



IFRS 18

הצגה וגילוי בדוחות כספיים

רו"ח גיל רוזנשטוק
ראש המחלקה המקצועית
RSM שיף הזנפרץ ושות' רו"ח

אוקטובר 2026



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

מבוא

- **מטרת התקן** – מטרת IFRS 18 היא לשפר את אופן התקשורת של ישויות מדווחות בדוחות הכספיים שלהן עם המשתמשים, ולוודא שהמידע המוצג הוא רלוונטי.
- **מועד התחילה והוראות מעבר** – IFRS 18 ייכנס לתוקף בתחילת 2027, ויחליף את IAS 1 בדבר הצגת דוחות כספיים. יישום מוקדם אפשרי. יש ליישם את התקן למפרע, לרבות לגבי מספרי השוואה.
- **עיקרי השינויים** – מרבית ההוראות ב- IAS 1 נותרו ללא שינוי. IFRS 18 מוסיף הוראות ספציפיות לגבי:
 - **קטגוריות** – קביעת הסיווג של הכנסות והוצאות בדוח רווח או הפסד לשלוש קטגוריות עיקריות – הקטגוריה התפעולית, קטגוריית ההשקעה וקטגוריית המימון.
 - **סיכומי ביניים** – הצגת סיכומי ביניים בדוח רווח או הפסד – (1) רווח תפעולי, וכן (2) רווח לפני מימון ומיסים על ההכנסה. זאת, בנוסף לסיכומים שדרש גם IAS 1 – רווח נקי ורווח כולל.
 - **קיבוץ ופיצול** – קיבוץ ופיצול פריטים בדוחות הכספיים העיקריים ובביאורים
 - **MPMs** – דרישות גילוי למדדי ביצוע שהוגדרו על ידי ההנהלה (Management-defined performance measures)
- **השלכות אפשריות** – ליישום התקן עשויות להיות השלכות בגין תנאים חוזיים, המבוססים על ההצגה בדוח רווח או הפסד או בדוח על תזרימי המזומנים, כגון קובננטים עם בנקים, מענק למנהלים, תמורה משתנה בצירופי עסקים וכדומה.



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד

- **חמש קטגוריות** – יש לסווג הכנסות והוצאות בדוח רווח או הפסד באחת מחמש קטגוריות:
 1. הקטגוריה התפעולית
 2. קטגוריית ההשקעה
 3. קטגוריית המימון
 4. קטגוריית המסים על ההכנסה
 5. קטגוריית הפעילויות שהופסקו
- דרישות הסיווג חלות רק על הכנסות והוצאות בדוח רווח או הפסד. הן אינן חלות על הכרה ברווח כולל אחר, הכרה בפריט ישירות בהון או היוון עלות כחלק מעלותו של נכס.
- לדוגמה, עלות ריבית בגין הלוואה שניטלה מסווגת בדרך כלל בקטגוריית המימון. עם זאת, ככל שעלות זו לא מוכרת כהוצאה במועד התהוותה, אלא מהווה כחלק מעלות הקמת פריט רכוש קבוע, עלות זו עשויה להיות מסווגת בעתיד בקטגוריה התפעולית, לאורך השימוש בפריט (פחת) או במועד מימושו (רווח הון).
- **סיווג שונה בדוח על תזרימי המזומנים** – לאור המטרות השונות, אין בהכרח התאמה בין הקטגוריה התפעולית, השקעה ומימון בדוח רווח או הפסד לבין פעילות שוטפת, השקעה ומימון בדוח על תזרימי המזומנים. למשל, תשלום לרכישת נכס תפעולי (כגון מכונה לייצור מלאי) ותמורה שהתקבלה ממימוש הנכס מסווגים כתזרימי מזומנים מפעילות השקעה. עם זאת, הכנסות והוצאות בגין אותו נכס תפעולי (כגון פחת, ירידת ערך ורווח הון) מסווגות בקטגוריה התפעולית.

3

3



הפורמט החדש של דוח רווח או הפסד : סיווג לחמש קטגוריות

XXX	הכנסות
XXX	עלות המכירות
XXX	רווח גולמי
XXX	הוצאות מכירה ושיווק
XXX	הוצאות הנהלה וכלליות
XXX	הוצאות מחקר ופיתוח
XXX	הפסד מירידת ערך מוניטין
XXX	הכנסות אחרות
XXX	הוצאות אחרות
XXX	רווח תפעולי
XXX	רווחי אקוויטי בגין חברות כלולות ועסקאות משותפות
XXX	רווחים ממימוש חברות כלולות ועסקאות משותפות
XXX	רווח לפני מימון ומסים
XXX	הוצאות ריבית על הלוואות
XXX	הוצאות ריבית על והתחייבויות הכירה ופנסיה
XXX	רווח לפני מסים על ההכנסה
XXX	הוצאות מסים על ההכנסה
XXX	רווח מפעילות נמשכת
XXX	רווח מפעילות שהופסקה
XXX	רווח נקי

4

4



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד

הקטגוריה התפעולית

- הקטגוריה התפעולית כוללת, ככלל, הכנסות והוצאות מהפעילויות העסקיות העיקריות של הישות המדווחת, ופריטים אלו ייכנסו לשורת הרווח התפעולי.
- עם זאת, הקטגוריה התפעולית מוגדרת באופן שיורי כקטגוריית ברירת-מחדל. לכן, הכנסות והוצאות שלא מסווגות לאחת מארבע הקטגוריות האחרות יסווגו בקטגוריה התפעולית.
- כפועל יוצא:
- הקטגוריה התפעולית כוללת פעילויות תומכות, אשר אינן מפיקות הכנסה באופן ישיר, ככל שהן לא מסווגות לאחת מארבע הקטגוריות האחרות.
- הקטגוריה התפעולית עשויה לכלול פריטים חריגים, תנודתיים וחד-פעמיים. למשל, חברה משתמשת במכונה כרכוש קבוע בשימוש עצמי. במקרה זה, בנוסף לפחת שיטתי, גם הפסד מירידת ערך או מסיווג כמוחזק למכירה, וכן רווח/הפסד הון יסווגו בקטגוריה התפעולית, משום שהוצאות והכנסות אלו נובעות מהחלטות **תפעוליות** לגבי רכישת המכונה, אופן השימוש בה ועיתוי מימושה.
- המשמעות הינה, שאין להוסיף קטגוריה נוספת (שישית), כגון בגין פריטים חריגים, תנודתיים ו/או חד-פעמיים.

5

5



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד

- **קטגוריית ההשקעה** – נועדה לאפשר ניתוח התשואה מההשקעות של הישות המדווחת, בנפרד מהפעילות התפעולית שלה. קטגוריית ההשקעה כוללת, ככלל, הכנסות והוצאות מחברות מוחזקות, ממזומנים ושווי מזומנים וכן מ"נכסים עצמאיים" – נכסים אחרים שמפיקים תשואה בנפרד, ובמידה רבה באופן בלתי תלוי במשאבים אחרים של הישות המדווחת.
- **קטגוריית המימון** – נועדה לשקף את התוצאות של מימון הפעילות התפעולית ופעילות ההשקעה של הישות המדווחת. לאור זאת, סיכום הביניים "רווח לפני מימון ומיסים" מייצג את התשואה בגין הפעילות התפעולית ופעילות ההשקעה, ללא קשר לאופן שבו מומנו פעילויות אלו.
- **קטגוריית המסים על ההכנסה** – כוללת הוצאות מסים או הכנסות מסים, אשר נכללות בדוח רווח או הפסד בהתאם ל- IAS 12, וכן הפרשי שער קשורים.
- **קטגוריית הפעילויות שהופסקו** – כוללת הכנסות והוצאות מפעילויות שהופסקו בהתאם ל- IFRS 5.

6

6



הבדלים
עיקריים לישות
מדווחת **ללא**
פעילות עסקית
עיקרית
מוגדרת

הערות	IAS 1	IFRS 18		
	350,000	350,000		הכנסות
	(200,000)	(200,000)		עלות המכר
	150,000	150,000		רווח גולמי
	(30,000)	(30,000)		הוצאות מכירה ושיווק
2	(45,000)	(44,000)	הקטגוריה התפעולית	הוצאות הנהלה וכלליות
	(20,000)	(20,000)		הוצאות מחקר ופיתוח
1	15,000	10,500		הכנסות אחרות
5	(6,000)	(7,500)		הוצאות אחרות
3	3,500	-		רווחי אקוויטי
	67,500	59,000		רווח תפעולי
3	-	3,500	קטגוריית ההשקעה	רווחי אקוויטי
4, 1	-	5,000		הכנסות השקעה אחרות
	-	67,500		רווח לפני מימון ומסים
6	-	(6,000)	קטגוריית המימון	הכנסות והוצאות על הלוואות
2	-	(1,000)		הוצאות ריבית בגין חכירות ופנסיה
6, 5	(7,500)	-		הוצאות מימון
4	500	-		הכנסות מימון
	60,500	60,500		רווח לפני מס הכנסה
	(15,500)	(15,500)		הוצאות מס הכנסה
	45,000	45,000		רווח נקי



ישות מדווחת **ללא**
פעילות עסקית
עיקרית מוגדרת

IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד

הערות לטבלת ההבדלים

IAS 1	IFRS 18	
הכנסות תפעוליות אחרות	קטגוריית ההשקעה	1 רווחי שערור והכנסות מדמי שכירות מנדל"ן להשקעה
הוצאות הנהלה וכלליות	קטגוריית המימון	2 הוצאות ריבית נטו על התחייבויות בגין הטבה מוגדרת
כלול ברווח התפעולי	קטגוריית ההשקעה	3 רווחי אקוויטי בגין חברות כלולות ועסקאות משותפות "אינטגרליות"
הכנסות מימון	קטגוריית ההשקעה	4 הכנסות ריבית על מזומנים ושווי מזומנים
הוצאות מימון	הקטגוריה התפעולית	5 הפרשי שער בגין יתרת לקוחות
הוצאות מימון	קטגוריית המימון	6 הפרשי שער בגין הלוואות



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד – פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

- כאשר לישות המדווחת יש פעילות עסקית עיקרית של השקעה בנכסים ו/או הספקת מימון ללקוחות, יש לסווג בקטגוריה התפעולית הכנסות והוצאות מסוימות (כמפורט להלן), שהיו מסווגות בקטגוריית ההשקעה או המימון, אילו הפעילות לא הייתה פעילות עסקית עיקרית. לגבי יתר הפריטים יש ליישם את הדרישות הרגילות.
- לישות המדווחת עשויה להיות יותר מפעילות עסקית עיקרית אחת. לדוגמה, חברה שמייצרת מוצר ומספקת מימון ללקוחות הרוכשים את המוצר, עשויה לקבוע שהן פעילות הייצור והמכירה והן פעילות הספקת המימון ללקוחות הן פעילויות עסקיות עיקריות.
- הקביעה אם השקעה בנכסים או הספקת מימון ללקוחות הן פעילויות עסקיות עיקריות צריכה להיות מבוססת על עובדות הנתמכות בראיות, ולא על נקודת מבט סובייקטיבית.

