

המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית
Israel Government Accounting Standards Board

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 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 website: <http://www.ifac.org>.

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

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

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

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

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

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

תרגום תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי ופרסומם בשפה העברית בידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית נעשה בהסכמת הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי.

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

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

המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית

Israel Government Accounting Standards Board

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 2 - דוחות על תזרימי המזומנים

ס פ ט מ ב ר 2 0 0 6

תוכן עניינים

סעיף	
	מטרת התקן
1-4	תחולה
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	הצגת דוח על תזרימי המזומנים
21-24	פעילויות שוטפות
25	פעילויות השקעה
26	פעילויות מימון
27-30	דיווח על תזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות
31	דיווח על תזרימי מזומנים מפעילויות השקעה ומפעילויות 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	השקעות בישויות נשלטות, בישויות כלולות ובעסקאות משותפות
51-55	רכישות ומימושים של ישויות נשלטות ויחידות תפעוליות אחרות
56-57	עסקאות שאינן במזומן
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

תוכן עניינים (המשך)

סעיף

נספח 1 - דוח על תזרימי המזומנים (לישות שאינה מוסד פיננסי)
נספח 2 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 2, דוחות על
תזרימי המזומנים, לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי
מספר 2, דוחות על תזרימי המזומנים
נספח 3 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 2, דוחות על
תזרימי המזומנים, לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 7, דוחות על
תזרימי המזומנים

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 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, לפרסם, להפיץ, להוציא לאור או לעשות שימוש מסחרי כלשהו בפרסום זה או בחלק ממנו, בכל דרך שהיא ובכל אמצעי מכני, אלקטרוני או אחר, ללא הסכמה מפורשת בכתב ומראש מאת המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית.

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

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

תקן זה מובא בסעיפים 68 - 1. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. תקן זה יש לקרוא בהקשר למטרת התקן. תקני החשבונאות הממשלתיים המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

מטרת התקן

הדוח על תזרימי המזומנים מזהה את המקורות של זרימות המזומנים פנימה, את הפריטים שבגינם הוצאו מזומנים במהלך תקופת 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 אחריות הדיווח (accountability) והן למטרות קבלת החלטות. מידע בדבר תזרימי המזומנים מאפשר למשתמשים לברר כיצד הישות הממשלתית גייסה את המזומנים אשר נדרשו למימון פעילויותיה, ואת האופן בו נעשה שימוש במזומנים אלה. לצורך ביצוע והערכת החלטות בדבר הקצאת משאבים, כגון תמיכה בפעילויות הישות, נדרשת למשתמשים הבנה בדבר העיתוי והוודאות של תזרימי המזומנים. מטרת תקן זה היא לדרוש מהישות לספק מידע בדבר השינויים שהיו במזומנים ושווי המזומנים של ישות, באמצעות דוח על תזרימי המזומנים המסווג את תזרימי המזומנים במהלך התקופה לתזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות, מפעילויות השקעה ומפעילויות מימון.

תחולה

- ישות העורכת ומציגה דוחות כספיים על בסיס מצטבר תערוך דוח על תזרימי המזומנים בהתאם לדרישות תקן זה ותציג אותו כחלק בלתי נפרד מדוחותיה הכספיים לכל תקופה בה דוחות כספים מוצגים.

2. מידע בדבר תזרימי המזומנים עשוי להיות שימושי עבור משתמשי הדוחות הכספיים של ישות לצורך הערכת תזרימי המזומנים של הישות, בחינת העמידה של הישות בדרישות חקיקה ותקנות (כולל תקציבים מאושרים, אם ישנם) וכן לשם קבלת החלטות בדבר הספקת משאבים לישות או ביצוע עסקאות עם הישות. המשתמשים מתעניינים, בדרך כלל, באופן שבו הישות מניבה מזומנים ושווי מזומנים ומשתמשת בהם, ללא הבחנה במהות הפעילויות של הישות וללא התחשבות בשאלה האם ניתן לראות במזומנים מוצר של הישות, כמו במקרה של מוסד פיננסי ציבורי. ישויות זקוקות למזומנים בעיקר בשל אותן סיבות, למרות שפעילויותיהן מפיקות ההכנסה עשויות להיות שונות. הישויות זקוקות למזומנים על מנת לשלם עבור הסחורות והשירותים שהן צורכות, על מנת לעמוד בעלויות שירות מתמשכות בגין החוב, ובמקרים מסוימים על מנת להקטין את רמות החוב. בהתאם לכך, תקן זה דורש מכל הישויות להציג דוחות על תזרימי המזומנים.

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

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

התועלות ממידע אודות תזרימי המזומנים

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

6. שימוש בדוח על תזרימי המזומנים יחד עם דוחות כספיים אחרים, מספק מידע המאפשר למשתמשים להעריך את השינויים בנכסים 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 השוואתיות של הדיווח על הביצוע התפעולי של ישויות שונות, מאחר והוא מבטל את ההשפעות של יישום טיפול חשבונאי שונה לגבי עסקאות זהות ואירועים זהים אחרים.

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

הגדרות

8. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:

איחוד יחסי (Proportionate consolidation) היא שיטה חשבונאית ושיטת דיווח לפיה חלקו של השותף (venturer) בכל אחד מהנכסים, ההתחייבויות, ההכנסות 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 חשבונאי לפיו עסקאות ואירועים אחרים מוכרים בעת התהוותם (ולא רק כאשר מזומנים או שווי מזומנים מתקבלים או משולמים). לפיכך, העסקאות והאירועים נרשמים ברשומות החשבונאיות ומוכרים בדוחות הכספיים לתקופות אליהן הם מתייחסים. הרכיבים שהוכרו בהתאם לבסיס מצטבר הם נכסים, התחייבויות, נכסים נטו/הון עצמי, הכנסות והוצאות.

