

המסגרת המושגית לדיווח כספי

The Conceptual Framework for Financial Reporting

המסגרת המושגית לדיווח כספי פורסמה בחודש ספטמבר 2010. המסגרת
המושגית לדיווח כספי עודכנה בחודש מרס 2018.

תוכן עניינים

החל
מסעיף

מעמד המסגרת המושגית ומטרתה

פרק 1 - המטרה של דיווח כספי למטרות

כלליות

- 1.1 **מבוא**
מטרה, שימושיות ומגבלות של דיווח כספי למטרות
- 1.2 **כלליות**
מידע לגבי משאבים כלכליים של ישות מדווחת, לגבי תביעות נגד הישות ולגבי שינויים במשאבים
- 1.12 **ובתביעות**
משאבים כלכליים ותביעות
- 1.13 **שינויים במשאבים כלכליים ותביעות**
- 1.15 **ביצועים כספיים המשתקפים בחשבונאות צבירה**
- 1.17 **ביצועים כספיים המשתקפים בתזרימי מזומנים מהעבר**
- 1.20 **שינויים במשאבים כלכליים ותביעות שאינם נובעים מביצועים כספיים**
- 1.21 **מידע לגבי השימוש במשאבים כלכליים של הישות**
- 1.22 **פרק 2 - מאפיינים איכותיים של מידע כספי שימושי**
- 2.1 **מבוא**
- 2.4 **מאפיינים איכותיים של מידע כספי שימושי**
- 2.5 **מאפיינים איכותיים בסיסיים**
- 2.23 **מאפיינים איכותיים משפרים**
- 2.39 **אילוץ העלות על דיווח כספי שימושי**

תוכן עניינים - המשך

החל
מסעיף

פרק 3 - דוחות כספיים והישות המדווחת

- 3.1 דוחות כספיים
- 3.2 מטרה ותחולה של דוחות כספיים
- 3.4 תקופת דיווח
- 3.8 נקודת המבט שאומצה בדוחות הכספיים
- 3.9 הנחת העסק החי
- 3.10 הישות המדווחת
- 3.15 דוחות כספיים מאוחדים ודוחות כספיים לא מאוחדים

פרק 4 - המרכיבים של דוחות כספיים

- 4.1 מבוא
- 4.3 הגדרת נכס
- 4.6 זכות
- 4.14 פוטנציאל להפיק הטבות כלכליות
- 4.19 שליטה
- 4.26 הגדרת התחייבות
- 4.28 מחויבות
- 4.36 העברה של משאב כלכלי
- 4.42 מחויבות בהווה כתוצאה מאירועים מהעבר
- 4.48 נכסים והתחייבויות
- 4.48 יחידת חשבון
- 4.56 חוזי ביצוע
- 4.59 מהות של זכויות חוזיות ושל מחויבויות חוזיות
- 4.63 הגדרת הון
- 4.68 הגדרות של הכנסות והוצאות

תוכן עניינים - המשך

החל
מסעיף

פרק 5 - הכרה וגריעה

- 5.1 תהליך ההכרה
- 5.6 קריטריונים להכרה
- 5.12 רלוונטיות
- 5.18 מצג נאמן
- 5.26 גריעה

פרק 6 - מדידה

- 6.1 מבוא
- 6.4 בסיסי מדידה
- 6.4 עלות היסטורית
- 6.10 ערך שוטף
- 6.23 מידע המסופק על ידי בסיסי מדידה מסוימים
- 6.24 עלות היסטורית
- 6.32 ערך שוטף
- 6.43 גורמים שיש להביא בחשבון בעת בחירת בסיס מדידה
- 6.49 רלוונטיות
- 6.58 מצג נאמן
- 6.63 מאפיינים איכותיים משפרים ואילוף העלות
- 6.77 גורמים ספציפיים למדידה לראשונה
- 6.83 יותר מבסיס מדידה אחד
- 6.87 מדידת הון
- 6.91 טכניקות מדידה המבוססות על תזרימי מזומנים

תוכן עניינים - המשך

החל
מסעיף

פרק 7 - הצגה וגילוי

- 7.1 הצגה וגילוי ככלי תקשורת
- 7.4 מטרות הצגה וגילוי ועקרונות להצגה וגילוי
- 7.7 סיווג
- 7.9 סיווג של נכסים ושל התחייבויות
- 7.12 סיווג של הון
- 7.14 סיווג של הכנסות ושל הוצאות
- 7.20 קיבוץ

פרק 8 - תפיסות מושגיות של הון ושל שימור הון

- 8.1 תפיסות מושגיות של הון
- 8.3 תפיסות מושגיות של שימור הון וקביעת רווח
- 8.10 תיאומים לשימור הון

נספח - מונחים מוגדרים

אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של המסגרת המושגית לדיווח כספי שפורסמה במרס 2018*

בסיס למסקנות*

* לא תורגם לעברית

מעמד המסגרת המושגית ומטרתה

ממ1.1 המסגרת המושגית לדיווח כספי (מסגרת מושגית) מתארת את המטרה של דיווח כספי למטרות כלליות ואת התפיסות המושגיות של דיווח כספי למטרות כלליות. המטרה של המסגרת המושגית היא:

(א) לסייע לוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (הוועדה) לפתח תקני דיווח כספי בינלאומיים (תקנים) המבוססים על תפיסות מושגיות עקביות;

(ב) לסייע למכניס לפתח מדיניות חשבונאית עקבית כאשר אין תקן שחל על עסקה או אירוע אחר מסוימים, או כאשר תקן מאפשר בחירת מדיניות חשבונאית; וכן

(ג) לסייע לכל הצדדים להבין את התקנים ולפרשם.

ממ1.2 המסגרת המושגית אינה מהווה תקן. דבר מהנאמר במסגרת המושגית אינו גובר על תקן כלשהו או על דרישה כלשהי בתקן.

ממ1.3 על מנת לקיים את המטרה של דיווח כספי למטרות כלליות, הוועדה עשויה לעיתים לקבוע דרישות שחורגות מהיבטים של המסגרת המושגית. אם הוועדה עושה זאת, היא תסביר את החריגה בבסיס למסקנות של אותו תקן.

ממ1.4 המסגרת המושגית עשויה להתעדכן מעת לעת על בסיס ניסיונה של הוועדה בעבודתה עם המסגרת. עדכונים למסגרת המושגית לא יובילו באופן אוטומטי לשינויים לתקנים. החלטה כלשהי לתקן תקן תדרוש מהוועדה לעבור את ההליך הנאות (due process) שלה להוספת פרויקט לסדר היום שלה ולפיתוח תיקון לתקן זה.

ממ1.5 המסגרת המושגית תורמת למשימה המוצהרת של המוסד לתקני דיווח כספי בינלאומיים ושל הוועדה, שהיא חלק מהמוסד לתקני דיווח כספי בינלאומיים. משימה זו היא לפתח תקנים שמביאים שקיפות, אחריות דיווח ויעילות לשווקים פיננסיים מסביב לעולם. עבודת הוועדה משרתת את טובת הציבור על ידי טיפוח אמון, צמיחה ויציבות פיננסית ארוכת-טווח בכלכלה הגלובלית. המסגרת המושגית מספקת את הבסיס לתקנים אשר:

Conceptual Framework for Financial Reporting

- (א) תורמים לשקיפות על ידי שיפור יכולת ההשוואה הבינלאומית ואיכות המידע הכספי, ובכך מאפשרים למשקיעים ולמשתתפי שוק אחרים לקבל החלטות כלכליות מבוססות ידע.
- (ב) מחזקים אחריות דיווח על ידי צמצום פער המידע בין ספקי הון לבין האנשים שבידיהם הם מפקידים את כספם. תקנים המבוססים על המסגרת המושגית מספקים מידע הדרוש להנהלה לשאת באחריות. כמקור למידע בר-השוואה גלובלי, תקנים אלה הם גם בעלי חשיבות חיונית לגופי פיקוח ברחבי העולם.
- (ג) תורמים ליעילות כלכלית על ידי סיוע למשקיעים בזיהוי הזדמנויות וסיכונים ברחבי העולם, ובכך לשיפור הקצאת ההון. עבור עסקים, השימוש בשפה חשבונאית יחידה שהיא אמינה, הנגזרת מתקנים המבוססים על המסגרת המושגית, מקטין את עלות ההון ומפחית עלויות דיווח בינלאומי.

החל
מסעיף

**פרק 1 - המטרה של דיווח כספי למטרות
כלליות**

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

מבוא

1.1 המטרה של דיווח כספי למטרות כלליות (general purpose financial reporting) מהווה את הבסיס של המסגרת המושגית. היבטים אחרים של המסגרת המושגית - המאפיינים האיכותיים של מידע כספי שימושי, ואילוץ העלות על מידע זה, התפיסה המושגית של ישות מדווחת, מרכיבים של דוחות כספיים, הכרה וגריעה, 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, למלווים ולנותני אשראי אחרים, קיימים ופוטנציאליים, בקבלת החלטות המתייחסות להספקת משאבים לישות². החלטות אלה כוללות החלטות לגבי:

(א) קנייה, מכירה או החזקה של מכשירים הוניים ושל מכשירי חוב;

(ב) מתן או סילוק של הלוואות ושל צורות אחרות של אשראי; או

(ג) מימוש זכויות להצביע או להשפיע בדרך אחרת על פעולות ההנהלה, המשפיעות על השימוש במשאבים הכלכליים של הישות.

1.3 ההחלטות המתוארות בסעיף 1.2 תלויות בתשואות אותן צופים משקיעים, מלווים ונותני אשראי אחרים, קיימים ופוטנציאליים, לדוגמה, דיבידנדים, תשלומי קרן ותשלומי ריבית או עליות במחיר שוק. הציפיות של משקיעים, מלווים ונותני אשראי אחרים לגבי תשואות תלויות בהערכתם לגבי הסכום, העיתוי וחוסר-הוודאות (התחזיות (prospects)) של תזרימי מזומנים חיוביים עתידיים נטו לישות וכן בהערכתם לגבי אופן הניהול (stewardship) של ההנהלה את המשאבים הכלכליים של הישות. משקיעים, מלווים ונותני

¹ לאורך המסגרת המושגית, המונחים "דיווחים כספיים" ו"דיווח כספיים" מתייחסים לדיווחים כספיים למטרות כלליות ולדיווח כספי למטרות כלליות למעט אם מצוין במפורש אחרת.

² לאורך המסגרת המושגית, המונח "ישות" מתייחס לישות המדווחת למעט אם מצוין במפורש אחרת.

Conceptual Framework for Financial Reporting

- אשראי אחרים, קיימים ופוטנציאליים, צריכים מידע שיסייע להם לבצע הערכות אלה.
- 1.4 כדי לבצע את ההערכות המתוארות בסעיף 1.3, משקיעים, מלווים ונותני אשראי אחרים, קיימים ופוטנציאליים, צריכים מידע לגבי:
- (א) המשאבים הכלכליים של הישות, תביעות נגד הישות ושינויים במשאבים ובתביעות אלה (ראה סעיפים 1.12-1.21); וכן
- (ב) כיצד ההנהלה והוועדה המנהלת³ של הישות מילאו ביעילות ובאפקטיביות את אחריותם להשתמש במשאבים הכלכליים של הישות (ראה סעיפים 1.22-1.23).
- 1.5 הרבה משקיעים, מלווים ונותני אשראי אחרים, קיימים ופוטנציאליים, אינם יכולים לדרוש מישויות מדווחות לספק להם במישרין מידע וחייבים להסתמך על דיווחים כספיים למטרות כלליות עבור רוב המידע הכספי שהם צריכים. כתוצאה מכך, הם המשתמשים העיקריים שהדיווחים הכספיים למטרות כלליות מופנים אליהם⁴.
- 1.6 אולם, דיווחים כספיים למטרות כלליות אינם מספקים ואינם יכולים לספק את כל המידע שצריכים משקיעים, מלווים ונותני אשראי אחרים, קיימים ופוטנציאליים. משתמשים אלה צריכים להביא בחשבון מידע רלוונטי ממקורות אחרים, לדוגמה, תנאים כלכליים כלליים וציפיות כלכליות כלליות, אירועים פוליטיים ואקלים פוליטי, וכן תחזיות לגבי הענף ולגבי החברה.
- 1.7 דיווחים כספיים למטרות כלליות אינם מיועדים להצגת השווי של ישות מדווחת; אך הם מספקים מידע כדי לסייע למשקיעים, למלווים ולנותני אשראי אחרים, קיימים ופוטנציאליים, לאמוד את השווי של הישות המדווחת.
- 1.8 למשתמשים עיקריים אינדיבידואליים יש צורכי מידע ורצונות שונים וייתכן אף סותרים. הוועדה, בפיתוח תקנים, תשאף לספק את מערכת המידע שתתאים לצרכים של המספר המירבי של

³ לאורך המסגרת המושגית, המונח "הנהלה" מתייחס להנהלה ולוועדה המנהלת של ישות, למעט אם מצוין במפורש אחרת.

⁴ לאורך המסגרת המושגית, המונחים "משתמשים עיקריים" ו"משתמשים" מתייחסים למשקיעים, למלווים ולנותני אשראי אחרים, קיימים ופוטנציאליים, החייבים להסתמך על דיווחים כספיים למטרות כלליות עבור רוב המידע הכספי שהם צריכים.

משתמשים עיקריים. אולם, התמקדות בצרכים המשותפים של מידע אינה מונעת מהישות המדווחת לכלול מידע נוסף שהוא שימושי ביותר לתת קבוצה מסוימת של משתמשים עיקריים.

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

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

1.11 במידה רבה, דיווחים כספיים מבוססים על אומדנים, על שיקולי דעת ועל מודלים ולא על תיאורים מדויקים. *המסגרת המושגית* קובעת את התפיסות המושגיות שבבסיס אומדנים, שיקולי דעת ומודלים אלה. התפיסות המושגיות הן המטרות שאליהן חותרים הוועדה והמכניס של דיווחים כספיים. כמו רוב המטרות, אין זה סביר שהחזון של *המסגרת המושגית* של דיווח כספי אידיאלי יושג במלואו, לפחות לא בזמן הקצר, מאחר שלוקח זמן להבין, לקבל וליישם דרכים חדשות של ניתוח עסקאות ואירועים אחרים. אף-על-פי-כן, 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, לגבי תביעות נגד הישות ולגבי שינויים במשאבים ובתביעות

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

משאבים כלכליים ותביעות

1.13 מידע לגבי המהות והסכומים של משאבים כלכליים ושל תביעות של ישות מדווחת יכול לסייע למשתמשים לזהות את החוזקות הפיננסיות ואת החולשות 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 זה יכול גם לסייע למשתמשים להעריך את אופן הניהול של ההנהלה את המשאבים הכלכליים של הישות. מידע לגבי קדימויות ולגבי דרישות 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 אחדים נובעים במישרין ממשאבים כלכליים קיימים, כמו חייבים. תזרימי מזומנים אחרים נובעים משימוש במספר משאבים במשולב כדי להפיק ולשווק סחורות או שירותים ללקוחות. אף על פי שתזרימי מזומנים אלה אינם ניתנים לזיהוי עם משאבים כלכליים (או עם תביעות) אינדיבידואליים, משתמשים בדיווחים כספיים צריכים לדעת את המהות ואת הסכום של המשאבים הזמינים לשימוש בפעילויות של ישות מדווחת.

שינויים במשאבים כלכליים ובתביעות

1.15 שינויים במשאבים כלכליים ובתביעות של ישות מדווחת נובעים מהביצועים הכספיים של אותה ישות (ראה סעיפים 1.17-1.20) ומאירועים אחרים או מעסקאות כמו הנפקה של מכשירי חוב או של מכשירים הוניים (ראה סעיף 1.21). כדי להעריך כראוי הן את התחזיות לתזרימי מזומנים חיוביים עתידיים נטו לישות המדווחת והן את אופן הניהול של ההנהלה את המשאבים הכלכליים של הישות, משתמשים צריכים להיות מסוגלים לזהות את שני סוגי השינויים האלה.

1.16 מידע לגבי הביצועים הכספיים של ישות מדווחת מסייע למשתמשים להבין את התשואה שהישות הפיקה על המשאבים הכלכליים שלה. מידע לגבי התשואה שהישות הפיקה עשוי לסייע למשתמשים להעריך את אופן הניהול של ההנהלה את המשאבים הכלכליים של הישות המדווחת. מידע לגבי השונוות והמרכיבים של תשואה זו חשוב אף הוא, במיוחד בהערכה של חוסר הוודאות של תזרימי מזומניים עתידיים. מידע לגבי ביצועים כספיים מהעבר של הישות המדווחת ולגבי האופן שבו ההנהלה של הישות המדווחת מילאה את אחריות הניהול שלה מסייע בדרך כלל בחיזוי תשואות עתידיות של הישות על משאביה הכלכליים.

ביצועים כספיים המשתקפים בחשבונאות צבירה

1.17 חשבונאות צבירה מתארת את ההשפעות של עסקאות ושל אירועים ונסיבות אחרים על המשאבים הכלכליים ועל התביעות של ישות מזווחת בתקופות שהשפעות אלה התרחשו, גם אם תקבולי המזומנים ותשלומי המזומנים בגינם התרחשו בתקופה שונה. זה חשוב מאחר שמידע לגבי משאבים כלכליים ותביעות ולגבי שינויים במשאבים כלכליים ובתביעות של ישות מזווחת במהלך תקופה מספק בסיס טוב יותר להערכה של ביצועי הישות בעבר ובעתיד מאשר מידע רק לגבי תקבולי המזומנים ותשלומי המזומנים במהלך תקופה זו.

1.18 מידע לגבי הביצועים הכספיים של ישות מזווחת במהלך תקופה, המשתקף בשינויים במשאביה הכלכליים ובתביעות שלה שלא על ידי השגת משאבים נוספים במישרין ממשקיעים ומנותני אשראי (ראה סעיף 1.21), הוא שימושי בהערכת יכולת הישות בעבר ובעתיד להפיק תזרימי מזומנים חיוביים נטו. מידע זה מצביע על המידה שבה הישות המזווחת הגדילה את משאביה הכלכליים הזמינים, ובכך את יכולתה להפיק תזרימי מזומנים חיוביים נטו באמצעות הפעילויות שלה ולא על ידי השגת משאבים נוספים במישרין ממשקיעים ומנותני אשראי. מידע לגבי הביצועים הכספיים של ישות מזווחת במהלך תקופה יכול גם לסייע למשתמשים להעריך את אופן הניהול של ההנהלה את המשאבים הכלכליים של הישות.

1.19 מידע לגבי הביצועים הכספיים של ישות מזווחת במהלך תקופה עשוי להצביע גם על המידה שבה אירועים כמו שינויים במחירי שוק או בשיעורי ריבית הגדילו או הקטינו את המשאבים הכלכליים ואת התביעות של הישות, ובכך השפיעו על היכולת של הישות להפיק תזרימי מזומנים חיוביים נטו.

ביצועים כספיים המשתקפים בתזרימי מזומנים מהעבר

1.20 מידע לגבי תזרימי המזומנים של ישות מזווחת במהלך תקופה גם מסייע למשתמשים להעריך את היכולת של הישות להפיק תזרימי מזומנים חיוביים עתידיים נטו ולהעריך את אופן הניהול של ההנהלה את המשאבים הכלכליים של הישות. מידע זה מצביע על האופן שבו הישות המזווחת משיגה ומוציאה מזומנים, כולל מידע לגבי האשראי שלה ופירעון חוב שלה, לגבי דיבידנדים במזומן או חלוקות אחרות במזומן למשקיעיה, ולגבי גורמים אחרים שיכולים להשפיע על הנזילות או על כושר הפירעון של הישות. מידע לגבי תזרימי מזומנים מסייע למשתמשים להבין את הפעילויות של ישות מזווחת, להעריך את פעילויות המימון ופעילויות ההשקעה

שלה, להעריך את הנזילות או את כושר הפירעון שלה ולפרש מידע אחר לגבי ביצועים כספיים.

שינויים במשאבים כלכליים ובתביעות שאינם נובעים מביצועים כספיים

1.21 משאבים כלכליים ותביעות של ישות מדווחת עשויים להשתנות גם מסיבות שאינן ביצועים כספיים, כמו הנפקה של מכשירי חוב או של מכשירים הונניים. יש צורך במידע לגבי סוג שינוי זה כדי להעניק למשתמשים הבנה כוללת של הסיבה לכך שהמשאבים הכלכליים והתביעות של הישות המדווחת השתנו ושל ההשלכות של אותם שינויים על הביצועים הכספיים העתידיים שלה.

מידע לגבי השימוש של הישות במשאבים כלכליים

1.22 מידע לגבי היעילות והאפקטיביות שבהן מילאה ההנהלה של הישות את אחריותה להשתמש במשאבים הכלכליים של הישות מסייע למשתמשים להעריך את אופן הניהול של ההנהלה את משאבים אלה. מידע זה שימושי גם עבור תחזיות לגבי האופן שבו ההנהלה של הישות תשתמש ביעילות ובאפקטיביות במשאבים הכלכליים של הישות בתקופות עתידיות. לכן, זה יכול להיות שימושי להערכת התחזיות של הישות לתזרימי מזומנים עתידיים נטו.

1.23 דוגמאות לאחריות ההנהלה לשימוש במשאבים הכלכליים של הישות כוללות הגנה על משאבים אלה מהשפעות שליליות של גורמים כלכליים כמו שינויי מחיר ושינויים טכנולוגיים וכן וידוא כי הישות מציינת לחוקים, לתקנות ולהוראות חוזיות החלים עליה.

החל
מסעיף

**פרק 2 - מאפיינים איכותיים של מידע כספי
שימושי**

2.1	מבוא
2.4	מאפיינים איכותיים של מידע כספי שימושי
2.5	מאפיינים איכותיים בסיסיים
2.6	רלוונטיות
2.11	מהותיות
2.12	מצג נאמן
2.20	יישום המאפיינים האיכותיים הבסיסיים
2.23	מאפיינים איכותיים משפרים
2.24	יכולת השוואה
2.30	יכולת אימות
2.33	עיתוי נכון
2.34	מובנות
2.37	יישום המאפיינים האיכותיים המשפרים
2.39	אילוץ העלות על דיווח כספי שימושי

מבוא

- 2.1 המאפיינים האיכותיים של מידע כספי שימושי שנדונים בפרק זה מזהים את סוגי המידע שסביר שיהיו הכי שימושיים למשקיעים, למלווים ולנותני אשראי אחרים, הקיימים והפוטנציאליים, בקבלת החלטות לגבי הישות המדווחת על בסיס המידע בדוח הכספי שלה (מידע כספי).
- 2.2 דיווחים כספיים מספקים מידע לגבי המשאבים הכלכליים של הישות המדווחת, לגבי תביעות נגד הישות המדווחת ולגבי ההשפעות של עסקאות ושל אירועים ונסיבות אחרים שמשנים את אותם משאבים ותביעות. (ההתייחסות למידע זה במסגרת המושגית היא כמידע לגבי התופעה הכלכלית). דיווחים כספיים מסוימים כוללים גם חומר מסביר לגבי ציפיות ההנהלה והאסטרטגיות של ההנהלה לגבי הישות המדווחת, וכן סוגים אחרים של מידע צופה פני עתיד.
- 2.3 המאפיינים האיכותיים של מידע כספי שימושי⁵ חלים על מידע כספי המסופק בדוחות כספיים, 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 עבור מידע צופה פני עתיד עשוי להיות שונה מיישום שלהם עבור מידע לגבי משאבים כלכליים קיימים ולגבי תביעות קיימות ועבור שינויים באותם משאבים ותביעות.

מאפיינים איכותיים של מידע כספי שימושי

- 2.4 כדי שמידע כספי יהיה שימושי, עליו להיות רלוונטי ולייצג נאמנה את התופעה שהוא מתיימר לייצג. השימושיות של מידע כספי משתפרת אם הוא ניתן להשוואה, ניתן לאימות, מתוזמן נכון ומובן.

מאפיינים איכותיים בסיסיים

- 2.5 המאפיינים האיכותיים הבסיסיים הם רלוונטיות ומצג נאמן.

⁵ לאורך המסגרת המושגית, המונחים "מאפיינים איכותיים" ו-"אילוץ העלות" מתייחסים למאפיינים האיכותיים של מידע כספי שימושי ולאילוץ העלות עליו.

רלוונטיות

- 2.6 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 ממקורות אחרים.
- 2.7 מידע כספי מסוגל לשנות החלטות אם יש לו ערך חיזוי, ערך אישור או את שניהם.
- 2.8 למידע כספי יש ערך חיזוי אם ניתן להשתמש בו כנתון לתהליכים שמשמשים משתמשים כדי לחזות תוצאות עתידיות. מידע כספי אינו צריך להיות חיזוי או תחזית כדי שיהיה בעל ערך חיזוי. מידע כספי עם ערך חיזוי משמש משתמשים בביצוע תחזיות משלהם.
- 2.9 מידע כספי הוא בעל ערך אישור אם הוא מספק היזון חוזר לגבי (מאמת או משנה) הערכות קודמות.
- 2.10 ערך החיזוי וערך האישור של מידע כספי קשורים זה לזה. מידע בעל ערך חיזוי הוא לעיתים קרובות גם בעל ערך אישור. לדוגמה, מידע על הכנסות לשנה השוטפת, אשר יכול לשמש בסיס לחיזוי הכנסות בשנים עתידיות, ניתן גם 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

- 2.11 מידע הוא מהותי אם ניתן לצפות באופן סביר שהשמטתו, שהצגתו באופן מטעה או שהסוואתו ישפיעו על החלטות שהמשתמשים העיקריים בדיווחים כספיים למטרות כלליות (ראה סעיף 1.5) מקבלים על בסיס דיווחים אלה, המספקים מידע כספי לגבי ישות מדווחת ספציפית. במילים אחרות, מהותיות היא היבט של רלוונטיות ספציפית לישות המבוסס על המהות או על 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

- 2.12 דיווחים כספיים מציגים תופעות כלכליות במילים ובמספרים. על מנת להיות שימושי, מידע כספי חייב לייצג לא רק תופעות רלוונטיות, אלא גם לייצג נאמנה את מהות התופעה שהוא מתיימר

לייצג. בנסיבות רבות, המהות של תופעה כלכלית והצורה המשפטית שלה זהות. אם הן אינן זהות, הספקת מידע רק על הצורה המשפטית לא תייצג נאמנה את התופעה הכלכלית (ראה סעיפים 4.59-4.62).

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

2.14 תיאור שלם כולל את כל המידע שמשמש צריך כדי להבין את התופעה המתוארת, כולל כל התיאורים וההסברים הדרושים. לדוגמה, תיאור שלם של קבוצת נכסים יכול, לכל הפחות, תיאור של המהות של הנכסים בקבוצה, תיאור מספרי של כל הנכסים בקבוצה, ותיאור מה מייצג התיאור המספרי (לדוגמה, עלות היסטורית או שווי הוגן). לגבי פריטים מסוימים, תיאור שלם עשוי גם להצריך הסברים של עובדות משמעותיות לגבי האיכות והמהות של הפריטים, של הגורמים והנסיבות שיכולים להשפיע על האיכות והמהות שלהם, ושל התהליך ששימש כדי לקבוע את התיאור המספרי.

