החינוך נבנו על בסיס תוצאות חינוך אזוריות, מאחר שהערכות הביצוע העיקריות והחלטות בדבר הקצאת משאבים שצריכות להתבצע על ידי הגוף מקבל החלטות וההנהלה הבכירה, נקבעות בהקשר להישגים וצרכים אזוריים. מבנה כאמור, יתכן כי אומץ כדי לשמר עצמאות אזורית לגבי צרכים חינוכיים ומתן שירותי חינוך, או מאחר שהתנאים התפעוליים או המטרות החינוכיות שונים באופן משמעותי מאזור אחד למשנהו. מבנה כאמור, יתכן גם כי אומץ רק מפני שההנהלה מאמינה שמבנה ארגוני המבוסס על חלוקה אזורית של סמכויות משרת טוב יותר את מטרות הארגון. במקרים אלה, קבלת החלטות ראשוניות בדבר הקצאת משאבים והמעקב בגינן לאחר מכן, על ידי הגוף מקבל החלטות וההנהלה הבכירה, נעשים על בסיס אזורי. החלטות מפורטות לגבי הקצאת משאבים לפעילויות תפקודיות מסוימות בתוך אזור גיאוגרפי, מתקבלות על ידי ההנהלה האזורית, בעקביות עם צרכי החינוך בתוך אזור זה. במקרים אלה, סביר כי דיווח על מידע מגזרי בדוחות הכספיים, יקיים אף הוא את דרישות תקן זה.

22. גורמים שאותם יש לשקול לצורך הקביעה האם מידע כספי ידווח על בסיס גיאוגרפי, כוללים:

- (א) דמיון בין תנאים כלכליים, חברתיים ופוליטיים באזורים שונים;
- (ב) קשרים בין המטרות העיקריות של הישות לבין אזורים שונים;
- (ג) האם מאפייני הספקת השירותים והתנאים התפעוליים, משתנים באזורים שונים;
- (ד) האם האמור משקף את האופן שבו ישות מנוהלת ואת האופן שבו מידע כספי מדווח להנהלה הבכירה ולגוף מקבל החלטות; וכן,
- (ה) צרכים מיוחדים, מיומנויות או סיכונים הקשורים בפעילויות באזור מסוים.

פילוח מגזרי רב תכליתי

23. במקרים מסוימים, ישות עשויה לדווח לגוף מקבל החלטות ולהנהלה הבכירה בדבר הכנסות, הוצאות, נכסים והתחייבויות של מגזר על בסיס של יותר ממבנה מגזרי אחד, לדוגמה, הן לפי מגזרי שירות והן לפי מגזרים גיאוגרפיים. דיווח הן על בסיס מגזרי שירות והן על בסיס מגזרי גיאוגרפי בדוחות הכספיים החיצוניים יספק לעתים מידע שימושי, אם השגת מטרות הישות מושפעת באופן ניכר הן מהשוני בסחורות ובשירותים המסופקים והן מהשוני באזורים הגיאוגרפיים השונים בהם מסופקים סחורות ושירותים אלה. באופן דומה, ברמת הממשלה בכללותה, ממשלה עשויה לאמץ בסיס גילוי המשקף מידע כללי לגבי הממשלה, בדבר סקטור פיננסי ציבורי וסקטור המסחר, והשלמת ניתוח סקטור הממשלה, באמצעות, לדוגמה, מתן גילוי מגזרי בדבר מטרות עיקריות או שימושים עיקריים לפי תתי קבוצות. במקרים אלה, ניתן לדווח על המגזרים בנפרד או במטריצה. בנוסף, ניתן לאמץ מתכונת ראשית ומתכונת משנית לדיווח מגזרי, עם מתן גילויים מצומצמים לגבי המגזרים המשניים.

מתכונות דיווח שאינן נאותות

24. כפי שצוין לעיל, במרבית המקרים המגזרים המדווחים לצרכי מידע פנימי לגוף מקבל החלטות או להנהלה הבכירה של הישות למטרות הערכת ביצועי העבר של הישות ולקבלת החלטות בדבר הקצאת משאבים עתידית, ישקפו את המגזרים הכלולים במסמכי התקציב ואלה יאומצו אף למטרות הדיווח החיצוני בהתאם לדרישות תקן זה. עם זאת, במקרים מסוימים, הדיווח הפנימי של ישות לגוף מקבל החלטות ולהנהלה הבכירה עשוי להיות מצרפי ומדווח על בסיס המבחין בין הכנסות, הוצאות, נכסים והתחייבויות הקשורים לפעילויות תלויות תקציב, לבין אלה הקשורים לפעילויות מסחריות, או על בסיס המבחין בין ישויות תלויות תקציב לבין ישויות ממשלתיות עסקיות. אין זה סביר כי דיווח בדבר מידע מגזרי בדוחות הכספיים על בסיס מגזרים אלה בלבד, יענה על המטרות המפורטות בתקן זה. זאת מאחר שלא סביר כי מגזרים אלה יספקו מידע רלוונטי למשתמשים, כגון

ביצועי הישות בהשגת מטרותיה התפעוליות העיקריות. תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 22, גילוי בדבר מידע כספי לגבי הסקטור הממשלתי, כולל דרישות לממשלות הבוחרות לתת גילוי בדבר מידע כספי לגבי הנתונים הסטטיסטיים אודות מימון הפעילות הממשלתית כמוגדר בבסיסי דיווח סטטיסטיים לדיווח כספי.

25. במקרים מסוימים, המידע הכספי שאינו מצרפי שדווח לגוף מקבל ההחלטות ולהנהלה הבכירה, עשוי שלא לכלול הכנסות, הוצאות, נכסים והתחייבויות לפי מגזרי שירות, לפי מגזרים גיאוגרפיים או בהקשר לפעילויות אחרות. דיווחים אלה עשויים להיות בנויים באופן המשקף רק יציאות על פי מהותן (כגון שכר, דמי שכירות, מלאי ורכישות הוניות) על בסיס פריט המוצג בשורה נפרדת אשר עקבי עם החלוקה התקציבית, או מודל מאושר אחר בקשר למימון או יציאות, הישים עבור הישות. האמור עשוי להתרחש כאשר מטרת הדיווח הכספי לגוף מקבל ההחלטות ולהנהלה הבכירה היא לשמש ראיה לעמידה בהרשאות להתחייב, ולא לצורך הערכת ביצועי העבר של הפעילויות העיקריות של הישות בהשגת מטרותיה ולצורך קבלת החלטות בדבר הקצאת משאבים עתידית. כאשר דיווח פנימי לגוף מקבל ההחלטות ולהנהלה הבכירה נבנה על מנת לדווח רק על עמידה בהוראות, דיווח חיצוני על בסיס זהה לדיווח הפנימי לגוף מקבל ההחלטות ולהנהלה הבכירה לא יענה על דרישות תקן זה.

26. כאשר מתכונת הדיווח הפנימי של ישות אינה משקפת את דרישות תקן זה, אזי לצרכי דיווח חיצוני הישות תזהה מגזרים אשר יענו על הגדרת מגזר בסעיף 9 לעיל ותיתן גילוי למידע הנדרש בסעיפים 51-75 להלן.