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

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.

השקעות בעלים (Contributions from owners) משמעותן הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות לישות, שהועברו לישות על ידי צדדים חיצוניים לה, ושתוצאתן אינה יצירת התחייבויות של הישות אלא יצירת זכות פיננסית בנכסים נטו/הון עצמי של הישות, אשר:

(א) משקפת זכאות בעת 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 בעת חלוקת כל עודף של נכסים על התחייבויות במקרה והישות תחדל לפעול; ו/או,

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

התחייבויות (Liabilities) הן מחויבויות קיימות של הישות הנובעות מאירועי עבר, אשר יישובן עלול לגרום לתזרים של משאבים החוצה מהישות, המגולם הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות.

זכויות מיעוט (Minority interest) הן החלק בעודף (גירעון) נטו ובנכסים נטו/הון עצמי של הישות הנשלטת, המיוחס לזכויות שאינן בבעלות של הישות השולטת, במישרין או בעקיפין באמצעות ישויות נשלטות על ידה.

חלוקות לבעלים (Distributions to owners) משמעותן חלוקות של הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות, על ידי הישות לכלל בעליה או לחלקם, בין אם כתשואה על ההשקעה ובין אם כהחזר השקעה.

ישות כלולה (Associate) היא ישות אשר בה יש למשקיע השפעה מהותית ושאינה ישות נשלטת או עסקה משותפת של המשקיע.

ישות כלכלית (Economic entity) היא קבוצת ישויות, הכוללת ישות שולטת, וישות נשלטת אחת או יותר.

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

- (א) ישות בעלת היכולת להתקשר בחוזה בשם עצמה;
- (ב) הוקנתה לה הסמכות הכספית והתפעולית לנהל עסקים;
- (ג) מוכרת סחורות או מספקת שירותים, במהלך עסקיה הרגיל, לישויות אחרות, ברווח או תוך כיסוי מלא של ההוצאות;
- (ד) אינה נסמכת על מימון ממשלתי מתמשך, על מנת להיות עסק חי (למעט, רכישת תפוקות בעסקאות בתום לב); וכן,
- (ה) נשלטת על ידי ישות ממשלתית.

ישות נשלטת (Controlled entity) היא ישות תחת שליטה של ישות אחרת (ישות שולטת).

ישות שולטת (Controlling entity) היא ישות שיש לה ישות נשלטת אחת או יותר.

מועד הדיווח (Reporting date) משמעותו המועד של היום האחרון של תקופת הדיווח אליה מתייחסים הדוחות הכספיים.

מזומנים (Cash) כוללים מזומנים בקופת הישות ופיקדונות הניתנים למשיכה מיידיית.

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

מטבע חוץ (Foreign currency) הוא מטבע השונה ממטבע הדיווח של הישות.

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

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

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

עודף/גירעון מפעילויות רגילות (Surplus/deficit from ordinary activities) הוא הסכום השיורי שנותר מהכנסות המופקות מפעילויות רגילות לאחר ניכוי ההוצאות הנובעות מפעילויות אלה.

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

(א) עודף או גירעון מפעילויות רגילות;

(ב) פריטים מיוחדים.

עסקה משותפת (Joint venture) היא הסכם מחייב לפיו שני צדדים או יותר מחויבים לקחת חלק בפעילות הכפופה לשליטה משותפת.

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 בגודל ובהרכב של ההון הנפרע ובהתחייבויות של הישות.

פעילויות שוטפות (Operating activities) הן פעילויות הישות שאינן פעילויות השקעה או מימון.

פריטים מיוחדים (Extraordinary items) הם הכנסות או הוצאות הנובעות מאירועים או עסקאות, הנבדלים בבירור מהפעילויות הרגילות של הישות, אינם חזויים להתרחש באופן תדיר או סדיר, ואינם נתונים לשליטת הישות או להשפעתה.

שווי מזומנים (Cash equivalents) הם השקעות לזמן קצר, בעלות נזילות גבוהה, הניתנות בקלות להמרה, לסכומים ידועים של מזומנים, והחשופות לסיכון לא משמעותי של שינויים בערךן.

שיטת העלות (Cost method) היא שיטה חשבונאית, לפיה השקעה נרשמת לפי עלותה. הדוח על הביצוע הכספי משקף הכנסות מההשקעה רק עד הסכום בו מקבל המשקיע חלוקות מעודפים נצברים נטו של הישות המושקעת, שנוצרו לאחר מועד הרכישה.

שיטת השווי המאזני (Equity method) היא שיטה חשבונאית, לפיה השקעה נרשמת לראשונה לפי העלות, ומותאמת לאחר מכן לשינוי, לאחר הרכישה, בחלקו של המשקיע בנכסים נטו/הון עצמי של הישות המושקעת. הדוח על הביצוע הכספי משקף את חלקו של המשקיע בתוצאות הפעילויות של הישות המושקעת.

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

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

תזרימי מזומנים (Cash flows) הם זרימה פנימה והחוצה של מזומנים ושווי מזומנים.

מזומנים ושווי מזומנים

9. שווי מזומנים מוחזקים למטרות עמידה במחויבויות קצרות טווח הדורשות מזומנים ולא לשם השקעה או לשם מטרות אחרות. על מנת שהשקעה תסווג כשווי מזומנים עליה להיות ניתנת להמרה בקלות לסכום ידוע של מזומנים, וחשופה לסיכון לא משמעותי של שינויים בערך ההשקעה. לפיכך, השקעה תסווג בדרך כלל כשווי מזומנים, רק כשמועד פירעונה קצר, כגון שלושה חודשים או פחות ממועד רכישתה. השקעות בהון של ישויות אינן בתחולת שווי מזומנים אלא אם כן הן מהוות במהותן שווי מזומנים.

