מסגרת מושגית לדיווח כספי

שלומי שוב

רקע

2018

Conceptual Framework for Financial Reporting

המסגרת המושגית מהי?

"חוקה" חשבונאית שמטרותיה:

1. לסייע בפיתוחם של תקנים חשבונאים חדשים.

2. לסייע לישויות המדווחות בנושאים לגביהם לא נקבע טיפול חשבונאי בתקן, או כאשר ישנה בחירת מדיניות חשבונאית.

3. לסייע לגורמים אחרים להבין את התקנים ולפרשם.

מהו המעמד של המסגרת המושגית?

במקרה של סתירה בין התקינה החשבונאית, לבין המסגרת המושגית, התקינה החשבונאית גוברת. <u>דוגמאות:</u>

ההיררכיה החשבונאית - IAS 8

במקרה שבו פרסומי ה- IFRS אינם מכסים נושא מסוים, הישות המדווחת נדרשת להפעיל שיקול דעת בכדי להציג מידע מהימן ורלבנטי. במסגרת זו יש לבחון את הפרסומים הבאים בסדר יורד:

- הוראות או דרישות בתקן חשבונאות או הבהרה לו אשר עוסקים בנושאים דומים או קשורים, וכן
- הוראות המסגרת המושגית לעריכת דוחות כספיים והצגתם.

ניתן להביא בחשבון גם פרסומים מקצועיים של גופי תקינה חשבונאית אחרים שלהם מסגרת מושגית דומה, דוגמת המוסד לתקינה חשבונאית בארה"ב, ספרות מקצועית ופרקטיקות ענפיות מקובלות.

במה עוסקת המסגרת המושגית?

המסגרת המושגית עוסקת במטרת הדיווח הכספי למטרות כלליות (דיווח כספי) ובתפיסות המושגיות העומדות בבסיס הכנת הדוחות הכספיים והצגתם.

המסגרת המושגית חלה על הדוחות הכספיים, שהינם סוג אחד של דיווח כספי, ומתמקדת בהם. יחד עם זאת, המסגרת המושגית דנה גם במידע המסופק בדיווחים כספיים אחרים (שאינם דוחות כספיים), כגון דוח הדירקטוריון ופרק תיאור עסקי התאגיד.

לאור האמור, יש להבחין בין דוחות כספיים לבין דיווחים כספיים.

מטרת הדיווח הכספי

מטרת הדיווח הכספי היא לספק מידע כספי על הישות המדווחת אשר יהיה שימושי למשקיעים קיימים ופוטנציאליים, מלווים ונותני אשראי אחרים בקבלת החלטות לגבי אספקת משאבים לישות.

המשתמשים הנ"ל זקוקים למידע שיסייע להעריך את תזרימי המזומנים העתידיים של הישות ואת האופן שבו ההנהלה מנהלת את משאביה הכלכליים (stewardship).

לצורך כך הם נדרשים למידע על המשאבים של הישות והתביעות עליהם (לרבות השפעה של עסקאות ואירועים אחרים ששינו אותם, תוך הבחנה בין ביצועים כספיים ופעולות הוניות) ועד כמה ההנהלה והדירקטוריון פעלו באופן יעיל ואפקטיבי להשתמש במשאבים.