הגדרות של הכנסות מגזר, הוצאות מגזר, נכסי מגזר, התחייבויות מגזר ומדיניות חשבונאית מגזרית

27. להלן מונחים נוספים, המשמשים בתקן זה ומשמעותם:

הכנסות מגזר (Segment revenue) הן הכנסות המדווחות בדוח על הביצוע הכספי של הישות המתייחסות באופן ישיר למגזר, וכן החלק היחסי של הכנסות הישות שניתן להקצותו למגזר על בסיס סביר, בין אם מהקצאות תקציב או הקצאות דומות, ממענקים, מהעברות, מקנסות, מעמלות ובין אם ממכירות ללקוחות חיצוניים או מעסקאות עם מגזרים אחרים של אותה ישות. הכנסות מגזר אינן כוללות:

(א) הכנסות מימון או הכנסות מדיבידנד, כולל הכנסות מימון בגין מקדמות או הלוואות למגזרים אחרים, אלא אם פעילויות המגזר הן בעיקרן בעלות אופי מימוני; או,

(ב) רווחים ממכירת השקעות או מסילוק חוב, אלא אם פעילויות המגזר הן בעיקרן בעלות אופי מימוני.

הכנסות מגזר כוללות את חלקה של הישות בעודף (גרעון) נטו של ישויות כלולות, עסקאות משותפות, או עסקאות אחרות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני, רק אם פריטים אלה כוללים בהכנסות המאוחדות או בהכנסות הכוללות של הישות.

הכנסות מגזר כוללות את חלקו של משתתף בעסקה משותפת בהכנסות של ישות בשליטה משותפת, שההשקעה בה מטופלת בשיטת האיחוד היחסי בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 8, דיווח כספי של זכויות בעסקאות משותפות.

הוצאות מגזר (Segment expense) הן הוצאות הנובעות מהפעילויות התפעוליות של מגזר המתייחסות באופן ישיר למגזר, וכן החלק היחסי של הוצאות, שניתן להקצותן למגזר על בסיס סביר, כולל הוצאות הקשורות להספקת סחורות והשירותים לצדדים חיצוניים והוצאות הקשורות לעסקאות עם מגזרים אחרים של אותה ישות. הוצאות מגזר אינן כוללות:

(א) הוצאות מימון, לרבות הוצאות מימון בגין מקדמות או הלוואות ממגזרים אחרים, אלא אם פעילויות המגזר הן בעיקרן בעלות אופי מימוני;

(ב) הפסדים ממכירת השקעות או מסילוק חוב, אלא אם פעילויות המגזר הן בעיקרן בעלות אופי מימוני;

(ג) חלקה של הישות בהפסדי ישויות כלולות, עסקאות משותפות, או השקעות אחרות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני;

(ד) הוצאות מסים על ההכנסה המוכרות בהתאם לתקני חשבונאות העוסקים במחויבויות לשלם מסים על ההכנסה; או

(ה) הוצאות הנהלה וכלליות, הוצאות משרד ראשי, והוצאות אחרות הנובעות ברמת הישות וקשורות לישות בכללותה. עם זאת, לעתים מתהוות עלויות ברמת הישות בכללותה עבור מגזר. עלויות אלה תחשבנה כחלק מהוצאות מגזר אם הן קשורות לפעילויות התפעוליות של המגזר וניתן לייחסן למגזר באופן ישיר או להקצותן למגזר, על בסיס סביר.

הוצאות מגזר כוללות את חלקו של משתתף בעסקה משותפת בהוצאות של ישות בשליטה משותפת שההשקעה בה מטופלת בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 8.

לגבי פעילויות המגזר, שהן בעיקרן בעלות אופי מימוני, ניתן לדווח על הכנסות והוצאות מימון כסכום נטו אחד לצורכי דיווח מגזרי, רק אם פריטים אלה מקוזזים בדוחות הכספיים המאוחדים או בדוחות הכספיים של הישות.

נכסי מגזר (Segment assets) הם אותם נכסים תפעוליים, המשמשים מגזר בפעילויותו התפעוליות ואשר מתייחסים באופן ישיר למגזר או שניתן להקצותם למגזר על בסיס סביר.

אם הכנסות מגזר של מגזר מסוים כוללות הכנסות מימון או הכנסות מדיבידנד, אזי נכסי המגזר יכללו את הסכומים המתייחסים של חייבים, הלוואות, השקעות או נכסים מניבים אחרים.

נכסי מגזר אינם כוללים נכסי מס הכנסה, המוכרים בהתאם לתקני חשבונאות העוסקים במחויבויות לשלם מס הכנסה.

נכסי מגזר כוללים השקעות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני, רק אם העודף (הגרעון) נטו מהשקעות אלה נכללו בהכנסות המגזר. נכסי מגזר כוללים את חלקו של משתתף בעסקה משותפת בנכסים התפעוליים של ישות בשליטה משותפת שההשקעה בה מטופלת לפי שיטת האיחוד היחסי בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 8.

נכסי מגזר נקבעים לאחר ניכוי ההפרשות המתייחסות אליהם, המדווחות כקיצוץ ישיר בדוח על המצב הכספי של הישות.

התחייבויות מגזר (Segment liabilities) הן אותן התחייבויות תפעוליות, הנובעות מפעילויות תפעוליות של מגזר ואשר מתייחסות באופן ישיר למגזר או שניתן להקצותן למגזר, על בסיס סביר.

אם הוצאות מגזר של מגזר מסוים כוללות הוצאות מימון, אזי התחייבויות המגזר יכללו את ההתחייבויות נושאות הריבית המתייחסות.

התחייבויות מגזר כוללות את חלקו של משתתף בעסקה משותפת בהתחייבויות של ישות בשליטה משותפת שההשקעה בה מטופלת לפי שיטת האיחוד היחסי בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 8.

התחייבויות מגזר אינן כוללות התחייבויות מס הכנסה, המוכרות בהתאם לתקני חשבונאות העוסקים במחויבויות לשלם מס הכנסה.

מדיניות חשבונאית מגזרית (Segment accounting policies) היא המדיניות החשבונאית שאומצה לעריכת הדוחות הכספיים המאוחדים של הקבוצה או של הישות ולהצגתם, וכן המדיניות החשבונאית המתייחסת באופן ספציפי לדיווח מגזרי.

שיוך פריטים למגזרים

28. ההגדרות של הכנסות מגזר, הוצאות מגזר, נכסי מגזר והתחייבויות מגזר כוללות סכומים של אותם פריטים שניתן לייחסם באופן ישיר למגזר וכן סכומים של אותם פריטים שניתן להקצותם למגזר על בסיס סביר.

29. כנקודת התחלה לזיהוי אותם פריטים שניתן לייחסם באופן ישיר, או להקצותם באופן סביר, למגזרים, תבחן הישות את שיטת הדיווח הכספי הפנימי שלה. כלומר, כאשר מאמצים את המגזרים המשמשים למטרות הדיווח הפנימי, או משתמשים בהם כבסיס

למגזרים שאומצו, לצורך הדוחות הכספיים, הנחת הבסיס היא שסכומים שזוהו עם מגזרים לצורכי דיווח כספי פנימי, מיוחסים באופן ישיר או מוקצים באופן סביר למגזרים למטרת מדידה של הכנסות מגזר, הוצאות מגזר, נכסי מגזר והתחייבויות מגזר.

