

תקן חשבונאות בינלאומי 7

דוח על תזרימי מזומנים

International Accounting Standard 7

Statement of Cash Flows

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר פורסמו עד 31 במאי 2020 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר 2021.

תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2021

תקן חשבונאות בינלאומי 7 והמסמכים הנלווים אליו תוקנו על ידי :

- תקן דיווח כספי בינלאומי 17 חוזי ביטוח (פורסם במאי 2017) (מועד תחילה 1 בינואר 2023).

מועד התחילה של התיקונים הוא לאחר 1 בינואר 2021 ולכן במהדורה זו הם לא שולבו אלא נכללו בנפרד, במסגרת נספח ד לתקן דיווח כספי בינלאומי 17.

תוכן עניינים

החל מסעיף

| | |
|----|---|
| | תקן חשבונאות בינלאומי 7 |
| | דוח על תזרימי מזומנים |
| | מטרת התקן |
| 1 | תחולה |
| 4 | התועלת במידע על תזרים מזומנים |
| 6 | הגדרות |
| 7 | מזומנים ושווי מזומנים |
| 10 | הצגה של דוח על תזרימי מזומנים |
| 13 | פעילויות שוטפות |
| 16 | פעילויות השקעה |
| 17 | פעילויות מימון |
| 18 | דיווח על תזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות |
| | דיווח על תזרימי מזומנים מפעילויות השקעה |
| 21 | ומפעילויות מימון |
| 22 | דיווח על תזרימי מזומנים על בסיס נטו |
| 25 | תזרימי מזומנים במטבע חוץ |
| 31 | ריבית ודיבידנדים |
| 35 | מסים על הכנסה |
| | השקעות בחברות בנות, בחברות כלולות |
| 37 | ובעסקאות משותפות |
| | שינויים בזכויות בעלות בחברות בנות ובעסקים |
| 39 | אחרים |
| 43 | עסקאות שאינן במזומנים |
| 44 | שינויים בהתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון |
| 45 | מרכיבים של מזומנים ושווי מזומנים |
| 48 | גילויים אחרים |
| 53 | מועד תחילה |
| | אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של יוזמת |
| | הגילויים (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 7) |
| | שפורסם בינואר 2016* |
| | בסיס למסקנות* |
| | דעה מנוגדת* |
| | דוגמאות להמחשה* |

* לא תורגם לעברית

תקן חשבונאות בינלאומי 7 דוח על תזרימי מזומנים¹

תקן חשבונאות בינלאומי 7 דוח על תזרימי מזומנים (IAS 7) מפורט בסעיפים 61-1. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה, אך נשמרה תבנית התקן, כפי שהיתה בעת שאומץ על ידי ה-IASB. יש לקרוא את תקן חשבונאות בינלאומי 7 בהקשר למטרת התקן, להקדמה לתקני דיווח כספי בינלאומיים ולמסגרת המושגית לדיווח כספי. תקן חשבונאות בינלאומי 8, מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, מספק בסיס לבחירה ויישום של מדיניות חשבונאית בהעדר הנחיות מפורשות.

מטרת התקן

מידע לגבי תזרימי המזומנים של ישות הוא שימושי למתן בסיס למשתמשים בדוחות כספיים להערכת היכולת של הישות להפיק מזומנים ושווי מזומנים, ולהערכה של צורכי הישות לנצל (utilise) תזרימי מזומנים אלה. ההחלטות הכלכליות המתקבלות על ידי משתמשים דורשות הערכת היכולת של ישות להפיק מזומנים ושווי מזומנים והערכת העיתוי ומידת הוודאות של הפקתם.

מטרת תקן זה היא לדרוש את הספקת (provision) המידע לגבי השינויים ההיסטוריים במזומנים ושווי מזומנים של ישות באמצעות דוח על תזרימי המזומנים המסווג תזרימי מזומנים במהלך התקופה מפעילויות שוטפות (operating), מפעילויות השקעה ומפעילויות מימון.

תחולה

1. ישות תערוך דוח על תזרימי מזומנים בהתאם לדרישות תקן זה ותציגו כחלק בלתי נפרד (integral) מדוחותיה הכספיים לכל תקופה אשר לגביה מוצגים דוחות כספיים.
2. תקן זה מחליף את תקן חשבונאות בינלאומי 7 דוח על השינויים במצב הכספי, שאושר ביולי 1977.
3. משתמשים בדוחות כספיים של ישות מתעניינים באופן שבו הישות מפיקה מזומנים ושווי מזומנים וכיצד היא משתמשת בהם. האמור חל ללא כל קשר לאופי (nature) הפעילויות של הישות ומבלי להתחשב אם ניתן לראות במזומנים כמוצר של הישות, כפי שעשוי להיות המקרה במוסד פיננסי. ישויות זקוקות למזומנים בעיקר

¹ בספטמבר 2007 תיקנה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את הכותרת של תקן חשבונאות בינלאומי 7 מ- דוחות תזרימי מזומנים ל- דוח על תזרימי מזומנים כתוצאה מעדכון של תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים בשנת 2007.

