

המסגרת המושגית לדיווח כספי

The Conceptual Framework for Financial Reporting

המסגרת המושגית פורסמה על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) בספטמבר 2010. היא החליפה את המסגרת המושגית להכנת דוחות כספיים ולהצגתם.

תוכן עניינים

החל מסעיף

הקדמה*

המסגרת המושגית לדיווח כספי

מבוא

מטרת המסגרת המושגית ומעמדה

תחולה

פרקים

- 1.1 1 המטרה של דיווח כספי למטרות כלליות
 - 2 הישות המדווחת (פורסם בעתיד)
 - 3.1 3 מאפיינים איכותיים של מידע כספי שימושי
 - 4.1 4 המסגרת המושגית (1989): הטקסט הנוטר
- אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של המסגרת

המושגית 2010*

בסיס למסקנות על פרקים 1 ו- 3*

טבלת התאמה*

* לא תורגם לעברית

הקדמה

הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים נמצאת בתהליך של עדכון המסגרת המושגית שלה. פרויקט המסגרת המושגית מבוצע בשלבים.

כאשר תסתיים העבודה על פרק, הסעיפים הרלוונטיים במסגרת המושגית להכנת דוחות כספיים ולהצגתם שפורסמה בשנת 1989 יוחלפו. כאשר תסתיים העבודה על פרויקט המסגרת המושגית, לוועדה יהיה מסמך שלם, מקיף ויחיד שייקרא מסגרת מושגית לדיווח כספי.

גרסה זו של המסגרת המושגית כוללת את שני הפרקים הראשונים שהוועדה פרסמה כתוצאה מהשלב הראשון שלה בפרויקט המסגרת המושגית – פרק 1 המטרה של דיווח כספי למטרות כלליות ופרק 3 מאפיינים איכותיים של מידע כספי שימושי. פרק 2 יעסוק במושג הישות המדווחת. הוועדה פרסמה הצעה לתקן בנושא זה במרס 2010 ותקופת ההערות לציבור הסתיימה ב- 16 ביולי 2010. פרק 4 כולל את הטקסט שנוטר מהמסגרת המושגית (1989). טבלת ההתאמה בסוף פרסום זה מראה את האופן שבו התוכן של המסגרת המושגית (1989) מקביל לתוכן של המסגרת המושגית (2010).

המבוא לקוח מהמסגרת המושגית (1989). המבוא יעודכן כאשר הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים תשקול את המטרה של המסגרת המושגית. עד אז, המטרה של המסגרת המושגית ומעמדה זהים למטרה ולמעמד שנקבעו בעבר.

מבוא

ישויות רבות ברחבי העולם מכינות ומציגות דוחות כספיים המיועדים לשימושם של משתמשים חיצוניים. למרות שדוחות כספיים כאלה יכולים להיראות דומים במדינות שונות, קיימים ביניהם הבדלים הנובעים ככל הנראה ממגוון של נסיבות חברתיות, כלכליות ומשפטיות ומהעובדה שמדינות שונות רואות לנגד עיניהן את הצרכים של משתמשים שונים בדוחות הכספיים בעת קביעת דרישות לאומיות.

נסיבות שונות אלה הביאו לשימוש במגוון הגדרות למרכיבי הדוחות הכספיים; לדוגמה, נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות (income) והוצאות. נסיבות שונות אלה אף הביאו לשימוש בקריטריונים שונים להכרה בפריטים בדוחות הכספיים ולמתן עדיפות לבסיסי מדידה שונים. התחולה של הדוחות הכספיים והגילויים שמובאים בהם הושפעו אף הם.

הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB), מחויבת לפעול לצמצום הבדלים אלה על ידי שאיפה להרמוניזציה של תקנות, תקנים חשבונאיים ונהלים הקשורים להכנת דוחות כספיים ולהצגתם. הוועדה מאמינה שהדרך הטובה ביותר להשגת הרמוניזציה היא התמקדות בדוחות כספיים המוכנים במטרה לספק מידע שימושי בקבלת החלטות כלכליות.

הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים מאמינה שדוחות כספיים המוכנים למטרה זו נותנים מענה לצרכים המשותפים למרבית המשתמשים. זאת מאחר וכמעט כל המשתמשים מקבלים החלטות כלכליות, לדוגמה:

(א) להחליט מתי לקנות, להחזיק או למכור השקעה הונית;

(ב) להעריך את אופן הניהול או את האחריותיות (accountability) של ההנהלה;

(ג) להעריך את היכולת של הישות לשלם ולספק הטבות נוספות לעובדיה;

(ד) להעריך את הביטחון של הסכומים שהלוו לישות;

(ה) לקבוע מדיניות מיסוי;

(ו) לקבוע רווחים הניתנים לחלוקה ודיבידנדים;

(ז) להכין ולהשתמש בסטטיסטיקות לגבי הכנסה לאומית ;

(ח) לפקח על פעולות הישות.

יחד עם כך, הוועדה מכירה בעובדה כי ממשלות, במיוחד, עשויות לקבוע דרישות אחרות או נוספות שיתנו מענה למטרותיהן. אולם, דרישות אלה אינן צריכות להשפיע על דוחות כספיים המפורסמים לטובת משתמשים אחרים, אלא אם הן נותנות מענה גם לצורכיהם של משתמשים אחרים אלה.

מרביתם של הדוחות הכספיים מוכנים בהתאם למודל חשבונאות המבוסס על העלות ההיסטורית הניתנת להשבה ועל התפיסה המושגית של שימור ההון הפיננסי הנומינלי. מודלים ותפיסות מושגיות אחרים עשויים להיות מתאימים יותר להשגת המטרה של הספקת מידע שהוא שימושי לקבלת החלטות כלכליות, אך נכון להיום אין עמדה מוסכמת לשינוי. אופן פיתוחה של *מסגרת מושגית* זו מאפשר את ישימותה לגבי מגוון של מודלים חשבונאיים ותפיסות מושגיות של הון ושימור הון.

מטרת המסגרת המושגית ומעמדה

מסגרת מושגית זו מפרטת את התפיסות המושגיות העומדות בבסיס הכנת דוחות כספיים והצגתם בעבור משתמשים חיצוניים. מטרת *המסגרת המושגית* היא :

(א) לסייע לוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים בפיתוח תקני דיווח כספי בינלאומיים בעתיד ובסקירה של תקני דיווח כספי בינלאומיים קיימים ;

(ב) לסייע לוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים בקידום הרמוניזציה של תקנות, תקנים חשבונאיים ונהלים הקשורים להצגת דוחות כספיים על ידי מתן בסיס לצמצום מספר החלופות לטיפול חשבונאי שמאפשרים תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים ;

(ג) לסייע לגופי התקינה הלאומיים (national standard setting bodies) בפיתוח תקנים לאומיים ;

(ד) לסייע למכני דוחות כספיים בכל הנוגע ליישומם של תקני דיווח כספי בינלאומיים ולטיפול בנושאים שטרם גובשו במסגרת תקן דיווח כספי בינלאומי ;

(ה) לסייע לרואי החשבון המבקרים לגבש את חוות דעתם באשר להתאמתם של דוחות כספיים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים ;

(ו) לסייע למשתמשים בדוחות הכספיים לפרש את המידע הכלול בדוחות כספיים, אשר הוכנו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים; וכן

(ז) לספק מידע לגורמים המתעניינים בעבודתה של הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים באשר לגישתה של הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים בקביעת תקני חשבונאות דיווח כספי בינלאומיים.

מסגרת מושגית זו אינה מהווה תקן דיווח כספי בינלאומי, ולפיכך אינה מגדירה קביעות לגבי נושאי מדידה או גילוי מסוימים. דבר מהנאמר *במסגרת מושגית* זו אינו גובר על האמור בתקן דיווח כספי בינלאומי ספציפי כלשהו.

הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים מכירה בעובדה כי, במספר מוגבל של מקרים, עלולה להיות סתירה בין *המסגרת המושגית* לבין תקן דיווח כספי בינלאומי. במקרים של סתירה כאמור, יגברו הדרישות של תקן הדיווח הכספי הבינלאומי על אלה של *המסגרת המושגית*. אולם, ככל שתסתייע הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים *במסגרת המושגית* בפיתוחם של תקני דיווח כספי בינלאומיים בעתיד ובסקירתה את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים הקיימים, יפחת עם הזמן מספרם של מקרי הסתירה בין *המסגרת המושגית* לבין תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

המסגרת המושגית תעודכן מעת לעת על בסיס ניסיונה של הוועדה בעבודתה עם המסגרת.

תחולה

המסגרת המושגית דנה בנושאים הבאים:

- (א) מטרתו של דיווח כספי;
- (ב) המאפיינים האיכותיים של מידע כספי שימושי;
- (ג) ההגדרה, ההכרה והמדידה של המרכיבים מהם הדוחות הכספיים מורכבים; וכן
- (ד) תפיסות מושגיות של הון ושימור הון.

פרק 1: המטרה של דיווח כספי למטרות כלליות

החל מסעיף

- 1.1 מבוא**
מטרה, שימושיות ומגבלות של דיווח כספי
- 1.2 למטרות כלליות**
מידע לגבי משאבים כלכליים, תביעות, ושינויים
- 1.12 במשאבים ובתביעות של ישות מדווחת**
- 1.13 משאבים כלכליים ותביעות**
- 1.15 שינויים במשאבים כלכליים ובתביעות**
- 1.17 ביצועים כספיים משתקפים בחשבונאות צבירה**
- 1.20 ביצועים כספיים משתקפים מתזרימי מזומנים מהעבר**
שינויים במשאבים כלכליים ובתביעות שאינם נובעים
- 1.21 מביצועים כספיים**

פרק 1: המטרה של דיווח כספי למטרות כלליות

מבוא

1.1 המטרה של דיווח כספי למטרות כלליות (general purpose financial reporting), קובעת את היסודות של המסגרת המושגית. היבטים אחרים של המסגרת המושגית - התפיסה המושגית של ישות מדווחת, המאפיינים האיכותיים של מידע כספי שימושי, והאילוץ על מידע זה, מרכיבים של דוחות כספיים, הכרה, מדידה, הצגה וגילוי- נובעים באופן הגיוני מהמטרה.

מטרה, שימושיות ומגבלות של דיווח כספי למטרות כלליות

1.2 מטרת הדיווח הכספי למטרות כלליות¹ היא לספק מידע כספי לגבי הישות המדווחת, שהוא שימושי למשקיעים קיימים ופוטנציאליים, למלווים ולנותני אשראי אחרים בקבלת החלטות לגבי הספקת משאבים לישות. החלטות אלה כוללות קניה, מכירה או החזקת מכשירים הונניים ומכשירי חוב, והספקת הלוואות או סילוקן וצורות אחרות של אשראי.