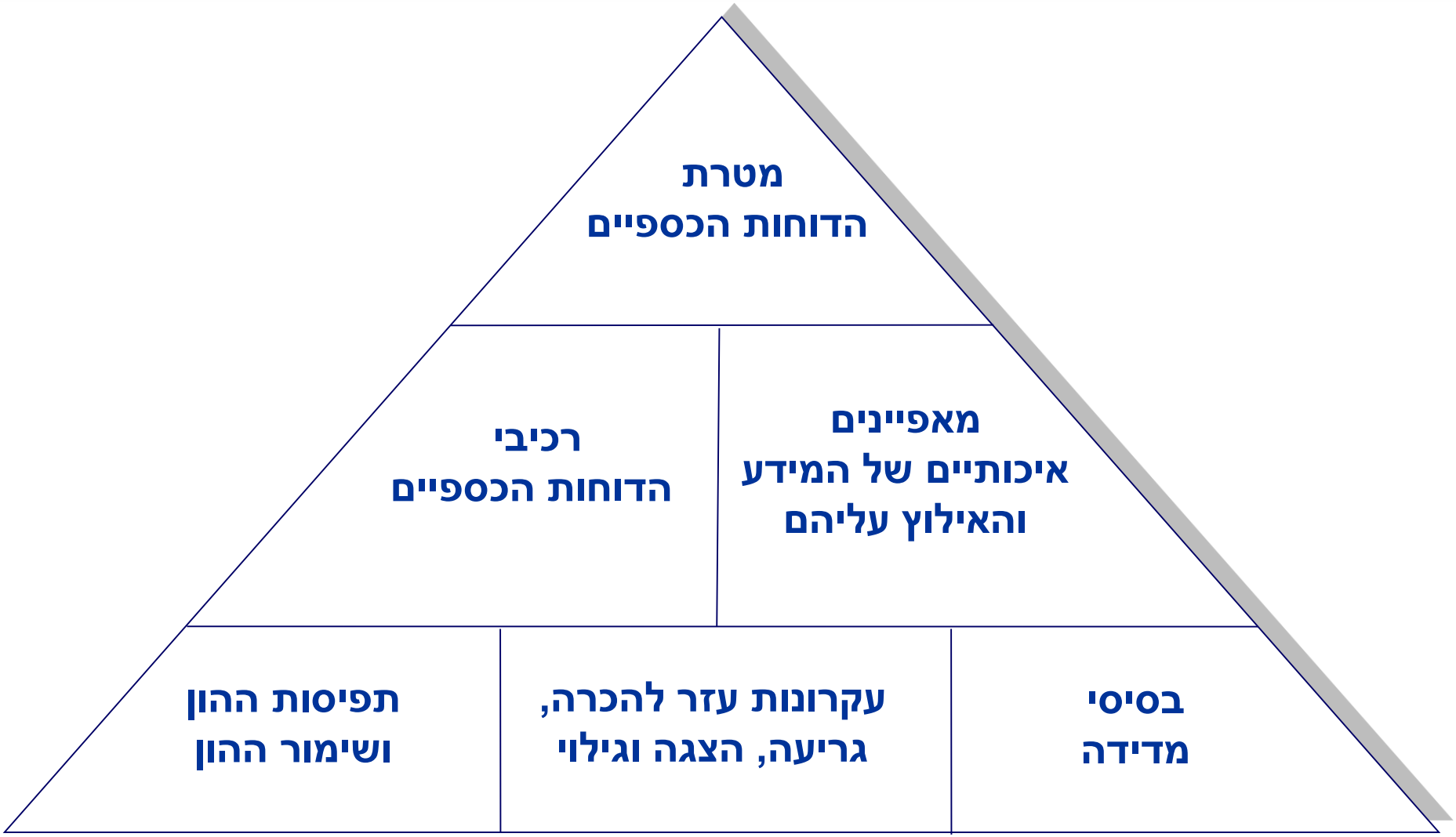
הדוחות הכספיים והאחריות להם

המסמך הקרוי דוחות כספיים כולל בנוסף לדוחות העיקריים גם ביאורים ופירוטים נלווים, והוא כאמור מהווה סוג מסוים של דיווח כספי.

האחראים לעריכתם של הדוחות הכספיים ולהצגתם הם הדירקטוריון וההנהלה של הישות. הדוחות הכספיים על האומדנים הרבים והשיטות החשבונאיות הם "מצגי ההנהלה".

השקפים שלהלן עוסקים בעקרונות המסגרת המושגית בהתייחס לדוחות הכספיים בלבד.

מבנה המסגרת המושגית



מטרת הדוחות הכספיים

מטרת הדוחות הכספיים היא לספק מידע לגבי הנכסים, ההתחייבויות, ההון, ההכנסות וההוצאות של הישות המדווחת, שהינם שימושיים למשתמשי הדוחות הכספיים בהערכת תחזיות תזרימי מזומנים עתידיים נטו והערכת אופן הניהול (stewardship) של המשאבים הכלכליים של הישות על ידי ההנהלה.