בשל אותן סיבות, גם אם פעילויותיהן העיקריות לייצור-הכנסות (revenue-producing) עשויות להיות שונות. הן זקוקות למזומנים כדי לנהל את פעולותיהן, לשלם את מחויבויותיהן ולספק תשואות למשקיעים בהן. בהתאם לכך, תקן זה דורש מכל הישויות להציג דוח על תזרימי מזומנים.

התועלת במידע על תזרים מזומנים

4. שימוש בדוח על תזרימי מזומנים בשילוב עם יתר הדוחות הכספיים, מספק מידע המאפשר למשתמשים להעריך את השינויים בנכסים נטו של ישות, המבנה הפיננסי שלה (לרבות נזילותה וכושר הפירעון שלה (solvency)) ויכולתה להשפיע על הסכומים והעיתוי של תזרימי מזומנים כדי להתאים את עצמה לנסיבות ולהזדמנויות משתנות. מידע על תזרים מזומנים הוא שימושי בהערכת יכולתה של הישות להפיק מזומנים ושווי מזומנים ומאפשרת למשתמשים לפתח מודלים להערכה ולהשוואה של הערך הנוכחי של תזרימי המזומנים העתידיים של ישויות שונות. המידע גם מגביר את יכולת ההשוואה של הדיווח על ביצועים תפעוליים על ידי ישויות שונות, כיוון שהוא מבטל את ההשפעות של שימוש בטיפול חשבונאי שונה לגבי אותם עסקאות ואירועים.

5. מידע היסטורי על תזרים מזומנים משמש, לעיתים קרובות, כאינדיקטור לסכום, לעיתוי ולמידת הוודאות של תזרימי מזומנים עתידיים. המידע ההיסטורי שימושי גם בבדיקה של מידת הדיוק של הערכות עבר של תזרימי מזומנים עתידיים ובבחינת הקשר בין רווחיות לבין תזרים מזומנים נטו וההשפעה של מחירים משתנים.

הגדרות

6. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המוגדרת להלן:

מזומנים (Cash) כוללים מזומנים הניתנים לשימוש מיידי (cash on hand) ופיקדונות לפי דרישה.

שווי מזומנים (Cash equivalents) הם השקעות לזמן קצר ברמת נזילות גבוהה אשר ניתנות להמרה בנקל לסכומים ידועים של מזומנים ואשר חשופות לסיכון בלתי משמעותי של שינויים בשווי.

תזרימי מזומנים (Cash flows) הם תזרימים חיוביים ותזרימים שליליים של מזומנים ושווי מזומנים.

פעילויות שוטפות (Operating activities) הן הפעילויות העיקריות לייצור-הכנסות של הישות ופעילויות אחרות אשר אינן פעילויות השקעה או פעילויות מימון.

פעילויות השקעה (Investing activities) הן הרכישה והמימוש של נכסים לזמן ארוך והשקעות אחרות שאינן כלולות בשווי מזומנים.

פעילויות מימון (Financing activities) הן פעילויות שתוצאתן היא שינויים בהיקף ובהרכב ההון המושקע בישות והאשראי שנטלה.

מזומנים ושווי מזומנים

7. שווי מזומנים מוחזקים למטרת עמידה בהתקשרויות לזמן קצר לתשלום מזומנים ולא למטרות השקעה או למטרות אחרות. כדי שהשקעה תהיה כשירה להוות שווי מזומנים היא חייבת להיות ניתנת להמרה בנקל לסכום ידוע של מזומנים ולהיות חשופה לסיכון בלתי משמעותי של שינויים בשווי. לפיכך, באופן רגיל השקעה כשירה להוות שווי מזומנים רק כאשר נותרה תקופה קצרה לפירעון, נאמר, של שלושה חודשים או פחות ממועד הרכישה. השקעות במכשירים הוניים אינן נכללות בשווי מזומנים אלא אם כן הן, במהותן, שווי מזומנים, לדוגמה, במקרה של מניות בכורה הנרכשות זמן קצר לפני מועד פירעון ובעלות מועד פדיון מוגדר.

8. נטילות אשראי בנקאי, נחשבות בדרך כלל, פעילויות מימון. אולם, במדינות מסוימות, משיכות יתר מבנק אשר עומדות לפירעון לפי דרישה מהוות חלק בלתי נפרד מניהול המזומנים של ישות. בנסיבות אלה, משיכות יתר מבנק נכללות כמרכיב של מזומנים ושווי מזומנים. מאפיין של הסדרים בנקאיים כאלה הוא שלעיתים קרובות יתרת הבנק משתנה מיתרה חיובית למשיכת יתר.

9. תזרימי מזומנים אינם כוללים תנועות בין פריטים המהווים מזומנים ושווי מזומנים כיוון שמרכיבים אלה הם חלק מניהול המזומנים של ישות ולא חלק מהפעילויות השוטפות, מפעילויות ההשקעה ומפעילויות המימון שלה. ניהול מזומנים כולל את ההשקעה של עודפי מזומנים בשווי מזומנים.

הצגה של דוח על תזרימי מזומנים

10. דוח על תזרימי מזומנים יהווה דיווח על תזרימי מזומנים במהלך התקופה המסווגים לפי פעילויות שוטפות, פעילויות השקעה ופעילויות מימון.

