

**המועצה להשכלה גבוהה  
הועדה לתכנון ולתקצוב**

**הנחיות בדבר  
כללי חשבונאות ודיווח כספי  
על ידי מוסדות להשכלה גבוהה בישראל**

**נובמבר, 2009**

## הנחיות בדבר כללי חשבונאות ודיווח כספי

### על ידי מוסדות להשכלה גבוהה בישראל

#### תוכן עניינים

<u>עמוד</u>	<u>סעיף</u>	
3	10 - 1	מבוא
6	14 - 11	מטרת ההנחיות
7	26 - 15	הגדרות
8	32 - 27	כללי דיווח כספי
9	34 - 33	סיווג הנכסים נטו
10	39 - 35	מבנה הדוחות הכספיים
14	44 - 40	רכוש קבוע ופחת
15	46 - 45	רכישות ומלאי
16	50 - 47	הכנסות
17	53 - 51	תרומות והקצבות
18	57 - 54	הקבלת מקורות
18	61 - 58	נכסים ושירותים המתקבלים ללא תמורה
19	67 - 62	הוצאות בדוח על הפעילויות
20	81 - 68	עתודות לזכויות עובדים בעת פרישה
23	83 - 82	תרומות בתנאי אנונה
23	84	שמירת ערך הנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה
24	90 - 85	דוחות כספיים מאוחדים
24	91	מספרי השוואה
25	93 - 92	השוואה לתקציב
25	95 - 94	צדדים קשורים
25	98 - 96	מיסים
26	99	דוח רואה החשבון המבקר
26	100	תחולה
27		נספח א' – מאזן
29		נספח ב' – דוח על הפעילויות
30		נספח ג' – דוח על השינויים בנכסים נטו
32		נספח ד' – דוח על תזרימי המזומנים
34		נספח ה' – ביאורים לדוחות הכספיים

**הנחיות בדבר כללי חשבונאות ודיווח כספי**  
**על ידי מוסדות להשכלה גבוהה בישראל**

**מבוא**

1. מוסדות להשכלה גבוהה הם גופים מורכבים שפעילותם העיקרית היא הוראה ומחקר. מוסדות להשכלה גבוהה בישראל כוללים אוניברסיטאות ומכללות המאוגדות כעמותות, כחברות לתועלת הציבור וכתאגידים הפועלים על פי חוק המועצה להשכלה גבוהה, תשי"ח - 1958.

2. מימון הפעילות של מוסדות להשכלה גבוהה בישראל מתקבל בעיקר מהמקורות הבאים:

- (א) הכנסות משכר לימוד.
- (ב) מענקים עבור מחקרים.
- (ג) הכנסות ממכירת שירותי יעוץ ושירותים אחרים לגופים חיצוניים.
- (ד) הכנסות מהפעלת מתקנים, כגון מסעדות, חנויות, מעונות סטודנטים, חניונים ועוד.
- (ה) הכנסות מתאגידים מוחזקים.
- (ו) תרומות ומענקים מצדדים שלישיים (בין אם למטרות הרגילות של המוסד ובין אם מוגבלות למטרות מסוימות שנקבעו על ידי התורמים).
- (ז) מימון ציבורי שנקבע בחוק התקציב ומחולק באמצעות הועדה לתכנון ולתקצוב של המועצה להשכלה גבוהה או באמצעות משרד החינוך (למוסדות להכשרת מורים).

3. מרבית המוסדות להשכלה גבוהה בישראל מתוקצבים על ידי הועדה לתכנון ולתקצוב של המועצה להשכלה גבוהה, בהתאם להוראות חוק המועצה להשכלה גבוהה, תשי"ח - 1958 ותקנותיו ומתוקף החלטות ממשלת ישראל. עיקר ההכנסה השנתית של המוסדות המתוקצבים מתקבלת מהוועדה לתכנון ולתקצוב.

4. מוסדות אקדמיים להכשרת מורים<sup>1</sup> מתוקצבים על ידי משרד החינוך. עיקר ההכנסה השנתית של מוסדות אלה מתקבלת מתקציב משרד החינוך.

5. גילוי דעת מספר 69 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים שפורסם במרץ 1997 ותקן חשבונאות מספר 5 - תיקונים והבהרות לגילוי דעת 69 בדבר כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים שפורסם בדצמבר 1999 קובעים את כללי החשבונאות והדיווח הכספי החלים על מלכ"רים בישראל. יחד עם זאת, בסעיף 64 לנוסח המשולב של גילוי דעת מספר 69 ותקן חשבונאות מספר 5 נקבע כי הוא אינו חל, בין היתר, על "מוסד החייב בדיווח על פי הנחיות הועדה לתכנון ולתקצוב של המועצה להשכלה גבוהה, לגבי כל פעילויותיו או חלקן".

6. בדומה למוסדות להשכלה גבוהה החייבים בדיווח על פי הנחיות הועדה לתכנון ולתקצוב, קבע סעיף 64 לנוסח המשולב של גילוי דעת מספר 69 ותקן חשבונאות מספר 5 כי הוא אינו חל "על מוסד החייב בדיווח בהתאם לתקנות ביטוח בריאות (פיקוח ובקרה פיננסיים על קופות החולים), תשנ"ו - 1995". בפברואר 2001 מונתה על ידי משרד הבריאות והמוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ועדה שתפקידה העיקרי היה להמליץ על שינויים מחויבים בכללי החשבונאות המקובלים, כך שניתן יהיה להסדיר ולהחיל מערכת של כללי חשבונאות ודיווח אחידים על הסקטור הייחודי של קופות החולים. בעקבות המלצות הועדה, בפברואר 2003 נכנס לתוקף תקן חשבונאות מספר 18 הקובע את כללי הדיווח הכספי על ידי קופות חולים.

7. נכון להיום, הדוחות הכספיים של מוסדות להשכלה גבוהה בישראל נבדלים זה מזה הן בצורתם והן בתוכנם. להלן מספר דוגמאות להעדר האחידות:

(א) ישנם מוסדות המדווחים על המצב הכספי ועל תוצאות הפעילות של כל קבוצת הקרנות בנפרד וישנם כאלה המדווחים על המצב הכספי ועל תוצאות הפעילות של המוסד בכללותו.

(ב) מוסדות אחדים נוהגים להוון את עלות הרכוש הקבוע ולהציג הוצאות פחת, ואילו מוסדות אחרים מציגים את ההשקעה ברכוש קבוע כהוצאה שוטפת.

<sup>1</sup> מוסדות אקדמיים להכשרת מורים חייבים בקבלת הכרה והסמכה על פי חוק המועצה להשכלה גבוהה, תשי"ח - 1958.

(ג) חלק מהמוסדות יוצרים הפרשות בגין עתודות לזכויות עובדים ואילו מוסדות אחרים אינם יוצרים הפרשות אלו.

במצב דברים זה, קשה לבצע ניתוח של תוצאות הפעילות ולהשוות את הנתונים החשבונאיים של המוסדות השונים על סמך דוחותיהם הכספיים.

8. דוחותיהם הכספיים של מרבית האוניברסיטאות בישראל כוללים הסתייגות של רואה החשבון המבקר בחוות דעתו בגין אי יישום או יישום חלקי של כללי חשבונאות מקובלים.

9. מצב דומה של העדר אחידות בדיווח כספי על ידי מוסדות להשכלה גבוהה, היה קיים בעולם המערבי עד לסוף המחצית הראשונה של שנות התשעים של המאה הקודמת. בשנת 1993 פורסם בארה"ב תקן חשבונאות מספר 117 בדבר דוחות כספיים של מלכ"רים. התקן קבע כללי דיווח אחידים למלכ"רים שאינם יחידות שלטוניות, ובכלל זה למוסדות להשכלה גבוהה. בשנת 1994 פורסמו בבריטניה הנחיות בדבר כללי חשבונאות למוסדות להשכלה גבוהה. הנחיות אלו קבעו כללי דיווח כספי אחידים למוסדות להשכלה גבוהה בבריטניה.

10. בשנים האחרונות אומצה בישראל ובמדינות אחרות הגישה הכוללנית להצגת דוחות כספיים של מלכ"רים. על פי גישה זו, למלכ"ר מאזן אחד הכולל את כל נכסיו והתחייבויותיו. הביטוי להגבלות שמוטלות על השימוש במקורות השונים ניתן במסגרת חלוקת הנכסים נטו לקבוצות, בהתאם לאופי ההגבלות שמוטלות על אותם מקורות. על פי שיטה זו, כל השינויים ב"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה", לרבות השימוש בכספים ששחררו מהגבלות, מוצגים בדוח על הפעילויות שמשקף את כל פעילויות המוסד, ואילו השינויים ב"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה" זמנית או קבועה מוצגים בדוח על השינויים בנכסים נטו במסגרת "נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה".

## מטרת ההנחיות

11. מטרתם של הדוחות הכספיים של מוסדות להשכלה גבוהה היא לספק מידע בדבר :

- (א) הנכסים, ההתחייבויות, הנכסים נטו ואופיים.
- (ב) ההשפעות שיש לעסקאות ולאירועים המשנים את הנכסים נטו ואת אופיים.
- (ג) זרימות משאבים כלכליים אל המוסד להשכלה גבוהה וממנו בתקופת הדיווח והיחסים בין הזרימות פנימה לבין הזרימות החוצה.
- (ד) המקורות הכספיים והשימוש בהם.
- (ה) התחייבויות תלויות, צדדים קשורים, התקשרויות ועוד.

12. מתוקף תפקידה, הועדה לתכנון ולתקצוב מפקחת על פעילותם של מוסדות להשכלה גבוהה בישראל, בוחנת את איתנותם הפיננסית ואת מידת עמידתם של המוסדות המתוקצבים על ידה במסגרת התקציב שאושרה. לשם כך, על דוחותיהם הכספיים של מוסדות להשכלה גבוהה להיות ערוכים על פי כללים חשבונאיים אחידים ומחייבים, זאת בניגוד למצב כיום, בו כל מוסד מאמץ לעצמו כללים משלו בנוגע לסוגיות כגון רכוש קבוע, פנסיה וזכויות עובדים, העברות לקרנות, איחוד דוחות כספיים ועוד.

13. ביום 12 באוגוסט 2007 ממשלת ישראל קיבלה החלטה מספר 2196 בעניין דוחות כספיים על פי כללי חשבונאות מקובלים במוסדות להשכלה גבוהה, וזאת לשון ההחלטה: "להנחות את הוועדה לתכנון ותקצוב להורות למוסדות להשכלה גבוהה ולמכללות האקדמיות, כמשמעותם בחוק המועצה להשכלה גבוהה, התשי"ח - 1958, שהמדינה משתתפת בתקציביהם, לפרסם דוחות כספיים מבוקרים הערוכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים החל משנת הלימודים תשס"ח".

14. הנחיות אלו גובשו לאחר דיונים ממושכים עם נציגי המוסדות להשכלה גבוהה ולאחר עבודת ניתוח והכנה מקיפה שנערכה במועצה להשכלה גבוהה וכללה, בין היתר, ניתוח דוחות כספיים של מספר אוניברסיטאות בארה"ב וכן לימוד וניתוח של כללי חשבונאות ודיווח כספי הנהוגים בארה"ב ובאירופה. מטרתן של הנחיות

אלו לקבוע כללי חשבונאות ודיווח כספי על פיהם יערכו מוסדות להשכלה גבוהה  
בישראל את דוחותיהם הכספיים.