השקעה בנכסים כפעילות עסקית עיקרית

- דוגמאות לישויות מדווחות שמשקיעות בנכסים כפעילות עסקית עיקרית, כוללות חברות נדל"ן מניב, חברות החזקה (בדוחות הסולו), ישויות השקעה, וחברות ביטוח.

הספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית

- דוגמאות לישויות מדווחות שמספקות מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית, כוללות בנקים, חברות אשראי חוץ-בנקאי, חברות שמספקות מימון ללקוחות כדי לאפשר להם לרכוש את מוצרי החברה וכן מחכירים שמספקים מימון ללקוחות בחכירות מימוניות.

9

9



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד

כיצד יש לבחון האם קיימת פעילות עסקית עיקרית מוגדרת?

- **שימוש בסיכום ביניים** – בדרך כלל, סביר שהשקעה בנכסים או הספקת מימון ללקוחות יהיו פעילות עסקית עיקרית, אם כאינדיקטור חשוב לביצועים תפעוליים הישות המדווחת משתמשת בסיכום ביניים הדומה לרווח גולמי, כגון הכנסות ריבית נטו, הכנסות שכירות נטו או הכנסות מעמלות נטו.
- ראיות לכך שסיכום ביניים מהווה אינדיקטור חשוב לביצועים תפעוליים, כוללות שימוש בסיכום הביניים לצורך:
 - **שימוש חיצוני** – דיווח על הביצועים התפעוליים למשתמשים חיצוניים, או
 - **שימוש פנימי** – הערכת הביצועים התפעוליים באופן פנימי.
- **מידע לגבי מגזרים** – מידע זה עשוי לספק ראיות לכך, שקיימת פעילות עסקית עיקרית:
 - אם **מגזר בר-דיווח** כולל פעילות עסקית יחידה, זה מצביע על כך שביצועי המגזר הם אינדיקטור חשוב של הביצועים התפעוליים, וכפועל יוצא הפעילות העסקית של המגזר היא פעילות עסקית עיקרית, וכן
 - אם **מגזר פעילות** כולל פעילות עסקית יחידה, זה מצביע על כך שהפעילות העסקית **עשויה** להיות פעילות עסקית עיקרית, אם הביצועים של המגזר הם אינדיקטור חשוב של הביצועים התפעוליים.
- **שינוי במסקנת הבחינה** – לעיתים מתרחש שינוי במסקנת הבחינה האם קיימת פעילות עסקית עיקרית, כגון מימוש בתקופת הדיווח של חברה בת, שהאיחוד שלה הוביל לפעילות עסקית עיקרית בקבוצה. במקרים אלו, יש ליישם את השינוי מכאן ולהבא החל ממועד השינוי, ללא סיווג מחדש של סכומים שהוצגו לפני מועד השינוי.

10

10



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

סיווג לקטגוריות דוח רווח או הפסד

זיהוי פעילות עסקית עיקרית מוגדרת בקבוצת חברות

- **נקודת המבט בקבוצת חברות** – יש לבחון האם השקעה בנכסים ו/או הספקת מימון ללקוחות היא פעילות עסקית עיקרית מנקודת המבט של הישות המדווחת בכללותה. בהתאם לכך, עשויה להיות מסקנה שונה לכל אחת מחברות הקבוצה ולקבוצה בכללותה, וכפועל יוצא סיווג שונה בדוחות הכספיים של חברה מסויימת בקבוצה ושל הקבוצה כולה, בהתאמה. כמו כן, הבחינה בדוחות הכספיים הנפרדים ("סולו") של חברה אם עשויה להוביל למסקנה שונה מהמסקנה לגבי הדוחות הכספיים המאוחדים.
- לדוגמה, חברה תעשייתית מחזיקה בחברה בת א' המשקיעה בנכסים כפעילות עסקית עיקרית, ובחברה בת ב' המספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית. במקרה זה:
- **הקבוצה מול חברות הקבוצה** – החברה האם בדוחות הכספיים המאוחדים שלה עשויה לזהות כפעילות עסקית עיקרית רק את פעילות השקעה בנכסים, רק את פעילות הספקת מימון ללקוחות, את שתי הפעילויות או אף לא אחת מהפעילויות.
- **המאוחד מול הסולו** – יתכן שהמסקנה תהיה, שקיימת פעילות עסקית עיקרית של השקעה בנכסים בדוחות הכספיים המאוחדים כתוצאה מאיחוד חברה א', אולם לא בדוחות הכספיים הנפרדים ("סולו"). ולהיפך – יתכן שהמסקנה תהיה שקיימת פעילות עסקית עיקרית של השקעה בנכסים בדוחות הכספיים הנפרדים ("סולו") כתוצאה מהשקעה בחברות בנות שאינן מאוחדות, אולם לא בדוחות הכספיים המאוחדים.

11

11



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

סיווג לקטגוריות דוח רווח או הפסד

זיהוי פעילות עסקית עיקרית של השקעה בנכסים

להלן סוגי הנכסים, לגביהם בחינת פעילות עסקית עיקרית של השקעה בנכסים עשויה להיות רלוונטית:

חברות מוחזקות:

- יש לבחון האם השקעה בחברות כלולות, בעסקאות משותפות ובחברות בנות שאינן מאוחדות, אשר **אינן מטופלות** בשיטת השווי המאזני, מהווה פעילות עסקית עיקרית. לצורך כך, יש לבחון כל השקעה בנפרד או קבוצות של השקעות עם מאפיינים משותפים.
- מאידך, אין צורך לבחון האם השקעה בחברות כלולות, בעסקאות משותפות ובחברות בנות שאינן מאוחדות, אשר **מטופלות** בשיטת השווי המאזני, מהווה פעילות עסקית עיקרית, משום שיש לסווג הכנסות והוצאות בגין **בכל מקרה** בקטגוריית ההשקעה, ללא חריגים. זאת, על רקע העובדה שאין שליטה על הפעילויות של השקעות כאמור, וכן שרווחי אקוויטי כוללים פריטים שאינם תפעוליים, כגון מימון ומסים.
- **מזומנים ושווי מזומנים** – אין צורך לבחון האם השקעה במזומנים ושווי מזומנים מהווה פעילות עסקית עיקרית. זאת משום, שיש לסווג הכנסות והוצאות ממזומנים ושווי מזומנים בקטגוריית ההשקעה, למעט שני חריגים החלים במקרה של פעילות עסקית עיקרית של השקעה ב**נכסים פיננסיים** או של הספקת מימון ללקוחות.
- **"נכסים עצמאיים"** – יש לבחון האם השקעה בנכסים המפיקים תשואה בנפרד ובמידה רבה באופן בלתי תלוי במשאבים אחרים של הישות המדווחת, מהווה פעילות עסקית עיקרית. לצורך כך, יש לבחון כל נכס בנפרד או קבוצות של נכסים עם מאפיינים משותפים.

12

12



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד

זיהוי פעילות עסקית עיקרית של חברת החזקות בדוחות הסולו

דוגמה

- הפעילות היחידה של חברה אם (שאינה ישות השקעה) הינה החזקה במספר חברות בנות, וקבלת החלטות לגבי רכישה, ניהול ומימוש של חברות בנות, וכן חלוקת התשואה בגין החברות הבנות לבעלי מניותיה.
- בדוחות הכספיים הנפרדים ("סולו") החברה האם מודדת את ההשקעות בחברות הבנות בשיטת העלות.
- **הגורמים לזיהוי פעילות עסקית עיקרית** – החברה האם מדווחת לבעלי מניותיה על סיכום ביניים כאינדיקטור חשוב לביצועים תפעוליים של הקבוצה, וכן ניתוח מגזרי לקבוצה בכללותה. עם זאת, החברה האם לא משתמשת בסיכום ביניים כאינדיקטור לביצועים תפעוליים של דוחות הסולו, ולא מספקת ניתוח מגזרי של דוחות הסולו.
- **נקודת המבט של דוחות הסולו** – במקרה זה, הפעילות היחידה של החברה האם מנקודת המבט של דוחות הסולו הינה החזקה וניהול חברות בנות שאינן מאוחדות. מכיוון שאין לחברה האם כל פעילות ממשית אחרת, השקעה בחברות בנות שאינן מאוחדות מהווה פעילות עסקית עיקרית. זאת משום, שקיומם או אי-קיומם של הגורמים בתקן לזיהוי פעילות עסקית עיקרית (סיכום ביניים ומידע לגבי מגזרים) אינו מהווה גורם מכריע.
- לכן, יש לסווג בדוחות הסולו הכנסות והוצאות בגין ההשקעה בחברות הבנות בקטגוריה התפעולית.