1.3 החלטות על ידי משקיעים קיימים ופוטנציאליים לגבי קניה, מכירה או החזקת מכשירים הונניים ומכשירי חוב תלויות בתשואות שהם מצפים מההשקעה במכשירים אלה, לדוגמה, דיבידנדים, תשלומי קרן ותשלומי ריבית או עליות במחיר שוק. באופן דומה, החלטות על ידי מלווים קיימים ופוטנציאליים ונותני אשראי אחרים לגבי הספקת הלוואות או סילוקן וצורות אחרות של אשראי תלויות בציפיותיהם לגבי תשלומי הקרן והריבית או לתשואות אחרות. הציפיות של משקיעים, מלווים ונותני אשראי אחרים לגבי תשואות תלויות בהערכתם לגבי הסכום, העיתוי ואי-הוודאות (התחזיות) של תזרימי מזומנים חיוביים עתידיים נטו לישות. כתוצאה מכך, משקיעים קיימים ופוטנציאליים, מלווים ונותני אשראי אחרים צריכים מידע שיסייע להם להעריך את התחזיות של תזרימי המזומנים החיוביים העתידיים נטו לישות.

1.4 כדי להעריך את התחזיות של הישות לתזרימי מזומנים עתידיים נטו, משקיעים קיימים ופוטנציאליים, מלווים ונותני אשראי אחרים צריכים מידע לגבי המשאבים של הישות, תביעות נגד

¹ לאורך המסגרת המושגית הזו, המונחים *דיווחים כספיים* ו*דיווח כספי* מתייחסים לדוחות כספיים למטרות כלליות ולדיווח כספי למטרות כלליות למעט אם צוין מפורשות אחרת.

הישות, ואיך ההנהלה והוועדה המנהלת² של הישות מילאו באופן אפקטיבי וביעילות את אחריותם להשתמש במשאבים של הישות. דוגמאות של תחומי אחריות כאלה כוללות הגנה על המשאבים של הישות מהשפעות שליליות) של גורמים כלכליים כמו שינויי מחיר ושינויים טכנולוגיים והבטחה שהישות מצייתת לחוקים, תקנות והוראות חוזיות הרלוונטיים. מידע לגבי מילוי אחריותה של ההנהלה הוא שימושי גם להחלטות של משקיעים קיימים, מלווים ונותני אשראי אחרים שיש להם את הזכות להצביע או להשפיע בדרך אחרת על פעולות ההנהלה.

1.5 הרבה משקיעים קיימים ופוטנציאליים, מלווים ונותני אשראי אחרים אינם יכולים לדרוש מישויות מדווחות לספק מידע במישרין להם וחייבים להסתמך על דיווחים כספיים למטרות כלליות עבור רוב המידע הכספי שהם צריכים. כתוצאה מכך, הם המשתמשים העיקריים שהדיווחים הכספיים למטרות כלליות מופנים אליהם.

1.6 אולם, דיווחים כספיים למטרות כלליות אינם מספקים ואינם יכולים לספק את כל המידע שמשקיעים קיימים ופוטנציאליים, מלווים ונותני אשראי אחרים צריכים. משתמשים אלה צריכים לקחת בחשבון מידע רלוונטי ממקורות אחרים, לדוגמה, תנאים כלכליים כלליים וציפיות כלכליות, אירועים פוליטיים ואקלים פוליטי, ותחזיות לגבי הענף והחברה.

1.7 דיווחים כספיים למטרות כלליות אינם מיועדים להצגת השווי של ישות מדווחת, אך הם מספקים מידע כדי לסייע למשקיעים קיימים ופוטנציאליים, מלווים ונותני אשראי אחרים לאמוד את השווי של הישות המדווחת.

1.8 למשתמשים עיקריים אינדיווידואליים יש צורכי מידע ורצונות שונים וייתכן אף סותרים. הוועדה, בפיתוח תקני דיווח כספי, תשאף לספק את מערכת המידע שתתאים לצרכים של המספר המרבי של משתמשים עיקריים. אולם, התמקדות בצורך של מידע משותף אינו מונע מישות מדווחת לכלול מידע נוסף שהוא שימושי ביותר לתת קבוצה מסוימת של משתמשים עיקריים.

1.9 ההנהלה של הישות המדווחת מעוניינת גם במידע כספי לגבי הישות. אולם, הנהלה אינה צריכה להסתמך על דיווחים כספיים למטרות כלליות מאחר וביכולתה להשיג את המידע הכספי שהיא צריכה באופן פנימי.

² לאורך המסגרת המושגית הזו, המונח הנהלה מתייחס להנהלה ולוועדה המנהלת של הישות למעט אם מצוין במפורש אחרת.

1.10 צדדים אחרים, כמו גופים מפקחים ואנשים מהציבור שאינם משקיעים, מלווים ונותני אשראי אחרים, עשויים גם הם למצוא דיווחים כספיים למטרות כלליות כשימושיים. אולם, דיווחים אלה אינם מיועדים בראש ובראשונה לקבוצות אחרות אלה.

1.11 במידה רבה, דוחות כספיים מבוססים על אומדנים, שיקולי דעת ומודלים ולא על תיאורים מדויקים. *המסגרת המושגית* מתבססת על התפיסות המושגיות שבבסיס אומדנים, שיקולי דעת ומודלים אלה. התפיסות המושגיות הן המטרות שאליהן חתרו הוועדה והמכניזם של הדוחות כספיים. כמו רוב המטרות, אין זה סביר שהחזון של *המסגרת המושגית* של דיווח כספי אידיאלי יושג במלואו, לפחות לא בזמן הקצר, מאחר ולוקח זמן להבין, לקבל וליישם דרכים חדשות של ניתוח עסקאות ואירועים אחרים. למרות זאת, קביעת מטרה שיש לחתור אליה היא חיונית אם דיווח כספי אמור להתפתח על מנת לשפר את השימושיות שלו.

מידע לגבי משאבים כלכליים של ישות מדווחת, תביעות נגד הישות ושינויים במשאבים ותביעות של ישות מדווחת

1.12 דיווחים כספיים למטרות כלליות מספקים מידע לגבי המצב הכספי של ישות מדווחת, שהוא מידע לגבי המשאבים הכלכליים של הישות והתביעות נגד הישות המדווחת. דיווחים כספיים מספקים גם מידע לגבי ההשפעות של עסקאות ואירועים אחרים שמשנים את המשאבים הכלכליים ואת התביעות של הישות המדווחת. שני סוגי המידע מספקים נתון שימושי להחלטות לגבי הספקת משאבים לישות.

משאבים כלכליים ותביעות

1.13 מידע לגבי המהות והסכומים של משאבים כלכליים ותביעות של הישות המדווחת יכול לסייע למשתמשים לזהות את החוזקות והחולשות הפיננסיות של הישות המדווחת. מידע זה יכול לסייע למשתמשים להעריך את הנזילות ואת כושר הפירעון של הישות המדווחת, את צרכיה במימון נוסף ומהם סיכויי הצלחתה בהשגת מימון זה. מידע לגבי קדימויות ודרישות תשלום של תביעות קיימות מסייע למשתמשים לחזות כיצד תזרימי מזומנים עתידיים יחולקו בקרב אלה שיש להם תביעה כנגד הישות המדווחת.

1.14 סוגים שונים של משאבים כלכליים משפיעים באופן שונה על הערכה של משתמש לגבי תחזיות של הישות המדווחת לגבי תזרימי מזומניים עתידיים. תזרימי מזומנים עתידיים מסויימים נובעים ישירות ממשאבים כלכליים קיימים, כמו חייבים. תזרימי מזומנים

אחרים נובעים משימוש במספר משאבים במשולב כדי להפיק ולשווק סחורות או שירותים ללקוחות. למרות שתזרימי מזומנים אלה אינם ניתנים לזיהוי עם משאבים כלכליים נפרדים (או תביעות), משתמשים בדיווחים כספיים צריכים לדעת את המהות ואת הסכום של המשאבים הזמינים לשימוש בפעילויות של הישות המדווחת.

שינויים במשאבים כלכליים ובתביעות

1.15 שינויים במשאבים כלכליים ובתביעות של ישות מדווחת נובעים מביצועים כספיים של אותה ישות (ראה סעיפים 1.17-1.20) ומאירועים או עסקאות אחרים כמו הנפקת חוב או מכשירים הוניים (ראה סעיף 1.21). כדי להעריך כראוי את התחזיות לתזרימי מזומנים עתידיים מהישות המדווחת, משתמשים צריכים להיות מסוגלים להבחין בין שני שינויים אלה.

1.16 מידע לגבי ביצועים כספיים של ישות מדווחת מסייע למשתמשים להבין את התשואה שהישות הפיקה על המשאבים הכלכליים שלה. מידע לגבי התשואה שהישות הפיקה מספק אינדיקציה על מידת ההצלחה של ההנהלה למלא את תחומי האחריות שלה כדי לעשות שימוש יעיל ואפקטיבי במשאבים של הישות המדווחת. מידע לגבי השוונות והמרכיבים של תשואה זו חשוב אף הוא, במיוחד בהערכה של חוסר הודאות של תזרימי מזומניים עתידיים. מידע לגבי ביצועים כספיים מהעבר של הישות המדווחת והאופן שההנהלה של הישות המדווחת מילאה את תחומי האחריות שלה, בדרך כלל מסייע בחיזוי תשואות עתידיות של הישות המדווחת על משאביה הכלכליים.

ביצועים כספיים משתקפים בחשבונאות צבירה

1.17 חשבונאות צבירה מתארת את ההשפעות של עסקאות ואירועים ונסיבות אחרים על משאבים כלכליים ותביעות של ישות מדווחת בתקופות שהשפעות אלה מתרחשות, גם אם תקבולי המזומנים והתשלומים בגינם מתרחשים בתקופה שונה. זה חשוב מאחר שמידע לגבי משאבים כלכליים ותביעות ושינויים במשאבים כלכליים ובתביעות של ישות מדווחת במהלך תקופה מספק בסיס טוב יותר להערכה של ביצועי הישות בעבר ובעתיד מאשר מידע רק לגבי תקבולי מזומנים ותשלומים במהלך תקופה זו.

1.18 מידע לגבי ביצועים כספיים של ישות מדווחת במהלך תקופה, המשתקף בשינויים במשאביה הכלכליים ובתביעות שלה שלא על ידי השגת משאבים נוספים באופן ישיר ממשקיעים ונותני אשראי (ראה סעיף 1.21), הוא שימושי בהערכת יכולת הישות בעבר ובעתיד להפיק תזרימי מזומנים חיוביים נטו. מידע זה מצביע על

המידה שבה הישות המדווחת הגדילה את משאביה הכלכליים שניתנים להשגה, ובכך את יכולתה להפיק תזרימי מזומנים חיוביים נטו באמצעות הפעילויות שלה ולא על ידי השגת משאבים נוספים באופן ישיר ממשקיעים ונותני אשראי.

1.19 מידע לגבי ביצועים כספיים של ישות מדווחת במהלך תקופה יכול להצביע גם על המידה שבה אירועים כמו שינויים במחירי שוק או בשיעורי ריבית הגדילו או הקטינו את המשאבים הכלכליים והתביעות של הישות, ובכך השפיעו על היכולת של הישות להפיק תזרימי מזומנים חיוביים נטו.