30. במקרים מסוימים, ייתכן שהכנסה, הוצאה, נכס או התחייבות הוקצו למגזרים לצורכי דיווח כספי פנימי על בסיס המובן להנהלת הישות, אך עשוי להיחשב סובייקטיבי, שרירותי או קשה להבנה על ידי משתמשים חיצוניים בדוחות הכספיים. הקצאה כזו לא תהווה בסיס סביר לפי ההגדרות בתקן זה של הכנסות מגזר, הוצאות מגזר, נכסי מגזר והתחייבויות מגזר. בניגוד לכך, ישות עשויה להחליט שלא להקצות פריט מסוים של הכנסה, הוצאה, נכס או התחייבות לצורכי דיווח כספי פנימי, למרות שקיים בסיס סביר לעשות כן. פריט זה יוקצה לפי ההגדרות בתקן זה של הכנסות מגזר, הוצאות מגזר, נכסי מגזר והתחייבויות מגזר.

31. ישויות ממשלתיות יכולות, בדרך כלל, לזהות את העלויות של הספקת קבוצות מסוימות של סחורות ושירותים או של ביצוע פעילויות מסוימות והנכסים הדרושים לקידום פעילויות אלה. מידע זה דרוש למטרות תכנון ובקרה. עם זאת, במקרים רבים, פעילויות של סוכנויות ממשלתיות וישויות ממשלתיות אחרות, ממומנות באמצעות הקצבות על בסיס "גוש", או הקצבות על בסיס "פריט המוצג בשורה נפרדת", המשקפות את מהות הקבוצות העיקריות של הוצאות או יציאות. הקצבות אלה על בסיס "גוש" או על בסיס "פריט המוצג בשורה נפרדת", עשויות שלא להיות קשורות לקווי שירות מסוימים, פעילויות בפועל או אזורים גיאוגרפיים. במקרים מסוימים, עשוי להיות בלתי אפשרי לייחס באופן ישיר הכנסות למגזר או להקצותן למגזר על בסיס סביר. בדומה לכך, יתכן כי לא ניתן יהיה לייחס באופן ישיר או להקצות על בסיס סביר נכסים מסוימים, הוצאות מסוימות והתחייבויות מסוימות למגזרים בודדים, מכיוון שהם תומכים בטווח רחב של פעילויות להספקת שירותים למספר מגזרים, או שהם קשורים באופן ישיר לפעילויות ניהול כלליות שאינן מזוהות עם מגזר נפרד. הכנסות, הוצאות, נכסים והתחייבויות שלא יוחסו או שלא הוקצו, ידווחו כסכומים לא מוקצים במסגרת התאמת הגילויים בדבר מגזרים, להכנסות הכוללות של הישות כנדרש בסעיף 64 להלן לתקן זה.

32. ממשלות וסוכנויותיהן עשויות להיכנס להסדרים עם ישויות מהמגזר הפרטי להספקת סחורות ושירותים או לביצוע פעילויות אחרות. בתחומי שיפוט מסוימים, הסדרים אלה מקבלים צורה של עסקה משותפת או השקעה בישות כלולה שמטופלת לפי שיטת השווי המאזני. במקרים אלה, הכנסות המגזר יכללו את חלק המגזר בעודף (גירעון) נטו שטופל לפי שיטת השווי המאזני, כאשר האמור נכלל בהכנסות הישות וניתן לייחסו באופן ישיר או להקצותו באופן מהימן למגזר, על בסיס סביר. בנסיבות דומות, הכנסות מגזר והוצאות מגזר יכללו את חלק המגזר בהכנסות ובהוצאות של ישות בשליטה משותפת שההשקעה בה מטופלת לפי שיטת האיחוד היחסי.

נכסים, התחייבויות, הכנסות והוצאות של מגזר

33. דוגמאות לנכסי מגזר כוללות נכסים שוטפים שמשמשים לפעילות התפעולית של המגזר, רכוש קבוע, נכסים בחכירה מימונית ונכסים בלתי מוחשיים. אם פריט מסוים של פחת או הפחתה כלול בהוצאות מגזר, הנכס המתייחס כלול אף הוא בנכסי המגזר. נכסי מגזר אינם כוללים נכסים המשמשים את הישות או את המשרד הראשי למטרות כלליות, לדוגמה:

(א) משרד הניהול המרכזי הכולל יחידת משנה למדיניות הפיתוח של משרד החינוך לא נכלל במגזרים המשקפים את הספקת שירותי ההשכלה היסודית, התיכונית והעל תיכונית; או,

(ב) בניין הכנסת אינו נכלל במגזרים המשקפים את מאפייני הפעילויות העיקריים כגון חינוך, בריאות וביטחון בעת דיווח על הממשלה בכללותה.

נכסי מגזר כוללים נכסים תפעוליים, המשותפים לשני מגזרים או יותר, אם קיים בסיס סביר להקצאה.

34. דוחות כספיים מאוחדים של ממשלה או ישות אחרת עשויים לכלול ישויות אשר נרכשו באמצעות רכישה של ישות היוצרת מוניטין נרכש (הנחיות לטיפול חשבונאי ברכישה של ישות נכללות בתקן דיווח כספי בינלאומי 3, צירופי עסקים). במקרים אלה, נכסי מגזר יכללו מוניטין שניתן לייחסו באופן ישיר למגזר או שניתן להקצותו למגזר על בסיס סביר, והוצאות מגזר יכללו את הפחתה בגין ירידת ערך הקשורה.

35. דוגמאות להתחייבויות מגזר כוללות ספקים וזכאים אחרים, התחייבויות שנצברו, מקדמות מחברי הקהילה להספקה עתידית של סחורות ושירותים המסובסדים חלקית, הפרשות לאחריות הנובעות מפעילויות מסחריות כלשהן של הישות, ותביעות אחרות הקשורות להספקה של סחורות ושירותים. התחייבויות מגזר אינן כוללות הלוואות, התחייבויות הקשורות לנכסים בחכירה מימונית, והתחייבויות אחרות שהתהוו לצורך מטרות מימוניות במקום לצורך מטרות תפעוליות. אם הוצאות מימון נכללות בהוצאות המגזר, ההתחייבות נושאת הריבית המתייחסת נכללת בהתחייבויות המגזר.

36. התחייבויות של מגזרים, אשר פעילויותיהם העיקריות אינן בעיקרן בעלות אופי מימוני, לא כוללות הלוואות או התחייבויות דומות, מאחר שהכנסות והוצאות מגזר אינן כוללות הכנסות והוצאות מימון. בנוסף, מאחר שאשראי מתקבל, בדרך כלל, ברמה מרכזית, באמצעות משרד האוצר על בסיס רוחבי של ישויות או ממשלה, לעיתים קרובות לא ניתן לייחס באופן ישיר או להקצות באופן סביר, את ההתחייבות נושאת הריבית למגזר. עם זאת, אם פעילויות המימון של ישות מזוהות כמגזר נפרד, כפי שעשוי להתרחש ברמת הממשלה בכללותה, הוצאות של מגזר "המימון" יכללו הוצאות מימון, וההתחייבויות נושאות הריבית הקשורות יכללו בהתחייבויות המגזר.