## הגדרות

15. "חוק המועצה להשכלה גבוהה" – חוק המועצה להשכלה גבוהה, תשי"ח - 1958.
16. "המועצה להשכלה גבוהה" – כמשמעותה בחוק המועצה להשכלה גבוהה, תשי"ח - 1958.
17. "מוסד להשכלה גבוהה" – תאגיד שקיבל הכרה כמוסד להשכלה גבוהה לפי סעיף 9 לחוק המועצה להשכלה גבוהה, או שקיבל תעודת היתר מאת המועצה להשכלה גבוהה לפי סעיף 21(א) לחוק המועצה להשכלה גבוהה, או שקיבל אישור לפי סעיף 21(ג) לחוק המועצה להשכלה גבוהה. (להלן גם - "המוסד").
18. "הועדה לתכנון ולתקצוב" – ועדה הפועלת על פי חוק המועצה להשכלה גבוהה ובהתאם להחלטת ממשלת ישראל מספר 666 מיום 5 ביוני 1977. בין סמכויותיה של הועדה, חלוקת תקצוב המדינה למוסדות השכלה גבוהה. (להלן גם - "ות"ת").
19. "המועד הקובע" – מועד תחילת התקופה הראשונה בה מיושמות הנחיות בדבר כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מוסדות להשכלה גבוהה בישראל הינו 1 באוקטובר 2009.
20. "דוחות כספיים" – מאזן, דוח על הפעילויות, דוח על השינויים בנכסים נטו, דוח על תזרימי המזומנים וביאורים לדוחות הכספיים.
21. "הגבלות שהוטלו על ידי תורמים על השימוש בנכסים נטו" – קביעה של תורם, או גורם חיצוני אחר, באשר לשימוש בנכסים שנתקבלו ממנו כתרומה, שהיא יותר ספציפית מאשר ההגבלות הכלליות הנובעות מעצם טבעו של המוסד.
22. "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה" – אותו חלק של הנכסים נטו של המוסד שלא מוטלת על השימוש בו כל הגבלה, קבועה או זמנית, שנקבעה על ידי תורמים.



23. **"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה"** – אותו חלק של הנכסים נטו של המוסד הנובע מתרומות שנתקבלו או מזרימה פנימה אחרת של נכסים, אשר השימוש בו על ידי המוסד הוגבל על ידי התניות של תורמים.

24. **"הגבלה בעלת אופי זמני"** – התניות של תורמים שפוקעות עם קרות אירוע מסוים או עם חלוף הזמן, או שניתן לקיימן או להסירן באמצעות נקיטת פעולות כלשהן בהתאם לאותן התניות.

25. **"הגבלה בעלת אופי קבוע"** – התניות של תורמים שאינן פוקעות עם חלוף הזמן, ושלא ניתן לקיימן או להסירן באמצעות נקיטת פעולות כלשהן בהתאם לאותן התניות. הגבלה מסוג זה מאפשרת שימוש בפירות התרומה בלבד.

26. **"נכסים שתמורתם הוגבלה"** – תרומות והעברות חד צדדיות אחרות שנתקבלו לרכישת רכוש קבוע או נכס אחר וכן נכסים שנתקבלו במתנה, ונקבע על ידי התורם כי התמורה ממימושם של אותם נכסים, אם ימומשו, תשמש למטרה מסוימת.

### **כללי דיווח כספי**

27. מוסדות להשכלה גבוהה שדוחותיהם הכספיים ליום 30 בספטמבר 2009 נערכו על פי הכללים שנקבעו בנוסח המשולב של גילוי דעת מספר 69 ותקן חשבונאות מספר 5 ימשיכו לערוך את דוחותיהם הכספיים על פי כללים אלה. מוסדות להשכלה גבוהה שדוחותיהם הכספיים ליום 30 בספטמבר 2009 לא נערכו על פי הכללים שנקבעו בנוסח המשולב של גילוי דעת מספר 69 ותקן חשבונאות מספר 5 יערכו את דוחותיהם הכספיים על פי הכללים שנקבעו בהנחיות אלו או על פי הכללים שנקבעו בנוסח המשולב של גילוי דעת מספר 69 ותקן חשבונאות מספר 5.

28. כללי החשבונאות המקובלים, גילויי הדעת שפורסמו על יד לשכת רואי חשבון בישראל ותקנים שפורסמו על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות או שיפורסמו על ידו, ולא נקבע בהם במפורש כי אינם חלים, במלואם או בחלקם, על מוסדות להשכלה גבוהה, יחולו על אלה בכפוף להנחיותיה של ועדת המשנה לעניין דוחות כספיים של הוועדה לתכנון ולתקצוב.

29. הכנסות והוצאות, נכסים והתחייבויות ושינויים בנכסים נטו, יירשמו על **בסיס צבירה**, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

30. הדוחות הכספיים יערכו על בסיס העלות ההיסטורית **בערכים נומינליים**. הצגת הדוחות הכספיים בערכים נומינליים עולה בקנה אחד עם שיטת התקצוב והדיווח של ממשלת ישראל.

31. הדוחות הכספיים יערכו **ליום 30 בספטמבר** וישקפו את פעילות המוסד בשנה אקדמית המסתיימת במועד זה.

32. הדוחות הכספיים של מוסד להשכלה גבוהה יכללו לכל הפחות:

- (א) מאזן.
- (ב) דוח על הפעילויות.
- (ג) דוח על השינויים בנכסים נטו.
- (ד) דוח על תזרימי המזומנים.
- (ה) ביאורים לדוחות הכספיים.

### **סיווג הנכסים נטו**

33. מיון הנכסים נטו יעשה תוך הבחנה בין:

(א) "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה". בנסיבות בהן יתרת ה"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה" היא שלילית (יתרה בחובה) יקרא הסעיף "גירעון מצטבר מפעילויות".

(ב) "נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי זמני".

(ג) "נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי זמני - מחקרים".

(ד) "נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי קבוע".

בנסיבות בהן יתרת הנכסים נטו הכוללת היא שלילית (יתרה בחובה) יקרא הסעיף "גירעון בנכסים נטו".

34. במסגרת ה"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה" יש להבחין בין הקבוצות הבאות:

(א) "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה לשימוש לפעילויות שלא יועדו על ידי המוסד".

(ב) "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה לשימוש לפעילויות שיועדו על ידי המוסד".

(ג) "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה ששימשו לרכוש קבוע".

(ד) "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה בגין עתודות לזכויות עובדים בעת פרישה".

העברות בין הקבוצות הנ"ל יוצגו בדוח על השינויים בנכסים נטו, ולא בדוח על הפעילויות. ארבעת הקבוצות יוצגו תחת כותרת משותפת "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה".

### **מבנה הדוחות הכספיים**

35. מאזן

(א) המאזן ישקף את המצב הכספי של המוסד בכללותו ויכלול את כל הנכסים ואת כל ההתחייבויות של המוסד.

(ב) הנכסים וההתחייבויות במאזן יסווגו ויקובצו על פי אופיים ויוצגו על פי סדר הנזילות שלהם, החל מהנזיל ביותר, ללא הפרדה בין נכסים או התחייבויות המתחייבים לקבוצה זו או אחרת של נכסים נטו.

(ג) הנכסים נטו יוצגו תחת כותרת אחת, תוך הבחנה בגוף המאזן בין:

(1) "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה".

(2) "נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי זמני".

(3) "נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי זמני - מחקרים".

(4) "נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי קבוע".

36. דוח על הפעילויות

(א) הדוח על הפעילויות יכלול את כל ההכנסות ואת כל ההוצאות בכל התקציבים בתקופת הדיווח, לרבות סכומים ששחררו מקבוצות של נכסים נטו שהוגבלו לפעילויות והועברו לקבוצת ה"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם

הגבלה" בעקבות קיום, או ביטול, של התנאים שהוטלו על השימוש באותם נכסים נטו.

(ב) הדוח על הפעילויות לא יכלול תרומות שנתקבלו ושהוגבלו כל עוד לא שוחררו.

(ג) פעילויות המנוהלות בתקציבים סגורים יוצגו במלואן, ללא קיזוז בין הכנסות להוצאות (הצגה ברוטו ולא נטו), במסגרת הדוח על הפעילויות.

### 37. דוח על השינויים בנכסים נטו

(א) הדוח על השינויים בנכסים נטו יערך באופן המשקף את כל השינויים בתקופת החשבון בכל קבוצות הנכסים נטו, לרבות עודף הכנסות על הוצאות (גירעון) בתקופת החשבון, כפי שהוא מוצג בדוח על הפעילויות.

(ב) מקורות שנתקבלו תוך הגבלת השימוש בהם על ידי הגורמים שנתנו מקורות אלה, יוצגו כתוספת ל"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה".

(ג) "נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה" יטופלו במועד ביצוע המטרות לשמן נתקבלו, כלהלן:

(1) "נכסים שתמורתם לא הוגבלה" – יועברו במועד ביצוע המטרות לשמן נתקבלו סכומים מתאימים מ"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה", כאמור בפסקה (ג) להלן.

(2) "נכסים שתמורתם הוגבלה" – לא יועברו במועד ביצוע המטרות לשמן נתקבלו סכומים מתאימים מ"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה".

(ד) סכומים שהועברו מ"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה" יוצגו כלהלן:

(1) סכומים ששוחררו מהגבלות לרכישת רכוש קבוע יועברו ל"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה ששימשו לרכוש קבוע".

(2) סכומים ששוחררו מהגבלות לפעילויות יוצגו כהכנסות בדוח על הפעילויות. הכנסות אלו יוצגו בדוח על הפעילויות בנפרד, תוך ציון כי הן מהוות "סכומים ששוחררו מהגבלות בנכסים נטו שהשימוש בהם הוגבל על ידי תורמים".

(ה) סכומים ששימשו לרכישת רכוש קבוע ממקורות שלא קיימת לגביהם הגבלה, יועברו מ"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה לשימוש לפעילויות" ל"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה ששימשו לרכוש קבוע".

- (ו) בעת מימוש נכסים שתמורתם לא הוגבלה, יועברו סכומים זהים ליתרת השווי הפנקסני המופחת של הרכוש הקבוע שמומש, מ"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה ששימשו לרכוש קבוע" ל"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה לשימוש לפעילויות".
- (ז) סכומים השווים להוצאות הפחת בגין נכסים שמומנו מהמקורות הכלולים בסעיף "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה ששימשו לרכוש קבוע" יוצגו כהעברה מ"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה לשימוש לפעילויות" ל"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה ששימשו לרכוש קבוע".
- (ח) סכומים השווים להוצאות הפחת בגין "נכסים שתמורתם הוגבלה", יוצגו כהעברה מ"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה לשימוש לפעילויות" ל"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה".
- (ט) מחקרים הממומנים על ידי גורמי חוץ יוצגו בטור נפרד במסגרת "נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי זמני". בגמר ביצוע המחקר תוצג היתרה במסגרת "נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי זמני" או במסגרת "נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי קבוע" או כהעברה ל"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה", הכל בהתאם להסכם בין המוסד לגורם המממן. בהעדר הסכם כאמור, תוצג היתרה במסגרת "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה לשימוש לפעילויות שלא יועדו על ידי המוסד" או במסגרת "נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה לשימוש לפעילויות, שיועדו על ידי המוסד", בהתאם להחלטת המוסד.

### 38. דוח על תזרימי המזומנים

- (א) הדוח על תזרימי המזומנים ישקף את כל תזרימי המזומנים כאמור בגילוי דעת 51 של לשכת רואי חשבון בישראל.
- (ב) תזרים מזומנים מפעילות שוטפת יכלול את ההכנסות או ההוצאות נטו, תוך ביצוע ההתאמות הדרושות להצגת מזומנים מפעילות שוטפת.
- (ג) בקבוצת פעילות המימון יוצגו בנפרד ויפורטו תקבולים מתרומות שהשימוש בהן הוגבל ושנזקפו כלהלן:
- (1) לנכסים נטו שהוגבלו זמנית.
  - (2) לנכסים נטו שלא ניתן להשתמש אלא בפירותיהם לתקופה מוגבלת.
  - (3) לקרנות אנונה.
  - (4) לנכסים נטו שהוגבלו להשקעה ברכוש קבוע.

(5) הכנסות מריבית ומדיבידנד המתווספות ליתרות ה"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה".

(ד) מזומנים שנתקבלו עם התניה של תורמים הקובעת, כי השימוש בהם הוא להשקעה ברכוש קבוע, יסווגו במועד קבלתם כזרימת מזומנים מפעילות מימון וכזרימת מזומנים לפעילות השקעה (השקעה ביעוד לרכוש קבוע). בעת מימוש כספי היעוד לרכוש קבוע והשקעתם ברכוש קבוע, יש להציג פעולה זו כתקבולים מפעילות השקעה (מימוש השקעות) וכתשלומים לפעילות השקעה (השקעה ברכוש קבוע).