ביצועים כספיים משתקפים בתזרימי מזומנים מהעבר

1.20 מידע לגבי תזרימי מזומנים של ישות מדווחת במהלך תקופה מסייע גם למשתמשים להעריך את היכולת של הישות להפיק תזרימי מזומנים חיוביים נטו בעתיד. מידע זה מצביע על האופן שבו הישות המדווחת משיגה ומוציאה מזומנים, כולל מידע לגבי נטילת הלוואות ופרעון חוב, דיבידנדים במזומן או חלוקות אחרות במזומן למשקיעים, וגורמים אחרים שיכולים להשפיע על הנזילות או על כושר הפירעון של הישות. מידע לגבי תזרימי מזומנים מסייע למשתמשים להבין את הפעילויות של הישות המדווחת, להעריך את פעילויות המימון וההשקעה שלה, להעריך את הנזילות או כושר הפירעון שלה ולפרש מידע אחר לגבי ביצועים כספיים.

שינויים במשאבים כלכליים ובתביעות שאינם נובעים מביצועים כספיים

1.21 משאבים כלכליים ונתביעות של ישות מדווחת עשויים להשתנות גם מסיבות שאינן ביצועים כספיים, כמו הנפקת מניות נוספות לבעלי מניות. מידע לגבי סוגי שינויים אלה נחוץ כדי להעניק למשתמשים הבנה כוללת מדוע המשאבים הכלכליים והתביעות של הישות המדווחת השתנו ואת ההשלכות של אותם שינויים על הביצועים הכספיים העתידיים שלה.

פרק 2: הישות המדווחת
(פורסם בעתיד)

פרק 3: מאפיינים איכותיים של מידע כספי שימושי

החל	
מסעיף	
3.1	מבוא
3.4	מאפיינים איכותיים של מידע כספי שימושי
3.5	מאפיינים איכותיים בסיסיים
3.6	רלוונטיות
3.12	מצג נאמן
3.17	יישום המאפיינים האיכותיים הבסיסיים
3.19	הרחבת מאפיינים איכותיים
3.20	יכולת השוואה
3.26	יכולת אימות
3.29	עיתוי נכון
3.30	מובנות
3.33	יישום המאפיינים המרחיבים
3.35	אילוץ העלות על דיווח כספי שימושי

פרק 3: מאפיינים איכותיים של מידע כספי שימושי

מבוא

- 3.1 המאפיינים האיכותיים של מידע כספי שימושי שנדונים בפרק זה מזהים את סוגי המידע שסביר שיהיו הכי שימושיים למשקיעים הקיימים והפוטנציאליים, למלווים ולנותני אשראי אחרים כדי לקבל החלטות לגבי הישות המדווחת על בסיס המידע בדוח הכספי שלה (מידע כספי).
- 3.2 דיווחים כספיים מספקים מידע לגבי המשאבים הכלכליים של הישות המדווחת, תביעות נגד הישות המדווחת וההשפעות של עסקאות ואירועים ונסיבות אחרים שמשנים את אותם משאבים ותביעות. (ההתייחסות למידע זה במסגרת המושגית היא כמידע לגבי תופעה כלכלית). דיווחים כספיים מסוימים כוללים גם מידע מסביר לגבי ציפיות ההנהלה והאסטרטגיות של ההנהלה לגבי הישות המדווחת, וסוגים אחרים של מידע צופה פני העתיד.
- 3.3 המאפיינים האיכותיים של מידע כספי שימושי³ חלים על מידע כספי המסופק בדוחות הכספיים, וכן על מידע כספי המסופק בדרכים אחרות. עלות, שהיא אילוץ גורף על היכולת של הישות המדווחת לספק מידע כספי שימושי, חלה באופן דומה. אולם, השיקולים ביישום המאפיינים האיכותיים ובאילוץ העלות יכולים להיות שונים לגבי סוגי מידע שונים. לדוגמה, יישום שלהם לגבי מידע צופה פני עתיד עשוי להיות שונה מיישום שלהם למידע לגבי קיום של משאבים כלכליים ותביעות קיימים ולשינויים באותם משאבים ותביעות.

מאפיינים איכותיים של מידע כספי שימושי

- 3.4 כדי שמידע כספי יהיה שימושי, עליו להיות רלוונטי ולהציג נאמנה את מה שהוא מתכוון להציג. השימושיות של מידע כספי גדלה אם הוא ניתן להשוואה, בר אימות, מתוזמן נכון ומובן.

מאפיינים איכותיים בסיסיים

- 3.5 המאפיינים האיכותיים הבסיסיים הם רלוונטיות ומצג נאמן.

³ לאורך מסגרת מושגית זו, המונחים מאפיינים איכותיים ו- אילוץ מתייחסים למאפיינים האיכותיים של מידע כספי שימושי ולאילוץ עליו.

רלוונטיות

- 3.6 מידע כספי רלוונטי מסוגל לשנות את החלטות שיתקבלו על ידי משתמשים. מידע מסוגל לשנות החלטה גם אם משתמשים מסוימים בוחרים שלא לנצל זאת או שהם כבר מודעים למידע זה מגורמים אחרים.
- 3.7 מידע כספי מסוגל לשנות החלטות אם יש לו ערך חיזוי, ערך אישור או את שניהם.
- 3.8 למידע כספי יש ערך חיזוי אם ניתן להשתמש בו כנתון לתהליכים שישמשו על ידי המשתמשים כדי לחזות תוצאות עתידיות. מידע כספי אינו צריך להיות חיזוי או תחזית כדי שיהיה בעל ערך חיזוי. מידע כספי עם ערך חיזוי משמש את המשתמשים בביצוע התחזיות שלהם.
- 3.9 מידע כספי הוא בעל ערך אישור אם הוא מספק היזון חוזר לגבי (אימותים או שינויים) הערכות קודמות.
- 3.10 ערך החיזוי וערך האישור של מידע כספי משולבים זה בזה. מידע שהוא בעל ערך חיזוי לעיתים קרובות הוא גם בעל ערך אישור. לדוגמה, מידע על הכנסות לשנה השוטפת, אשר יכול לשמש בסיס לחיזוי הכנסות בשנים עתידיות, ניתן להשוואה לתחזיות של הכנסות לשנה השוטפת אשר נעשו בשנים קודמות. התוצאות של השוואות אלה יכולות לסייע למשתמש לתקן ולשפר את התהליכים ששימשו כדי ליצור אותן תחזיות קודמות.

מהותיות

- 3.11 מידע הוא מהותי אם השמטתו או הצגתו באופן מטעה עלולה להשפיע על החלטות שהמשתמשים מקבלים, על בסיס המידע הכספי לגבי ישות מדווחת ספציפית. במילים אחרות, מהותיות היא היבט של רלוונטיות ספציפית לישות המבוסס על המהות או הגודל, או על שניהם יחד, של פריטים שאליהם המידע מתייחס בהקשר של דוח כספי אינדיבידואלי של ישות. כתוצאה מכך, הוועדה אינה יכולה לקבוע רף כמותי אחיד למהותיות או לקבוע מראש מה יכול להיות מהותי במצב מסוים.

מצג נאמן

- 3.12 דוחות כספיים מציגים תופעות כלכליות במילים ובמספרים. כדי שמידע כספי יהיה שימושי, מידע כספי חייב לא רק להוות מצג של התופעות הרלוונטיות, אלא הוא חייב גם להוות מצג נאמן של התופעות שהוא מתכוון להציג. כדי שיהיה מצג נאמן מושלם,

לתיאור צריכים להיות שלושה מאפיינים. הוא צריך להיות שלם, ניטרלי וטול טעויות. כמובן, שלמות ניתנת להשגה לעיתים רחוקות, אם בכלל. המטרה של הוועדה היא למקסם איכויות אלה במידת האפשר.

3.13 תיאור שלם כולל את כל המידע שנחוץ למשתמש כדי להבין את התופעה המתוארת, כולל כל התיאורים וההסברים הנחוצים. לדוגמה, תיאור שלם של קבוצת נכסים יכלול, לכל הפחות, תיאור של המהות של הנכסים בקבוצה, תיאור מספרי של כל הנכסים בקבוצה, ותיאור מה מייצג התיאור המספרי (לדוגמה, עלות מקורית, עלות מותאמת או שווי הוגן). לגבי פריטים מסוימים, תיאור שלם עשוי גם להצריך הסברים של עובדות משמעותיות לגבי האיכות והמהות של הפריטים, הגורמים והנסיבות שיכולים להשפיע על האיכות והמהות שלהם, והתהליך ששימש בכדי לקבוע את התיאור המספרי.

3.14 תיאור ניטרלי הוא ללא הטיות בבחירה או בהצגה של מידע כספי. תיאור ניטרלי אינו מוטה, משוקלל, מודגש, מופחת בחשיבותו או מתומרן בצורה אחרת בכדי להגדיל את הסבירות שמידע כספי יתקבל באהדה או באי אהדה על ידי המשתמשים. המשמעות של מידע ניטרלי אינה מידע ללא מטרה או ללא השפעה על התנהגות. להיפך, מידע כספי רלוונטי הוא, לפי הגדרה, מסוגל ליצור שינוי בהחלטות של משתמשים.

3.15 המשמעות של מצג נאמן אינה דיוק בכל ההיבטים. המשמעות של נטול טעויות היא שאין טעויות או השמטות בתיאור של התופעה, והתהליך ששימש להפקת המידע המדווח נבחר ויושם ללא טעויות בתהליך. בהקשר זה, המשמעות של נטול טעויות אינה מדויק לחלוטין מכל בחינה. לדוגמה, לא ניתן לקבוע כי אומדן של מחיר או שווי שאינו ניתן לצפייה הוא מדויק או בלתי מדויק. אולם, מצג של אומדן זה יכול להיות נאמן אם הסכום מתואר באופן ברור ומדויק כמהווה אומדן, המהות והמגבלות של תהליך האמידה מוסברות, ולא נעשו טעויות בבחירה וביישום של תהליך מתאים לפיתוח האומדן.

3.16 התוצאה של מצג נאמן, כשלעצמו, אינה בהכרח מידע שימושי. לדוגמה, ישות מדווחת יכולה לקבל רכוש קבוע באמצעות מענק ממשלתי. ברור כי דיווח שישות רכשה נכס ללא עלות מהווה מצג נאמן של העלות שלו, אך מידע זה ככל הנראה לא יהיה מאוד שימושי. דוגמה מורכבת יותר היא אומדן של הסכום שבו יש להתאים את הערך בספרים של הנכס כדי לשקף ירידת ערך בשווי הנכס. אומדן זה יכול להיות מצג נאמן אם הישות המדווחת יישמה כראוי את התהליך המתאים, תיארה כראוי את האומדן והסבירה אי וודאויות כלשהן שמשפיעות באופן משמעותי על

האומדן. אולם, אם רמת אי הוודאות באומדן כזה היא גדולה למדי, אומדן זה לא יהיה שימושי במיוחד. במילים אחרות, הרלוונטיות שהנכס מוצג נאמנה מוטלת בספק. אם אין מצג חלופי שהוא נאמן יותר, אומדן זה יכול לספק את המידע הטוב ביותר הזמין.