37. תקני חשבונאות מקומיים ובינלאומיים עשויים לדרוש תיאומים לערך בספרים של נכסים והתחייבויות של ישות הניתנים לזיהוי, אשר נרכשו בדרך של רכישה (ראה לדוגמה תקן

דיווח כספי בינלאומי 3, צירופי עסקים). המדידה של נכסי מגזר והתחייבויותיו כוללת תיאומים כלשהן לערך בספרים טרם הרכישה של נכסי מגזר מזוהים והתחייבויות מגזר מזוהות, אשר נרכשו בדרך של צירוף ישויות המטופל כרכישה, אף אם תיאומים אלה נעשות רק לצורך הכנת דוחות כספיים מאוחדים, ואינן נכללות בדוחות הכספיים הנפרדים של הישות השולטת או הישות הנשלטת. בדומה לכך, אם רכוש קבוע הוערך מחדש לאחר הרכישה לפי הטיפול החלופי המותר בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17, רכוש קבוע, אזי מדידת נכסי המגזר משקפת את אותה הערכה מחדש.

38. ממשלה או ישות ממשלתית עשויים לשלוט על ישות ממשלתית עסקית, או ישות אחרת הפועלת על בסיס מסחרי והחייבת במס הכנסה. ישויות אלה עשויות להידרש ליישם תקני חשבונאות כגון תקן חשבונאות בינלאומי מספר 12, *מסים על ההכנסה*, הקובע את הטיפול החשבונאי במסים על ההכנסה. תקנים אלה עשויים לדרוש הכרה בנכסי והתחייבויות מס הכנסה בהקשר להוצאות מס הכנסה, המוכרות בתקופה השוטפת והניתנות להשבה או לתשלום בתקופות עתידיות. נכסים והתחייבויות אלה אינם נכללים בנכסי מגזר והתחייבויותיו מאחר שהם נובעים מכל פעילויות הישות בכללותה והסדרי המס הקיימים בהקשר לישות. עם זאת, נכסים המייצגים הכנסות מסים לקבל, הנשלטים על ידי רשות המטילה מס יכללו בנכסי מגזר של אותה רשות, אם ניתן לייחסם באופן ישיר לאותו מגזר או להקצותם אליו על בסיס סביר.

39. הנחיות מסוימות לגבי הקצאת עלויות ניתן למצוא בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים. לדוגמה, תקן חשבונאות ממשלתי מספר 12, *מלאי*, מספק הנחיות לייחוס והקצאה של עלויות למלאי, ותקן חשבונאות ממשלתי מספר 11, *חוזי הקמה*, מספק הנחיות לייחוס והקצאה של עלויות לחוזים. הנחיות אלה עשויות להיות שימושיות לצורך ייחוס והקצאה של עלויות למגזרים.

40. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 2, *מספק הנחיות בדבר משיכות יתר והכללתן כרכיב של מזומנים או כחלק ממכלול האשראי*.

41. הדוחות הכספיים של הממשלה בכללותה, וישויות שולטות מסוימות אחרות, ידרשו איחוד של מספר ישויות נפרדות כגון יחידות משנה במשרדי ממשלה, סוכנויות וישויות ממשלתיות עסקיות. בעת הכנת דוחות כספיים מאוחדים אלה, עסקאות ויתרות בין ישויות נשלטות יבוטלו בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6. עם זאת, הכנסות מגזר, הוצאות מגזר, נכסי מגזר והתחייבויות מגזר נקבעים טרם הביטול של עסקאות ויתרות בין ישויות בתוך ישות כלכלית כחלק מתהליך האיחוד, למעט כאשר יתרות ועסקאות פנימיות אלה מבוצעות בין ישויות, הנכללות במסגרת מגזר יחיד.

42. כאשר מדיניות חשבונאית המיושמת לצורך הכנתם והצגתם של הדוחות הכספיים של הישות בכללותה, מהווה את הבסיס למדיניות החשבונאית המגזרית, אזי המדיניות

החשבונאית המגזרית כוללת בנוסף כללים ייחודיים לדיווח מגזרי, כגון שיטה לקביעת מחירי העברה בין מגזרים ובסיס להקצאת הכנסות והוצאות למגזרים.

מדיניות חשבונאית מגזרית

43. **מידע מגזרי יערך בהתאם למדיניות החשבונאית שאומצה לצורכי עריכה והצגה של הדוחות הכספיים של הקבוצה המאוחדת או של הישות.**

44. יש להניח כי המדיניות החשבונאית שנבחרה על ידי הגוף מקבל החלטות וההנהלה של ישות לעריכת הדוחות הכספיים המאוחדים של הקבוצה או של ישות, היא לדעת הגוף מקבל החלטות וההנהלה, המתאימה ביותר לצורכי דיווח חיצוני. מכיוון שמטרת המידע המגזרי היא לסייע למשתמשים בדוחות הכספיים להבין טוב יותר את הישות בכללותה ולקבל החלטות מושכלות יותר לגביה, תקן זה דורש בעת עריכת מידע מגזרי, להשתמש במדיניות החשבונאית, שנבחרה על ידי הגוף מקבל החלטות וההנהלה לעריכת הדוחות הכספיים המאוחדים והנפרדים. עם זאת, אין הכוונה שהמדיניות החשבונאית המאוחדת או המדיניות החשבונאית של הישות תיושם לגבי מגזרים, כמו היו אותם מגזרים מהווים ישויות דיווח נפרדות. ניתן להקצות למגזרים חישובים מפורטים, הנעשים ברמת הישות המורחבת, לצורך יישום מדיניות חשבונאית מסוימת, ובלבד שקיים בסיס סביר לעשות כן. לדוגמה, חישובי זכויות לעובדים, נעשים לעתים לגבי הישות בכללותה, אך מספרי הישות המורחבת, ניתנים להקצאה למגזרים בהתבסס על נתוני שכר ונתונים דמוגרפיים של המגזרים.

45. כמצוין בסעיף 42 לעיל, עשוי להיווצר צורך לפתח מדיניות חשבונאית שתעסוק בסוגיה מסוימת של ישות, כגון מחירי העברה בין מגזרים. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, דורש מתן גילוי לגבי מדיניות חשבונאית הנחוצה על מנת להבין את הדוחות הכספיים. באופן עקבי עם דרישות אלה, עשוי להיווצר הצורך במתן גילוי לגבי מדיניות מגזרית מיוחדת.

46. תקן זה מתיר מתן גילוי של מידע מגזרי נוסף, הנערך על בסיס השונה מהמדיניות החשבונאית אשר אומצה עבור הדוחות הכספיים המאוחדים של הקבוצה או של ישות, אשר מספק:

(א) מידע רלוונטי לצורך ביצוע הערכות ולצורך קבלת החלטות; וכן

(ב) תיאור ברור של הבסיס למדידת מידע נוסף זה.

