

**המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית**  
**Israel Government Accounting Standards Board**

**תקן חשבונאות ממשלתי מס' 2**

**דוחות על תזרימי המזומנים**

**ספטמבר, 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](mailto: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 המותפרסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית מתבססים לעתים או עשוים לכלול חלקים מנוטח תקני חשבונאות בינלאומיים למוצר הציבורי (זכויות יוצרים 12/2005), המთפרסמים על ידי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למוצר הציבורי (IPSASB) של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC).

לפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון זכויות יוצרים בתקני חשבונאות בינלאומיים למוצר הציבורי, הוצאות לתקני חשבונאות בינלאומיים למוצר הציבורי, וחומר אחר המתרפרס על ידי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למוצר הציבורי. כתובתה של הפדרציה: 545 Fifth Avenue, 14th Floor New York 10017, USA, טלפון: +1 (212) 286-9344,+FAX: +1 (212) 286-9570, פקס: +1 (212) 286-9344, דואר אלקטרוני: <http://www.ifac.org>, [publications@iasc.org.uk](mailto:publications@iasc.org.uk).

כל הזכויות שמורות. אין לתרגם, להעתיק, לשכפל, או לעשות שימוש בחלק כלשהו של פרטומי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למוצר הציבורי, אם באמצעות אלקטוינוים או מכנים או בכל אמצעי אחר, הקדים היום, או שייהי קיים בעתיד, לרבות צילום, הקלה או שימוש בכל שיטת אחסון ואחסון מיידי, ללא הסכמתה מוקדמת בכתב מהפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון.

תרגומים תקני חשבונאות בינלאומיים למוצר הציבורי ופרטומים בשפה העברית בידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית נעשה בהסכמה הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למוצר הציבורי.

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

אין למלוד מתקני החשבונאות הממשלתיים לגבי ישוות, שאין בתחולת תקנים ממשלתיים אלו.

**המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית**  
**Israel Government Accounting Standards Board**

**תקן חשבונאות ממשלתי מס' 2 - דוחות על תזרימי המזומנים**

**ס פ ט מ ב ר 2 0 0 6**

**תוכן ענייניים**

**סעיפים**

	מטרת התקן
1-4	תחולוה
5-7	התועלות ממידע אודות תזרימי המזומנים
8-17	הגדרות
9-11	מזומנים ושווי מזומנים
12-14	ישות כלכלית
15	הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות
16	ישויות ממשלתיות עסקיות
17	נכסים נטו/הון עצמי
18-26	הציג דוח על תזרימי המזומנים
21-24	פעילותות שותפות
25	פעילותות השקעה
26	פעילותות מימון
27-30	דיווח על תזרימי מזומנים מפעילותות שותפות
31	דיווח על תזרימי מזומנים מפעילותות השקעה ומפעילותות מימון
32-35	דיווח על תזרימי מזומנים על בסיס נטו
36-39	תזרימי מזומנים במטבע חוץ
40-41	פריטים מיוחדים
42-45	ריבית ודיבידנדים
46-48	מסים על העודף נטו
49-50	השקלות בישיות נשלtot, בישיות כללות ובעסקאות משותפות
51-55	רכישות ומימושים של ישות נשלtot ויחידות תפעוליות אחרות
56-57	עסקאות שאינן במזמן
58-60	רכיבי מזומנים ושווי מזומנים
61-64	גילויים אחרים
65-66	תחילה
67-68	שינויים בתקנים חשבונאות אחרים

# **המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית**

## **Israel Government Accounting Standards Board**

### **תובן ענייניים (המשך)**

#### סעיפים

נספח 1 - דוח על תזרימי המזומנים (לישות שאינה מוסד פיננסי)

נספח 2 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מס' 2, דוחות על תזרימי המזומנים, לבין תקן חשבונאות בינלאומי מגזר הציבורי מס' 2, דוחות על תזרימי המזומנים

נספח 3 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מס' 2, דוחות על תזרימי המזומנים, לבין תקן חשבונאות בינלאומי מס' 7, דוחות על תזרימי המזומנים

## תקן חשבונאות ממשלתי מס' 2 - דוחות על תזרימי המזומנים

ס פ ט מ ב ר 2 0 0 6

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית. אין להעתיק, לשכפל, לתרגם, להציג, לפרנס, להפיץ, להוציא לאור או לעשות שימוש מסחרי כלשהו בפרסום זה או חלק ממנו, בכל דרך שהיא ובכל אמצעי מכני, אלקטרוני או אחר, ללא הסכמתה בכתב וראש מטה 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 המקורי של תקני חשבונאות ממשלתיים בישראל הוא זה המפורט עלי ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית בשפה העברית.

כל התיקיות לתקינה הבינלאומית למגזר הציבורי המובאת בתקן, או בהערות השוליות לתקן, או בספחנים, אין בה כשלעצמה כדי קבעה כי אותו תקן חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי או חלקים ממנו אומצו על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית לכל חשבונאי בישראל.

תקן זה מובא בסעיפים 68 - 1. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידת התקן, המבאות באותיות מודגשת, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. תקן זה יש לקרוא בהקשר למטרות התקן. תקני החשבונאות הממשלתיים המפורטים על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית אינם חלים על פרטיהם לא מהותיים.

### מטרת התקן

הדווח על תזרימי המזומנים מזהה את המקורות של זרימות המזומנים פנימה, את הפריטים שבಗינם הוצאו מזומנים במהלך תקופה הדיווח, ואת יתרת המזומנים כפי שהיא במועד הדיווח. מידע בדבר תזרימי המזומנים של ישות הוא שימושי בכך שהוא מספק למשתמשי הדוחות הכספיים מידע הן לגבי מטרות אחראיות הדיווח (accountability) והן למטרות קבלת החלטות. מידע בדבר תזרימי המזומנים מאפשר למשתמשים לברר כיצד הישות הממשלתית גישה את המזומנים אשר נדרש למימון פעילוותיה, ואת האופן בו נעשה שימוש במזומנים אלה. לצורך ביצוע והערכת החלטות בדבר הקצת משאבים, כגון תמיכה בפעילויות היישות, נדרש למשתמשים הבנה בדבר העיתוי והוודאות של תזרימי המזומנים. מטרת התקן זה היא לד午后 מהישות לספק מידע בדבר השינויים שהיו במזומנים ושווי המזומנים של ישות, באמצעות דוח על תזרימי המזומנים המשוגג את תזרימי המזומנים במהלך התקופה לתזרימי מזומנים מפעילות שותפות, מפעילות השקעה ומפעליות מימון.

### תחולה

- ישות העורכת ומציג דוחות כספיים על בסיס מצטבר תערוך דוח על תזרימי המזומנים בהתאם לדרישות התקן זה ותציג אותו חלק בלתי נפרד מדווחות הכספיים לכל תקופה בה דוחות כספיים מוצגים.

2. מידע בדבר תזרימי המזומנים עשוי להיות שימושי עבור משתמשי הדוחות הכספיים של ישות לצורך הערצת תזרימי המזומנים של הישות, בჩינת העמידה של הישות בדרישות חקיקה ותקנות (כולל תקציבים מאושרים, אם ישם) וכן לשם קבלת החלטות בדבר הספקת משגבים לשות או ביצוע עסקאות עם הישות. המשמשים מתחננים, בדרך כלל, באופן שבו הישות מניבה מזומנים ושווים מזומנים ומשתמשת בהם, ללא הבחנה במהות הפעולות של הישות ולא התחשבות בשאלת האם ניתן לראות במזומנים מוצר של הישות, כמו במקרה של מוסד פיננסי ציבורי. ישויות זוקקות למזומנים בעיקר בשל אותן סיבות, למרות שפעילותיהם מפיקות הכנסה עשויה להיות שונות. הישויות זוקקות למזומנים על מנת לשלם עבור הסחורות והשירותים שהן כורכות, על מנת לעמוד בעליית שירותות מתמחכות בגין החוב, ובמקרים מסוימים על מנת להקטין את רמות החוב. בהתאם לכך, תקו זה דרוש מכל הישויות להציג דוחות על תזרימי המזומנים.