יישום המאפיינים האיכותיים הבסיסיים

3.17 מידע חייב להיות הן רלוונטי והן מוצג נאמנה כדי שיהיה שימושי. הן מצג נאמן של תופעה שאינה רלוונטית והן מצג שאינו נאמן של תופעה רלוונטית אינם מסייעים למשתמשים לקבל החלטות טובות.

3.18 התהליך היעיל ביותר ליישום המאפיינים האיכותיים הבסיסיים יהיה בדרך כלל כדלקמן (בכפוף להשפעות של המאפיינים המורחבים ובכפוף לאילוץ העלות, שלא הובאו בחשבון בדוגמה זו). ראשית, זיהוי תופעה כלכלית שיש לה פוטנציאל להיות שימושית למשתמשים במידע הכספי של הישות המדווחת. שנית, זיהוי סוג המידע לגבי תופעה זו שיכול להיות הרלוונטי ביותר, אם הוא זמין וניתן להציגו נאמנה. שלישית, קביעה אם מידע זה זמין וניתן להציגו נאמנה. אם כן, התהליך של מיצוי המאפיינים האיכותיים הבסיסיים מסתיים בשלב זה. אם לא, התהליך חוזר על עצמו עם סוג המידע הבא שהוא הרלוונטי ביותר.

הרחבת מאפיינים איכותיים

3.19 יכולת השוואה, יכולת אימות, עיתוי נכון ומובנות הם מאפיינים איכותיים שמרחיבים את השימושיות של מידע שהוא רלוונטי ומוצג נאמנה. המאפיינים האיכותיים המורחבים יכולים גם לסייע לקבוע באילו מבין שתי אפשרויות יש להשתמש בכדי לתאר תופעה אם שתיהן נחשבות רלוונטיות ומוצגות נאמנה באותה מידה.

יכולת השוואה

3.20 החלטות של משתמשים כרוכות בבחירה בין חלופות, לדוגמה, מכירה או החזקה של השקעה, או השקעה בישות מדווחת אחת או בישות אחרת. כתוצאה מכך, מידע לגבי ישות מדווחת הוא שימושי יותר אם ניתן להשוותו עם מידע דומה לגבי ישויות אחרות ועם מידע דומה לגבי אותה ישות לתקופה אחרת או לתאריך אחר.

3.21 יכולת השוואה היא המאפיין האיכותי שמאפשר למשתמשים לזהות ולהבין את נקודות הדמיון ואת ההבדלים בין פריטים. בשונה מהמאפיינים האיכותיים האחרים, יכולת השוואה אינה מתייחסת לפריט בודד. השוואה דורשת לפחות שני פריטים.

- 3.22 עקביות, למרות שהיא קשורה ליכולת השוואה, אינה אותו הדבר. עקביות מתייחסת לשימוש באותן שיטות לאותם פריטים, תקופה אחר תקופה באותה ישות מדווחת או בתקופה אחת בישויות שונות. יכולת השוואה היא המטרה, עקביות מסייעת להשיג את מטרה זו.
- 3.23 יכולת השוואה אינה אחידות. כדי שמידע יהיה ניתן להשוואה, דברים דומים חייבים להיראות דומים ודברים שונים חייבים להיראות שונים. יכולת השוואה של מידע כספי אינה מקודמת על ידי כך שדברים שאינם דומים יראו דומים כמו גם שהיא אינה מקודמת על ידי כך שדברים דומים יראו שונים.
- 3.24 סביר שדרגה מסוימת של יכולת השוואה תושג על ידי מילוי המאפיינים האיכותיים הבסיסיים. מצג נאמן של תופעה כלכלית רלוונטית צריך להיות באופן טבעי בעל דרגה מסוימת של יכולת השוואה עם מצג נאמן של תופעה כלכלית רלוונטית דומה על ידי ישות מדווחת אחרת.
- 3.25 למרות שתופעה כלכלית יחידה יכולה להיות מוצגת נאמנה בדרכים רבות, התרת שיטות חשבונאיות חלופיות לאותה תופעה כלכלית מצמצמת את יכולת ההשוואה.

יכולת אימות

- 3.26 יכולת אימות מסייעת להבטיח למשתמשים שמידע מציג נאמנה את התופעה הכלכלית שאותה הוא מתיימר להציג. יכולת אימות משמעותה שמשקיפים בלתי תלויים בעלי ידע שונים יכולים להשיג הסכמה, למרות שלא בהכרח הסכמה מלאה, שתיאור מסוים הוא מצג נאמן. מידע כמותי אינו צריך להיות אומדן יחיד כדי להיות ניתן לאימות. טווח של סכומים אפשריים וההסתברויות המתאפשרות אליהם ניתנים גם הם לאימות.
- 3.27 אימות יכול להיות ישיר או עקיף. אימות ישיר משמעותו אימות סכום או מצג אחר באמצעות הבחנה ישירה, לדוגמה על ידי ספירת מזומן. אימות עקיף משמעותו לבדוק את הנתונים למודל, לנוסחה או לטכניקה אחרת ולחשב מחדש את התוצאות תוך שימוש באותה מתודולוגיה. דוגמה לכך היא אימות הערך בספרים של מלאי על ידי בדיקת הנתונים (כמויות ועלויות) וחישוב מחדש של מלאי הסגירה תוך שימוש באותה הנחת זרימת עלות (לדוגמה, שימוש בשיטת נכנס ראשון יוצא ראשון - FIFO).

3.28 ייתכן כי אין זה אפשרי לאמת הסברים מסוימים ומידע פיננסי צופה פני-עתיד עד תקופה עתידית, אם בכלל. כדי לסייע למשתמשים להחליט אם הם רוצים להשתמש במידע זה, באופן רגיל הכרחי לתת גילוי להנחות הבסיס, לשיטות איסוף המידע וגורמים ונסיבות אחרים שתומכים במידע.

עיתוי נכון

3.29 עיתוי נכון משמעותו שהמידע זמין למקבלי החלטות בעיתוי שביכולתו להשפיע על החלטותיהם. באופן רגיל, ככל שהמידע ישן יותר כך הוא שימושי פחות. אולם, חלק מהמידע עשוי להמשיך להיות בעיתוי נכון זמן רב לאחר סוף תקופת הדיווח מכיוון, לדוגמה, שמשתמשים מסוימים צריכים לזהות ולהעריך מגמות.

מובנות

3.30 סיווג, אפיון והצגה של מידע באופן ברור ותמציתי עושה אותו *מובן*.

3.31 תופעות מסוימות מורכבות מטבען ולא ניתן לעשותן קלות להבנה. אי הכללת מידע לגבי תופעות אלה בדיווחים כספיים עשויה לעשות את המידע באותם דיווחים כספיים קל יותר להבנה. אולם, דיווחים אלה יהיו חלקיים ולכן יש להם פוטנציאל להיות מטעים.

3.32 דיווחים כספיים מוכנים עבור משתמשים שהם בעלי ידע סביר בפעילויות עסקיות וכלכליות ואשר סוקרים ומנתחים את המידע בשקדנות. לעיתים, גם למשתמשים יודעי דבר ושקדנים יש צורך לבקש סיוע מיועץ כדי להבין מידע לגבי תופעות כלכליות מורכבות.

יישום המאפיינים האיכותיים המרחיבים

3.33 יש למקסם את המאפיינים האיכותיים המרחיבים במידת האפשר. אולם, המאפיינים האיכותיים המורחבים, בנפרד או כקבוצה, אינם יכולים להפוך מידע לשימושי אם מידע זה אינו רלוונטי או אינו מוצג נאמנה.

3.34 יישום המאפיינים האיכותיים המורחבים הוא תהליך חוזר ונשנה שאינו מבוצע בסדר שנקבע מראש. לפעמים, יש לצמצם מאפיין איכותי מורחב אחד כדי למקסם מאפיין איכותי אחר. לדוגמה, פגיעה זמנית ביכולת ההשוואה כתוצאה מיישום מכאן ולהבא של תקן דיווח כספי חדש עשוי להיות כדאי כדי לשפר רלוונטיות או מצג נאמן בטווח הארוך. גילויים מתאימים עשויים לפצות באופן חלקי על חוסר יכולת השוואה.

אילוץ העלות על דיווח כספי שימושי

- 3.35 עלות היא אילוץ גורף על המידע שניתן לספקו בדיווח כספי. דיווח מידע כספי מטיל עלויות, וזה חשוב שאותן עלויות יהיו מוצדקות על ידי התועלות של דיווח אותו מידע. קיימים מספר סוגים של עלויות ותועלות שיש לשקול.
- 3.36 מספקי מידע כספי משקיעים את רוב המאמץ הכרוך באיסוף, בעיבוד, באימות ובהפצה של מידע כספי, אך משתמשים בסופו של דבר נושאים באותן עלויות בצורה של תשואות מופחתות. משתמשים של מידע כספי נושאים גם בעלויות של ניתוח ופירוש המידע שסופק. אם מידע שנדרש אינו מסופק, משתמשים נושאים בעלויות נוספות כדי להשיג מידע זה במקום אחר או כדי לאמוד אותו.
- 3.37 דיווח מידע כספי שהוא רלוונטי ומציג נאמנה את מה שהוא מתיימר להציג מסייע למשתמשים לקבל החלטות בביטחון רב יותר. התוצאה היא תפקוד יעיל יותר של שוקי הון ועלות הון נמוכה יותר למשק בכללותו. משקיע יחיד, מלווה יחיד או נותן אשראי יחיד אחר מקבלים גם תועלת על ידי קבלת החלטות לגביהן יש לו ידע רב יותר. אולם, אין זה אפשרי לגבי דיווחים כספיים למטרות כלליות לספק את כל המידע שכל משתמש רואה בו רלוונטי.
- 3.38 ביישום אילוץ העלות, הוועדה מעריכה אם סביר שהתועלות של דיווח מידע מסוים יצדיקו את העלויות שיתהוו בכדי לספק מידע זה ולהשתמש בו. כאשר מיישמים את אילוץ העלות בפיתוח טיוטת תקן דיווח כספי, הוועדה מבקשת מידע מספקי מידע כספי, משתמשים, רואי חשבון, אקדמאיים ואחרים לגבי המהות והכמות הצפויים של התועלות והעלויות של אותו תקן. במרבית המקרים, הערכות מבוססות על שילוב של מידע כמותי ואיכותי.
- 3.39 בגלל הסובייקטיביות הטבועה, הערכות של יחידים שונים לגבי העלויות והתועלות של דיווח פריטים מסוימים של מידע כספי יהיו שונות. לפיכך, הוועדה מבקשת לשקול עלויות ותועלות ביחס לדיווח כספי באופן כללי, ולא רק ביחס לישויות מדווחות יחידות. אין זה אומר שהערכות של עלויות ותועלות מצדיקות תמיד את אותן דרישות דיווח לכל הישויות. הבדלים עשויים להיות הולמים בגלל גדלים שונים של ישויות, דרכים שונות לגיוס הון (ציבורי או פרטי), צרכים שונים של משתמשים או גורמים אחרים.