13

13



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד – קטגוריית ההשקעה

ישות מדווחת ללא פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

- **הנכסים בקטגוריית ההשקעה** – כאשר אין לישות המדווחת פעילות עסקית עיקרית מוגדרת, יש לסווג בקטגוריית ההשקעה הכנסות והוצאות בגין:
 - השקעות בחברות כלולות, בעסקאות משותפות ובחברות בנות שאינן מאוחדות
 - מזומנים ושווי מזומנים, וכן
 - "נכסים עצמאיים" – נכסים אחרים שמפיקים תשואה: (1) בנפרד, וכן (2) במידה רבה באופן בלתי תלוי במשאבים אחרים של הישות המדווחת.
- **ההכנסות וההוצאות בקטגוריית ההשקעה** – ההכנסות וההוצאות שיש לסווג בקטגוריית ההשקעה כוללות רשימה סגורה של פריטים, כדלהלן:
 - ההכנסות שהופקו מהנכסים, כגון ריבית, דיבידנד והכנסות שכירות
 - ההכנסות וההוצאות הנובעות מהמדידה לראשונה, ממדידה עוקבת ומגרעת הנכסים, כגון פחת, ירידת ערך, ביטול ירידת ערך, שינוי בשווי הוגן והכנסות והוצאות בגין סיווג נכס כמוחזק למכירה, וכן
 - ההוצאות התוספתיות שניתנות לייחוס במישרין לרכישה ולמימוש של הנכסים, כגון עלויות עסקה
 - פריטים שלא נכללים ברשימה הסגורה יסווגו בקטגוריה התפעולית. למשל, הוצאות תחזוקה מתהוות לצורך הפקת הכנסות מדמי שכירות, המסווגות בקטגוריית ההשקעה. עם זאת, מכיוון שהוצאות התחזוקה לא נובעות מהמדידה לראשונה, ממדידה עוקבת או מגרעת הנכס, יש לסווג אותן בקטגוריה התפעולית.

14

14



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד – קטגוריית ההשקעה

”נכסים עצמאיים”

- להלן דוגמאות לנכסים שמפיקים תשואה בנפרד, ובמידה רבה באופן בלתי תלוי במשאבים אחרים, ולכן הכנסות והוצאות בגינם יסווגו בקטגוריית ההשקעה:
 - נדל”ן להשקעה וחייבים בגין שכירות
 - השקעות במכשירי חוב או במכשירים הוניים

”נכסים משתלבים”

- להלן דוגמאות לנכסים שמפיקים תשואה באופן תלוי במשאבים אחרים של הישות המדווחת, ולכן הכנסות והוצאות בגינם יסווגו בקטגוריה התפעולית:
 - רכוש קבוע בשימוש עצמי ומלאי
 - נכס חוזה ויתרת לקוחות
 - כאשר הישות המדווחת מספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית, הלוואות שניתנו ללקוחות דוגמאות להכנסות והוצאות בגין ”נכסים משתלבים” כוללות הכנסות ממכירת סחורות ומתן שירותים, הכנסות ריבית, הוצאות פחת, ירידת ערך (וביטולה), גריעת הנכס או סיווגו כמוחזק למכירה.
 - **צירוף עסקים** – יש לסווג בקטגוריה התפעולית הכנסות והוצאות מצירוף עסקים, אשר כולל נכסים שהכנסות והוצאות בגינם יסווגו בקטגוריה התפעולית. דוגמאות להכנסות והוצאות מצירוף עסקים כאמור, הינן עלויות עסקה, רווח מרכישה במחיר הזדמנותי (”מוניטין שלילי”) ומדידה מחדש של תמורה מותנית.

15

15



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד – קטגוריית ההשקעה

”נכסים עצמאיים”

- ההגדרה של ”נכסים עצמאיים” כוללת שני תנאים מצטברים:
 - מפיקים תשואה בנפרד, וכן
 - מפיקים תשואה במידה רבה באופן בלתי תלוי במשאבים אחרים של הישות המדווחת.
- להלן דוגמאות:

ישות מדווחת ללא פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

האם הנכסים מפיקים תשואה במידה רבה באופן בלתי תלוי במשאבים אחרים?			
לא	כן		
הקטגוריית התפעולית (1) חייבים בגין מכירת נכס או מתן שירות, שההכנסה בגינם סווגה בקטגוריה התפעולית (2) הלוואות שניתנו ללקוחות כאשר הספקת מימון ללקוחות היא פעילות עסקית עיקרית	קטגוריית ההשקעה (1) נדל”ן להשקעה (2) חייבים בגין שכירות (3) השקעות במכשירי חוב או הון	כן	האם הנכסים מפיקים תשואה בנפרד?
הקטגוריית התפעולית (1) מלאי (2) רכוש קבוע בשימוש עצמי (3) נכס בלתי מוחשי בשימוש עצמי	הקטגוריית התפעולית, ההשקעה או הפעילויות שהופסקו, לפי העניין נכסים בקבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה	לא	

16

16



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

ישות מדווחת ללא פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד – קטגוריית ההשקעה

ההבחנה בין "נכסים עצמאיים" לבין "נכסים משתלבים" – דוגמה

- חברה ללא פעילות עסקית עיקרית מוגדרת הינה בעלים של שני בנייני משרדים זהים:
- משרדי הנהלה – מפיקים תשואה באופן **תלוי** במשאבים אחרים של החברה (רכוש קבוע). לכן, יש לסווג הכנסות והוצאות בגינם בקטגוריה התפעולית.
- נכס מניב – מפיק תשואה בנפרד, ובמידה רבה באופן **בלתי תלוי** במשאבים אחרים של החברה (נדל"ן להשקעה). לכן, יש לסווג הכנסות והוצאות מסוימות בגינו בקטגוריית ההשקעה.
- לחברה יש שתי יתרות לקוחות לזמן ארוך, בתנאים זהים:
- יתרת לקוחות בגין מתן שירות – מפיקה תשואה בנפרד, אולם באופן **תלוי** במשאבים אחרים של החברה ("נכס משתלב"). מכיוון שיתרת הלקוחות נובעת מהספקת שירות, שההכנסה בגינה סווגה בקטגוריה התפעולית, יש לסווג הכנסות והוצאות גם בגין יתרת הלקוחות בקטגוריה התפעולית.
- יתרת לקוחות בגין הכנסות שכירות – מפיקה תשואה בנפרד, ובמידה רבה באופן **בלתי תלוי** במשאבים אחרים של החברה. לכן, יש לסווג הכנסות והוצאות בגין יתרת הלקוחות בקטגוריית ההשקעה.
- לפיכך, יש לסווג הוצאות חובות מסופקים בגין נכס חוב בשתי קטגוריות – בקטגוריה התפעולית בגין "נכס תפעולי" (הנובע ממתן שירות), ובקטגוריית ההשקעה בגין "נכסי השקעה", כגון בגין הכנסות שכירות כאמור.

17



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

ישות מדווחת ללא פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד – עלויות עסקה

- חברה נושאת בעלויות עסקה תוספתיות בגין מספר רכישות של מניות, כדלהלן:
- נכס פיננסי – השקעה של 10% ללא השפעה מהותית. הנכס מפיק תשואה (דיבידנד) בנפרד ובמידה רבה באופן בלתי תלוי במשאבים אחרים של החברה ("נכס עצמאי"). לכן:
- אם הנכס נמדד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד, יש לסווג את עלויות העסקה בקטגוריית ההשקעה.
- אם הנכס נמדד בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר, סיווג עלויות העסקה לקטגוריות בדוח רווח או הפסד אינו רלוונטי.
- חברה כלולה – השקעה של 25% המקנה השפעה מהותית ומדידה לפי שיטת השווי המאזני. יש להוון את עלויות העסקה כחלק מעלות ההשקעה. לכן, סיווג עלויות העסקה לקטגוריות בדוח רווח או הפסד אינו רלוונטי במועד ההכרה לראשונה. עם זאת, לאחר מועד ההכרה לראשונה, רכיב עלויות העסקה יסווג בקטגוריית ההשקעה במסגרת יישום שיטת השווי המאזני, ירידת ערך או גריעה.
- חברה בת – השקעה של 80% המקנה שליטה ואיחוד דוחות כספיים. ככל שהחברה הבת כוללת נכסים, שהכנסות והוצאות בגינם יסווגו בקטגוריה התפעולית, יש לסווג גם את עלויות העסקה בקטגוריה התפעולית.

18

18



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

ישות מדווחת עם פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד
קטגוריית ההשקעה – פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

מזומנים ושווי מזומנים

- יש לסווג הכנסות והוצאות ממזומנים ושווי מזומנים בקטגוריית ההשקעה, אלא אם:
- (a) הישות המדווחת משקיעה בפעילות עסקית עיקרית **בנכסים פיננסיים** (שאינם מזומנים ושווי מזומנים ואינם השקעות בחברות מוחזקות), המפיקים תשואה בנפרד ובמידה רבה באופן בלתי תלוי במשאבים אחרים של הישות המדווחת. במקרה זה, יש לסווג את ההכנסות וההוצאות ממזומנים ושווי מזומנים בקטגוריה התפעולית.
 - (b) תנאי (a) לא מתקיים, והישות המדווחת מספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית. במקרה זה, יש לסווג:
 - הכנסות והוצאות ממזומנים ושווי מזומנים המתייחסים להספקת מימון ללקוחות, כגון מזומנים המוחזקים בהתאם לדרישות רגולציה – בקטגוריה התפעולית.
 - הכנסות והוצאות ממזומנים ושווי מזומנים שאינם מתייחסים להספקת מימון ללקוחות – יש לבחור מדיניות חשבונאית, ולסווג בקטגוריה התפעולית או בקטגוריית ההשקעה. בחירת המדיניות החשבונאית (בקטגוריה התפעולית או מחוצה לה) תהיה עקבית למדיניות החשבונאית לגבי הכנסות והוצאות מהתחייבויות שלא מתייחסות להספקת מימון ללקוחות (ראו להלן).
 - ככל שלא ניתן להבדיל בין מזומנים ושווי מזומנים המתייחסים להספקת מימון ללקוחות לבין כאלה שלא, יש לסווג את ההכנסות וההוצאות בקטגוריה התפעולית.