### 39. ביאורים לדוחות הכספיים

הביאורים לדוחות הכספיים יכללו, בנוסף לביאורים הרגילים, את הביאורים המפורטים להלן:

(א) התנועה בפרויקטים השונים במסגרת ה"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה ששימשו לרכוש קבוע", תוך הפרדה בין פרויקטים שהסתיימו לפרויקטים שטרם הסתיימו.

(ב) התנועה ב"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי זמני" וב"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי קבוע", תוך מתן פרוט מלא של הנכסים המוגבלים המהותיים. יתר הנכסים המוגבלים יקובצו ויוצגו כ"אחרים".

(ג) פרוט ההכנסות מהקצבות ות"ת.

(ד) פרוט הכנסות מימון נטו.

(ה) פרוט הוצאות שכר על פי מרכיביהן:

(1) שכר ברוטו.

(2) מיסי מעביד (ביטוח לאומי, מס שכר)

(3) הוצאות סוציאליות (פנסיה, תגמולים, קרן השתלמות, אובדן כושר עבודה וכו').

(4) הפרשות בגין פיצויי פיטורים, מענקי פרישה, דמי הסתגלות, ימי חופשה, פדיון ימי מחלה וקרן קשרי מדע.

(5) תשלומי שבתון.

## רכוש קבוע ופחת

40. הכללים הבאים יחולו לגבי רכוש קבוע שאינו משמש לפעילות הוראה ומחקר, מינהל ושירות לסטודנטים:

(א) נכסים קבועים, לרבות מקרקעין, עבודות פיתוח ושיפוצים מהותיים שבוצעו על ידי המוסד יוצגו במאזן כרכוש קבוע לפי העלות בניכוי פחת שנצבר.

(ב) נכסים קבועים, לרבות מקרקעין, שנתקבלו ללא תמורה ייכללו בדוחות הכספיים לפי שוויים הנאות ביום קבלתם. מאותו מועד ואילך יחשב השווי הנאות כעלות הנכס וישמש בסיס לחישוב פחת.

(ג) אין לרשום פחת לגבי נכסים קבועים מסוימים, המוחזקים במסגרת אוספים, כגון יצירות אמנות ונכסים היסטוריים.

41. הכללים הבאים יחולו לגבי רכוש קבוע שמשמש לפעילות הוראה ומחקר, מינהל ושירות לסטודנטים:

(א) קרקע ומבנים יוצגו לפי עלות בניכוי פחת שנצבר או בערך סמלי, בהתאם להחלטת המוסד.

(ב) ציוד, ריהוט וכלי רכב יוצגו לפי עלות בניכוי פחת שנצבר או שעלותם תיזקף במלואה כהוצאה בדוח על הפעילויות, בהתאם להחלטת המוסד.

(ג) על המוסד ליישם מדיניות חשבונאית אחידה לגבי כל קבוצות הרכוש הקבוע המשמש לפעילות הוראה ומחקר, מינהל ושירות לסטודנטים.

המועצה להשכלה גבוהה מעודדת הצגה לפי עלות בניכוי פחת שנצבר, בכפוף להוראות המעבר המפורטות בסעיף 43 להלן.

42. לגבי רכוש קבוע המוצג לפי עלות בניכוי פחת שנצבר, יוצגו בביאורים לדוחות הכספיים יתרות פתיחה, יתרות סגירה, תוספות וגריעות של כל אחת מהקבוצות העיקריות של רכוש קבוע ופחת שנצבר.

43. בביאורים לדוחות הכספיים ייכלל תאור מפורט של כל נכסי המקרקעין שבבעלות המוסד, בין אם הם מוצגים לפי עלות בניכוי פחת שנצבר ובין אם הם מוצגים בערך סמלי, תוך הפרדה בין נכסי המקרקעין שמשמשים לפעילות הוראה ומחקר, מינהל ושירות לסטודנטים לבין נכסי המקרקעין שאינם משמשים לפעילות הוראה ומחקר, מינהל ושירות לסטודנטים.

נהג המוסד בתקופות קודמות להציג רכוש קבוע כהוצאה ו/או לא להציג רכוש קבוע שנתקבל במתנה, או להציג רכוש קבוע כנכס ללא פחת שנצבר, יעריך מחדש את הרכוש הקבוע למועד הקובע.

נעשתה הערכה מחדש כאמור:

- (א) יצוינו בביאורים הפריטים והסכומים שהוצגו מחדש.
- (ב) בביאורים לדוחות הכספיים לתקופה בה נעשתה ההערכה מחדש ובשלושת הדוחות הכספיים השנתיים שלאחר מועד ההערכה מחדש יצוינו פרטי השמאי המעריך ומועד ההערכה מחדש.
- (ג) התוספת מהערכה מחדש תיווסף ישירות לנכסים נטו כלהלן:
- (1) התוספת מהערכה מחדש של נכסים שתמורתם הוגבלה תיווסף ל"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה".
- (2) התוספת מהערכה מחדש של נכסים שתמורתם לא הוגבלה תיווסף ל"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה ששימשו לרכוש קבוע".
- (ד) אין לרשום הוצאות פחת בגין התוספת מהערכה מחדש. הפחתת התוספת מהערכה מחדש תירשם כגריעה מ"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה ששימשו לרכוש קבוע".
- מובהר, כי הוראות המעבר כאמור יחולו על כל פריטי הרכוש הקבוע, לרבות פריטים היסטוריים ופריטים שנתקבלו ללא תמורה או פריטים שנרכשו על ידי המוסד בעבר הרחוק.

## רכישות ומלאי

45. רכישת נכסים או שירותים תרשם במועד קבלתם בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים. אין לרשום רכישות אלו על בסיס הנפקת הזמנות.

46. מלאי חומרים שליום המאזן נותר במחסן המרכזי של המוסד וטרם הועבר לפקולטות יטופל בהתאם לכללים המקובלים בעסקים ויוצג כנכס במאזן. חומרים שיצאו מהמחסן המרכזי ירשמו כהוצאה שוטפת.



## הכנסות

47. הכנסות בדוח על הפעילויות יכללו לפחות את הסעיפים הבאים:
- (א) הקצבות מות"ת. בביאורים לדוחות הכספיים יוצגו הרכב ההקצבות מות"ת והתנועה ביתרת ות"ת במאזן (יתרת פתיחה, תנועה השנה - חיובים וזיכויים, יתרת סגירה).
  - (ב) הכנסות מסטודנטים. בביאורים לדוחות הכספיים ייכלל פרוט לגבי סוגי ההכנסות מסטודנטים, בדגש על ההפרדה בין שכר לימוד לתואר ראשון לבין שכר לימוד לתואר שני ובין שכר לימוד לבין הכנסות אחרות מסטודנטים. הכנסות מסטודנטים יפורטו ויוצגו בביאורים לדוחות הכספיים על פי המתכונת בנספח ה' (ביאור 8) להנחיות אלו.
  - (ג) תרומות. בביאורים לדוחות הכספיים ייכלל פרוט לגבי תרומות שנתקבלו מישראל ותרומות שנתקבלו מ"ישויות מדיניות זרות", כהגדרתן בתיקון מספר 11 לחוק העמותות.
  - (ד) הכנסות מימון. בביאורים לדוחות הכספיים ייכלל פרוט לגבי הכנסות מימון ברוטו (ללא קיזוז בין הכנסות מימון לבין הוצאות מימון ובנקאיות).
48. הכנסות משכר לימוד ירשמו על בסיס מצטבר על סמך החיובים שהוצאו לסטודנטים. תשלומי שכר לימוד בגין השנה האקדמית הבאה שנגבו בשנה האקדמית השוטפת ייכללו במסגרת הכנסות מראש. במסגרת החיובים יוצגו מלוא חובות הסטודנטים בגין שכר לימוד בניכוי הפרשה לחובות מסופקים. בביאורים לדוחות הכספיים ייכלל ביאור לגבי הפרשה לחובות מסופקים, הרכבה ובסיס לאמידתה.
49. הכנסות מהקצבות ות"ת ירשמו על סמך הקצבות מאושרות בלבד.
50. הכנסות ממימוש נכסים קבועים יוצגו כפריטים מיוחדים בדוח על הפעילויות, אחרי "הכנסות (הוצאות) נטו מפעולות רגילות".
- הכנסות ממימוש נכסים קבועים שקיימת הגבלה על השימוש בתמורה ממימושם, יוצגו כתוספת ל"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה".

## תרומות והקצבות

51. הכנסות מהעברות חד צדדיות, כגון: תרומות, הקצבות, עיזבונות ומתנות, שהובטחו אך טרם נתקבלו, יוכרו כהכנסות, או כתוספות ל"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה", בהתקיים כל התנאים הבאים במצטבר:

(א) המידע הקיים, למועד פרסום הדוחות הכספיים, מראה שנוצרה התחייבות בלתי חוזרת של הנותן המתייחסת לתקופת הדוח.

(ב) מימושה של ההתחייבות שנתקבלה אינו מותנה בקרות אירוע עתידי מסוים.

(ג) הבטחה לתרומה נתקבלה בפועל על ידי המוסד, או על ידי נאמן בעבורו, עד למועד עריכת הדוחות הכספיים. במקרים חריגים, בהם הבטחות שטרם נתקבלו ניתנות לאכיפה משפטית ולמימוש, הן יוכרו כהכנסות או כתוספות ל"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה" במועד קבלת ההבטחה.

(ד) הקצבות על ידי אגודות הידידים יוכרו כהכנסות או כתוספות ל"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה" במועד קבלת ההבטחה.

52. בביאורים לדוחות הכספיים יצוינו פרטים בדבר תרומות, הקצבות, עיזבונות ומתנות, שהובטחו אך טרם נתקבלו, ושהוכרו בהתאם לאמור בסעיף 50 לעיל, כלהלן:

(א) תרומות שהובטחו הצפויות להתקבל תוך שנה, בתקופה מעל שנה ועד חמש שנים, בתקופות מעל חמש שנים.

(ב) סכומי ההפרשות שנצברו בגין הבטחות לתרומות שלהערכת המוסד לא ימומשו.

53. הכנסות שנתקבלו, למעט תרומות, שנועדו לשימוש במסגרת ה"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה", בתקופות שלאחר מועד הדוחות הכספיים, יוצגו כהכנסות מראש.

## הקבלת מקורות

54. בהקבלה חיצונית, המקורות המקבילים יוצגו במועד מקביל להכרה בתרומות או בהקצבות המזכות בהקבלה, בכפוף לכללים בסעיפים 50 עד 52 לעיל.
55. בהקבלה פנימית, המועד בו יוצגו הסכומים שהוקבלו הוא מועד ההכרה בתרומות או בהקצבות המחייבות את המוסד בהקבלה, בהתאם לכללים שנקבעו בסעיפים 50 עד 52 לעיל.
- סכומי המקורות המקבילים יוצגו כגריעה מיתרת ה"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה" וכתוספת ל"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה".
56. סכומים מקבילים שהוספו ל"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה", ששוחררו מהגבלות לרכישת רכוש קבוע או לפעילויות ייזקפו ישירות ל"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה" ולא לדוח על הפעילויות.
57. בביאורים לדוחות הכספיים יצינו אופי התרומות, סכומן ותנאי ההקבלה.

## נכסים ושירותים המתקבלים ללא תמורה

58. רכוש קבוע (לרבות זכויות שימוש ברכוש קבוע), נכסים מתכלים וטובין שנתקבלו ללא תמורה ייכללו בדוחות הכספיים, על פי השווי הנאות שלהם, בהתקיים שני התנאים הבאים:
- (א) הם בעלי ערך כספי.
- (ב) ניתן להעריך את שוויים הנאות בעסקה בין קונה מרצון למוכר מרצון, ברמת מהימנות סבירה.
- מאותו מועד ואילך יחשב השווי הנאות כעלות הנכס או השירות.
- רכוש קבוע שנתקבל ללא תמורה ומשמש לפעילות הוראה ומחקר, מינהל ושירות לסטודנטים יטופל על פי הכללים המפורטים בסעיף 40 לעיל.
59. נכסים שנתקבלו ללא תמורה יוצגו כלהלן:
- (א) "נכסים שתמורתם הוגבלה" יוצגו הן כתוספת ישירה ל"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה" והן כתוספת לרכוש.