פרק 4: המסגרת המושגית (1989): הטקסט הנותן

החל	
מסעיף	
4.1	הנחת יסוד
4.1	עסק חי
4.2	מרכיבי הדוחות הכספיים
4.4	מצב כספי
4.8	נכסים
4.15	התחייבויות
4.20	הון
4.24	ביצועים
4.29	הכנסה
4.33	הוצאות
4.36	תיאומים לשימור הון
4.37	הכרה של מרכיבים בדוחות הכספיים
4.40	ההסתברות של הטבה כלכלית עתידית
4.41	מהימנות המדידה
4.44	הכרה בנכסים
4.46	הכרה בהתחייבויות
4.47	הכרה בהכנסה
4.49	הכרה בהוצאות
4.54	מדידת מרכיבי הדוחות הכספיים
4.57	תפיסות מושגיות של הון ושימור הון
4.57	תפיסות מושגיות של הון
4.59	תפיסות מושגיות של שימור הון וקביעת רווח

פרק 4: המסגרת המושגית (1989): הטקסט הנותר

הטקסט הנותר של המסגרת המושגית להכנה של דוחות כספיים ולהצגתם (1989) לא תוקן על מנת לשקף שינויים שבוצעו על ידי תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים (כפי שעודכן בשנת 2007).

הטקסט הנותר יעודכן אף הוא כאשר הוועדה תשקול את המרכיבים של דוחות כספיים ואת בסיסי המדידה שלהם.

הנחת יסוד

עסק חי

4.1 דוחות כספיים מוכנים, באופן רגיל, בהנחה שהישות היא "עסק חי" (Going Concern) ושהישות תמשיך בפעילות בעתיד הנראה לעין. לפיכך, ההנחה היא שלישות אין כוונה ואין צורך לחסל או לצמצם באופן משמעותי את פעילותה; אם כוונה כזו או צורך כזה קיימים, ייתכן שיש להכין את הדוחות הכספיים על בסיס אחר, ובמקרה כזה, יש לתת גילוי לבסיס שנבחר.

מרכיבי הדוחות הכספיים

4.2 דוחות כספיים מתארים את ההשפעות הפיננסיות של עסקאות ואירועים אחרים באמצעות קיבוצם לקבוצות נרחבות בהתאם למאפיינים הכלכליים שלהם. קבוצות נרחבות אלה מכונות מרכיבי הדוחות הכספיים. המרכיבים המתמייחים במישרין למדידתו של המצב הכספי במאזן הם נכסים, התחייבויות והון. המרכיבים המתמייחים במישרין למדידתם של ביצועים בדוח רווח והפסד הם הכנסות (income) והוצאות. הדוח על השינויים במצב הכספי משקף, בדרך כלל, מרכיבים של דוח רווח והפסד ושל שינויים במרכיבי המאזן; לפיכך, מסגרת מושגית זו אינה מזהה מרכיבים כלשהם כייחודיים לדוח זה.

4.3 הצגתם של מרכיבים אלה במאזן ובדוח רווח והפסד כרוכה בתהליך של סיווג-משנה. לדוגמה, ניתן לסווג נכסים והתחייבויות על בסיס מהותם או תפקידם בעסקי הישות על מנת להציג מידע באופן השימושי ביותר למשתמשים לצורכי קבלת החלטות כלכליות.

מצב כספי

4.4 המרכיבים המתמייחים במישרין למדידת המצב הכספי הם נכסים, התחייבויות והון. מרכיבים אלה מוגדרים כלהלן:

(א) נכס הוא משאב הנשלט על ידי הישות כתוצאה מאירועי עבר אשר ממנו חזויות לזרום לישות הטבות כלכליות עתידיות.

(ב) התחייבות היא מחויבות בהווה של הישות הנובעת מאירועי עבר, אשר סילוקה חזוי לגרום לתזרים שלילי מהישות של משאבים, המגלמים הטבות כלכליות.

(ג) הון הוא זכות השייר בנכסי הישות לאחר ניכוי כל התחייבויותיה.

4.5 הגדרותיהם של נכס והתחייבות מזהות את המאפיינים החיוניים שלהם, אך אינן מתיימרות לקבוע את הקריטריונים שיש לקיימם לפני שיוכרו במאזן. לפיכך, ההגדרות חובקות פריטים שאינם מוכרים כנכסים או כהתחייבויות במאזן, מאחר והם אינם מקיימים את הקריטריונים להכרה, הנדונים בסעיפים 4.53-4.37. ביחוד, נדרשת מידה מספקת של וודאות שהטבות כלכליות אכן יזרמו בעתיד כמצופה אל או מהישות על מנת לקיים את קריטריון ההסתברות הנדון בסעיף 4.38, לפני שנכס או התחייבות מוכרים.

4.6 כדי להעריך אם פריט מקיים את ההגדרה של נכס, התחייבות או הון, יש לשים לב למהות ולמציאות הכלכלית של הפריט ולא רק לצורתו המשפטית. כך, לדוגמה, במקרה של חכירות מימוניות, המהות והמציאות הכלכלית הן שהחוכר רוכש את ההטבות הכלכליות הנובעות מהשימוש בנכס החוכר על פני מרבית אורך החיים השימושיים שלו, בתמורה להתקשרות במחויבות לשלם עבור זכות זאת סכום הקרוב לשווי ההוגן של הנכס בתוספת עלויות המימון המתאימות. לפיכך, החכירה המימונית יוצרת פריטים אשר מקיימים את ההגדרה של נכס והתחייבות ומוכרים ככאלה במאזנו של החוכר.

4.7 מאזנים, אשר נערכו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים נוכחיים, עשויים לכלול פריטים, אשר אינם מקיימים את ההגדרות של נכס או התחייבות ואינם מוצגים כחלק מההון. אולם, ההגדרות המפורטות בסעיף 4.4 יעמדו בבסיס סקירתם העתידית של תקני דיווח כספי בינלאומיים קיימים וגיבושם של תקני דיווח כספי בינלאומיים נוספים.

נכסים

4.8 ההטבה הכלכלית העתידית הגלומה בנכס היא הפוטנציאל לתרום, במישרין או בעקיפין, לזרימת מזומנים ושווי מזומנים אל הישות. הפוטנציאל עשוי להיות יצרני ולהוות חלק מהפעילויות התפעוליות של הישות. הפוטנציאל עשוי גם להתבטא ביכולת המרה למזומנים

Conceptual Framework

או לשווי מזומנים או ביכולת להפחית תזרים מזומנים שלילי, כגון תהליך ייצור חליפי המפחית את עלויות הייצור.

4.9 בדרך כלל, משתמשת הישות בנכסיה לשם ייצור סחורות או שירותים, אשר מסוגלים לתת מענה לרצונותיהם של לקוחות או לצורכיהם; מאחר וסחורות או שירותים כאמור מספקים רצונות או צרכים אלה, לקוחות מוכנים לשלם עבורם ובכך לתרום לתזרים המזומנים של הישות. מזומנים עצמם מספקים שירות לישות, בשל היכולת לרכוש בהם משאבים אחרים.

4.10 ההטבות הכלכליות העתידיות הגלומות בנכס עשויות לזרום אל הישות במספר דרכים. לדוגמה, נכס ניתן:

(א) לשימוש לבדו או בשילוב עם נכסים אחרים בייצור סחורות או שירותים שימכרו על ידי הישות;

(ב) להחלפה בנכסים אחרים;

(ג) לשימוש בסילוק התחייבות; או

(ד) לחלוקה לבעלים של הישות.

4.11 נכסים רבים, כגון רכוש קבוע, הם בעלי צורה מוחשית. אולם, צורה מוחשית אינה הכרחית לקיומו של נכס; כך לדוגמה, פטנטים וזכויות יוצרים מהווים נכס אם חזויות להתקבל מהם הטבות כלכליות עתידיות לישות ואם הם נשלטים על ידי הישות.

4.12 נכסים רבים, כגון חייבים ונדל"ן, קשורים בזכויות משפטיות, לרבות זכות הבעלות. בקביעת קיומו של נכס, זכות הבעלות אינה הכרחית; כך לדוגמה, נכסי נדל"ן המוחזקים בחכירה מהווים נכס אם הישות שולטת בהטבות החזויות לנבוע מהם. אף על פי שיכולתה של ישות לשלוט בהטבות היא בדרך כלל תוצאה של זכויות משפטיות, פריט עשוי לקיים את ההגדרה של נכס אף בהיעדרה של שליטה משפטית. לדוגמה, ידע שהושג מפעילות פיתוח עשוי לקיים את ההגדרה של נכס כאשר הישות שולטת בהטבות החזויות להתקבל ממנו על ידי שמירה על סודיותו של ידע זה.

4.13 נכסיה של ישות נובעים מעסקאות עבר או אירועי עבר אחרים. באופן רגיל, ישויות משיגות נכסים על ידי רכישתם או ייצורם, אך גם עסקאות ואירועים אחרים עשויים להפיק נכסים; דוגמאות לכך כוללות נדל"ן שהישות קיבלה מהממשלה כחלק מתוכנית לעידוד צמיחה כלכלית באזור מסוים וכן גילוי של מצבורי

מינרלים. עסקאות או אירועים החזויים להתרחש בעתיד אינם מביאים כשלעצמם להיווצרותם של נכסים; כך לדוגמה, הכוונה לרכוש מלאי אינה, בפני עצמה, מקיימת את הגדרת נכס.

4.14 קיים קשר הדוק בין התהוות יציאה לבין הפקתם של נכסים, אך השניים אינם בהכרח חופפים. לפיכך, כאשר לישות מתהווה יציאה, היא עשויה לספק ראיה לניסיון להניב הטבות כלכליות עתידיות, אך אין היא מהווה הוכחה חד-משמעית לכך שהושג פריט אשר מקיים את ההגדרה של נכס. בדומה לכך, היעדרה של יציאה קשורה אינו מונע מפריט לקיים את ההגדרה של נכס ובכך להיות מועמד להכרה במאזן; לדוגמה, פריטים אשר נתרמו לישות עשויים לקיים את ההגדרה של נכס.

התחייבויות

4.15 מאפיין חיוני של התחייבות הוא קיומה של מחויבות בהווה מצד הישות. מחויבות היא חובה או אחריות לפעול או לבצע באופן מסוים. מחויבויות עשויות להיות ניתנות לאכיפה משפטית כתוצאה מחוזה מחייב או הוראות חוק. זה המצב הרגיל, לדוגמה, לגבי סכומים העומדים לתשלום בגין סחורות ושירותים שהתקבלו. אולם, מחויבויות עשויות לנבוע גם מפרקטיקה עסקית מקובלת, נוהג ושאיפה לשמור על יחסים עסקיים טובים או לפעול באופן הוגן. אם, לדוגמה, ישות מחליטה כעניין שבמדיניות לתקן ליקויים במוצריה אף אם התגלו לאחר תום תקופת האחריות, סכומי ההוצאות החזויות להתהוות לישות בגין סחורות שנמכרו הם התחייבויות.