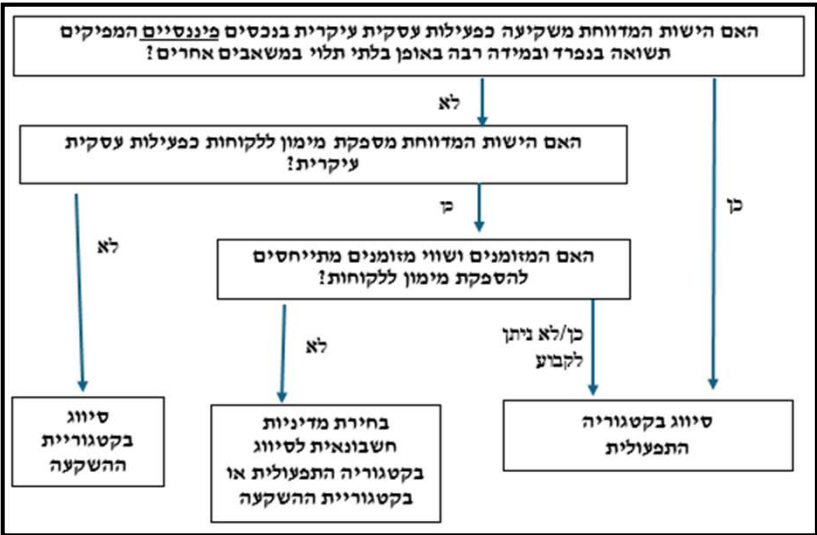


IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

ישות מדווחת עם פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד

סיווג הכנסות והוצאות ממזומנים ושווי מזומנים על ידי ישות מדווחת עם פעילות עסקית עיקרית מוגדרת





IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד קטגוריית ההשקעה – פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

ישות מדווחת **ללא**
פעילות עסקית
עיקרית מוגדרת

מקור המזומנים ושווי המזומנים ומטרת החזקתם

- מקור המזומנים ושווי המזומנים לא רלוונטי לסיווג ההכנסות וההוצאות בגינם. כמו כן, מטרת החזקת המזומנים ושווי המזומנים רלוונטית לסיווג רק לגבי ישות מדווחת אשר מספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית.

לדוגמה:

- קבלן ללא פעילות עסקית עיקרית מוגדרת קיבל מקדמה מלקוח, המשקפת רכיב מימון משמעותי. הקבלן שומר את המקדמה כמזומנים ושווי מזומנים לצורך מימון הבנייה (לח' מזומן, לז' התחייבות חוזה). במקרה זה:
- מזומנים ושווי מזומנים – מכיוון שהקבלן לא משקיע **בנכסים פיננסיים** ולא מספק מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית, יש לסווג הכנסות ממזומנים ושווי מזומנים בקטגוריית ההשקעה.
- התחייבות חוזה – התחייבות זו הינה "התחייבות אחרת", משום שהיא נובעת מעסקה הכוללת רכיב נוסף של הספקת סחורות או שירותים, מלבד רכיב המימון. בהתאם לכך, יש לסווג את הוצאות הריבית לפי IFRS 15 בקטגוריית המימון.

21

21



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד קטגוריית ההשקעה – פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

ישות מדווחת **עם**
פעילות עסקית
עיקרית מוגדרת

חברות מוחזקות

- כאשר הישות המדווחת משקיעה כפעילות עסקית עיקרית בחברות כלולות, בעסקאות משותפות או בחברות בנות שאינן מאוחדות, יש לסווג הכנסות והוצאות:
- בקטגוריית ההשקעה – אם הנכסים מטופלים בשיטת השווי המאזני, או
- בקטגוריית התפעולית – אם הנכסים אינם מטופלים בשיטת השווי המאזני.
- המשמעות הינה:
- חברות מוחזקות המטופלות בשיטת השווי המאזני – הכנסות והוצאות יסווגו תמיד בקטגוריית ההשקעה וללא חריגים, לרבות בגין חברות מוחזקות "אינטגרליות" עם פעילות דומה לזו של החברה המחזיקה, וגם כאשר ההחזקה בהן היא פעילות עסקית עיקרית. הוראה זו עלולה להוביל להצגת הפסד תפעולי על ידי חברות החזקה, אשר נדרשות לסווג הוצאות מטה בקטגוריית התפעולית.
- חברות מוחזקות שאינן מטופלות בשיטת השווי המאזני – כגון קרן הון סיכון שבוחרת למדוד חברות כלולות בשווי הוגן, ישות השקעה שמודדת חברות בנות בשווי הוגן וכן מדידה בדוחות הסולו לפי עלות או בשווי הוגן. הכנסות והוצאות יסווגו בקטגוריית ההשקעה כאשר ההשקעה בהן אינה פעילות עסקית עיקרית. מאידך, אם ההשקעה בהן מהווה פעילות עסקית עיקרית, יש לסווג הכנסות והוצאות בגין בקטגוריית התפעולית.

22

22



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

ישות מדווחת **עם**
וללא פעילות עסקית
עיקרית מוגדרת

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד
קטגוריית ההשקעה – חברות מוחזקות

פתרונות לסוגיית הסיווג הגורף של רווחי אקוויטי בקטגוריית ההשקעה

- **סיכום ביניים** – על מנת לספק תמצית מובנית שימושית, ניתן לכלול סיכום ביניים במסגרת קטגוריית ההשקעה, כדלהלן:
 - "רווח תפעולי והכנסות והוצאות בגין השקעות המטופלות בשיטת השווי המאזני" (לא מקיים את הגדרת MPM, ראו להלן), או
 - "רווח תפעולי והכנסות והוצאות בגין השקעות המטופלות בשיטת השווי המאזני, שהינן "אינטגרליות" לפעילות של הישות המחזיקה" (עשוי לקיים את הגדרת MPM).סיכום ביניים "נוסף", שאינו נדרש בתקן, כפוף לתנאים כגון דרישת עקביות ואיסור על הבלטת-יתר.
- **שליטה משותפת** – בעוד שהכנסות והוצאות בגין **עסקה משותפת** המטופלת בשיטת השווי המאזני יסווגו תמיד בקטגוריית ההשקעה, הכנסות והוצאות בגין **פעילות משותפת** יסווגו בהתאם לדרישות הרגילות.

23

23



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

ישות מדווחת **עם**
וללא פעילות עסקית
עיקרית מוגדרת

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד
קטגוריית ההשקעה – חברות מוחזקות

פתרונות לסוגיית הסיווג הגורף של רווחי אקוויטי בקטגוריית ההשקעה – המשך
"אופציית השווי ההוגן"

- **הזדמנות חד-פעמית לשינוי הבחירה** – במועד היישום לראשונה של התקן, קרן הון סיכון, קרן נאמנות ו**ישויות דומות** רשאיות לשנות את בחירת המדיניות החשבונאית למדידת השקעה בחברה כלולה או בעסקה משותפת משיטת השווי המאזני לשווי הוגן דרך רווח או הפסד. יש ליישם את שינוי הבחירה למפרע.
- **"ישויות דומות"** – בחודש יוני 2026 תוקן IAS 28, והובהר כי "ישויות דומות" כוללות ישויות שיש להן פעילות עסקית עיקרית של השקעה בנכסים (לאו דווקא בחברות כלולות או בעסקאות משותפות). כאשר ישות כזו מחזיקה **ישירות** בחברה כלולה או בעסקה משותפת, היא (וכן הקבוצה בה היא נכללת) רשאית לבחור באופציית השווי ההוגן.
- **סיווג בקטגוריות** – ככל שנבחרה אופציית השווי ההוגן, יש לסווג בקטגוריה התפעולית הכנסות והוצאות בגין השינוי בשווי ההוגן רק אם לישות המדווחת (המחזיקה ישירות או הקבוצה בה היא נכללת, לפי העניין) יש פעילות עסקית עיקרית של השקעה **בחברות כלולות או בעסקאות משותפות**. בכל מקרה אחר, יש לסווג את השינוי בשווי ההוגן בקטגוריית ההשקעה.