3. **תקן זה חל על כל הישויות הממשלהית, למעט ישויות ממשלתיות עסקיות.**

4. ישויות ממשלתיות עסקיות נדרשות לפעול בהתאם לתקני החשבונאות המתפרטים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. הנחיה מס' 1 של הוועדה הבינלאומית למנזר הציבורי, דיווח כספי על ידי ישויות ממשלתיות עסקית, מצינית, כי תקni החשבונאות הבינלאומיים רלוונטיים לכל הישויות העסקיות, ללא קשר להשתיכותם למנזר הפרטיא או למנזר הציבורי. בהתאם לכך, הנחיה מס' 1 ממליצה לישויות הממשלהית העסקיות להציג דוחות כספיים התואמים, מכל הבעיות המהויתות, לכללי החשבונאות הבינלאומיים.

**התוצאות ממידע אודות תזרימי המזומנים**

5. מידע בדבר תזרימי המזומנים של ישות הוא שימושי בכך שהוא מסייע למשתמשים לחזות את המזומנים שיידרשו לשימוש בעתיד, את יכולתה להניב תזרימי מזומנים בעתיד ולמן שינויים בהיקף ובמהות פעילותותיה. בנוסף, דוח על תזרימי המזומנים מהווה כלי באמצעותו הישות יוצאת ידי חובתה בנוגע לדיווח על תזרימי המזומנים פנימה והחוצה במהלך תקופה הדיווח.

6. שימוש בדוח על תזרימי המזומנים יחד עם דוחות כספיים אחרים, מספק מידע המאפשר למשתמשים להעריך את השינויים בנסיבות נטו/הון עצמי של ישות, המבנה הכספי שלה (כולל נזילות ויכולת פירעון) והיכולת להשפיע על הסכומים והעיתוי של תזרימי מזומנים בכדי להתאים את עצמה לנסיבות והזדמנויות משתנות. הדוח אף מגביר את ההשוואותיות של הדיווח על הביצוע התפעולי של ישויות שונות, לאחר והוא מבטל את ההשפעות של יישום טיפול חשבוני שונה לגבי עסקאות זהות ואירועים אחרים.

7. מידע היסטורי בדבר תזרימי מזומנים, משמש לעיתים קרובות כסמן (indicator) לסכום, לעיתוי ולרמת הودאות של תזרימי מזומנים עתידיים. המידע שימושי גם בבחינת מידת הדיקוק של הערכות קודמות בנוגע לתזרימי מזומנים עתידיים.

## הגדירות

8. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:

**איחוד יחסי** (Proportionate consolidation) היא שיטה חשבונאית ושיטת דיווח לפיה חלקו של השותף (venturer) בכל אחד מהנכיסים, התחתיויות, הכנסות וההוצאות של ישות בשליטה משותפת מצורף לפריטים הדומים בדוחותיו הכספיים של השותף שורה אחר שורה, או מדווח כפריט בשורה נפרדת בדוחותיו הכספיים של השותף.

**בסיס מצטבר** (Accrual basis) משמעותו בסיס חשבוני לפיו עסקאות ואירועים אחרים מוכרים בעת התהווותם (ולא רק כאשר מזומנים או שווי מזומנים מתקבלים או משולמים). לפיכך, העסקאות והאירועים נרשמים ברשות החשבונאיות ומוכרים בדוחות הכספיים לתקופות אליהן הם מתיחסים. הריביות שהוכרו בהתאם לבסיס מצטבר הם נכסים, התחתיויות, נכסים נטו/הון עצמי, הכנסות והוצאות.

**הוצאות** (Expenses) הן ירידות בהבות הכלכליות או בפוטנציאל שירות במהלך הדיווח, בצורת תזרים של נכסים החוצה, או צרכתם, או התהווות של התחתיות, שתוצאתן היא קיטוע בנכסים נטו/הון עצמי, למעט אלו המוחסנות לחולקה לבאים.

**הכנסות** (Revenue) הן תזרים חיובי ברוטו של הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות במהלך הדיווח, הגורם לגידול בנכסים נטו/הון עצמי, למעט גידול המתייחס להשקעות בעליים.

**השקעות בעליים** (Contributions from owners) משמעוthen הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות לישות, שהועברו לישות על ידי צדדים חיצוניים לה, ושתוצאתן אינה יוצרת התחתיות של הישות אלא יוצרת זכות פיננסית בנכסים נטו/הון עצמי של הישות, אשר:

(א) משקפת זכאות בערך חלוקת הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות על ידי הישות במהלך חייה, כאשר חלוקות אלה הן לפי שיקול דעתם של הבעלים או נציגיהם, וכן משקפת זכאות בערך חלוקת כל עודף של נכסים על התחתיות, במקורה והישות תחול לפועל; ו/או,

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

**התחייבויות** (*Liabilities*) הן מחויבויות קיימות של הישות הנובעות מאיור ערך, אשר יישובן עלול לגרום לתוצאות של משאבים החוצה מהישות, המגלו הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות.

**זכויות מיעוט** (*Minority interest*) הוא חלק בעודף (גירעון) נטו ובנכסיים נטו/הון עצמי של הישות הנשלטה, המוחס לזכויות שאינן בבעלות של הישות השולטת,โดย ישירין או בעקיפין באמצעות ישויות נשלטות על ידה.

**חלוקת לבלים** (*Distributions to owners*) משמעותן חלוקות של הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות, על ידי הישות לכל בעלה או לחלקם, בין אם כתשואה על ההשקעה ובין אם כהחזר השקעה.

**ишות בלה** (*Associate*) היא ישות אשר בה יש למשקיע השפעה מהותית ושאינה ישות נשלטה או עסקה משותפת של המスキיע.

**ишות כלכלית** (*Economic entity*) היא קבוצת ישויות, הכוללת ישות שלטת, וישות נשלטה אחת או יותר.

**ишות ממשלתית עסקית** (*Government Business Enterprise*) משמעותה ישות בעלת כל המאפיינים הבאים:

- (א) ישות בעלת יכולת להתקשרות בחוצה בשם עצמה;
- (ב) הוקנה לה הסמכות הבכפית והתפעולית לניהל עסקים;
- (ג) מוכרת סחורות או מספקת שירותים, במהלך עסקיה הרגיל, לשויות אחרות, ברווח או תוך כיסוי מלא של ההוצאות;
- (ד) אינה נשמכת על מימון ממשלתי מתמשך, על מנת להיות עסק חי (למעט, רכישת תפקות בעסקאות בתום לב); וכן,
- (ה) נשלטת על ידי ישות ממשלתית.

**ишות נשלטת** (*Controlled entity*) היא ישות תחת שליטה של ישות אחרת (ишות שלטת).

**ишות שלטת** (*Controlling entity*) היא ישות שיש לה ישות נשלטת אחת או יותר.

**מועד הדיווח** (*Reporting date*) משמעתו המועד של היום האחרון של תקופת הדיווח אליה מתיחסים הדוחות הבכפתיים.

**מזומנים** (*Cash*) כוללים מזומנים בקופה הישות ופיקדונות הנינתיים למסיכה מיידית.

**מטבע הדיווח (Reporting currency)** הוא המטבע המשמש בהצגת הדוחות הכספיים.

**מטבע חוץ (Foreign currency)** הוא מטבע שונה ממטבע הדיווח של היישות.

**משקיע (Investor)** בעסקה משותפת הוא צד לעסקה המשותפת שאין לו שליטה משותפת על העסקה המשותפת.

**נכסים (Assets)** הם מושבים הנשלטים על ידי ישות כתוצאה מאירועי עבר, ואשר מהם חוזים לזרום אל הישות הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאלית שירות.

**נכסים נטו/הון עצמי (Net assets/equity)** הם הזכות השירית בכספי הישות לאחר ניכוי כל התchiafibiotiya.

**עדף/גירעון מפעילות רגילות (Surplus/deficit from ordinary activities)** הוא הסכום השינוי שנוצר מהכנסות המופקotas מפעילות רגילות לאחר ניכוי ההוצאות הנובעות מפעילות אלה.

**עדף/גירעון נטו (Net surplus/deficit)** כולל את המרכיבים הבאים:

- (א) עדף או גירעון מפעילות רגילות;
- (ב) פריטים מיוחדים.

**עסקה משותפת (Joint venture)** היא הסכם מהחייב לפיו שני צדדים או יותר מחויבים לקחת חלק בפעילויות הקפואה לשכילה משותפת.

**פעילויות השקעה (Investing activities)** הן רכישות ומימושים של כסים לזמן ארוך ושל השקעות אחרות שאיןן נכללות במסגרת שווי מזומנים.