המידע האמור ניתן בדוח על המצב הכספי, בדוח על הביצועים הכספיים, בדוחות אחרים ובביאורים.

זהות הישות המדווחת

הישות המדווחת היא ישות אשר נדרשת, או בוחרת, לערוך דוחות כספיים. לרוב מדובר בישות משפטית (כגון חברה או שותפות), אך אין הכרח כי הישות המדווחת תהיה ישות משפטית.

הישות המדווחת יכולה להיות ישות יחידה, חלק מישות (למשל, סניף של חברה) או מורכבת ממספר ישויות (למשל, חברה אם וחברות בנות).

תקופת הדיווח ונקודת המבט של הדוחות

תקופת הדיווח - על מנת לסייע למשתמשי הדוחות הכספיים לזהות ולהעריך שינויים ומגמות, הדוחות הכספיים מספקים גם מידע השוואתי.

נקודת המבט של הדוחות הכספיים - הדוחות הכספיים מספקים מידע בדבר עסקאות או אירועים אחרים מנקודת המבט של הישות המדווחת בכללותה (ולא מנקודת מבט של קבוצה מסוימת של משקיעים, מלווים או נותני אשראי אחרים).

הנחת היסוד – עסק חי

בהתאם למסגרת המושגית דוחות כספיים ערוכים בהתאם להנחה שהישות היא "עסק חי" (Going Concern), כלומר הישות צפויה להמשיך בפעילות בעתיד הנראה לעין.

המאפיינים האיכותיים: **רלבנטיות**

על מנת שהמידע יהיה שימושי עליו להיות רלבנטי לצרכי קבלת ההחלטות של המשתמשים. המידע הוא רלבנטי כאשר יש לו יכולת להשפיע על ההחלטות כלכליות של המשתמשים.

מידע נחשב רלבנטי אם יש בו לפחות את אחד הערכים הבאים:

המאפיינים האיכותיים: רלבנטיות (המשך)

רלבנטיות סובייקטיבית: **מהותיות**

מידע הוא מהותי אם השמטתו או הצגתו המוטעית עלולות להשפיע על החלטות כלכליות המתקבלות ע"י המשתמשים על בסיס הדוחות הכספיים.

המאפיינים האיכותיים: **מצג נאמן**

כדי שהמידע יהיה שימושי עליו להוות מצג נאמן של מהות התופעה שאותה הוא מתיימר לייצג. המסגרת המושגית מדגישה בהקשר זה כי המהות גוברת על הצורה המשפטית (Substance Over Form).

מצג נאמן כולל שלושה מרכיבים. המידע צריך להיות שלם, ניטראלי ונטול טעויות.

המאפיינים האיכותיים התוספתיים

ארבעת המאפיינים האיכותיים התוספתיים הינם: **השוואתיות**, **יכולת אימות**, **עיתוי נכון ומובנות**.

אילוץ על מידע שימושי – איזון בין תועלת לעלות

התועלת המופקת מהמידע צריכה לעלות על עלות אספקתו (איסוף ועיבוד המידע וכד' ועלויות הבנתו).

רכיבי הדוחות הכספיים

קבוצה ראשונה: המצב הכספי

אלמנטים המשקפים את המצב הכספי בנקודת זמן מסוימת:

- נכס
- התחייבויות
- הון

קבוצה שנייה: שינויים בהון

אלמנטים המשקפים עסקאות ואירועים המשפיעים על הנכסים נטו (ההון) בתקופת זמן מסוימת, תוך הבחנה בין ביצועים כספיים לפעולות הוניות:

- הכנסות
- הוצאות
- השקעות (משיכות) בעלים

תהליך ההכרה

הכרה הינה תהליך במסגרתו משולב בדוח על המצב הכספי או בדוח על הביצועים הכספיים, פריט המקיים את ההגדרה של אחד מהרכיבים של הדוחות הכספיים – נכס, התחייבות, הון, הכנסות או הוצאות.

תהליך ההכרה כולל שני שלבים:

- שלב א' – עמידה בהגדרה הרלבנטית
- שלב ב' – עמידה בכללי הכרה

הסכום שבו נכס, התחייבות או הון מוכרים בדוח על המצב הכספי מכונה "הערך בספרים" שלו.