4.16 יש ליצור הבחנה בין מחויבות בהווה למחויבות הנובעת מהתקשרות עתידית. קבלת החלטה על ידי הנהלת הישות לרכישת נכסים בעתיד אינה מביאה, כשלעצמה, להתהוותה של מחויבות בהווה. מחויבות נוצרת לרוב רק עם קבלתו של הנכס או עם התקשרותה של הישות בהסכם מחייב לרכישת הנכס. במקרה האחרון, אופיו המחייב של ההסכם משמעו שההשלכות הכלכליות של אי-עמידה במחויבות, לדוגמה בשל קיומו של קנס מהותי, משאיר לישות שיקול דעת מועט, אם בכלל, במניעת תזרים שלילי של משאבים לצד אחר.

4.17 סילוקה של מחויבות בהווה כרוך, בדרך כלל, בויתור מצד הישות על משאבים המגלמים הטבות כלכליות, במטרה לספק את תביעתו של הצד האחר. קיימות דרכים שונות לסילוקה של מחויבות בהווה, כגון:

- (א) תשלום במזומן ;
- (ב) העברת נכסים אחרים ;
- (ג) הספקת שירותים ;
- (ד) החלפת מחויבות זו באחרת ; או
- (ה) המרת המחויבות להון .

מחויבות ניתנת לסילוק גם בדרכים אחרות, למשל כאשר נותן אשראי מוותר על זכויותיו או שהן מופקעות ממנו.

4.18 התחייבויות נובעות מעסקאות עבר או כתוצאה מאירועי עבר אחרים. כך לדוגמה, רכישה של סחורות והשימוש בשירותים מביא להתהוות של יתרות ספקים ונותני שירותים (למעט במקרים של תשלום מראש או בעת המסירה) וקבלת הלוואה מבנק גוררת מחויבות לפירעון ההלוואה. ישות יכולה גם להכיר בסכומי הנחות עתידיות המבוססות על היקף רכישות שנתיות של לקוחות כהתחייבויות; במקרה כזה, מכירתן של הסחורות בעבר היא העסקה שיצרה את ההתחייבות.

4.19 מדידה של התחייבויות מסוימות מתאפשרת רק באמצעות שימוש ניכר באומדנים. ישויות מסוימות מתארות התחייבויות אלה כהפרשות. במדינות מסוימות, הפרשות כאלה אינן נחשבות כהתחייבויות, מאחר וקיימת הגדרה צרה לתפיסה המושגית של התחייבות, הכוללת רק סכומים אשר ניתנים לקביעה ללא צורך באומדנים. הגדרת התחייבות בסעיף 4.4 היא רחבה יותר. כלומר, הפרשה הכרוכה במחויבות בהווה ומקיימת את שאר הקריטריונים של ההגדרה תיחשב כהתחייבות, גם אם יש צורך באמידת הסכום. דוגמאות כוללות הפרשות לתשלומים במסגרת כתבי-אחריות והפרשות לכיסוי מחויבויות לפנסיה.

הון

4.20 למרות הגדרתו של הון כשייר לפי סעיף 4.4, ניתן לחלקו לסיווגי משנה במאזן. לדוגמה, בישות המאוגדת כחברה, מימון שניתן על ידי בעלי מניות, עודפים, קרנות המייצגות הקצאה של העודפים וקרנות המייצגות תיאומים לשימור הון עשויים להיות מוצגים כל אחד בנפרד. סיווגים כאמור עשויים להיות רלוונטיים לצורכי קבלת החלטות של המשתמשים בדוחות הכספיים, כאשר הם מצביעים על מגבלות משפטיות או מגבלות אחרות על יכולתה של הישות לחלק את הונה או לעשות בו שימוש אחר. בנוסף, הם

עשויים לשקף הבדלים בזכאותם של הבעלים השונים לדיבידנדים או לפדיון הון.

4.21 יצירת קרנות נדרשת לעתים מתוקף תקנון הישות או חוק אחר, על מנת להקנות לישות ולנותני האשראי שלה מידה נוספת של הגנה מפני השלכותיהם של הפסדים. חוקי מס המעניקים פטור ממס או הפחתה של נטל המס בהתניה של העברה לקרנות מסוימות עשויים להביא ליצירתן של קרנות כאמור. מידע על קיומן וגודלן של קרנות מטעמים משפטיים, תקנוניים ומשיקולי מס, עשוי להיות רלוונטי לצורכי קבלת החלטות של משתמשים. ההעברות לקרנות אלה הן הקצאות מתוך יתרת העודפים ואינן מהוות הוצאות.

4.22 הסכום בו מוצג ההון במאזן תלוי במדידת נכסים והתחייבויות. באופן רגיל, אין זה אלא צירוף מקרים שהסכום המצרפי של ההון תואם את שווי השוק המצרפי של מניות הישות או את הסכום שניתן לגייס על ידי מימוש הנכסים נטו נכס אחר נכס או על ידי מכירת הישות בשלמותה כעסק חי.

4.23 לעתים קרובות, פעילויות מסחריות, יצרניות ועסקיות מתבצעות באמצעות ישויות כגון עסקים בבעלות יחיד, שותפויות ונאמנויות וסוגים שונים של פעילויות עסקיות ממשלתיות. המסגרת המשפטית והפיקוחית (רגולטורית) של ישויות כאמור שונה, בדרך כלל, מזו החלה על ישויות המאוגדות כחברה. לדוגמה, המגבלות הקיימות, אם בכלל, על חלוקת סכומים מתוך ההון לבעלים או למוטבים אחרים הן מועטות. אף על פי כן, ההגדרה של הון והיבטים אחרים של מסגרת מושגית זו, הקשורים להון, נאותים גם לגבי ישויות כאמור.

ביצועים

4.24 רווח משמש, לעתים קרובות, כמידה של ביצועים או כבסיס למידות אחרות, כגון תשואה על השקעה או רווח למניה. המרכיבים המתמייחים במישרין למדידת הרווח הם הכנסות (income) והוצאות. ההכרה והמדידה של הכנסות (income) והוצאות, וכתוצאה מכך של הרווח, תלויות בחלקן בתפיסות המושגיות של הון ושל שימור הון, אשר שימשו את הישות בהכנת דוחותיה הכספיים. תפיסות מושגיות אלה נדונות בסעיפים 4.57-4.65.

4.25 מרכיבי ההכנסות (income) וההוצאות מוגדרים כדלקמן:

(א) הכנסות (income) הן גידול בהטבות כלכליות במהלך התקופה החשבונאית בדרך של תזרים חיובי או גידול

בנכסים, או קיטון בהתחייבויות, שתוצאתם בגידול בהון, למעט גידול בהון הנובע מהשקעות בעלים.

(ב) הוצאות הן קיטון בהטבות כלכליות במהלך התקופה החשבונאית בדרך של תזרים שלילי או קיטון בנכסים או התהוותן של התחייבויות, שתוצאתם בקיטון בהון, למעט קיטון בהון הנובע מחלוקה לבעלים.

4.26 ההגדרות של הכנסות (income) והוצאות מזהות את מאפייניהן החיוניים, אך אינן מתיימרות לפרט את הקריטריונים שיש לקיים לפני שהן מוכרות בדוח רווח והפסד. קריטריונים להכרה בהכנסות (income) והוצאות נדונים בסעיפים 4.37-4.53.

4.27 ניתן להציג הכנסות (income) והוצאות בדוח רווח והפסד בדרכים שונות, כנדרש לשם מתן מידע רלוונטי לצורך קבלת החלטות כלכליות. לדוגמה, נהוג בפרקטיקה להבדיל בין פריטי הכנסות (income) ופריטי הוצאות הנובעים ממהלך העסקים הרגיל של הישות לבין פריטים אחרים. הבחנה זאת מבוססת על כך שמקורו של פריט הוא רלוונטי להערכת יכולתה של הישות להפיק מזומנים ושווי מזומנים בעתיד. לדוגמה, לא סביר כי פעילויות מזדמנות, כגון מימוש השקעה לטווח ארוך, יחזרו על עצמן באופן סדיר. בביצוע הבחנה זו, יש להתחשב באופייה של הישות ופעולותיה. פריטים הנובעים מהפעילויות הרגילות של ישות אחת עשויים להיות בלתי רגילים ביחס לישות אחרת.

4.28 הבחנה בין פריטי הכנסות (income) והוצאות ושילובם בדרכים שונות מאפשרים אף הם להציג מידות שונות של ביצועי הישות. מדדים אלה מאפשרים דרגות שונות של הקבצות. לדוגמה, דוח רווח והפסד יכול להציג רווח גולמי, רווח או הפסד מפעילויות רגילות לפני מסים, רווח או הפסד מפעילויות רגילות לאחר מסים וכן רווח או הפסד.

הכנסה

4.29 ההגדרה של הכנסה כוללת הן הכנסות והן רווחים. הכנסות נובעות ממהלך הפעילויות הרגילות של ישות וההתייחסות אליהן היא בשמות שונים כולל מכירות, עמלות, ריבית, דיבידנדים, תמלוגים ודמי שכירות.

4.30 רווחים מייצגים פריטים אחרים, אשר מקיימים את הגדרת הכנסה, ועשויים, או שאינם עשויים, לנבוע ממהלך הפעילויות הרגילות של ישות. רווחים מייצגים גידול בהטבות הכלכליות, וככאלה אינם נבדלים באופיים מהכנסות. אי לכך, אין התייחסות במסגרת מושגית זו לרווחים כמרכיב נפרד.

4.31 המונח רווחים כולל, לדוגמה, רווחים הנובעים ממימושם של נכסים בלתי-שוטפים. רווחים שטרם מומשו נכללים אף הם בהגדרת הכנסה. לדוגמה, רווחים הנובעים מהערכה מחדש של ניירות ערך סחירים ורווחים כתוצאה מגידול בערך בספרים של נכסים לזמן ארוך. כאשר רווחים מוכרים בדוח רווח והפסד, הם מוצגים, בדרך כלל, בנפרד, משום שהמידע אודותם הוא שימושי לקבלת החלטות כלכליות. רווחים מדווחים, לעתים קרובות, לאחר ניכוי הוצאות מתייחסות.

4.32 סוגים שונים של נכסים עשויים להתקבל או לגדול באמצעות הכנסה; דוגמאות כוללות מזומנים, חייבים וסחורות ושירותים שהתקבלו בתמורה לסחורות ושירותים שסופקו. הכנסה עשויה לנבוע גם מסילוקן של התחייבויות. לדוגמה, ישות עשויה לספק סחורות או שירותים לנותן ההלוואה לשם סילוק מחויבות לפירעון הלוואה הקיימת במחזור.

הוצאות

4.33 הגדרת הוצאות כוללת הן הפסדים והן אותן הוצאות הנובעות ממהלך הפעילויות הרגילות של הישות. הוצאות הנובעות ממהלך הפעילויות הרגילות של הישות כוללות, לדוגמה, עלות המכירות, שכר ופחת. הוצאות, בדרך כלל, מופיעות כתזרים שלילי או כהפחתה של נכסים כגון מזומנים ושווי מזומנים, מלאי, רכוש קבוע.