**פעילויותימון (Financing activities)** הן פעילות היוצרות שינויים בגודל ובהרכבת ההון הנפרע ובהתחייבויות של הישות.

**פעילויות שוטפות (Operating activities)** הן פעילות הישות שאיןן פעילות השקעה או מימון.

**פריטים מיוחדים (Extraordinary items)** הם הכנסות או הוצאות הנובעות מאירועים או עסקאות, הנבדלים בבירור מהפעילויות הרגילות של הישות, אינם חוזים להתறחש באופן תדרי או סדר, ואינם נתונים לשכילה הישות או להשפעה.

**שווי מזומנים** (*Cash equivalents*) הם השקעות לזמן קצר, בעלות נזילות גבוהה, הניתנות בקלות להמרה, לסכומים ידועים של מזומנים, והחשופות לשיכון לא משמעותית של שינויים בערךו.

**שיטת ה

- על

 עלות** (*Cost method*) היא שיטה חשבונאית, לפיה השקעה נרשמת לפי עלותה. הדוח על הביצוע הכספי משקף הכנסות מההשקעה רק עד הסכום בו מקבל המשקיע חלקות מעודפיים נצברים נטו של היחסות המושקעת, שנוצרו לאחר מועד הרכישה.

**שיטת השווי המאזני** (*Equity method*) היא שיטה חשבונאית, לפיה השקעה נרשמת לראשונה לפי עלות, ומואמת לאחר מכון לשינוי, לאחר הרכישה, בחלוקת של המשקיע בנכיסים נטו/הון עצמי של היחסות המושקעת. הדוח על הביצוע הכספי משקף את חלקו של המשקיע בתוצאות הפעילות של היחסות המושקעת.

**שליטה** (*Control*) היא הכח לקבוע את המדיניות הפיננסית והתפעולית של ישות אחרת, על מנת להפיק הטבות מפעילוותיה.

**שער חליפין** (*Exchange Rate*) הוא היחס להמרה בין שני סוגי מטבע.

**זרימני מזומנים** (*Cash flows*) הם זרימה פנימה והוצאה של מזומנים ושווי מזומנים.

#### מזומנים ושווי מזומנים

9. שווי מזומנים מוחזקים למטרות עמידה במחויבות קצורות טווח הדורשות מזומנים ולא לשם השקעה או לשם מטרות אחרות. על מנת שההשקעה תסוג כשווי מזומנים עליה להיות ניתנת להמרה בקלות לסכום ידוע של מזומנים, וחשופה לשיכון לא משמעותית של שינויים בערך ההשקעה. לפיכך, השקעה תסוג ככל כשווי מזומנים, רק כสมועדי פירעונה קצר, כגון שלושה חודשים או פחות ממועד רכישתה. השקעות בהן של ישויות אינן בתחום שווי מזומנים אלא אם כן הן מהוות במהותן שווי מזומנים.

10. הלוואות מבנקים נחשבות בדרך כלל לפעילויות מיומן. למרות זאת, במדינות מסוימות מהוות משיכות יתר בבנקים, אשר נפרעות על פי דרישת, חלק בלתי נפרד מניהול המזומנים של היחסות. בנסיבות אלה, יכולות משיכות יתר בבנקים כרכיב של מזומנים ושווי מזומנים. הסדרדים בנקאים כגון אלה מתאפיינים בכך שיתרת חשבון הבנק עבורת לעיתים קרובות מיתרה חיובית למשיכת יתר.

11. זרימי מזומנים אינם כוללים תנעות בין פריטים הנכללים בהגדרת מזומנים או שווי מזומנים, מאחר ורכיבים אלה מהווים חלק מניהול המזומנים של ישות ולא חלק מפעילותה השוטפת, מפעילות ההשקעה או מפעילויות המימון שלה. ניהול המזומנים כולל השקעה של עודפי מזומנים במסגרת שווי מזומנים.

## **ישות כלכלית**

12. לצרכי דיווח כספי, המונח "ישות כלכלית" משמש בתקן זה כדי להגדיר קבוצת ישויות המורכבת מהתפקידים השולטים ומהישויות הנשלטות.
13. לעיתים, נעשה שימוש במונחים אחרים המתאפיינים לישות כלכלית והכוליםם: "ישות ניהולית", "ישות פיננסית", "ישות מאוחדת" ו- "קבוצה".
14. ישות כלכלית עשויה לכלול הן ישויות בעלות מדיניות חברתית והן ישויות למטרות מסחר. לדוגמה, משרד הבינוי והשיכון עשוי להיות ישות כלכלית, הכוללת הן ישויות המספקות דיור בעבר סכום סמלי, והן ישויות המספקות דיור על בסיס מסחרי.

## **הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות**

15. נכסים מספקים לישויות אמצעים להשגת מטרותיהן. נכסים המשמשים בהספקת שירותים או מתן שירותים בהתאם למטרות הישות, אך אינם מפיקים במישרין תזרים מזומנים נטו, מתוארים לרובם כמגלאים "פוטנציאל שירות". נכסים המשמשים להפקת תזרים מזומנים נטו מתוארים לרובם כמגלאים "הטבות כלכליות עתידיות". על מנת להקיף את כל השימושים שנינתן לעשות בנכסים, תקן זה משתמש במונח "הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות" לתיאור המאפיין העיקרי של נכסים.

## **ישויות ממשלתיות עסקיות**

16. ישויות ממשלתיות עסקיות כוללות הן ישויות מסחריות, כגון שירותים ציבוריים, והן ישויות פיננסיות, כגון מוסדות פיננסיים. ישויות ממשלתיות עסקיות אינן שונות במהותן מישויות העוסקות בפעילויות דומות בוגזר הפרט. ישויות אלה פועלות, בדרך כלל, למטרות רוח, למטרות שחקן בעלות מחויבות מסוימת לשירות קהילתי, לפחות חוץ נדרשות לספקzychים ולארגוני מסוימים בקהילה, שירותים ושירותים, ללא תמורת או בתמורה סמלית. תקן חשבונות ממשלתי מס' 6, דוחות כספיים מאוחדים והטיפול ההשכנאי בישיות נשליטה, מספק הנחיות לקביעת קיומה של שליטה לצרכי דיווח כספי, ויש לפנות אליו על מנת לקבוע האם הישות הממשלתית העסקית נשלטה על ידי ישות ממשלתית אחרת.

## **נכסים נטו/הון עצמי**

17. למטרות תקן זה, המונח "נכסים נטו/הון עצמי" מתאפיין לסכום השוויי בדוח על המציב הכספי (נכסים בניכוי התchiaוביות). סכום הנכסים נטו/הון עצמי עשוי להיות חיובי או שלילי. ניתן להשתמש במונחים אחרים במקום נכסים נטו/הון עצמי, בתנאי שימושם ברורה.

## **הציגת דוח על תזרימי המזומנים**

18. במסגרת הדוח על תזרימי המזומנים יינתן דיווח בדבר תזרימי המזומנים במהלך התקופה, תוך סיווגם ל פעילותות שוטפות, פעילותות השקעה ופעילותות מימון.
19. ישות מציגה את תזרימי המזומנים שלה מפעילותות שוטפות, פעילותות השקעה ופעילותות מימון באופן המתאים ביותר לפועליותה. סיווג על פי פעילות מספק מידע המאפשר למשתמשים להעריך את השפעת אותן פעילותות על מצבה הכספי של היישוב ועל סכום המזומנים ושווי המזומנים שלה. מידע זה יכול לשמש גם על מנת להעריך את היחסים בין פעילותות אלה.
20. עסקה בודדת עשויה לכלול תזרימי מזומנים מסווגים באופן שונה. לדוגמה, כאשר תשלום במזומנים בגין פירעון הלואה כולל ריבית וקרון, מרכיב הריבית עשוי להיות מסווג כ פעילות שוטפת ורכיב הקרון יסועג כ פעילות מימון.

### **פעילותות שוטפות**

21. סכום תזרימי המזומנים הנובע מפעילותות שוטפות הוא סמן מפתח (key indicator) להיקף מימון פעילותות היישוב:

- (א) באמצעות מסים (ישירים או עקיפים); או,
- (ב) מתකולים עבור סחורות ושירותים שמספקת היישוב.