11. ישות מציגה את תזרימי המזומנים שלה מפעילויות שוטפות, פעילויות השקעה ופעילויות מימון באופן שהוא המתאים ביותר לעסקיה. סיווג לפי פעילות מספק מידע המאפשר למשתמשים להעריך את ההשפעה של אותן פעילויות על המצב הכספי של הישות ועל הסכום של המזומנים ושווי המזומנים שלה. מידע זה יכול לשמש גם כדי להעריך את הקשר בין אותן פעילויות.

12. עסקה בודדת עשויה לכלול תזרימי מזומנים המסווגים באופן שונה. לדוגמה, כאשר החזר של הלוואה במזומנים כולל גם ריבית וגם קרן, מרכיב הריבית עשוי להיות מסווג כפעילות שוטפת ומרכיב הקרן יסווג כפעילות מימון.

פעילויות שוטפות

13. סכום תזרימי המזומנים הנובע מפעילויות שוטפות הוא אינדיקטור מרכזי למידה שבה פעולותיה של הישות הפיקו תזרימי מזומנים מספיקים כדי לפרוע הלוואות, לשמר את היכולת התפעולית של הישות, לשלם דיבידנדים ולבצע השקעות חדשות ללא פנייה למקורות מימון חיצוניים. מידע לגבי מרכיבים מסוימים של תזרימי מזומנים תפעוליים היסטוריים הוא שימושי, בשילוב עם מידע אחר, לצורך חיזוי תזרימי מזומנים תפעוליים עתידיים.

14. תזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות נובעים בעיקר מהפעילויות העיקריות לייצור-הכנסות של הישות. לפיכך, הם בדרך כלל נובעים מהעסקאות ומאירועים אחרים שמובאים בחשבון בקביעת רווח או הפסד. דוגמאות לתזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות הן:

- (א) תקבולי מזומנים ממכירת סחורות ומהספקת שירותים;
- (ב) תקבולי מזומנים מתמלוגים, מגמולים (fees), מעמלות (commissions) ומהכנסות אחרות;
- (ג) תשלומי מזומנים לספקים בגין סחורות ושירותים;
- (ד) תשלומי מזומנים לעובדים ובעבורם;
- (ה) תקבולים ותשלומים במזומנים של ישות ביטוח בגין פרמיות ותביעות, קצבאות (annuities) והטבות אחרות בגין פוליסות;

(ו) תשלומים והחזרים במזומנים של מסים על הכנסה, אלא אם כן הם ניתנים לזיהוי ספציפי עם פעילויות מימון ופעילויות השקעה; וכן

(ז) תקבולים ותשלומים במזומנים מחוזים המוחזקים למטרות מסחר (dealing or trading).

עסקאות מסוימות, כגון מכירה של פריט ציוד, עשויות ליצור רווח או הפסד אשר ייכלל ברווח או הפסד המוכר. תזרימי המזומנים המתייחסים לעסקאות כאלה הם תזרימי מזומנים מפעילויות השקעה. אולם, תשלומי מזומנים לייצור או לרכישת נכסים המוחזקים להשכרה לאחרים ולאחר מכן מוחזקים למכירה כמתואר בסעיף 68א לתקן חשבונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע הם תזרימי מזומנים לפעילות שוטפת. תקבולי מזומנים מההשכרות והמכירות לאחר מכן של נכסים אלה מהווים גם הם תזרימי מזומנים מפעילות שוטפת.

15. ישות עשויה להחזיק ניירות ערך והלוואות למטרות מסחר, ובמקרה זה הם דומים למלאי שנרכש באופן מפורש לצורך מכירה. לפיכך, תזרימי מזומנים הנובעים מרכישה וממכירה של ניירות ערך למסחר מסווגים כפעילויות שוטפות. בדומה לכך, מקדמות והלוואות במזומנים שבוצעו על ידי מוסדות פיננסיים, בדרך כלל, מסווגות כפעילויות שוטפות, מאחר שהן מתייחסות לפעילות העיקרית לייצור-הכנסות של אותה ישות.

פעילויות השקעה

16. הגילוי הנפרד של תזרימי מזומנים הנובעים מפעילויות השקעה חשוב, משום שתזרימי המזומנים מייצגים את המידה שבה יציאות בוצעו לצורך השגת משאבים המיועדים להפקת הכנסה עתידית ותזרימי מזומנים. רק יציאות שכתוצאה מהן יוכר נכס בדוח על המצב הכספי כשירות לסיווג כפעילויות השקעה. דוגמאות לתזרימי מזומנים הנובעים מפעילויות השקעה הן:

(א) תשלומי מזומנים לרכישת רכוש קבוע, נכסים בלתי מוחשיים ונכסים אחרים לזמן ארוך. תשלומים אלה כוללים את אלה המתייחסים לעלויות פיתוח מהוונות ולרכוש קבוע בהקמה עצמית;