תהליך ההכרה (המשך)

ההכרה יוצרת קשר בין הדוחות הכספיים ורכיביהם באופן הבא:

דוח על המצב הכספי בתום תקופת הדיווח

נכסים פחות התחייבויות שווה הון

=

דוח על הביצועים הכספיים

השקעות פחות משיכות בעלים

+

הכנסות פחות הוצאות

+

דוח על המצב הכספי בתחילת תקופת הדיווח

נכסים פחות התחייבויות שווה הון

שינויים בהון

קריטריונים להכרה

על הישות להכיר בנכס או בהתחייבות (וכן בהכנסות, בהוצאות או בשינויים בהון הנובעים מהם), אם ההכרה בהם תספק למשתמשי הדוחות הכספיים מידע שימושי, כלומר מידע רלוונטי לגביהם ומצג נאמן שלהם.

קריטריונים להכרה (המשך)

לא נדרשת עמידה ברף הסתברותי לזרימת ההטבות הכלכליות או יכולת מדידה מהימנה לצורך ההכרה (כפי שנדרש בעבר).

עם זאת, הסתברות נמוכה לזרימת הטבות כלכליות כמו גם אי-ודאות לגבי קיום הנכס או ההתחייבות, עשויים להשפיע על ההחלטה בדבר רלבנטיות המידע שיסופק במסגרת ההכרה. לדוגמה, אין רלבנטיות להכרה בנכס בגין תביעה שהוגשה שסיכויי הזכייה בה נמוכים מאוד.

נכס – הגדרה

נכס הוא משאב כלכלי בהווה אשר נשלט על-ידי הישות כתוצאה מאירועי עבר. משאב כלכלי הוא זכות בעלת פוטנציאל לייצר הטבות כלכליות.

- משאב כלכלי (זכות).
- פוטנציאל לייצור הטבות כלכליות.
- כתוצאה מאירועי עבר.
- בשליטת החברה.

נכס – הכרה

בהתאם לעקרונות ההכרה, נכס מוכר בדוח על המצב הכספי אם ההכרה בו מספקת מידע רלוונטי לגבי הנכס ומצג נאמן שלו (מידע שימושי).

התחייבות – הגדרה

התחייבות היא מחויבות בהווה של הישות להעביר משאב כלכלי כתוצאה מאירועי עבר.

- לישות קיימת מחויבות.
- המחויבות הינה להעברת משאב כלכלי.
- המחויבות קיימת בהווה כתוצאה מאירועי העבר.

התחייבות – הכרה

בהתאם לעקרונות ההכרה, התחייבות מוכרת בדוח על המצב הכספי אם ההכרה בה מספקת מידע רלוונטי לגבי ההתחייבות ומצג נאמן שלה (מידע שימושי).

נכסים והתחייבויות – יחידת החשבון

יחידת החשבון (unit of account) הינה הזכות (או קבוצת הזכויות), המחויבות (או קבוצת המחויבויות) או קבוצת הזכויות והמחויבויות שלגביהם מיושמים עקרונות ההכרה והמדידה.

בוחרים את יחידת החשבון באופן אשר יספק מידע שימושי (כלומר, רלוונטי ומצג נאמן) לגבי הנכס או ההתחייבויות ולגבי ההכנסות וההוצאות המתייחסות, בכפוף לאילוץ עלות תועלת. לדוגמה, במקרים מסוימים ניתן לשלב מספר חוזי חכירה ולטפל בהם כיחידת חשבון אחת.

נכסים והתחייבויות – חוזי ביצוע

חוזה ביצוע הינו חוזה (או חלק מחוזה) אשר לא בוצע באופן שווה – אף אחד מהצדדים לא ביצע את מחויבויותיו או ששני הצדדים מילאו את מחויבויותיהם באופן חלקי במידה שווה. חוזה מחייב לרכישת מלאי בעתיד הינו דוגמה לחוזה ביצוע.

על אף שהזכויות והמחויבויות הנובעות מחוזי ביצוע בדרך כלל עומדות בהגדרת נכס והתחייבות ובעקרונות ההכרה, הפרקטיקה המקובלת כיום היא שלא להכיר בהם בדוחות הכספיים (אלא בנסיבות ספציפיות, כגון אם מדובר בחוזה מכביד).