10. הלוואות מבנקים נחשבות בדרך כלל לפעילויות מימון. למרות זאת, במדינות מסוימות מהוות משיכות יתר בבנקים, אשר נפרעות על פי דרישה, חלק בלתי נפרד מניהול המזומנים של הישות. בנסיבות אלה, נכללות משיכות יתר בבנקים כרכיב של מזומנים ושווי מזומנים. הסדרים בנקאיים כגון אלה מתאפיינים בכך שיתרת חשבון הבנק עוברת לעיתים קרובות מיתרה חיובית למשיכת יתר.

11. תזרימי מזומנים אינם כוללים תנועות בין פריטים הנכללים בהגדרת מזומנים או שווי מזומנים, מאחר ורכיבים אלה מהווים חלק מניהול המזומנים של ישות ולא חלק מפעילויותיה השוטפות, מפעילויות 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 מהישות השולטת ומהישויות הנשלטות.
13. לעיתים, נעשה שימוש במונחים אחרים המתייחסים לישות כלכלית והכוללים: "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 להוות ישות כלכלית, הכוללת הן ישויות המספקות דיור בעבור 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 סחורות או מתן שירותים בהתאם למטרות הישות, אך אינם מפקים במישרין תזרים מזומנים נטו, מתוארים לרוב כמגלמים "פוטנציאל שירות". נכסים המשמשים להפקת תזרים מזומנים נטו מתוארים לרוב כמגלמים "הטבות כלכליות עתידיות". על מנת להקיף את כלל השימושים שניתן לעשות בנכסים, תקן זה משתמש במונח "הטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות" לתיאור המאפיין העיקרי של נכסים.

ישויות ממשלתיות עסקיות

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 במגזר הפרטי. ישויות אלה פועלות, בדרך כלל, למטרות רווח, למרות שחלקן בעלות מחויבויות מסוימות לשירות קהילתי, לפיהן הן נדרשות לספק ליחידים ולארגונים מסוימים בקהילה, סחורות ושירותים, ללא תמורה או בתמורה סמלית. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6, *דוחות כספיים מאוחדים והטיפול החשבונאי בישויות נשלטות*, מספק הנחיות לקביעת קיומה של שליטה לצרכי דיווח כספי, ויש לפנות אליו על מנת לקבוע האם הישות הממשלתית העסקית נשלטת על ידי ישות ממשלתית אחרת.

נכסים נטו/הון עצמי

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

הצגת דוח על תזרימי המזומנים

18. במסגרת הדוח על תזרימי המזומנים יינתן דיווח בדבר תזרימי המזומנים במהלך התקופה, תוך סיווגם לפעילויות שוטפות, פעילויות השקעה ופעילויות מימון.

19. ישות מציגה את תזרימי המזומנים שלה מפעילויות שוטפות, פעילויות השקעה ופעילויות מימון באופן המתאים ביותר לפעילויותיה. סיווג על פי פעילות מספק מידע המאפשר למשתמשים להעריך את השפעת אותן פעילויות על מצבה הכספי של הישות ועל סכום המזומנים ושווי המזומנים שלה. מידע זה יכול לשמש גם על מנת להעריך את היחסים בין פעילויות אלה.

20. עסקה בודדת עשויה לכלול תזרימי מזומנים המסווגים באופן שונה. לדוגמה, כאשר תשלום במזומן בגין פירעון הלוואה כולל ריבית וקרן, מרכיב הריבית עשוי להיות מסווג כפעילות שוטפת ומרכיב הקרן יסווג כפעילות מימון.

פעילויות שוטפות

21. סכום תזרימי המזומנים הנובע מפעילויות שוטפות הוא סמן מפתח (key indicator) להיקף מימון פעילויות הישות:

(א) באמצעות מסים (ישירים או עקיפים); או,

(ב) מתקבולים עבור סחורות ושירותים שמספקת הישות.

סכום תזרימי המזומנים נטו מסייע אף בהצגת יכולתה של הישות לשמר את היכולת התפעולית שלה, לפרוע מחויבויות, לשלם דיבידנד לבעליה ולבצע השקעות חדשות ללא תלות במקורות מימון חיצוניים. תזרימי המזומנים המאוחדים השוטפים של הממשלה בכללותה, מצביעים על ההיקף בו מימנה הממשלה את פעילויותיה השוטפות באמצעות מיסוי וחייבים. מידע אודות הרכיבים הספציפיים של תזרימי המזומנים השוטפים ההיסטוריים הוא שימושי, יחד עם מידע אחר, בחיזוי תזרימי המזומנים השוטפים העתידיים.

22. תזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות נובעים בעיקר מהפעילויות מניבות המזומנים העיקריות של הישות. דוגמאות לתזרימי מזומנים הנובעים מפעילויות שוטפות הן:

(א) תקבולי מזומנים ממסים, היטלים וקנסות;

(ב) תקבולי מזומנים מחייבים עבור סחורות ושירותים שהישות מספקת;

(ג) תקבולי מזומנים ממענקים או העברות והקצבות אחרות, או תקציב מאושר אחר, שהועברו על ידי ממשלה או על ידי ישויות ממשלתיות אחרות;

- (ד) תקבולי מזומנים מתמלוגים, אגרות, עמלות והכנסות אחרות;
- (ה) תשלומי מזומנים לישויות ממשלתיות אחרות למימון פעילויותיהן (למעט הלוואות);
- (ו) תשלומי מזומנים לספקים עבור סחורות ושירותים;
- (ז) תשלומי מזומנים לעובדים ובעבורם;
- (ח) תקבולי מזומנים ותשלומי מזומנים של ישות מבטחת עבור פרמיות ותביעות, קצבאות והטבות אחרות מכוח הפליסה;
- (ט) תשלומי מזומנים של מיסי רכוש מקומיים, או מסים על ההכנסה (כאשר ישנם) בהקשר לפעילויות שוטפות;
- (י) תקבולי מזומנים ותשלומי מזומנים על פי חוזים למטרות סחר או מסחר (dealing ; or trading
- (יא) תקבולי מזומנים או תשלומי מזומנים מפעילויות מופסקות; וכן,
- (יב) תקבולי מזומנים או תשלומי מזומנים בהקשר ליישוב תביעות.