2.15 תיאור ניטרלי הוא ללא הטיות בבחירה או בהצגה של מידע כספי. תיאור ניטרלי אינו מוטה, משוקלל, מודגש, מופחת בחשיבותו או מתומרן בצורה אחרת כדי 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.

2.16 ניטרליות נתמכת על ידי שימוש בזהירות. זהירות היא שימוש בתשומת לב זהירה (caution) בעת הפעלת שיקולי דעת בתנאים של חוסר ודאות. המשמעות של שימוש בזהירות היא כי נכסים והכנסות אינם מוצגים ביתר והתחייבויות והוצאות אינן מוצגות בחסר⁶. במידה שווה, שימוש בזהירות אינו מתיר הערכה בחסר של נכסים או של הכנסות או הערכה ביתר של התחייבויות או של הוצאות. הצגות מוטעות כאלה יכולות להוביל להערכה ביתר או להערכה בחסר של הכנסות או של הוצאות בתקופות עתידיות.

⁶ נכסים, התחייבויות, הכנסות והוצאות מוגדרים בטבלה 4.1. הם המרכיבים של דוחות כספיים.

2.17 המשמעות של שימוש בזהירות אינה הצורך בחוסר סימטריה, לדוגמה, צורך שיטתי בראיות משכנעות יותר התומכות בהכרה בנכסים או בהכנסות מאשר בהתחייבויות או בהוצאות. חוסר סימטריה כזה אינו מהווה מאפיין איכותי של מידע כספי שימושי. למרות זאת, תקנים מסוימים עשויים להכיל דרישות לא סימטריות אם זו תוצאה של החלטות המוכוונות לבחירת המידע הרלוונטי ביותר המייצג נאמנה את התופעה שהוא מתיימר לייצג.

2.18 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, נטול טעויות אין משמעותו מדויק לחלוטין בכל ההיבטים. לדוגמה, לא ניתן לקבוע כי אומדן של מחיר או של שווי שאינם ניתנים 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.

2.19 כאשר סכומים כספיים בדיווחים כספיים אינם ניתנים לצפייה במישרין ובמקום זאת קיימת חובה לאמוד אותם, נוצר חוסר ודאות במדידה. השימוש באומדנים סבירים הוא חלק חיוני בהכנת מידע כספי ואינו פוגע בשימושיות המידע אם האומדנים מתוארים ומוסברים באופן ברור ומדויק. גם רמה גבוהה של חוסר ודאות במדידה אינה בהכרח מונעת מאומדן כזה לספק מידע שימושי (ראה סעיף 2.22).

יישום המאפיינים האיכותיים הבסיסיים

2.20 מידע חייב להיות הן רלוונטי והן לספק מצג נאמן של התופעה שהוא מתיימר לייצג כדי שיהיה שימושי. מצג נאמן של תופעה שאינה רלוונטית כמו גם מצג שאינו נאמן של תופעה רלוונטית אינם מסייעים למשתמשים לקבל החלטות טובות.

2.21 התהליך היעיל והאפקטיבי ביותר ליישום המאפיינים האיכותיים הבסיסיים יהיה בדרך כלל כדלקמן (בכפוף להשפעות של המאפיינים המשפרים ובכפוף לאילוץ העלות, שלא הובאו בחשבון בדוגמה זו). ראשית, זיהוי תופעה כלכלית, שהמידע לגביה עשוי להיות שימושי למשתמשים במידע הכספי של הישות המדווחת. שנית, זיהוי סוג המידע הרלוונטי ביותר לגבי תופעה זו. שלישית, קביעה אם מידע זה זמין ואם הוא יכול לספק מצג נאמן של התופעה הכלכלית. אם כן, התהליך של מיצוי המאפיינים האיכותיים הבסיסיים מסתיים בנקודה זו. אם לא, התהליך חוזר על עצמו עם סוג המידע הבא שהוא הרלוונטי ביותר.

2.22 במקרים אחדים, ייתכן שיהיה צורך להעדיף מאפיין איכותי בסיסי אחד על פני האחר על מנת לקיים את מטרת הדיווח הכספי, שהיא לספק מידע שימושי לגבי תופעה כלכלית. לדוגמה, המידע הרלוונטי ביותר לגבי תופעה עשוי להיות אומדן חסר ודאות ברמה גבוהה. במקרים אחדים, רמת חוסר הוודאות במדידה הכרוכה בקביעת אותו אומדן עשויה להיות כה גבוהה כך שיתכן שיוטל ספק אם האומדן יספק מצג נאמן במידה מספקת של תופעה זו. במקרים אחדים כאלה, המידע השימושי ביותר עשוי להיות האומדן חסר הוודאות ברמה גבוהה, מלווה בתיאור של האומדן ובהסבר לגבי חוסר הוודאות המשפיעות עליו. במקרים אחרים כאלה, אם מידע זה לא יספק מצג נאמן במידה מספקת של תופעה זו, המידע השימושי ביותר עשוי לכלול אומדן מסוג אחר שהוא מעט פחות רלוונטי אך כפוף לרמת חוסר ודאות במדידה נמוכה יותר. בנסיבות מוגבלות, ייתכן כי לא יהיה כל אומדן המספק מידע שימושי. בנסיבות מוגבלות אלה, ייתכן שיהיה צורך לספק מידע שאינו נשען על אומדן.

מאפיינים איכותיים משפריים

2.23 יכולת השוואה, יכולת אימות, עיתוי נכון ומובנות הם מאפיינים איכותיים שמשפריים את השימושיות של מידע שהוא הן רלוונטי והן מספק מצג נאמן של התופעה שהוא מתיימר לייצג. המאפיינים האיכותיים המשפריים יכולים גם לסייע לקבוע באילו מבין שתי דרכים יש להשתמש כדי לתאר תופעה אם שתיהן נחשבות כמספקות מידע רלוונטי במידה שווה ומצג נאמן של אותה תופעה במידה שווה.

יכולת השוואה

2.24 החלטות של משתמשים כרוכות בבחירה בין חלופות, לדוגמה, מכירה או החזקה של השקעה או השקעה בישות מדווחת אחת או בישות מדווחת 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 למועד אחר.

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

2.26 עקביות, אף על פי שהיא קשורה ליכולת השוואה, אינה אותו הדבר. עקביות מתייחסת לשימוש באותן שיטות לאותם פריטים, תקופה אחר תקופה באותה ישות מדווחת או בתקופה יחידה

בישויות שונות. יכולת השוואה היא המטרה, עקביות מסייעת להשיג את מטרה זו.

2.27 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 משתפרת מכך שדברים שאינם דומים יראו דומים כשם שהיא אינה משתפרת מכך שדברים דומים יראו שונים.

2.28 סביר שרמה מסוימת של יכולת השוואה תושג על ידי מילוי המאפיינים האיכותיים הבסיסיים. מצג נאמן של תופעה כלכלית רלוונטית צריך באופן טבעי להיות בעל רמה מסוימת של יכולת השוואה עם מצג נאמן של תופעה כלכלית רלוונטית דומה על ידי ישות מדווחת אחרת.

2.29 אף על פי שתופעה כלכלית יחידה יכולה להיות מוצגת נאמנה בדרכים רבות, התרת שיטות חשבונאיות חלופיות לאותה תופעה כלכלית מצמצמת את יכולת ההשוואה.

יכולת אימות

2.30 יכולת אימות מסייעת להבטיח למשתמשים שמידע מייצג נאמנה את התופעה הכלכלית שאותה הוא מתיימר לייצג. יכולת אימות משמעותה שמשקיפים בלתי תלויים בעלי ידע שונים יכולים להשיג הסכמה, אף על פי 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.

2.31 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).

2.32 ייתכן כי אין זה אפשרי לאמת הסברים מסוימים ומידע פיננסי צופה פני-עתידי עד תקופה עתידית, אם בכלל. על מנת לסייע למשתמשים להחליט אם הם רוצים להשתמש במידע זה, יהיה בדרך כלל צורך לתת גילוי להנחות הבסיס, לשיטות איסוף המידע ולגורמים ולנסיבות אחרים שתומכים במידע.

עיתוי נכון

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

מובנות

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

2.35 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 אפשרות להיות מטעים.

2.36 דיווחים כספיים מוכנים עבור משתמשים שהם בעלי ידע סביר בפעילויות עסקיות וכלכליות ואשר סוקרים ומנתחים את המידע בשקדנות. לעיתים, ייתכן שגם משתמשים יודעי דבר ושקדנים יצטרכו לבקש סיוע מיועץ כדי להבין מידע לגבי תופעות כלכליות מורכבות.

יישום המאפיינים האיכותיים המשפריים

2.37 יש למקסם את המאפיינים האיכותיים המשפריים במידת האפשר. אולם, המאפיינים האיכותיים המשפריים, באופן אינדיבידואלי או כקבוצה, אינם יכולים להפוך מידע לשימושי אם מידע זה אינו רלוונטי או אינו מספק מצג נאמן של התופעה שהוא מתיימר לייצג.

2.38 יישום המאפיינים האיכותיים המשפריים הוא תהליך חוזר ונשנה שאינו מבוצע בסדר שנקבע מראש. לפעמים, יש לצמצם מאפיין איכותי משפר אחד כדי למקסם מאפיין איכותי אחר. לדוגמה, פגיעה זמנית ביכולת ההשוואה כתוצאה מיישום מכאן ולהבא של תקן 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

- 2.39 עלות היא אילוץ גורף על המידע שניתן לספקו בדיווח כספי. דיווח מידע כספי מטיל עלויות, וחשוב שאותן עלויות יהיו מוצדקות על ידי התועלות של דיווח אותו מידע. קיימים מספר סוגים של עלויות ותועלות שיש לשקול.
- 2.40 ספקי 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.
- 2.41 דיווח מידע כספי שהוא רלוונטי ומייצג נאמנה את התופעה שהוא מתיימר לייצג מסייע למשתמשים לקבל החלטות בביטחון רב יותר. התוצאה היא תפקוד יעיל יותר של שוקי הון ועלות הון נמוכה יותר למשק בכללותו. משקיע אינדיבידואלי, מלווה אינדיבידואלי או נותן אשראי אינדיבידואלי אחר מקבלים גם תועלת על ידי קבלת החלטות לגביהן יש להם ידע רב יותר. אולם, אין באפשרות דיווחים כספיים למטרות כלליות לספק את כל המידע שכל משתמש רואה בו רלוונטי.
- 2.42 ביישום אילוץ העלות, הוועדה מעריכה אם סביר שהתועלות של דיווח מידע מסוים יצדיקו את העלויות שיתהוו כדי לספק מידע זה ולהשתמש בו. כאשר מיישמים את אילוץ העלות בפיתוח טיוטת תקן, הוועדה מבקשת מידע מספקי מידע כספי, ממשתמשים, ממבקרים, מאקדמאיים ומאחרים לגבי המהות והכמות הצפויות של התועלות והעלויות של אותו תקן. במרבית המקרים, הערכות מבוססות על שילוב של מידע כמותי ואיכותי.
- 2.43 בגלל הסובייקטיביות הטבועה, הערכות של אינדיבידואליים שונים לגבי העלויות וההטבות 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 אינדיבידואליות. אין זה אומר שהערכות של עלויות ותועלות מצדיקות תמיד את אותן דרישות דיווח לכל הישויות. הבדלים עשויים להיות מתאימים בגלל גדלים שונים של ישויות, דרכים שונות לגיוס הון (ציבורי או פרטי), צרכים שונים של משתמשים או גורמים אחרים.

החל
מסעיף

פרק 3 - דוחות כספיים והישות המדווחת

- 3.1 **דוחות כספיים**
- 3.2 **מטרה ותחולה של דוחות כספיים**
- 3.4 **תקופת דיווח**
- 3.8 **נקודת המבט שאומצה בדוחות הכספיים**
- 3.9 **הנחת העסק החי**
- 3.10 **הישות המדווחת**
- 3.15 **דוחות כספיים מאוחדים ודוחות כספיים לא מאוחדים**

דוחות כספיים

3.1 פרקים 1 ו-2 דנים במידע המסופק בדיווחים כספיים למטרות כלליות ופרקים 3-8 דנים במידע המסופק בדוחות הכספיים למטרות כלליות, שהם צורה מסוימת של דיווחים כספיים למטרות כלליות. דוחות כספיים⁷ מספקים מידע לגבי המשאבים הכלכליים של הישות המדווחת, לגבי תביעות נגד הישות, ולגבי שינויים במשאבים ובתביעות אלה, המקיימים את ההגדרות של המרכיבים של הדוחות הכספיים (ראה טבלה 4.1).

מטרה ותחולה של דוחות כספיים

3.2 המטרה של דוחות כספיים היא לספק מידע כספי לגבי הנכסים, ההתחייבויות, ההון, ההכנסות וההוצאות⁸ של הישות המדווחת שהוא שימושי למשתמשים בדוחות הכספיים בהערכת התחזיות של תזרימי המזומנים החיוביים העתידיים נטו לישות המדווחת ובהערכת אופן הניהול של ההנהלה את המשאבים הכלכליים של הישות (ראה סעיף 1.3).

3.3 מידע זה מסופק:

(א) בדוח על המצב הכספי, על ידי הכרה בנכסים, בהתחייבויות ובהון;

(ב) בדוח (בדוחות) על הביצועים הכספיים⁹, על ידי הכרה בהכנסות והוצאות; וכן

(ג) בדוחות אחרים ובביאורים, על ידי הצגה וגילוי מידע לגבי:

(i) נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות והוצאות שהוכרו (ראה סעיף 5.1), כולל מידע לגבי מהותם ולגבי הסיכונים הנובעים מאותם נכסים והתחייבויות שהוכרו;

(ii) נכסים והתחייבויות שלא הוכרו (ראה סעיף 5.6), כולל מידע לגבי מהותם ולגבי הסיכונים הנובעים מהם;

⁷ לאורך המסגרת המושגית, המונח "דוחות כספיים" מתייחס לדוחות כספיים למטרות כלליות.

⁸ נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות והוצאות מוגדרים בטבלה 4.1. הם המרכיבים של הדוחות הכספיים.

⁹ המסגרת המושגית אינה מפרטת אם הדוח (הדוחות) על הביצועים הכספיים מורכב (מורכבים) מדוח יחיד או משני דוחות.

(iii) תזרימי מזומנים ;

(iv) השקעות של מחזיקים בזכויות הוניות (equity claims) וחלוקות להם ; וכן

(v) השיטות, ההנחות ושיקולי הדעת שהופעלו באמידת הסכומים שהוצגו או שניתן להם גילוי, ושינויים בשיטות, בהנחות ובשיקולי דעת אלה.

תקופת הדיווח

3.4 דוחות כספיים מוכנים עבור תקופת זמן מוגדרת (תקופת דיווח) ומספקים מידע לגבי :

(א) נכסים והתחייבויות - לרבות נכסים והתחייבויות שטרם הוכרו - והון שהיו קיימים לסוף תקופת הדיווח או במהלך תקופת הדיווח ; וכן

(ב) הכנסות והוצאות לתקופת הדיווח.

3.5 על מנת לסייע למשתמשים בדוחות הכספיים לזהות ולהעריך שינויים ומגמות, דוחות כספיים מספקים גם מידע השוואתי לפחות לתקופת דיווח קודמת אחת.

3.6 מידע על עסקאות עתידיות אפשריות ועל אירועים עתידיים אפשריים אחרים (מידע צופה פני עתיד) נכלל בדוחות הכספיים אם הוא :

(א) מתייחס לנכסים או להתחייבויות של הישות - כולל נכסים או התחייבויות שלא הוכרו - או להון שהיו קיימים לסוף תקופת הדיווח או במהלך תקופת הדיווח או להכנסות ולהוצאות לתקופת הדיווח ; וכן

(ב) שימושי למשתמשים בדוחות הכספיים.

לדוגמה, אם נכס או התחייבות נמדדים על ידי אמידת תזרימי מזומנים עתידיים, מידע לגבי אותם תזרימי מזומנים עתידיים שנאמדו עשוי לסייע למשתמשים בדוחות הכספיים להבין את המדידות שדווחו. דוחות כספיים אינם מספקים בדרך כלל סוגים אחרים של מידע צופה פני עתיד, לדוגמה, חומר מסביר לגבי ציפיות ההנהלה והאסטרטגיות שלה עבור הישות המדווחת.

3.7 דוחות כספיים כוללים מידע לגבי עסקאות ואירועים אחרים שהתרחשו לאחר סוף תקופת הדיווח, אם יש צורך בהספקת מידע זה על מנת לקיים את מטרת הדוחות הכספיים (ראה סעיף 3.2).

נקודת המבט שאומצה בדוחות הכספיים

3.8 דוחות כספיים מספקים מידע לגבי עסקאות ואירועים אחרים כפי שהם משתקפים מנקודת מבטה של הישות המדווחת כמכלול, ולא מנקודת המבט של קבוצה מסוימת של משקיעים, מלווים ונותני אשראי אחרים, קיימים ופוטנציאליים.

הנחת העסק החי

3.9 דוחות כספיים מוכנים, באופן רגיל, בהנחה שהישות המדווחת היא "עסק חי" (going concern) ושהישות תמשיך בפעילות בעתיד הנראה לעין. לכן, ההנחה היא שלישות אין כוונה ואין צורך להיכנס להליך פירוק (liquidation) או להפסיק את פעילותה המסחרית. אם כוונה כזו או צורך כזה קיימים, ייתכן שיהיה צורך להכין את הדוחות הכספיים על בסיס אחר. במקרה זה, הדוחות הכספיים יתארו את הבסיס שנעשה בו שימוש.

הישות המדווחת

3.10 ישות מדווחת היא ישות אשר נדרשת או בוחרת להכין דוחות כספיים. ישות מדווחת יכולה להיות ישות יחידה או חלק מישות או יכולה אף להיות מורכבת מיותר מישות אחת. ישות מדווחת אינה בהכרח ישות משפטית.

3.11 לעיתים לישות אחת (חברה אם) יש שליטה על ישות אחרת (חברה בת). אם ישות מדווחת מורכבת הן מהחברה האם והן מהחברות הבנות שלה, ההתייחסות לדוחות הכספיים של הישות המדווחת היא כ"דוחות כספיים מאוחדים" (ראה סעיפים 3.15-3.16). אם ישות מדווחת היא החברה האם לבדה, ההתייחסות לדוחות הכספיים של הישות המדווחת היא כ"דוחות כספיים לא מאוחדים" (ראה סעיפים 3.17-3.18).

3.12 אם ישות מדווחת מורכבת משתי ישויות, או יותר, שאינן כולן קשורות ביחסים של חברה אם-חברה בת, ההתייחסות לדוחות הכספיים של הישות המדווחת היא כ"דוחות כספיים משולבים".

3.13 קביעת הגבול המתאים של הדוחות הכספיים יכול להיות קשה אם הישות המדווחת:

(א) אינה ישות משפטית; וכן

(ב) אינה מורכבת רק מישויות משפטיות הקשורות ביחסי חברה אם - חברה בת.

3.14 במקרים כאלה, קביעת הגבול של הישות המדווחת מונעת מצורכי המידע של המשתמשים העיקריים בדוחות הכספיים של הישות המדווחת. משתמשים אלה צריכים מידע רלוונטי המייצג נאמנה את התופעה שהוא מתיימר לייצג. מצג נאמן דורש כי:

(א) הגבול של הישות המדווחת לא יכלול מערכת לא שלמה או שרירותית של פעילויות כלכליות.

(ב) התוצאה של הכללת מערכת זו של פעילויות כלכליות בתוך הגבול של הישות המדווחת תספק מידע ניטראלי.

(ג) יסופק תיאור האופן שבו נקבע הגבול של הישות המדווחת ומה מהווה הישות המדווחת.

דוחות כספיים מאוחדים ודוחות כספיים לא מאוחדים

3.15 דוחות כספיים מאוחדים מספקים מידע לגבי הנכסים, ההתחייבויות, ההון, ההכנסות וההוצאות הן של החברה האם והן של החברות הבנות שלה כישות מדווחת יחידה. מידע זה הוא שימושי עבור משקיעים, מלווים ונותני אשראי אחרים, קיימים ופוטנציאליים, של החברה האם בהערכתם את תחזיות תזרימי המזומנים החיוביים העתידיים נטו של החברה האם. זאת מאחר שתזרימי מזומנים חיוביים נטו של החברה האם כוללים חלוקות לחברה האם מהחברות הבנות שלה, וחלוקות אלה תלויות בתזרימי המזומנים החיוביים נטו של החברות הבנות.

3.16 דוחות כספיים מאוחדים אינם מיועדים לספק מידע נפרד לגבי הנכסים, ההתחייבויות, ההון, ההכנסות וההוצאות של חברה בת מסוימת. הדוחות הכספיים של החברה הבת עצמה מיועדים לספק מידע זה.

Conceptual Framework for Financial Reporting

3.17 דוחות כספיים לא מאוחדים מיועדים לספק מידע לגבי הנכסים, ההתחייבויות, ההון, ההכנסות וההוצאות של החברה האם ולא של החברות הבנות שלה. מידע זה עשוי להיות שימושי למשקיעים, למלווים ולנותני אשראי אחרים, קיימים ופוטנציאליים, לחברה האם משום ש:

(א) תביעה כנגד החברה האם אינה מעניקה בדרך כלל למחזיק בתביעה זו תביעה כנגד החברות הבנות; וכן

(ב) בתחומי שיפוט אחדים, הסכומים הניתנים לחלוקה למחזיקים בזכויות הוניות של החברה האם תלויים בעודפים הניתנים לחלוקה של החברה האם.

דרך אחרת לספק מידע לגבי כל הנכסים, ההתחייבויות, ההון, ההכנסות וההוצאות של החברה האם לבדה או לגבי אחדים מהם היא בדוחות כספיים מאוחדים, בביאורים.

3.18 מידע המסופק בדוחות כספיים לא מאוחדים בדרך כלל אינו מספק על מנת לקיים את צרכי המידע של משקיעים, מלווים ונותני אשראי אחרים, קיימים ופוטנציאליים, של החברה האם. לפיכך, כאשר נדרשים דוחות כספיים מאוחדים, דוחות כספיים לא מאוחדים אינם יכולים לשמש כתחליף לדוחות כספיים מאוחדים. יחד עם זאת, חברה אם עשויה להידרש או לבחור להכין דוחות כספיים לא מאוחדים בנוסף לדוחות כספיים מאוחדים.

החל
מסעיף

פרק 4 - המרכיבים של דוחות כספיים

4.1	מבוא
4.3	הגדרת נכס
4.6	זכות
4.14	פוטנציאל להפיק הטבות כלכליות
4.19	שליטה
4.26	הגדרת התחייבות
4.28	מחויבות
4.36	העברה של משאב כלכלי
4.42	מחויבות בהווה כתוצאה מאירועים מהעבר
4.48	נכסים והתחייבויות
4.48	יחידת חשבון
4.56	חוזי ביצוע
4.59	מהות של זכויות חוזיות ושל מחויבויות חוזיות
4.63	הגדרת הון
4.68	הגדרות של הכנסות ושל הוצאות

4.1 המרכיבים של דוחות כספיים המוגדרים במסגרת המושגית הם :

(א) נכסים, התחייבויות והון, המתייחסים למצב הכספי של ישות מדווחת; וכן

(ב) הכנסות והוצאות, המתייחסות לביצועים הכספיים של ישות מדווחת.

4.2 מרכיבים אלה קשורים למשאבים הכלכליים, לתביעות ולשינויים במשאבים הכלכליים ובתביעות שנדונו בפרק 1 ומוגדרים בטבלה 4.1.

טבלה 4.1 - המרכיבים של דוחות כספיים

פריט שנדון בפרק 1	מרכיב	הגדרה או תיאור
משאב כלכלי	נכס	משאב כלכלי בהווה הנשלט על ידי הישות כתוצאה מאירועים מהעבר. משאב כלכלי הוא זכות שיש לה את הפוטנציאל להפיק הטבות כלכליות.
תביעה	התחייבות	מחויבות בהווה של הישות להעביר משאב כלכלי כתוצאה מאירועים מהעבר.
	הון	הזכות השיורית בנכסים של הישות לאחר ניכוי כל התחייבויותיה.
שינויים במשאבים הכלכליים ובתביעות, המשקפים ביצועים כספיים	הכנסות	גידול בנכסים, או קיטון בהתחייבויות, שתוצאתם גידול בהון, למעט אלה הנובעים מהשקעות של מחזיקים בזכויות הוניות.
	הוצאות	קיטון בנכסים, או גידול בהתחייבויות, שתוצאתם קיטון בהון, למעט אלה הנובעים מחלוקות למחזיקים בזכויות הוניות.
שינויים אחרים במשאבים כלכליים ובתביעות	-	השקעות של מחזיקים בזכויות הוניות, וחלוקות להם.
	-	החלפות של נכסים או של התחייבויות שתוצאתן אינה גידול או קיטון בהון.

הגדרת נכס

- 4.3 נכס הוא משאב כלכלי בהווה הנשלט על ידי הישות כתוצאה מאירועים מהעבר.
- 4.4 משאב כלכלי הוא זכות שיש לה את הפוטנציאל להפיק הטבות כלכליות.
- 4.5 חלק זה דן בשלושה היבטים של הגדרות אלה:
- (א) זכות (ראה סעיפים 4.6-4.13);
- (ב) פוטנציאל להפיק הטבות כלכליות (ראה סעיפים 4.14-4.18);
וכן
- (ג) שליטה (ראה סעיפים 4.19-4.25).

זכות

- 4.6 זכויות שיש להן את הפוטנציאל להפיק הטבות כלכליות הן בעלות צורות רבות, כולל:
- (א) זכויות שמקבילות למחויבות של צד אחר (ראה סעיף 4.39), לדוגמה:
- (i) זכויות לקבל מזומן.
- (ii) זכויות לקבל סחורות או שירותים.
- (iii) זכויות להחליף משאבים כלכליים עם צד אחר בתנאים עדיפים. זכויות כאלה כוללות, לדוגמה, חוזה אקדמה לקנות משאב כלכלי בתנאים שהם באותו מועד (currently) עדיפים או אופציה לקנות משאב כלכלי.
- (iv) זכויות להפיק תועלת ממחויבות של צד אחר להעביר משאב כלכלי אם אירוע עתידי מוגדר שאינו ודאי מתרחש (ראה סעיף 4.37).
- (ב) זכויות שאינן מקבילות למחויבות של צד אחר, לדוגמה:
- (i) זכויות בחפצים פיזיים, כמו רכוש קבוע או מלאי. דוגמאות לזכויות כאלה הן זכות להשתמש בחפץ פיזי או זכות להפיק תועלת משווי השיר של חפץ מוכר.