24

24



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

ישות מדווחת עם פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד

קטגוריית ההשקעה – פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

"נכסים עצמאיים"

- כאשר ישות מדווחת משקיעה **כפעילות עסקית עיקרית** בנכסים (כגון נדל"ן להשקעה), שמפיקים תשואה בנפרד ובמידה רבה באופן בלתי תלוי במשאבים אחרים שלה, יש לסווג בקטגוריה התפעולית את כל ההכנסות וההוצאות בגינם, כגון הכנסות שכירות, רווחי שערור, פחת, הוצאות תחזוקה, הפסד מירידת ערך ורווח/הפסד הון.
- הוצאות ריבית על הלוואות שמיימנו את הנכסים (למעט עלויות אשראי שהוונו כחלק מעלות הנכס), כגון משכנתא בגין נדל"ן מניב, מסווגות לפי הדרישות הרגילות בדרך כלל בקטגוריית המימון.
- כאשר לישות זו יש נכסים **אחרים**, שאינם חלק מהפעילות העסקית העיקרית, ומפיקים תשואה בנפרד ובמידה רבה באופן בלתי תלוי במשאבים אחרים (כגון נכסים פיננסיים), יש לסווג הכנסות והוצאות בגינם בקטגוריית ההשקעה. **לדוגמה** – בבעלות חברה מספר כלי רכב שהיא משכירה לחיצוניים בחכירה תפעולית (רכוש קבוע). כלי הרכב מפיקים תשואה בנפרד, ובמידה רבה באופן בלתי תלוי במשאבים אחרים ("נכסים עצמאיים"). במקרה זה:
- אם ההשקעה בכלי הרכב היא פעילות עסקית עיקרית (כגון חברת ליסינג), יש לסווג בקטגוריה התפעולית את כל ההכנסות וההוצאות הקשורות, כגון הכנסות שכירות, פחת, הוצאות תחזוקה, הפסד מירידת ערך ורווח/הפסד הון.
- ככל שההשקעה בכלי הרכב אינה מהווה פעילות עסקית עיקרית, יש לסווג בקטגוריית ההשקעה הכנסות והוצאות מסויימות, כגון הכנסות שכירות ופחת. עם זאת, הוצאות תחזוקה יסווגו בקטגוריה התפעולית כברירת-מחדל.

25

25



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

ישות מדווחת ללא פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד – קטגוריית המימון

יש להבחין בין שני סוגי התחייבויות – "התחייבויות מימוניות" ו"התחייבויות אחרות".

"התחייבויות מימוניות"

- "התחייבויות מימוניות" נובעת מעסקאות הכרוכות רק בגיוס מימון, הכוללת בהכרח:
- **קבלת מימון** – הישות המדווחת מקבלת מימון באמצעות קבלת מזומן, סילוק התחייבויות פיננסיות או קבלת מכשירים הוניים של הישות המדווחת, וכן
- **פרעון מימון** – הישות המדווחת תחזיר בעתיד מזומן או את מכשיריה ההוניים.
- דוגמאות ל"התחייבויות מימוניות" כוללות הלוואות מבנקים, אג"ח או אג"ח להמרה שהונפקו, תקבולים על חשבון מספר משתנה של מניות וכן הסדר מימון ספקים (פקטורינג הפוך), שבו יתרת ספקים מסולקת בתמורה לנטילת מחויבויות לתשלום מזומן בעתיד.
- בגין "התחייבויות מימוניות" יש לסווג בקטגוריית המימון:
- הכנסות והוצאות הנובעות מהמדידה לראשונה, ממדידה עוקבת ומגרעת ההתחייבויות. לדוגמה, הוצאות ריבית, דיבידנד בגין מניות שסווגו כהתחייבויות, שינוי בשווי ההון של התחייבויות שיועדו לקבוצת שווי ההון וכן רווחים והפסדים מגרעת ההתחייבויות, וכן
- הוצאות תוספתיות שניתנות לייחוס במישרין להנפקה ולסילוק של ההתחייבויות. עלויות עסקה יסווגו בקטגוריית המימון כאשר הן חלק מחישוב שיעור הריבית האפקטיבי בהתחייבויות הנמדדת בעלות מופחתת, וכן כאשר הן מוכרות כהוצאה מיידית בהתחייבויות שיועדה לשווי ההון.

26

26



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

ישות מדווחת ללא פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד – קטגוריית המימון

"התחייבויות אחרות"

- התחייבות הנובעת מעסקאות הכוללות רכיב נוסף מלבד רכיב המימון, לדוגמה:
- יתרת ספקים בגין סחורות או שירותים – הישות המדווחת קיבלה סחורות או שירותים, ולא מימון.
 - התחייבות חוזה – הישות המדווחת תספק ללקוח סחורות או שירותים, ולא מזומן.
 - התחייבות חכירה – הישות המדווחת קיבלה נכס זכות שימוש, ולא מימון.
 - התחייבות בגין תכנית הטבה מוגדרת (פנסיה ופיצויים) – הישות המדווחת קיבלה שירותי עבודה, ולא מימון.
 - הפרשה לפירוק או שיקום אתר – הישות המדווחת קיבלה או יצרה נכס שאינו קשור למימון.
 - הפרשה לתביעה – עילת התביעה אינה קבלת מימון.

יש לסווג בקטגוריית המימון הכנסות ריבית והוצאות ריבית (לרבות בגין שינויים בשיעור הריבית) בגין "התחייבויות אחרות", רק אם פריטים אלו זוהו לצורך יישום דרישות בתקני IFRS. הוצאות והכנסות שלא זוהו כאמור יסווגו כברירת-מחדל בקטגוריה התפעולית.

27

27



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

ישות מדווחת ללא פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד – קטגוריית המימון

"התחייבויות אחרות"

- להלן דוגמאות להכנסות ריבית והוצאות ריבית (לרבות בגין שינויים בשיעור הריבית), אשר זוהו לצורך יישום דרישות בתקני IFRS, ולכן יסווגו בקטגוריית המימון:
- יתרת ספקים – הוצאות ריבית על יתרת ספקים בגין רכישת סחורות או שירותים לפי IFRS 9
 - התחייבות חוזה – הוצאות ריבית על התחייבות חוזה עם רכיב מימון משמעותי לפי IFRS 15
 - חכירות – הוצאות ריבית על התחייבות חכירה לפי IFRS 16
 - פיצויים ופנסיה – הוצאות (הכנסות) ריבית נטו על התחייבות (נכס) נטו בגין תכנית הטבה מוגדרת לפי IAS 19
 - הפרשות – הגידול בסכום המהווה של הפרשה הנובע מחלוף הזמן וכן ההשפעה של שינוי בשיעור ההיוון על הפרשות לפי IAS 37
- מאידך, ככל שתקני IFRS לא דורשים להפריד את רכיב המימון מהשינוי בערך בספרים של ההתחייבות, יש לסווג את ההוצאות המשקפות את רכיב המימון (לרבות בגין שינויים בשיעור הריבית) בקטגוריה התפעולית. זאת, למרות שרכיב המימון מגולם בחישוב הערך בספרים של ההתחייבות (כגון שווי הוגן).
- לדוגמה, יש לסווג בקטגוריה התפעולית את ההוצאות המשקפות את רכיב המימון המגולם בהתחייבויות להלן:
- תשלום מבוסס מניות המסולק במזומן ("פאנטום")
 - תמורה מותנית בצירוף עסקים

28

28



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

ישות מדווחת עם וללא פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד ריבית בגין נכס חוזה והתחייבות חוזה

דוגמה

קבלן מבצע שני פרויקטים, ונוצרו לו נכסים והתחייבויות הכוללים רכיב מימון משמעותי, כדלהלן:

פרויקט א' – נכס חוזה ויתרת לקוחות

- הקבלן מכיר בהכנסות ריבית בגין נכס חוזה לפי IFRS 15 ובהכנסות ריבית בגין יתרת לקוחות לפי IFRS 9. נכס חוזה ויתרת לקוחות אינם "נכסים עצמאיים", משום שהם מפיקים תשואה באופן תלוי במשאבים אחרים של הישות המדווחת ("נכסים משתלבים"). לכן, יש לסווג את הכנסות הריבית בגינם בקטגוריה התפעולית.

פרויקט ב' – התחייבות חוזה

- הקבלן מכיר בהוצאות ריבית בגין התחייבות חוזה לפי IFRS 15. התחייבות חוזה אינה "התחייבות מימונית", משום שהיא נובעת מעסקה הכוללת רכיב נוסף של הספקת סחורות או שירותים, מלבד רכיב המימון ("התחייבות אחרת"). בהתאם לכך, יש לסווג את הוצאות הריבית בגינה בקטגוריית המימון. יש לטפל באופן דומה גם אם יש לקבלן פעילות עסקית עיקרית מוגדרת.

29

29



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

ישות מדווחת ללא פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד עמלת הקצאת אשראי

דוגמה

- חברה משלמת לבנק עמלת הקצאת אשראי בסך 100 שקלים בשלושה תרחישים:
- מסגרת אשראי מתחדשת** – הבנק מחויב להעמיד מסגרת אשראי מתחדשת (revolving) בגין כרטיסי אשראי ו/או משיכת יתר. ההתחייבות (כאשר קיימת) היא "התחייבות מימונית", אולם העמלה לא מתייחסת להתחייבות ספציפית, ולכן היא לא נובעת מהמדידה לראשונה, ממדידה עוקבת או מגרעת התחייבות. בהתאם לכך, יש להכיר בעמלה כהוצאה בקו ישר לאורך תקופת המחויבות, ולסווג כברירת-מחדל בקטגוריה התפעולית.
- מחויבות למתן הלוואה** – הבנק מחויב לתת לחברה הלוואה לפי דרישה:
- צפוי שהחברה תדרוש את ההלוואה או חלקה** – החלק היחסי של העמלה המיוחס להלוואה הצפויה מובא בחשבון בחישוב שיעור הריבית האפקטיבי ומסווג בקטגוריית המימון. למשל, אם נניח שהחברה צפויה למשוך 80% מהאשראי שהוקצה, יש להביא בחשבון 80% מהעמלה בחישוב שיעור הריבית האפקטיבי, והיתרה תוכר כהוצאה בקו ישר, ותסווג בקטגוריה התפעולית.
- לא צפוי שהחברה תדרוש את ההלוואה** – יש להכיר בעמלה כהוצאה בקו ישר לאורך תקופת המחויבות, ולסווג כברירת-מחדל בקטגוריה התפעולית.