- (ב) "נכסים שתמורתם לא הוגבלה" יוצגו הן כתוספת ישירה ל"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה ששימשו לרכוש קבוע" והן כתוספת לרכוש.
- (ג) נכסים מתכלים וטובין שנתקבלו ללא תמורה יוצגו הן כהכנסה והן כהוצאה בדוח על הפעילויות.

60. שירותים שנתקבלו על יד המוסד ללא תמורה ירשמו כהכנסה וכהוצאה, על פי השווי הנאות שלהם, בהתקיים שלושת התנאים הבאים במצטבר:
- (א) אותם השירותים הם בעלי ערך כספי מהותי על בסיס כולל, ביחס להיקף הפעילות של המוסד.
- (ב) ניתן להעריך את שווי הנאות של אותם שירותים ברמת מהימנות סבירה.
- (ג) השירותים הם מהסוג הדורש מיומנות ומומחיות מקצועיים, ושולוא היו מתקבלים היה המוסד נאלץ לרכושם.

61. פרטים בדבר נכסים או שירותים שנתקבלו ללא תמורה יצוינו בביאורים לדוחות הכספיים, כלהלן:
- (א) תאור של מסגרת הפעילות, שבה נעשה שימוש ברכוש קבוע, נכסים מתכלים, טובין ושירותים המתקבלים כתרומה לשם ביצוע הפעולות.
- (ב) תאור מילולי ו/או כמותי של הנכסים או השירותים שנתקבלו כתרומה בתקופת החשבון, שיתייחס לטבעם ולהיקפם.

### **הוצאות בדוח על הפעילויות**

62. הוצאות בדוח על הפעילויות ימוינו כדלקמן:
- (א) הוראה ומחקר ושירותי עזר.
- (ב) שירותים לסטודנטים.
- (ג) הנהלה וכלליות.
63. הוצאות בגין פעילות של יחידות שמטרתן ביצוע מחקר או הוראה על פי תוכניות לימודים מאושרות המובילות לתואר אקדמי ימוינו להוצאות הוראה ומחקר.

64. במסגרת הוצאות הוראה ומחקר ושירותי עזר ייכללו הוצאות בגין פעילות מסייעת לפעילות הוראה ומחקר, כגון: הפעלת ספריה כללית, הפעלת מחסן חומרים למחקר, הפעלת מרכז מחשבים ומינהל אקדמי.

65. במסגרת שירותים לסטודנטים ייכללו מלגות ופרסים לסטודנטים, הוצאות בקשר לדיקן הסטודנטים וסיוע לסטודנטים, כגון תמיכה בסטודנטים עם לקויי למידה ונכויות, סטודנטים שביצעו שירות מילואים ועוד.

66. בביאורים לדוחות הכספיים ייכללו ביאורים לעניין הוצאות הוראה ומחקר ושירותי עזר ולעניין הוצאות בגין שירותים לסטודנטים. בביאורים אלה יפורטו הוצאות שכר ונלוות והוצאות שוטפות המרכיבות הוצאות אלו. כמו כן, ייכלל ביאור המרכז את כלל הוצאות השכר של המוסד. בביאור נפרד יפורטו הוצאות ההנהלה והכלליות של המוסד, תוך הפרדה ופירוט הוצאות ההנהלה.

67. כל הביאורים כאמור בסעיף 65 לעיל יערכו על פי המתכונת בנספח ה' (ביאורים 9, 10, 12 ו-14) להנחיות אלו.

### **עתודות לזכויות עובדים בעת פרישה**

68. **פנסיה תקציבית** – יתרת המחויבות האקטוארית בגין פנסיה תקציבית תוצג בביאורים לדוחות הכספיים, זאת עד להשגת הסדר כולל למימון המחויבות האקטוארית של המוסדות בגין פנסיה תקציבית.

הן במאזן והן בדוח על הפעילויות תיכלל הפניה מפורשת לביאור בדבר המחויבות האקטוארית בגין פנסיה תקציבית.

במידה ובמסגרת ההסדר כאמור הממשלה תיטול על עצמה את ההתחייבות לשאת רק בחלק מהמחויבות האקטוארית של המוסד בגין פנסיה תקציבית, החלק שאינו מכוסה על ידי התחייבות הממשלה יוצג במאזן במסגרת התחייבויות לזמן ארוך.

69. **רכיבים תקציביים בפנסיה צוברת** – מוסדות בהם העובדים מבוטחים בפנסיה צוברת המשלמים בנוסף רכיבי פנסיה תקציביים יציגו בביאורים לדוחות הכספיים את יתרת המחויבות האקטוארית בגין הרכיבים התקציביים האמורים, זאת עד להשגת הסדר כולל למימון המחויבות האקטוארית של המוסדות בגין פנסיה תקציבית.

הן במאזן והן בדוח על הפעילויות תיכלל הפניה מפורשת לביאור בדבר המחויבות האקטוארית בגין התוספת לפנסיה צוברת. במידה ובמסגרת ההסדר כאמור הממשלה תיטול על עצמה את ההתחייבות לשאת רק בחלק מהמחויבות האקטוארית של המוסד בגין התוספת לפנסיה צוברת שאינה מכוסה על ידי קופה חיצונית, החלק שאינו מכוסה על ידי התחייבות הממשלה יוצג במאזן במסגרת התחייבויות לזמן ארוך.

70. דוחות אקטואריים לעניין הסעיפים 67 ו-68 לעיל יוכנו על בסיס הנחות אקטואריות שנקבעו על ידי אגף שוק ההון ביטוח וחסכון במשרד האוצר.

71. בביאורים לדוחות הכספיים יוצגו ויפורטו הנכסים המיועדים לכיסוי המחויבות האקטוארית של המוסד בגין פנסיה תקציבית או רכיבים תקציביים בפנסיה צוברת, כגון: יעודות שהוקמו על ידי ות"ת; קרנות שיועדו על ידי המוסד; קרנות ייעודיות על שם העובד וכד'.

72. **פיצויי פיטורים** – יתרת ההתחייבות בגין פיצויי פיטורים תוצג במאזן במסגרת התחייבויות לזמן ארוך. יצירת העתודה המלאה למועד הקובע תירשם כנגד הוצאות בגין שנים קודמות בדוח על הפעילויות.

73. **מענקי פרישה** – יתרת ההתחייבות בגין מענקי פרישה המשולמים בנוסף לפיצויי פיטורים תוצג במאזן במסגרת התחייבויות לזמן ארוך. יצירת העתודה המלאה למועד הקובע תירשם כנגד הוצאות בגין שנים קודמות בדוח על הפעילויות.

74. **דמי הסתגלות** – יתרת ההתחייבות בגין דמי הסתגלות תוצג במאזן במסגרת התחייבויות לזמן ארוך. יצירת העתודה המלאה למועד הקובע תירשם כנגד הוצאות בגין שנים קודמות בדוח על הפעילויות.

75. **ימי חופשה** – יתרת ההתחייבות בגין ימי חופשה שנצברו לזכות העובד, כשהיא מחושבת לפי **העלות** למעביד, תוצג במאזן במסגרת התחייבויות לזמן ארוך. יצירת העתודה המלאה למועד הקובע תירשם כנגד הוצאות בגין שנים קודמות בדוח על הפעילויות.

76. **פדיון ימי מחלה** – יתרת ההתחייבות בגין פדיון ימי מחלה לעובדים שמלאו להם 55 שנה, **כשהיא** מחושבת לפי העלות למעביד ובהתאם למפתח של 6 או 8 ימים לכל 30 ימי צבירה, בהתאם להסכמי עבודה הנהוגים במוסד ובכפוף לניצול ימי מחלה במהלך תקופת העבודה, תוצג במאזן במסגרת התחייבויות לזמן ארוך. יצירת העתודה המלאה למועד הקובע תירשם כנגד הוצאות בגין שנים קודמות בדוח על הפעילויות.

77. **זכויות בקרן קשרי מדע** – זכויות הסגל האקדמי בקרן קשרי מדע, הינן זכויות מוקנות, הניתנות לפדיון לאחר פרישת העובד או להעברה לשאיריו לאחר פטירתו. יתרת ההתחייבות בגין זכויות הסגל האקדמי בקרן קשרי מדע תוצג במאזן במסגרת התחייבויות לזמן ארוך. יצירת העתודה המלאה למועד הקובע תירשם כנגד הוצאות בגין שנים קודמות בדוח על הפעילויות.

78. **זכויות שבתון** – התחייבות לתשלום דמי שבתון לחברי הסגל האקדמי היא התחייבות מותנית ולא התחייבות המוקנית לעובד, הואיל והיא מתבטלת בעת פרישה מהעבודה במוסד או בפטירת העובד. מאחר ומטרתה העיקרית של חופשת השבתון היא ביצוע פעולות המשמשות לקידום שמו של המוסד או המביאות לו תועלת אחרת, אין לצבור את ההוצאות בגין חופשה זו ויש לרושמן כהוצאות בתקופת חופשת השבתון. במידה והמוסד שילם דמי שבתון לחברי הסגל האקדמי לאחר פרישתם, יש לציין זאת בנפרד, במסגרת הביאורים לדוחות הכספיים.

79. עדכון ההתחייבויות בגין זכויות עובדים המפורטות בסעיפים 71 – 76 לעיל, הן בגין השנים שקדמו למועד הקובע והן בגין השנים שאחרי המועד הקובע, לרבות עדכון סכומים הנובעים מיישום ההסכם הקיבוצי המיוחד שנחתם ב-18 בינואר 2008 בין המוסדות להשכלה גבוהה לבין ארגוני הסגל האקדמי הבכיר, על כל פעימותיו, כתוצאה משינויים באומדנים, יבוצע בדרך של הכרה בהוצאה בדוח על הפעילויות כנגד הגדלת הפרשה במאזן.

80. סך ההוצאה השנתית בגין עדכון העתודות לזכויות עובדים בעת פרישה, המפורטות בסעיפים 71 – 76 לעיל, תיכלל בדוח על הפעילויות בסעיף נפרד מהוצאות שכר. השינוי השנתי ביתרת העתודות לזכויות עובדים בעת פרישה יועבר

בדוח על השינויים בנכסים נטו מ"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה לשימוש לפעילויות" ל"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה בגין עתודות לזכויות עובדים בעת פרישה", כך שבדוח על השינויים בנכסים נטו עתודות אלו יוצגו בנפרד.

81. התנועה והיתרה בעתודות לזכויות עובדים בעת פרישה וב"נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה בגין עתודות לזכויות עובדים בעת פרישה" יפורטו ויוצגו בביאורים לדוחות הכספיים על פי המתכונת בנספח ה' (ביאור 5) להנחיות אלו.

### **תרומות בתנאי אנונה**

82. "קרן אנונה" כוללת נכסים נטו שנתקבלו בהתניה שהמוסד ישלם לתורם, או לפקודתו, סכומים מסוימים לכל ימי חייו או לתקופה אחרת שהוסכמה עמו. עם פקיעת ההתחייבות כאמור, הנכסים שנתרו מועברים לשימוש חופשי של המוסד או למטרות מוגדרות שנקבעו על ידי התורם. כל תרומה כאמור לעיל תנוהל כנכס מוגבל נפרד.

83. תרומות שנתקבלו בתנאי אנונה יוצגו כלהלן:

- (א) המחויבות כלפי התורם תוצג כהתחייבות על בסיס חישוב אקטוארי.
- (ב) התרומה, בניכוי ערך ההתחייבות, כאמור בפסקה (א) לעיל, תוצג במסגרת נכסים נטו, בהתאם להתניות התורם לגבי השימוש ביתרת הנכסים נטו שיוותרו במועד פקיעת המחויבות.
- (ג) כל סכום הנובע משינוי בחישוב ההתחייבות ייזקף ליתרה, כאמור בפסקה (ב) לעיל.
- (ד) בביאורים לדוחות הכספיים יצוינו סכומי קרנות האנונה ותנאי ההתחייבות, כאמור בפסקה (א) לעיל.