(ii) זכויות להשתמש בקניין רוחני.

4.7 זכויות רבות נקבעות בחוזה, בחקיקה או באמצעים דומים. לדוגמה, ישות עשויה להשיג זכויות מכוח בעלות או חכירה של חפץ פיזי, מבעלות על מכשיר חוב או על מכשיר הוני, או מבעלות על פטנט רשום. אולם, ישות עשויה גם להשיג זכויות בדרכים אחרות, לדוגמה:

(א) על ידי רכישה או יצירה של ידע (know-how) שאינו נמצא ברשות הציבור (public domain) (ראה סעיף 4.22); או

(ב) באמצעות מחויבות של צד אחר הנובעת מכך שלצד האחר אין יכולת מעשית לפעול באופן שאינו עקבי עם הפרקטיקות הנהוגות שלו, עם המדיניות שפורסמה על ידו, או עם הצהרות מסוימות שלו (ראה סעיף 4.31).

4.8 סחורות או שירותים אחדים - לדוגמה, שירותי עובדים - מתקבלים ונצרכים באופן מיידי. זכות של ישות להשיג את הטבות הכלכליות המופקות מסחורות או משירותים כאלה קיימת באופן רגעי עד שהישות צורכת את הסחורות או השירותים.

4.9 לא כל הזכויות של ישות הן נכסים של אותה הישות - כדי להוות נכסים של הישות, הזכויות צריכות להיות גם בעלות פוטנציאל להפיק לישות הטבות כלכליות מעבר להטבות הכלכליות הזמינות לכל הצדדים האחרים (ראה סעיפים 4.14-4.18) וגם נשלטות על ידי הישות (ראה סעיפים 4.19-4.25). לדוגמה, זכויות הזמינות לכל הצדדים ללא עלות משמעותית - לדוגמה, זכויות גישה לסחורות ציבוריות, כמו זכויות ציבוריות של דרך על קרקע, או ידע (know-how) הנמצא ברשות הציבור - הם בדרך כלל אינם נכסים עבור הישויות המחזיקות בהם.

4.10 ישות אינה יכולה להיות בעלת זכות להשיג הטבות כלכליות מעצמה. לכן:

(א) מכשירי חוב או מכשירים הוניים שהונפקו על ידי הישות ושנרכשו חזרה ומוחזקים על ידה - לדוגמה, מניות באוצר - אינן משאבים כלכליים של אותה ישות; וכן

(ב) אם ישות מדווחת מורכבת מיותר מישות משפטית אחת, מכשירי חוב או מכשירים הוניים שהונפקו על ידי אחת מאותן ישויות משפטיות ושמחזקים על ידי ישות משפטית אחרת מאותן ישויות משפטיות אינם משאבים כלכליים של הישות המדווחת.

4.11 באופן עקרוני, כל אחת מזכויותיה של ישות היא נכס נפרד. אולם, לצרכים חשבונאיים, זכויות קשורות מטופלות לעיתים קרובות כיחידת חשבון אחת המהווה נכס יחיד (ראה סעיפים 4.48-4.55). לדוגמה, בעלות משפטית על חפץ פיזי עשויה ליצור מספר זכויות, כולל:

- (א) הזכות להשתמש בחפץ ;
- (ב) הזכות למכור זכויות בחפץ ;
- (ג) הזכות לשעבד זכויות בחפץ ; וכן
- (ד) זכויות אחרות שאינן מופיעות בסעיפים (א)-(ג).

4.12 במקרים רבים, מערכת הזכויות הנובעות מבעלות משפטית על חפץ פיזי מטופלת כנכס יחיד. מבחינה מושגית, המשאב הכלכלי הוא המערכת של הזכויות, לא החפץ הפיזי. למרות זאת, תיאור מערכת הזכויות כחפץ הפיזי יספק לעיתים קרובות מצג נאמן של זכויות אלה בדרך התמציתית והמובנת ביותר.

4.13 במקרים אחדים, אין זה ודאי אם זכות קיימת. לדוגמה, ישות וצד אחר עשויים להיות במחלוקת אם לישות קיימת זכות לקבל משאב כלכלי מאותו צד אחר. עד אשר חוסר ודאות זה לגבי הקיום מתברר - לדוגמה, על ידי פסיקת בית משפט - אין זה ודאי אם לישות קיימת זכות וכתוצאה מכך, אם קיים נכס. (סעיף 5.14 דן בהכרה בנכסים שקיומם אינו ודאי).

פוטנציאל להפיק הטבות כלכליות

4.14 משאב כלכלי הוא זכות שיש לה את הפוטנציאל להפיק הטבות כלכליות. על מנת שפוטנציאל זה יתקיים, לא צריך להיות ודאי, או אף סביר, שהזכות תפיק הטבות כלכליות. צריך רק כי הזכות כבר קיימת וכי לפחות במצב נסיבות אחד היא תפיק הטבות כלכליות לישות מעבר לאלה הניתנות להשגה על ידי כל הצדדים האחרים.

4.15 זכות יכולה לקיים את ההגדרה של משאב כלכלי, ולכן יכולה להיות נכס, גם אם הסבירות שהיא תפיק הטבות כלכליות נמוכה. למרות זאת, סבירות נמוכה זו עשויה להשפיע על החלטות לגבי איזה מידע יש לספק לגבי הנכס ואיך לספק מידע זה, כולל החלטות לגבי אם להכיר בנכס (ראה סעיפים 5.15-5.17) ואיך למדוד אותו.

Conceptual Framework for Financial Reporting

4.16 משאב כלכלי יכול להפיק הטבות כלכליות לישות על ידי הקניית זכות או על ידי מתן אפשרות לעשות, לדוגמה, אחד או יותר מהבאים:

- (א) לקבל תזרימי מזומנים חוזיים או משאב כלכלי אחר;
- (ב) להחליף משאבים כלכליים עם צד אחר בתנאים עדיפים;
- (ג) להפיק תזרימי מזומנים חיוביים או להימנע מתזרימי מזומנים שליליים על ידי, לדוגמה:
 - (i) שימוש במשאב הכלכלי לבדו או בשילוב עם משאבים כלכליים אחרים כדי להפיק סחורות או לספק שירותים;
 - (ii) שימוש במשאב הכלכלי לשיפור הערך של משאבים כלכליים אחרים; או
 - (iii) החכרת המשאב הכלכלי לצד אחר;
- (ד) לקבל מזומן או משאבים כלכליים אחרים על ידי מכירת המשאב הכלכלי; או
- (ה) לסלק התחייבויות על ידי העברת המשאב הכלכלי.

4.17 אף על פי שערכו של משאב כלכלי נגזר מהפוטנציאל בהווה שלו להפיק הטבות כלכליות עתידיות, המשאב הכלכלי הוא הזכות בהווה המכילה פוטנציאל זה ולא ההטבות הכלכליות העתידיות שהזכות עשויה להפיק. לדוגמה, ערכה של אופציה שנרכשה נגזר מהפוטנציאל שלה להפיק הטבות כלכליות באמצעות מימוש האופציה במועד עתידי. אולם, המשאב הכלכלי הוא הזכות בהווה - הזכות לממש את האופציה במועד עתידי. המשאב הכלכלי אינו ההטבות הכלכליות העתידיות שהמחזיק יקבל אם האופציה תמומש.

4.18 קיים קשר הדוק בין התהוות יציאה לבין רכישת נכסים, אך השניים אינם בהכרח חופפים. לפיכך, כאשר לישות מתהווה יציאה, הדבר עשוי לספק ראייה לכך שהישות חיפשה הטבות כלכליות עתידיות, אך אין הדבר מספק הוכחה חד-משמעית לכך שהישות השיגה נכס. בדומה לכך, היעדרה של יציאה קשורה אינו מונע מפריט לקיים את ההגדרה של נכס. נכסים יכולים לכלול, לדוגמה, זכויות שממשלה העניקה לישות ללא חיוב או שצד אחר תרם לישות.

שליטה

- 4.19 שליטה מקשרת משאב כלכלי לישות. הערכה אם קיימת שליטה מסייעת לזהות את המשאב הכלכלי שבו הישות מטפלת. לדוגמה, ישות עשויה לשלוט בחלק יחסי ברכוש מבלי לשלוט בזכויות הנובעות מהבעלות על הרכוש כולו. במקרים אלה, הנכס של הישות הוא החלק ברכוש, שבו הישות שולטת, ולא הזכויות הנובעות מהבעלות על הרכוש כולו, שבו היא אינה שולטת.
- 4.20 ישות שולטת במשאב כלכלי אם יש לה יכולת בהווה להתוות את השימוש במשאב הכלכלי ולהשיג את ההטבות הכלכליות העשויות לנבוע ממנו. שליטה כוללת את היכולת בהווה למנוע מצדדים אחרים לכוון את השימוש במשאב הכלכלי ולהשיג את ההטבות הכלכליות העשויות לנבוע ממנו. מכאן, אם צד אחד שולט במשאב כלכלי, אין צד אחר ששולט באותו משאב.
- 4.21 לישות יש את היכולת בהווה להתוות את השימוש במשאב כלכלי אם יש לה את הזכות להשתמש במשאב הכלכלי בפעילויותיה, או להתיר לצד אחר להשתמש במשאב הכלכלי בפעילויותיו של אותו צד אחר.
- 4.22 שליטה על משאב כלכלי נובעת בדרך כלל מיכולת לאכוף זכויות משפטיות. אולם, שליטה יכולה לנבוע גם אם לישות יש אמצעים אחרים להבטיח שלה, ולא לאף צד אחר, יש את היכולת בהווה להתוות את השימוש במשאב הכלכלי ולהשיג את ההטבות שעשויות לנבוע ממנו. לדוגמה, ישות יכולה לשלוט בזכות להשתמש בידע שאינו נמצא ברשות הציבור, אם לישות יש גישה לידע ואת היכולת בהווה לשמור את הידע בסוד, גם אם ידע זה אינו מוגן על ידי פטנט רשום.
- 4.23 על מנת שישות תשלוט במשאב כלכלי, ההטבות הכלכליות העתידיות ממשאב זה חייבות לזרום לישות במישרין או בעקיפין ולא לצד אחר. היבט זה של שליטה אין משמעו כי הישות יכולה להבטיח שהמשאב ייצר הטבות כלכליות בכל הנסיבות. במקום זאת, משמעות הדבר כי אם המשאב מפיק הטבות כלכליות, הישות היא הצד ששיג אותם במישרין או בעקיפין.
- 4.24 חשיפה לשינויים משמעותיים בסכום של ההטבות הכלכליות המופקות על ידי משאב כלכלי עשויה להצביע על כך שהישות שולטת במשאב. אולם, זהו רק גורם אחד שיש להביא בחשבון בהערכה הכוללת אם שליטה קיימת.

4.25 לעיתים צד אחד (ספק עיקרי) מעסיק צד אחר (סוכן) לפעול בשמו ולתועלתו של הספק העיקרי. לדוגמה, ספק עיקרי עשוי להעסיק סוכן לארגן מכירות של סחורות הנשלטות על ידי הספק העיקרי. אם לסוכן יש משמורת על משאב כלכלי הנשלט על ידי הספק העיקרי, משאב כלכלי זה אינו נכס של הסוכן. יתרה מכך, אם לסוכן קיימת מחויבות להעביר לצד שלישי משאב כלכלי הנשלט על ידי הספק העיקרי, מחויבות זו אינה התחייבות של הסוכן, מאחר שהמשאב הכלכלי שיועבר הוו משאב כלכלי של הספק העיקרי ולא של הסוכן.

הגדרת התחייבות

4.26 התחייבות היא מחויבות בהווה של הישות להעביר משאב כלכלי כתוצאה מאירועים מהעבר.

4.27 על מנת שתהיה התחייבות, שלושה קריטריונים צריכים להתקיים:

(א) לישות קיימת מחויבות (ראה סעיפים 4.28-4.35);

(ב) המחויבות היא להעביר משאב כלכלי (ראה סעיפים 4.36-4.41); וכך

(ג) המחויבות היא מחויבות בהווה הקיימת כתוצאה מאירועים מהעבר (ראה סעיפים 4.42-4.47).

מחויבות

4.28 הקריטריון הראשון של התחייבות הוא כי לישות קיימת מחויבות.

4.29 מחויבות היא חובה או אחריות אשר לישות אין יכולת מעשית להימנע ממנה. מחויבות היא תמיד חובה לצד אחר (או לצדדים אחרים). הצד האחר (או הצדדים האחרים) יכול להיות אדם או ישות אחרת, קבוצת אנשים או קבוצת ישויות אחרות או כלל הציבור. אין צורך לדעת את הזהות של הצד (או הצדדים) כלפיו קיימת המחויבות.

4.30 אם לצד אחד קיימת מחויבות להעביר משאב כלכלי, הרי שלצד אחר (או שלצדדים אחרים) קיימת זכות לקבל את אותו משאב כלכלי. אולם, דרישה מצד אחד להכיר בהתחייבות ולמדוד אותה בסכום מוגדר אינה מעידה על כך שהצד האחר (או הצדדים האחרים) חייב להכיר בנכס או למדוד אותו בסכום זהה. לדוגמה, תקנים מסוימים עשויים לכלול קריטריונים להכרה שונים או דרישות מדידה שונות עבור התחייבות של צד אחד ועבור הנכס

המקביל של הצד האחר (או הצדדים האחרים) אם אותם קריטריונים שונים או אותן דרישות שונות הם תוצאה של החלטות שמטרתן לבחור את המידע הרלוונטי ביותר אשר מייצג נאמנה את מה שהוא מתיימר לייצג.

4.31 מחויבויות רבות נקבעות בחוזה, בחקיקה או באמצעים דומים והן ניתנות לאכיפה משפטית על ידי הצד (או הצדדים) שכלפיו קיימת החובה. אולם, מחויבויות יכולות גם לנבוע מפרקטיקות מקובלות של ישות, ממדיניות שפורסמה על ידה או מהצהרות מסוימות שלה, אם לישות אין יכולת מעשית לפעול באופן שאינו עקבי עם פרקטיקות, מדיניות או הצהרות אלה. המחויבות הנובעת במצבים כאלה מכונה לעיתים "מחויבות משתמעת".

4.32 במצבים אחדים, חובתה של ישות או אחריותה להעביר משאב כלכלי מותנית בפעולה עתידית מסוימת אשר הישות עצמה עשויה לבצע. פעולות כאלה עשויות לכלול תפעול עסק מסוים או תפעול בשוק מסוים במועד עתידי מוגדר או מימוש אופציות מסוימות במסגרת חוזה. במצבים כאלה, לישות קיימת מחויבות אם אין לה יכולת מעשית להימנע מביצוע פעולה זו.

4.33 מסקנה שיהיה זה מתאים להכין דוחות כספיים של ישות על בסיס הנחת העסק החי מרמזת גם למסקנה שלישות אין יכולת מעשית להימנע מהעברה שניתן היה להימנע ממנה רק על ידי פירוק הישות או על ידי הפסקת פעילותה המסחרית.

4.34 הגורמים המשמשים לבחון אם לישות קיימת יכולת מעשית להימנע מהעברת משאב כלכלי עשויים להיות תלויים במהות של חובתה של הישות או של אחריותה. לדוגמה, במקרים אחדים, לישות עשויה שלא להיות יכולת מעשית להימנע מהעברה אם לפעולה כלשהי שהיא עשויה לנקוט כדי למנוע את ההעברה יהיו השלכות כלכליות שהן בעלות השפעה שלילית יותר באופן משמעותי מאשר ההעברה עצמה. אולם, הן כוונה לבצע העברה והן סבירות גבוהה לביצוע ההעברה אינן סיבות מספקות להסיק כי לישות אין יכולת מעשית להימנע מהעברה.

4.35 במקרים אחדים, אין זה ודאי אם מחויבות קיימת. לדוגמה, אם צד אחר מבקש פיצוי על מעשה עוול לכאורה של ישות, ייתכן כי יהיה חוסר ודאות אם המעשה התרחש, אם הישות ביצעה אותו או מהי ההשלכה החוקית. עד אשר חוסר ודאות זה לגבי הקיום מתברר - לדוגמה, על ידי פסיקת בית משפט - אין זה ודאי אם לישות קיימת מחויבות לצד המבקש פיצוי, וכתוצאה מכך, אם קיימת התחייבות. (סעיף 5.14 דן בהכרה בהתחייבויות שקיומן אינו ודאי).

העברת משאב כלכלי

4.36 הקריטריון השני להתחייבות הוא שהמחויבות היא להעביר משאב כלכלי.

4.37 על מנת לקיים קריטריון זה, למחויבות חייב להיות פוטנציאל לדרוש מהישות להעביר משאב כלכלי לצד אחר (או לצדדים אחרים). על מנת שפוטנציאל זה יתקיים, לא צריך להיות ודאי, או אף סביר, כי הישות תידרש להעביר משאב כלכלי - ההעברה עשויה, לדוגמה, להידרש רק אם יתרחש אירוע עתידי מוגדר שאינו ודאי. צריך רק שהמחויבות כבר קיימת וכי לפחות במצב נסיבות אחד יידרש מהישות להעביר משאב כלכלי.

4.38 מחויבות יכולה לקיים את ההגדרה של התחייבות גם אם הסבירות להעברת משאב כלכלי היא נמוכה. למרות זאת, סבירות נמוכה זו עשויה להשפיע על ההחלטות לגבי איזה מידע יש לספק לגבי ההתחייבות ואיך לספק מידע זה, כולל החלטות לגבי אם להכיר בהתחייבות (ראה סעיפים 5.15-5.17) ואיך למדוד אותה.

4.39 מחויבויות להעביר משאב כלכלי כוללות, לדוגמה:

(א) מחויבויות לשלם מזומן.

(ב) מחויבויות להעביר סחורות או לספק שירותים.

(ג) מחויבויות להחליף משאבים כלכליים עם צד אחר בתנאים נחותים. מחויבויות אלה כוללות, לדוגמה, חוזה אקדמה למכור משאב כלכלי בתנאים שהם באותו מועד (currently) נחותים או אופציה המקנה לצד אחר אפשרות לקנות משאב כלכלי מהישות.

(ד) מחויבויות להעביר משאב כלכלי אם אירוע עתידי מוגדר שאינו ודאי מתרחש.

(ה) מחויבויות להנפיק מכשיר פיננסי אם אותו מכשיר פיננסי חייב את הישות להעביר משאב כלכלי.

4.40 במקום קיום המחויבות להעביר משאב כלכלי לצד בעל הזכות לקבל את אותו המשאב, ישויות לעיתים מחליטות, לדוגמה:

(א) לסלק את המחויבות על ידי משא ומתן לשחרור מהמחויבות;

- (ב) להעביר את המחויבות לצד שלישי; או
- (ג) להחליף את המחויבות להעביר משאב כלכלי במחויבות אחרת על ידי התקשרות בעסקה חדשה.
- 4.41 במצבים המתוארים בסעיף 4.40, לישות קיימת מחויבות להעביר משאב כלכלי עד אשר היא תסלק, תעביר או תחליף מחויבות זו.

מחויבות בהווה כתוצאה מאירועים מהעבר

- 4.42 הקריטריון השלישי להתחייבות הוא שהמחויבות היא מחויבות בהווה הקיימת כתוצאה מאירועים מהעבר.

- 4.43 מחויבות בהווה קיימת כתוצאה מאירועים מהעבר רק אם:

- (א) הישות כבר השיגה הטבות כלכליות או נקטה פעולה; וכן
- (ב) כתוצאה מכך, הישות תעביר או עשויה להעביר משאב כלכלי אשר אלמלא כן היא לא הייתה צריכה להעביר.

- 4.44 ההטבות הכלכליות שהושגו עשויות לכלול, לדוגמה, סחורות או שירותים. הפעולה שנקטה עשויה לכלול, לדוגמה, תפעול של עסק מסוים או תפעול בשוק מסוים. אם הטבות כלכליות מושגות לאורך זמן או נקיטת פעולה מתרחשת לאורך זמן, המחויבות בהווה הנובעת מכך עשויה להצטבר לאורך תקופת זמן זו.

- 4.45 אם נחקקה חקיקה חדשה, מחויבות בהווה נובעת רק כאשר, כתוצאה מהשגת הטבות כלכליות או מנקיטת פעולה שעליה חלה חקיקה זו, ישות תעביר או ייתכן שתצטרך להעביר משאב כלכלי אשר אלמלא כן היא לא הייתה צריכה להעביר. חקיקת החקיקה אינה מספיקה כשלעצמה ליצור לישות מחויבות בהווה. באופן דומה, פרקטיקה מקובלת של ישות, מדיניות שפורסמה על ידה או הצהרה מסוימת שלה מהסוג שאוזכר בסעיף 4.31 יוצרות מחויבות בהווה רק כאשר, כתוצאה מהשגת הטבות כלכליות או מנקיטת פעולה, שעליה פרקטיקה זו, מדיניות זו או הצהרה זו חלות, הישות תעביר או עשויה להצטרך להעביר משאב כלכלי אשר אלמלא כן היא לא הייתה צריכה להעביר.

- 4.46 מחויבות בהווה יכולה להתקיים גם אם העברה של משאבים כלכליים אינה ניתנת לאכיפה עד לנקודת זמן כלשהי בעתיד. לדוגמה, התחייבות חוזית לשלם מזומן עשויה להתקיים בהווה גם אם החוזה אינו דורש תשלום עד למועד עתידי. באופן דומה,

מחויבות חוזית של ישות לבצע עבודה במועד עתידי עשויה להתקיים בהווה גם אם הצד הנגדי אינו יכול לדרוש מהישות לבצע עבודה זו עד לאותו מועד עתידי.

4.47 לישות טרם קיימת מחויבות בהווה להעביר משאב כלכלי אם היא לא קיימה את הקריטריונים שבסעיף 4.43, כלומר, אם היא טרם השיגה הטבות כלכליות או נקטה פעולה, אשר ידרשו או עשויות לדרוש מהישות להעביר משאב כלכלי אשר אלמלא כן היא לא הייתה צריכה להעביר. לדוגמה, אם ישות התקשרה בחוזה לשלם לעובד שכר בתמורה לקבלת שירותי העובד, לישות לא קיימת מחויבות בהווה לשלם את השכר עד אשר היא קיבלה את שירותי העובד. לפני כן החוזה הוא חוזה ביצוע - לישות קיים שילוב של זכות ומחויבות להחלפת שכר עתידי בשירותי עובד עתידיים (ראה סעיפים 4.56-4.58).

נכסים והתחייבויות

יחידת חשבון

4.48 יחידת החשבון היא הזכות או קבוצת הזכויות, המחויבות או קבוצת המחויבויות, או קבוצת הזכויות והמחויבויות, שעליהן מיושמים הקריטריונים להכרה ותפיסות המדידה.

4.49 יחידת חשבון נבחרת עבור נכס או התחייבות כאשר שוקלים כיצד הקריטריונים להכרה ותפיסות המדידה ייושמו לאותו נכס או לאותה התחייבות וכן להכנסות ולהוצאות המתייחסות. בנסיבות אחדות, ייתכן שיהיה מתאים לבחור יחידת חשבון אחת עבור הכרה ויחידת חשבון אחרת עבור מדידה. לדוגמה, לעיתים חוזים עשויים להיות מוכרים בנפרד אך להימדד כחלק מתיק של חוזים. לצורך הצגה וגילוי, ייתכן שיהיה צורך לקבץ נכסים, התחייבויות, הכנסות והוצאות להפרידם לרכיבים.

4.50 אם ישות מעבירה חלק מנכס או חלק מהתחייבות, יחידת החשבון עשויה להשתנות באותו המועד, כך שהרכיב המועבר והרכיב הנותר הופכים ליחידות חשבון נפרדות (ראה סעיפים 5.26-5.33).

4.51 יחידת חשבון נבחרת על מנת לספק מידע שימושי, משמע:

(א) המידע שמסופק לגבי הנכס או לגבי ההתחייבות ולגבי הכנסות והוצאות מתייחסות כלשהן חייב להיות רלוונטי. טיפול בקבוצת זכויות ומחויבויות כיחידת חשבון אחת עשוי לספק מידע רלוונטי יותר מאשר טיפול בכל זכות או

Conceptual Framework for Financial Reporting

מחויבות כיחידת חשבון נפרדת, אם, לדוגמה, זכויות ומחויבויות אלה:

(i) אינן יכולות לנבוע מעסקאות נפרדות או בלתי סביר שהן ינבעו מעסקאות נפרדות;

(ii) אינן יכולות לפקוע בדפוס (pattern) שונה או בלתי סביר שיפקעו בקצב שונה;

(iii) בעלות מאפיינים כלכליים וסיכונים כלכליים דומים ולכן סביר שיהיו בעלות השלכות דומות על תחזיות תזרימי המזומנים החיוביים העתידיים נטו לישות או תזרימי המזומנים השליליים נטו מהישות; או

(iv) משמשות יחד בפעילויות עסקיות שמנהלת ישות להפיק תזרימי מזומנים ונמדדות תוך התייחסות לאומדני תזרימי המזומנים העתידיים התלויים בהן.

(ב) המידע המסופק לגבי הנכס או לגבי ההתחייבות ולגבי הכנסות והוצאות מתייחסות כלשהן חייב לייצג נאמנה את מהות העסקה או האירוע האחר, אשר ממנו הם נבעו. לכן, ייתכן שיהיה צורך לטפל בזכויות או במחויבויות שנוצרו ממקורות שונים כיחידת חשבון אחת, או להפריד את הזכויות או המחויבויות שנבעו ממקור יחיד (ראה סעיף 4.62). במידה שווה, על מנת לספק מצג נאמן של זכויות ומחויבויות שאינן קשורות, ייתכן שיהיה צורך להכיר ולמדוד אותן בנפרד.

4.52 כשם שהעלות מגבילה החלטות דיווח כספי אחרות, היא מגבילה גם את הבחירה ביחידת חשבון. לכן, בעת בחירת יחידת חשבון, חשוב להביא בחשבון אם סביר שהתועלת של המידע המסופק למשתמשים בדוחות הכספיים על ידי בחירת יחידת חשבון זו תצדיק את העלויות של הספקת מידע זה ואת השימוש בו. ככלל, העלויות המתייחסות להכרה של נכסים, התחייבויות, הכנסות והוצאות ולמדידתם גדלות ככל שגודל יחידת החשבון קטן. לכן, ככלל, זכויות או מחויבויות הנובעות מאותו מקור מופרדות רק אם המידע הנובע מכך שימושי יותר והתועלת עולה על העלויות.