תהליך הגריעה

גריעה הינה תהליך ההסרה של נכס (או חלק ממנו) או התחייבות (או חלק ממנה), מהדוח על המצב הכספי.

הגריעה מתרחשת בדרך כלל כאשר אין עוד עמידה בהגדרת נכס או התחייבות:

- עבור נכס הגריעה מתרחשת כאשר הישות מאבדת שליטה בנכס.
- עבור התחייבות הגריעה מתרחשת כאשר לישות אין עוד מחויבות בהווה בגין ההתחייבות שהוכרה.

הון – הגדרה

הון מוגדר כשארית הנכסים הנותרת לבעלי הישות לאחר הפחתת כל התחייבויותיה.

הון – קיום ההגדרה השיורית (IAS 32)

1. החוזה מייצג גידול בנכס פיננסי (או נכס אחר או קיטון בהתחייבות פיננסית) של הישות אך אינו נכנס להגדרת התחייבות פיננסית, כמו במקרה של הנפקת מניות. או,

2. החוזה מייצג גידול בהתחייבות פיננסית (או קיטון בנכס פיננסי או אחר) של הישות, אך אינו נכנס להגדרת נכס פיננסי, כמו במקרה של רכישת מניות החברה.

הבחנה בין התחייבות להון (IAS 32)

IAS 32 שינה במקצת את ההבחנה הקיימת במסגרת המושגית וקבע כי לא בכל מקרה יש לסווג כהון סכומים שהישות קיבלה והיא אינה נדרשת להחזירם.

לצורך כך הוכנס קריטריון נוסף לסיווג כהון, שבוחן האם מהות היחסים בין הישות והצד השני משקפת יחסי בעלים.

סכומים שישות קיבלה אך לא תידרש להחזיר – הבחנה בין מספר משתנה לבין מספר קבוע של מניות

- סכומים אשר אינם משקפים יחסים בין הישות לבין הבעלים ("מספר משתנה של מניות") - יטופלו כהתחייבות.

- סכומים אשר משקפים יחסים בין הישות לבין הבעלים ("מספר קבוע של מניות") - יטופלו כהון בהתאם למהות היחסים.

הבחנה בין מספר משתנה לבין מספר קבוע של מניות – המחשה

גורם מסוים הפקיד בחברה סך של 100,000 ש"ח כתשלומים על חשבון מניות שתונפקנה בעוד שנתיים. במועד ההפקדה מחיר המניה של החברה הינו 10 ש"ח. בהתאם להסכם, מספר המניות שיונפקו לאותו גורם יקבע כנגזרת של מחיר המניה במועד ההנפקה בפועל.

נניח שבמועד הנפקת המניות מחיר המניה ירד ל- 5 ש"ח ולכן החברה הנפיקה 20,000 מניות (= 100,000/5). אין ספק שבראיה של אותו גורם, בתקופת השנתיים, הוא אינו נושא בסיכון בעלים וגם לא בסיכוי בעלים. במילים אחרות, הוא אדיש לשינוי במחיר המניה, שהרי יקבל בכל מקרה מספר משתנה של מניות בשווי של 100,000 ש"ח.

הכנסות – הגדרה והכרה

הכנסות (Income) מוגדרות כגידול בנכסים, או קיטון בהתחייבויות, שתוצאתן גידול בהון, למעט אלה הנובעים מהשקעות של מחזיקים בתביעות הוניות.

הוצאות – הגדרה והכרה

הוצאות מוגדרות כקיטון בנכסים, או גידול בהתחייבויות, שתוצאתן קיטון בהון, למעט אלה הנובעים מחלוקות למחזיקים בתביעות הוניות.

השקעות ומשיכות בעלים

השקעות ומשיכות בעלים (לא מוגדרות במפורש) הן קיטון או גידול בנכסים נטו של הישות במהלך תקופה מסוימת כתוצאה מעסקאות או אירועים שהתרחשו עם בעלי מניות כבעלי מניות.