חלק מהעסקאות, כגון מכירת פריט של רכוש קבוע, עשויות לגרום לרווח או להפסד, אשר כלול בקביעת העודפים או הגירעונות נטו. אולם, תזרימי המזומנים המתייחסים 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, מקדמות במזומן והלוואות שניתנו על ידי מוסדות פיננסיים ציבוריים מסווגים, בדרך כלל, כפעילויות שוטפות, מאחר שהן מתייחסות לפעילות מניבת המזומנים העיקרית של אותה ישות.

24. בתחומי שיפוט מסוימים, ממשלות או ישויות ממשלתיות אחרות מקצות או מאשרות העברת כספים לישויות לצורך מימון פעילותה של ישות, ואין הבחנה ברורה בדבר חלוקת כספים אלה בין פעילויות שוטפות, הון חוזר והון נפרע. כאשר ישות אינה יכולה לזהות באופן נפרד הקצבות או תקציבים מאושרים כפעילויות שוטפות, הון חוזר והון נפרע, ההקצבה או התקציב המאושר יסווגו כתזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות ויש לתת גילוי לעובדה זו בביאורים לדוחות הכספיים.

פעילויות השקעה

25. הגילוי בנפרד של תזרימי מזומנים הנובעים מפעילויות השקעה הוא חשוב, מאחר ותזרימי המזומנים מייצגים את היקף המזומנים שזרמו החוצה, לצורך משאבים המיועדים לתרום ליכולת הספקת השירותים של הישות בעתיד. דוגמאות לתזרימי מזומנים הנובעים מפעילויות השקעה הן:

(א) תשלומי מזומנים לרכישת רכוש קבוע, נכסים בלתי מוחשיים ונכסים אחרים לזמן ארוך. תשלומים אלה כוללים גם סכומים בהקשר לעלויות פיתוח שהונוו ולרכוש קבוע בהקמה עצמית;

(ב) תקבולי מזומנים ממכירת רכוש קבוע, נכסים בלתי מוחשיים ונכסים אחרים לזמן ארוך;

(ג) תשלומי מזומנים לרכישת מכשירי הון או חוב של ישויות אחרות וזכויות בעסקאות משותפות (למעט תשלומים עבור אותם מכשירים הנחשבים לשווי מזומנים או אלה המוחזקים למטרות סחר או מסחר);

(ד) תקבולי מזומנים ממכירת מכשירי הון או חוב של ישויות אחרות וזכויות בעסקאות משותפות (למעט תקבולים עבור אותם מכשירים הנחשבים לשווי מזומנים ועבור אלה המוחזקים למטרות סחר או מסחר);

(ה) מקדמות מזומנים והלוואות שניתנו לצדדים אחרים (למעט מקדמות והלוואות שניתנו על ידי מוסד פיננסי ציבורי);

(ו) תקבולי מזומנים מפירעונות של מקדמות והלוואות שניתנו לצדדים אחרים (למעט מקדמות והלוואות ממוסד פיננסי ציבורי);

(ז) תשלומי מזומנים עבור חוזים עתידיים, חוזי אקדמה, חוזי אופציות וחוזי החלפה, למעט כאשר החוזים מוחזקים למטרות סחר או מסחר, או כשהתשלומים מסווגים כפעילויות מימון; וכן,

(ח) תקבולי מזומנים מחוזים עתידיים, חוזי אקדמה, חוזי אופציות וחוזי החלפה, למעט כאשר החוזים מוחזקים למטרות סחר או מסחר, או כשהתקבולים מסווגים כפעילויות מימון.

כאשר חוזה מטופל כגידור של פריט (position) הניתן לזיהוי, תזרימי המזומנים של החוזה מסווגים באופן זהה לתזרימי המזומנים של הפריט המגודר.

פעילויות מימון

26. הגילוי בנפרד של תזרימי מזומנים הנובעים מפעילויות מימון הוא חשוב מאחר שהוא שימושי בחיזוי דרישות לתזרימי מזומנים עתידיים מצד ספקי ההון של הישות. דוגמאות לתזרימי מזומנים הנובעים מפעילויות מימון, הן:

(א) תקבולי מזומנים מהנפקת אגרות חוב, הלוואות, שטרי הון, משכונות, משכנתאות ומלוות אחרים לזמן קצר או ארוך;

(ב) פירעון מזומנים של סכומי הלוואות שנלוו; וכן,

(ג) תשלומי מזומנים על ידי חוכר, להפחתת יתרת ההתחייבות העומדת המתייחסת לחכירה ההונית.

דיווח על תזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות

27. ישות תדווח על תזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות, תוך שימוש ב:

(א) שיטה הישירה, לפיה ניתן גילוי לקבוצות העיקריות של תקבולי מזומנים ברוטו ושל תשלומי מזומנים ברוטו; או,

(ב) שיטה העקיפה, לפיה העודף או הגירעון נטו מותאמים בשל השפעת העסקאות שבמהותן אינן במזומן, דחיות או צבירות כלשהן של תקבולי או תשלומי מזומנים תפעוליים מהעבר או עתידיים, ופריטי הכנסות או הוצאות המיוחסים לתזרימי מזומנים להשקעה או מימון.