4.53 לעיתים, הן זכויות והן מחויבויות נובעות מאותו מקור. לדוגמה, חוזים אחדים קובעים הן זכויות והן מחויבויות של כל אחד מהצדדים. אם זכויות ומחויבויות אלה תלויות זו בזו ואינן ניתנות להפרדה, הן מהוות נכס בלתי נפרד יחיד או התחייבות בלתי נפרדת יחידה ולכן יוצרות יחידת חשבון אחת. לדוגמה, זה המקרה

Conceptual Framework for Financial Reporting

בחוזי ביצוע (ראה סעיף 4.57). לעומת זאת, אם זכויות ניתנות להפרדה ממחויבויות, לעיתים יהיה זה מתאים לקבץ את הזכויות בנפרד מהמחויבויות, דבר המביא לזיהוי של נכס או נכסים ושל התחייבות או התחייבויות נפרדים. במקרים אחרים, עשוי להיות מתאים יותר לקבץ זכויות ומחויבויות נפרדות ליחידת חשבון אחת ולטפל בהם כנכס יחיד או כהתחייבות יחידה.

4.54 טיפול במערכת זכויות ומחויבויות כיחידת חשבון אחת שונה מקיזוז נכסים והתחייבויות (ראה סעיף 7.10).

4.55 יחידות חשבון אפשריות כוללות:

- (א) זכות בודדת או מחויבות בודדת;
- (ב) כל הזכויות, כל המחויבויות, או כל הזכויות וכל המחויבויות, הנובעות ממקור יחיד, לדוגמה, חוזה;
- (ג) תת-קבוצה של זכויות ו/או של מחויבויות אלה - לדוגמה, תת-קבוצה של זכויות בפריט רכוש קבוע אשר אורך החיים השימושיים שלו ותבנית צריכתו שונים מאלה של זכויות אחרות באותו פריט;
- (ד) קבוצת זכויות ו/או מחויבויות הנובעות מתיק של פריטים דומים;
- (ה) קבוצת זכויות ו/או מחויבויות הנובעות מתיק של פריטים שונים - לדוגמה, תיק של נכסים ושל התחייבויות שימומש בעסקה יחידה; וכן
- (ו) חשיפה לסיכון בתיק של פריטים - אם תיק של פריטים כפוף לסיכון משותף, היבטים אחדים של הטיפול החשבונאי בתיק זה יכולים להתמקד בחשיפה המצרפית לסיכון זה בתוך התיק.

חוזי ביצוע

4.56 חוזה ביצוע הוא חוזה או חלק מחוזה, שלא בוצע באופן שווה - אף לא אחד מהצדדים ביצע חלק כלשהו ממחויבויותיו או שכל הצדדים ביצעו את מחויבויותיהם באופן חלקי שווה.

4.57 חוזה ביצוע מקים זכות ומחויבות משולבות להחלפת משאבים כלכליים. הזכות והמחויבות תלויות זו בזו ואינן ניתנות להפרדה. לפיכך, הזכות והמחויבות המשולבות מהוות נכס יחיד או התחייבות יחידה. לישות יש נכס אם תנאי ההחלפה עדיפים באותו מועד (currently); יש לה מחויבות אם תנאי ההחלפה נחותים באותו מועד. הקביעה אם נכס או התחייבות כאלה נכללים בדוחות הכספיים תלויה גם בקריטריונים להכרה (ראה פרק 5) וגם בבסיס המדידה (ראה פרק 6) שנבחר עבור הנכס או ההתחייבות, כולל, אם מתאים, בחינה כלשהי אם החוזה הוא חוזה מכביד.

4.58 במידה שאחד מהצדדים מקיים את מחויבותיו על פי החוזה, החוזה אינו חוזה ביצוע עוד. אם הישות המדווחת מבצעת ראשונה את החוזה, אותו ביצוע הוא האירוע המשנה את הזכות והמחויבות של הישות המדווחת להחליף משאבים כלכליים בזכות לקבל משאב כלכלי. זכות זו היא נכס. אם הצד האחר מבצע ראשון, אותו ביצוע הוא האירוע המשנה את הזכות והמחויבות של הישות המדווחת להחליף משאבים כלכליים במחויבות להעביר משאב כלכלי. מחויבות זו היא התחייבות.

מהות של זכויות חוזיות ושל מחויבויות חוזיות

4.59 התנאים של חוזה יוצרים זכויות ומחויבויות עבור ישות שהיא צד לחוזה. על מנת לייצג נאמנה זכויות ומחויבויות אלה, דוחות כספיים מדווחים על מהותן (ראה סעיף 2.12). במקרים אחדים, המהות של הזכויות והמחויבויות ברורה מהצורה המשפטית של החוזה. במקרים אחרים, התנאים של החוזה או של קבוצת חוזים או של סדרת חוזים דורשים ניתוח לזיהוי המהות של הזכויות והמחויבויות.

4.60 כל התנאים בחוזה - בין אם מפורשים ובין אם משתמעים - מובאים בחשבון, אלא אם הם חסרי מהות. תנאים משתמעים יכולים לכלול, לדוגמה, מחויבויות המוטלות על ידי חוק, כגון מחויבויות סטטוטוריות למתן אחריות המוטלות על ישויות המתקשרות בחוזים למכירת סחורות ללקוחות.

4.61 יש להתעלם מתנאים חסרי מהות. תנאי הוא חסר מהות אם לא ניתן להבחין בהשפעתו על כלכליות החוזה. תנאים חסרי מהות יכולים לכלול, לדוגמה:

(א) תנאים שאינם מחייבים אף צד; או

(ב) זכויות, כולל אופציות, אשר למחזיק אין את היכולת המעשית לממשם בכל נסיבות שהן.

4.62 קבוצה או סדרה של חוזים עשויות להשיג או להיות מתוכננות על מנת להשיג השפעה מסחרית כוללת (overall commercial effect). במטרה לדווח על המהות של חוזים כאלה, ייתכן שיהיה צורך לטפל בזכויות ובמחויבויות הנובעות מאותה קבוצה או סדרה של חוזים כיחידת חשבון אחת. לדוגמה, אם הזכויות או המחויבויות בחוזה אחד אינן עושות דבר פרט לשלילה מוחלטת של הזכויות או המחויבויות בחוזה אחר שההתקשרות בו הייתה באותו הזמן עם אותו צד שכנגד, ההשפעה המשולבת היא ששני החוזים אינם יוצרים זכויות או מחויבויות כלשהן. לעומת זאת, אם חוזה יחיד יוצר מערכת אחת או יותר של זכויות או של מחויבויות שניתן היה ליצור על ידי שני חוזים נפרדים או יותר, ייתכן שישות תצטרך לטפל בכל מערכת כאילו היא נבעה מחוזים נפרדים במטרה לייצג נאמנה את הזכויות והמחויבויות (ראה סעיפים 4.48-4.55).

הגדרת הון

4.63 הון הוא הזכות השיורית בנכסים של הישות לאחר ניכוי כל התחייבויותיה.

4.64 זכויות הוניות הן תביעות על הזכות השיורית בנכסים של הישות לאחר ניכוי כל התחייבויותיה. במילים אחרות, הן תביעות כנגד הישות שאינן מקיימות את הגדרת התחייבות. תביעות אלה עשויות להיות מבוססות על ידי חוזה, על ידי חקיקה או על ידי אמצעים דומים, וכוללות, במידה שהן לא מקיימות את הגדרת התחייבות:

(א) מניות מסוגים שונים, שהונפקו על ידי הישות; וכן

(ב) מחויבויות אחדות של הישות להנפקת זכות הונית נוספת.

4.65 קבוצות שונות של זכויות הוניות, כמו מניות רגילות ומניות בכורה, עשויות להעניק למחזיקים בהן זכויות שונות, לדוגמה, זכויות לקבל חלק מהבאים או את כל הבאים מהישות:

(א) דיבידנדים, אם הישות מחליטה לשלם דיבידנדים למחזיקים זכאים;

(ב) התקבולים מקיום הזכויות ההוניות, במלואם בעת פירוק, או בחלקם בזמנים אחרים; או

(ג) זכויות הוניות אחרות.

- 4.66 לעיתים, דרישות חוקיות, רגולטוריות או אחרות משפיעות על רכיבים מסוימים של הון, כגון הון מניות או עודפים. לדוגמה, דרישות אחדות כאלה מאפשרות לישות לבצע חלוקות למחזיקים בזכויות הוניות רק אם לישות יש עודפים מספקים אשר דרישות אלה מגדירות אותם כניתנים לחלוקה.
- 4.67 לעיתים קרובות, פעילויות עסקיות מתבצעות על ידי ישויות כגון עסקים בבעלות יחיד, שותפויות, נאמנויות או סוגים שונים של מפעלים עסקיים ממשלתיים (government business undertakings). המסגרות המשפטיות והרגולטוריות של ישויות כאמור שונות, בדרך כלל, מאלה החלות על ישויות מאוגדות. לדוגמה, עשויות להיות מעט מגבלות, אם בכלל, על חלוקת סכומים למחזיקים בזכויות הוניות של ישויות כאלה. אף על פי כן, ההגדרה של הון בסעיף 4.63 של המסגרת המושגית חלה על כל הישויות המדווחות.

הגדרות של הכנסות ושל הוצאות

- 4.68 הכנסות (income) הן גידול בנכסים, או קיטון בהתחייבויות, שתוצאתם גידול בהון, למעט אלה הנובעים מהשקעות של מחזיקים בזכויות הוניות.
- 4.69 הוצאות הן קיטון בנכסים או גידול בהתחייבויות, שתוצאתם קיטון בהון, למעט אלה הנובעים מחלוקות למחזיקים בזכויות הוניות.
- 4.70 מהגדרות אלה של הכנסות (income) ושל הוצאות נובע כי השקעות של מחזיקים בזכויות הוניות אינן הכנסות וחלוקות למחזיקים בזכויות הוניות אינן הוצאות.
- 4.71 הכנסות והוצאות הם המרכיבים של דוחות כספיים הקשורים לביצועים הכספיים של הישות. משתמשים בדוחות הכספיים צריכים מידע הן לגבי מצבה הכספי של הישות והן לגבי ביצועיה הכספיים. לפיכך, אף על פי שהכנסות ושהוצאות מוגדרות במונחים של שינויים בנכסים ובהתחייבויות, מידע לגבי הכנסות והוצאות חשוב באותה המידה כמו מידע לגבי נכסים והתחייבויות.
- 4.72 עסקאות שונות ואירועים אחרים שונים מייצרים הכנסות והוצאות בעלות מאפיינים שונים. הספקת מידע בנפרד לגבי הכנסות והוצאות בעלות מאפיינים שונים יכול לעזור למשתמשים בדוחות כספיים להבין את ביצועיה הכספיים של הישות (ראה סעיפים 7.14-7.19).

החל
מסעיף

פרק 5 - הכרה וגריעה

5.1	תהליך ההכרה
5.6	קריטריונים להכרה
5.12	רלוונטיות
5.14	חוסר ודאות לגבי קיום
	הסתברות נמוכה של תזרים מזומנים חיובי או תזרים
5.15	מזומנים שלילי של הטבות כלכליות
5.18	מצג נאמן
5.19	חוסר ודאות במדידה
5.24	גורמים אחרים
5.26	גריעה

תהליך ההכרה

- 5.1 הכרה היא תהליך של הכללתו בדוח על המצב הכספי או בדוח (בדוחות) על הביצועים הכספיים של פריט, המקיים את ההגדרה של אחד המרכיבים של הדוחות הכספיים - נכס, התחייבות, הון, הכנסות או הוצאות. הכרה כרוכה בתיאור הפריט באחד מהדוחות האלה - לבד או במקובץ עם פריטים אחרים - במילים ובסכום כספי, והכללת סכום זה בשורת סיכום אחת או יותר באותו דוח. הסכום שבו נכס, התחייבות או הון מוכרים בדוח על המצב הכספי מכונה "הערך בספרים" שלו.
- 5.2 הדוח על המצב הכספי והדוח (הדוחות) על הביצועים הכספיים מתארים נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות והוצאות של הישות שהוכרו בסיכומים מובנים שנועדו להפוך את המידע הכספי להשוואתי ולמובן. מאפיין חשוב של המבנים של אותם סיכומים הוא שהסכומים שהוכרו בדוח נכללים בשורות סיכום וכן, אם מתאים, בסיכומי-ביניים המקשרים את הפריטים שהוכרו בדוח.
- 5.3 הכרה מקשרת את המרכיבים, את הדוח על המצב הכספי ואת הדוח (דוחות) על הביצועים הכספיים באופן הבא (ראה תרשים 5.1):
- (א) בדוח על המצב הכספי בתחילת תקופת הדיווח ובסופה, סך הנכסים בניכוי סך ההתחייבויות שווה לסך ההון; וכן
- (ב) שינויים שהוכרו בהון במהלך תקופת הדיווח מורכבים מ:
- (i) הכנסות בניכוי הוצאות שהוכרו בדוח (דוחות) על הביצועים הכספיים; בתוספת
- (ii) השקעות של מחזיקים בזכויות הוניות, בניכוי חלוקות למחזיקים בזכויות הוניות.
- 5.4 הדוחות מקושרים מאחר שההכרה בפריט אחד (או שינוי בערכו בספרים) דורשת הכרה או גריעה של פריט אחר, אחד או יותר (או שינויים בערך בספרים של פריט אחר, אחד או יותר). לדוגמה:
- (א) ההכרה בהכנסות מתרחשת באותו הזמן שבו מתרחשת:
- (i) ההכרה לראשונה בנכס או העלייה בערכו בספרים של נכס; או

Conceptual Framework for Financial Reporting

(ii) הגריעה של התחייבות או ירידה בערכה בספרים של התחייבות.

(ב) ההכרה בהוצאות מתרחשת באותו הזמן שבו מתרחשת:

(i) ההכרה לראשונה בהתחייבות או עלייה בערכה בספרים של התחייבות; או

(ii) הגריעה של נכס או ירידה בערכו בספרים של נכס.

תרשים 5.1: כיצד ההכרה קושרת את הרכיבים של דוחות כספיים



5.5 ההכרה לראשונה בנכסים ובהתחייבויות הנובעים מעסקאות או מאירועים אחרים עשויה לגרום להכרה בו זמנית הן בהכנסות והן בהוצאות המתייחסות. לדוגמה, מכירת סחורות תמורת מזומן גורמת להכרה הן בהכנסות (מההכרה בנכס אחד – המזומן) והן בהוצאות (מהגריעה של נכס אחר – הסחורות שנמכרו). הכרה בו זמנית בהכנסות ובהוצאות המתייחסות מכונה לעיתים כהקבלת עלויות להכנסות. יישום התפיסות במסגרת המושגית מוביל להקבלה כזו כאשר היא נובעת מהכרה בשינויים בנכסים ובהתחייבויות. אולם, הקבלת עלויות להכנסות אינה מטרה של המסגרת המושגית. המסגרת המושגית אינה מתירה את ההכרה בדוח על המצב הכספי בפריטים שאינם מקיימים את ההגדרה של נכס, של התחייבות או של הון.

קריטריונים להכרה

5.6 רק פריטים המקיימים את ההגדרה של נכס, של התחייבות או של הון מוכרים בדוח על המצב הכספי. באופן דומה, רק פריטים המקיימים את ההגדרה של הכנסות או של הוצאות מוכרים בדוח (בדוחות) על הביצועים הכספיים. אולם, לא כל הפריטים המקיימים את ההגדרה של אחד המרכיבים האלה מוכרים.

5.7 אי-הכרה בפריט המקיים את ההגדרה של אחד המרכיבים הופך את הדוח על המצב הכספי ואת הדוח (הדוחות) על הביצועים הכספיים לשלמים פחות ויכול לגרום לאי-הכללתו של מידע שימושי בדוחות הכספיים. מאידך, בנסיבות אחדות, הכרה בפריטים אחדים המקיימים את ההגדרה של אחד המרכיבים לא תספק מידע שימושי. נכס או התחייבות מוכרים רק אם ההכרה באותו נכס או באותה התחייבות וכן בהכנסות, בהוצאות או בשינויים בהון כלשהם הנובעים מכך מספקת למשתמשים בדוחות הכספיים מידע שהוא שימושי, כלומר עם:

(א) מידע רלוונטי לגבי הנכס או ההתחייבות ולגבי הכנסות, הוצאות או שינויים בהון כלשהם הנובעים מכך (ראה סעיפים 5.12-5.17); וכן

(ב) מצג נאמן של הנכס או של ההתחייבות ושל הכנסות, הוצאות או שינויים בהון כלשהם הנובעים מכך (ראה סעיפים 5.18-5.25).

5.8 כשם שהעלות מגבילה החלטות דיווח כספי אחרות, היא מגבילה גם החלטות הכרה. קיימת עלות להכרה בנכס או בהתחייבות. למכנינים של דוחות כספיים מתהוות עלויות בהשגת מידע רלוונטי של נכס או של התחייבות. גם למשתמשים בדוחות כספיים מתהוות עלויות של ניתוח המידע המסופק ופירושו. נכס או התחייבות מוכרים אם סביר שהתועלת מהמידע המסופק למשתמשים בדוחות הכספיים על ידי הכרה תצדיק את העלויות של הספקת מידע זה ואת השימוש בו. במקרים אחדים, עלויות ההכרה עשויות לעלות על התועלת ממנה.

5.9 אין זה אפשרי להגדיר במדויק מתי הכרה בנכס או בהתחייבות תספק מידע שימושי למשתמשים בדוחות הכספיים בעלות אשר אינה עולה על התועלת ממנה. מה ששימושי למשתמשים תלוי בפריט ובעובדות ובנסיבות. כתוצאה מכך, נדרש שיקול דעת בעת החלטה אם להכיר בפריט, ולכן ייתכן שיהיה צורך שדרישות ההכרה יהיו שונות בין תקנים ובתוך תקנים.

5.10 בעת קבלת החלטות לגבי הכרה חשוב להביא בחשבון את המידע שיינתן אם נכס או התחייבות לא היו מוכרים. לדוגמה, אם אף נכס אינו מוכר כאשר מתהווה יציאה, מוכרת הוצאה. לאורך זמן, הכרה בהוצאה עשויה, במקרים אחדים, לספק מידע שימושי, לדוגמה, מידע המאפשר למשתמשים בדוחות הכספיים לזהות מגמות.

5.11 גם אם פריט שמקיים את ההגדרה של נכס או של התחייבות אינו מוכר, ייתכן שישות תצטרך לספק מידע לגבי פריט זה בביאורים. חשוב לשקול כיצד להפוך מידע כזה לגלוי במידה מספקת כדי לפצות על היעדרותו של הפריט מהסיכום המובנה המסופק בדוח על המצב הכספי, וכן, אם מתאים, בדוח (בדוחות) על הביצועים הכספיים.

רלוונטיות

5.12 מידע לגבי נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות והוצאות הוא רלוונטי למשתמשים בדוחות הכספיים. אולם, הכרה בנכס או בהתחייבות מסוימים ובהכנסה, בהוצאה או בשינויים בהון כלשהם הנובעים מכך עשויה שלא לספק תמיד מידע רלוונטי. זה עשוי להיות המקרה אם, לדוגמה:

(א) אין זה ודאי אם נכס או התחייבות קיימים (ראה סעיף 5.14); או

(ב) נכס או התחייבות קיימים, אך ההסתברות לתזרים מזומנים חיובי או לתזרים מזומנים שלילי של הטבות כלכליות היא נמוכה (ראה סעיפים 5.15-5.17).

5.13 קיומו של אחד הגורמים המתוארים בסעיף 5.12, או שניהם, אינו מוביל אוטומטית למסקנה כי המידע המסופק על ידי הכרה חסר רלוונטיות. יתרה מזאת, גורמים אחרים מאלה שתוארו בסעיף 5.12 עשויים להשפיע גם הם על המסקנה. שילוב של גורמים ולא גורם יחיד כלשהו הוא זה שעשוי לקבוע אם הכרה מספקת מידע רלוונטי.

חוסר ודאות לגבי קיום

5.14 סעיפים 4.13 ו-4.35 דנים במקרים שבהם אין זה ודאי אם נכס או התחייבות קיימים. במקרים אחדים, ייתכן שהמשמעות של חוסר ודאות זה, לעיתים בשילוב עם הסתברות נמוכה לתזרימי מזומנים חיוביים או לתזרימי מזומנים שליליים של הטבות כלכליות ועם טווח רחב באופן חריג של תוצאות אפשריות, היא שההכרה בנכס

או בהתחייבות, הנמדדים בהכרח בסכום יחיד, לא תספק מידע רלוונטי. בין אם הנכס או ההתחייבות מוכרים ובין אם לאו, ייתכן שיהיה צורך לספק בדוחות הכספיים מידע מסביר לגבי חוסר הוודאויות הקשור אליהם.

הסתברות נמוכה של תזרים מזומנים חיובי או של תזרים מזומנים שלילי של הטבות כלכליות

5.15 נכס או התחייבות יכולים להיות קיימים גם אם ההסתברות לתזרים מזומנים חיובי או לתזרים מזומנים שלילי של הטבות כלכליות היא נמוכה (ראה סעיפים 4.15 ו-4.38).

5.16 אם ההסתברות לתזרים מזומנים חיובי או לתזרים מזומנים שלילי של הטבות כלכליות היא נמוכה, המידע הרלוונטי ביותר לגבי הנכס או ההתחייבות עשוי להיות מידע לגבי גודלם (magnitude) של תזרימי המזומנים החיוביים או של תזרימי המזומנים השליליים האפשריים, לגבי העיתוי האפשרי שלהם ולגבי הגורמים המשפיעים על ההסתברות להתרחשותם. המיקום האופייני למידע זה הוא בביאורים.

5.17 גם אם ההסתברות לתזרים מזומנים חיובי או לתזרים מזומנים שלילי של הטבות כלכליות היא נמוכה, הכרה בנכס או בהתחייבות עשויה לספק מידע רלוונטי מעבר למידע המתואר בסעיף 5.16. הקביעה אם מדובר במקרה כזה, עשויה להיות תלויה במגוון גורמים. לדוגמה:

(א) אם נכס נרכש או התחייבות מתהווה בעסקת חליפין בתנאי שוק, עלותם משקפת בדרך כלל את ההסתברות לתזרים מזומנים חיובי או לתזרים מזומנים שלילי של הטבות כלכליות. לכן, עלות זו עשויה להוות מידע רלוונטי, והיא באופן רגיל זמינה בנקל. יתרה מכך, אי-הכרה בנכס או בהתחייבות תביא להכרה בהוצאות או בהכנסות במועד ההחלפה, אשר עשויה שלא להוות מצג נאמן לעסקה (ראה סעיף 5.25(א)).

(ב) אם נכס או התחייבות נובעים מאירוע שאינו עסקת חליפין, הכרה בנכס או בהתחייבות מביאה בדרך כלל להכרה בהכנסות או בהוצאות. אם קיימת רק ההסתברות נמוכה שהנכס או ההתחייבות יביאו לתזרים מזומנים חיובי או לתזרים מזומנים שלילי של הטבות כלכליות, משתמשים בדוחות הכספיים עשויים שלא להתייחס להכרה בנכס ובהכנסות או בהתחייבות ובהוצאות, כמספקת מידע רלוונטי.

מצג נאמן

5.18 הכרה בנכס מסוים או בהתחייבות מסוימת היא מתאימה אם היא מספקת לא רק מידע רלוונטי, אלא גם מצג נאמן של אותו נכס או אותה התחייבות ושל הכנסות, הוצאות או שינויים בהון כלשהם הנובעים מכך. הקביעה אם ניתן לספק מצג נאמן עשויה להיות מושפעת מרמת חוסר הוודאות במדידה הקשורה לנכס או להתחייבות או מגורמים אחרים.

חוסר ודאות במדידה

5.19 כדי להכיר בנכס או בהתחייבות, הם חייבים להימדד. במקרים רבים, מידות אלה חייבות להיות מבוססות על אומדנים ולכן כפופות לחוסר ודאות במדידה. כאמור בסעיף 2.19, שימוש באומדנים סבירים הוא חלק חיוני בהכנת המידע הכספי ואינו פוגע בשימושיות המידע, אם האומדנים מתוארים ומוסברים באופן ברור ומדויק. גם רמה גבוהה של חוסר ודאות במדידה אינה בהכרח מונעת מאומדן כזה לספק מידע שימושי.

5.20 במקרים אחדים, רמת חוסר הוודאות הכרוכה באמידת המידה של נכס או של התחייבות עשויה להיות כה גבוהה כך שעשוי להיות ספק אם האומדן יספק מצג נאמן במידה מספקת של אותו הנכס או של אותה ההתחייבות ושל הכנסות, הוצאות או שינויים בהון כלשהם הנובעים מכך. רמת חוסר הוודאות במדידה עשויה להיות כה גבוהה אם, לדוגמה, הדרך היחידה לאמוד מידה זו של הנכס או של ההתחייבות היא על ידי שימוש בטכניקות מדידה המבוססות על תזרימי מזומנים, וכן, בנוסף, מתקיימות אחת או יותר מהנסיבות הבאות:

(א) טווח התוצאות האפשריות הוא רחב באופן חריג וההסתברות של כל תוצאה קשה לאמידה באופן חריג.

(ב) המידה רגישה באופן חריג לשינויים קטנים באומדנים של ההסתברות לתוצאות שונות - לדוגמה, אם ההסתברות להתרחשות תזרים מזומנים חיובי או תזרים מזומנים שלילי היא נמוכה באופן חריג, אך הגודל של תזרימי מזומנים חיוביים או של תזרימי מזומנים שליליים אלה יהיה גדול באופן חריג אם הם יתרחשו.

(ג) מדידת הנכס או ההתחייבות מחייבת הקצאות מורכבות באופן חריג או סובייקטיביות באופן חריג של תזרימי מזומנים שאינם מתייחסים רק לנכס או להתחייבות הנמדדים.

5.21 במקרים האחדים שתוארו בסעיף 5.20, המידע השימושי ביותר עשוי להיות המידה הנשענת על האומדן בעל חוסר הוודאות הגבוה, מלווה בתיאור של האומדן ובהסבר לחוסר הוודאות המשפיע עליו. סביר במיוחד שזה יהיה המקרה אם מידה זו היא המידה הרלוונטית ביותר של הנכס או של ההתחייבות. במקרים אחרים, אם מידע זה לא יספק מצג נאמן במידה מספקת של הנכס או ההתחייבות ושל הכנסות, הוצאות או שינויים בהון כלשהם הנובעים מכך, המידע השימושי ביותר עשוי להיות מידה שונה (מלווה בכל התיאורים וההסברים הדרושים) שהיא רלוונטית מעט פחות אך כפופה לרמה נמוכה יותר של חוסר ודאות במדידה.

5.22 בנסיבות מוגבלות, ייתכן כי כל המידות הרלוונטיות לנכס או להתחייבות שהן זמינות (או ניתנות להשגה) יהיו כפופות לרמה גבוהה של חוסר ודאות במדידה, כך שאף אחת לא תספק מידע שימושי לגבי הנכס או ההתחייבות (ולגבי הכנסות, הוצאות ושינויים בהון כלשהם הנובעים מכך), גם אם המידה היתה מלווה בתיאור של האומדנים שנעשה בהם שימוש להפיק אותה ובהסבר לגבי חוסר הוודאות במדידה המשפיע על אומדנים אלה. בנסיבות מוגבלות אלה, הנכס או ההתחייבות לא יוכרו.