מדידת רכיבי הדוחות הכספיים

מדידה היא אותו תהליך של קביעת הסכום הכספי שבו יוכרו וירשמו רכיבי הדוחות הכספיים, ולשם כך יש צורך לבחור בסיס מדידה.

חשוב להבחין בין תהליך ההכרה של הרכיבים לבין תהליך מדידתם.

בעוד תהליך ההכרה מסתיים ביום המאזן, הרי שלצורכי מדידה יש לעשות שימוש במידת הצורך במידע שהתקבל לאחר תאריך המאזן שמעיד על ערכו של הפריט ליום המאזן.

אילו בסיסי מדידה קיימים?

1. **עלות היסטורית** – מספקת מידע לגבי הנכס או ההתחייבות, הנגזר מהמחיר של העסקה או האירוע שהביאו להיווצרותם.

2. **שווי שוטף** – מספק מידע מעודכן לגבי הנכס או ההתחייבות המשקף את התנאים הקיימים במועד המדידה, והוא כולל את בסיסי המדידה הבאים:
   - א- שווי הוגן.
   - ב- שווי שימוש (של נכסים) ושווי קיום (של התחייבויות).
   - ג- עלות שוטפת.

בסיסי מדידה ב- IFRS כיום: אקטיב

תקן	נכסים	בסיסי המדידה
IFRS 9	השקעה במניות	שווי הוגן
IFRS 9	השקעה בנכסים פיננסיים מוחזקים למסחר	שווי הוגן
IFRS 9	נכסים פיננסיים נגזרים	שווי הוגן
IFRS 9	נכסים פיננסים אחרים	עלות או שווי הוגן
IAS 41	נכסים ביולוגיים	שווי הוגן
IAS 2	מלאי	בסיס עלות
IAS 40	נדלן להשקעה	שווי הוגן או בסיס עלות
IAS 16	רכוש קבוע	בסיס עלות או הערכה מחדש
IFRS 5	נכסים בלתי שוטפים מוחזקים למכירה	הנמוך מבין עלות לשווי הוגן בניכוי עלויות מכירה

בסיסי מדידה ב- IFRS כיום: פאסיב

תקן	נכסים	בסיסי המדידה
IFRS 9	התחייבויות פיננסיות שאינן נגזרות	בד"כ עלות מופחתת
IAS 37	הפרשות בגין תביעות	מבוסס על התשלום הצפוי
IFRS 9	התחייבויות נגזרות	שווי הוגן
IAS 19	הטבות לעובדים	ערך נוכחי

א-סימטריה: בעוד בסיסי המדידה של נכסים הם עלות או שווי הוגן הרי שבסיס המדידה של מרבית ההתחייבויות הוא עלות מופחתת.

שווי הוגן – הגדרה

"המחיר שהיה מתקבל ממכירת נכס או שהיה משולם להעברת התחייבות בעסקה רגילה בין משתתפים בשוק במועד המדידה"

המשתתפים בשוק, הם קונים ומוכרים בשוק שהם בלתי תלויים בישות המדווחת, המעוניינים ויכולים לבצע את העסקה (אינם מאולצים לבצע אותה), שלהם הבנה בסיסית לגבי הנכס או ההתחייבות, כאשר העסקה מבוססת על כל המידע הזמין.

מדרג שווי הוגן – IFRS 13

רמה ראשונה

הראיה הטובה ביותר לשווי הוגן הינה מחיר עדכני (מצוטט) בשוק פעיל של נכס או התחייבות זהים (ללא התאמות).

רמה שנייה

בהעדר מחירים עדכניים בשוק פעיל, יש להשתמש במחירים שניתנים לצפייה – כמו מחירים בשוק שאינו פעיל, או בשוק פעיל לפריטים שאינם זהים, לרבות פרמטרים נגזרים – כמו שיעורי ריבית וסטיית תקן נגזרת.

לדוגמה, שוויו ההוגן של אג"ח מוגבלות יקבע על פי שוויין ההוגן של אג"ח דומות, אשר אינן מוגבלות, תוך התאמה בגין השפעת המגבלה.