30

30



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

ישות מדווחת עם פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד

קטגוריית המימון – פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

כאשר הישות המדווחת מספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית, יש לסווג הכנסות והוצאות בגין: **"התחייבויות מימוניות"**

- אם ההתחייבויות מתייחסות להספקת מימון ללקוחות – בקטגוריה התפעולית.
 - אם ההתחייבויות לא מתייחסות להספקת מימון ללקוחות – יש לבחור מדיניות חשבונאית, ולסווג בקטגוריה התפעולית או בקטגוריית המימון. בחירת המדיניות החשבונאית (בקטגוריה התפעולית או מחוצה לה) תהיה עקבית למדיניות החשבונאית לגבי הכנסות והוצאות ממזומנים ושווי מזומנים שאינם מתייחסים להספקת מימון ללקוחות (ראו לעיל). כאשר נבחרה מדיניות חשבונאית לסווג בקטגוריה התפעולית, אין לכלול סיכום ביניים "רווח לפני מימון ומיסים", משום שקיימים פריטי מימון בקטגוריה התפעולית שאינם מתייחסים להספקת מימון ללקוחות. במקום זאת, ניתן לכלול סיכום ביניים: "רווח תפעולי ופריטים המסווגים בקטגוריית ההשקעה".
- ככל שלא ניתן להבדיל בין התחייבויות המתייחסות להספקת מימון ללקוחות לבין כאלה שלא, יש לסווג את ההכנסות וההוצאות בקטגוריה התפעולית.
- "התחייבויות אחרות"** – סיווג הכנסות והוצאות בגין "התחייבויות אחרות" הינו זהה לישות מדווחת עם או בלי פעילות עסקית עיקרית מוגדרת.

31

31

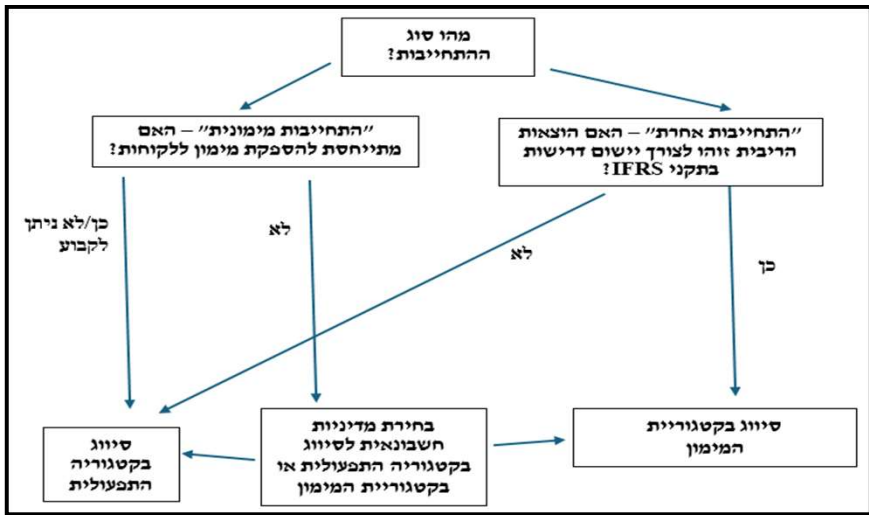


IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

ישות מדווחת עם פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

סיווג הכנסות והוצאות על ידי ישות מדווחת עם פעילות עסקית עיקרית של הספקת מימון ללקוחות

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד



32

32



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

ישות מדווחת עם פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד
קטגוריית המימון – פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

האם "התחייבות מימונית" מתייחסת להספקת מימון ללקוחות

- כאשר הישות המדווחת מספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית, סיווג הכנסות והוצאות בגין "התחייבות מימונית" מבוסס על השאלה האם ההתחייבות מתייחסת להספקת מימון ללקוחות.
- לדוגמה, יבואן מוכר מקררים ב-36 תשלומים, המגלמים רכיב מימון משמעותי. היבואן הגיע למסקנה, כי הוא מספק מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית. כעת, היבואן נטל שלוש הלוואות מבנקים:
- **הלוואה א'** – ניטלה לשם מימון ההלוואות ללקוחות. ההלוואה מתייחסת להספקת מימון ללקוחות, ולכן יש לסווג הכנסות והוצאות בגינה בקטגוריה התפעולית.
- **הלוואה ב'** – ניטלה לשם מימון רכישת פעילות בחו"ל. ההלוואה מתייחסת לעסקה ספציפית, ולא להספקת מימון ללקוחות. לכן, יש לבחור מדיניות חשבונאית, ולסווג הכנסות והוצאות בגינה בקטגוריה התפעולית או בקטגוריית המימון.
- **הלוואה ג'** – ניטלה לשם ניהול המזומנים הכללי של היבואן, ועשויה לשמש לרכישת פעילות, למימון ההלוואות ללקוחות או לצרכים אחרים. לא ניתן לקבוע האם ההלוואה מתייחסת להספקת מימון ללקוחות או לצורך אחר, ולכן יש לסווג את ההכנסות וההוצאות בגינה בקטגוריה התפעולית.
- לכן, ניתן לבחור מדיניות חשבונאית ולסווג הכנסות והוצאות בגין כל ההלוואות בקטגוריה התפעולית.

33

33



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

ישות מדווחת עם פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד
קטגוריית המימון – פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

הספקת מימון ללקוחות בחכירות מימוניות

- לעיתים חוכר בחכירה ראשית מעביר את זכות השימוש שלו בנכס הבסיס לחוכר משנה בחכירה מימונית. במקרים אלו, יש לגרוע את הנכס זכות שימוש של החכירה הראשית, ולהכיר במקומו בנכס השקעה נטו בחכירת המשנה. כמו כן, יש להמשיך ולהכיר בהתחייבות החכירה בגין החכירה הראשית. כפועל יוצא, יש להכיר בהכנסות ריבית מחכירת המשנה ובהוצאות ריבית מהחכירה הראשית.
- כאשר החוכר הראשי (מחכיר הביניים) מספק מימון ללקוחות בחכירות מימוניות כפעילות עסקית עיקרית:
- **הכנסות ריבית** – יש לסווג את הכנסות הריבית בגין חכירת המשנה **בקטגוריה התפעולית**. זאת משום, שהנכסים (השקעות נטו בחכירה) **לא** מפקים תשואה בנפרד, ובמידה רבה באופן בלתי תלוי במשאבים אחרים של הישות המדווחת. הספקת המימון ללקוחות מתבצעת בשילוב עם משאבים אחרים.
- **הוצאות ריבית** – יש לסווג את הוצאות הריבית בגין החכירה הראשית **בקטגוריית המימון**. זאת משום, שהתחייבות חכירה הינה "התחייבות אחרת", שבה החוכר הראשי קיבל נכס זכות שימוש, ולא מימון, והוצאות הריבית זוהו לצורך יישום דרישות IFRS 16.

34

34



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד – חוזה מעורב, הכולל התחייבות ונגזר משובץ

כאשר הישות המדווחת התקשרה בחוזה מעורב (Hybrid), הכולל התחייבות ונגזר משובץ, יש לבחון האם: **הנגזר המשובץ מופרד מהחוזה המארח**. במקרה זה:

- יש ליישם את הדרישות לכל אחד מהפריטים בנפרד – סיווג הכנסות והוצאות בגין ההתחייבות כאילו לא קיים נגזר משובץ, ובגין הנגזר המשובץ כאילו החוזה כולל נגזר בלבד.

הנגזר המשובץ לא מופרד מהחוזה המארח. במקרה זה:

- אם החוזה המעורב נובע מעסקה שכרוכה רק בגיוס מימון ("התחייבות מימונית"), יש ליישם את הדרישות עבור התחייבויות שנובעות מעסקאות אלה.
- אם החוזה המעורב (שאינו חוזה ביטוח) נובע מעסקה הכוללת רכיב נוסף מלבד רכיב המימון ("התחייבות אחרת"): אם ההתחייבות היא התחייבות פיננסית בתחולת IFRS 9 הנמדדת בעלות מופחתת, יש לסווג בקטגוריית המימון הכנסות והוצאות הרלוונטיות ל"התחייבות מימונית", כגון בגין המדידה לראשונה, מדידה עוקבת וגריעת ההתחייבות.
- בכל מקרה אחר, יש לסווג בקטגוריית המימון הכנסות והוצאות הרלוונטיות ל"התחייבות אחרת", כלומר הכנסות ריבית, הוצאות ריבית ושינויים בשיעור הריבית, אשר זוהו לצורך יישום דרישות בתקני IFRS. הכנסות והוצאות אחרות יסווגו בקטגוריה התפעולית. לדוגמה, הכנסות והוצאות בגין התחייבות פיננסית שיועדה לשווי הוגן דרך רווח או הפסד יסווגו בקטגוריה התפעולית, משום שהוצאות הריבית לא נדרשות להיות מזוהות בנפרד משינויים אחרים בשווי ההוגן.