5.23 בין אם הנכס או ההתחייבות מוכרים ובין אם לאו, מצג נאמן של הנכס או של ההתחייבות עשוי לדרוש הכללת מידע מסביר לגבי חוסר הוודאות הקשור לקיומם של הנכס או של ההתחייבות, או למדידתם, או לגבי התוצאות שלהם - הסכום או העיתוי של תזרים מזומנים חיובי כלשהו או של תזרים מזומנים שלילי כלשהו של הטבות כלכליות אשר בסופו של דבר ינבע מהם (ראה סעיפים 6.60-6.62).

גורמים נוספים

5.24 מצג נאמן של נכס, התחייבות, הון, הכנסות או הוצאות שהוכרו כרוך לא רק בהכרה באותו פריט, אלא גם במדידתו כמו גם הצגה וגילוי של מידע לגביו (פרקים 6-7).

5.25 לפיכך, כאשר מעריכים אם הכרה בנכס או בהתחייבות יכולה לספק מצג נאמן של הנכס או של ההתחייבות, צריך להביא בחשבון לא רק את התיאור והמדידה שלהם בדוח על המצב הכספי, אלא גם:

(א) את התיאור של ההכנסות, ההוצאות והשינויים בהון הנובעים מכך. לדוגמה, אם ישות רוכשת נכס עבור תמורה, אי-הכרה בנכס יביא להכרה בהוצאות ולהקטנת הרווח וההון של הישות. במקרים אחדים, לדוגמה, אם הישות אינה

Conceptual Framework for Financial Reporting

צורכת את הנכס באופן מיידי, תוצאה זו יכולה לספק מצג מטעה שמצבה הכספי של הישות התדרדר.

(ב) אם נכסים או התחייבויות קשורים מוכרים. אם הם אינם מוכרים, הכרה עשויה ליצור חוסר עקביות בהכרה (חוסר הקבלה חשבונאית). זה עשוי שלא לספק מצג מובן או נאמן של ההשפעה הכוללת של העסקה או של האירוע האחר שיצרו את הנכס או את ההתחייבות, גם אם מידע מסביר מסופק בביאורים.

(ג) הצגה וגילוי של מידע לגבי הנכס או ההתחייבות, ולגבי הכנסות, הוצאות או שינויים בהון הנובעים מכך. תיאור שלם כולל את כל המידע שצריך משתמש בדוחות הכספיים להבנת התופעה הכלכלית שתוארה, כולל כל התיאורים וההסברים הדרושים. לכן, הצגה וגילוי של מידע מתייחס יכולים לאפשר לסכום שהוכר להיות חלק ממצג נאמן של נכס, התחייבות, הון הכנסות או הוצאות.

גריעה

5.26 גריעה היא הסרה של נכס שהוכר במלואו, או של חלק ממנו, או של התחייבות שהוכרה במלואה, או של חלק ממנה, מהדוח על המצב הכספי של ישות. גריעה בדרך כלל מתרחשת כאשר פריט זה אינו מקיים עוד את ההגדרה של נכס או של התחייבות:

(א) עבור נכס, גריעה מתרחשת בדרך כלל כאשר הישות מאבדת שליטה על כל הנכס שהוכר או על חלקו; וכן

(ב) עבור התחייבות, גריעה מתרחשת בדרך כלל כאשר לישות לא קיימת עוד מחויבות בהווה עבור כל ההתחייבות שהוכרה או עבור חלקה.

5.27 דרישות הטיפול החשבונאי בגריעה מטרותן לייצג נאמנה:

(א) נכסים או התחייבויות כלשהם שנותרו לאחר העסקה או לאחר האירוע האחר שהוביל לגריעה (כולל נכס או התחייבות כלשהם שנרכשו, שהתהוו או שנוצרו כחלק מהעסקה או כחלק מהאירוע האחר); וכן

(ב) השינוי בנכסים ובהתחייבויות של הישות כתוצאה מאותה עסקה או מאותו אירוע אחר.

5.28 המטרות שתוארו בסעיף 5.27 מושגות בדרך כלל על ידי :

(א) גריעה של נכסים או של התחייבויות כלשהם שפקעו או שנצרכו, שנגבו, שקוימו או שהועברו, והכרה בהכנסות או בהוצאות כלשהן הנובעות מכך. בהמשך פרק זה, המונח "רכיב שהועבר" מתייחס לכל הנכסים ולכל ההתחייבויות האלה ;

(ב) המשך הכרה בנכסים או בהתחייבויות שנותרו, אשר מכונים "רכיב שנותר", אם בכלל. רכיב שנותר זה הופך ליחידת חשבון נפרדת מהרכיב המועבר. בהתאם לכך, לא מוכרות הכנסות או הוצאות בגין הרכיב שנותר כתוצאה מגריעת הרכיב המועבר, אלא אם הגריעה מביאה לשינוי בדרישות המדידה החלות על הרכיב שנותר ; וכך

(ג) יישום אחד או יותר מהנהלים הבאים, אם קיים צורך על מנת להשיג את אחת המטרות שתוארו בסעיף 5.27 או את שתיהן :

(i) הצגת רכיב שנותר כלשהו בנפרד בדוח על המצב הכספי ;

(ii) הצגה בנפרד בדוח (בדוחות) על הביצועים הכספיים של הכנסות או הוצאות כלשהן שהוכרו כתוצאה מהגריעה של הרכיב המועבר ; או

(iii) הספקת מידע מסביר.

5.29 במקרים אחדים, ישות עשויה להיראות כמעבירה נכס או התחייבות, אך אף על פי כן ייתכן כי אותו נכס או אותה התחייבות יישארו נכס או התחייבות של הישות. לדוגמה :

(א) אם ישות העבירה לכאורה נכס, אך נותרה בידיה חשיפה לשינויים חיוביים משמעותיים או לשינויים שליליים משמעותיים בסכום ההטבות הכלכליות שעשויות להיות מופקות מהנכס, הדבר לעיתים מצביע על כך כי ייתכן שהישות ממשיכה לשלוט בנכס זה (ראה סעיף 4.24) ; או

(ב) אם ישות העבירה נכס לצד אחר המחזיק בנכס כסוכן עבור הישות, המעביר עדיין שולט בנכס (ראה סעיף 4.25).

Conceptual Framework for Financial Reporting

5.30 במקרים שתוארו בסעיף 5.29, גריעה של אותו נכס או של אותה התחייבות אינה מתאימה מכיוון שהיא לא תשיג אף אחת משתי המטרות שתוארו בסעיף 5.27.

5.31 כאשר לישות אין עוד רכיב מועבר, גריעת הרכיב המועבר תייצג נאמנה עובדה זו. אולם, באותם מקרים אחדים, גריעה עשויה שלא לייצג נאמנה באיזו מידה עסקה או אירוע אחר שינו את הנכסים או את ההתחייבויות של הישות, גם אם היא מלווה באחד או יותר מהנהלים שתוארו בסעיף 5.28(ג). במקרים אלה, מהגריעה של הרכיב המועבר עשוי להשתמע כי מצבה הכספי של הישות השתנה באופן משמעותי יותר מהשינוי בפועל. זה עשוי להתרחש, לדוגמה:

(א) אם ישות העבירה נכס וכן, בו זמנית, התקשרה בעסקה אחרת אשר ממנה נובעת זכות בהווה או מחויבות בהווה לרכוש מחדש את הנכס. זכויות בהווה כאלה או מחויבויות בהווה כאלה עשויות לנבוע, לדוגמה, מחוזה אקדמה, מאופציית מכר שנכתבה או מאופציית רכש שנרכשה.

(ב) אם נותרה בידי ישות חשיפה לשינויים חיוביים משמעותיים או לשינויים שליליים משמעותיים בסכום ההטבות הכלכליות שעשויות להיות מופקות על ידי רכיב מועבר שהישות אינה שולטת בו עוד.

5.32 אם גריעה אינה מספיקה על מנת להשיג את שתי המטרות שתוארו בסעיף 5.27, גם כאשר היא מלווה באחד או יותר מהנהלים שתוארו בסעיף 5.28(ג), שתי מטרות אלה עשויות לעיתים להיות מושגות על ידי המשך ההכרה ברכיב המועבר. לכך יש את ההשלכות הבאות:

(א) הכנסות או הוצאות אינן מוכרות הן בגין הרכיב שנותר והן בגין הרכיב המועבר כתוצאה מהעסקה או מהאירוע האחר;

(ב) התקבולים שהתקבלו (או ששולמו) בעת העברת הנכס (או ההתחייבות) מטופלים כהלוואה שהתקבלה (או שניתנה); וכן

(ג) הצגה בנפרד של הרכיב המועבר בדוח על המצב הכספי, או הספקת מידע מסביר, נחוצים לתיאור העובדה כי לישות אין עוד זכויות או מחויבויות הנובעות מהרכיב המועבר. בדומה לכך, ייתכן שיהיה נחוץ לספק מידע לגבי הכנסות או הוצאות הנובעות מהרכיב המועבר לאחר ההעברה.

5.33 מקרה אחד אשר מעלה ספק בנוגע לגריעה הוא כאשר חוזה מתוקן בדרך המפחיתה או המבטלת זכויות או מחויבויות קיימות. בקביעת אופן הטיפול בתיקוני חוזה, יש צורך להביא בחשבון איזו יחידת חשבון מספקת למשתמשים בדוחות הכספיים את המידע השימושי ביותר לגבי הנכסים וההתחייבויות שנותרו לאחר התיקון ולגבי האופן שבו התיקון שינה את הנכסים וההתחייבויות של הישות:

(א) אם תיקון חוזה רק מבטל זכויות או מחויבויות קיימות, יש להביא בחשבון את הדיון בסעיפים 5.26-5.32 בעת קבלת ההחלטה אם לגרוע זכויות או מחויבויות אלה;

(ב) אם תיקון חוזה רק מוסיף זכויות או מחויבויות חדשות, צריך להחליט אם לטפל בזכויות או במחויבויות שנוספו כנכס או כהתחייבות נפרדים או כחלק מאותה יחידת חשבון כמו הזכויות והמחויבויות הקיימות (ראה סעיפים 4.48-4.55); וכן

(ג) אם תיקון חוזה הן מבטל זכויות או מחויבויות קיימות והן מוסיף זכויות או מחויבויות חדשות, צריך להביא בחשבון הן את ההשפעה הנפרדת והן את ההשפעה המשולבת של תיקונים אלה. במקרים אחדים כאלה, החוזה תוקן במידה כזו, שבמהות, התיקונים מחליפים את הנכס או ההתחייבות הישנים בנכס או בהתחייבות חדשים. במקרים של תיקון כה נרחב, ייתכן שהישות תצטרך לגרוע את הנכס או ההתחייבות המקוריים, ולהכיר בנכס או בהתחייבות חדשים.

החל
מסעיף

	פרק 6 - מדידה
6.1	מבוא
6.4	בסיסי מדידה
6.4	עלות היסטורית
6.10	ערך שוטף
6.12	שווי הוגן
6.17	שווי שימוש ושווי קיום
6.21	עלות שוטפת
6.23	מידע המסופק על ידי בסיסי מדידה מסוימים
6.24	עלות היסטורית
6.32	ערך שוטף
6.32	שווי הוגן
6.37	שווי שימוש ושווי קיום
6.40	עלות שוטפת
6.43	גורמים שיש להביא בחשבון בעת בחירת בסיס מדידה
6.49	רלוונטיות
6.50	מאפיינים של הנכס או של ההתחייבות
6.54	תרומה לתזרימי מזומנים עתידיים
6.58	מצג נאמן
6.63	מאפיינים איכותיים משפרים ואילוץ העלות
6.69	עלות היסטורית
6.72	ערך שוטף
6.77	גורמים ספציפיים למדידה לראשונה
6.83	יותר מבסיס מדידה אחד
6.87	מדידת הון
6.91	טכניקות מדידה מבוססות תזרימי מזומנים

מבוא

- 6.1 הרכיבים המוכרים בדוחות הכספיים מכומתים במונחים כספיים. הדבר דורש את הבחירה בבסיס מדידה. בסיס מדידה הוא מאפיין מזוהה - לדוגמה, עלות היסטורית, שווי הוגן או שווי קיום (fulfillment value) - של פריט נמדד. יישום בסיס מדידה לנכס או להתחייבות יוצר מידה עבור אותו נכס או אותה התחייבות ועבור הכנסות או הוצאות מתייחסות.
- 6.2 בחינת המאפיינים האיכותיים של מידע כספי שימושי ושל אילוץ העלות סביר שתביא לבחירה של בסיסי מדידה שונים עבור נכסים, התחייבויות, הכנסות והוצאות שונים.
- 6.3 ייתכן שתקן יצטרך לתאר כיצד ליישם את בסיס המדידה שנבחר באותו תקן. תיאור זה יכול לכלול:
- (א) קביעת טכניקות העשויות או החייבות לשמש לאמידת המידה ביישום בסיס מדידה מסוים;
- (ב) קביעת גישת מדידה מקלה שסביר כי תספק מידע דומה לזה המסופק על ידי בסיס מדידה מועדף; או
- (ג) הסבר כיצד לשנות בסיס מדידה, לדוגמה, על ידי אי-הכללה בשווי הקיום של התחייבות את ההשפעה של האפשרות שהישות לא תמלא התחייבות זו (סיכון אשראי עצמי).

בסיסי מדידה

עלות היסטורית

- 6.4 מדדי עלות היסטורית מספקים מידע כספי לגבי נכסים, התחייבויות וכן לגבי הכנסות והוצאות מתייחסות, תוך שימוש במידע הנגזר, לפחות בחלקו, ממחיר העסקה או האירוע האחר אשר יצר אותם. בשונה מערך שוטף, עלות היסטורית אינה משקפת שינויים בערכים, למעט במידה שבה שינויים אלה מתייחסים לירידת ערך של נכס או להתחייבות שהופכת למכבידה (ראה סעיפים 6.7(ג) ו-6.8(ב)).
- 6.5 העלות ההיסטורית של נכס כאשר הוא נרכש או נוצר היא הערך של העלויות שהתהוו ברכישת הנכס או ביצירתו, הכוללות את התמורה ששולמה לרכישת הנכס או ליצירתו בתוספת עלויות עסקה. העלות ההיסטורית של התחייבות כאשר היא התהוותה או ניטלה היא הערך של התמורה שהתקבלה על מנת שההתחייבות תילקח או תינטל בניכוי עלויות עסקה.

Conceptual Framework for Financial Reporting

6.6 כאשר נכס נרכש או נוצר, או כאשר התחייבות מתהווה או ניטלת, כתוצאה מאירוע שאינו עסקה בתנאי שוק (ראה סעיף 6.80), ייתכן שלא יהיה אפשרי לזהות עלות או שהעלות לא תספק מידע רלוונטי לגבי הנכס או ההתחייבות. במקרים אחדים כאלה, ערך שוטף של הנכס או של ההתחייבות משמש כעלות נחשבת במועד ההכרה לראשונה ועלות נחשבת זו משמשת לאחר מכן כנקודת המוצא למדידה עוקבת לפי עלות היסטורית.

6.7 העלות ההיסטורית של נכס מתעדכנת לאורך זמן על מנת לתאר, אם מתאים:

(א) את הצריכה של חלק המשאב הכלכלי, חלקו או כולו, המהווה את הנכס (פחת או הפחתה);

(ב) תשלומים שהתקבלו אשר מסלקים חלק מהנכס או את כל הנכס;

(ג) את ההשפעה של אירועים שגורמים לעלות ההיסטורית של הנכס, חלקה או כולה, לא להיות עוד בת-השבה (ירידת ערך); וכן

(ד) צבירה של ריבית על מנת לשקף רכיב מימון כלשהו של הנכס.

6.8 העלות ההיסטורית של התחייבות מתעדכנת לאורך זמן על מנת לתאר, אם מתאים:

(א) קיום של חלק מההתחייבות או של כולה, לדוגמה, על ידי ביצוע תשלומים אשר מסלקים חלק מההתחייבות, או את כולה, או על ידי מילוי מחויבות להעביר סחורות;

(ב) את ההשפעה של אירועים המגדילים את ערך המחויבות להעביר משאבים כלכליים הנדרשים על מנת לקיים את ההתחייבות עד למידה כזו שבה ההתחייבות הופכת מכבידה. התחייבות היא מכבידה אם העלות ההיסטורית אינה מספקת עוד לתיאור המחויבות לקיום ההתחייבות; וכן

(ג) צבירה של ריבית על מנת לשקף רכיב מימון כלשהו של ההתחייבות.

6.9 דרך אחת ליישם בסיס מדידה של עלות היסטורית לנכסים פיננסיים ולהתחייבויות פיננסיות היא למדוד אותם בעלות מופחתת. העלות המופחתת של נכס פיננסי או של התחייבות

פיננסית משקפת אומדנים של תזרימי מזומנים עתידיים, מהוונים בשיעור שנקבע בעת ההכרה לראשונה. עבור מכשירים בשיעור משתנה, שיעור ההיוון מתעדכן על מנת לשקף שינויים בשיעור המשתנה. העלות המופחתת של נכס פיננסי או של התחייבות פיננסית מתעדכנת לאורך זמן כדי לתאר שינויים עוקבים, כגון צבירת ריבית, ירידת ערך של נכס פיננסי ותשלומים או תקבולים.

ערך שוטף

6.10 מדדי ערך שוטף מספקים מידע כספי לגבי נכסים, התחייבויות וכן הכנסות והוצאות מתייחסות, תוך שימוש במידע שעודכן על מנת לשקף תנאים במועד המדידה. בשל העדכון, ערכים שוטפים של נכסים ושל התחייבויות משקפים שינויים, מאז מועד המדידה הקודם, באומדנים של תזרימי מזומנים ובגורמים אחרים שהשתקפו בערכים שוטפים אלה (ראה סעיפים 6.14-6.15 ו-6.20). בשונה מעלות היסטורית, העלות השוטפת של נכס או של התחייבות אינה נגזרת, גם לא בחלקה, ממחיר העסקה או האירוע האחר אשר יצר את הנכס או את ההתחייבות.

6.11 בסיסי מדידה של ערך שוטף כוללים:

(א) שווי הוגן (ראה סעיפים 6.12-6.16);

(ב) שווי שימוש עבור נכסים ושווי קיום עבור התחייבויות (ראה סעיפים 6.17-6.20); וכך

(ג) עלות שוטפת (ראה סעיפים 6.21-6.22).

שווי הוגן

6.12 שווי הוגן הוא המחיר שהיה מתקבל במכירת נכס או המחיר שהיה משולם להעברת התחייבות, בעסקה רגילה בין משתתפים בשוק במועד המדידה.

6.13 שווי הוגן משקף את נקודת מבטם של משתתפים בשוק - משתתפים בשוק אליו לישות קיימת גישה. הנכס או ההתחייבות נמדדים תוך שימוש באותן הנחות שבהן ישתמשו משתתפים בשוק בעת המחרת הנכס או ההתחייבות, בהנחה שאותם משתתפים בשוק פועלים לטובת האינטרסים הכלכליים שלהם.

6.14 במקרים אחדים, שווי הוגן יכול להיקבע במישרין על ידי צפייה במחירים בשוק פעיל. במקרים אחרים, הוא נקבע בעקיפין על ידי שימוש בטכניקות מדידה, לדוגמה, טכניקות מדידה המבוססות על

Conceptual Framework for Financial Reporting

תזרימי מזומנים (ראה סעיפים 6.91-6.95), אשר משקפות את כל הגורמים הבאים:

- (א) אומדנים של תזרימי מזומנים עתידיים.
- (ב) שינויים אפשריים בסכום או בעיתוי שנאמדו של תזרימי מזומנים עתידיים עבור הנכס או ההתחייבות הנמדדים, אשר נובעים מחוסר הוודאות הגלום בתזרימי המזומנים.
- (ג) ערך הזמן של הכסף.
- (ד) המחיר לנשיאת חוסר הוודאות הגלום בתזרימי המזומנים (פרמיית סיכון או ניכיון סיכון). מחיר נשיאת חוסר הוודאות תלוי במידת חוסר הוודאות. הוא משקף גם את העובדה שהמשקיעים ישלמו בדרך כלל פחות עבור נכס (ובדרך כלל ידרשו יותר עבור נטילת התחייבות) שיש לו תזרימי מזומנים שאינם ודאיים מאשר עבור נכס (או התחייבות) בעל תזרימי מזומנים ודאיים.
- (ה) גורמים אחרים, לדוגמה, נזילות, אם משתתפים בשוק היו מביאים גורמים אלה בחשבון בנסיבות העניין.
- 6.15 הגורמים שאוזכרו בסעיף 6.14 (ב) ו-6.14 (ד) כוללים את האפשרות שצד נגדי עשוי שלא לקיים את התחייבותו לישות (סיכון אשראי) או שהישות עשויה שלא לקיים את התחייבותה (סיכון אשראי עצמי).
- 6.16 משום ששווי הוגן אינו נגזר, גם לא בחלקו, ממחיר העסקה או האירוע האחר אשר יצרו את הנכס או ההתחייבות, שווי הוגן אינו מוגדל בשל עלויות עסקה שהתהוו בעת רכישת הנכס ואינו מוקטן בשל עלויות עסקה שהתהוו בעת התהוות ההתחייבות או נטילתה. בנוסף, שווי הוגן אינו משקף את עלויות העסקה שהיו מתהוות בעת מימושו הסופי של הנכס או בעת העברת ההתחייבות או סילוקה.

שווי שימוש ושווי קיום

- 6.17 שווי שימוש הוא הערך הנוכחי של תזרימי המזומנים או של הטבות כלכליות אחרות, אשר הישות צופה להפיק מהשימוש בנכס ומהמימוש הסופי שלו. שווי קיום הוא הערך הנוכחי של המזומן או של משאבים כלכליים אחרים, אשר הישות צופה להיות מחויבת להעביר כאשר היא מקיימת התחייבות. סכומים אלה של מזומן או של משאבים כלכליים אחרים כוללים לא רק את הסכומים שיועברו לצד הנגדי להתחייבות, אלא גם את הסכומים שהישות

צופה להיות מחויבת להעביר לצדדים אחרים כדי לאפשר לה לקיים את ההתחייבות.

6.18 מאחר ששווי שימוש ושווי קיום מבוססים על תזרימי מזומנים עתידיים, הם אינם כוללים עלויות עסקה שהתהוו בעת רכישת נכס או בעת נטילת התחייבות. אולם, שווי שימוש ושווי קיום כוללים את הערך הנוכחי של עלויות עסקה כלשהן שהישות צופה שיתהוו לה בעת המימוש הסופי של הנכס או בעת קיום ההתחייבות.

6.19 שווי שימוש ושווי קיום משקפים הנחות ספציפיות לישות ולא הנחות של משתתפים בשוק. בפועל, לעיתים עשוי להיות הבדל קטן בין ההנחות שמשתמשים בשוק יניחו לבין ההנחות שהישות עצמה משתמשת בהן.

6.20 שווי שימוש ושווי קיום אינם ניתנים לצפייה במישרין ונקבעים תוך שימוש בטכניקות מדידה המבוססות על תזרימי מזומנים (ראה סעיפים 6.91-6.95). שווי שימוש ושווי קיום משקפים את אותם הגורמים שתוארו עבור שווי הוגן בסעיף 6.14, אך מנקודת מבט הספציפית לישות ולא מנקודת מבטם של משתתפים בשוק.

עלות שוטפת

6.21 העלות השוטפת של נכס היא העלות של נכס שווה ערך במועד המדידה, הכוללת את התמורה שהיתה משולמת במועד המדידה בתוספת עלויות העסקה שהיו מתהוות באותו מועד. העלות השוטפת של התחייבות היא התמורה שהיתה מתקבלת עבור התחייבות שוות ערך במועד המדידה בניכוי עלויות העסקה שהיו מתהוות באותו מועד. עלות שוטפת, כמו עלות היסטורית, היא ערך כניסה: היא משקפת מחירים בשוק שבהם הישות היתה רוכשת את הנכס או מחירים בשוק שבהם היתה מתהווה לה ההתחייבות. לכן, היא שונה משווי הוגן, משווי שימוש ומשווי קיום, שהם ערכי יציאה. אולם, שלא כמו עלות היסטורית, עלות שוטפת משקפת תנאים ששררו במועד המדידה.

6.22 במקרים אחדים, עלות שוטפת אינה יכולה להיקבע במישרין על ידי צפייה במחירים בשוק פעיל וחייבת להיקבע בעקיפין באמצעים אחרים. לדוגמה, אם מחירים זמינים רק עבור נכסים חדשים, ייתכן שיהיה צורך לאמוד את העלות השוטפת של נכס משומש על ידי תיאום המחיר השוטף של נכס חדש על מנת לשקף את גילו ומצבו הנוכחיים (current) של הנכס המוחזק על ידי הישות.

מידע המסופק על ידי בסיסי מדידה מסוימים

6.23 בעת בחירת בסיס מדידה, חשוב להביא בחשבון את מהות המידע שבסיס המדידה יפיק הן בדוח על המצב הכספי והן בדוח (בדוחות) על הביצועים הכספיים. טבלה 6.1 מסכמת מידע זה וסעיפים 6.24-6.42 מספקים דיון נוסף.

עלות היסטורית

6.24 מידע המסופק על ידי מדידה של נכס או של התחייבות בעלות היסטורית עשוי להיות רלוונטי עבור משתמשים בדוחות הכספיים, משום שעלות היסטורית משתמשת במידע שנגזר, לפחות בחלקו, ממחיר העסקה או האירוע האחר שיצר את הנכס או את ההתחייבות.

6.25 באופן רגיל, אם ישות רכשה נכס בעסקה שאירעה לאחרונה בתנאי שוק, הישות צופה שהנכס יספק הטבות כלכליות מספיקות כך שהישות תשיב לפחות את העלות של הנכס. באופן דומה, אם התהוותה או ניטלה התחייבות כתוצאה מעסקה שאירעה לאחרונה בתנאי שוק, הישות צופה ששווי המחויבות להעביר משאבים כלכליים על מנת לקיים את ההתחייבות יהיה באופן רגיל לא יותר מהשווי של התמורה שהתקבלה בניכוי עלויות עסקה. לכן, מדידת נכס או התחייבות בעלות היסטורית במקרים כאלה מספקת מידע רלוונטי הן לגבי הנכס או ההתחייבות והן לגבי המחיר של העסקה שיצרה אותו נכס או אותה התחייבות.