4.34 הפסדים מייצגים פריטים אחרים המקיימים את הגדרת הוצאות, ועשויים, או שאינם עשויים, לנבוע ממהלך הפעילויות הרגילות של הישות. הפסדים מייצגים קיטון בהטבות כלכליות, וככאלה אינם שונים במהותם מהוצאות אחרות. אי לכך, אין התייחסות במסגרת מושגית זו להפסדים כמרכיב נפרד.

4.35 הפסדים כוללים, לדוגמה, הפסדים הנובעים מאסונות כגון שריפה ושיטפון, וכמו כן הפסדים הנובעים ממימושם של נכסים בלתי-שוטפים. הגדרת הוצאות כוללת גם הפסדים שטרם מומשו, לדוגמה הפסדים מהשפעות עלייה בשער החליפין של מטבע חוץ בגין הלוואות שנטלה הישות במטבע זה. כאשר הפסדים מוכרים בדוח רווח והפסד הם מוצגים, בדרך כלל, בנפרד, משום שהמידע אודותם הוא שימושי לשם קבלת החלטות כלכליות. הפסדים מוצגים, לעתים קרובות, לאחר ניכוי ההכנסה הקשורה.

תיאומים לשימור הון

4.36 הערכה מחדש או הצגה מחדש של נכסים והתחייבויות גורמים לגידול או לקיטון בהון. למרות שגידול או קיטון כאמור מקיימים את ההגדרה של הכנסות (income) והוצאות, הרי שבהתאם לתפיסות מושגיות מסוימות, המתייחסות לשימור הון, אין הם נכללים בדוח רווח והפסד. במקום זאת, פריטים אלה נכללים בהון כתיאומים לשימור ההון או כקרנות הערכה מחדש. תפיסות מושגיות אלה של שימור הון נדונות בסעיפים 4.57-4.65 למסגרת מושגית זו.

הכרה של מרכיבים בדוחות הכספיים

4.37 הכרה היא התהליך של שילובו במאזן או בדוח רווח והפסד של פריט, שמקיים את הגדרתו של מרכיב ואת הקריטריונים להכרה, המפורטים בסעיף 4.38. תהליך זה כרוך בתיאור מילולי של הפריט ובתיאור סכומו הכספי ובהכללת אותו סכום בסיכומי המאזן או בדוח הרווח וההפסד. פריטים המקיימים את הקריטריונים להכרה יוכרו במאזן או בדוח הרווח והפסד. היעדר הכרה בפריטים כאמור אינו ניתן לתיקון על ידי מתן גילוי של המדיניות החשבונאית שיושמה או על ידי ביאורים או הבהרות אחרות.

4.38 פריט המקיים את הגדרת מרכיב יוכר אם :

(א) צפוי שהטבה כלכלית עתידית כלשהי המיוחסת לפריט אכן תזרום אל הישות או מהישות החוצה ; וכן

(ב) לפריט עלות או ערך אשר ניתנים למדידה באופן מהימן⁴.

4.39 בהערכה אם פריט מקיים את הקריטריונים האמורים, ומשום כך כשיר להכרה בדוחות הכספיים, יש להביא בחשבון את שיקולי המהותיות הנדונים בפרק 3 מאפיינים איכותיים של מידע כספי שימושי. קיום יחסי גומלין בין המרכיבים משמעו שאם פריט מסוים מקיים את ההגדרה והקריטריונים להכרה כמרכיב מסוים, כגון נכס, הרי שנדרשת אוטומטית הכרה במרכיב אחר, כגון הכנסה או התחייבות.

⁴ מידע הוא מהימן כאשר הוא שלם, נייטרלי ונטול טעויות.

ההסתברות של הטבה כלכלית עתידית

4.40 התפיסה המושגית של ההסתברות משמשת בקריטריון להכרה בהתייחס לרמת אי הוודאות שהטבות כלכליות עתידיות, המיוחסות לפריט, יזרמו אל הישות או ממנה. תפיסה מושגית זו נמצאת בהתאמה עם אי-הוודאות המאפיינת את סביבת פעילותה של הישות. הערכות לגבי רמת אי-הוודאות, הקשורה לזרימת ההטבות הכלכליות העתידיות מתבססות על הראיות הזמינות בעת הכנת הדוחות הכספיים. לדוגמה, אם צפוי שחוב המגיע לישות ישולם, אזי בהיעדר ראיה סותרת, קיימת הצדקה להכיר בחוב זה כנכס. אולם, לגבי אוכלוסיה גדולה של חייבים, מידה כלשהי של אי תשלום נחשבת בדרך כלל צפויה. בהתאם לכך, מוכרת הוצאה המייצגת את הקיטון החזוי בהטבות הכלכליות.

מהימנות המדידה

4.41 הקריטריון השני להכרה בפריט הוא שיש לו עלות או ערך אשר ניתנים למדידה באופן מהימן. במקרים רבים, יש להשתמש באומדנים לצורך קביעת העלות או הערך. שימוש באומדנים סבירים מהווה חלק בלתי נפרד בהכנת דוחות כספיים ואינו מערער את מהימנותם. אולם, כאשר לא ניתן לבצע אומדן סביר, אין להכיר בפריט במאזן או בדוח רווח והפסד. לדוגמה, תקבולים החזויים להתקבל בגין תביעה משפטית עשויים לקיים את ההגדרה של נכס והכנסה כאחד וכן לקיים את קריטריון ההסתברות להכרה. אולם, אם לא ניתן לאמוד את התביעה באופן מהימן, אין להכיר בתקבולים כנכס או כהכנסה. אולם, ייתן גילוי לקיומה של התביעה במסגרת הביאורים, הבהרות אחרות ופירוטים נלווים.

4.42 יתכן שפריט מסוים, אשר בנקודת זמן מסוימת אינו מקיים את תנאי ההכרה המפורטים בסעיף 4.38, יהיה כשיר להכרה במועד מאוחר יותר כתוצאה מנסיבות או אירועים שאירעו לאחר מכן.

4.43 יתכן ויהיה צורך לכלול גילוי במסגרת הביאורים, הבהרות אחרות ופירוטים נלווים לגבי פריט, אשר עומד במאפיינים החיוניים של מרכיב, אך אינו מקיים את תנאי ההכרה. יהיה זה נאות לכלול גילוי כזה כאשר מידע על הפריט נחשב רלוונטי לצורך הערכת המצב הכספי, הביצועים והשינויים במצב הכספי של ישות על ידי משתמשי הדוחות הכספיים.

הכרה בנכסים

4.44 נכס מוכר במאזן כאשר צפוי שההטבות הכלכליות העתידיות יזרמו אל הישות ולנכס יש עלות או ערך אשר ניתנים למדידה באופן מהימן.

4.45 נכס אינו מוכר במאזן כאשר מתהווה לישות יציאה, אשר נראה כי לא צפוי שיזרמו בגינה הטבות כלכליות לישות מעבר לתקופה החשבונאית השוטפת. במקום זאת, עסקה כזו מתבטאת בהכרה בהוצאה בדוח רווח והפסד. טיפול חשבונאי כאמור אין משמעו כי לא היה בכוונתה של ההנהלה להפיק הטבות כלכליות עתידיות לישות באמצעות יציאה שהתהוותה או שהנהלה הוטעתה. המשמעות היחידה היא שרמת הוודאות לגבי זרימתן של הטבות כלכליות אל הישות מעבר לתקופה החשבונאית השוטפת אינה מספקת כדי להצדיק הכרה בנכס.

הכרה בהתחייבויות

4.46 התחייבות מוכרת במאזן כאשר צפוי תזרים שלילי של משאבים המגלמים הטבות כלכליות כתוצאה מסילוקה של מחויבות בהווה ושהסכום שבו תסולק ההתחייבות ניתן למדידה באופן מהימן. בפועל, מחויבויות חוזיות שלא בוצעו באופן פרופורציונאלי שווה על ידי הצדדים (לדוגמה, התחייבויות בגין מלאי שהוזמן, אך טרם התקבל) אינן מוכרות, בדרך כלל, כהתחייבויות בדוחות הכספיים. אולם, מחויבויות כאמור עשויות לקיים את ההגדרה של התחייבות, ובלבד שהן כשירות להכרה ככאלה, במידה והן מקיימות את הקריטריונים להכרה בנסיבות המסוימות. בנסיבות כאלה, הכרה בהתחייבויות כאמור גוררת בעקבותיה הכרה בנכסים או בהוצאות הקשורים.

הכרה בהכנסה

4.47 הכנסה מוכרת בדוח רווח והפסד כאשר חל גידול בהטבות כלכליות עתידיות, הקשור לגידול בנכס או לקיטון בהתחייבות, ואשר ניתן למדידה באופן מהימן. מכאן, שלמעשה, הכרה בהכנסה מתרחשת בו-זמנית עם ההכרה בגידול בנכסים או בקיטון בהתחייבויות (לדוגמה, גידול נטו בנכסים הנובע ממכירתם של סחורות או שירותים או קיטון בהתחייבויות הנובע מויתור על התחייבות).

4.48 הכללים שאומצו על פי רוב בפרקטיקה לגבי הכרה בהכנסה, לדוגמה הדרישה שהכנסות יורווחו, הם ישומים של הקריטריונים להכרה על פי מסגרת מושגית זו. כללים אלה מכוונים, בדרך כלל, להגבלת ההכרה בהכנסה לאותם פריטים, הניתנים למדידה באופן מהימן ושקיימת לגביהם מידה מספקת של וודאות.

הכרה בהוצאות

4.49 הוצאות מוכרות בדוח רווח והפסד כאשר חל קיטון בהטבות כלכליות עתידיות, הקשור לקיטון בנכס או לגידול בהתחייבות, ואשר ניתן למדידה באופן מהימן. מכאן, שלמעשה, הכרה

בהוצאות מתרחשת בו-זמנית עם ההכרה בגידול בהתחייבויות או בקיטון בנכסים (לדוגמה, צבירתן של זכויות עובדים או הפחתתן של ציוד).

4.50 הוצאות מוכרות בדוח רווח והפסד על בסיס זיקה ישירה בין העלויות שהתהוו לישות לבין הפקת פריטי הכנסה מסוימים. תהליך זה, המוכר כהקבלה בין עלויות לבין הכנסות, כרוך בהכרה בו זמנית או משולבת של הכנסות והוצאות הנובעות ישירות ובמשותף מאותן עסקאות או אירועים אחרים. לדוגמה, מרכיבי ההוצאות השונים, המרכיבים את עלות הסחורות שנמכרו, מוכרים בו-זמנית עם ההכרה בהכנסה שנבעה ממכירת הסחורות. אולם, יישום התפיסה המושגית של הקבלה על פי מסגרת מושגית זו אינו מתיר הכרה במאזן בפריטים, שאינם מקיימים את ההגדרות של נכסים או של התחייבויות.