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

- (ג) תשלומי מזומנים לרכישת מכשירים הוניים או מכשירי חוב של ישויות אחרות וזכויות בעסקאות משותפות (למעט תשלומים בגין מכשירים כאמור הנחשבים לשווי מזומנים או אלה המוחזקים למטרות מסחר);
- (ד) תקבולי מזומנים ממכירות מכשירים הוניים או מכשירי חוב של ישויות אחרות וזכויות בעסקאות משותפות (למעט תקבולים בגין מכשירים כאמור הנחשבים לשווי מזומנים ואלה המוחזקים למטרות מסחר);
- (ה) מקדמות והלוואות במזומנים שניתנו לצדדים אחרים (למעט מקדמות והלוואות על ידי מוסד פיננסי);
- (ו) תקבולי מזומנים מההחזר של מקדמות והלוואות שניתנו לצדדים אחרים (למעט מקדמות והלוואות על ידי מוסד פיננסי);
- (ז) תשלומי מזומנים בגין חוזים עתידיים, חוזי אקדמה, חוזי אופציה וחוזי החלפה למעט כאשר החוזים מוחזקים למטרות מסחר, או שהתשלומים מסווגים כפעילויות מימון; וכך
- (ח) תקבולי מזומנים מחוזים עתידיים, מחוזי אקדמה, מחוזי אופציה ומחוזי החלפה למעט כאשר החוזים מוחזקים למטרות מסחר, או שהתקבולים מסווגים כפעילויות מימון.
- כאשר חוזה מטופל כגידור של פוזיציה הניתנת לזיהוי, תזרימי המזומנים בגין החוזה מסווגים באופן זהה לזה של תזרימי המזומנים בגין הפוזיציה המגודרת.

פעילויות מימון

17. הגילוי הנפרד של תזרימי מזומנים הנובעים מפעילויות מימון חשוב, משום שהוא שימושי בחיזוי תביעות של תזרימי מזומנים עתידיים על ידי ספקים של הון לישות. דוגמאות לתזרימי מזומנים הנובעים מפעילויות מימון הן:
- (א) תקבולי מזומנים מהנפקת מניות או מכשירים הוניים אחרים;
- (ב) תשלומי מזומנים לבעלים כדי לרכוש או לפדות את מניות הישות;

- (ג) תקבולי מזומנים מהנפקת כתבי התחייבות (debentures), שטרות (notes) ואגרות חוב (bonds) ומנטילת הלוואות, משכנתאות וסוגי אשראי אחרים לזמן קצר או לזמן ארוך ;
- (ד) החזרי מזומנים של סכומי אשראי שניטלו ; וכן
- (ה) תשלומי מזומנים על ידי חוכר להקטנת ההתחייבות שטרם נפרעה המתייחסת לחכירה.

דיווח על תזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות

18. ישות תדווח על תזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות תוך שימוש באחת מהשיטות הבאות:

- (א) השיטה הישירה, שבה ניתן גילוי לסוגים עיקריים של תקבולי מזומנים ברוטו ותשלומי מזומנים ברוטו ; או
- (ב) השיטה העקיפה, שבה רווח או הפסד מותאם בגין השפעותיהן של עסקאות שאינן במזומנים באופיין (non-cash nature), דחיות (deferrals) או צבירות (accruals) כלשהן של תקבולי או תשלומי מזומנים תפעוליים מהעבר או בעתיד, ופריטים של הכנסה או הוצאה הקשורים לתזרימי מזומנים מהשקעה או לתזרימי מזומנים ממימון.

19. מומלץ לישויות לדווח על תזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות תוך שימוש בשיטה הישירה. השיטה הישירה מספקת מידע אשר עשוי להיות שימושי באמידת תזרימי מזומנים עתידיים ואשר אינו ניתן להשגה לפי השיטה העקיפה. לפי השיטה הישירה, מידע לגבי סוגים עיקריים של תקבולי מזומנים ברוטו ותשלומי מזומנים ברוטו עשוי להיות מושג :

- (א) מרשומות חשבונאיות של הישות ; או
- (ב) על ידי התאמת מכירות, עלות המכירות (הכנסת ריבית והכנסה דומה והוצאת ריבית וחייבים דומים לגבי מוסד פיננסי) ופריטים אחרים בדוח על הרווח הכולל :
- (i) שינויים במהלך התקופה במלאי ובחייבים ובזכאים תפעוליים ;
- (ii) פריטים אחרים שאינם במזומנים ; וכן

(iii) פריטים אחרים אשר לגביהם השפעות המזומנים הן תזרימי מזומנים מהשקעה או ממימון.

20. לפי השיטה העקיפה, תזרים המזומנים נטו מפעילויות שוטפות נקבע על ידי התאמת רווח או הפסד בגין השפעות של:

(א) שינויים במהלך התקופה במלאי ובחייבים ובזכאים תפעוליים;

(ב) פריטים שאינם כרוכים בתזרימי מזומנים כגון פחת, הפרשות, מסים נדחים, רווחים והפסדים בלתי ממומשים ממטבע חוץ, רווחים בלתי מחולקים של חברות כלולות; וכן

(ג) כל הפריטים האחרים שלגביהם השפעות המזומנים הן תזרימי מזומנים מהשקעה או ממימון.

לחלופין, תזרים המזומנים נטו מפעילויות שוטפות עשוי להיות מוצג לפי השיטה העקיפה על ידי הצגת ההכנסות וההוצאות שניתן להן גילוי בדוח על הרווח הכולל והשינויים במהלך התקופה במלאי ובחייבים ובזכאים תפעוליים.