6.26 מאחר שעלות היסטורית מוקטנת על מנת לשקף צריכה של נכס וירידת ערך שלו, הסכום החזוי להיות מושב מנכס הנמדד בעלות היסטורית הוא לפחות בגובה הערך בספרים שלו. באופן דומה, משום שהעלות ההיסטורית של התחייבות מוגדלת כשהתחייבות הופכת למכבידה, השווי של המחויבות להעביר משאבים כלכליים הנדרשים על מנת לקיים את ההתחייבות אינה עולה על הערך בספרים של ההתחייבות.

6.27 אם נכס שאינו נכס פיננסי נמדד בעלות היסטורית, צריכה או מכירה של הנכס או של חלק מהנכס גורמות להוצאה הנמדדת בעלות ההיסטורית של הנכס או של חלק מהנכס, שנצרך או שנמכר.

6.28 ההוצאה הנובעת מהמכירה של נכס מוכרת באותו מועד שבו התמורה ממכירה זו מוכרת כהכנסה. ההפרש בין ההכנסה לבין ההוצאה הוא המרווח (margin) הנובע מהמכירה. הוצאות הנובעות מצריכת נכס ניתנות להשוואה להכנסה המתייחסת על מנת לספק מידע לגבי מרווחים.

6.29 באופן דומה, אם התחייבות שאינה התחייבות פיננסית התהוותה או ניטלה עבור תמורה ונמדדת בעלות היסטורית, קיום כל ההתחייבות או חלקה גורם להכנסה הנמדדת בערך של התמורה שהתקבלה עבור החלק שקוים. ההפרש בין הכנסה זו לבין ההוצאות שהתהוו לצורך קיום ההתחייבות הוא המרווח שנובע מהקיום.

6.30 למידע לגבי העלות של נכסים שנמכרו או שנצרכו, כולל סחורות ושירותים שנצרכו באופן מיידי (ראה סעיף 4.8), ולגבי התמורה שהתקבלה, עשוי להיות ערך חיזוי. מידע זה יכול לשמש כנתון בחיזוי המרווחים העתידיים מהמכירה העתידית של סחורות (כולל סחורות שאינן מוחזקות באותו מועד על ידי הישות) ושל שירותים, ולכן לשמש על מנת להעריך את תחזיות הישות לתזרימי מזומנים חיוביים עתידיים נטו. על מנת להעריך את תחזיות הישות לתזרימי מזומנים עתידיים, משתמשים בדוחות הכספיים לעיתים קרובות מתמקדים בתחזיות הישות להפיק מרווחים עתידיים על פני תקופות רבות, לא רק על תחזיותיה להפיק מרווחים מסחורת שכבר מוחזקות. הכנסות והוצאות הנמדדות בעלות היסטורית עשויות להיות גם בעלות ערך אישור, מאחר שהן עשויות לספק היזון חוזר למשתמשים בדוחות הכספיים לגבי תחזיות קודמות שלהם לתזרימי מזומנים או למרווחים. מידע לגבי העלות של נכסים שנמכרו או שנצרכו עשוי לסייע גם בהערכת היעילות והאפקטיביות שבהן מילאה ההנהלה של הישות את אחריותה להשתמש במשאבים הכלכליים של הישות.

6.31 מסיבות דומות, מידע לגבי ריבית שנצברה על נכסים ולגבי ריבית שהתהוותה על התחייבויות, הנמדדים בעלות מופחתת, עשוי להיות בעל ערך חיזוי וערך אישור.

ערך שוטף

שווי הוגן

6.32 מידע המסופק על ידי מדידה של נכסים ושל התחייבויות בשווי הוגן עשוי להיות בעל ערך חיזוי, מאחר ששווי הוגן משקף ציפיות שוטפות של משתתפים בשוק לגבי הסכום, העיתוי וחוסר הוודאות של תזרימי מזומנים עתידיים. ציפיות אלה מתומחרות באופן המשקף את העדפות הסיכון השוטפות של המשתתפים בשוק. מידע זה עשוי גם להיות בעל ערך אישור על ידי הספקת היזון חוזר לגבי ציפיות קודמות.

6.33 הכנסות והוצאות, המשקפות ציפיות שוטפות של משתתפים בשוק, עשויות להיות בעלות ערך חיזוי מסוים, מאחר שהכנסות והוצאות כאלה יכולות לשמש כנתון בחיזוי הכנסות עתידיות והוצאות עתידיות. הכנסות והוצאות כאלה עשויות גם לסייע בהערכת היעילות והאפקטיביות שבהן מילאה ההנהלה של הישות את אחריותה להשתמש במשאבים הכלכליים של הישות.

6.34 שינוי בשווי ההוגן של נכס או של התחייבות עשוי לנבוע מגורמים שונים שזוהו בסעיף 6.14. כאשר לגורמים אלה יש מאפיינים שונים, זיהוי בנפרד של הכנסות ושל הוצאות הנובעות מגורמים אלה עשוי לספק מידע שימושי למשתמשים בדוחות הכספיים (ראה סעיף 7.14(ב)).

6.35 אם ישות רכשה נכס בשוק אחד וקובעת שווי הוגן תוך שימוש במחירים בשוק שונה (השוק שבו הישות תמכור את הנכס), הפרש כלשהו במחירים בין שני שווקים אלה מוכר כהכנסה במועד שבו השווי ההוגן נקבע לראשונה.

6.36 מכירה של נכס או העברה של התחייבות יבוצעו באופן רגיל בתמורה לסכום דומה לשוויים ההוגן, אם העסקה הייתה מתרחשת בשוק שהיווה מקור למחירים שנעשה בהם שימוש בעת מדידת אותו שווי הוגן. במקרים אלה, אם הנכס או ההתחייבות נמדדים בשווי הוגן, ההכנסות נטו או ההוצאות נטו הנובעות במועד המכירה או במועד ההעברה יהיו בדרך כלל קטנות, אלא אם ההשפעה של עלויות עסקה היא משמעותית.

שווי שימוש ושווי קיום

6.37 שווי שימוש מספק מידע לגבי הערך הנוכחי של תזרימי המזומנים שנאמדו מהשימוש בנכס וממימושו הסופי. מידע זה עשוי להיות בעל ערך חיזוי מאחר שניתן להשתמש בו להערכת התחזיות לתזרימי מזומנים חיוביים עתידיים נטו.

6.38 שווי קיום מספק מידע לגבי הערך הנוכחי של תזרימי המזומנים שנאמדו הדרושים לקיים התחייבות. לכן, שווי קיום עשוי להיות בעל ערך חיזוי, בייחוד אם ההתחייבות תקוים, ולא תועבר או תסולק במשא ומתן.

6.39 אומדנים מעודכנים של שווי שימוש או של שווי קיום, בשילוב עם מידע לגבי אומדנים של הסכום, של העיתוי ושל חוסר הוודאות של תזרימי מזומנים עתידיים, עשויים להיות גם בעלי ערך אישור, מאחר שהם מספקים היזון חוזר לגבי אומדנים קודמים של שווי שימוש או של שווי קיום.

עלות שוטפת

- 6.40 מידע לגבי נכסים והתחייבויות הנמדדים בעלות שוטפת עשוי להיות רלוונטי מאחר שעלות שוטפת משקפת את העלות שבה ניתן לרכוש או ליצור נכס שווה ערך במועד המדידה או את התמורה שהייתה מתקבלת עבור התהוות או נטילת התחייבות שוות ערך.
- 6.41 בדומה לעלות היסטורית, עלות שוטפת מספקת מידע לגבי העלות של נכס שנצרך או לגבי הכנסה מהקיום של התחייבויות. מידע זה יכול לשמש כדי להפיק מרווחים שוטפים ויכול לשמש כנתון לחיזוי מרווחים עתידיים. בשונה מעלות היסטורית, עלות שוטפת משקפת מחירים השוררים במועד הצריכה או הקיום. כאשר שינויי מחיר הם משמעותיים, מרווחים המבוססים על עלות שוטפת עשויים להיות שימושיים יותר לחיזוי מרווחים עתידיים מאשר מרווחים המבוססים על עלות היסטורית.
- 6.42 על מנת לדווח על העלות השוטפת של הצריכה (או על הכנסה שוטפת מקיום), יהיה צורך לפצל את השינוי בערך בספרים בתקופת הדיווח לעלות השוטפת של צריכה (או להכנסה השוטפת מקיום) ולהשפעה של שינויים במחירים. ההשפעה של שינוי במחירים מכונה לעיתים "רווח החזקה" או "הפסד החזקה".

טבלה 6.1 - סיכום של מידע המסופק על ידי בסיסי מדידה מסוימים

נכסים

דוח על המצב הכספי				
עלות שוטפת	שווי שימוש (הנחות ספציפיות לישות) ^(א)	שווי הוגן של משתתף (שוק)	עלות היסטורית	
עלות שוטפת (כולל עלויות עסקה), במידה שבה לא נצרך או לא נגבה וכן בר-השבה.	הערך הנוכחי של תזרימי מזומנים עתידיים מהשימוש בנכס וממימושו הסופי (לאחר ניכוי הערך הנוכחי של עלויות עסקה במימוש).	המחיר שהיה מתקבל למכור את הנכס (ללא ניכוי עלויות עסקה במימוש).	עלות היסטורית (כולל עלויות עסקה), במידה שבה לא נצרך או לא נגבה וכן בר-השבה. (כולל ריבית שנצברה על רכיב מימון כלשהו)	ערך בספרים
דוח (דוחות) על הביצועים הכספיים				
עלות שוטפת	שווי שימוש (הנחות ספציפיות לישות)	שווי הוגן של משתתף (בשוק)	עלות היסטורית	אירוע
-	ההפרש בין התמורה ששולמה לבין שווי השימוש של הנכס שנרכש. עלויות עסקה על רכישת הנכס.	ההפרש בין התמורה ששולמה לבין השווי ההוגן של הנכס שנרכש. ^(א) עלויות עסקה על רכישת הנכס.	-	הכרה לראשונה ^(ב)

Conceptual Framework for Financial Reporting

דוח (דוחות) על הביצועים הכספיים - המשך				
עלות שוטפת	שווי שימוש (הנחות ספציפיות לישות)	שווי הוגן של משתתף (בשוק)	עלות היסטורית	אירוע
<p>הוצאות השוות לעלות השוטפת של הנכס שנמכר או שנצרך.</p> <p>הכנסות שהתקבלו. (ניתן להציג ברוטו או נטו)</p> <p>הוצאות עבור עלויות עסקה על מכירת הנכס.</p>	<p>הוצאות השוות לשווי השימוש של הנכס שנמכר או שנצרך.</p> <p>הכנסות שהתקבלו. (ניתן להציג ברוטו או נטו)</p> <p>הוצאות עבור עלויות עסקה על מכירת הנכס.</p>	<p>הוצאות השוות לשווי ההוגן של הנכס שנמכר או שנצרך.</p> <p>הכנסות שהתקבלו. (ניתן להציג ברוטו או נטו)</p> <p>הוצאות עבור עלויות עסקה על מכירת הנכס.</p>	<p>הוצאות השוות לעלות ההיסטורית של הנכס שנמכר או שנצרך.</p> <p>הכנסות שהתקבלו. (ניתן להציג ברוטו או נטו)</p> <p>הוצאות עבור עלויות עסקה על מכירת הנכס.</p>	<p>מכירה או צריכה של הנכס^(ד/ה)</p>
<p>הכנסות ריבית, בשיעורים שוטפים.</p>	<p>משתקפות בהכנסות ובהוצאות משינויים בשווי השימוש.</p> <p>(ניתן לזהות בנפרד)</p>	<p>משתקפות בהכנסות ובהוצאות משינויים בשווי ההוגן.</p> <p>(ניתן לזהות בנפרד)</p>	<p>הכנסות ריבית, בשיעורים היסטוריים, המתעדכנים אם הנכס נושא ריבית משתנה.</p>	<p>הכנסות ריבית</p>
<p>הוצאות הנובעות מאחר שהעלות השוטפת אינה בת-השבה עוד.</p>	<p>משתקפות בהכנסות ובהוצאות משינויים בשווי השימוש.</p> <p>(ניתן לזהות בנפרד)</p>	<p>משתקפות בהכנסות ובהוצאות משינויים בשווי ההוגן.</p> <p>(ניתן לזהות בנפרד)</p>	<p>הוצאות הנובעות מאחר שהעלות ההיסטורית אינה בת-השבה עוד.</p>	<p>ירידת ערך</p>

Conceptual Framework for Financial Reporting

דוח (דוחות) על הביצועים הכספיים - המשך				
עלות שוטפת	שווי שימוש (הנחות ספציפיות לישות)	שווי הוגן (הנחות של משתתף בשוק)	עלות היסטורית	אירוע
הוצאות והכנסות המשקפות את ההשפעה של שינויים במחירים (רווחי החזקה והפסדי החזקה)	משתקפים בהכנסות ובהוצאות משינויים בשווי השימוש.	משתקפים בהכנסות ובהוצאות משינויים בשווי ההוגן.	אינם מוכרים, למעט על מנת לשקף ירידת ערך. לגבי נכסים פיננסיים – הכנסות והוצאות משינוי בתזרימי המזומנים שנאמדו.	שינויים בשווי

(א) עמודה זו מסכמת את המידע שסופק אם שווי השימוש משמש כבסיס מדידה. אולם, כפי שצויין בסעיף 6.75, שווי שימוש עשוי שלא להוות בסיס מדידה מעשי למדידות מחדש רגילות.

(ב) הכנסות או הוצאות עשויות לנבוע במועד ההכרה של נכס שלא נרכש בתנאי שוק.

(ג) הכנסות או הוצאות עשויות לנבוע אם השוק שבו נרכש הנכס שונה מהשוק שהוא המקור למחירים המשמשים בעת מדידת השווי ההוגן של הנכס.

(ד) צריכה של הנכס מדווחת בדרך כלל דרך עלות המכירות, פחת או הפחתה.

(ה) הכנסות שהתקבלו שוות לעיתים קרובות לתמורה שהתקבלה, אך תלויות בבסיס המדידה המשמש להתחייבות מתייחסת כלשהי.

דוח על המצב הכספי				
עלות שוטפת	שווי קיום (הנחות ספציפיות לישות)	שווי הוגן (הנחות של משתתף שוק)	עלות היסטורית	ערך בספרים
<p>התמורה (בניכוי עלויות עסקה), אשר היתה מתקבלת באותו מועד עבור נטילת החלק של ההתחייבות שטרם קיים (כולל הערך הנוכחי של עלויות עסקה שיתהוו בהעברה).</p> <p>הערך הנוכחי של תזרימי מזומנים עתידיים שינבעו בקיום החלק של ההתחייבות שטרם קיים (כולל הערך הנוכחי של עלויות עסקה שיתהוו בקיום או בהעברה).</p>	<p>מחיר שהיה משולם להעביר את החלק של ההתחייבות שטרם קיים (ללא הכללת עלויות עסקה שיתהוו בהעברה).</p>	<p>תמורה שהתקבלה (בניכוי עלויות עסקה) עבור נטילת החלק ההתחייבות שטרם קיים, כשהיא מוגדלת בעודף של תזרימי המזומנים שהיליים שנאמדו על התמורה שהתקבלה.</p> <p>(כולל ריבית שנצברה על רכיב מימון כלשהו)</p>	ערך בספרים	

Conceptual Framework for Financial Reporting

דוח (דוחות) על הביצועים הכספיים				
עלות שוטפת	שווי שימוש (הנחות ספציפיות לישות)	שווי הוגן (הנחות של משתתף בשוק)	עלות היסטורית	אירוע
-	ההפרש בין התמורה שהתקבלה לבין שווי הקיום של ההתחייבות. עלויות עסקה על התהוות ההתחייבות או על נטילתה.	ההפרש בין התמורה שהתקבלה לבין השווי ההתחייבות. ^(א) עלויות עסקה על התהוות ההתחייבות או על נטילתה.	-	הכרה לראשונה ^(א)
הכנסות השוות לעלות השוטפת של ההתחייבות שקוימה (משקף תמורה שוטפת).	הכנסות השוות לשווי הקיום של ההתחייבות שקוימה.	הכנסות השוות לשווי הוגן של ההתחייבות שקוימה.	הכנסות השוות לעלות ההיסטורית של ההתחייבות שקוימה (משקף תמורה היסטורית).	קיום ההתחייבות
הוצאות בגין עלויות שהתהוו בקיום ההתחייבות. (ניתן להציג נטו או ברוטו. אם מוצג ברוטו, ניתן להציג תמורה היסטורית (בנפרד).	הוצאות בגין עלויות שהתהוו בקיום ההתחייבות. (ניתן להציג נטו או ברוטו. אם מוצג ברוטו, ניתן להציג תמורה היסטורית (בנפרד).	הוצאות בגין עלויות שהתהוו בקיום ההתחייבות. (ניתן להציג נטו או ברוטו. אם מוצג ברוטו, ניתן להציג תמורה היסטורית (בנפרד).	הוצאות בגין עלויות שהתהוו בקיום ההתחייבות. (ניתן להציג נטו או ברוטו. אם מוצג ברוטו, ניתן להציג תמורה היסטורית (בנפרד).	

Conceptual Framework for Financial Reporting

דוח (דוחות) על הביצועים הכספיים - המשך				
עלות שוטפת	שווי שימוש (הנחות ספציפיות לישות)	שווי הוגן של משתתף (בשוק)	עלות היסטורית	אירוע
<p>הכנסות השוות לעלות השוטפת של ההתחייבות שהועברה (משקף תמורה שוטפת).</p> <p>הוצאות בגין עלויות ששולמו (כולל עלויות עסקה) להעביר את ההתחייבות.</p> <p>(ניתן להציג נטו או ברוטו).</p>	<p>הכנסות השוות לשווי הקיום של ההתחייבות שהועברה.</p> <p>הוצאות בגין עלויות ששולמו (כולל עלויות עסקה) להעביר את ההתחייבות.</p> <p>(ניתן להציג נטו או ברוטו).</p>	<p>הכנסות השוות לשווי ההוגן של ההתחייבות שהועברה.</p> <p>הוצאות בגין עלויות ששולמו (כולל עלויות עסקה) להעביר את ההתחייבות.</p> <p>(ניתן להציג נטו או ברוטו).</p>	<p>הכנסות השוות לעלות ההיסטורית של ההתחייבות שהועברה (משקף תמורה היסטורית).</p> <p>הוצאות בגין עלויות ששולמו (כולל עלויות עסקה) להעביר את ההתחייבות.</p> <p>(ניתן להציג נטו או ברוטו).</p>	<p>העברה של ההתחייבות</p>
<p>הוצאות ריבית, בשיעורים שוטפים.</p>	<p>משתקפות בהכנסות ובהוצאות משינויים בשווי הקיום.</p> <p>(ניתן לזהות בנפרד)</p>	<p>משתקפות בהכנסות ובהוצאות משינויים בשווי ההוגן.</p> <p>(ניתן לזהות בנפרד)</p>	<p>הוצאות ריבית, בשיעורים היסטוריים, המתעדכנים אם ההתחייבות נושאת ריבית משתנה.</p>	<p>הוצאות ריבית</p>

Conceptual Framework for Financial Reporting

דוח (דוחות) על הביצועים הכספיים - המשך				
עלות היסטורית	שווי הוגן (הנחות של משתתף בשוק)	שווי שימוש (הנחות ספציפיות לישות)	עלות שוטפת	אירוע
הוצאות השוות לעודף של תזרימי המזומנים השליליים שנאמדו על העלות השוטפת של ההתחייבות, או שינוי עוקב בעודף זה.	משתקפת בהכנסות ובהוצאות משינויים בשווי הקיום.	משתקפת בהכנסות ובהוצאות משינויים בשווי ההוגן.	הוצאות השוות לעודף של תזרימי המזומנים השליליים שנאמדו על העלות ההיסטורית של ההתחייבות, או שינוי עוקב בעודף זה.	השפעה של אירועים אשר גורמים להתחייבות להפוך למכבידה
הוצאות והכנסות המשקפות את ההשפעה של שינויים במחירים (רווחי החזקה והפסדי החזקה)	משתקפים בהכנסות ובהוצאות משינויים בשווי הקיום.	משתקפים בהכנסות ובהוצאות משינויים בשווי ההוגן.	אינם מוכרים, למעט במידה שבה ההתחייבות היא מכבידה.	שינויים בשווי

(א) הכנסות או הוצאות עשויות לנבוע במועד ההכרה של התחייבות שהתהוותה או שניטלה שלא בתנאי שוק.

(ב) הכנסות או הוצאות עשויות לנבוע אם השוק שבו התהוותה ההתחייבות או ניטלה ההתחייבות שונה מהשוק שהוא המקור למחירים המשמשים בעת מדידת השווי ההוגן של ההתחייבות.

גורמים שיש להביא בחשבון בעת בחירת בסיס מדידה

- 6.43 בעת בחירת בסיס מדידה לנכס או להתחייבות ולהכנסות או להוצאות המתייחסות, יהיה צורך להביא בחשבון את המהות של המידע שבסיס המדידה יפיק הן בדוח על המצב הכספי והן בדוח (בדוחות) על הביצועים הכספיים (ראה סעיפים 6.23-6.42 וטבלה 6.1), וכן גורמים אחרים (ראה סעיפים 6.44-6.86).
- 6.44 במרבית המקרים, אף גורם יחיד לא יקבע איזה בסיס מדידה יש לבחור. החשיבות היחסית של כל גורם תהיה תלויה בעובדות ובנסיבות.
- 6.45 המידע המסופק על ידי בסיס מדידה חייב להיות שימושי למשתמשים בדוחות הכספיים. על מנת להשיג זאת, המידע חייב להיות רלוונטי והוא חייב לייצג נאמנה את מה שהוא מתיימר לייצג. בנוסף לכך, המידע המסופק צריך להיות, ככל האפשר, ניתן להשוואה, ניתן לאימות, בעיתוי נכון ומובן.
- 6.46 כפי שמוסבר בסעיף 2.21, התהליך היעיל ביותר והאפקטיבי ביותר ליישום המאפיינים האיכותיים הבסיסיים יהיה בדרך כלל לזהות את המידע הרלוונטי ביותר לגבי תופעה כלכלית. אם מידע זה אינו זמין או אינו יכול להיות מסופק בדרך שתייצג נאמנה את התופעה הכלכלית, סוג המידע הרלוונטי ביותר הבא מובא בחשבון. סעיפים 6.49-6.76 מספקים דיון נוסף על התפקיד שממלאים המאפיינים האיכותיים בבחירת בסיס המדידה.
- 6.47 הדיון בסעיפים 6.49-6.76 מתמקד בגורמים שיש להביא בחשבון בבחירת בסיס המדידה עבור נכסים שהוכרו והתחייבויות שהוכרו. חלק מדיון זה עשוי להיות רלוונטי בבחירת בסיס מדידה עבור מידע המסופק בביאורים, לגבי פריטים שהוכרו או לגבי פריטים שלא הוכרו.
- 6.48 סעיפים 6.77-6.82 דנים בגורמים נוספים שיש להביא בחשבון בבחירת בסיס מדידה בהכרה לראשונה. אם בסיס המדידה לראשונה אינו עקבי עם בסיס המדידה העוקב, הכנסות והוצאות עשויות להיות מוכרות במועד המדידה העוקבת הראשונה רק עקב השינוי בבסיס המדידה. ההכרה בהכנסות ובהוצאות כאלה עשויה להיראות כמתארת עסקה או אירוע אחר כאשר, למעשה, לא התרחשו עסקה או אירוע אחר. לכן, הבחירה של בסיס מדידה לנכס או להתחייבות, ולהכנסות ולהוצאות המתייחסות, נקבעת על ידי הבאה בחשבון הן של מדידה לראשונה והן של מדידה עוקבת.

רלוונטיות

6.49 הרלוונטיות של מידע המסופק על ידי בסיס מדידה של נכס או של התחייבות ושל הכנסות או הוצאות מתייחסות מושפעת:

(א) מהמאפיינים של הנכס או של ההתחייבות (ראה סעיפים 6.50-6.53); וכך

(ב) מהאופן שבו הנכס או ההתחייבות תורמים לתזרימי מזומנים עתידיים (ראה סעיפים 6.54-6.57).

מאפיינים של הנכס או של ההתחייבות

6.50 הרלוונטיות של מידע המסופק על ידי בסיס מדידה תלויה באופן חלקי במאפיינים של הנכס או של ההתחייבות, בייחוד, בהשתנות של תזרימי מזומנים וכך בעובדה אם הערך של הנכס או של ההתחייבות רגיש לגורמי שוק או לסיכונים אחרים.

6.51 אם הערך של נכס או של התחייבויות רגיש לגורמי שוק או לסיכונים אחרים, עלותם ההיסטורית עשויה להיות שונה באופן משמעותי מערכם השוטף. כתוצאה מכך, עלות היסטורית עשויה שלא לספק מידע רלוונטי אם מידע לגבי שינויים בשווי חשוב למשתמשים בדוחות הכספיים. לדוגמה, עלות מופחתת אינה יכולה לספק מידע רלוונטי לגבי נכס פיננסי או לגבי התחייבות פיננסית שהם נגזרים.

6.52 יתרה מכך, אם נעשה שימוש בעלות היסטורית, שינויים בשווי אינם מדווחים כאשר ערך זה משתנה, אלא כאשר אירוע כמו מימוש, ירידת ערך או קיום מתרחשים. זה עלול להתפרש באופן שגוי כמרמז שכל ההכנסות וההוצאות שהוכרו באותו מועד של אירוע זה נבעו באותו מועד, ולא על פני התקופות שבמהלכן הוחזקו הנכס או ההתחייבות. מעבר לכך, מאחר שמדידה בעלות היסטורית אינה מספקת מידע בעיתוי נכון לגבי שינויים בשווי, הכנסות והוצאות שדווחו על בסיס זה עשויות להיות חסרות ערך חיזוי וערך אישור על ידי חוסר תיאור ההשפעה המלאה של החשיפה של הישות לסיכון הנובע כתוצאה מהחזקה בנכס או בהתחייבות במהלך תקופת הדיווח.

6.53 שינויים בשווי ההוגן של נכס או של התחייבות משקפים שינויים בציפיות של משתתפים בשוק ושינויים בהעדפות הסיכון שלהם. בהתאם למאפיינים של הנכס או של ההתחייבות הנמדדים ולמהות הפעילויות העסקיות של הישות, מידע המשקף שינויים אלה עשוי שלא לספק תמיד ערך חיזוי או ערך אישור למשתמשים בדוחות הכספיים. זה עשוי להיות המקרה כאשר הפעילויות העסקיות של הישות אינן כרוכות במכירת הנכס או בהעברת ההתחייבות,

לדוגמה, אם ישות מחזיקה נכסים רק לשימוש או רק לגביית תזרימי מזומנים חוזיים או אם הישות תקיים התחייבויות בעצמה.