סכום תזרימי המזומנים נטו מסיע אף בהציג יכולתה של היישוב לשמור את היכולת התפעולית שלה, לפרוע מחוביותו, לשלם דיבידנד לבליה ולבצע השקעות חדשות ללא תלות במקורות מימון חיצוניים. תזרימי המזומנים המאוחדים השוטפים של הממשלה בכללות, מצביעים על ההיקף בו מינה הממשלה את פעילותות השוטפות באמצעות מיסוי וחובבים. מידע אודוט הרכיבים הספציפיים של תזרימי המזומנים השוטפים ההיסטוריים הוא שימושי, יחד עם מידע אחר, ב>Showcase תזרימי המזומנים השוטפים העתידיים.

22. תזרימי מזומנים מפעילותות שוטפות נובעים בעיקר מהפעילותות מניבות המזומנים העיקריות של היישוב. דוגמאות לתזרימי מזומנים הנובעים מפעילותות שוטפות הן:

- (א) תקבולי מזומנים ממשיכים, היטלים וכנסות;
- (ב) תקבולי מזומנים מחובבים עבור סחורות ושירותים שהישוב מספקת;
- (ג) תקבولي מזומנים ממונחים או בעברות והקבצות אחרות, או תקציב מאושר אחר, שהועברו על ידי ממשלה או על ידי ישויות ממשלתיות אחרות;

- (ד) תקבולי מזומנים מתמלוגים, אגרות,عمالות והכנסות אחרות;
- (ה) תשלום מזומנים לשויות ממשתיות אחרות למימון פעילותיתן (למעט הלוואות);
- (ו) תשלום מזומנים לספקים עבור שחורות ושירותים;
- (ז) תשלום מזומנים לעובדים ובבעורם;
- (ח) תקבולי מזומנים ותשומי מזומנים של ישות מבטחת עבור פרמיות ותביעות, קצבות והטבות אחרות מכוח הפלישה;
- (ט) תשלום מזומנים של מיסי רכוש מקומיים, או מסים על הכנסה (כאשר ישנים) בהקשר לפעילויות שוטפות;
- (י) תקבולי מזומנים ותשומי מזומנים על פי חוזים למטרות סחר או מסחר (dealing ; or trading
- (יא) תקבולי מזומנים או תשומי מזומנים מפעילויות מופסקות; וכן,
- (יב) תקבולי מזומנים או תשומי מזומנים בהקשר ליישוב תביעות.
- חלק מהעסקאות, כגון מכירת פריט של רכוש קבוע, עשויות לגרום לרווח או להפסד, אשר כולל בקביעת העודפים או הגירעונות נטו. אליהם, תזרימי המזומנים המתיחסים לעסקאות אלה הם תזרימי מזומנים מפעילויות השקעה.
- .23 ישות עשויה להחזיק ניירות ערך והלוואות למטרות סחר או מסחר, במקרה זה ניירות הערך דומים למלאי הנרכש לשם מכירה חזרה. לפיכך, תזרימי מזומנים הנובעים מרכישה ומכירה של ניירות ערך למטרת סחר או מסחר, מסווגים כפעילויות שוטפות. בדומה, מקומות במזומנים והלוואות שניתנו על ידי מוסדות פיננסיים ציבוריים מסווגים, בדרך כלל, כפעילויות שוטפות, מאחר שהן מתייחסות לפעילויות מניבת המזומנים העיקרית של אותה ישות.
- .24 בתחומי שיפוט מסוימים, ממשות או ישויות ממשתיות אחרות מקצוע או מאשרות העברת כספים לשויות לצורך מימון פעילותה של ישות, ואין הבחנה ברורה בדבר חלוקת כספים אלה בין פעילותות שוטפות, הון חוזר והון נפרע. כאשר ישות אינה יכולה ליזוז באופן נפרד הקצבות או תקציבים מאושרים כפעילויות שוטפות, הון חוזר והון נפרע, ההקצבה או התקציב המאושר יסועגו כתזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות ויש לתת גילוי לעובדה זו בبيانים לדוחות הכספיים.

## **פעילותות השקעה**

25. הגilioי בפרט של תזרימי מזומנים הנובעים מפעוליות השקעה הוא חשוב, לאחר ותזרימי המזומנים מייצגים את היקף המזומנים שזרמו החוצה, לצורך משאבים המיועדים לתמוך ליכולת הספקת השירותים של הישות בעתיד. דוגמאות לתזרימי מזומנים הנובעים מפעוליות השקעה הן:

- (א) תשלום מזומנים לרכישת רכוש קבוע, נכסים בלתי מוחשיים ונכסים אחרים לזמן ארוך. תשלום אלה כוללים גם סכומים בהקשר לעליות פיתוח שהונו ורכוש קבוע בהקמה עצמאית;
- (ב) תקביי מזומנים מכירת רכוש קבוע, נכסים בלתי מוחשיים ונכסים אחרים לזמן ארוך;
- (ג) תשלום מזומנים לרכישת מכשורי הון או חוב של ישוות אחריות זכויות בעסקאות משותפות (למעט תשלום עבור אותם מכשירים הנחשבים לשווי מזומנים או אלה המוחזקים למטרות סחר או מסחר);
- (ד) תקביי מזומנים מכירת מכשורי הון או חוב של ישוות אחריות זכויות בעסקאות משותפות (למעט תקביים עבור אותם מכשירים הנחשבים לשווי מזומנים ועבור אלה המוחזקים למטרות סחר או מסחר);
- (ה) מקומות מזומנים והלוואות שניתנו לצדים אחרים (למעט מקומות ולהוואות שניתנו על ידי מוסד פיננסי ציבורי);
- (ו) תקביי מזומנים מפירענות של מקומות ולהוואות שניתנו לצדים אחרים (למעט מקומות ולהוואות ממוסד פיננסי ציבורי);
- (ז) תשלום מזומנים עבור חוזים עתידיים, חוזי אקדמה, חוזי אופציות וחוזי החלפה, לפחות כאשר החזים מוחזקים למטרות סחר או מסחר, או כשהתשלומים מסווגים כפעוליות מימון; וכן,
- (ח) תקביי מזומנים מחוזים עתידיים, חוזי אקדמה, חוזי אופציות וחוזי החלפה, לפחות כאשר החזים מוחזקים למטרות סחר או מסחר, או כשהתקבוילים מסווגים כפעוליות מימון.
- כאשר חוזה מטופל כגידור של פריט (position) הנitin ליזהוי, תזרימי המזומנים של החוזה מסווגים באופן זהה לתזרימי המזומנים של הפריט המודרך.

## **פעילותות מימון**

26. הגליי בפרט של תזרימי מזומנים הנובעים מפעילותות מימון הוא חשוב לאחר שהוא שימושי בחיזוי דרישות לתזרימי מזומנים עתידיים מצד ספקי ההון של היסות. דוגמאות לתזרימי מזומנים הנובעים מפעילותות מימון, הן:

- (א) תקבולי מזומנים מהנקמת אגרות חוב, הלואות, שטרי הון, משכונות, משכנתאות ומלות אחרים למן קצר או ארוך;
- (ב) פירעון מזומנים של סכומי הלואות שנלו ; וכן,
- (ג) תשלום מזומנים על ידי חוכר, להפחית יתרת ההתחייבות העומדת המתיחסת לחכירה החונית.

## **דיווח על תזרימי מזומנים מפעילותות שותפות**

27. ישות תדווח על תזרימי מזומנים מפעילותות שותפות, תוך שימוש ב:

- (א) שיטה הישירה, לפיה ניתן גילוי לקבוצות העיקריות של תקבולי מזומנים ברוטו ושל תשלום מזומנים ברוטו; או,
- (ב) שיטה העקיפה, לפיה העודף או הגירושן נטו מותאמים בשל השפעת העסקאות שבמהותן אינן במזומנים, דהיינו או צבירות כלשהן של תקבולי או תשלום מזומנים תפעוליות מה עבר או עתידיים, ופריטי הכנסות או הוצאות המוחסמים לתזרימי מזומנים להשקעה או מימון.