28. התקן מעודד ישויות לדווח על תזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות תוך שימוש בשיטה הישירה. השיטה הישירה מספקת מידע אשר עשוי להיות שימושי בהערכת תזרימי המזומנים העתידיים, ואשר אינו זמין בשיטה העקיפה. על פי השיטה הישירה, מידע בדבר הקבוצות העיקריות של תקבולי מזומנים ברוטו ושל תשלומי מזומנים ברוטו, ניתן להשגה באחת מהדרכים הבאות:

(א) מהרישומים החשבונאיים של הישות; או,

(ב) על ידי התאמת ההכנסות השוטפות, ההוצאות השוטפות (לגבי מוסד פיננסי ציבורי - ריבית והכנסות דומות, והוצאות ריבית וחייבים דומים) ופריטים אחרים בדוח על הביצוע הכספי, בגין:

(1) שינויים במהלך התקופה במלאי, חייבים שוטפים וזכאים שוטפים;

(2) פריטים אחרים שאינם במזומן; וכן,

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

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

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

(א) שינויים במהלך התקופה במלאי, חייבים שוטפים וזכאים שוטפים;

(ב) פריטים שאינם במזומן כגון: פחת, הפרשות, מסים נדחים, רווחים והפסדים ממטבע חוץ שטרם מומשו, עודפים בלתי מחולקים של ישויות כלולות, וכן זכויות מיעוט;

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

(ד) השפעתם של פריטים מיוחדים כלשהם, אשר מסווגים כתזרימי מזומנים שוטפים.

דיווח על תזרימי מזומנים מפעילויות השקעה ומפעילויות מימון

31. ישות תדווח בנפרד על הקבוצות העיקריות של תקבולי מזומנים ברוטו ושל תשלומי מזומנים ברוטו הנובעים מפעילויות השקעה ומפעילויות מימון, למעט המקרים בהם תזרימי מזומנים אלה, מדווחים על בסיס נטו, כמתואר בסעיפים 32 ו- 35.

דיווח על תזרימי מזומנים על בסיס נטו

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

(א) תקבולי מזומנים שנגבו ותשלומי מזומנים שבוצעו בשם לקוחות, משלמי מסים או מוטבים, כאשר תזרימי המזומנים משקפים את הפעילויות של הצד השני יותר מאלה של הישות; וכן,

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

33. סעיף 32(א) מתייחס רק לעסקאות שלגביהן יתרות המזומנים הנובעות, נשלטות על ידי הישות המדווחת. דוגמאות לתקבולי מזומנים ולתשלומים 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 דרישה 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 אליהם.

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

(א) רכישה ומכירה של השקעות; וכן,

(ב) מלוות אחרים לזמן קצר, לדוגמה, מלוות שתקופת פירעונם היא שלושה חודשים או פחות.

35. תזרימי המזומנים הנובעים מכל אחת מהפעילויות הבאות של מוסד פיננסי ציבורי, עשויים להיות מדווחים על בסיס נטו:

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

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

(ג) מקדמות במזומן והלוואות במזומן שניתנו ללקוחות, ופירעון של אותן מקדמות והלוואות.

תזרימי מזומנים במטבע חוץ

36. תזרימי מזומנים הנובעים מעסקאות 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 נשלטת יתורגמו לפי שערי החליפין בין מטבע הדיווח לבין מטבע החוץ במועדי תזרימי המזומנים.

38. תזרימי מזומנים הנקובים במטבע חוץ מדווחים באופן עקבי לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 4, *השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ*. התקן מתיר את השימוש בשער חליפין המהווה קירוב לשער בפועל. לדוגמה, ניתן לעשות שימוש בממוצע משוקלל של שער החליפין לתקופה, על מנת לדווח על עסקאות במטבע חוץ או בכדי לתרגם תזרימי מזומנים של ישות חוץ נשלטת. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 4 אינו מתיר את השימוש בשער החליפין במועד הדיווח, בעת תרגום תזרימי המזומנים של ישות חוץ נשלטת.

39. רווחים והפסדים שטרם מומשו הנובעים משינויים בשערי 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, מדווחת בדוח על תזרימי המזומנים על מנת להתאים את המזומנים ושווי המזומנים לתחילת התקופה ולסופה. סכום זה מוצג בנפרד מתזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות, מפעילויות השקעה ומפעילויות מימון והוא כולל את ההפרשים, אם ישנם, שהיו נוצרים לו דווחו אותם תזרימי המזומנים על פי שערי החליפין לסוף התקופה.

פריטים מיוחדים

40. **תזרימי המזומנים המיוחסים לפריטים מיוחדים יסווגו ככאלה הנובעים מפעילויות שוטפות, מפעילויות השקעה או מפעילויות מימון כפי שנאות, וינתן להם גילוי נפרד.**

41. לתזרימי המזומנים המיוחסים לפריטים מיוחדים ניתן גילוי נפרד בדוח על תזרימי המזומנים ככאלה הנובעים מפעילויות שוטפות, מפעילויות השקעה או מפעילויות מימון, 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 חשבונאות ממשלתי מספר 3, *עודף או גירעון נטו לתקופה, טעויות מהותיות ושינויים במדיניות חשבונאית*.

ריבית ודיבידנדים

42. **יש לתת גילוי נפרד לתזרימי מזומנים מריבית ודיבידנדים שהתקבלו או ששולמו. כל אחד מהם יסווג באופן עקבי מתקופה לתקופה במסגרת פעילויות שוטפות, פעילויות השקעה או פעילויות מימון.**

43. במסגרת הדוח על תזרימי המזומנים יש לתת גילוי לסכום הכולל של הריבית ששולמה במהלך התקופה, בין אם היא הוכרה כהוצאה בדוח על הביצוע הכספי ובין אם היא הוונה בהתאם לטיפול החלופי המותר בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 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 סיווגם של תזרימי

מזומנים אלה כאשר מדובר בישויות 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 וכתזרימי מזומנים מהשקעה בהתאמה, מאחר והם מהווים עלויות להשגת משאבים פיננסיים או החזר על השקעות.