רמה שלישית

נתונים בלתי נצפים, כדוגמת תחזיות הנהלה. טכניקת הערכת השווי צריכה להיות זו שתמקסם את השימוש בנתונים נצפים רלבנטיים.
בסופו של דבר, דירוג השווי ההוגן, מתבצע בהתאם לרמה הנמוכה ביותר בה נמצאים הנתונים העיקריים ששימשו למדידתו.

טכניקות הערכה של שווי הוגן

1. גישת השוק (Market approach).
2. גישת ההכנסה (Income approach).
3. גישת העלות (Cost approach).

טכניקות הערכה של שווי הוגן (המשך)

גישת השוק (Market approach)

על פי גישה זו אמידת השווי ההוגן מתבססת על המחיר שנקבע בעסקאות שהתממשו בפועל ואשר מתייחסות לנכסים או התחייבויות זהים, דומים או ברי השוואה.

טכניקות הערכה של שווי הוגן (המשך)

גישת ההכנסה (Income approach)

על פי גישה זו אמידת השווי ההוגן מתבססת על טכניקות הערכה של סכומים עתידיים צפויים (כגון, תזרימי מזומנים או רווחים) לסכום בודד בהווה (מהוון). גישת ההכנסה כוללת לדוגמה טכניקות ערך נוכחי, כגון גישת הערך הנוכחי הצפוי, ומודלים לתמחור אופציות, כגון בלק-שולס או המודל הבינומי.

טכניקות הערכה של שווי הוגן (המשך)

גישת העלות (Cost approach)

גישה זו נאותה רק לשם אמידת שווים ההוגן של נכסים. על פי גישה זו, אומדן השווי ההוגן של נכס הינו הסכום אשר נדרש בהווה כדי להחליף את יכולת השירות של הנכס (עלות החלפה). לאמור, מהו המחיר בו משתתף בשוק היה נושא בכדי לרכוש או להקים נכס תחליפי, מותאם למצב הנכס הרלבנטי, לרבות בגין התיישנות.

עקרון ההקבלה

עקרון ההקבלה נועד לסייע במקרים מסוימים לקביעת עיתוי ההכרה בהוצאה.

בהתאם לעקרון זה הוצאות ישירות מוכרת בדוח רווח והפסד במועד זהה למועד ההכרה בהכנסה בגינה התהוו.

על אף שיישום עקרונות המסגרת המושגית מוביל להקבלה בין הוצאות להכנסות, הקבלה זו אינה מהווה מטרה של המסגרת המושגית ועקרון ההקבלה אינו יכול לסתור את ההתבססות על כללי ההכרה בנכסים או התחייבויות.

IFRS 15 – הכנסות מחוזים עם לקוחות

מבחינה פרקטית, כללי ההכרה בהכנסה מיושמים כיום באמצעות IFRS 15 בדבר הכנסות מחוזים עם לקוחות, הקובע את עיתוי ההכרה בהכנסות ומדידתן.

בהתאם לעקרון הליבה של התקן, יש להכיר בהכנסות על מנת לתאר את ההעברה של סחורות או שירותים שהובטחו ללקוחות, בסכום שמשקף את התמורה שהישות המדווחת מצפה להיות זכאית לה עבור סחורות או שירותים אלה.

התקן כולל חמישה שלבים לעניין הטיפול החשבונאי בהכנסות: (1) זיהוי החוזה עם הלקוח, (2) זיהוי מחויבויות ביצוע, (3) קביעת מחיר העסקה, (4) הקצאת מחיר העסקה למחויבויות הביצוע ו-(5) הכרה בהכנסה (בנקודת זמן או לאורך זמן).

היבטי הצגה וגילוי – סיווג נכסים והתחייבויות

סיווג משמעותו מיון פריטים בעלי מאפיינים משותפים לצרכי הצגה וגילוי.

סיווג נכסים והתחייבויות מיושם לגבי יחידת החשבון שנבחרה לנכס או להתחייבות. עם זאת, ניתן לפצל את הנכס או ההתחייבות לרכיבים בעלי מאפיינים שונים ולסווגם בנפרד, ככל שהדבר תורם לשימושיות המידע (לדוגמה, הפרדת חלויות שוטפות).

כמו כן, במקרים מסוימים ניתן לקזז בין נכס והתחייבות ולהציגם בסכום נטו בדוח על המצב הכספי.