### **שמירת ערך הנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה**

84. הכנסות מימון נטו יוצגו בסכום המחושב לאחר שסכומים הדרושים על מנת לקיים את התניות התורמים, או את הוראות החוק, לגבי הנכסים המוגבלים, ייזקפו ל"נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה". אם הסכומים הדרושים בהתאם לאמור לעיל עולים על הכנסות המימון נטו, יוצג ההפרש כהוצאת מימון בדוח על הפעילויות.



## **דוחות כספיים מאוחדים**

85. גילוי דעת מספר 57 בדבר דוחות כספיים מאוחדים על כל תיקוניו יחול על מוסדות להשכלה גבוהה.

86. יש ליישם את הכללים בגילוי דעת 57 בדבר דוחות כספיים מאוחדים לגבי חברה בת אשר אינה מאוגדת כעמותה או כחברה לתועלת הציבור. כמו כן, יש ליישם כללים אלה גם כאשר התאגיד המוחזק הוא עמותה או חברה לתועלת הציבור אך למוסד המדווח שליטה מעשית בו והוא הנהנה מרוב הזכויות בנכסיו נטו או מפירות מנכסיו נטו.

87. בהעדר שליטה בתאגיד המוחזק, יש להציג את ההשקעה לפי שיטת השווי המאזני, בהתאם לכללים שנקבעו בגילוי דעת מספר 68 על כל תיקוניו.

88. איחוד של כלל התאגידי המוחזקים יבוצע על בסיס הדוחות הכספיים המבוקרים של התאגידי המוחזקים ל-30 בספטמבר בכל שנת דוח.

89. כל מרכיבי הדוחות הכספיים, לרבות ביאורים, יוצגו הן במאוחד והן לגבי המוסד בנפרד (סולו).

90. בביאורים לדוחות הכספיים יפורטו הכנסותיהם מתמלוגים של התאגידי הנשלטים על ידי המוסד.

## **מספרי השוואה**

91. באופן חריג, רשאים המוסדות להשכלה גבוהה לערוך את דוחותיהם הכספיים לשנה שהסתיימה ב-30 בספטמבר 2010 ללא מספרי השוואה לשנה שהסתיימה ב-30 בספטמבר 2009. עם זאת, המועצה להשכלה גבוהה מעודדת הצגת מספרי השוואה כאמור.

## השוואה לתקציב

92. בביאורים לדוחות הכספיים יוצגו נתוני התקציב השוטף הבלתי מבוקרים של המוסד ("סולר") המבוססים על הנחות התואמות כללי חשבונאות מקובלים, כהשוואה לנתוני הביצוע המוצגים בדוח על הפעילויות. כמו כן, בביאורים לדוחות הכספיים יוצגו ההתאמות בין הביצוע התקציבי לבין הביצוע הכספי של המוסד.

93. בביאורים לדוחות הכספיים יצוינו:

(א) מועדי אישור התקציב ועדכוניו במהלך השנה.

(ב) הגוף המנהל במוסד שאישר את התקציב.

(ג) הבהרה כי נתוני התקציב הם בבחינת "מידע נלווה" ואינם מבוקרים.

## צדדים קשורים

94. יש לתת גילוי לעסקאות עם צדדים קשורים, בהתאם לגילוי דעת מספר 29 בדבר "צדדים קשורים" של לשכת רואי חשבון בישראל. לגבי תאגידים מוחזקים, יש לפרט לפחות את תחומי העיסוק של התאגיד המוחזק ואת שיעור החזקה.

95. בביאורים לדוחות הכספיים יש לפרט את הקשר של המוסד עם אגודות הידידים שלו בישראל ובחו"ל. פרוט כאמור ייכלל גם במקרים בהם אגודות הידידים של המוסד אינן מהוות "צדדים קשורים" כהגדרתם בגילוי דעת מספר 29 של לשכת רואי החשבון בישראל. בנוסף, יש לפרט את היתרות של אגודות הידידים בספרי המוסד ואת סכומי ההכנסות שנתקבלו ו/או שנצמחו מהן.

## מיסים

96. מיסים בגין הוצאות יוצגו בסעיפי ההוצאות בגין הוטל המס.

97. מס שכר המוטל לפי חוק מס ערך מוסף ודמי ביטוח לאומי מעביד ייכללו במסגרת הוצאות שכר. מס ערך מוסף ששולם בגין תשומות שאינן ניתנות להחזר ומיסים בגין הוצאות מסוימות (כגון הוצאות עודפות) ייכללו בסעיפי ההוצאות, או הנכסים, בגינם שולם המס.

98. בביאורים לדוחות הכספיים ייכללו פרטים לגבי המעמד המיסוי של המוסד ותצוין השנה האחרונה עבורה יש לו שומות סופיות, תוך הפרדה בין מישור השומה לבין מישור הניכויים. כמו כן, יינתן פרוט לגבי שומות מס הכנסה, מס ערך מוסף, מיסוי מקרקעין וביטוח לאומי תלויות, תוך הפרדה בין מישור השומה לבין מישור הניכויים.

### **דוח רואה החשבון המבקר**

99. לדוחות הכספיים תצורף חוות דעת של רואה החשבון המבקר בה יאשר כי הדוחות הכספיים של המוסד ערוכים בהתאם להנחיות אלו. לא יתקבלו דוחות כספיים הכוללים הסתייגות ו/או הימנעות של רואה החשבון המבקר בחוות דעתו עקב אי יישום הנחיות אלו. משמע, שעל המוסד לאמץ הנחיות אלו באופן מחייב וגורף וללא הסתייגות ו/או החרגות.

### **תחולה**

100. הנחיות אלו חלות על הדוחות הכספיים של מוסדות להשכלה גבוהה בישראל החל מ-1 באוקטובר 2009.

**נספח א'**

**מאזן**  
**ליום 30 בספטמבר 2010**  
**(בשקלים חדשים)**

<u>המוסד להשכלה גבוהה</u>		<u>מאוחד</u>		<u>ביאור</u>
<u>30.09.2009</u>	<u>30.09.2010</u>	<u>30.09.2009</u>	<u>30.09.2010</u>	
				<b><u>נכסים</u></b>
				<b>רכוש שוטף:</b>
XXX	XXX	XXX	XXX	
XXX	XXX	XXX	XXX	
XXX	XXX	XXX	XXX	
XXX	XXX	XXX	XXX	1
XXX	XXX	XXX	XXX	
XXX	XXX	XXX	XXX	
XXX	XXX	XXX	XXX	2
XXX	XXX	XXX	XXX	
-----	-----	-----	-----	
XXX	XXX	XXX	XXX	
XXX	XXX	XXX	XXX	3
XXX	XXX	XXX	XXX	
XXX	XXX	XXX	XXX	
-----	-----	-----	-----	
XXX	XXX	XXX	XXX	4
(XXX)	(XXX)	(XXX)	(XXX)	
XXX	XXX	XXX	XXX	
-----	-----	-----	-----	
XXX	XXX	XXX	XXX	
=====	=====	=====	=====	

מזומנים ושווי מזומנים  
השקעות בניירות ערך ובפקדונות  
תרומות ומענקים לקבל  
הועדה לתכנון ולתקצוב  
שכר לימוד לקבל  
חייבים ויתרות חובה  
מלאי

**השקעות ויתרות חובה לזמן ארוך:**  
השקעות בתאגידים מוחזקים  
השקעות בניירות ערך ובפקדונות  
חייבים ויתרות חובה

**רכוש קבוע:**  
עלות  
פחת שנצבר

**סה"כ נכסים**

הביאורים לדוחות הכספיים מהווים חלק בלתי נפרד מהדוחות הכספיים.

**מאזן**  
**ליום 30 בספטמבר 2010**  
**המשך**  
**(בשקלים חדשים)**

<u>המוסד להשכלה גבוהה</u>		<u>מאוחד</u>		<u>ביאור</u>
<u>30.09.2009</u>	<u>30.09.2010</u>	<u>30.09.2009</u>	<u>30.09.2010</u>	
				<b><u>התחייבויות</u></b>
				<u>התחייבויות שוטפות:</u>
XXX	XXX	XXX	XXX	אשראי מתאגידים בנקאיים
XXX	XXX	XXX	XXX	אשראי מאחרים
				מוסדות ועובדים עבור ניכויים, שכר
XXX	XXX	XXX	XXX	והוצאות נלוות
XXX	XXX	XXX	XXX	מענקים לשלם
XXX	XXX	XXX	XXX	ספקים
XXX	XXX	XXX	XXX	זכאים ויתרות זכות
XXX	XXX	XXX	XXX	חלויות שוטפות
XXX	XXX	XXX	XXX	הכנסות מראש
XXX	XXX	XXX	XXX	
-----	-----	-----	-----	
				<u>התחייבויות לזמן ארוך:</u>
XXX	XXX	XXX	XXX	13,5 עתודות לזכויות עובדים בעת פרישה
XXX	XXX	XXX	XXX	אשראי מתאגידים בנקאיים
XXX	XXX	XXX	XXX	אשראי מאחרים
XXX	XXX	XXX	XXX	
-----	-----	-----	-----	
XXX	XXX	XXX	XXX	התחייבויות תלויות
-----	-----	-----	-----	
<b>XXX</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>	<b>סה"כ התחייבויות</b>
-----	-----	-----	-----	
				<b><u>נכסים נטו</u></b>
				<u>נכסים נטו שלא קיימת לגביהם</u>
				<u>הגבלה:</u>
XXX	XXX	XXX	XXX	לשימוש לפעילויות שלא יועדו על ידי
				המוסד
XXX	XXX	XXX	XXX	לשימוש לפעילויות שיועדו על ידי
XXX	XXX	XXX	XXX	המוסד
				ששימשו לרכוש קבוע
(XXX)	(XXX)	(XXX)	(XXX)	בגין עתודות לזכויות עובדים בעת
XXX	XXX	XXX	XXX	פרישה
-----	-----	-----	-----	
XXX	XXX	XXX	XXX	<u>נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה:</u>
XXX	XXX	XXX	XXX	בעלת אופי זמני
XXX	XXX	XXX	XXX	בעלת אופי זמני - מחקרים
XXX	XXX	XXX	XXX	בעלת אופי קבוע
-----	-----	-----	-----	
<b>XXX</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>	<b>סה"כ נכסים נטו</b>
-----	-----	-----	-----	
<b>XXX</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>	<b>סה"כ התחייבויות ונכסים נטו</b>
=====	=====	=====	=====	

הביאורים לדוחות הכספיים מהווים חלק בלתי נפרד מהדוחות הכספיים.