תרומה לתזרימי מזומנים עתידיים

6.54 כפי שצוין בסעיף 1.14, משאבים כלכליים אחדים מפיקים תזרימי מזומנים במישרין; במקרים אחרים, משאבים כלכליים משמשים במשולב כדי להפיק תזרימי מזומנים בעקיפין. אופן השימוש במשאבים כלכליים, ולפיכך האופן שבו נכסים והתחייבויות מפיקים תזרימי מזומנים, תלויים בחלקם במהות הפעילויות העסקיות המנוהלות על ידי הישות.

6.55 כאשר פעילות עסקית של ישות כרוכה בשימוש במספר משאבים כלכליים המפיקים תזרימי מזומנים בעקיפין, על ידי שימוש בהם במשולב כדי להפיק ולשווק סחורות או שירותים ללקוחות, סביר שעלות היסטורית או עלות שוטפת יספקו מידע רלוונטי לגבי פעילות זו. לדוגמה, רכוש קבוע משמש בדרך כלל במשולב עם משאבים כלכליים אחרים של ישות. באופן דומה, בדרך כלל מלאי לא יכול להימכר ללקוח, אלא באמצעות שימוש נרחב במשאבים כלכליים אחרים של הישות (לדוגמה, בפעילויות הייצור והשיווק). סעיפים 6.24-6.31 ו-6.40-6.42 מסבירים כיצד מדידת נכסים כאלה בעלות היסטורית או בעלות שוטפת יכולה לספק מידע רלוונטי שניתן להשתמש בו כדי להפיק ממנו מרווחים שהושגו במהלך התקופה.

6.56 עבור נכסים והתחייבויות המפיקים תזרימי מזומנים במישרין, כגון נכסים שניתן למכור באופן בלתי תלוי וללא מחיר כלכלי משמעותי (לדוגמה, ללא שיבוש משמעותי בעסק), סביר שבסיס המדידה שישפק את המידע הרלוונטי ביותר יהיה ערך שוטף הכולל אומדנים שוטפים של הסכום, של העיתוי ושל חוסר הוודאות של תזרימי המזומנים העתידיים.

6.57 כאשר פעילות עסקית של ישות כרוכה בניהול נכסים פיננסיים והתחייבות פיננסיות במטרה לגבות תזרימי מזומנים חוזיים, עלות מופחתת עשויה לספק מידע רלוונטי שניתן להשתמש בו כדי להפיק את המרווח בין הריבית שנצברה על הנכסים לבין הריבית שהתהוותה על ההתחייבויות. אולם, בעת ההערכה אם עלות מופחתת תספק מידע שימושי, יהיה צורך גם להביא בחשבון את המאפיינים של הנכס הפיננסי או של ההתחייבות הפיננסית. אין זה סביר כי עלות מופחתת תספק מידע רלוונטי לגבי תזרימי מזומנים התלויים בגורמים אחרים מלבד קרן וריבית.

מצג נאמן

- 6.58 כאשר נכסים והתחייבויות קשורים בדרך כלשהי, שימוש בבסיסי מדידה שונים עבור נכסים והתחייבויות אלה יכול ליצור חוסר עקביות במדידה (חוסר הקבלה חשבונאית). אם הדוחות הכספיים מכילים חוסר עקביות במדידה, דוחות כספיים אלה עשויים שלא לייצג נאמנה היבטים אחדים במצבה הכספי של הישות ובביצועיה הכספיים. כתוצאה מכך, בנסיבות אחדות, שימוש באותו בסיס מדידה עבור נכסים והתחייבויות קשורים עשוי לספק למשתמשים בדוחות הכספיים מידע שהוא יותר שימושי מהמידע שהיה נובע משימוש בבסיסי מדידה שונים. זה עשוי להיות סביר בייחוד כאשר תזרימי המזומנים מנכס אחד או מהתחייבות אחת קשורים במישרין לתזרימי המזומנים מנכס אחר או מהתחייבות אחרת.
- 6.59 כפי שצוין בסעיפים 2.13 ו-2.18, אף על פי שמצג נאמן מושלם הוא נקי מטעויות, אין זה אומר שמידות חייבות להיות מדויקות לחלוטין בכל ההיבטים.
- 6.60 כאשר מידה אינה יכולה להיקבע במישרין על ידי צפייה במחירים בשוק פעיל וחייבת במקום זאת להיאמד, נוצר חוסר ודאות במדידה. רמת חוסר הוודאות במדידה אשר קשורה לבסיס מדידה מסוים עשויה להשפיע על הקביעה אם המידע המסופק על ידי אותו בסיס מדידה מספק מצג נאמן של מצבה הכספי של הישות ושל ביצועיה הכספיים. רמה גבוהה של חוסר ודאות במדידה אינה מונעת בהכרח את השימוש בבסיס מדידה המספק מידע רלוונטי. אולם, במקרים אחדים רמת חוסר הוודאות במדידה היא כה גבוהה כך שמידע המסופק על ידי בסיס מדידה עשוי שלא לספק מצג נאמן במידה מספקת (ראה סעיף 2.22). במקרים כאלה, יהיה זה מתאים להביא בחשבון בחירה בבסיס מדידה שונה שגם תוצאתו תהיה מידע רלוונטי.
- 6.61 חוסר ודאות במדידה היא שונה הן מחוסר ודאות של תוצאה והן מחוסר ודאות לגבי קיום (existence):
- (א) חוסר ודאות של תוצאה נוצר כאשר קיים חוסר ודאות לגבי הסכום או העיתוי של תזרים חיובי כלשהו או של תזרים שלילי כלשהו של הטבות כלכליות שינבעו מנכס או מהתחייבות.
- (ב) חוסר ודאות לגבי קיום נוצר כאשר אין זה ודאי אם נכס או אם התחייבות קיימים. סעיפים 5.12-5.14 דנים באופן שבו חוסר ודאות לגבי קיום עשוי להשפיע על החלטות לגבי אישיות מכירה בנכס או בהתחייבות כאשר אין זה ודאי אם נכס זה או התחייבות זו קיימים.

6.62 הנוכחות של חוסר ודאות של תוצאה או של חוסר ודאות לגבי קיום עשויה לעיתים לתרום לחוסר ודאות במדידה. אולם, התוצאה של חוסר ודאות של תוצאה או של חוסר ודאות לגבי קיום אינה בהכרח חוסר ודאות במדידה. לדוגמה, אם השווי ההוגן של נכס יכול להיקבע במישרין על ידי צפייה במחירים בשוק פעיל, אין חוסר ודאות במדידה הקשורה למדידת אותו שווי הוגן, גם אם אין זה ודאי כמה מזומן הנכס יפיק בסופו של דבר ולכן קיים חוסר ודאות של תוצאה.

מאפיינים איכותיים משפרים ואילוץ העלות

6.63 למאפיינים האיכותיים המשפרים של יכולת השוואה, מובנות ויכולת אימות ולאילוץ העלות יש השלכות על הבחירה בבסיס מדידה. הסעיפים הבאים דנים בהשלכות אלה. סעיפים 6.69-6.76 דנים בהשלכות נוספות הספציפיות לבסיסי מדידה מסוימים. למאפיין האיכותי המשפר של עיתוי נכון אין השלכות ספציפיות על מדידה.

6.64 כשם שהעלות מגבילה החלטות דיווח כספי אחרות, היא מגבילה גם את הבחירה של בסיס מדידה. לכן, בבחירת בסיס מדידה, זה חשוב להביא בחשבון אם סביר שהתועלת מהמידע המסופק למשתמשים בדוחות הכספיים על ידי אותו בסיס מדידה תצדיק את העלויות של הספקת מידע זה ושל השימוש בו.

6.65 שימוש עקבי באותם בסיסי מדידה עבור אותם פריטים, הן תקופה אחר תקופה באותה ישות מדווחת והן בתקופת דיווח יחידה בישויות שונות, יכול לסייע לעשות את הדוחות הכספיים ליותר ניתנים להשוואה.

6.66 שינוי בבסיס מדידה יכול לעשות דוחות כספיים לפחות מובנים. אולם, שינוי עשוי להיות מוצדק אם גורמים אחרים עולים במשקלם על הירידה במובנות, לדוגמה, אם תוצאת השינוי היא מידע יותר רלוונטי. אם מבוצע שינוי, ייתכן שהמשתמשים בדוחות הכספיים יצטרכו מידע מסביר על מנת לאפשר להם להבין את ההשפעה של אותו שינוי.

6.67 מובנות תלויה באופן חלקי במספר בסיסי המדידה השונים שנעשה בהם שימוש וכן בעובדה אם הם משתנים לאורך הזמן. ככלל, אם נעשה שימוש בבסיסי מדידה רבים יותר במערכת של דוחות כספיים, המידע הנובע מכך הופך מורכב יותר, ולכן, פחות מובן ושוורות הסיכום או סיכומי-הביניים בדוח על המצב הכספי ובדוח (בדוחות) על הביצועים הכספיים הופכים לפחות אינפורמטיביים. אולם, ייתכן שיהיה זה מתאים להשתמש ביותר בסיסי מדידה אם יש צורך בכך על מנת לספק מידע שימושי.

6.68 יכולת אימות משתפרת בעת שימוש בבסיסי מדידה שתוצאתם מידות שניתן לאמת אותן באופן בלתי תלוי במישרין, לדוגמה, על ידי צפייה במחירים, או בעקיפין, לדוגמה, על ידי בדיקת הנתונים שמשמשים במודל. אם מידה אינה ניתנת לאימות, ייתכן כי למשתמשים בדוחות הכספיים יהיה צורך במידע מסביר על מנת לאפשר להם להבין את אופן קביעת המידה. במקרים אחדים כאלה, ייתכן שהיה צורך להורות על שימוש בבסיס מדידה שונה.

עלות היסטורית

6.69 במצבים רבים, מדידת עלות היסטורית היא פשוטה יותר, ולכן פחות יקרה, מאשר למדוד ערך שוטף. בנוסף, מידות שנקבעו תוך יישום עלות היסטורית כבסיס מדידה הן באופן כללי מובנות היטב וכן, במקרים רבים, ניתנות לאימות.

6.70 אולם, אמידת צריכה וכן זיהוי ומדידה של הפסדים מירידת ערך או של התחייבויות מכבידות עשויים להיות סובייקטיביים. לכן, העלות ההיסטורית של נכס או של התחייבות יכולים לעיתים להיות קשים למדידה או לאימות כמו ערך שוטף.

6.71 בשימוש בבסיס מדידה של עלות היסטורית, נכסים זהים שנרכשו או התחייבויות זהות שהתהוו במועדים שונים יכולים להיות מדווחים בדוחות הכספיים בסכומים שונים. הדבר יכול להפחית את יכולת ההשוואה, הן מתקופה לתקופה באותה ישות מדווחת והן בתקופת דיווח יחידה בישויות שונות.

ערך שוטף

6.72 מאחר ששווי הוגן נקבע מנקודת מבטם של משתתפים בשוק, ולא מנקודת מבטה של ישות, והוא בלתי תלוי במועד שבו הנכס נרכש או ההתחייבות התהוותה, נכסים זהים או התחייבות זהות הנמדדים בשווי הוגן ימדדו, באופן עקרוני, באותו סכום על ידי ישויות שיש להן גישה לאותם שווקים. זה יכול לשפר את יכולת ההשוואה הן מתקופה לתקופה באותה ישות מדווחת והן בתקופת דיווח יחידה בישויות שונות. לעומת זאת, מאחר ששווי שימוש ושווי קיום משקפים נקודת מבט של ישות, מידות אלה עשויות להיות שונות עבור נכסים זהים או התחייבויות זהות בישויות שונות. הבדלים אלה עשויים להפחית את יכולת ההשוואה, בייחוד אם הנכסים או ההתחייבויות תורמים לתזרימי המזומנים באופן דומה.

6.73 אם השווי ההוגן של נכס או של התחייבות יכול להיקבע במישרין על ידי צפייה במחירים בשוק פעיל, לתהליך מדידת שווי הוגן הינו עלות נמוכה, והוא פשוט וקל להבנה; והשווי ההוגן ניתן לאימות באמצעות צפייה במישרין.

6.74 ייתכן שיהיה צורך בטכניקות הערכה, לעיתים כולל השימוש בטכניקות מדידה מבוססות תזרימי מזומנים, כדי לאמוד שווי הוגן כאשר הוא אינו ניתן לצפייה במישרין בשוק פעיל, ובאופן כללי יש בהן צורך בעת הקביעה של שווי שימוש ושל שווי קיום. בהתאם לטכניקות שבוצע בהן שימוש:

(א) אמידת נתונים להערכה ויישום טכניקת הערכה עשויים להיות יקרים ומורכבים.

(ב) הנתונים לתהליך עשויים להיות סובייקטיביים וייתכן שיהיה קשה לאמת הן את הנתונים והן את התקפות של התהליך עצמו. כתוצאה מכך, המידות של נכסים זהים או של התחייבויות זהות עשויות להיות שונות. הדבר יפחית את יכולת ההשוואה.

6.75 במקרים רבים, לא ניתן לקבוע שווי שימוש של נכס יחיד המשמש בשילוב עם נכסים אחרים באופן שיהיה בעל משמעות. במקום זאת, שווי השימוש נקבע עבור קבוצה של נכסים וייתכן שיהיה צורך להקצות את התוצאה לנכסים אינדיבידואליים. תהליך זה יכול להיות סובייקטיבי ושרירותי. בנוסף, אומדנים של שווי שימוש של נכס עשויים לשקף בטעות את ההשפעה של סינרגיות עם נכסים אחרים בקבוצה. לכן, קביעת שווי שימוש של נכס המשמש במשולב עם נכסים אחרים עשוי להיות תהליך יקר ומורכבותו והסובייקטיביות שלו מפחיתות את יכולת האימות. מסיבות אלה, שווי שימוש עשוי שלא להיות בסיס מדידה מעשי עבור מדידות מחדש רגילות של נכסים כאלה. אולם, ייתכן שהוא יהיה שימושי עבור מדידות מחדש מזדמנות של נכסים, לדוגמה, כאשר נעשה בו שימוש לבדיקת ירידת ערך על מנת לקבוע אם העלות ההיסטורית ניתנת להשבה במלואה.

6.76 בשימוש בבסיס מדידה של עלות שוטפת, נכסים זהים שנרכשו או התחייבויות זהות שהתהוו במועדים שונים מדווחים בדוחות הכספיים באותו סכום. זה יכול לשפר את יכולת ההשוואה, הן מתקופה לתקופה באותה ישות מדווחת והן בתקופת דיווח יחידה בישויות שונות. אולם, קביעת עלות שוטפת עשויה להיות מורכבת, סובייקטיבית ויקרה. לדוגמה, כפי שצוין בסעיף 6.22, ייתכן שיהיה צורך לאמוד את העלות השוטפת של נכס על ידי תיאום המחיר השוטף של נכס חדש על מנת לשקף את גילו ומצבו הנוכחיים של הנכס שמוחזק על ידי הישות. בנוסף, בשל שינויים בטכנולוגיה ובשל שינויים בנהגים עסקיים, נכסים רבים לא יוחלפו בנכסים זהים. לכן, תיאום סובייקטיבי נוסף למחיר השוטף של נכס חדש יידרש על מנת לאמוד את העלות השוטפת של נכס השווה לנכס הקיים. כמו כן, פיצול שינויים בערכים בספרים לפי עלות שוטפת בין עלות שוטפת של צריכה לבין השפעת השינויים במחירים (ראה

סעיף 6.42) עשוי להיות מורכב ולדרוש הנחות שרירותיות. בשל קשיים אלה, מידות של עלות שוטפת עשויות להיות חסרות יכולת אימות ומובנות.

גורמים ספציפיים למדידה לראשונה

6.77 סעיפים 6.43-6.76 דנים בגורמים שיש להביא בחשבון בעת בחירת בסיס מדידה, הן עבור הכרה לראשונה והן עבור מדידה עוקבת. סעיפים 6.78-6.82 דנים בגורמים נוספים שיש להביאם בחשבון בהכרה לראשונה.

6.78 בהכרה לראשונה, העלות של נכס שנרכש או של התחייבות שהתהוותה כתוצאה מאירוע שהוא עסקה בתנאי שוק דומה באופן רגיל לשוויים ההוגן באותו מועד, אלא אם כן עלויות עסקה הן משמעותיות. למרות זאת, גם אם שני סכומים אלה דומים, יש צורך לתאר באיזה בסיס מדידה נעשה שימוש בהכרה לראשונה. אם עלות היסטורית תשמש לאחר מכן, בסיס מדידה זה הוא גם, באופן רגיל, מתאים בהכרה לראשונה. באופן דומה, אם ערך שוטף ישמש לאחר מכן, הוא גם, באופן רגיל, מתאים בהכרה לראשונה. שימוש באותו בסיס מדידה בהכרה לראשונה ובמדידה עוקבת מונע הכרה בהכנסות או בהוצאות בעת המדידה העוקבת הראשונה רק עקב שינוי בבסיס המדידה (ראה סעיף 6.48).

6.79 כאשר ישות רוכשת נכס או שמתהווה לה התחייבות בתמורה להעברה של נכס אחר או של התחייבות אחרת כתוצאה מעסקה בתנאי שוק, המידה הראשונית של הנכס שנרכש או של ההתחייבות שהתהוותה קובעת אם הכנסות או הוצאות כלשהן נובעות מהעסקה. כאשר נכס או התחייבות נמדדים בעלות, לא נובעות הכנסות או הוצאות בהכרה לראשונה, אלא אם הכנסות או הוצאות נובעות מהגריעה של הנכס או ההתחייבות שהועברו, או אם נפגם ערכו של הנכס או שהתחייבות היא מכבידה.

6.80 נכסים עשויים להירכש או התחייבויות עשויות להתהוות כתוצאה מאירוע שאינו עסקה בתנאי שוק. לדוגמה:

(א) מחיר העסקה עשוי להיות מושפע מיחסים בין הצדדים או מלחץ פיננסי או מאילוץ אחר של אחד מהצדדים;

(ב) נכס עשוי להיות מוענק לישות ללא חיוב על ידי ממשלה או כתרומה לישות מצד אחר;

(ג) התחייבות עשויה להיות מוטלת על ידי חוק או תקנות; או

(ד) התחייבות לשלם פיצוי או קנס עשויה לבוע מפעולה בלתי חוקית (act of wrongdoing).

6.81 במקרים כאלה, מדידת הנכס שנרכש או ההתחייבות שהתהוותה בעלותם ההיסטורית עשויה שלא לספק מצג נאמן של הנכסים או של ההתחייבויות של הישות ושל הכנסות או הוצאות כלשהן הנובעות מהעסקה או מהאירוע האחר. לכן, ייתכן שיהיה זה מתאים למדוד את הנכס שנרכש או את ההתחייבות שהתהוותה בעלות נחשבת, כמתואר בסעיף 6.6. הפרש כלשהו בין עלות נחשבת זו לבין תמורה כלשהי שניתנה או שהתקבלה יוכר כהכנסות או כהוצאות בהכרה לראשונה.

6.82 כאשר נכסים נרכשים או התחייבויות מתהוות כתוצאה מאירוע שאינו עסקה בתנאי שוק, יש לזהות ולהביא בחשבון את כל ההיבטים הרלוונטיים של העסקה או של האירוע האחר. לדוגמה, ייתכן שיהיה צורך להכיר בנכסים אחרים, בהתחייבויות אחרות, בהשקעות ממחזיקים בזכויות הוניות או בחלוקות למחזיקים בזכויות הוניות על מנת לייצג נאמנה את המהות של ההשפעה של העסקה או של האירוע האחר על מצבה הכספי של הישות (ראה סעיפים 4.62-4.59) והשפעה מתייחסת כלשהי על ביצועיה הכספיים של הישות.

יותר מבסיס מדידה אחד

6.83 לעיתים, הבאה בחשבון של הגורמים שתוארו בסעיפים 6.43-6.76 עשויה להביא למסקנה כי צריך יותר מבסיס מדידה אחד עבור נכס או התחייבות ועבור הכנסות או הוצאות מתייחסות על מנת לספק מידע רלוונטי שייצג נאמנה הן את מצבה הכספי של הישות והן את ביצועיה הכספיים.

6.84 במרבית המקרים, הדרך המובנת ביותר לספק מידע זה היא:

(א) להשתמש בבסיס מדידה יחיד הן עבור הנכס או ההתחייבות בדוח על המצב הכספי והן עבור הכנסות והוצאות מתייחסות בדוח (בדוחות) על הביצועיים הכספיים; וכן

(ב) לספק בביאורים מידע נוסף תוך יישום בסיס מדידה שונה.

6.85 אולם, במקרים אחדים, מידע זה יותר רלוונטי, או מביא למצג יותר נאמן הן של המצב הכספי של הישות והן של ביצועיה הכספיים, באמצעות השימוש:

(א) בבסיס מדידה של ערך שוטף עבור נכס או התחייבות בדוח על המצב הכספי; וכן

Conceptual Framework for Financial Reporting

(ב) בבסיס מדידה אחר עבור הכנסות והוצאות מתייחסות בדוח רווח או הפסד¹⁰ (ראה סעיפים 7.17-7.18).

בבחירת בסיסי המדידה האלה, יש צורך להביא בחשבון את הגורמים שנדונו בסעיפים 6.43-6.76.

6.86 במקרים כאלה, הסכום הכולל של ההכנסות או הסכום הכולל של ההוצאות שנוצרו בתקופה מהשינוי בערך השוטף של הנכס או של ההתחייבות מופרד ומסווג (ראה סעיפים 7.14-7.19) כך ש:

(א) דוח רווח או הפסד כולל את ההכנסות או ההוצאות שנמדדו ביישום בסיס המדידה שנבחר עבור אותו דוח; וכן

(ב) רווח כולל אחר כולל את כל ההכנסות או ההוצאות הנותרות. כתוצאה מכך, הרווח הכולל האחר המצטבר המתייחס לאותו נכס או לאותה התחייבות שווה להפרש בין:

(i) הערך בספרים של הנכס או של ההתחייבות בדוח על המצב הכספי; לבין

(ii) הערך בספרים שהיה נקבע ביישום בסיס המדידה שנבחר עבור דוח רווח או הפסד.

מדידת הון

6.87 הסכום הכולל של הערך בספרים של הון (סך ההון) אינו נמדד במישרין. הוא שווה לסכום הכולל של הערכים בספרים של כל הנכסים שהוכרו בניכוי הסכום הכולל של הערכים בספרים של כל ההתחייבויות שהוכרו.

6.88 מאחר שדוחות כספיים למטרות כלליות לא נועדו להציג את שוויה של ישות, הסכום הכולל של הערך בספרים של הון לא יהיה באופן רגיל שווה:

(א) לשווי השוק המצרפי של הזכויות ההוניות של הישות;

¹⁰ המסגרת המושגית אינה קובעת אם הדוח (הדוחות) על הביצועים הכספיים מורכב (מורכבים) מדוח יחיד או משני דוחות. המסגרת המושגית משתמשת במונח "דוח רווח או הפסד" על מנת להתייחס הן לדוח נפרד והן לחלק נפרד בדוח יחיד על הביצועים הכספיים.

(ב) לסכום שניתן היה לגייס ממכירת הישות כמכלול על בסיס הנחת עסק חי ; או

(ג) לסכום שניתן היה לגייס ממכירת כל הנכסים של הישות ומסילוק כל התחייבויותיה.

6.89 אף על פי שסך ההון אינו נמדד במישרין, ייתכן שיהיה זה מתאים למדוד במישרין את הערך בספרים של קבוצות אינדיבידואליות אחדות של הון (ראה סעיף 4.65) ורכיבי הון אחדים (ראה סעיף 4.66). למרות זאת, מאחר שסך ההון נמדד כשייר, לפחות קבוצה אחת של הון אינה יכולה להימדד במישרין. באופן דומה, לפחות רכיב אחד של הון אינו יכול להימדד במישרין.

6.90 הסכום הכולל של הערך בספרים של קבוצת הון אינדיבידואלית או של רכיב הון אינדיבידואלי הוא באופן רגיל חיובי, אך הוא יכול להיות שלילי בנסיבות אחדות. באופן דומה, סך ההון הוא באופן כללי חיובי, אך יכול להיות שלילי בהתאם לנכסים ולהתחייבויות שהוכרו ולאופן מדידתם.

טכניקות מדידה מבוססות תזרימי מזומנים

6.91 לעיתים, מידה אינה ניתנת לצפייה במישרין. במקרים אחדים כאלה, דרך אחת לאמוד את המידה היא על ידי שימוש בטכניקות מדידה מבוססות תזרימי מזומנים. טכניקות כאלה אינן בסיסי מדידה. הן טכניקות המשמשות ליישום בסיס מדידה. לכן, בעת שימוש בטכניקה כזו, יש צורך לזהות באיזה בסיס מדידה נעשה שימוש ואת המידה שבה הטכניקה משקפת את הגורמים המתאימים לבסיס מדידה זה. לדוגמה, אם בסיס המדידה הוא שווי הון, הגורמים המתאימים הם אלה שתוארו בסעיף 6.14.

6.92 ניתן לעשות שימוש בטכניקות מבוססות תזרימי מזומנים ביישום בסיס מדידה מתוקן, לדוגמה, שווי קיום אשר מתוקן על מנת שלא לכלול את ההשפעה של האפשרות שהישות עשויה שלא לקיים התחייבות (סיכון אשראי עצמי). תיקון בסיסי מדידה עשוי לעיתים להביא למידע שהוא יותר רלוונטי למשתמשים בדוחות הכספיים או בעל עלות נמוכה יותר להפיק אותו או להבין אותו. אולם, בסיסי מדידה מתוקנים עשויים להיות גם קשים יותר להבנה עבור המשתמשים בדוחות הכספיים.

6.93 חוסר ודאות של תוצאה (ראה סעיף 6.61(א)) נובע מאי-ודאויות לגבי הסכום או לגבי העיתוי של תזרימי מזומנים עתידיים. אי-ודאויות אלה הן מאפיין חשוב של נכסים ושל התחייבויות. במדידת נכס או התחייבות על ידי התייחסות לאומדנים של תזרימי מזומנים עתידיים לא וודאיים, גורם אחד שיש להביאו

Conceptual Framework for Financial Reporting

בחשבון הוא שינויים אפשריים בסכום או בעיתוי שנאמדו של תזרימי מזומנים אלה (ראה סעיף 6.14(ב)). שינויים אלה מובאים בחשבון בבחירת סכום יחיד מתוך טווח של תזרימי מזומנים אפשריים. הסכום שנבחר הוא כשלעצמו לעיתים הסכום של תוצאה אפשרית, אך אין זה תמיד כך. הסכום המספק את המידע הרלוונטי ביותר הוא בדרך כלל אחד מתוך החלק המרכזי של הטווח (אומדן מרכזי). אומדנים מרכזיים שונים מספקים מידע שונה. לדוגמה:

(א) הערך החזוי (ממוצע משוקלל-הסתברות, המכונה גם תוחלת בסטטיסטיקה) משקף את כל טווח התוצאות ונותן משקל רב יותר לתוצאות שהן סבירות יותר. הערך החזוי אינו מיועד לחזות את התזרימים החיוביים הסופיים או התזרימים השליליים הסופיים של מזומן או הטבות כלכליות אחרות הנובעים מאותו נכס או מאותה התחייבות.