35

35



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד – חוזה מעורב, הכולל התחייבות ונגזר משובץ

דוגמה – הנגזר המשובץ מופרד מהחוזה המארח

- חברה עם מטבע פעילות שקל מנפיקה אג"ח דולרי הניתן להמרה למספר קבוע של מניות החברה. ההצמדה לדולר לא משמשת לניהול סיכונים מזוהים.
- במקרה זה, החוזה הינו חוזה מעורב (Hybrid), מכיוון שרכיב ההמרה לא מקיים את דרישת "קבוע תמורת קבוע". לכן, יש לסווג את שני הרכיבים כהתחייבות פיננסית, וליישם את דרישות הסיווג לכל אחד מהפריטים בנפרד:
- רכיב האג"ח** – רכיב זה נמדד בעלות מופחתת. מכיוון שזו "התחייבות מימונית", הנובעת מעסקה שכרוכה רק בגיוס מימון, יש לסווג הכנסות והוצאות בגין המדידה לראשונה, מדידה עוקבת וגריעת ההתחייבות בקטגוריית המימון.
- רכיב ההמרה** – רכיב זה (הנגזר) נמדד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד. מכיוון שהנגזר מתייחס לעסקה הכרוכה רק בגיוס מימון:
- אם הישות המדווחת מספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית, יש לבחון האם הנגזר מתייחס להספקת מימון ללקוחות (ראו להלן).
- אם הישות המדווחת לא מספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית, יש לסווג הכנסות והוצאות מהנגזר בקטגוריית המימון.

36

36



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד – חוזה מעורב, הכולל התחייבות ונגזר משובץ

דוגמה – הנגזר המשובץ לא מופרד מהחוזה המארח

- חברה רוכשת באשראי חומרי גלם לצורך מכירת סחורות והספקת שירותים. מועד הפרעון בחוזה עם הספק הוא בחלוף שנתיים. עם זאת, החוזה כולל אופציית פרעון מוקדם תמורת העלות המופחתת של ההתחייבות במועד הפרעון המוקדם.
- אופציית הפרעון המוקדם היא נגזר משובץ, הקשור באופן הדוק לחוזה המארח. מכיוון שאין להפריד את הנגזר המשובץ, יש לסווג את החוזה המעורב בכללותו (כולל הנגזר המשובץ) לקבוצת העלות המופחתת.
- מעבר להוצאות הריבית, עשויות להתהוות הכנסות והוצאות בגין שינוי בתזרימי המזומנים הצפויים כתוצאה משינוי בצפיות לגבי מימוש אופציית הפרעון המוקדם.
- במקרה זה, למרות שהחוזה המעורב נובע מעסקה הכוללת רכיב נוסף מלבד רכיב המימון ("התחייבות אחרת"), הרי שיש לסווג הכנסות והוצאות בגין החוזה המעורב כאילו הוא היה "התחייבות מימונית", הנובעת מעסקה שכרוכה רק בגיוס מימון. בהתאם לכך, יש לסווג הכנסות והוצאות בגין המדידה לראשונה, מדידה עוקבת וגריעת ההתחייבות בקטגוריית המימון.
- המשמעות הינה, שלמרות שמדובר ב"התחייבות אחרת", הן הוצאות הריבית והן הכנסות והוצאות בגין שינוי בצפיות לגבי מימוש אופציית הפרעון המוקדם – יסווגו בקטגוריית המימון.

37

37



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד – גריעת נכס והתחייבות

- גריעת נכס** – יש לסווג הכנסות והוצאות מגריעת נכס או מסיווגו (והמשך מדידתו) כמוחזק למכירה, באותה קטגוריה שבה סווג הכנסות והוצאות מהנכס מיד לפני הגריעה או הסיווג כמוחזק למכירה. לדוגמה, יש לסווג רווחים והפסדים:
- ממימוש רכוש קבוע בשימוש עצמי – בקטגוריה התפעולית
 - ממימוש נדל"ן להשקעה:
 - שהישות המדווחת אינה משקיעה בו כפעילות עסקית עיקרית – בקטגוריית ההשקעה
 - שהישות המדווחת משקיעה בו כפעילות עסקית עיקרית – בקטגוריה התפעולית
 - משערוך לשווי הוגן במועד השגת שליטה על השקעה בחברה כלולה שטופלה בשיטת השווי המאזני – בקטגוריית ההשקעה
- גריעת התחייבות** – לצורך סיווג הכנסות והוצאות מגריעת התחייבות, יש ליישם את הדרישות על בסיס ההבחנה בין "התחייבות מימונית" לבין "התחייבות אחרת". לדוגמה, יש לסווג הכנסות והוצאות מגריעת התחייבות:
- **בקטגוריית המימון** – אם ההתחייבות נובעת מעסקה הכרוכה רק בגיוס מימון ("התחייבות מימונית"), לגבי ישות מדווחת שאינה מספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית
 - **בקטגוריה התפעולית** – אם נגרעת יתרת ספק כחלק מהסדר מימון ספקים (פקטורינג הפוך), משום שהכנסות והוצאות מגריעה אינן הכנסות ריבית או הוצאות ריבית (לרבות בגין שינויים בשיעור הריבית), אשר זוהו לצורך יישום דרישות בתקני IFRS.

38

38



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד – גריעת נכס באמצעות חכירה מימונית

דוגמה

חברה בעלת מבנה משרדים מחכירה בחכירה מימונית את המבנה. במקרה זה, יש לגרוע את המבנה, להכיר בנכס חייבים בגין חכירה (השקעה נטו בחכירה) וההפרש יוכר ברווח או הפסד. יש לסווג את הרווח או ההפסד באותה קטגוריה שבה סווגו הכנסות והוצאות מהמבנה מיד לפני גריעתו. להלן שלושה תרחישים:

- **רכוש קבוע בשימוש עצמי** – המבנה שימש כמשרדי ההנהלה. במקרה זה, מכיוון שהוצאות בגין המבנה כגון פחת סווגו לפני גריעתו בקטגוריה התפעולית, יש לסווג גם את הרווח או ההפסד בגין החכירה המימונית בקטגוריה התפעולית.
- **נדל"ן להשקעה**:

- ככל שהחברה משקיעה במבנה כפעילות עסקית עיקרית, וכפועל יוצא ההכנסות וההוצאות בגינו כגון הכנסות שכירות, שערך לשווי הוגן (או פחת כאשר רלוונטי) והוצאות תחזוקה סווגו לפני גריעתו בקטגוריה התפעולית, יש לסווג גם את הרווח או ההפסד בגין החכירה המימונית בקטגוריה התפעולית.
- ככל שאין לחברה פעילות עסקית עיקרית של השקעה בנכסים, וכפועל יוצא הכנסות והוצאות מסויימות בגין המבנה כגון הכנסות שכירות ושערך לשווי הוגן (או פחת כאשר רלוונטי) סווגו לפני גריעתו בקטגוריית ההשקעה, יש לסווג גם את הרווח או ההפסד בגין החכירה המימונית בקטגוריית ההשקעה.

39

39



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד

שינויים בסיווג – גישת הנכס הישן

העברות – לעיתים יש שינוי בקטגוריה שבה יש לסווג הכנסות והוצאות מנכס (ללא גריעה), כגון בהעברות בין מלאי, רכוש קבוע ונדל"ן להשקעה. במקרים אלו, יש לסווג הכנסות והוצאות בגין ההעברה (מימוש רעיוני) בקטגוריה שבה סווגו הכנסות והוצאות מהנכס מיד לפני ההעברה. לדוגמה:

- העברה ממלאי לנדל"ן להשקעה שנמדד לפי מודל השווי ההוגן. ההפרש בין השווי ההוגן של הנדל"ן במועד ההעברה לבין ערכו בספרים, יוכר ברווח או הפסד ויש לסווגו בקטגוריה התפעולית.
- העברה מרכוש קבוע שנמדד לפי מודל העלות לנדל"ן להשקעה שנמדד לפי מודל השווי ההוגן. ככל שמוכר הפסד מירידת ערך בהעברה זו, כגון במעבר ממדידה לפי שווי שימוש למדידה בשווי הוגן, יש לסווגו בקטגוריה התפעולית.

קבוצת מימוש – לעיתים מתבצעת גריעה, סיווג כמוחזק למכירה או שינוי בשימוש לגבי קבוצה של נכסים (שעשויה לכלול גם התחייבויות), אשר הפיקה הכנסות והוצאות שסווגו בקטגוריות שונות לפני הגריעה, הסיווג או השינוי כאמור. במקרים אלו, יש לסווג הכנסות או הוצאות:

- **בקטגוריית ההשקעה** – אם כל הנכסים בקבוצה (מלבד נכסי מסים) הפיקו הכנסות והוצאות שסווגו (מנקודת המבט של הישות המממשת) בקטגוריית ההשקעה מיד לפני הגריעה, הסיווג כמוחזק למכירה או השינוי בשימוש.
- **בקטגוריה התפעולית** – בכל מקרה אחר.

40

40



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד

גריעת קבוצת מימוש או סיווגה כמוחזקת למכירה

חברה אם מממשת או מסווגת כמוחזקת למכירה ארבע קבוצות מימוש (נכסים בניכוי התחייבויות) כדלהלן:

- **מימוש חברה בת א'** – כוללת בין היתר נכסים שהפיקו הכנסות והוצאות, שהישות המדווחת (החברה האם והפסדים ממימוש (לרבות סיווג מחדש של קרן הון מהפרשי תרגום).
- **מימוש חברה בת ב'** – כוללת רק נכסי נדל"ן להשקעה, שהישות המדווחת (החברה האם בראיית הקבוצה) לא השקיעה בהם כפעילות עסקית עיקרית, וכן נכסי/התחייבויות מסים על ההכנסה. יש לסווג בקטגוריית ההשקעה רווחים והפסדים ממימוש (לרבות סיווג מחדש של קרן הון מהפרשי תרגום).
- **סיווג כמוחזקת למכירה של חברה בת ג'** – כוללת נכסים שהפיקו הכנסות והוצאות, שהישות המדווחת (החברה האם בראיית הקבוצה) סיווגה בקטגוריה התפעולית מיד לפני הסיווג כמוחזקת למכירה. יש לסווג בקטגוריה התפעולית הכנסות והוצאות בגין מדידה (במועד הסיווג ולאחריו) בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה.
- **מימוש (או סיווג כמוחזקת למכירה) של חברה בת ד'** – מייצגת תחום פעילות עסקית (או אזור גאוגרפי) עיקרי ונפרד. יש לסווג בקטגוריית הפעילויות שהופסקו את השלכות המימוש (או הסיווג), לרבות רווח או הפסד לאחר מס של הפעילות שהופסקה וכן הרווח או ההפסד לאחר מס שהוכרו בגין המדידה לפי שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה או בגין המימוש.