נכסים משותפים

47. **נכסים בשימוש משותף של שני מגזרים או יותר, יוקצו למגזרים אם, ורק אם, ההכנסות וההוצאות, הקשורות לאותם נכסים, מוקצות אף הן למגזרים אלה.**

48. הדרך שבה פריטי נכס, התחייבות, הכנסה והוצאה מוקצים למגזרים תלויה בגורמים כגון מהות הפריטים, הפעילויות המבוצעות על ידי המגזר, והעצמאות היחסית של אותו המגזר. אין זה אפשרי או נאות לאמץ בסיס הקצאה יחיד לכלל הישויות. כמו כן, אין זה נאות לכפות הקצאה של פריטי נכס, התחייבות, הכנסה או הוצאה של ישות המתייחסים במשותף לשני מגזרים או יותר, אם הבסיס היחיד לביצוע הקצאות אלה הוא שרירותי או קשה להבנה. יחד עם זאת, ההגדרות של הכנסות מגזר, הוצאות מגזר, נכסי מגזר והתחייבויות מגזר קשורות זו בזו, וההקצאות הנובעות מכך חייבות להיות עקביות. לפיכך, נכסים שבשימוש משותף מוקצים למגזרים אם, ורק אם, ההכנסות וההוצאות המתייחסות אליהן, מוקצות אף הן למגזרים אלה. לדוגמה, נכס ייכלל בנכסי מגזר אם, ורק אם, הוצאות הפחת או ההפחתה המתייחסות, נכללו במדידת הוצאות המגזר.

מגזרים חדשים שזוהו

49. אם מגזר מזוהה כמגזר לראשונה בתקופה השוטפת, הנתונים המגזריים לתקופה הקודמת, המוצגים לצורכי השוואה, יוצגו מחדש, כדי לשקף את המגזר המדווח החדש כמגזר נפרד, אלא אם אין זה מעשי לעשות כן.

50. מגזרים חדשים עשויים להיות מדווחים בדוחות הכספיים בנסיבות שונות. לדוגמה, ישות עשויה לשנות את מבנה הדיווח הפנימי שלה ממבנה לפי מגזרי שירות למבנה לפי מגזרים גיאוגרפיים, והנהלה עשויה לשקול זאת כנאות לאמץ מבנה מגזרי זה אף למטרות דיווח חיצוני. ישות עשויה אף לקבל על עצמה פעילויות משמעותיות חדשות או נוספות, או להגדיל את היקף הספקת השירותים לצדדים חיצוניים על ידי פעילות ששימשה בעבר כיחידת שירות פנימית. במקרים אלה, מגזרים חדשים עשויים להיות מדווחים בפעם הראשונה בדוחות הכספיים. כאשר זה מתרחש, תקן זה דורש כי נתונים השוואתיים מתקופות קודמות יוצגו מחדש כדי לשקף את המבנה המגזרי הנוכחי, כאשר זה ישם.

גילוי

51. דרישות הגילוי בסעיפים 52 - 75 להלן ייושמו לכל מגזר בנפרד.
52. ישות תיתן גילוי להכנסות מגזר ולהוצאות מגזר לגבי כל מגזר. יש לדווח בנפרד על הכנסות מגזר הנובעות מתקציב או מהקצאות דומות, על הכנסות מגזר ממקורות חיצוניים אחרים ועל הכנסות מגזר מעסקאות עם מגזרים אחרים.
53. ישות תיתן גילוי לערך בספרים הכולל של נכסי מגזר לגבי כל מגזר.
54. ישות תיתן גילוי לערך בספרים הכולל של התחייבויות מגזר לגבי כל מגזר.
55. ישות תיתן גילוי לעלות הכוללת שהתהוותה במשך התקופה של נכסי מגזר שנרכשו, שהשימוש בהם חזוי להימשך יותר מתקופה אחת, לגבי כל מגזר.

56. התקן מעודד ישות, אך אינו דורש, לתת גילוי בדבר המהות והסכום של כל פריטי הכנסות מגזר והוצאות מגזר בעלי גודל, מהות או שכיחות כד, שגילוי בגינם הוא רלוונטי להסבר הביצועים התקופתיים של כל מגזר.
57. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1 דורש שכאשר פריטי הכנסות או הוצאות הינם מהותיים, יש לתת גילוי בנפרד בגין מהותם וסכומם של אותם פריטים. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1 מזהה מספר דוגמאות של פריטים כאלה, כולל רישומי ירידת ערך של מלאי ורכוש קבוע, הפרשות בגין שינויים מבניים, מימושים של רכוש קבוע, הפרטות ומימושים אחרים של השקעות לטווח ארוך, פעילויות שהופסקו, סילוק תביעות משפטיות וביטולים של הפרשות. ההמלצה שבסעיף 56 לא נועדה לשנות את הסיווג של פריטים דומים כלשהם או לשנות את אופן המדידה של פריטים אלה. עם זאת, הגילוי המומלץ בסעיף האמור, משנה את הרמה בה משמעותם של פריטים אלה מוערכת לצורכי מתן גילוי, מרמת הישות לרמת המגזר.
58. תקן זה אינו דורש לתת גילוי בדבר תוצאות המגזר. עם זאת, אם תוצאות המגזר מחושבות ומוצגות, זאת תהיה התוצאה התפעולית שאינה כוללת חיובי מימון.
59. התקן מעודד ישות, אך אינו דורש, לתת גילוי בדבר תזרימי המזומנים של מגזר באופן עקבי עם הדרישות של תקן חשבונאות ממשלתי מספר 2. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 2 דורש כי ישות תציג דוחות על תזרימי מזומנים שידווחו בנפרד על תזרימי מזומנים מפעילות שוטפת, מפעילות השקעה ומפעילות מימון. כמו כן, התקן דורש מתן גילוי למידע בדבר תזרימי מזומנים מסוימים. מתן גילוי בדבר תזרימי מזומנים של כל מגזר יכול להיות שימושי להבנת המצב הכספי הכולל של הישות, מצב הנזילות שלה ומצב תזרימי המזומנים שלה.
60. התקן מעודד, אך אינו דורש מישות שאינה נותנת גילוי לתזרימי מזומנים במגזר בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 2, לתת גילוי לגבי כל מגזר בר דיווח בדבר:
- (א) הוצאות פחת והפחתה של מגזר בגין נכסי מגזר ;
- (ב) הוצאות מגזר משמעותיות אחרות שאינן במזומן ; וכן,
- (ג) הכנסות משמעותיות שאינן במזומן שנכללות בהכנסות מגזר.
- גילוי זה יאפשר למשתמשים לקבוע את המקורות והשימושים העיקריים של מזומנים המתייחסים לפעילויות מגזר בתקופה.
61. ישות תיתן גילוי לגבי כל מגזר, לחלקה המצרפי בעודף (גירעון) נטו של ישויות כלולות, עסקאות משותפות, או השקעות אחרות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני, אם באופן מהותי כל הפעילויות של אותן ישויות כלולות, הן בתוך אותו מגזר בודד.

62. בעוד שבהתאם לדרישות סעיף 61 לעיל, יינתן גילוי לסכום מצרפי אחד, יש להעריך בנפרד כל ישות כלולה, עסקה משותפת או השקעה אחרת המטופלת לפי שיטת השווי המאזני, על מנת לקבוע אם באופן מהותי כל פעילויותיה הן בתוך המגזר.