**נספח ב'**  
**דוח על הפעילויות**  
**לשנה שנתיימה ביום 30 בספטמבר 2010**  
**(בשקלים חדשים)**

<u>המוסד להשכלה גבוהה</u>		<u>מאוחד</u>		<u>ביאור</u>
<u>- 01.10.2008</u> <u>30.09.2009</u>	<u>- 01.10.2009</u> <u>30.09.2010</u>	<u>- 01.10.2008</u> <u>30.09.2009</u>	<u>- 01.10.2009</u> <u>30.09.2010</u>	
XXX	XXX	XXX	XXX	6 מחזור הפעילויות: הקצבות מהוועדה לתכנון ולתקצוב
XXX	XXX	XXX	XXX	7 תרומות ומענקים
XXX	XXX	XXX	XXX	8 הכנסות מסטודנטים
XXX	XXX	XXX	XXX	סכומים ששוחזרו מנכסים נטו
XXX	XXX	XXX	XXX	שקיימת לגביהם הגבלה לפעילויות
XXX	XXX	XXX	XXX	העברות חד צדדיות אחרות
XXX	XXX	XXX	XXX	הכנסות אחרות
-----	-----	-----	-----	
XXX	XXX	XXX	XXX	9 עלות הפעילויות: הוראה ומחקר ושירותי עזר
XXX	XXX	XXX	XXX	10 שירותים לסטודנטים
XXX	XXX	XXX	XXX	עדכון עתודות לזכויות
XXX	XXX	XXX	XXX	13,12,11,5 עובדים בעת פרישה
XXX	XXX	XXX	XXX	הוצאות פחת
XXX	XXX	XXX	XXX	הוצאות ישירות אחרות
-----	-----	-----	-----	
XXX	XXX	XXX	XXX	הכנסות (הוצאות) נטו מ(ל) פעילויות
XXX	XXX	XXX	XXX	14 הוצאות הנהלה וכלליות
XXX	XXX	XXX	XXX	הוצאות גיוס תרומות
XXX	XXX	XXX	XXX	הוצאות פרסום ושיווק
-----	-----	-----	-----	
XXX	XXX	XXX	XXX	הכנסות (הוצאות) נטו לפני מימון
XXX	XXX	XXX	XXX	15 הכנסות (הוצאות) מימון נטו
-----	-----	-----	-----	
XXX	XXX	XXX	XXX	הכנסות (הוצאות) נטו אחרי מימון
XXX	XXX	XXX	XXX	הכנסות (הוצאות) אחרות נטו
XXX	XXX	XXX	XXX	חלק בהכנסות (בהוצאות) רגילות
XXX	XXX	XXX	XXX	נטו של תאגידים המוצגים על בסיס
				השווי המאזני
-----	-----	-----	-----	
XXX	XXX	XXX	XXX	הכנסות (הוצאות) נטו מפעולות רגילות
XXX	XXX	XXX	XXX	הכנסות (הוצאות) נטו
XXX	XXX	XXX	XXX	מפריטים מיוחדים
XXX	XXX	XXX	XXX	הכנסות (הוצאות) נטו בגין
XXX	XXX	XXX	XXX	16,5 שנים קודמות
XXX	XXX	XXX	XXX	השפעה מצטברת לתחילת
XXX	XXX	XXX	XXX	השנה של השינויים ביישום
XXX	XXX	XXX	XXX	כללי חשבונאות
-----	-----	-----	-----	
=====	=====	=====	=====	הכנסות נטו (גירעון) לשנה

הביאורים לדוחות הכספיים מהווים חלק בלתי נפרד מהדוחות הכספיים.

**נספח ג'**

**דוח על השינויים בנכסים נטו  
לשנה שנסתיימה ביום 30 בספטמבר 2010  
(בשקלים חדשים)**

סה"כ	נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה				נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה			יתרות ליום 1 באוקטובר 2008
	בעלת אופי קבוע	בעלת אופי זמני - מחקרים	בעלת אופי זמני	בגין עתודות לזכויות עובדים בעת פרישה	לשימוש לפעילויות			
					ששימשו לרכוש קבוע	שיועדו על ידי המוסד	שלא יועדו על ידי המוסד	
XXX	XXX	XXX	XXX	(XXX)	XXX	XXX	XXX	
=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	
XXX	XXX	XXX	XXX					<u>תוספות במהלך השנה:</u>
XXX	XXX	XXX	XXX					תרומות
XXX	XXX	XXX	XXX					הקצבות
XXX	XXX	XXX	XXX					העברות חד צדדיות אחרות
XXX	XXX	XXX	XXX					מימון
XXX							XXX	הכנסות נטו (גירעון) לשנה
								הכנסות ממימוש נכסים
XXX	XXX	XXX	XXX					שתמורתם הוגבלה
								סכומים שיועדו על ידי
						XXX	(XXX)	המוסד
								סכומים שיועדו בתקופות
								קודמות על ידי המוסד
						(XXX)	XXX	ושיועדו בוטל
								<u>גריעות במהלך השנה:</u>
(XXX)			(XXX)					סכומים ששוחררו מהגבלות
		(XXX)	(XXX)					סכומים ששוחררו למחקר
		(XXX)	(XXX)					סכומים ששוחררו לתקורות
		XXX	XXX				(XXX)	הקבלת סכומים בגין
								תרומות שנתקבלו
								סכומים שהוקבלו ושוחררו
								לנכסים נטו שלא קיימת
(XXX)		(XXX)	(XXX)				XXX	לגביהם הגבלה
								התאמת קרנות אנונה
								סכומים ששוחררו מנכסים
								נטו שקיימת לגביהם הגבלה
		(XXX)	(XXX)		XXX			ששימשו לרכישת רכוש קבוע
								<u>העברת סכומים שלא קיימת</u>
								<u>לגביהם הגבלה:</u>
					XXX		(XXX)	ששימשו לרכישת רכוש קבוע
					(XXX)		XXX	שנבעו ממימוש רכוש קבוע
								סכומים שהועברו לכיסוי
								הוצאות פחת
								סכומים שהועברו לכיסוי
								הוצאות בגין עדכון עתודות
								לזכויות עובדים בעת פרישה
				(XXX)			XXX	
XXX	XXX	XXX	XXX	(XXX)	XXX	XXX	XXX	<u>יתרות ליום</u>
=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	<u>1 באוקטובר 2009</u>

**דוח על השינויים בנכסים נטו  
לשנה שנתיימה ביום 30 בספטמבר 2010  
(בשקלים חדשים)**

נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה				נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה				לשימוש לפעילויות	יתרות ליום 1 באוקטובר 2009
סה"כ	בעלת אופי קבוע	בעלת אופי זמני - מחקרים	בעלת אופי זמני	בגין עתודות לזכויות עובדים בעת פרישה	ששימשו לרכוש קבוע	שיועדו על ידי המוסד	שלא יועדו על ידי המוסד		
XXX	XXX	XXX	XXX	(XXX)	XXX	XXX	XXX		
=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====		
XXX	XXX	XXX	XXX				XXX	תרומות במהלך השנה:	
XXX	XXX	XXX	XXX					תרומות	
XXX	XXX	XXX	XXX					הקצבות	
XXX	XXX	XXX	XXX					העברות חד צדדיות אחרות	
XXX	XXX	XXX	XXX					מימון	
XXX							XXX	הכנסות נטו (גירעון) לשנה	
								הכנסות ממימוש נכסים	
XXX	XXX	XXX	XXX					שתמורתם הוגבלה	
XXX					XXX			הערכה מחדש של רכוש קבוע	
								סכומים שיועדו על ידי המוסד	
						XXX	(XXX)	סכומים שיועדו בתקופות קודמות על ידי המוסד ושיעודן בוטל	
						(XXX)	XXX		
(XXX)			(XXX)					גריעות במהלך השנה:	
		(XXX)	(XXX)					סכומים ששוחררו מהגבלות	
		(XXX)	(XXX)					סכומים ששוחררו למחקר	
		(XXX)	(XXX)					סכומים ששוחררו לתקורות	
		XXX	XXX				(XXX)	הקבלת סכומים בגין תרומות שנתקבלו	
								סכומים שהוקבלו ושוחררו לנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה	
(XXX)		(XXX)	(XXX)				XXX	התאמת קרנות אנונה	
								סכומים ששוחררו מנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה ששימשו לרכישת רכוש קבוע	
		(XXX)	(XXX)		XXX			הפחתת התוספת מהערכה מחדש של רכוש קבוע	
(XXX)					(XXX)			העברת סכומים שלא קיימת לגביהם הגבלה:	
						XXX	(XXX)	ששימשו לרכישת רכוש קבוע שנבעו ממימוש רכוש קבוע	
						(XXX)	XXX	סכומים שהועברו לכיסוי הוצאות פחת	
								סכומים שהועברו לכיסוי הוצאות בגין עדכון עתודות לזכויות עובדים בעת פרישה	
				(XXX)			XXX		
XXX	XXX	XXX	XXX	(XXX)	XXX	XXX	XXX	יתרות ליום 1 באוקטובר 2010	
=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====		



**נספח ד'**

**דוח על תזרימי המזומנים  
לשנה שנתיימה ביום 30 בספטמבר 2010  
(בשקלים חדשים)**

<u>מאוחד</u>		
<u>- 01.10.2008</u>	<u>- 01.10.2009</u>	
<u>30.09.2009</u>	<u>30.09.2010</u>	
XXX	XXX	<u>תזרימי המזומנים מפעילות שוטפת:</u>
		הכנסות (הוצאות) נטו
XXX	XXX	התאמות הדרושות להצגת המזומנים מפעילות שוטפת
XXX	XXX	(נספח א')
-----	-----	מזומנים נטו שנבעו מפעילות (שימשו לפעילות) שוטפת
XXX	XXX	<u>תזרימי המזומנים לפעילות השקעה:</u>
(XXX)	(XXX)	תמורה ממכירת רכוש קבוע
(XXX)	(XXX)	רכישת רכוש קבוע
XXX	XXX	יעוד מזומן לרכישת רכוש קבוע
XXX	XXX	שחרור מזומן המיועד לרכישת רכוש קבוע
(XXX)	(XXX)	מימוש השקעות לזמן קצר
(XXX)	(XXX)	השקעות לזמן ארוך
XXX	XXX	השקעות בחברות מוחזקות
-----	-----	מזומנים נטו שנבעו מפעילות (שימשו לפעילות) השקעה
(XXX)	(XXX)	<u>תזרימי מזומנים שנבעו מפעילות מימון:</u>
(XXX)	(XXX)	פירעון אשראי לזמן ארוך, נטו
XXX	XXX	פירעון אשראי לזמן קצר, נטו
XXX	XXX	תרומות שנזקפו לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי זמני
XXX	XXX	תרומות שנזקפו לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי זמני - מחקרים
XXX	XXX	תרומות שנזקפו לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי זמני לרכישת רכוש קבוע
XXX	XXX	תרומות שנזקפו לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי קבוע
XXX	XXX	תרומות שנזקפו לקרן אנונה
XXX	XXX	הכנסות מריבית ומדיבידנד שנזקפו לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה
-----	-----	מזומנים נטו שנבעו מפעילות (שימשו לפעילות) מימון
<b>XXX</b>	<b>XXX</b>	<b>גידול (קיטון) במזומנים ושווי מזומנים</b>
XXX	XXX	יתרת מזומנים ושווי מזומנים לתחילת השנה
XXX	XXX	<b>יתרת מזומנים ושווי מזומנים לסוף השנה</b>
=====	=====	

**נספח א' – התאמות הדרושות להצגת המזומנים מפעילות שוטפת**

<u>מאוחד</u>		
<u>- 01.10.2008</u>	<u>- 01.10.2009</u>	
<u>30.09.2009</u>	<u>30.09.2010</u>	
		<u>הוצאות (הכנסות) שאינן כרוכות בתזרימי מזומנים :</u>
XXX	XXX	השפעה מצטברת בגין שינוי שיטה
XXX	XXX	פחת
XXX	XXX	רווח ממימוש רכוש קבוע
(XXX)	(XXX)	עליית ערך השקעות לזמן קצר
XXX	XXX	גידול בעתודות לזכויות עובדים
(XXX)	(XXX)	ריבית שנצברה על השקעות לזמן ארוך
		<u>שינויים בסעיפי רכוש והתחייבויות :</u>
XXX	XXX	קיטון (גידול) בחייבים ויתרות חובה
XXX	XXX	קיטון (גידול) במלאי
XXX	XXX	גידול (קיטון) בהתחייבויות בשל סיום יחסי עובד מעביד
XXX	XXX	גידול (קיטון) ספקים ונותני שירות
XXX	XXX	גידול (קיטון) בזכאים ויתרות זכות
XXX	XXX	גידול (קיטון) בזכאים ויתרות זכות
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	
=====	=====	

## נספח ה'

### **ביאורים לדוחות הכספיים לשנה שנסתיימה ביום 30 בספטמבר 2010 (באלפי שקלים חדשים)**

#### **ביאור 1 – הועדה לתכנון ולתקצוב**

<u>30.09.2009</u>	<u>30.09.2010</u>	
XXX	XXX	יתרת חובה / (זכות) לתחילת השנה
XXX	XXX	הקצבות השנה
(XXX)	(XXX)	בניכוי תשלומים שנתקבלו במהלך השנה
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	יתרת חובה לסוף השנה
=====	=====	

#### **ביאור 2 – מלאי**

המלאי כולל חלפים, כלי אחזקה וחומרים שנמצאים במחסני המוסד וטרם נופקו לפקולטות. המלאי אינו כולל מלאי חומרים שנמצא בפקולטות אשר מוצג כהוצאה. המלאי מוצג לפי מחירי עלות בשיטת ה"נכנס ראשון יוצא ראשון" (FIFO).