28. התקן מעודד ישותות לדוח על תזרימי מזומנים מפעילותות שותפות תוך שימוש בשיטה הישירה. השיטה הישירה מספקת מידע אשר עשוי להיות שימושי בהערכת תזרימי המזומנים העתידיים, אשר אינו זמין בשיטה העקיפה. על פי השיטה הישירה, מידע בדבר הקבוצות העיקריות של תקבולי מזומנים ברוטו ושל תשלום מזומנים ברוטו, ניתן להשגה באמצעות מהדרכים הבאים:

- (א) מהרישומים החשבונאים של היסות; או,
- (ב) על ידי התאמת הכנסות השותפות, ההוצאות השותפות (לגביו מוסד פיננסי ציבורי - ריבית והכנסות דומות, והוצאות ריבית וחובבים דומים) ופריטים אחרים בדוח על הביצוע הכספי, בגין:
  - (1) שינויים במהלך התקופה במלאי, חייבים שותפים וזכאים שותפים;
  - (2) פריטים אחרים שאינם במזומנים ; וכן,

(3) פריטים אחרים שלגביהם השפעות המזומנים הן תזרימי מזומנים של השקעה או מימון.

29. התקן אף מעודד ישויות המדווחות על תזרימי מזומנים מפעיליות שוטפות תוך שימוש בגישה הישירה, לספק התאמה של העודף/גירעון מפעיליות רגילות כדי להציג את תזרימי המזומנים נטו מפעיליות שוטפות. ניתן לספק התאמה זו כחלק מהדווח על תזרימי המזומנים או בביורים לדוחות הכספיים.

30. על פי השיטה העקיפה, תזרימי המזומנים נטו מפעיליות שוטפות נקבעים על ידי התאמת העודף או הירעון נטו מפעיליות רגילות, בשל ההשפעות הבאות:

(א) שינויים במהלך התקופה בלבד, חייבים שוטפים וזכהים שוטפים;

(ב) פריטים שאינם במצבם הנוכחי: פחת, הפרשות, מסים נדחים, רווחים והפסדים ממוצע חוץ שטרם מומשו, עודפים בלתי מחולקים של ישויות כלולות, וכן זכויות מייעוט;

(ג) כל יתר הפריטים שלגביהם השפעות המזומנים הן תזרימי מזומנים של השקעה או מימון; וכן,

(ד) השפעתם של פריטים מיוחדים שלהם, אשר מסוגים כתזרימי מזומנים שוטפים.

### **דיווח על תזרימי מזומנים מפעיליות השקעה ומפעיליות מימון**

31. ישות תדוחה בנפרד על הקבוצות העיקריות של תקבולי מזומנים ברוטו ושל תשלום מזומנים ברוטו הנובעים מפעיליות השקעה ומפעיליות מימון, למעט המקרים בהם תזרימי מזומנים אלה, מדוחים על בסיס נטו, כמפורט בסעיפים 132 - 35.

### **דיווח על תזרימי מזומנים על בסיס נטו**

32. תזרימי המזומנים הנובעים מפעיליות שוטפות, מפעיליות השקעה או מפעיליות מימון עשויים להיות מדוחים על בסיס נטו:

(א) תקבולי מזומנים שנגבו ותשלומי מזומנים שבוצעו בשם לקוחות, משלמי מסים או מوطבים, כאשר תזרימי המזומנים משקפים את הפעילות של הצד השני יותר מלאה של היישות; וכן,

(ב) תקבולי מזומנים ותשלומי מזומנים עבור פריטים לגביים המחזור מהיר, הסכומים גדולים וזמן הפירעון קצרים.

33. סעיף 32(א) מתייחס רק לעסקאות שלגביהן יתרות המזומנים הנbowות, נשלחות על ידי הישות המדוחת. דוגמאות לתקבולי מזומנים וلتשלומיים כאמור כוללות:

(א) גביית מסים על ידי רמת ממשל אחת עבור רמת ממשל אחרת, לא כולל מסים שנגבו עבור ממשלה לשימושה העצמי כחלק מהסדר חלוקת מס;

(ב) קבלתם ופירעונם של פיקדונות, על פי דרישת על ידי מוסד פיננסי ציבורי;

(ג) קרנות המוחזקות עבור לקוחות, על ידי ישות משקיעה או ישות המהווה נאמנות; וכן,

(ד) דמי שכירות שנגבו בשם בעלי הנכס והועברו אליו.

34. דוגמאות לתקבולי מזומנים וلتשלומיים מזומנים אשר מתייחסים אליהם בסעיף 32(ב), הם מקדמות ופירעונות בגין:

(א) רכישה ומכירה של השקעות; וכן,

(ב) מלوات אחרים לזמן קצר, לדוגמה, מלوات שתකופת פירעוןם היא שלושה חודשים או פחות.

35. **תזרימי המזומנים הנbowים מכל אחת מה פעילויות הבאות של מוסד פיננסי ציבורי, עשויים להיות מדוחים על בסיס נטו:**

(א) **תקבולי מזומנים ותשומי מזומנים עבור קבלתם ופירעונם של פיקדונות בעלי מועד פירעון קבוע;**

(ב) **הפקחתם ומשיכתם של פיקדונות ממוסדות פיננסיים אחרים; וכן,**

(ג) **מקדמות בזמן ולהוות בזמן שנייתנו לקוחות, ופירעון של אותן מקדמות והלוואות.**

### **תזרימי מזומנים במטבע חוץ**

36. **תזרימי מזומנים מעסקות במטבע חוץ ירשמו במטבע הדיווח של הישות על ידי המרת הסכום במטבע חוץ בהתאם לשער החליפין, בין מטבע הדיווח לבין מטבע החוץ, במועד תזרים המזומנים.**

37. **תזרימי המזומנים של ישות חוץ נשלחת יתורגם לפי שער החליפין בין מטבע הדיווח לבין מטבע החוץ במועד תזרימי המזומנים.**

38. תזרימי מזומנים הנקובים במטבע חוץ מדוחים באופן עקבי לתקן חשבונות ממשתי מספר 4, השפעות השינויים בשער חליפין של מטבע חוץ. התקן מתיר את השימוש בשער חליפין המהווה קירוב לשער בפועל. לדוגמה, ניתן לעשות שימוש במושע משוקלל של שער החליפין לתקופה, על מנת לדוח על עסקאות במטבע חוץ או בכדי לתרגם תזרימי מזומנים של ישות חוץ נשלטת. התקן חשבונות ממשתי מס' 4 אינו מותיר את השימוש בשער החליפין במועד הדיווח, בעת תרגום תזרימי המזומנים של ישות חוץ נשלטת.

39. רוחים והפסדים שטרם מומשו הנובעים משינויים בשער חליפין של מטבע חוץ אינם מהווים תזרימי מזומנים. עם זאת, ההשפעה של שינויים בשער חליפין על מזומנים ושווי מזומנים המוחזקים או שאמורים להתקבל במטבע חוץ, מדוחת בדוח על תזרימי המזומנים על מנת להתאים את המזומנים ושווי המזומנים לתחילת התקופה ולסופה. סכום זה מוצג בנפרד מתזרימי מזומנים מ פעילותות שוטפות, מ פעילותות השקעה ומ פעילותות ממון והוא כולל את ההפרשים, אם ישם, שהיו נוצרים לו דוחו אוטם תזרימי המזומנים על פי שער החליפין לסוף התקופה.

### פריטים מיוחדים

40. **תזרימי המזומנים המיוחסים לפריטים מיוחדים יסועו ככאלה הנובעים מ פעילותות שוטפות, מ פעילותות השקעה או מ פעילותות ממון כפי שנאות, ויינטו להם גלי נפרד.**

41. לתזרימי המזומנים המיוחסים פריטים מיוחדים ניתן גילוי נפרד בדוח על תזרימי המזומנים ככאלה הנובעים מ פעילותות שוטפות, מ פעילותות השקעה או מ פעילותות ממון, על מנת לאפשר למשתמשים להבין את מהותם ואת השפעתם על תזרימי המזומנים הנוכחיים והעתידיים של הישות. גילויים אלה הם בנוסף לגילויים הנפרדים בדבר המהות והסכום של הפריטים המיוחדים בדוח על הביצוע הכספי, כנדרש בתקן חשבונות ממשתי מס' 3, עדף או גירען נתן לתקופה, טיעיות מהותית ושינויים במדיניות חשבונאית.