דיווח על תזרימי מזומנים מפעילויות השקעה ומפעילויות מימון

21. ישות תדווח בנפרד על סוגים עיקריים של תקבולי מזומנים ברוטו ותשלומי מזומנים ברוטו הנובעים מפעילויות השקעה ופעילויות מימון, למעט תזרימי המזומנים המתוארים בסעיפים 22 ו-24 במידה שאלה מדווחים על בסיס נטו.

דיווח על תזרימי מזומנים על בסיס נטו

22. ניתן לדווח על בסיס נטו על תזרימי מזומנים הנובעים מהפעילויות השוטפות, מפעילויות השקעה ומפעילויות המימון הבאות:

(א) תקבולים ותשלומים של מזומנים בעבור לקוחות כאשר תזרימי המזומנים משקפים את הפעילויות של הלקוח ולא את אלה של הישות; וכן

(ב) תקבולים ותשלומים של מזומנים בגין פריטים שבהם המחזור מהיר, הסכומים גבוהים והתקופות לפירעון קצרות.

23. דוגמאות לתקבולי ותשלומי מזומנים אשר סעיף 22(א) מתייחס אליהם הן:

- (א) קבלה והחזר של פיקדונות לפי דרישה של בנק;
- (ב) כספים (funds) המוחזקים בעבור לקוחות על ידי ישות השקעה; וכן
- (ג) דמי שכירות הנגבים בעבור הבעלים של נדל"ן והמשולמים להם.

23א. דוגמאות לתקבולי ותשלומי מזומנים אשר סעיף 22(ב) מתייחס אליהם הן מקדמות שמבוצעות בעבור, והחזרים של:

- (א) סכומי הקרן המתייחסים ללקוחות כרטיסי אשראי;
- (ב) רכישה ומכירה של השקעות; וכן
- (ג) אשראי לזמן קצר אחר, לדוגמה, אלה שיש להם תקופה לפירעון של שלושה חודשים או פחות.

24. ניתן לדווח על בסיס נטו על תזרימי מזומנים הנובעים מכל אחת מהפעילויות הבאות של מוסד פיננסי:

- (א) תקבולי ותשלומי מזומנים בגין קבלה והחזר של פיקדונות עם מועד פירעון קבוע;
- (ב) הפקדת פיקדונות במוסדות פיננסיים אחרים ומשיכתם; וכן
- (ג) מקדמות והלוואות במזומנים שניתנו ללקוחות וההחזר של מקדמות והלוואות אלה.

תזרימי מזומנים במטבע חוץ

25. תזרימי מזומנים הנובעים מעסקאות במטבע חוץ יירשמו במטבע הפעילות של הישות על ידי הכפלת הסכום במטבע חוץ בשער החליפין בין מטבע הפעילות לבין מטבע החוץ בתאריך תזרים המזומנים.

26. תזרימי המזומנים של חברה בת חוץ יתורגמו לפי שערי החליפין בין מטבע הפעילות לבין מטבע החוץ בתאריכים של תזרימי המזומנים.

27. תזרימי מזומנים הנקובים במטבע חוץ מדווחים באופן עקבי לתקן חשבונאות בינלאומי 21 השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ. האמור מתיר את השימוש בשער חליפין המהווה קירוב לשער בפועל. לדוגמה, ניתן לעשות שימוש בממוצע משוקלל של שער החליפין לתקופה לצורך רישום עסקאות מטבע חוץ או לצורך התרגום של תזרימי המזומנים של חברה בת חוץ. אולם, תקן חשבונאות בינלאומי 21 אינו מתיר את השימוש בשער חליפין בסוף תקופת הדיווח כאשר מתרגמים את תזרימי המזומנים של חברה בת חוץ.

28. רווחים והפסדים בלתי ממומשים הנובעים משינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ אינם תזרימי מזומנים. אולם, ההשפעה של שינויים בשער חליפין על מזומנים ושווי מזומנים המוחזקים במטבע חוץ או העומדים לפירעון במטבע חוץ מדווחים בדוח על תזרימי המזומנים כדי להתאים את המזומנים ושווי המזומנים בתחילת התקופה ובסיומה. סכום זה מוצג בנפרד מתזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות, מפעילויות השקעה ומפעילויות מימון וכולל את ההפרשים, אם יש כאלה, לו תזרימי מזומנים אלה היו מדווחים לפי שערי החליפין בתום התקופה.

29. [בוטל]

30. [בוטל]

ריבית ודיבידנדים

31. ייתן גילוי, לגבי כל אחד מהם בנפרד, לתזרימי מזומנים מריבית ומדיבידנדים שנתקבלו או ששולמו. כל אחד מהם יסווג באופן עקבי מתקופה לתקופה כפעילות שוטפת, כפעילות השקעה או כפעילות מימון.

32. בדוח על תזרימי המזומנים ניתן גילוי לסכום הכולל של ריבית ששולמה במהלך תקופה בין אם הוכרה כהוצאה ברווח או הפסד ובין אם הוונה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 23 עלויות אשראי.