4.51 כאשר הטבות כלכליות חזויות להתפרס על פני מספר תקופות חשבונאיות וניתן לקבוע רק קשר כללי או עקיף להכנסה, ההוצאות בדוח רווח והפסד מוכרות על בסיס נהלי הקצאה שיטתיים והגיוניים. טיפול כזה נחוץ, בדרך כלל, בהכרה בהוצאות המיוחסות לשימוש בנכסים כגון רכוש קבוע, מוניטין, פטנטים וסימנים מסחריים. במקרים כאלה ההוצאות נקראות פחת או הפחתה. מטרת נהלי הקצאה אלה היא להביא להכרה בהוצאות בתקופות החשבונאיות בהן נצרכות או פוקעות ההטבות הכלכליות המיוחסות לפריטים האמורים.

4.52 הוצאה מוכרת מיידית בדוח רווח והפסד כאשר יציאה אינה מניבה הטבות כלכליות עתידיות או כאשר, וכל עוד, ההטבות הכלכליות העתידיות אינן מקיימות, או חדלות מלקיים, את הקריטריונים להכרה כנכס במאזן.

4.53 הוצאה מוכרת בדוח רווח והפסד גם באותם מקרים שבהם התהוותה התחייבות שאין בעקבותיה הכרה בנכס, דוגמת התחייבות הנובעת מאחריות לטיב המוצר.

מדידת מרכיבי הדוחות הכספיים

4.54 מדידה היא תהליך של קביעת הסכומים הכספיים בהם יוכרו ויוצגו המרכיבים של הדוחות הכספיים במאזן ובדוח רווח והפסד. תהליך זה כרוך בבחירה של בסיס מדידה מסוים.

4.55 מספר בסיסי מדידה מיושמים בדוחות כספיים בדרגות שונות ובשילובים משתנים. בסיסי מדידה אלה כוללים:

(א) עלות היסטורית. נכסים נרשמים בסכום המזומנים או שווי המזומנים ששולמו או בסכום השווי ההוגן של התמורה שניתנה לרכישתם במועד הרכישה. התחייבויות נרשמות בסכום התקבולים שהתקבלו בתמורה למחויבות או בנסיבות מסוימות (לדוגמה, מסים על ההכנסה) בסכום המזומנים או שווי המזומנים, החזויים להיות משולמים לסילוק ההתחייבות במהלך העסקים הרגיל.

(ב) עלות שוטפת. נכסים מוצגים בסכום המזומנים או שווי המזומנים שהיו משולמים אילו אותו נכס או נכס שווה ערך היה נרכש במועד המדידה. התחייבויות מוצגות בסכום הבלתי - מהוון של המזומנים או שווי המזומנים שהיו נדרשים לסילוק המחויבות במועד המדידה.

(ג) ערך מימוש (סילוק). נכסים מוצגים בסכום המזומנים או שווי המזומנים שניתן היה להשיג ממימוש בדרך מקובלת של הנכס במועד המדידה. התחייבויות מוצגות בערך סילוקן, שהוא הסכום הבלתי - מהוון של המזומנים או שווי המזומנים, שחזויים להידרש לסילוק ההתחייבות במהלך העסקים הרגיל.

(ד) ערך נוכחי. נכסים מוצגים בערך הנוכחי של תזרימי המזומנים החיוביים העתידיים נטו, שהפריט חזוי להפיק במהלך העסקים הרגיל. התחייבויות מוצגות בערך הנוכחי של תזרימי המזומנים השליליים העתידיים נטו, שחזויים להידרש לסילוק ההתחייבויות במהלך העסקים הרגיל.

4.56 בסיס המדידה שמאומץ באופן רגיל על ידי ישויות בהכנת דוחותיהן הכספיים הוא עלות היסטורית. בסיס מדידה זה משולב, בדרך כלל, עם בסיסי מדידה אחרים. לדוגמה, מלאי מוצג, בדרך כלל, לפי הנמוך מבין עלות או ערך מימוש נטו, ניירות ערך סחירים עשויים להיות מוצגים במחיר שוק והתחייבויות לפנסיה מוצגות בערך הנוכחי. יתר על כן, ישויות מסוימות משתמשות בבסיס העלות השוטפת בשל אי יכולתן של המודל החשבונאי של עלות היסטורית להתמודד עם השפעות השינויים במחירי הנכסים הלא כספיים.

תפיסות מושגיות של הון ושימור הון

תפיסות מושגיות של הון

4.57 מרבית הישויות מאמצות את התפיסה המושגית הפיננסית של הון בהכנת דוחותיהן הכספיים. לפי התפיסה המושגית הפיננסית של הון, כגון כספים שהושקעו או כוח קנייה שהושקע, ההון (capital)

הוא מונח נרדף של נכסים נטו או של הון (equity) של הישות. לפי התפיסה המושגית הפיזית של הון, כגון יכולת תפעולית, הון נחשב כמייצג את קיבולת הייצור של הישות, בהתבסס לדוגמה על מספר יחידות תפוקה יומיות.

4.58 בחירתה של התפיסה המושגית המתאימה של הון על ידי ישות, תתבסס על צורכי המשתמשים בדוחות הכספיים שלה. לכן, תפיסה מושגית פיננסית של הון תאומץ אם משתמשי הדוחות הכספיים מעוניינים בעיקר בשימור ההון הנומינלי שהושקע או בשימור כוח הקנייה של ההון שהושקע. אם, לעומת זאת, העניין העיקרי של משתמשי הדוחות הכספיים הוא ביכולת התפעולית של הישות, יש להשתמש בתפיסה מושגית פיזית של הון. התפיסה המושגית הנבחרת מצביעה על היעד אותו יש להשיג בקביעת הרווח, אף שייתכנו קשיי מדידה מסוימים בישום המעשי של התפיסה המושגית.

תפיסות מושגיות של שימור הון וקביעת רווח

4.59 התפיסות המושגיות של הון, המפורטות בסעיף 4.57 לעיל, מובילות לתפיסות המושגיות הבאות של שימור הון:

(א) *שימור הון פיננסי*. על פי תפיסה מושגית זו, רווח מופק רק אם הסכום הפיננסי (או הכספי) של הנכסים נטו לתום התקופה עולה על הסכום הפיננסי (או הכספי) של הנכסים נטו לתחילת התקופה, לאחר שהוצאו מכלל חישוב חלוקות לבעלים והשקעות על ידי בעלים במהלך תקופת הדיווח. ניתן למדוד שימור הון פיננסי ביחידות כספיות נומינליות או ביחידות בעלות כוח קנייה קבוע.

(ב) *שימור הון פיזי*. על פי תפיסה מושגית זו, רווח מופק רק אם כושר הייצור הפיזי (או הכושר התפעולי) של הישות (או המשאבים או המימון הדרושים לשם השגת כושר ייצור זה) בתום התקופה עולה על כושר הייצור הפיזי בתחילת התקופה, לאחר שהוצאו מכלל חישוב חלוקות לבעלים והשקעות על ידי הבעלים במהלך תקופת הדיווח.

4.60 התפיסה המושגית של שימור הון קשורה לאופן בו הגדירה הישות את ההון אותו היא מעוניינת לשמר. תפיסה מושגית זו מספקת את הקשר בין התפיסה המושגית של ההון לבין התפיסה המושגית של הרווח, משום שהיא מספקת את נקודת ההתייחסות לפיה נמדד הרווח. התפיסה המושגית של שימור הון מהווה תנאי מוקדם להבחנה בין תשואה על הון הישות לבין החזר הון הישות. רק תזרים חיובי של נכסים בסכומים העולים על הנדרש לשם שימור ההון של הישות עשוי להיחשב כרווח, ולכן כתשואה על ההון.

מכאן שרווח הוא הסכום השיורי שנותר אחרי שהוצאות (לרבות תיאומים לשימור הון, במידת הצורך) נוכו מההכנסה. אם ההוצאות עולות על ההכנסה, הסכום השיורי מהווה הפסד.

4.61 התפיסה המושגית של שימור הון פיזי מחייבת אימוץ של העלות השוטפת כבסיס המדידה. אולם, התפיסה המושגית של שימור הון פיננסי אינה דורשת שימוש בבסיס מדידה מסוים. בחירת הבסיס לפי תפיסה זו תלויה בסוג ההון הפיננסי אותו מעוניינת הישות לשמר.

4.62 ההבדל העיקרי בין שתי התפיסות המושגיות של שימור הון הוא הטיפול בהשפעות השינויים במחירי הנכסים וההתחייבויות של הישות. במונחים כלליים, ישות משמרת את הונה אם ההון שלה בסוף התקופה שווה לזה שהיה לה בתחילת התקופה. כל סכום העולה על הסכום הנדרש לשם שימור ההון בתחילת התקופה הוא רווח.

4.63 על פי התפיסה המושגית של שימור הון פיננסי, שבה ההון מוגדר במונחים של יחידות כספיות נומינליות, רווח מייצג גידול בהון הכספי הנומינלי במהלך התקופה. בהתאם לכך, עליות במחירי נכסים שהוחזקו במהלך התקופה, שמקובל לכתותם רווחי החזקה, הם רווחים מבחינה מושגית. אולם, אין להכיר בהם כרווחים עד למימושם של הנכסים בעסקת החלפה. כאשר התפיסה המושגית של שימור ההון הפיננסי מוגדרת ביחידות של כוח קנייה קבוע, רווח מייצג גידול בכוח הקנייה שהושקע במהלך התקופה. לפיכך, רק חלק הגידול במחירי הנכסים, העולה על הגידול ברמת המחירים הכללית, נחשב כרווח. יתרת הגידול תטופל כתיאום לשימור ההון (capital), כלומר כחלק מההון (equity).

4.64 על פי התפיסה המושגית של שימור הון פיזי, שבה ההון מוגדר במונחי כושר ייצור פיזי, רווח מייצג את הגידול בהון זה במהלך התקופה. כל שינויי המחירים המשפיעים על הנכסים וההתחייבויות של הישות נחשבים לשינויים במדידה בכושר ייצור פיזי של הישות; לפיכך, יטופלו כתיאומים לשימור ההון (capital), שמהווים חלק מההון (equity) ולא רווח.

4.65 הבחירה של בסיסי המדידה ושל התפיסה המושגית של שימור הון היא אשר תקבע את המודל החשבונאי שישמש להכנת הדוחות הכספיים. מודלים חשבונאיים שונים מציגים דרגות שונות של רלוונטיות ושל מהימנות וכמו בתחומים אחרים, ההנהלה חייבת למצוא את האיזון בין רלוונטיות לבין מהימנות. מסגרת מושגית זו ישימה לגבי מגוון של מודלים חשבונאיים ומספקת הנחיה להכנת דוחות כספיים ולהצגתם בהתאם למודל שנבחר. נכון לעכשיו, אין

בכוונת הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים להמליץ על מודל חשבונאי זה או אחר חוץ מאשר בנסיבות יוצאות דופן כדוגמת ישויות המדווחות במטבע של כלכלה היפר אינפלציוניות. אולם, כוונה זו תיבחן לאור התפתחויות בעולם.