### ריבית ודיבידנדים

42. **יש לתת גילוי נפרד לתזרימי מזומנים מריבית ודיבידנדים שהתקבלו או ששולמו. כל אחד מהם יסוע באופן עקבי לתקופה במסגרת פעילותות שוטפות, פעילותות השקעה או פעילותות ממון.**

43. במסגרת הדוח על תזרימי המזומנים יש לתת גילוי לסכום הכלול של הריבית ששולמה במהלך התקופה, בין אם היא הוכרה כהוצאה בדוח על הביצוע הכספי ובין אם היא הונה בהתאם לטיפול החלופי המותר בתקן חשבונות ממשתי מס' 5, עלויות אשראי.

44. ריבית ששולמה וריבית ודיבידנדים שהתקבלו, מסווגים בדרך כלל כתזרימי מזומנים שוטפים לגבי מוסד פיננסי ציבורי. עם זאת, קיימות מספר חלופות בדבר סיוגם של תזרימי

מוזמנים אלה כאשר מדובר בישיות אחרות. ריבית ששולמה וריבית ודיבידנדים שהתקבלו עשויים להיות מסווגים כתזרימי מזומנים שוטפים מאחר שהם נכללים בקביעת העודף או הגירעון נטו. לחילופין, ריבית ששולמה וריבית ודיבידנדים שהתקבלו עשויים להיות מסווגים כתזרימי מזומנים ממימון וכתרימי מזומנים מהשקעה בהתאם, מאחר והם מהווים עליות להשגת משאבים פיננסיים או החזר על השקעות.

.45. דיבידנדים ששולמו עשויים להיות מסווגים כתזרימי מזומנים מימיון מאחר שהם מהווים עלות להשגת משאבים פיננסיים. לחילופין, דיבידנדים ששולמו עשויים להיות מסווגים כרכיב של תזרימי מזומנים מפעילות שוטפות על מנת לסייע למשתמשים לקבוע את יכולתה של היסות לבצע תשלומים אלה מתוך תזרימי המזומנים השוטפים שלה.

### **מסים על העודף נטו**

.46. יש לתת גליי נפרד לתזרימי מזומנים הנובעים ממשים על העודף נטו ולסוגים כתזרימי מזומנים מפעילות שוטפות אלא אם כן הם מזוהים בבירור עם פעילות ממון ופעילות השקעה.

.47. ישויות ממשלתיות פטורות בדרך כלל ממשים על העודפים נטו. למורת זאת, ישויות ממשלתיות מסוימות עשויות לפעול במסגרת מדיניות בה מוטלים עליהם ממשים באופן זהה לישויות בוגר הפרטי.

.48. ממשים על העודף נטו נובעים מעסקות היוצרות תזרימי מזומנים המשווגים כפעילות שוטפות, השקעה או מימיון בדוח על תזרימי המזומנים. בעוד שהזאת מס עשויה להיות מזוהה עם פעילות השקעה או ממון, לעיתים קרובות, אין זה מעשי, לפחות את תזרימי המזומנים בגין המשים ההיסטוריים, והם עשויים לנבוע בתקופה השונה מזו של תזרימי המזומנים של העסקה הקשורה. לפיכך, ממשים ששולמו ממשים בדוח כלל כתזרימי המזומנים של עסקה בודדת היוצרת תזרימי מזומנים כפעילות השקעה או כפעילות ממון, תזרים המזומנים של המשים יסוווג כפעילות השקעה או מימיון, כפי שנאות. כאשר תזרימי מזומנים מהמש מוקצים יותר מקובצת אחת של פעילות, יש לתת גילוי לסכום הכלול של המשים ששולם.

### **ההשקעות בישיות נשלטות, בישיות כלולה ובעסקאות משותפות**

.49. כאשר הטיפול החשבוני בהשקעה בישות כלולה או בישות נשלטה נעשה בשיטת השווי המאזני או בשיטת העלות, המשקיע מגביל את דיווחיו בדוח על תזרימי המזומנים רק לתזרימי המזומנים שבינו לבין היסות המושקעת, לדוגמה, לדיבידנדים ולמקומות.

ישות המדווחת על זכויותה בישות בשליטה משותפת תוך שימוש באיחוד ייחסי, תכלול בדוח המאוחذ שלא על תזרימי המזומנים את חלקה היחסי בתזרימי המזומנים של הישות בשליטה המשותפת. ישות המדווחת על זכויות כאמור תוך שימוש בשיטת השווי המאזני, תכלול בדוח על תזרימי המזומנים שלא, את תזרימי המזומנים שלא בגין השקעותיה בישות בשליטה משותפת, וכן חלוקות ותשלומים או תקנים אחרים בין לBIN הישות בשליטה משותפת.

#### **רכישות ומימושים של ישויות נשלטות וייחדות תפעוליות אחרות**

51. תזרימי המזומנים הנכריים הנובעים מרכישות ומימושים של ישויות נשלטות או יחידות תפעוליות אחרות, יוצגו בנפרד ויסווגו כפעלויות השקעה.

52. ישות תיתן גילוי מצרכי, לגבי רכישות ומימושים של ישויות נשלטות או יחידות תפעוליות אחרות במהלך התקופה, לפחות:

(א) התשלום הכלול של רכישה או מימוש;

(ב) החלק מתשלום הרכישה או המימוש הכלול, שבוצע בזמן או שווה זמן;

(ג) סכום הנכסים ושווי המזומנים בישות הנשלטה או ביחידה התפעולית שנרכשה או שמומשה; וכן,

(ד) סכום הנכסים והתחייבויות, למעט מזומנים או שווי מזומנים, אשר הוכרו בנפרד על ידי הישות הנשלטה או היחידה התפעולית שנרכשה או שמומשה, בהתאם לסוגים העיקריים.

53. הרצגה הנפרדת של השפעות תזרימי המזומנים של רכישות ומימושים של ישויות נשלטות ושל יחידות תפעוליות אחרות, כפריטים בשורה נפרדת, יחד עם גילוי נפרד של סכומי הנכסים והתחייבויות שנרכשו או מומשו, מסיימת להבחן בין אותם תזרימי מזומנים לבין תזרימי המזומנים הנובעים מיתר הפעולות השוטפות, פעילות ההשקעה ופעילות המימון. השפעות תזרימי המזומנים של מימושים אינן מקוזזות מאותן רכישות.

54. הסכום המצרי של המזומנים ששולם או שהתקבלו כתמורה הרכישה או המכירה, מדווח בדוח על תזרים המזומנים, נטו ממזומנים ושווי מזומנים שנרכשו או מומשו.

55. יש לתת גילוי בדבר נכסים והתחייבויות, למעט מזומנים או שווי מזומנים, של ישות נשלטה או של יחידה תפעולית שנרכשה או שמומשה, רק אם הישות הנשלטה או היחידה הכרה קודם באותו נכסים או התחייבויות. לדוגמה, כאשר ישות ממשלתית, העורכת דוחות על בסיס מזומנים נרכשה על ידי ישות ממשלה אחרת, הישות הרוכשת אינה נדרשת לתת גילוי

לגביה הנכסיים וההתחייבויות (למעט מזומנים ושווי מזומנים) של הישות הנרכשת, אם הישות הנרכשת לא הכירה בנכסיים או בהתחייבויות שאיןם במזומו.

### **עסקאות שאינן במזומו**

56. עסקאות השקעה ומימון שאינן דורשות שימוש במזומנים או בשווי מזומנים לא ייכלו לבדוק על תזרימי המזומנים. עסקאות אלה, יש לתת גילוי במקומות אחרים בדוחות הכספיים, בדרך שתספק את כל המידע הרלוונטי אודות אותן פעילויות השקעה ומימון.

57. פעילויות רבות של השקעה ומימון אינן משפיקות במישרין על תזרימי המזומנים השוטפים, למטרות השפעתן על מבנה ההון והנכסים של הישות. אי הכללתן של עסקאות שאינן במזומו לבדוק על תזרימי המזומנים, עקבית עם מטרת הדוח על תזרימי המזומנים שכן אותן פריטים אינם באים לידי ביטוי בתזרימי מזומנים בתקופה השופטת. דוגמאות לעסקאות שאינן במזומו, הן :

(א) רכישת נכסים בדרך של החלפת נכסים, נטילת התחייבויות המיוחסות להם במישרין או חכירה ממונית; וכן,

(ב) המרת חוב להון.

### **רכיבי מזומנים ושווי מזומנים**

58. ישות תיתן גילוי לרכיבי המזומנים ושווי המזומנים ותציג התאמה של הסכומים שבודחו על תזרימי המזומנים לפריטים המקבילים שבודחו על המצב הכספי.