63. אם ישות נותנת גילוי מגזרי לחלקה המצרפי בעודף (גירעון) נטו של ישויות כלולות, עסקאות משותפות או השקעות אחרות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני, יש לתת אף גילוי מגזרי להשקעה המצרפית בישויות כלולות אלה ובעסקאות משותפות אלה.

64. ישות תציג התאמה בין המידע שניתן לגבי מגזרים לבין המידע המצרפי שניתן בדוחות הכספיים המאוחדים של הקבוצה או של הישות. בהצגת ההתאמה, הכנסות המגזר יותאמו להכנסות הישות ממקורות חיצוניים (כולל גילוי לסכום הכנסות הישות ממקורות חיצוניים שאינם כלולים בהכנסות מגזר כלשהו); הוצאות המגזר יותאמו לנתון מקביל של הוצאות הישות, נכסי המגזר יותאמו לנכסי הישות והתחייבויות המגזר יותאמו להתחייבויות ישות.

מידע מגזרי נוסף

65. כפי שצוין קודם, קיימת ציפייה כי מגזרים יתבססו בדרך כלל על סחורות עיקריות ושירותים עיקריים שהישות מספקת, על תוכניות אותן היא מפעילה, או על פעילויות אותן היא מבצעת. זאת מכיוון שמידע לגבי מגזרים אלה, מספק למשתמשים מידע רלוונטי בדבר ביצועי הישות בהשגת מטרותיה ומאפשר לישות למלא את מחויבויותיה בגין מחויבות לציבור. עם זאת, בארגונים מסוימים, בסיס גיאוגרפי או בסיס אחר, עשוי לשקף בצורה טובה יותר את בסיס הספקת השירותים והקצאת המשאבים בתוך הישות, ולכן יאומץ לצורכי הדוחות הכספיים.

66. תקן זה מאמץ את הגישה לפיה סביר כי גילוי בדבר מידע מינימאלי לגבי מגזרי שירות ולגבי מגזרים גיאוגרפיים, יהיה שימושי למשתמשים למטרות מחויבותה לציבור ולקבלת החלטות. לכן, אם ישות מדווחת על מידע מגזרי על בסיס של:

(א) סחורות עיקריות ושירותים עיקריים אותם היא מספקת, התוכניות שהיא מפעילה, הפעילויות שהיא מבצעת או מגזרי שירות אחרים, התקן אף מעודד לדווח על המידע הבא לגבי כל מגזר גיאוגרפי המדווח באופן פנימי לגוף מקבל החלטות ולהנהלה הבכירה של הישות:

(1) הוצאות מגזר;

(2) הערך בספרים הכולל של נכסי מגזר; וכן,

(3) עלות הרכישה הכוללת במשך התקופה של נכסי מגזר, שזמן השימוש בהם חזוי להימשך מעבר לתקופה אחת (רכוש קבוע ונכסים בלתי מוחשיים); וכן,

(ב) מגזרים גיאוגרפיים או על בסיס אחר שאינו כלול בסעיף (א) לעיל, התקן מעודד את הישות לדווח אף על המידע המגזרי הבא לגבי כל מגזר שירות עיקרי המדווח באופן פנימי לגוף מקבל ההחלטות ולהנהלה הבכירה של הישות:

(1) הוצאות מגזר;

(2) הערך בספרים הכולל של נכסי מגזר; וכן,

(3) עלות הרכישה הכוללת ההוצאות במשך התקופה של נכסי מגזר, שזמן השימוש בהם חזוי להימשך מעבר לתקופה אחת (רכוש קבוע ונכסים בלתי מוחשיים).

סוגיות גילוי אחרות

67. במדידה ודיווח של הכנסות מגזר מעסקאות עם מגזרים אחרים, העברות בין מגזריות ימדדו על פי הבסיס שלפיו הן התרחשו. יש לתת גילוי בדוחות הכספיים לבסיס התמחור של העברות בין מגזריות וכל שינוי שחל בו.

68. יש לתת גילוי לשינויים במדיניות חשבונאית שאומצה לדיווח מגזרי, בעלי השפעה מהותית על מידע מגזרי, ולהציג מחדש מידע השוואתי מתקופות קודמות, אלא אם כן אין זה מעשי לעשות כן. הגילוי האמור יכלול תיאור של מהות השינוי, של הסיבות לשינוי, של העובדה כי מידע השוואתי הוצג מחדש או שאין זה מעשי לעשות כן, ושל ההשפעה הכספית של השינוי, אם הדבר ניתן לקביעה באופן סביר. אם ישות משנה את אופן זיהוי המגזרים ואינה מציגה מחדש את המידע המגזרי בגין תקופות קודמות לפי הבסיס החדש, מכיוון שאין זה מעשי לעשות כן, אזי למטרות השוואה, בשנה בה היא משנה את אופן זיהוי מגזריה, ישות תדווח על נתונים מגזריים הן לפי בסיס החלוקה למגזרים החדש והן לפי הבסיס הישן.

69. שינויים במדיניות חשבונאית שאומצו על ידי הישות מטופלים בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3 דורש ששינויים במדיניות חשבונאית ייעשו על ידי תקן חשבונאות ממשלתי, או אם השינוי יוביל למידע מהימן ויותר רלוונטי על עסקאות, אירועים או מצבים אחרים בדוחות הכספיים של הישות.

70. שינויים במדיניות חשבונאית המיושמים ברמת הישות אשר משפיעים על מידע מגזרי מטופלים בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3. אלא אם כן תקן חשבונאות ממשלתי חדש קובע אחרת, תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3 דורש:

(א) שינוי במדיניות חשבונאית ייושם למפרע ושמידע מתקופת דיווח קודמת יוצג מחדש אלא אם כן זה לא מעשי לקבוע את ההשפעה המצטברת או את השפעות השינוי הספציפיות לתקופה ;

(ב) אם יישום למפרע לא מעשי לגבי כל התקופות המוצגות, המדיניות החשבונאית החדשה תיושם למפרע מהתאריך המוקדם ביותר שבו הדבר מעשי ; וכן

(ג) אם זה לא מעשי לקבוע את ההשפעה המצטברת של יישום המדיניות החשבונאית החדשה בתחילת התקופה השוטפת, המדיניות תיושם בדרך של מכאן ולהבא החל מהתאריך המוקדם ביותר שבו הדבר מעשי.

71. שינויים מסוימים במדיניות חשבונאית מתייחסים באופן ספציפי לדיווח מגזרי. דוגמאות לכך הן שינויים בזיהוי מגזרים ושינויים בבסיס ההקצאה של הכנסות והוצאות למגזרים. לשינויים אלה עשויה להיות השפעה מהותית על המידע המגזרי המדווח, אך לא יהיה בהם כדי לשנות את המידע הכספי המצרפי המדווח של הישות. על מנת לאפשר למשתמשים להבין את השינויים ולהעריך את המגמות, יש להציג מחדש מידע מגזרי מתקופות קודמות הנכלל בדוחות הכספיים למטרות השוואה, אם זה מעשי לעשות כן, על מנת לשקף את המדיניות החשבונאית החדשה.