היבטי הצגה וגילוי – סיווג הון

ייתכן ונדרש יהיה לסווג בנפרד רכיבי הון בעלי מאפיינים שונים על מנת לספק מידע שימושי.

כמו כן, כדי לספק מידע שימושי ייתכן ויהיה צורך לסווג בנפרד רכיבי הון מסוימים אשר חלים עליהם דרישות חוקיות, רגולטוריות או אחרות (לדוגמה, הצגה או גילוי בדבר העודפים הראויים לחלוקה לבעלים).

היבטי הצגה וגילוי – סיווג הכנסות והוצאות

המסגרת המושגית מציינת כי דוח רווח והפסד הינו המקור העיקרי למידע בדבר הביצועים הכספיים של הישות בתקופת הדיווח.

הכנסות והוצאות מסווגות ונכללות בדוח רווח והפסד או מחוץ לדוח רווח והפסד, ברווח כולל אחר.

באופן עקרוני, כל ההכנסות וההוצאות מסווגות ונכללות בדוח רווח והפסד. עם זאת, במקרים חריגים הכנסות והוצאות מסוימות (הנובעות משינויים בשווי השוטף) "מוחרגות" מדוח רווח והפסד ונכללות ברווח הכולל האחר.

היבטי הצגה וגילוי – רווח כולל אחר

השימוש ברווח כולל אחר אינו סותר את המסגרת המושגית, מתוך תפיסה כי הכללת ההכנסות וההוצאות ברווח כולל אחר עשויה לגרום לדוח רווח והפסד לספק מידע רלוונטי יותר, או כזה המהווה מצג נאמן יותר של ביצועי הישות.

הכנסות והוצאות שנכללו ברווח הכולל האחר מסווגות מחדש לדוח רווח והפסד בתקופה עתידית, ככל שסיווג מחדש כאמור מביא להצגה רלוונטית ונאמנה יותר בדוח רווח והפסד.

היבטי הצגה וגילוי – רווח כולל אחר (המשך)

<u>דוגמאות:</u>

- מודל הערכה מחדש **(*)** IAS 16
- השקעות במכשירים הוניים בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר **(*)** IFRS 9
- השקעות במכשירי חוב בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר IFRS 9
- נגזר שמשמש לגידור עסקה חזויה (גידור תזרים מזומנים) IFRS 9
- השקעה בפעילות חוץ שמטבע הפעילות שלה שונה IAS 21
- רווחים/הפסדים אקטואריים **(*)** IAS 19

(*) הכנסות והוצאות במקרים אלו לא יוכרו בדוח רווח והפסד גם בעתיד.

תפיסות מושגיות של שימור הון וקביעת הרווח

תפיסות שימור ההון וקביעת הרווח למעשה מבחינות בין גידול בנכסים נטו שיחשב כרווח ולבין גידול שיחשב כשמירה על הקיים.

קיימות שתי תפיסות מושגיות בנושא:

1. שימור הון פיננסי (המאומצת כיום בתקינה).
2. שימור הון פיזי.

תפיסת שימור הון פיננסי

על פי תפיסה זו, רווח מופק רק אם הסכום הפיננסי (הכספי) של הנכסים נטו לתום התקופה עולה על הסכום הפיננסי (הכספי) של הנכסים נטו לתחילת התקופה, לאחר שהוצאו מכלל חישוב חלוקות לבעלים והשקעות על ידי בעלים במהלך תקופת הדיווח.

ניתן למדוד שימור הון פיננסי ביחידות כספיות נומינליות או ביחידות בעלות כוח קנייה קבוע.

כיום בדרך כלל מאומצת התפיסה הפיננסית של ההון בהכנת הדוחות הכספיים. הדבר נובע מכך שהעניין העיקרי של משתמשי הדוחות הכספיים הוא ביכולת הפיננסית ולא ביכולת התפעולית של הישות (תפיסה פיזית של ההון).

תפיסת שימור הון פיזי

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

תפיסה זו מחייבת אימוץ של העלות שוטפת כבסיס המדידה, בשונה מתפיסת שימור הון הפיננסי שאינה דורשת שימוש בבסיס מדידה מיוחד.