59. בשל מגוון שיטות של ניהול מזומנים והסדרים בנקאים ברחבי העולם, ועל מנת לעמוד בהוראות תקן חשבונאות מושלתי מס' 1, הצנת דוחות כספיים, על ישות לתת גילוי למדיניות שאומצה לצורך קביעת הרכב המזומנים ושווי המזומנים.

60. השפעת כל שינוי במדיניות לקביעת רכיבי המזומנים ושווי המזומנים, לדוגמה, שינוי בסיווג המכשירים הפיננסיים שנחשבו בעבר לחלק מתיק ההשקלות של הישות, ידועה בהתאם לתקן חשבונאות מושלתי מס' 3.

### **גילויים אחרים**

61. על ישות לתת גילוי, יחד עם הסבירי הנהלה בביאורים לדוחות הכספיים, לסקום היתירות המשמעותיות של מזומנים ושווי מזומנים המוחזקים על ידי ישות ואשר אינם זמינים לשימוש על ידי הישות הכלכלית.

.62 קיימות נסיבות שונות שבן יתרות המזומנים ושווי המזומנים המוחזקות בידי ישות אין זמינות לשימוש על ידי ישות הכלכלית. דוגמאות כוללות יתרות מזומנים ושווי מזומנים המוחזקות על ידי ישות נשלטת הפעלת במדינה בה יש פיקוח על המطبع או מיושמתה מגבלות חוקיות אחרות, כאשר הנסיבות אין זמינות לשימוש כלל על ידי ישות השולטת או על ידי ישויות נשלטות אחרות.

.63 מידע נוסף עשוי להיות רלוונטי למשתמשים בהבנת המצב הכספי ומצב הנזילות של הישות. התקן מעודד לתת גילוי של מידע זה, יחד עם תיאור בביורים לדוחות הכספיים, אשר עשוי לכלול:

(א) סכום מסגרות אשראי לא מנוצלות, העשויה להיות זמין עבור פעילויות שוטפות עתידיות ולצורך יישוב מחויבויות הוניות, תוך ציון מגבלות כלשהן על השימוש באותו מסגרות אשראי;

(ב) הסכומים המצרפיים של תזרימי המזומנים מכל אחת מהפעולות השוטפות, פעילויות ההשקעה ופעילויות המימון הקשורות לזכויות בעסקאות משותפות המדווחות בשיטת האיחוד היחסי; וכן,

(ג) סכום ומזהותן של יתרות מזומנים מוגבלים.

.64 כאשר הקצבות או אישורי תקציב נערכים על בסיס מזמן, הדוח על תזרימי המזומנים עשוי לסייע למשתמשים בהבנת הקשר בין פעילותותיהם או תכניותיהם של הישות לבין המידע בדבר התקציב הממשלתי. לדין קצר אודות ההשוויה בין סכומים מתוקצבים לסכומים בפועל, יש לפנות לתקן חשבונאות ממשלתי מס' 1.

## תחילת

.65 תקן חשבונאות ממשלתי זה יכול לגבי דוחות כספיים שנתיים לתקופות המתחילה ביום 1 בינואר 2007, או לאחריו. הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקן חשבונאית ממשלתית מעודדת יישום מוקדם של התקן.

.66 כאשר ישות מאמצת לצרכי דיווח כספי, חשבונאות על בסיס מצטבר, כפי שמוגדרת בתנאי חשבונאות ממשלתיים, לאחר מועד התחילה, תקן זה יישם, בדוחותיהם הכספיים השנתיים המותיים לתקופות המתחילה במועד האימוץ או אחריו.

### **שינויים בתקני חשבונאות אחרות**

67. ההפניות לתקן חשבונאות ביןלאומי למגזר הציבורי מס' 2, דוחות על תזרימי המזומנים בסעיף 59 ובסעיף 121 לתקן חשבונאות ממשלתי מס' 1, הצנת דוחות כספיים הוחלפו בהפניות לתקן חשבונאות ממשלתי מס' 2, דוחות על תזרימי המזומנים.
68. ההפניות לתקן חשבונאות ביןלאומי למגזר הציבורי מס' 2, דוחות על תזרימי המזומנים במטרת התקן, סעיף 16 ובנספח 1 לתקן חשבונאות ממשלתי מס' 3 עודף או גידעון נתו לתקופה, טעויות מהותיות ושינויים במדיניות חשבונאית הוחלפו בהפניות לתקן חשבונאות ממשלתי מס' 2, דוחות על תזרימי המזומנים.

## **נספח 1 - דוח על תזרימי המזומנים (לישות שאינה מוסך פיננסי)**

נספח זה הוא להדגמה בלבד, ואין מהוועה חלק מהתקנים. מטרת הנספח היא להדגים את יישום התקנים ולסייע בהבנהם ממשמעותם.

### **דוח על תזרימי המזומנים בשיטה הישירה (סעיף 27(א))**

**ישות ממשלתית - דוח מאוחד על תזרימי המזומנים לשנה שהסתיימה ב - 31 לדצמבר 20X8 (באלפי ש"ח)**

**20X7**      **20X8**

#### **תזרימי מזומנים מפעליות שותפות**

##### **תקבוליטים**

X	X	גבית מסים
X	X	מכירת סחורות ושירותים
X	X	מענקים
X	X	תקבולי ריבית
X	X	תקבוליטים אחרים
<b>תשולםים</b>		
(X)	(X)	עלויות בגין עובדים
(X)	(X)	פנסיה
(X)	(X)	ספרקים
(X)	(X)	תשולם ריבית
(X)	(X)	תשולםים אחרים
<b>תזרימי מזומנים נטו מפעליות שותפות</b>		
<b>X</b>	<b>X</b>	

#### **תזרימי מזומנים מפעליות השקעה**

(X)	(X)	רכישת רכוש קבוע
X	X	תקבוליטים ממכירת רכוש קבוע
X	X	תקבוליטים ממכירת השקעות
(X)	(X)	רכישת ניירות ערך במטרע חוז
(X)	(X)	<b>תזרימי מזומנים נטו מפעליות השקעה</b>

<u>20X7</u>	<u>20X8</u>	<b>תזרימי מזומנים מפעליות מימון</b>
X	X	תקבולים מהלואות
(X)	(X)	פירענות של הלואות
(X)	(X)	חלוקת/דיבידנד למשלה
<hr/>	<hr/>	<b>תזרימי מזומנים נטו מפעליות מימון</b>
X	X	עליה/(ירידה) נטו בمزומנים ושווי מזומנים
X	X	מזומנים ושווי מזומנים לתחילת התקופה
<hr/>	<hr/>	<b>מזומנים ושווי מזומנים לסוף התקופה</b>

#### **ביאורים לדוח על תזרימי המזומנים**

##### **(א) מזומנים ושווי מזומנים**

מזומנים ושווי מזומנים כוללים מזומנים בקופה ויתרות בبنקים והשקעות במכשורי שוק פיננסיים. מזומנים ושווי מזומנים הנכללים בדוח על תזרימי המזומנים כוללים את הסכומים הבאים מהזוח על המצב הכספי (אלפי ש"ח):

<u>20X7</u>	<u>20X8</u>	
X	X	מזומנים בקופה ויתרות בبنקים
X	X	ההשקעות לזמן קצר
<hr/>	<hr/>	

לישות ישן מסגרות אשראי לא מנוצלות בסך X אלפי ש"ח, מתוכם X אלפי ש"ח מיועדים לפROYיקטים של תשתיות.

##### **(ב) רכוש קבוע**

במהלך התקופה, רכשה הישות הכלכלית רכוש קבוע שעולתו המכנית היא בסך X אלפי ש"ח, מתוכם X אלפי ש"ח נרכשו באמצעות מענקים הוניים מהמשלה. תשומי מזומנים בסך X אלפי ש"ח שולמו לרכישת רכוש קבוע.