72. סעיף 67 לעיל דורש כי, למטרות דיווח מגזרי, העברות בין מגזריות ימדדו על בסיס ששימש את הישות בפועל לצורך תמחור העברות אלה. אם ישות משנה את השיטה בה היא משתמשת בפועל לתמחור העברות בין מגזריות, שינוי זה אינו מהווה שינוי במדיניות חשבונאית, שבגינו יש להציג מחדש נתונים מגזריים מתקופות קודמות, בהתאם לסעיף 68. עם זאת, סעיף 67 לעיל דורש מתן גילוי לגבי שינוי זה.

73. **אם לא ניתן לכך גילוי בדרך אחרת בדוחות הכספיים או במקום אחר בדוח השנתי, ישות תציין:**

(א) את סוגי הסחורות והשירותים הכלולים בכל מגזר שירות מדווח ;

(ב) את הרכבו של כל מגזר גיאוגרפי מדווח ; וכן,

(ג) את מהות המגזר והפעילויות הכלולות בו, אם לא אומץ בסיס מגזרי לפי שירות או בסיס מגזרי גיאוגרפי.

מטרות תפעוליות של מגזרים

74. התקן מעודד ישויות לתת גילוי בדבר המטרות התפעוליות הרחבות שנקבעו לכל מגזר בתחילת תקופת הדיווח ולדווח על היקף השגת מטרות אלה אם לא ניתן גילוי בדרך אחרת בדוחות הכספיים או במקום אחר בדוח השנתי.

75. על מנת לאפשר למשתמשים להעריך את ביצועי הישות בהשגת מטרות הספקת השירותים שלה, יש להעביר מטרות אלה למשתמשים. מתן גילוי למידע בדבר ההרכב של כל מגזר, מטרות הספקת השירותים של מגזרים אלה והיקף השגת מטרות אלה, יתמוך בהערכה זו. מידע זה יאפשר אף לישות למלא באופן טוב יותר את מחויבותה לציבור. במקרים רבים, מידע זה ייכלל בדוח השנתי כחלק מהדיווח של הגוף מקבל ההחלטות או ההנהלה הבכירה. במקרים אלה, מתן גילוי למידע זה בדוחות הכספיים אינו הכרחי.

תחילה

76. **תקן חשבונאות ממשלתי זה יחול לגבי דוחות כספיים שנתיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2011, או לאחרינו. הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית מעודדת יישום מוקדם של התקן. אם ישות מיישמת תקן זה לתקופות המתחילות לפני 1 בינואר 2011, עליה לתת גילוי לגבי עובדה זו.**

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

נספח 1 - גילוי מגזרי להמחשה

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

הטבלה והביאור המתייחס, המובאים בנספח זה, מהווים דוגמה לדרישות הגילוי המגזרי, שתקן זה היה דורש מרשות חינוכית הממומנת בעיקרה מהקצבות, אך מספקת מספר שירותי חינוך על בסיס מסחרי לעובדים של תאגידי גדולים, ואשר התקשרה עם יזם מסחרי לצורך הקמה של קרן חינוך פרטית הפועלת על בסיס מסחרי. לרשות קיימת השפעה מהותית, אך היא אינה שולטת בקרן. למטרות הדגמה, הדוגמה מציגה נתונים השוואתיים לשנתיים. נדרש להציג נתונים מגזריים בגין כל שנה שעברה מוצגת מערכת מלאה של דוחות כספיים.

טבלה א' - מידע מגזרי (הסכומים במיליוני ש"ח)

סך הכל מאוחד		ביטולים		שירותים אחרים		שירותים מיוחדים		על תיכוני		יסודי/תיכוני		
20x8	20x9	20x8	20x9	20x8	20x9	20x8	20x9	20x8	20x9	20x8	20x9	
				7	7	10	10	23	22	40	48	הכנסות מגזר
				-	-	6	9	-	-	4	5	הקצבות
				2	2	4	2	7	6	6	10	עמלות ממקורות
90	101	19	20	9	9	20	21	30	28	50	63	חיצוניים
												העברות בין
												מגזריות
												סך הכנסות מגזר
				(2)	(2)	(13)	(13)	(13)	(13)	(31)	(39)	הוצאות מגזר
				(1)	(1)	(3)	(5)	(7)	(5)	(7)	(9)	שכר ומשכורות
				(2)	(2)	(5)	(5)	(9)	(10)	(11)	(12)	פחת
(85)	(96)	19	20	(5)	(5)	(21)	(23)	(29)	(28)	(49)	(60)	הוצאות אחרות
												סך הוצאות מגזר
												הוצאות שלא הוקצו
(9)	(7)											למגזרים
(4)	(2)											גירעון מפעילויות
												שוטפות
(3)	(4)											הוצאות מימון
3	2											הכנסות מימון
7	8			7	8							חלק בעודפים נטו
												של ישויות כלולות
3	4											עודף מפעילויות
												רגילות
(3)	-											הפסד מיוחד : נזקי
												מתקנים מרעידת
												אדמה שלא בוטחו
-	4											עודף נטו

סך הכל מאוחד		ביטולים		שירותים אחרים		שירותים מיוחדים		על תיכוני		יסודי/תיכוני		מידע אחר
20x8	20x9	20x8	20x9	20x8	20x9	20x8	20x9	20x8	20x9	20x8	20x9	
99	108			9	10	10	10	30	34	50	54	נכסי מגזר
26	32			26	32							השקעה בישויות כלולות (לפי שיטת השווי המאזני)
30	35											נכסים שלא הוקצו למגזרים
<u>155</u>	<u>175</u>											סך נכסים במאוחד
35	42			1	1	8	8	11	8	15	25	התחייבויות מגזר התחייבויות משותפות שלא הוקצו למגזרים
55	40											סך התחייבויות במאוחד
<u>90</u>	<u>82</u>											יציאות הוניות
				3	2	0	4	5	9	10	13	הוצאות שלא במזומן, למעט פחת
				(1)	(1)	(2)	(2)	(3)	(3)	(2)	(8)	הכנסות שלא במזומן
				-	-	1	1	-	-	-	-	

ביאור - מגזרים (הסכומים במיליוני ש"ח)

הרשות פועלת ומדווחת לגוף מקבל החלטות על בסיס ארבעה אזורי פעילות עיקריים: חינוך יסודי ותיכוני, חינוך על תיכוני, שירותי חינוך מיוחדים ושירותים אחרים, כאשר בראש כל פעילות עומד מנהל. פעילויות שירותי חינוך מיוחדים כוללות הספקה של שירותי חינוך על בסיס מסחרי לעובדים של תאגידים גדולים. לצורך הספקה של שירותים אלה לצדדים חיצוניים, היחידה של המגזר למתן שירותים מסחריים משתמשת, על בסיס עמלה עבור שירות, בשירותים המסופקים על ידי המגזרים לחינוך יסודי/תיכוני ולחינוך על תיכוני. העברות בין מגזריות אלה מבוטלות באיחוד.