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

מסים על העודף נטו

46. יש לתת גילוי נפרד לתזרימי מזומנים הנובעים ממסים על העודף נטו ולסווגם כתזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות אלא אם כן הם מזהים בבירור עם פעילויות מימון ופעילויות השקעה.

47. ישויות ממשלתיות פטורות בדרך כלל ממסים על העודפים נטו. למרות זאת, ישויות ממשלתיות מסוימות עשויות לפעול במסגרת מדיניות בה מוטלים עליהן מסים באופן זהה לישויות במגזר הפרטי.

48. מסים על העודף נטו נובעים מעסקאות היוצרות תזרימי מזומנים המסווגים כפעילויות שוטפות, השקעה או מימון בדוח על תזרימי המזומנים. בעוד שהוצאת מס עשויה להיות מזהה עם פעילויות השקעה או מימון, לעיתים קרובות, אין זה מעשי, לזהות את תזרימי המזומנים בגין המסים המתייחסים, והם עשויים לנבוע בתקופה השונה מזו של תזרימי המזומנים של העסקה הקשורה. לפיכך, מסים ששולמו מסווגים בדרך כלל כתזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות. עם זאת, כאשר זה מעשי לזהות את תזרימי המזומנים מהמס יחד עם עסקה בודדת היוצרת תזרימי מזומנים המסווגים כפעילויות השקעה או כפעילויות מימון, תזרימי המזומנים של המס יסווג כפעילות השקעה או מימון, כפי שנאות. כאשר תזרימי מזומנים מהמס מוקצים ליותר מקבוצה אחת של פעילות, יש לתת גילוי לסכום הכולל של המסים ששולם.

השקעות בישויות נשלטות, בישויות כלולות ובעסקאות משותפות

49. כאשר הטיפול החשבונאי בהשקעה בישות כלולה או בישות נשלטת נעשה בשיטת השווי המאזני או בשיטת העלות, המשקיע מגביל את דיווחיו בדוח על תזרימי המזומנים רק לתזרימי המזומנים שבינו לבין הישות המושקעת, לדוגמה, לדיבידנדים ולמקדמות.

50. ישות המדווחת על זכויותיה בישות בשליטה משותפת תוך שימוש באיחוד יחסי, תכלול בדוח המאוחד שלה 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 שלה, את תזרימי המזומנים שלה בגין השקעותיה בישות בשליטה משותפת, וכן חלוקות ותשלומים או תקבולים אחרים בינה לבין הישות בשליטה משותפת.

רכישות ומימושים של ישויות נשלטות ויחידות תפעוליות אחרות

51. תזרימי המזומנים המצרפיים הנובעים מרכישות וממימושים של ישויות נשלטות או יחידות תפעוליות אחרות, יוצגו בנפרד ויסווגו כפעילויות השקעה.

52. ישות תיתן גילוי מצרפי, לגבי רכישות ומימושים של ישויות נשלטות או יחידות תפעוליות אחרות במהלך התקופה, לכל אלה:

(א) התשלום הכולל של רכישה או מימוש;

(ב) החלק מתשלום הרכישה או המימוש הכולל, שבוצע במזומן או שווה מזומן;

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

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

53. ההצגה 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 וההתחייבויות שנרכשו או מומשו, מסייעת להבחין בין אותם תזרימי המזומנים לבין תזרימי המזומנים הנובעים מיתר הפעילויות השוטפות, פעילויות ההשקעה ופעילויות המימון. השפעות תזרימי המזומנים של מימושים אינן מקוזזות מאותן רכישות.

54. הסכום המצרפי של המזומנים ששולמו או שהתקבלו כתמורת 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 נשלטת או של יחידה תפעולית שנרכשה או שמומשה, רק אם הישות הנשלטת או היחידה הכירה קודם באותם נכסים או התחייבויות. לדוגמה, כאשר ישות ממשלתית, העורכת דוחות על בסיס מזומן נרכשה על ידי ישות ממשלתית אחרת, הישות הרוכשת אינה נדרשת לתת גילוי

לגבי הנכסים וההתחייבויות (למעט מזומנים ושווי מזומנים) של הישות הנרכשת, אם הישות הנרכשת לא הכירה בנכסים או בהתחייבויות שאינם במזומן.

עסקאות שאינן במזומן

56. עסקאות השקעה ומימון שאינן דורשות שימוש במזומנים או בשווי מזומנים לא ייכללו בדוח על תזרימי המזומנים. לעסקאות אלה, יש לתת גילוי במקום אחר בדוחות הכספיים, בדרך שתספק את כל המידע הרלוונטי אודות אותן פעילויות השקעה ומימון.

57. פעילויות רבות של השקעה ומימון אינן משפיעות במישרין על תזרימי המזומנים השוטפים, למרות השפעתן על מבנה ההון והנכסים של הישות. אי הכללתן של עסקאות שאינן במזומן בדוח על תזרימי המזומנים, עקבית עם מטרת הדוח על תזרימי המזומנים שכן אותם פריטים אינם באים לידי ביטוי בתזרימי המזומנים בתקופה השוטפת. דוגמאות לעסקאות שאינן במזומן, הן:

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

(ב) המרת חוב להון.

רכיבי מזומנים ושווי מזומנים

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

59. בשל מגוון שיטות של ניהול מזומנים והסדרים בנקאיים ברחבי העולם, ועל מנת לעמוד בהוראות תקן חשבונאות ממשלתי מספר 1, הצגת 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 ההשקעות של הישות, ידווח בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 3.