#### **ביאור 3 – השקעות בתאגידים מוחזקים**

<u>המוסד להשכלה גבוהה</u>		<u>מאוחד</u>		
<u>30.09.2009</u>	<u>30.09.2010</u>	<u>30.09.2009</u>	<u>30.09.2010</u>	
XXX	XXX	-	-	השקעה בחברות מאוחדות
XXX	XXX	XXX	XXX	השקעה בחברות מוחזקות
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	
=====	=====	=====	=====	

#### **א. פרוט ההשקעות:**

1. מדעים בע"מ – המוסד מחזיק ב-100% מהון המניות ומזכויות ההצבעה של חברת מדעים בע"מ העוסקת בפיתוח טכנולוגיות בתחום המכשור הרפואי. יתרת ההשקעה ליום 30.09.2010 לפי השווי המאזני עומדת על סך XXX אלפי ₪ (ליום 30.09.2009 - XXX אלפי ₪).
2. מכון פישר לכלכלה (ע"ר) – למוסד שליטה מלאה בעמותת מכון פישר לכלכלה העוסקת במחקרים כלכליים. השווי המאזני של העמותה ליום 30.09.2010 הינו XXX אלפי ₪ (30.09.2009 - XXX אלפי ₪).

**ביאור 3 – השקעות בתאגידים מוחזקים (המשך)**

3. מרכז הספורט ע"ש גאון בע"מ – המוסד מחזיק ב-99% מהון המניות ומזכויות ההצבעה של חברת מרכז הספורט ע"ש גאון בע"מ. המרכז מחזיק ומפעיל את מתקני הספורט של המוסד הכוללים בריכת שחייה, מגרשי טניס, מגרש אתלטיקה וחדרי כושר. השווי המאזני של המרכז שכלול באיחוד ליום 30.09.2010 הינו XXX אלפי ₪ (ליום 30.09.2009 - XXX אלפי ₪).

4. המוסד מחזיק ב-10 חברות נוספות בשיעורים שאינם מעניקים לו שליטה (שיעורי החזקה נעים בין 20% ל-30%). ההשקעה בחברות אלו מנוהלת על בסיס השווי המאזני, בהתאם לכללים שנקבעו בגילוי דעת מספר 68 של לשכת רואי חשבון בישראל, על כל תיקונו.

**ב. הכנסותיהם מתמלוגים של התאגידים המאוחדים:**

<u>- 01.10.2009</u> <u>30.09.2010</u>	<u>- 01.10.2008</u> <u>30.09.2009</u>	
XXX	XXX	מדעים בע"מ מכון פישר לכלכלה (ע"ר)
XXX	XXX	
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	
=====	=====	

**ביאור 4 – רכוש קבוע**

א. רכוש קבוע שמשמש לפעילות הוראה ומחקר, מינהל ושירות לסטודנטים:

<u>סה"כ</u>	<u>אחר</u>	<u>ציוד וריהוט</u>	<u>קרקע ומבנים</u>	
XXX	XXX	XXX	XXX	<b>עלות</b>
XXX	XXX	XXX	XXX	ליום 30.09.2009
XXX	XXX	XXX	XXX	תוספת מהערכה מחדש
(XXX)	(XXX)	(XXX)	(XXX)	תוספות לתקופה
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	גריעות לתקופה
-----	-----	-----	-----	ליום 30.09.2010
XXX	XXX	XXX	XXX	<b>פחת שנצבר</b>
XXX	XXX	XXX	XXX	ליום 30.09.2009
(XXX)	(XXX)	(XXX)	(XXX)	פחת לתקופה (כולל הפחתת התוספת מהערכה מחדש)
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	גריעות לתקופה
-----	-----	-----	-----	ליום 30.09.2010
XXX	XXX	XXX	XXX	<u>יתרה ליום 30.09.2010</u>
XXX	XXX	XXX	XXX	<u>יתרה ליום 30.09.2009</u>

**ביאור 4 – רכוש קבוע (המשך)**

ב. רכוש קבוע שאינו משמש לפעילות הוראה ומחקר, מינהל ושירות לסטודנטים:

<u>סה"כ</u>	<u>אחר</u>	<u>ציוד וריהוט</u>	<u>קרקע ומבנים</u>	<u>עלות</u>
XXX	XXX	XXX	XXX	ליום 30.09.2009
XXX	XXX	XXX	XXX	תוספת מהערכה מחדש
XXX	XXX	XXX	XXX	תוספות לתקופה
(XXX)	(XXX)	(XXX)	(XXX)	גריעות לתקופה
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	ליום 30.09.2010
XXX	XXX	XXX	XXX	<b>פחת שנצבר</b>
XXX	XXX	XXX	XXX	ליום 30.09.2009
(XXX)	(XXX)	(XXX)	(XXX)	פחת לתקופה (כולל הפחתת התוספת מהערכה מחדש)
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	ליום 30.09.2010
XXX	XXX	XXX	XXX	<u>יתרה ליום 30.09.2010</u>
XXX	XXX	XXX	XXX	<u>יתרה ליום 30.09.2009</u>
XXX	XXX	XXX	XXX	סה"כ למוסד ליום 30.09.2010
XXX	XXX	XXX	XXX	סה"כ למוסד ליום 30.09.2009
XXX	XXX	XXX	XXX	סה"כ במאוחד ליום 30.09.2010
XXX	XXX	XXX	XXX	סה"כ במאוחד ליום 30.09.2009

**30.09.2010**

ג. נכסי מקרקעין שמשמשים להוראה ומחקר, מינהל ושירות לסטודנטים - פרוט:

XXX	XX דונם בקמפוס המוסד בירושלים
XXX	XX דונם בקמפוס המוסד ברחובות
XXX	XX בניינים בקמפוס המוסד בירושלים
XXX	XX בניינים בקמפוס המוסד ברחובות
<u>XXX</u>	
=====	

ד. נכסי מקרקעין שאינם משמשים להוראה ומחקר, מינהל ושירות לסטודנטים - פרוט:

XXX	XX דירות מגורים בירושלים
XXX	בניין מרכז המבקרים בירושלים
XXX	מגרש בגוש XX בתל אביב
XXX	פרדס בגוש XX בהוד השרון
<u>XXX</u>	
=====	

**ביאור 4 – רכוש קבוע (המשך)**  
ה. פרטי רכוש קבוע שהוערכו מחדש ליום 01.10.2009:

<u>פרטי השמאי המעריך</u>	<u>מועד ההערכה מחדש</u>	<u>יתרה אחרי הערכה מחדש</u>	<u>תוספת מהערכה מחדש</u>	<u>יתרה לפני הערכה מחדש</u>	
ישראל ישראל-י-שמאי מקרקעין	01.09.09	XXX	XXX	XXX	XX דונם בקמפוס המוסד בירושלים
ישראל ישראל-י-שמאי מקרקעין	01.09.09	XXX	XXX	XXX	XX דונם בקמפוס המוסד ברחובות
ישראל ישראל-י-שמאי מקרקעין	01.09.09	XXX	XXX	XXX	XX בניינים בקמפוס המוסד בירושלים
ישראל ישראל-י-שמאי מקרקעין	01.09.09	XXX	XXX	XXX	XX בניינים בקמפוס המוסד ברחובות
ישראל ישראל-י-שמאי מקרקעין	01.09.09	XXX	XXX	XXX	XX דירות מגורים בירושלים
ישראל ישראל-י-שמאי מקרקעין	01.09.09	XXX	XXX	XXX	בניין מרכז המבקרים בירושלים
ישראל ישראל-י-שמאי מקרקעין	01.09.09	XXX	XXX	XXX	מגרש בגוש XX בתל אביב
ישראל ישראל-י-שמאי מקרקעין	01.09.09	XXX	XXX	XXX	פרדס בגוש XX בהוד השרון
ישראל ישראל-י-שמאי מקרקעין	01.09.09	XXX	XXX	XXX	ציוד וריהוט בקמפוס המוסד בירושלים
ישראל ישראל-י-שמאי מקרקעין	01.09.09	XXX	XXX	XXX	ציוד וריהוט בקמפוס המוסד ברחובות
ישראל ישראל-י-שמאי מקרקעין	01.09.09	XXX	XXX	XXX	ציוד וריהוט במרכז המבקרים בירושלים
ישראל ישראל-י-שמאי מקרקעין	01.09.09	XXX	XXX	XXX	רכוש אחר בקמפוס המוסד בירושלים
ישראל ישראל-י-שמאי מקרקעין	01.09.09	XXX	XXX	XXX	רכוש אחר בקמפוס המוסד ברחובות
ישראל ישראל-י-שמאי מקרקעין	01.09.09	XXX	XXX	XXX	נכסים בלתי מוחשיים
		<b>XXX</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>	
		=====	=====	=====	
		=====	=====	=====	

**ביאור 5 - עתודות לזכויות עובדים בעת פרישה**

**א. מחויבות אקטוארית לפנסיה :**

<u>יתרת מחויבות אקטוארית ליום 30.09.2010</u>	<u>עדכון מחויבות אקטוארית</u>	<u>תשלומים השנה</u>	<u>יתרת מחויבות אקטוארית ליום 01.10.2009</u>	
XXX	XXX	XXX	XXX	פנסיה תקציבית תוספת לפנסיה צוברת שאינה מכוסה ע"י קופה חיצונית
XXX	XXX	XXX	XXX	
XXX	XXX	XXX	XXX	

**ב. נכסים המיועדים לכיסוי המחויבות האקטוארית לפנסיה**

<u>יתרה ליום 30.09.2010</u>	<u>גריעות השנה</u>	<u>תוספות השנה</u>	<u>יתרה ליום 01.10.2009</u>	
XXX	XXX	XXX	XXX	יעודות שהוקמו ע"י ות"ת קרנות שיועדו ע"י המוסד קרנות ייעודיות ע"ש העובד
XXX	XXX	XXX	XXX	
XXX	XXX	XXX	XXX	
XXX	XXX	XXX	XXX	

**ג. עתודה לפיצויי פיטורים :**

<u>יתרת עתודות ליום 30.09.2010</u>	<u>עדכון עתודות *</u>	<u>תשלומים השנה</u>	<u>עדכון עתודות ליום 01.10.2009</u>	<u>יתרת עתודות ליום 01.10.2009</u>
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX

**ד. עתודות לזכויות עובדים אחרות :**

<u>יתרת עתודות ליום 30.09.2010</u>	<u>עדכון עתודות *</u>	<u>תשלומים השנה</u>	<u>עדכון עתודות ליום 01.10.2009</u>	<u>יתרת עתודות ליום 01.10.2009</u>	
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	מענקי פרישה
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	דמי הסתגלות
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	פדיון ימי חופשה
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	פדיון ימי מחלה
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	זכויות בקרן קשרי מדע
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	

\* ראה ביאור 11.

**ביאור 5 - עתודות לזכויות עובדים בעת פרישה (המשך)**

<u>סה"כ</u>	<u>יתרת עתודות המוצגת במאזן</u>	<u>יתרת מחויבות שאינה מוצגת במאזן</u>	
XXX	XXX	XXX	סה"כ למוסד ליום 30.09.2010
=====	=====	=====	
XXX	XXX	XXX	סה"כ למוסד ליום 30.09.2009
=====	=====	=====	
XXX	XXX	XXX	סה"כ במאוחד ליום 30.09.2010
=====	=====	=====	
XXX	XXX	XXX	סה"כ במאוחד ליום 30.09.2009
=====	=====	=====	

ה. נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה בגין עתודות לזכויות עובדים בעת פרישה:

-	יתרה ליום 30.09.2009
-----	
	בתוספת:
XXX	עדכון עתודה לפיצויי פיטורים
XXX	עדכון עתודות לזכויות עובדים אחרות
-----	
XXX	
	בניכוי:
(XXX)	תשלומי פיצויי פיטורים
(XXX)	תשלומים בגין זכויות עובדים אחרות
-----	
(XXX)	
-----	
XXX	יתרה ליום 30.09.2010
=====	



**ביאור 6 – הקצבות מהוועדה לתכנון ולתקצוב**

<u>- 01.10.2008</u>	<u>- 01.10.2009</u>	
<u>30.09.2009</u>	<u>30.09.2010</u>	
XXX	XXX	השתתפות ישירה
XXX	XXX	השתתפות בתקציב פיתוח
XXX	XXX	הקצבות מקבילות
XXX	XXX	שיפוי שכר לימוד
XXX	XXX	מלגות
XXX	XXX	הבראה והתייעלות
-----	-----	
(XXX)	(XXX)	בניכוי העברות לסעיפים מאזניים
-----	-----	
XXX	XXX	
=====	=====	

\* יש לכלול בביאור את כל סעיפי ההתחשבות עם ות"ת.