מידע המדווח אודות מגזרים אלה משמש את הגוף מקבל החלטות ואת ההנהלה הבכירה כבסיס להערכת ביצועי העבר של הישות בהשגת מטרותיה ולצורך קבלת החלטות בדבר הקצאות עתידיות של משאבים. גילוי המידע לגבי מגזרים אלה נחשב לנאות גם למטרות דיווח חיצוני.

רוב פעילויות הרשות הן מקומיות, למעט תוכנית סיוע שלמטרותה הוקמו מתקנים במזרח אירופה, לצורך מתן שירותי חינוך תיכוניים. העלות הכוללת של השירותים המסופקים במזרח אירופה היא 5 מיליון ש"ח (4 מיליון ש"ח בשנת 2008). סך הערך בספרים של המתקנים החינוכיים במזרח אירופה עומד על 3 מיליון ש"ח (6.5 מיליון ש"ח בשנת 2008). לא היו הוצאות לרכישות של נכסים הוניים במזרח אירופה במהלך השנים 2008 ו- 2009.

העברות בין מגזרים: הכנסות מגזר והוצאות מגזר כוללות הכנסות והוצאות הנובעות מהעברות בין מגזרים. העברות אלה מטופלות בדרך כלל לפי עלותן ומבוטלות באיחוד. הסכום של העברות אלה היה 20 מיליון ש"ח (19 מיליון ש"ח בשנת 2008).

השקעות בישויות כלולות מטופלות לפי שיטת השווי המאזני. הרשות מחזיקה ב- 40% מהון המניות של חברת חינוך - אירופה בע"מ, קרן חינוך מיוחדת המספקת שירותי חינוך בינלאומיים על בסיס מסחרי בהתאם לחוזה עם סוכנויות רב צדדיות. ההשקעה מטופלת לפי שיטת השווי המאזני. ההשקעה בחברת חינוך - אירופה בע"מ והחלק של הרשות ברווחיה נטו של החברה לא נכללו בנכסי מגזר ובהכנסות מגזר.

עם זאת, הם הוצגו בנפרד במגזר שירותים אחרים, האחראי על ניהול ההשקעה בישות הכלולה.

דיווח מלא בדבר המטרות שנקבעו לגבי כל מגזר והיקף השגת מטרות אלה, נכלל בדוח סקירת פעילויות, המופיע במקום אחר בדוח זה.

נספח 2 - תמצית הגילויים הנדרשים

נספח זה הוא להמחשה בלבד ואינו מהווה חלק מתקן זה. מטרת הנספח היא לסכם את הגילויים הנדרשים בסעיפים 52 - 75.

[XX] מתייחס לסעיף XX בתקן זה.

הגילויים

סך הוצאות המגזר [52]

סך הכנסות המגזר [52]

הכנסות מהקצאות תקציב או הקצאות דומות לפי מגזרים [52]

הכנסות ממקורות חיצוניים (מלבד הקצבות או הקצאות דומות) לפי מגזרים [52]

הכנסות מעסקאות עם מגזרים אחרים לפי מגזרים [52]

ערך בספרים של נכסי מגזר לפי מגזרים [53]

התחייבויות מגזר לפי מגזרים [54]

חלק בעודף (גרעון) נטו [61] והשקעה [63] בישות כלולה המטופלת לפי שיטת השווי המאזני או עסקאות משותפות לגבי כל מגזר (אם רוב רובם נכללו באותו מגזר).

התאמה של הכנסות, הוצאות, נכסים והתחייבויות שהוצגו לפי מגזרים [64]

גילויים אחרים

בסיס לתמחור העברות בין מגזריות וכל שינוי בו [67]

שינויים במדיניות חשבונאית מגזרית [68]

סוגי הסחורות והשירותים בכל מגזר שירות [73]

הרכב של כל מגזר גיאוגרפי [73]

אם לא אומץ בסיס מגזרי לפי שירות או בסיס מגזרי גיאוגרפי, מהות המגזרים והפעילויות הכלולות בו [73]

נספח 3 - מאפיינים איכותיים של דיווח כספי

באשר למאפיינים איכותיים של דיווח כספי, ראה נספח מספר 2 בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, *הצגת דוחות כספיים*.

נספח 4 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 18, דיווח מגזרי, לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 18, דיווח מגזרי

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 18, דיווח מגזרי לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 18, דיווח מגזרי, אינם מהותיים.

נספח 5 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 18, דיווח מגזרי, לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 14 (מתוקן 1997), דיווח מגזרי

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

בנספח זה, לא מפורטים ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 18 לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 18. הבדלים אלה מפורטים בנספח 4.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 18, דיווח מגזרי (להלן "התקן"), מתבסס בעיקרו על תקן חשבונאות בינלאומי מספר 14, דיווח מגזרי (להלן: "IAS 14"). במועד פרסום 8 IPSAS, הועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי טרם שקלה את יישומו של 8 IFRS, מגזרי פעילות עבור ישויות במגזר הציבורי. להלן ההבדלים העיקריים בין התקן לבין IAS 14:

1. התקן מגדיר מגזרים באופן שונה מ- IAS 14. התקן דורש מישויות לדווח על מגזרים על בסיס נאות לצורך הערכת ביצועי העבר וקבלת החלטות בדבר הקצאת משאבים. IAS 14 דורש דיווח של מגזרים עסקיים וגיאוגרפיים.
2. בתקן נכללה פרשנות נוספת לזו של IAS 14, על מנת להבהיר את יישום תקני החשבונאות בישויות ממשלתיות.
3. IAS 14 דורש מתן גילויים לתוצאות מגזר, לפחת ולהפחתות של נכסי מגזר ולהוצאות מהותיות אחרות שאינן במזומן. התקן אינו דורש גילוי של תוצאות מגזר. התקן מעודד, אך אינו דורש, מתן גילוי להכנסות מהותיות שאינן במזומן הנכללות בהכנסות מגזר, לפחת של מגזר ולהוצאות אחרות שאינן במזומן או לתזרימי מזומנים של מגזר כנדרש בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 2, דוחות על תזרימי המזומנים.
4. התקן אינו דורש מתן גילוי למידע בדבר מגזרים משניים, אך מעודד מתן גילויים מינימאליים מסוימים הן בדבר מגזרי שירות והן בדבר מגזרים גיאוגרפיים.
5. התקן אינו מצייין סף כמותי שיש ליישם לצורך זיהוי מגזרים בני דיווח.
6. התקן כולל מונחים השונים, במקרים מסוימים, מ- IAS 14. הדוגמאות המשמעותיות ביותר הינן השימוש במונחים בתקן של דוח על הביצוע הכספי, עודף או גרעון שנצבר ונכסים נטו/הון עצמי. המונחים המקבילים ב- IAS 14 הינם דוח על הרווח הכולל, יתרת עודפים והון עצמי.

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 איריס אלדר
רו"ח רויטל מדר דונסקוי
רו"ח יוליה רבוי

משקיפות

רו"ח גילי ויצמן
רו"ח שרון מימון צדיק

צוות מקצועי אד-הוק

רו"ח זולי אבגנים
רו"ח מלכי אהרונוביץ
רו"ח חסן אסמאעיל
רו"ח ענת טרייבר
רו"ח אליס עדן בן דוד
רו"ח עדה רונן
רו"ח אביחי רזווג