גילויים אחרים

61. על ישות לתת גילוי, יחד עם הסברי ההנהלה בביאורים לדוחות הכספיים, לסכום היתרות המשמעותיות של מזומנים ושווי מזומנים המוחזקים על ידי ישות ואשר אינם זמינים לשימוש על ידי הישות הכלכלית.

62. קיימות נסיבות שונות שבהן יתרות המזומנים ושווי המזומנים המוחזקות בידי ישות אינן זמינות לשימוש על ידי הישות הכלכלית. דוגמאות כוללות יתרות מזומנים ושווי מזומנים המוחזקות על ידי ישות נשלטת הפועלת במדינה בה יש פיקוח על המטבע או מיושמות בה מגבלות חוקיות אחרות, כאשר היתרות אינן זמינות לשימוש כללי על ידי הישות 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 בביאורים לדוחות הכספיים, אשר עשוי לכלול:

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

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

(ג) סכומן ומהותן של יתרות מזומנים מוגבלים.

64. כאשר הקצבות או אישורי תקציב נערכים על בסיס מזומן, הדוח על תזרימי המזומנים עשוי לסייע למשתמשים בהבנת הקשר בין פעילויותיה או תכניותיה של הישות לבין המידע בדבר התקציב הממשלתי. לדיון קצר אודות ההשוואה בין סכומים מתוקצבים לסכומים בפועל, יש לפנות לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1.

תחילה

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

66. 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 אחריו.

שינויים בתקני חשבוונאות אחרים

67. ההפניות לתקן חשבוונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 2, דוחות על תזרימי המזומנים בסעיף 59 ובסעיף 121 לתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 1, הצגת דוחות כספיים הוחלפו בהפניות לתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 2, דוחות על תזרימי המזומנים.

68. ההפניות לתקן חשבוונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 2, דוחות על תזרימי המזומנים במטרת התקן, סעיף 16 ובנספח 1 לתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 3 עודף או גירעון נטו לתקופה, טעויות מהותיות ושינויים במדיניות חשבונאית הוחלפו בהפניות לתקן חשבוונאות ממשלתי מספר 2, דוחות על תזרימי המזומנים.

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

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

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)

<u>20X7</u>	<u>20X8</u>	
		תזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות
		תקבולים
X	X	גביית מסים
X	X	מכירת סחורות ושירותים
X	X	מענקים
X	X	תקבולי ריבית
X	X	תקבולים אחרים
		תשלומים
(X)	(X)	עלויות בגין עובדים
(X)	(X)	פנסיה
(X)	(X)	ספקים
(X)	(X)	תשלומי ריבית
(X)	(X)	תשלומים אחרים
<u>X</u>	<u>X</u>	תזרימי מזומנים נטו מפעילויות שוטפות
		תזרימי מזומנים מפעילויות השקעה
(X)	(X)	רכישת רכוש קבוע
X	X	תקבולים ממכירת רכוש קבוע
X	X	תקבולים ממכירת השקעות
(X)	(X)	רכישת ניירות ערך במטבע חוץ
<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	תזרימי מזומנים נטו מפעילויות השקעה

<u>20X7</u>	<u>20X8</u>	
		תזרימי מזומנים מפעילויות מימון
X	X	תקבולים מהלוואות
(X)	(X)	פירעונות של הלוואות
(X)	(X)	חלוקות/דיבידנד לממשלה
<u>X</u>	<u>X</u>	תזרימי מזומנים נטו מפעילויות מימון
X	X	עליה/(ירידה) נטו במזומנים ושווי מזומנים
X	X	מזומנים ושווי מזומנים לתחילת התקופה
<u>X</u>	<u>X</u>	מזומנים ושווי מזומנים לסוף התקופה

ביאורים לדוח על תזרימי המזומנים

(א) מזומנים ושווי מזומנים

מזומנים ושווי מזומנים כוללים מזומנים בקופה ויתרות בבנקים והשקעות במכשירי שוק פיננסיים. מזומנים ושווי מזומנים הנכללים בדוח על תזרימי המזומנים כוללים את הסכומים הבאים מהדוח על המצב הכספי (באלפי ש"ח):

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

לישות ישנן מסגרות אשראי לא מנוצלות בסך X אלפי ש"ח, מתוכם X אלפי ש"ח מיועדים לפרויקטים של תשתית.

(ב) רכוש קבוע

במהלך התקופה, רכשה הישות הכלכלית רכוש קבוע שעלותו המצרפית היא בסך X אלפי ש"ח, מתוכם X אלפי ש"ח נרכשו באמצעות מענקים הוניים מהממשלה. תשלומי מזומנים בסך X אלפי ש"ח שולמו לרכישת רכוש קבוע.

(ג) התאמות של תזרימי מזומנים נטו מפעילויות שוטפות לעודף/גרעון) נטו מפעילויות רגילות
(באלפי ש"ח)

<u>20X7</u>	<u>20X8</u>	
X	X	עודף/גרעון) מפעילויות רגילות
		תנועות שאינן במזומן
		פחת
X	X	הפחתות
X	X	עליה בהפרשה לחובות מסופקים
X	X	עליה בזכאים
X	X	עליה בהלוואות
X	X	עליה בהפרשות המיוחסות לעלויות בגין עובדים
(X)	(X)	רווחים)/הפסדים ממכירת רכוש קבוע
(X)	(X)	רווחים)/הפסדים ממכירת השקעות
(X)	(X)	עליה בנכסים שוטפים אחרים
(X)	(X)	עליה בהשקעות בשל הערכה מחדש
(X)	(X)	עליה בחייבים
-	(X)	רווח (הפסד) מפריט מיוחד
<u>X</u>	<u>X</u>	תזרימי מזומנים נטו מפעילויות שוטפות

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

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

20X8 (באלפי ש"ח)