33. במוסד פיננסי ריבית ששולמה וריבית ודיבידנדים שנתקבלו מסווגים, בדרך כלל, כתזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות. אולם, אין הסכמה לגבי הסיווג של תזרימי מזומנים אלה בישויות

אחרות. ריבית ששולמה וריבית ודיבידנדים שנתקבלו ניתנים לסיווג כתזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות, משום שהם מובאים בחשבון בקביעת רווח או הפסד. לחלופין, ריבית ששולמה וריבית ודיבידנדים שנתקבלו ניתנים לסיווג כתזרימי מזומנים ממימון ותזרימי מזומנים מהשקעה בהתאמה, משום שהם עלויות להשגת מקורות מימון או תשואות על השקעות.

34. דיבידנדים ששולמו ניתנים לסיווג כתזרים מזומנים ממימון כיוון שהם עלות להשגת משאבים פיננסיים. לחלופין, דיבידנדים ששולמו ניתנים לסיווג כמרכיב בתזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות, כדי לסייע למשתמשים לקבוע מהי יכולתה של ישות לשלם דיבידנדים מתוך תזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות.

מסים על הכנסה

35. ייתן גילוי נפרד לתזרימי מזומנים הנובעים ממסים על הכנסה והם יסווגו כתזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות, אלא אם כן ניתן לזהותם ספציפית עם פעילויות מימון ופעילויות השקעה.

36. מסים על הכנסה נובעים מעסקאות שיוצרות תזרימי מזומנים המסווגים כפעילויות שוטפות, פעילויות השקעה ופעילויות מימון בדוח על תזרימי מזומנים. בעוד שהוצאת מס ניתנת בנקל לזיהוי עם פעילויות השקעה או פעילויות מימון, לעיתים קרובות אין זה מעשי לזהות את תזרימי המזומנים בגין המס המתייחסים אליהן, והם עשויים להיווצר בתקופה שונה מזו של תזרימי המזומנים של העסקה. לפיכך, מסים ששולמו, בדרך כלל, מסווגים כתזרימי מזומנים מפעילויות שוטפות. אולם, כאשר מעשי לזהות את תזרים המזומנים בגין המס עם עסקה בודדת היוצרת תזרימי מזומנים המסווגים כפעילויות השקעה או פעילויות מימון, תזרים המזומנים בגין המס יסווג כפעילות השקעה או כפעילות מימון כפי שראוי. כאשר תזרימי מזומנים בגין מס מוקצים ליותר מסוג אחד של פעילות, ייתן גילוי לסכום הכולל של המסים ששולמו.

השקעות בחברות בנות, בחברות כלולות ובעסקאות משותפות

37. כאשר השקעה בחברה כלולה, בעסקה משותפת או בחברה בת מטופלות תוך שימוש בשיטת השווי המאזני או בשיטת העלות, משקיע יגביל את הדיווח שלו בדוח על תזרימי המזומנים לתזרימי מזומנים בינו לבין הישות המושקעת, לדוגמה, לדיבידנדים ולמקדמות.

38. ישות שמדווחת על זכויותיה בחברה כלולה או בעסקה משותפת תוך שימוש בשיטת השווי המאזני, כוללת בדוח על תזרימי המזומנים שלה את תזרימי המזומנים בהתייחס להשקעותיה בחברה כלולה או בעסקה משותפת, וחלוקות ותשלומים או תקבולים אחרים בינה לבין החברה הכלולה או העסקה המשותפת.

שינויים בזכויות בעלות בחברות בנות ובעסקים אחרים

39. תזרימי המזומנים המצרפיים הנובעים מהשגת שליטה או מאיבוד שליטה על חברות בנות או על עסקים אחרים יוצגו בנפרד ויסווגו כפעילויות השקעה.

40. ישות תיתן גילוי מצרפי, הן בהתייחס להשגת שליטה והן בהתייחס לאיבוד שליטה על חברות בנות או על עסקים אחרים במהלך התקופה, לכל אחד מהנתונים הבאים:

(א) סך התמורה ששולמה או שהתקבלה;

(ב) החלק של התמורה שמהווה מזומנים ושווי מזומנים;

(ג) סכום המזומנים ושווי המזומנים בחברות הבנות או בעסקים אחרים שהישות השיגה שליטה עליהם או שהישות איבדה שליטה עליהם; וכן

(ד) הסכום של הנכסים וההתחייבויות, למעט מזומנים ושווי מזומנים בחברות הבנות או בעסקים אחרים שהישות השיגה שליטה עליהם או שהישות איבדה שליטה עליהם, מסוכמים לפי כל אחת מהקבוצות העיקריות.

א.40 ישות השקעה, כהגדרתה בתקן דיווח כספי בינלאומי 10 דוחות כספיים מאוחדים, אינה צריכה ליישם את סעיפים 40(ג) או 40(ד) להשקעה בחברה בת אשר נדרשת להימדד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד.

41. ההצגה הנפרדת של השפעות תזרים מזומנים של השגת שליטה או איבוד שליטה על חברות בנות או על עסקים אחרים כפריטים בסעיפים נפרדים (single line items), ביחד עם הגילוי הנפרד של הסכומים של הנכסים וההתחייבויות שנרכשו או שמומשו, מסייעת להבחין בין תזרימי מזומנים אלה לבין תזרימי מזומנים הנובעים מפעילויות שוטפות אחרות, פעילויות השקעה אחרות ופעילויות מימון אחרות. השפעות תזרים המזומנים של איבוד שליטה אינן מנוכות מאלה של השגת שליטה.