(ג) התאמות של תזרימי מזומנים נטו מפעילות שוטפת לעודף/גירעון נטו מפעילות רגילות  
(באלפי ש"ח)

<u>20X7</u>	<u>20X8</u>	
X	X	<b>עדף/(גירעון) מפעילות רגילות</b>
		<b>תנוועות שאינן בזמן</b>
X	X	פרחת
X	X	הפחחות
X	X	עליה בהפרשה לחובות מסופקים
X	X	עליה בזכאים
X	X	עליה בהלואות
X	X	עליה בהפרשנות המוחסנת לעליות בגין עובדים
(X)	(X)	(רווחים)/הפסדים ממיכרת רכוש קבוע
(X)	(X)	(רווחים)/הפסדים ממיכרת השקעות
(X)	(X)	עליה בנכסים שוטפים אחרים
(X)	(X)	עליה בהשקעות בשל הערכה מחדש
(X)	(X)	עליה בחייבים
-	(X)	רווח (הפסד) מפרט מיוחד
<b>X</b>	<b>X</b>	<b>תזרימי מזומנים נטו מפעילות שוטפת</b>

**דוח על תזרימי המזומנים בגישה העקיפה (סעיף 27(ב))**

**ישות ממלכתית - דוח מאוחד על תזרימי המזומנים לשנה שהסתיימה ב - 31 לדצמבר**

**20X8 (באלפי ש"ח)**

**20X7**

**20X8**

**תזרימי מזומנים מפעליות שוטפות**

X	X	עדף/(גירעון) מפעליות רגילות
		תנועות שאינן במזומנים
X	X	פחות
X	X	הפחנות
X	X	עלייה בהפרשה לחובות מסופקים
X	X	עלייה בזכאים
X	X	עלייה בהלוואות
X	X	עלייה בהפרשות המיויחסות לעליות בגין עובדים
(X)	(X)	(רווחים)/הפסדים ממכירת רכוש קבוע
(X)	(X)	(רווחים)/הפסדים ממכירת השקעות
(X)	(X)	עלייה בנכסים שוטפים אחרים
(X)	(X)	עלייה בהשקעות בשל הערכה חדש
(X)	(X)	עלייה בחיברים
-	(X)	פריט מיוחד
<hr/> X	<hr/> X	<b>תזרימי מזומנים נטו מפעליות שוטפות</b>

**תזרימי מזומנים מפעליות השקעה**

(X)	(X)	רכישת רכוש קבוע
X	X	תקבולים ממכירת רכוש קבוע
X	X	תקבולים ממכירת השקעות
(X)	(X)	רכישת ניירות ערך במטבע חוץ
<hr/> (X)	<hr/> (X)	<b>תזרימי מזומנים נטו מפעליות השקעה</b>

<u>20X7</u>	<u>20X8</u>	<b>תזרימי מזומנים מפעילות מימון</b>
X	X	תקבולים מהלואות
(X)	(X)	פירענות של הלוואות
(X)	(X)	חלוקת/דיבידנד למשלה
X	X	<b>תזרימי מזומנים נטו מפעילות מימון</b>
X	X	עליה/(ירידה) נטו במזומנים ושווי מזומנים
X	X	מזומנים ושווי מזומנים לתחילת התקופה
X	X	<b>מזומנים ושווי מזומנים לסוף התקופה</b>

#### **ביורים לדוח על תזרימי המזומנים**

##### **(א) מזומנים ושווי מזומנים**

מזומנים ושווי מזומנים כוללים מזומנים בקופה ויתרות בبنקים והשקעות במכשורי שוק פיננסיים. מזומנים ושווי מזומנים הנכללים בדוח על תזרימי המזומנים כוללים את הסכומים הבאים מהדווח על המצב הכספי (אלפי ש"ח):

<u>20X7</u>	<u>20X8</u>	
X	X	מזומנים בקופה ויתרות בبنקים
X	X	ה השקעות לזמן קצר
X	X	

ליישוט ישן מסגרות אשראי לא מנוצלות בסך X אלף ש"ח, מתוכם X אלף ש"ח מיועדים לפ羅יקטים של תשתיות.

##### **(ב) רכיש קבוע**

במהלך התקופה, רכשה היסות הכלכלית רכוש קבוע שעלותו המכנית היא בסך X אלף ש"ח, מתוכם X אלף ש"ח נרכשו באמצעות מענקים הונאים מהמשלה. תשלום מזומנים בסך X אלף ש"ח שולמו לרכישת רכוש קבוע.

**נספח 2 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מס' 2, דוחות על תזרימי המזומנים, לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מס' 2, דוחות על תזרימי המזומנים**

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

1. ההפרניות בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מס' 2 (להלן - "התקן הבינלאומי") לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי הוחלפו בתקן זה בהפרניות לתקני חשבונאות ממשלתיים.
2. ההפרניה בתקן הבינלאומי לוועדה הבינלאומית לכללי חשבונאות (IASB) הוחלפה בתקן זה בהפרניה למועדד הישראלי לתקינה בחשבונאות.
3. ההתייחסות בתקן הבינלאומי לממשלה מרכזית או לממשלה מקומית הוחלפה בתקן זה במדינה.
4. המילים "פריט מיוחד" אשר מופיעות בנספח 1 לתקן הבינלאומי, בביואר (א) לביאורים בדוח תזרים, הוחלפו בתקן זה במילים: "רווח (הפסד) מיוחד". כמו כן, בתקן זה הושמטה הערת השולמים המתיחסת למילים אלה ואשר מופיעה בתקן הבינלאומי.

**נספח 3 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מס' 2, דוחות על תזרימי המזומנים, לבין תקן חשבונאות בינלאומי מס' 7, דוחות על תזרימי המזומנים**

נספח זה אינו מהוות חלק מהתקן.

בנספח זה, לא מפורטים ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מס' 2 לבין תקן חשבונאות בינלאומי למינר הכספי מס' 2. ההבדלים אלה מפורטים בנספח 2.

תקן חשבונאות ממשלתי מס' 2, דוחות על תזרימי המזומנים, מותבסס בעיקר על תקן חשבונאות בינלאומי מס' 7, דוחות על תזרימי המזומנים. להלן ההבדלים העיקריים בין תקן חשבונאות ממשלתי מס' 2 לבין תקן חשבונאות בינלאומי מס' 7 :

.1. בתקן חשבונאות ממשלתי מס' 2 נכללה פרשנות נוספת לזו של תקן חשבונאות בינלאומי מס' 7, על מנת להבהיר את יישום תקני החשבונאות בישויות ממשלתיות.

.2. תקן חשבונאות ממשלתי מס' 2 כולל מונחים שונים, במקרים מסוימים, מתקן חשבונאות בינלאומי מס' 7. הדוגמאות המשמעותיות ביותר הן שימוש במונחים כגון ישות, הכנסות, דוח על הביצוע הכספי, דוח על המצב הכספי ונכסים נטו/הון עצמי בתקן חשבונאות ממשלתי מס' 2; המונחים המקבילים בתקן חשבונאות בינלאומי מס' 7 הם ישות, הכנסה, דוח רוח והפסד, מאزن והוא עצמי.

.3. תקן חשבונאות ממשלתי מס' 2 כולל מערכת של הגדרות של מונחים מקצועיים, השונה מתקן חשבונאות בינלאומי מס' 7 (סעיף 8).

.4. בדומה לתקן חשבונאות בינלאומי מס' 7, מתייר אף תקן חשבונאות ממשלתי מס' 2 לушות שימוש בשיטה הישירה או בשיטה העקיפה על מנת להציג תזרימי מזומנים מ פעילותות שותפות. כאשר נעשה שימוש בשיטה הישירה על מנת להציג תזרימי מזומנים מ פעילותות שותפות, תקן חשבונאות ממשלתי מס' 2 מעודד לתת גילוי על ההתאמנה בין העודף נטו מ פעילותות רגילהות לבין תזרימי המזומנים השותפים, בביורים לדוחות הכספיים (סעיף 29).

.5. הנוסף לתקן חשבונאות ממשלתי מס' 2 אינו כולל הדגמה של דוח על תזרימי המזומנים של מוסד פיננסי.

## **הוועדה המ乞וזעת 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 איל סולגניק, רו"ח

מר יוסי שטרואס

### **צוות מקצועני**

רו"ח חייה פרשר

רו"ח איריס אלדר

רו"ח רותם מדר דונסקי

### **משכיפה**

גב' עדית כהן מורה

### **צוות מקצועני אד-הוק**

מר שלומי אלעוזר

רו"ח אליא ביטן

רו"ח يولיה ברנברג

רו"ח בועז דהרי

רו"ח ענת טרייבר

רו"ח יפית נומברג

רו"ח אביחי רוזוג