**ביאור 7 – תרומות ומענקים**

<u>- 01.10.2008</u>	<u>- 01.10.2009</u>	
<u>30.09.2009</u>	<u>30.09.2010</u>	
XXX	XXX	תרומות ומענקים מישראל
XXX	XXX	תרומות ומענקים מישויות מדיניות זרות
-----	-----	
XXX	XXX	
=====	=====	

**ביאור 8 – הכנסות מסטודנטים**

<u>לתואר שני</u>		<u>לתואר ראשון</u>		
<u>- 01.10.2008</u>	<u>- 01.10.2009</u>	<u>- 01.10.2008</u>	<u>- 01.10.2009</u>	
<u>30.09.2009</u>	<u>30.09.2010</u>	<u>30.09.2009</u>	<u>30.09.2010</u>	
XXX	XXX	XXX	XXX	שכר לימוד רגיל ברוטו
-----	-----	-----	-----	
XXX	XXX	XXX	XXX	בניכוי:
XXX	XXX	XXX	XXX	הקצבות מות"ת בגין שיפוי שכר לימוד
XXX	XXX	XXX	XXX	מלגות שניתנו
-----	-----	-----	-----	פטורים משכר לימוד
XXX	XXX	XXX	XXX	
-----	-----	-----	-----	
XXX	XXX	XXX	XXX	הכנסות משכר לימוד רגיל
=====	=====	=====	=====	

**ביאור 8 – הכנסות מסטודנטים (המשך)**

<u>- 01.10.2008</u>	<u>- 01.10.2009</u>	
<u>30.09.2009</u>	<u>30.09.2010</u>	
XXX	XXX	שכר לימוד רגיל
XXX	XXX	דמי רישום
XXX	XXX	מעונות
XXX	XXX	מכינה אקדמית
XXX	XXX	אחרות
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	
=====	=====	

**ביאור 9 – הוראה ומחקר ושירותי עזר**

<u>- 01.10.2008</u>	<u>01.09.2010 - 01.10.2009</u>			
<u>30.09.2009</u>		<u>הוצאות</u>	<u>שכר ונלוות</u>	
<u>סה"כ</u>	<u>סה"כ</u>	<u>שוטפות</u>		
XXX	XXX	XXX	XXX	תקציב רגיל
XXX	XXX	XXX	XXX	מזה תקציבים סגורים
XXX	XXX	XXX	XXX	תקציב מחקר
XXX	XXX	XXX	XXX	תקציבים אחרים
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	
=====	=====	=====	=====	

**ביאור 10 – שירותים לסטודנטים**

<u>- 01.10.2008</u>	<u>01.09.2010 - 01.10.2009</u>			
<u>30.09.2009</u>		<u>הוצאות</u>	<u>הוצאות</u>	
<u>סה"כ</u>	<u>סה"כ</u>	<u>שוטפות</u>	<u>שכר ונלוות</u>	
XXX	XXX	XXX	-	מלגות
XXX	XXX	XXX	-	מענקים ופרסים
XXX	XXX	XXX	XXX	דיקן הסטודנטים
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	
=====	=====	=====	=====	

**ביאור 11 – עדכון עתודות לזכויות עובדים בעת פרישה**

<u>- 01.10.2008</u>	<u>- 01.10.2009</u>	
<u>30.09.2009</u>	<u>30.09.2010</u>	
XXX	XXX	פיצויי פיטורים
XXX	XXX	מענקי פרישה
XXX	XXX	דמי הסתגלות
XXX	XXX	פדיון ימי חופשה
XXX	XXX	פדיון ימי מחלה
XXX	XXX	זכויות בקרן קשרי מדע
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	
=====	=====	

**ביאור 12 – ריכוז הוצאות שכר**

<u>- 01.10.2008</u> <u>30.09.2009</u>	<u>- 01.10.2009</u> <u>30.09.2010</u>	
XXX	XXX	שכר שוטף:
XXX	XXX	משכורת ברוטו
XXX	XXX	מיסי מעביד (מס שכר, דמי ביטוח לאומי מעביד)
XXX	XXX	הוצאות סוציאליות
XXX	XXX	עדכון עתודות לזכויות עובדים בעת פרישה
XXX	XXX	הפרשות אחרות
-----	-----	
XXX	XXX	שכר חד פעמי
-----	-----	
XXX	XXX	
=====	=====	

**ביאור 13 – פנסיה תקציבית**

- (1) החל מיום 1 באוקטובר 1982 המוסד משלם פנסיה תקציבית לעובדי הסגל האקדמי והמנהלי שהיו בעלי מעמד קבוע בעת פרישתם. הסכום ששולם על ידי המוסד בשנה שנסתיימה ביום 30 בספטמבר 2010 כתשלומי פנסיה הסתכם לסך של כ-XXX מיליון ₪ (בשנה שנסתיימה ביום 30 בספטמבר 2009 – כ-XXX מיליון ₪).
- (2) לפי דוח אקטוארי ליום 30 בספטמבר 2010 שהוכן על ידי אקטואר חיצוני, מחויבות המוסד בגין פנסיה תקציבית ובגין התוספת לפנסיה צוברת שאינה מכוסה על ידי קופה חיצונית מסתכמת בכ-XXX מיליארד ₪. דוח זה מבוסס על הנחות אקטואריות שנקבעו על ידי אגף שוק ההון ביטוח וחסכון במשרד האוצר.
- (3) בהתאם לדוח האקטוארי הני"ל, תשלומי הפנסיה השנתיים הצפויים הינם כדלקמן:

<u>במיליוני ₪</u>	<u>תקופה</u>
XXX	2011-2020
XXX	2021-2030
XXX	2031-2040
XXX	2041-2050
XXX	2051-2060
XXX	2061-2070
XXX	2071-2080

**ביאור 14 – הוצאות הנהלה וכלליות**

<u>- 01.10.2008</u> <u>30.09.2009</u>	<u>- 01.10.2009</u> <u>30.09.2010</u>	
XXX	XXX	הוצאות הנהלה :
XXX	XXX	אחזקה
XXX	XXX	דואר ותקשורת
XXX	XXX	משרדיות
XXX	XXX	גבייה
XXX	XXX	יעוץ מקצועי
----- XXX	----- XXX	
----- XXX	----- XXX	הוצאות אחרות
----- XXX	----- XXX	תקציב רגיל
----- XXX	----- XXX	מזה תקציבים סגורים
----- XXX	----- XXX	תקציב מחקר
----- XXX	----- XXX	תקציבים אחרים
----- <b>XXX</b>	----- <b>XXX</b>	
=====	=====	

**ביאור 15 – הכנסות מימון, נטו**

<u>- 01.10.2008</u> <u>30.09.2009</u>	<u>- 01.10.2009</u> <u>30.09.2010</u>	
XXX	XXX	הכנסות מבטוחות
(XXX)	(XXX)	בניכוי דמי ניהול
----- XXX	----- XXX	הכנסות מבטוחות, נטו
----- XXX	----- XXX	הכנסות ריבית מפיקדונות
----- XXX	----- XXX	הפרשי שער מפיקדונות צמודי מט"ח
----- XXX	----- XXX	הכנסות (הוצאות) בגין התאמת
----- XXX	----- XXX	קרנות אנונה
----- XXX	----- XXX	הוצאות ריבית בנקאיות
----- XXX	----- XXX	הכנסות ריבית, נטו
----- <b>XXX</b>	----- <b>XXX</b>	הכנסות מימון, נטו
=====	=====	

## ביאור 16 – הוצאות בגין שנים קודמות

- 01.10.2009  
30.09.2010

XXX	01.10.2009	עדכון עתודה לפיצויי פיטורים ליום
XXX	01.10.2009	עדכון עתודות לזכויות עובדים אחרות ליום
XXX		
=====		

## ביאור 17 – מיסים

1. מיסים על הכנסה – המוסד מאוגד כחברה לתועלת הציבור ויש לו מעמד של מלכ"ר אצל שלטונות מע"מ. למוסד מעמד של "מוסד ציבורי" כמשמעותו בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א-1961, והוא אושר כמוסד ציבורי מוכר לתרומות לפי סעיף 46 לפקודה. לפיכך, המוסד פטור ממס הכנסה. למוסד שומות מס הכנסה סופיות עד לסוף שנת המס 2007.
2. ניכויים – בעקבות ביקורת ניכויים שנערכה במוסד, מס הכנסה הוציא שומות ניכויים לשנות המס 2004 – 2008 בסך כולל של כ-XXX מיליוני ₪. המוסד הגיש השגה על שומות אלו. הנהלת המוסד צופה, כי השומות הסופיות לא יעלו על סך כולל של כ-XXX מיליוני ₪ בגינו בוצעה הפרשה בספרים.
3. מעבר למפורט בסעיפים 1 ו-2 לעיל, אין למוסד שומות מס הכנסה, מס ערך מוסף, מיסוי מקרקעין וביטוח לאומי תלויות.

**ביאור 18 – השוואה לתקציב (בלתי מבוקר)**

<u>ביצוע כספי</u> <u>- 01.10.2009</u> <u>30.09.2010</u>	<u>תקציב מאושר</u> <u>לשנת תש"ע</u> <u>(בלתי מבוקר)</u>	
		<b>מחזור הפעילויות:</b>
XXX	XXX	הקצבות מהוועדה לתכנון ולתקצוב
XXX	XXX	תרומות
XXX	XXX	הכנסות מסטודנטים
		סכומים ששוחררו מנכסים נטו שקיימת
XXX	XXX	לגביהם הגבלה לפעילויות
XXX	XXX	העברות חד צדדיות אחרות
XXX	XXX	הכנסות אחרות
-----	-----	
		<b>עלות הפעילויות:</b>
XXX	XXX	הוראה ומחקר ושירותי עזר
XXX	XXX	שירותים לסטודנטים
		עדכון עתודות לזכויות
XXX	XXX	עובדים בעת פרישה
XXX	-	הוצאות פחת
XXX	XXX	הוצאות ישירות אחרות
-----	-----	
XXX	XXX	<b>הכנסות (הוצאות) נטו מ(ל)פעילויות</b>
		הוצאות הנהלה וכלליות
XXX	XXX	הוצאות גיוס תרומות
XXX	XXX	הוצאות פרסום ושיווק
-----	-----	
XXX	XXX	<b>הכנסות (הוצאות) נטו לפני מימון</b>
		הכנסות (הוצאות) מימון נטו
-----	-----	
XXX	XXX	<b>הכנסות (הוצאות) נטו אחרי מימון</b>
		הכנסות והוצאות אחרות נטו
XXX	XXX	חלק בהכנסות (בהוצאות) רגילות נטו של
-----	-----	תאגידים המוצגים על בסיס השווי המאזני
XXX	XXX	<b>הכנסות (הוצאות) נטו מפעולות רגילות</b>
		הכנסות (הוצאות) נטו מפריטים מיוחדים
XXX	-	הכנסות (הוצאות) נטו בגין שנים קודמות
XXX	-	השפעה מצטברת לתחילת השנה של השינויים
XXX	-	ביישום כללי חשבונאות
-----	-----	
XXX	XXX	<b>הכנסות נטו (גירעון) לשנה</b>
=====	=====	