42. הסכום המצרפי של מזומנים ששולמו או שנתקבלו כתמורה עבור השגת שליטה או איבוד שליטה על חברות בנות או על עסקים אחרים מדווח בדוח על תזרימי המזומנים לאחר קיזוז מזומנים ושווי מזומנים שנרכשו או שמומשו כחלק מהעסקאות, אירועים או שינויים בנסיבות.

42א. תזרימי המזומנים הנובעים משינויים בזכויות הבעלות בחברה בת שתוצאתם אינה איבוד שליטה, יסווגו כתזרימי מזומנים מפעילות מימון, אלא אם כן החברה הבת מוחזקת על ידי ישות השקעה, כהגדרתה בתקן דיווח כספי בינלאומי 10, ונדרשת להימדד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד.

42ב. שינויים בזכויות הבעלות בחברה בת שתוצאתם אינה איבוד שליטה, כגון קניה או מכירה עוקבות של מכשירים הוניים של חברה בת על ידי חברה אם, מטופלים כעסקאות הוניות (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 10), אלא אם כן החברה הבת מוחזקת על ידי ישות השקעה ונדרשת להימדד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד. בהתאם לכך, תזרימי המזומנים הנובעים מכך מסווגים באותו אופן כמו עסקאות אחרות עם בעלים כמתואר בסעיף 17.

עסקאות שאינן במזומנים

43. עסקאות השקעה ועסקאות מימון שאינן מחייבות את השימוש במזומנים ושווי מזומנים לא יכללו בדוח על תזרימי מזומנים. יינתן גילוי לעסקאות כאלה במקום אחר בדוחות הכספיים באופן שמספק את כל המידע הרלוונטי לגבי פעילויות השקעה ופעילויות מימון אלה.

44. פעילויות רבות של השקעה ומימון אינן בעלות השפעה ישירה על תזרימי מזומנים שוטפים, למרות שהן משפיעות על מבנה ההון והנכסים של ישות. אי הכללתן של עסקאות שאינן במזומנים בדוח על תזרימי המזומנים היא עקבית עם המטרה של דוח על תזרימי מזומנים, משום שפריטים אלה אינם כרוכים בתזרימי מזומנים בתקופה השוטפת. דוגמאות לעסקאות שאינן במזומנים הן:

(א) הרכישה של נכסים על ידי נטילת התחייבויות המתייחסות אליהם במישרין או באמצעות חכירה.

(ב) הרכישה של ישות באמצעות הנפקת מכשירים הוניים; וכן

(ג) ההמרה של חוב להון.

שינויים בהתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון

44א. ישות תספק גילויים אשר יאפשרו למשתמשים בדוחות כספיים להעריך שינויים בהתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון, כולל הן שינויים הנובעים מתזרימי מזומנים והן שינויים שאינם במזומנים.

44ב. במידת הצורך על מנת לקיים את הדרישה בסעיף 44א, ישות תיתן גילוי לשינויים הבאים בהתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון:

(א) שינויים מתזרימי מזומנים ממימון;

(ב) שינויים הנובעים מהשגת שליטה או מאיבוד שליטה על חברות בנות או עסקים אחרים;

(ג) השפעת השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ;

(ד) שינויים בשווי הוגן; וכן

(ה) שינויים אחרים.

44ג. התחייבויות הנובעות מפעילויות מימון הינן התחייבויות שלגביהן תזרימי מזומנים סווגו, או תזרימי מזומנים עתידיים יסווגו, בדוח על תזרימי המזומנים כתזרימי מזומנים מפעילויות מימון. בנוסף, דרישת הגילוי בסעיף 44א חלה גם על שינויים בנכסים פיננסיים (לדוגמה, נכסים שמגדרים התחייבויות הנובעות מפעילויות מימון) אם תזרימי מזומנים מנכסים פיננסיים אלה נכללו, או תזרימי מזומנים עתידיים יכללו, בתזרימי מזומנים מפעילויות מימון.

44ד. דרך אחת לקיים את דרישת הגילוי בסעיף 44א היא על ידי מתן התאמה בין יתרות הפתיחה ויתרות הסגירה בדוח על המצב הכספי להתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון, כולל השינויים שזוהו בסעיף 44ב. מקום שבו ישות נותנת גילוי להתאמה שכזאת, עליה לספק מידע מספיק על מנת לאפשר למשתמשים בדוחות הכספיים לקשור פריטים הכלולים בהתאמה לדוח על המצב הכספי ולדוח על תזרימי המזומנים.

44ה. אם ישות מספקת את הגילוי הנדרש בסעיף 44א בשילוב עם גילויים על שינויים בנכסים והתחייבויות אחרים, עליה לתת גילוי לשינויים בהתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון בנפרד משינויים בנכסים והתחייבויות אחרים אלה.