<u>20X7</u>	<u>20X8</u>	
		תזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות
X	X	עודף/גירעון) מפעילויות רגילות
		תנועות שאינן במזומן
X	X	פחת
X	X	הפחתות
X	X	עליה בהפרשה לחובות מסופקים
X	X	עליה בזכאים
X	X	עליה בהלוואות
X	X	עליה בהפרשות המיוחסות לעלויות בגין עובדים
(X)	(X)	(רווחים)/הפסדים ממכירת רכוש קבוע
(X)	(X)	(רווחים)/הפסדים ממכירת השקעות
(X)	(X)	עליה בנכסים שוטפים אחרים
(X)	(X)	עליה בהשקעות בשל הערכה מחדש
(X)	(X)	עליה בחייבים
-	(X)	פריט מיוחד
<hr/> X	<hr/> X	תזרימי מזומנים נטו מפעילויות שוטפות
		תזרימי מזומנים מפעילויות 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)	תזרימי מזומנים נטו מפעילויות השקעה

<u>20X7</u>	<u>20X8</u>	
		תזרימי מזומנים מפעילויות מימון
X	X	תקבולים מהלוואות
(X)	(X)	פירעונות של הלוואות
(X)	(X)	חלוקות/דיבידנד לממשלה
<u>X</u>	<u>X</u>	תזרימי מזומנים נטו מפעילויות מימון
X	X	עליה/(ירידה) נטו במזומנים ושווי מזומנים
X	X	מזומנים ושווי מזומנים לתחילת התקופה
<u>X</u>	<u>X</u>	מזומנים ושווי מזומנים לסוף התקופה

ביאורים לדוח על תזרימי המזומנים

(א) מזומנים ושווי מזומנים

מזומנים ושווי מזומנים כוללים מזומנים בקופה ויתרות בבנקים והשקעות במכשירי שוק פיננסיים. מזומנים ושווי מזומנים הנכללים בדוח על תזרימי המזומנים כוללים את הסכומים הבאים מהדוח על המצב הכספי (באלפי ש"ח):

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

לישות ישנן מסגרות אשראי לא מנוצלות בסך X אלפי ש"ח, מתוכם X אלפי ש"ח מיועדים לפרויקטים של תשתית.

(ב) רכוש קבוע

במהלך התקופה, רכשה הישות הכלכלית רכוש קבוע שעלותו המצרפית היא בסך X אלפי ש"ח, מתוכם X אלפי ש"ח נרכשו באמצעות מענקים הוניים מהממשלה. תשלומי מזומנים בסך X אלפי ש"ח שולמו לרכישת רכוש קבוע.

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

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

1. ההפניות בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 2 (להלן - "התקן הבינלאומי") לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי הוחלפו בתקן זה בהפניות לתקני חשבונאות ממשלתיים.

2. ההפניה בתקן הבינלאומי לוועדה הבינלאומית לכללי חשבונאות (IASB) הוחלפה בתקן זה בהפניה למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

3. ההתייחסות בתקן הבינלאומי לממשלה מרכזית או לממשלה מקומית הוחלפה בתקן זה בממשלה.

4. המילים "פריט מיוחד" אשר מופיעות בנספח 1 לתקן הבינלאומי, בביאור (ג) לביאורים בדוח תזרים, הוחלפו בתקן זה במילים: "רווח (הפסד) מפריט מיוחד". כמו כן, בתקן זה הושמטה הערת השוליים המתייחסת למילים אלה ואשר מופיעה בתקן הבינלאומי.

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

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

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

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 2, דוחות על תזרימי המזומנים, מתבסס בעיקרו על תקן חשבונאות בינלאומי מספר 7, דוחות על תזרימי המזומנים. להלן ההבדלים העיקריים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 2 לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 7:

1. בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 2 נכללה פרשנות נוספת לזו של תקן חשבונאות בינלאומי מספר 7, על מנת להבהיר את יישום תקני החשבונאות בישויות ממשלתיות.
2. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 2 כולל מונחים השונים, במקרים מסוימים, מתקן חשבונאות בינלאומי מספר 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 מספר 2; המונחים המקבילים בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 7 הם ישות, הכנסה, דוח רווח והפסד, מאזן והון עצמי.
3. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 2 כולל מערכת של הגדרות של מונחים מקצועיים, השונה מתקן חשבונאות בינלאומי מספר 7 (סעיף 8).
4. בדומה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 7, מתיר אף תקן חשבונאות ממשלתי מספר 2 לעשות שימוש בשיטה הישירה או בשיטה העקיפה על מנת להציג תזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות. כאשר נעשה שימוש בשיטה הישירה על מנת להציג תזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות, תקן חשבונאות ממשלתי מספר 2 מעודד לתת גילוי על ההתאמה בין העודף נטו מפעילויות רגילות לבין תזרימי המזומנים השוטפים, בביאורים לדוחות הכספיים (סעיף 29).
5. הנספח לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 2 אינו כולל הדגמה של דוח על תזרימי המזומנים של מוסד פיננסי.

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית

חברי הוועדה

רו"ח רוני אלרואי - יו"ר הוועדה

רו"ח יגאל גוזמן

רו"ח דוד גולדברג

רו"ח רם לוי

ד"ר אייל סולגניק, רו"ח

מר יוסי שטראוס

צוות מקצועי

רו"ח חיה פרשר

רו"ח איריס אלדר

רו"ח רויטל מדר דונסקוי

משקיפה

גבי עדי כהן מור

צוות מקצועי אד-הוק

מר שלומי אלעזר

רו"ח אלי ביתן

רו"ח יוליה ברנברג

רו"ח בועז דהרי

רו"ח ענת טרייבר

רו"ח יפית נומברג

רו"ח אביחי רזווג