(ב) הסכום המקסימלי שיותר סביר שיתרחש מאשר שלא שיתרחש (דומה לחציון בסטטיסטיקה) מצביע על כך שהסתברות להפסד עוקב אינה עולה על 50% וכן שהסתברות לרווח עוקב אינה עולה על 50%.

(ג) התוצאה הסבירה ביותר (השכיח בסטטיסטיקה) היא תזרים חיובי סופי יחיד או תזרים שלילי סופי יחיד הנובע מהנכס או מההתחייבות שהוא הסביר ביותר.

6.94 אומדן מרכזי תלוי באומדנים של תזרימי מזומנים עתידיים ושינויים אפשריים בסכומים או בעיתוי שלהם. הוא אינו כולל את המחיר עבור נשיאת חוסר הוודאות לכך שהתוצאה הסופית עשויה להיות שונה מאומדן מרכזי זה (כלומר, הגורם המתואר בסעיף 6.14(ד)).

6.95 אף אומדן מרכזי אינו נותן מידע שלם לגבי טווח התוצאות האפשריות. לכן, ייתכן שמשתמשים בדוחות הכספיים יצטרכו מידע לגבי הטווח של תוצאות אפשריות.

החל
מסעיף

פרק 7 - הצגה וגילוי

- 7.1** הצגה וגילוי ככלי תקשורת
- 7.4** מטרות הצגה וגילוי ועקרונות להצגה וגילוי
- 7.7** סיווג
- 7.9** סיווג של נכסים ושל התחייבויות
- 7.10** קיזוז
- 7.12** סיווג של הון
- 7.14** סיווג של הכנסות ושל הוצאות
- 7.15** רווח או הפסד ורווח כולל אחר
- 7.20** קיבוץ

הצגה וגילוי ככלי תקשורת

7.1 ישות מדווחת מתקשרת מידע לגבי נכסיה, התחייבויותיה, הונה, הכנסותיה והוצאותיה על ידי הצגה וגילוי של מידע בדוחותיה הכספיים.

7.2 תקשורת אפקטיבית של מידע בדוחות כספיים עושה את המידע הזה לרלוונטי יותר ותורמת למצג נאמן של נכסיה, התחייבויותיה, הונה הכנסותיה והוצאותיה של הישות. היא גם משפרת את המובנות ואת יכולת ההשוואה של מידע בדוחות הכספיים. תקשורת אפקטיבית של מידע בדוחות הכספיים דורשת:

(א) התמקדות במטרות ובעקרונות של הצגה וגילוי במקום התמקדות בכללים;

(ב) סיווג מידע באופן אשר מקבץ פריטים דומים ומפריד פריטים שונים; וכן

(ג) קיבוץ מידע בדרך כזו שהוא אינו מוסווה על ידי פירוט מיותר או על ידי קיבוץ יתר.

7.3 כשם שהעלות מגבילה החלטות דיווח כספי אחרות, היא מגבילה גם החלטות לגבי הצגה וגילוי. לכן, בעת קבלת החלטות לגבי הצגה וגילוי, חשוב להביא בחשבון אם סביר שהתועלת למשתמשים בדוחות הכספיים על ידי הצגה או גילוי של מידע מסוים תצדיק את העלויות של הספקת מידע זה ושל השימוש בו.

מטרות הצגה וגילוי ועקרונות להצגה וגילוי

7.4 כדי לאפשר תקשורת יעילה של מידע בדוחות הכספיים, בעת פיתוח דרישות הצגה וגילוי בתקנים נדרש איזון בין:

(א) מתן גמישות לישויות לספק מידע רלוונטי המייצג נאמנה את הנכסים, ההתחייבויות, ההון, ההכנסות וההוצאות של הישות; לבין

(ב) דרישת מידע שהוא ניתן להשוואה, הן מתקופה לתקופה באותה ישות מדווחת והן בתקופת דיווח יחידה בישויות שונות.

7.5 הכללת מטרות הצגה וגילוי בתקנים תומכת בתקשורת אפקטיבית בדוחות הכספיים, משום שמטרות כאלה מסייעות לישויות לזהות מידע שימושי ולהחליט כיצד לתקשר מידע זה בצורה האפקטיבית ביותר.

7.6 תקשורת אפקטיבית בדוחות הכספיים נתמכת גם באמצעות הבאה בחשבון של העקרונות הבאים:

(א) מידע ספציפי לישות הוא שימושי יותר מתיאורים סטנדרטיים, המכונים לעיתים "boilerplate" (תבנית קבועה); וכן

(ב) שיכפול מידע בחלקים שונים של הדוחות הכספיים הוא בדרך כלל מיותר ועשוי לעשות את הדוחות הכספיים לפחות מובנים.

סיווג

7.7 סיווג הוא המיון של נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות או הוצאות על בסיס מאפיינים משותפים לצורכי הצגה וגילוי. מאפיינים כאלה כוללים את אופי הפריט, את תפקידו (או תפקודו) בפעילויות העסקיות המנוהלות על ידי הישות ואת אופן מדידתו, אך אינם מוגבלים להם.

7.8 סיווג נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות או הוצאות שאינם דומים יחד יכול להסוות מידע רלוונטי, להפחית את המובנות ואת יכולת ההשוואה ועשוי שלא לספק מצג נאמן של מה שהוא מתיימר לייצג.

סיווג של נכסים ושל התחייבויות

7.9 סיווג מיושם על יחידת החשבון שנבחרה עבור נכס או התחייבות (ראה סעיפים 4.48-4.55). אולם, לפעמים יהיה זה מתאים להפריד נכס או התחייבות לרכיבים בעלי מאפיינים שונים ולסווג רכיבים אלה בנפרד. יהיה זה מתאים כאשר סיווג רכיבים אלה בנפרד ישפר את השימושיות של המידע הכספי הנובע מכך. לדוגמה, ייתכן שיהיה זה מתאים להפריד נכס או התחייבות לרכיבים שוטפים ולא שוטפים ולסווג רכיבים אלה בנפרד.

קיצוץ

- 7.10 קיצוץ מתרחש כאשר ישות מכירה ומודדת הן נכס והן התחייבות כיחידות חשבון נפרדות, אך מקבצת אותם לסכום נטו יחיד בדוח על המצב הכספי. קיצוץ מסווג פריטים שאינם דומים יחד ולכן בדרך כלל אינו מתאים.
- 7.11 קיצוץ נכסים והתחייבויות שונה מטיפול במערכת של זכויות ומחויבויות כיחידת חשבון אחת (ראה סעיפים 4.48-4.55).

סיווג הון

- 7.12 על מנת לספק מידע שימושי, ייתכן שיהיה צורך לסווג זכויות הוניות בנפרד, אם לזכויות הוניות אלה מאפיינים שונים (ראה סעיף 4.65).
- 7.13 באופן דומה, על מנת לספק מידע שימושי, ייתכן שיהיה צורך לסווג רכיבי הון בנפרד אם חלק מרכיבים אלה כפופים לדרישות משפטיות, רגולטוריות או אחרות מסוימות. לדוגמה, בתחומי שיפוט אחדים, לישות מותר לבצע חלוקות למחזיקים בזכויות הוניות רק אם לישות יש עודפים מספיקים המוגדרים כניתנים לחלוקה (ראה סעיף 4.66). הצגה או גילוי נפרדים של עתודות אלה עשויים לספק מידע שימושי.

סיווג של הכנסות ושל הוצאות

- 7.14 סיווג חל על:
- (א) הכנסות והוצאות הנובעות מיחידת החשבון שנבחרה עבור נכס או עבור התחייבות; או
- (ב) רכיבים של הכנסות והוצאות כאלה, אם לרכיבים אלה מאפיינים שונים והם מזוהים בנפרד. לדוגמה, שינוי בערך השוטף של נכס יכול לכלול את ההשפעות של שינויים בערך ושל צבירת הריבית (ראה טבלה 6.1). יהיה זה מתאים לסווג רכיבים אלה בנפרד אם הדבר ישפר את השימושיות של המידע הכספי הנובע מכך.

רווח או הפסד ורווח כולל אחר

7.15 הכנסות והוצאות מסווגות ונכללות:

(א) בדוח רווח או הפסד¹¹; או

(ב) מחוץ לדוח רווח או הפסד, ברווח כולל אחר.

7.16 דוח הרווח או הפסד הוא המקור העיקרי למידע לגבי הביצועים הכספיים של ישות בתקופת הדיווח. דוח זה מכיל שורת סיכום של רווח או הפסד המספקת תיאור מתומצת ביותר של ביצועיה הכספיים של הישות לתקופה. משתמשים רבים בדוחות הכספיים כוללים את שורת הסיכום הזו בניתוח שלהם כנקודת מוצא עבור ניתוח זה או כאינדיקטור עיקרי לביצועיה הכספיים של הישות לתקופה. למרות זאת, הבנת ביצועיה הכספיים של ישות לתקופה דורשת ניתוח של כל ההכנסות וההוצאות שהוכרו – כולל הכנסות והוצאות שנכללו ברווח כולל אחר - וכן ניתוח של מידע אחר שנכלל בדוחות הכספיים.

7.17 מאחר שדוח רווח או הפסד הוא המקור העיקרי למידע לגבי ביצועיה הכספיים של הישות לתקופה, כל ההכנסות וההוצאות נכללות, בעיקרון, באותו דוח. אולם, בעת פיתוח תקנים, הוועדה עשויה להחליט בנסיבות חריגות שהכנסות או הוצאות הנובעות משינוי בערך השוטף של נכס או של התחייבות יכללו ברווח כולל אחר כאשר הכללה כזו תביא לדוח רווח או הפסד המספק מידע יותר רלוונטי או מצג יותר נאמן של ביצועיה הכספיים של הישות לאותה תקופה.

7.18 הכנסות והוצאות הנובעות מבסיס מדידה של עלות היסטורית (ראה טבלה 6.1) נכללות בדוח רווח או הפסד. זהו גם המקרה כאשר הכנסות והוצאות מסוג זה מזוהות בנפרד כרכיב של שינוי בערך השוטף של נכס או של התחייבות. לדוגמה, אם נכס פיננסי נמדד בערך שוטף ואם הכנסות ריבית מזוהות בנפרד משינויים אחרים בערך, הכנסות ריבית אלה נכללות בדוח רווח או הפסד.

¹¹ המסגרת המושגית אינה קובעת אם הדוח (הדוחות) על הביצועים הכספיים מורכב (מורכבים) מדוח יחיד או משני דוחות. המסגרת המושגית משתמשת במונח "דוח רווח או הפסד" על מנת להתייחס הן לדוח נפרד והן לחלק נפרד בדוח יחיד על הביצועים הכספיים. באופן דומה, היא משתמשת במונח "שורת סיכום של רווח או הפסד" על מנת להתייחס הן לשורת הסיכום של דוח נפרד והן לסיכום הביניים של חלק בדוח יחיד על הביצועים הכספיים.

7.19 בעיקרון, הכנסות והוצאות שנכללו ברווח כולל אחר בתקופה אחת מסווגות מחדש מרווח כולל אחר לדוח רווח או הפסד בתקופה עתידית, כאשר הדבר מביא לדוח רווח או הפסד המספק מידע יותר רלוונטי או מצג יותר נאמן של ביצועיה הכספיים של הישות לתקופה עתידית זו. אולם, אם, לדוגמה, אין בסיס ברור לזיהוי התקופה שבה לסיווג מחדש תהיה תוצאה זו, או לזיהוי הסכום שהיה צריך להיות מסווג מחדש, הוועדה עשויה, בעת פיתוח תקנים, להחליט שהכנסות והוצאות שנכללו ברווח כולל אחר לא יסווגו מחדש לאחר מכן.

קיבוץ

7.20 קיבוץ הוא החיבור יחד של נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות או הוצאות שיש להם מאפיינים משותפים ושהם כלולים באותו סיווג.

7.21 קיבוץ עושה מידע לשימושי יותר על ידי תימצות היקף גדול של פירוט. אולם, קיבוץ מסווה חלק מפירוט זה. לכן, נדרש למצוא איזון כך שמידע רלוונטי אינו מוסווה על ידי כמות גדולה של פירוט לא משמעותי או על ידי קיבוץ יתר.

7.22 ייתכן שיהיה צורך ברמות שונות של קיבוץ לחלקים שונים בדוחות הכספיים. לדוגמה, באופן רגיל, הדוח על המצב הכספי והדוח (הדוחות) על הביצועים הכספיים מספקים מידע מתומצת, ומידע מפורט יותר מסופק בביאורים.

החל
מסעיף

**פרק 8 - תפיסות מושגיות של הון ושל שימור
הון**

- 8.1 תפיסות מושגיות של הון**
- 8.3 תפיסות מושגיות של שימור הון וקביעת רווח**
- 8.10 תיאומים לשימור הון**

החומר שנכלל בפרק 8 הועבר ללא שינוי מהמסגרת המושגית לדיווח כספי שפורסמה ב-2010. חומר זה הופיע במקור במסגרת להכנה ולהצגה של דוחות כספיים שפורסמה ב-1989.

תפיסות מושגיות של הון

8.1 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 תפיסה מושגית פיזית של הון, כגון יכולת תפעולית, הון נחשב כמייצג את קיבולת הייצור של הישות, בהתבסס לדוגמה על יחידות תפוקה יומיות.

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

תפיסות מושגיות של שימור הון וקביעת רווח

8.3 התפיסות המושגיות של הון, המפורטות בסעיף 8.1 לעיל, מובילות לתפיסות המושגיות הבאות של שימור הון:

(א) *שימור הון פיננסי*. על פי תפיסה מושגית זו, רווח מופק רק אם הסכום הפיננסי (או סכום הכסף) של הנכסים נטו בסוף התקופה עולה על הסכום הפיננסי (או סכום הכסף) של הנכסים נטו לתחילת התקופה, לאחר שהוצאו מהחישוב חלוקות לבעלים והשקעות על ידי בעלים במהלך התקופה. 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) בסוף התקופה עולה על כושר הייצור הפיזי בתחילת התקופה, לאחר שהוצאו מהחישוב חלוקות לבעלים והשקעות על ידי הבעלים במהלך התקופה.

- 8.4 התפיסה המושגית של שימור הון קשורה לאופן שבו ישות הגדירה את ההון אותו היא מעוניינת לשמר. תפיסה מושגית זו מספקת את הקשר בין התפיסות המושגיות של ההון לבין התפיסות המושגיות של הרווח, מאחר שהיא מספקת את נקודת ההתייחסות לפיה נמדד רווח; התפיסה המושגית של שימור הון מהווה תנאי מוקדם להבחנה בין תשואה על הון הישות לבין החזר הון הישות; רק תזרימים חיוביים של נכסים בסכומים העולים על הסכומים הנדרשים לשימור ההון עשויים להיחשב כרווח, ולכן כתשואה על ההון. לכן, רווח הוא הסכום השירי שנותר אחרי שהוצאות (כולל תיאומים לשימור הון, אם מתאים) נוכו מההכנסות. אם ההוצאות עולות על ההכנסות, הסכום השירי מהווה הפסד.
- 8.5 התפיסה המושגית של שימור הון פיזי דורשת 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.
- 8.6 ההבדל העיקרי בין שתי התפיסות המושגיות של שימור הון הוא הטיפול בהשפעות השינויים במחירים של נכסים והתחייבויות 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.
- 8.7 על פי התפיסה המושגית של שימור הון פיננסי, שבה ההון מוגדר במונחים של יחידות כספיות נומינליות, רווח מייצג את הגידול בהון כספי נומינלי במהלך התקופה. בהתאם לכך, עליות במחירי נכסים שהוחזקו במהלך התקופה, שמקובל לכותם 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 את הגידול בכוח הקנייה שהושקע במהלך התקופה. לפיכך, רק חלק זה של הגידול במחירי הנכסים, העולה על הגידול ברמת המחירים הכללית, נחשב כרווח. יתרת הגידול תטופל כתיאום לשימור ההון (capital), ולכן כחלק מההון (equity).
- 8.8 על פי התפיסה המושגית של שימור הון פיזי, כאשר ההון מוגדר במונחי כושר ייצור פיזי, רווח מייצג את הגידול בהון זה במהלך התקופה. כל שינויי המחירים המשפיעים על הנכסים וההתחייבויות של הישות נחשבים כשינויים במדידה של כושר הייצור הפיזי של הישות; לכן, הם מטופלים כתיאומים לשימור ההון (capital), שמהווים חלק מההון (equity) ולא רווח.

8.9 הבחירה של בסיסי המדידה ושל התפיסה המושגית של שימור הון היא אשר תקבע את המודל החשבונאי שימש 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 להמליץ על מודל חשבונאי מסוים חוץ מאשר בנסיבות יוצאות דופן כדוגמת ישויות המדווחות במטבע של סביבה כלכלית היפר אינפלציונית. אולם, כוונה זו תיבחן לאור התפתחויות בעולם.

תיאומים לשימור הון

8.10 הערכה מחדש או הצגה מחדש של נכסים והתחייבויות גורמים לגידול או לקיטון בהון. בעוד שגידול או קיטון אלה מקיימים את ההגדרות של הכנסות והוצאות, הרי שבהתאם לתפיסות מושגיות של שימור הון מסוימות הן אינן נכללות בדוח רווח והפסד. במקום זאת, פריטים אלה נכללים בהון כתיאומים לשימור הון או כקרנות הערכה מחדש.

נספח

מונחים מוגדרים

המונחים המוגדרים להלן הובאו מהסעיפים הרלוונטיים של המסגרת המושגית לדיווח כספי או נגזרו מהם.

7.20 החיבור יחד של נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות או הוצאות שיש להם מאפיינים משותפים ושהם כלולים באותו סיווג.	קיבוץ (aggregation)
4.3 משאב כלכלי בהווה הנשלט על ידי הישות כתוצאה מאירועים מהעבר.	נכס (asset)
5.1 הסכום שבו נכס, התחייבות או הון מוכרים בדוח על המצב הכספי.	ערך בספרים (carrying amount)
7.7 המיון של נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות או הוצאות על בסיס מאפיינים משותפים לצורכי הצגה וגילוי.	סיווג (classification)
3.12 דוחות כספיים של ישות מדווחת המורכבת משתי ישויות, או יותר, שאינן כולן קשורות ביחסים של חברה אם-חברה בת.	דוחות כספיים משולבים (combined financial statements)
3.11 דוחות כספיים של ישות מדווחת המורכבת הן מהחברה האם והן מהחברות הבנות שלה.	דוחות כספיים מאוחדים (consolidated financial statements)
4.20 היכולת בהווה להתוות את השימוש במשאב הכלכלי ולהשיג את ההטבות הכלכליות העשויות לנבוע ממנו.	שליטה על משאב כלכלי (control of an economic resource)

מונחים מוגדרים (המשך)

<p>5.26 זהסרה של נכס שהוכר במלואו, או של חלק ממנו, או של התחייבות שהוכרה במלואה, או של חלק ממנה, מהדוח על המצב הכספי של ישות.</p>	<p>גריעה (derecognition)</p>
<p>4.4 זכות שיש לה את הפוטנציאל להפיק הטבות כלכליות.</p>	<p>משאב כלכלי (economic resource)</p>
<p>2.23, 2.4 מאפיין איכותי שעושה מידע שימושי לשימושי יותר. המאפיינים האיכותיים המשפרים הם יכולת השוואה, יכולת אימות, עיתוי נכון ומובנות.</p>	<p>מאפיין איכותי משפר (enhancing qualitative characteristic)</p>
<p>4.63 הזכות השיורית בנכסים של הישות לאחר ניכוי כל התחייבויותיה.</p>	<p>הון (equity)</p>
<p>4.64 תביעה על הזכות השיורית בנכסים של הישות לאחר ניכוי כל התחייבויותיה.</p>	<p>זכות הונית (equity claim)</p>
<p>4.56 חוזה או חלק מחוזה, שלא בוצע באופן שווה – אף לא אחד מהצדדים ביצע חלק כלשהו ממחויבויותיו, או שכל הצדדים ביצעו את מחויבויותיהם באופן חלקי שווה.</p>	<p>חוזה ביצוע (executory contract)</p>
<p>4.35, 4.13 חוסר ודאות לגבי קיומו של נכס או לגבי קיומה של התחייבות.</p>	<p>חוסר ודאות לגבי הקיום (existence uncertainty)</p>

מונחים מוגדרים (המשך)

<p>4.69 קיטון בנכסים, או גידול בהתחייבויות, שתוצאתם קיטון בהון, למעט אלה הנובעים מחלוקות למחזיקים בזכויות הוניות.</p>	<p>הוצאות (expenses)</p>
<p>2.5, 2.4 מאפיין איכותי שחייב להיות למידע כספי על מנת שיהיה שימושי למשתמשים העיקריים של דיווח כספי למטרות כלליות. המאפיינים האיכותיים הבסיסיים הם רלוונטיות ומצג נאמן.</p>	<p>מאפיינים איכותיים בסיסיים (fundamental qualitative characteristics)</p>
<p>1.12, 1.2 דיווח שמספק מידע כספי לגבי המשאבים הכלכליים של הישות, לגבי התביעות נגד הישות ולגבי שינויים במשאבים הכלכליים והתביעות נגד הישות, שהוא שימושי למשתמשים העיקריים בקבלת החלטות המתייחסות להספקת משאבים לישות.</p>	<p>דיווח כספי למטרות כלליות (general purpose financial report)</p>
<p>3.2 צורה מסוימת של דיווחים כספיים למטרות כלליות המספקת מידע לגבי הנכסים, ההתחייבויות, ההון, ההכנסות וההוצאות של הישות המדווחת.</p>	<p>דוחות כספיים למטרות כלליות (general purpose financial statements)</p>
<p>4.68 גידול בנכסים, או קיטון בהתחייבויות, שתוצאתם גידול בהון, למעט אלה הנובעים מהשקעות של מחזיקים בזכויות הוניות.</p>	<p>הכנסות (income)</p>
<p>4.26 מחויבות בהווה של הישות להעביר משאב כלכלי כתוצאה מאירועים מהעבר.</p>	<p>התחייבות (liability)</p>

מונחים מוגדרים (המשך)

<p>2.11 מידע הוא מהותי אם ניתן לצפות באופן סביר שהשמטתו, שהצגתו באופן מטעה או שהסוואתו ישפיעו על החלטות שהמשתמשים העיקריים בדיווחים כספיים למטרות כלליות מקבלים על בסיס דיווחים אלה, המספקים מידע כספי לגבי ישות מדווחת ספציפית.</p>	<p>מידע מהותי (material information)</p>
<p>6.1 התוצאה של יישום בסיס מדידה לנכס או להתחייבות ולהכנסות או להוצאות המתייחסות.</p>	<p>מידה (measure)</p>
<p>6.1 מאפיין מזוהה - לדוגמה, עלות היסטורית, שווי הוגן או שווי קיום התחייבות (fulfilment value) - של פריט נמדד.</p>	<p>בסיס מדידה (measurement basis)</p>
<p>2.19 חוסר ודאות הנובע כאשר סכומים כספיים בדיווחים כספיים אינם ניתנים לצפייה במישרין ובמקום זאת קיימת חובה לאמוד אותם.</p>	<p>חוסר ודאות במדידה (measurement uncertainty)</p>
<p>7.10 קיבוץ נכס והתחייבות אשר מוכרים ונמדדים כיחידות חשבון נפרדות לסכום נטו יחיד בדוח על המצב הכספי.</p>	<p>קיזוז (offsetting)</p>
<p>6.61 חוסר ודאות לגבי הסכום או העיתוי של תזרים חיובי כלשהו או של תזרים שלילי כלשהו של הטבות כלכליות שינבעו מנכס או מהתחייבות.</p>	<p>חוסר ודאות של תוצאה</p>
<p>4.14 בתוך משאב כלכלי, מאפיין שכבר קיים ואשר, לפחות במצב נסיבות אחד, יפיק לישות הטבות כלכליות מעבר לאלה הניתנות להשגה על ידי כל הצדדים האחרים.</p>	<p>פוטנציאל להפיק הטבות כלכליות (potential to produce economic benefits)</p>

מונחים מוגדרים (המשך)

- | | |
|--|---|
| 1.2 משקיעים, מלווים ונותני אשראי אחרים, קיימים ופוטנציאליים. | משתמשים עיקריים (של דיווחים כספיים למטרות כלליות) (primary users) (of general purpose financial reports) |
| 2.16 שימוש בתשומת לב זהירה (caution) בעת הפעלת שיקולי דעת בתנאים של חוסר ודאות. המשמעות של שימוש בזהירות היא כי נכסים והכנסות אינם מוצגים ביתר והתחייבויות והוצאות אינן מוצגות בחסר. במידה שווה, שימוש בזהירות אינו מתיר הערכה בחסר של נכסים או של הכנסות או הערכה ביתר של התחייבויות או של הוצאות. | זהירות (prudence) |
| 5.1 התהליך של הכללתו בדוח על המצב הכספי או בדוח (בדוחות) על הביצועים הכספיים של פריט, המקיים את ההגדרה של אחד המרכיבים של הדוחות הכספיים - נכס, התחייבות, הון, הכנסות או הוצאות. הכרה כרוכה בתיאור הפריט באחד מהדוחות האלה - לבד או במקובץ עם פריטים אחרים - במילים ובסכום כספי, והכללת סכום זה בשורת סיכום אחת או יותר באותו דוח. | הכרה (recognition) |
| 3.10 ישות אשר נדרשת או בוחרת להכין דוחות כספיים למטרות כלליות. | ישות מדווחת (reporting entity) |

מונחים מוגדרים (המשך)

- | | | |
|----------|--|---|
| 3.11 | דוחות כספיים של ישות מדווחת שהיא החברה האם לבדה. | דוחות כספיים לא מאוחדים (unconsolidated) financial statements |
| 4.48 | הזכות או קבוצת הזכויות, המחויבות או קבוצת המחויבויות, או קבוצת הזכויות והמחויבויות, שעליהן מיושמים הקריטריונים להכרה ותפיסות המדידה. | יחידת חשבון (unit of account) |
| 2.4, 1.2 | מידע כספי שהוא שימושי למשתמשים עיקריים של דיווחים כספיים למטרות כלליות בקבלת החלטות להספקת משאבים לישות המדווחת. כדי שמידע כספי יהיה שימושי, עליו להיות רלוונטי וליצג נאמנה את התופעה שהוא מתיימר לייצג. | מידע כספי שימושי (useful) financial information |
| - | ראה משתמשים עיקריים (של דיווחים כספיים למטרות כלליות). | משתמשים (של דיווחים כספיים למטרות כלליות) users (of) general purpose financial reports |