מרכיבים של מזומנים ושווי מזומנים

45. ישות תיתן גילוי למרכיבים של מזומנים ושווי מזומנים ותציג התאמה בין הסכומים בדוח על תזרימי המזומנים שלה לבין הפריטים האקויוולנטים המדווחים בדוח על המצב הכספי.
46. לאור המגוון של פרקטיקות ניהול מזומנים והסדרים בנקאיים ברחבי העולם וכדי לציית לאמור בתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים, ישות נותנת גילוי למדיניות שהיא מאמצת בקביעת ההרכב של מזומנים ושווי מזומנים.
47. ההשפעה של שינוי כלשהו במדיניות קביעת המרכיבים של מזומנים ושווי מזומנים, לדוגמה, שינוי בסיווג של מכשירים פיננסיים שקודם לכן נחשבו חלק מתיק ההשקעות של ישות, מדווח בהתאם לאמור בתקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות.

גילויים אחרים

48. ישות תיתן גילוי, ביחד עם התייחסות של ההנהלה, לסכום של יתרות משמעותיות של מזומנים ושווי מזומנים המוחזקים על ידי הישות אשר אינם זמינים לשימוש על ידי הקבוצה.
49. יש נסיבות מגוונות שבהן יתרות מזומנים ושווי מזומנים המוחזקות על ידי ישות אינן זמינות לשימוש על ידי הקבוצה. דוגמאות כוללות יתרות מזומנים ושווי מזומנים המוחזקות על ידי חברה בת אשר פועלת במדינה שבה חלות מגבלות על המרת כספים (exchange controls) או מגבלות חוקיות אחרות, כאשר היתרות אינן זמינות לשימוש כללי על ידי חברת האם או חברות בנות אחרות.
50. מידע נוסף עשוי להיות רלוונטי למשתמשים בהבנת המצב הכספי והנזילות של ישות. גילוי של מידע זה, ביחד עם התייחסות ההנהלה, הוא מומלץ ועשוי לכלול את:
- (א) הסכום של קווי האשראי שטרם נוצלו אשר עשויים להיות זמינים לפעילויות שוטפות עתידיות ולסילוק התקשרויות הוניות, תוך ציון מגבלות כלשהן על השימוש בקווים אלה;

(ב) [בוטל]

- (ג) הסכום המצרפי של תזרימי מזומנים המייצגים גידול בקיבולת (capacity) התפעולית בנפרד מתזרימי המזומנים הנדרשים לשימור היכולת התפעולית; וכן
- (ד) הסכום של תזרימי המזומנים הנובעים מפעילויות שוטפות, פעילויות השקעה ופעילויות מימון של כל מגזר בר דיווח (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 8 מגזרי פעילות).

51. הגילוי הנפרד של תזרימי מזומנים המייצגים גידול בקיבולת התפעולית ותזרימי מזומנים הנדרשים לשימור היכולת התפעולית הוא שימושי, משום שהוא מאפשר למשתמש לקבוע אם הישות משקיעה באופן מספיק בשימור יכולתה התפעולית. ישות אשר אינה משקיעה באופן מספיק בשימור יכולתה התפעולית עלולה לפגוע ברווחיות העתידית על חשבון נזילות שוטפת וחלוקות לבעלים.
52. הגילוי של תזרימי מזומנים מגזריים מאפשר למשתמשים להשיג הבנה טובה יותר של היחסים בין תזרימי המזומנים של העסק כמכלול לבין אלה של החלקים המרכיבים אותו ומידת הזמינות ההשווית של תזרימי המזומנים המגזריים.

מועד תחילה

53. תקן זה יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 1994 או לאחריו.
54. תקן חשבונאות בינלאומי 27 (כפי שתוקן בשנת 2008) תיקן את סעיפים 39-42 והוסיף את סעיפים 42א ו-42ב. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 27 (מתוקן 2008) לתקופה מוקדמת יותר, תיקונים אלה ייושמו לתקופה מוקדמת זו. התיקונים ייושמו למפרע.
55. סעיף 14 תוקן על ידי שיפורים לתקני דיווח כספי בינלאומיים שפורסמו במאי 2008. ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת את התיקון לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו ועליה ליישם גם את סעיף 68א לתקן חשבונאות בינלאומי 16.

56. סעיף 16 תוקן על ידי שיפורים לתקני דיווח כספי בינלאומיים שפורסמו באפריל 2009. ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2010 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת את התיקון לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.
57. תקן דיווח כספי בינלאומי 10 ותקן דיווח כספי בינלאומי 11 הסדרים משותפים, שפורסמו במאי 2011, תיקנו את סעיפים 37, 38 ו-42 וביטלו את סעיף 50(ב). ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 10 ותקן דיווח כספי בינלאומי 11.
58. ישויות השקעה (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, לתקן דיווח כספי בינלאומי 12 ולתקן חשבונאות בינלאומי 27), שפורסם באוקטובר 2012, תיקן את סעיפים 42 ו-44 והוסיף את סעיף 40. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום ה-1 בינואר 2014 או לאחריו. יישום מוקדם יותר של ישויות השקעה מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה מוקדם יותר, עליה ליישם גם את כל התיקונים הנכללים בישויות השקעה באותו מועד.
59. תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיפים 17 ו-44. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.
60. יוזמת הגילויים (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 7), שפורסם בינואר 2016, הוסיף את סעיפים 44א-44ה. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2017 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. כאשר הישות מיישמת לראשונה תיקונים אלה, היא אינה נדרשת לספק מידע השוואתי לתקופות קודמות.
61. [סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 17, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2023, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ד לתקן דיווח כספי בינלאומי 17].