41

41



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד

הפרשי שער – עקרון העקיבה

יש לסווג הפרשי שער באותה קטגוריה כמו ההכנסות וההוצאות מהפריטים שבגנים נוצרו הפרשי השער, אלא אם הסיווג כרוך בעלות או מאמץ מופרזים (ואז יש לסווג בקטגוריה התפעולית). לדוגמה:

- **יתרת לקוחות** – לחברה יש יתרת לקוחות/חייבים נקובה במטבע חוץ, אשר נובעת מ:
 - מכירת סחורות או הספקת שירותים, שההכנסות וההוצאות בגנים מסווגות בקטגוריה התפעולית. במקרה זה, יש לסווג גם את הפרשי השער בקטגוריה התפעולית.
 - השכרת נכס מניב (נדל"ן להשקעה), שהחברה לא משקיעה בו כפעילות עסקית עיקרית. במקרה זה, יש לסווג את הפרשי השער בקטגוריה ההשקעה.
- **הלואה מבנק** – הישות המדווחת נטלה הלואה מבנק, הנקובה במטבע חוץ. ההלוואה מסווגת כ"התחייבות מימונית", משום שהיא כרוכה רק בגיוס מימון. במקרה זה:
 - **הקטגוריה התפעולית** – אם הישות המדווחת מספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית, והיא מסווגת את ההכנסות וההוצאות מהתחייבות זו בקטגוריה התפעולית, יש לסווג גם את הפרשי השער בקטגוריה התפעולית. סיווג כאמור רלוונטי, לדוגמה, כאשר ההתחייבות מתייחסת להספקת מימון ללקוחות, או כאשר ההתחייבות לא מתייחסת להספקת מימון ללקוחות אולם נבחרה מדיניות חשבונאית לסווג הכנסות והוצאות בגין ההתחייבות בקטגוריה התפעולית.
 - **קטגוריית המימון** – בכל מקרה אחר, יש לסווג את הפרשי השער בקטגוריית המימון.

42

42



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד

הפרשי שער

עסקה שההכנסות וההוצאות בגינה מסווגות לשתי קטגוריות

- הכנסות והוצאות מעסקה שאינה כרוכה רק בגיוס מימון עשויות להיות מסווגות במספר קטגוריות. לדוגמה, רכישת שירותים בעסקה הנקובה במטבע חוץ המסולקת בחלוף שנתיים כוללת:
 - הוצאה בגין רכישת השירותים, המסווגת בקטגוריה התפעולית, וכן
 - הוצאות ריבית המסווגות בקטגוריית המימון.
- במקרה זה, הפרשי השער נובעים הן מיתרת הקרן, שנוצרה בגין הוצאה שסווגה בקטגוריה התפעולית, והן מרכיב הריבית, שההוצאה בגינה תסווג בקטגוריית המימון.
- **סיווג הפרשי השער במלואם בקטגוריה אחת** – במקרים אלו, ככל שהפרשי השער נובעים מהחלטה מימונית (גיוס מימון) וכפועל יוצא מתייחסים לסכום המסווג בקטגוריית המימון, יש לסווגם **במלואם** בקטגוריית המימון. לחילופין, אם הפרשי השער נובעים מהחלטה **תפעולית** (רכש) וכפועל יוצא הם מתייחסים לסכום המסווג בקטגוריה התפעולית, יש לסווגם **במלואם** בקטגוריה התפעולית. המשמעות הינה, שבמקרים אלו אין להקצות את הפרשי השער בין קטגוריות שונות.
- **עלות או מאמץ מופרזים** – עם זאת, ככל שזיהוי הפריטים שבגינם נוצרו הפרשי השער כרוך בעלות או מאמץ מופרזים, יש לסווג את הפרשי השער בקטגוריה התפעולית. יש לבחון האם קיימים עלות או מאמץ מופרזים לכל פריט בנפרד.

43

43



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד

הפרשי שער – עסקה שההכנסות וההוצאות בגינה מסווגות לשתי קטגוריות

דוגמה

- לחברה עם מטבע פעילות שקל התהוו הפרשי שער בגין שתי התחייבויות:
- **יתרת ספקים בגין סחורות או שירותים** – החברה רכשה חומרי גלם מספק בארה"ב תמורת \$100 בתנאי אשראי של שוטף פלוס 90. החברה קובעת, כי הפרשי השער נובעים מהחלטה **תפעולית** (רכש דולרי) ולא מהחלטה מימונית. כמו כן, ההכנסות וההוצאות מהפריטים שבגינם נוצרו הפרשי השער (חומרי הגלם) סווגו בעבר או יסווגו בעתיד בקטגוריה התפעולית. לכן, יש לסווג את הפרשי השער **במלואם** בגין יתרת הספקים בקטגוריה התפעולית.
 - **התחייבות חכירה** – החברה חכרה מפעל בישראל לחמש שנים תמורת \$100 לשנה, והכירה בנכס זכות שימוש ובהתחייבות חכירה. הפרשי השער בגין התחייבות החכירה מוכרים ברווח או הפסד במועד התהוותם. החברה קובעת, כי הפרשי השער נובעים מהחלטה **מימונית** (רכישת נכס זכות שימוש באשראי דולרי) ולא מהחלטה תפעולית. כמו כן, ההוצאות מהפריטים שבגינם נוצרו הפרשי השער (כגון ריבית) מסווגות בקטגוריית המימון ("התחייבות אחרת"). לכן, יש לסווג את הפרשי השער **במלואם** בגין התחייבות החכירה בקטגוריית המימון.

44

44



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד

הפרשי שער בגין יתרה בינחברתית שבוטלה

- חברה אם נתנה/קיבלה הלוואה ל/מחברה בת, שאינה מהווה חלק מההשקעה נטו בחברה הבת. לחברה האם ולחברה הבת מטבע פעילות שונה, וההלוואה נקובה באחד ממטבעות אלו.
- הנכס וההתחייבות מתבטלים באיחוד, אולם הפרשי השער נשארים. אם לדוגמה החברה האם (מטבע פעילות שקל) נתנה הלוואה הנקובה בדולר לחברה הבת (מטבע פעילות דולר), החברה האם מכירה בסולו בהכנסה מהפרשי שער בסך 50 שקלים, וביתרת הסגירה מתבטלים נכס בסך 450 שקלים של החברה האם כנגד התחייבות בסך 100 דולר של החברה הבת.
- הפרשי השער בסך 50 שקלים נשארים בדוחות המאוחדים.

יתרת הלוואה		שער	
שקל	דולר	חליפין	
400	100	4	יתרת פתיחה
450	100	4.5	יתרת סגירה

- במקרה זה, יש לבחור מדיניות חשבונאית, כדלהלן:
- מנקודת מבטה של הקבוצה מעולם לא בוצעה עסקת הלוואה, ואין בדוחות הכספיים המאוחדים "פריטים שבגינם נוצרו הפרשי שער". לכן, יש לסווג את הפרשי השער כברירת-מחדל בקטגוריה התפעולית.
- הפרשי השער נובעים מההלוואה הבינחברתית לפני ביטולה באיחוד. לכן, יש לסווג את הפרשי השער באותה קטגוריה שבה היו מסווגות ההכנסות וההוצאות מההלוואה הבינחברתית, ואם סיווג כאמור כרוך בעלות או מאמץ מופרזים – בקטגוריה התפעולית.

45

45



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד

נגזרים ומכשירים מגדרים – עקרון העקיבה

מכשיר פיננסי שיועד כמכשיר מגדר בחשבונאות גידור

- יש לסווג רווחים והפסדים בגין **מכשיר פיננסי** (הן נגזר והן מכשיר פיננסי שאינו נגזר) שיועד כמכשיר מגדר בחשבונאות גידור באותה קטגוריה כמו ההכנסות וההוצאות שהושפעו על ידי הסיכונים, שהמכשיר הפיננסי משמש לניהולם.
- ההנחה הינה, שהקשר בין המכשיר המגדר לבין הסיכון המגודר קיים ממילא לצורך עמידה בתנאים ליישום חשבונאות גידור ודרישות התיעוד.
- עם זאת, אם לשם יישום עקרון העקיבה יידרש גילום רווחים והפסדים, יש לסווג רווחים והפסדים אלה בקטגוריה התפעולית.
- לעניין זה:
- הסיווג בגין רכיב לא מיועד של מכשיר מגדר מיועד, יהיה באותה קטגוריה כמו הסיווג בגין הרכיב המיועד, וכן
- הסיווג בגין החלק הלא-אפקטיבי יהיה באותה קטגוריה כמו הסיווג בגין החלק האפקטיבי.

46

46



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד נגזרים ומכשירים מגזרים – עקרון העקיבה

נגזר המשמש לניהול סיכונים בעסקת הגנה

- יש לסווג רווחים והפסדים בגין נגזר שאינו מיועד כמכשיר מגדר בחשבונאות גידור אך משמש לניהול סיכונים מזוהים, באותה קטגוריה כמו ההכנסות וההוצאות שהושפעו על ידי הסיכונים, שהנגזר משמש לניהולם. ההנחה הינה, שבדרך כלל ניתן לזהות את הקשר בין הנגזר המגן לבין הסיכון המוגן.
- עם זאת, אם לשם יישום עקרון העקיבה יידרש גילום רווחים והפסדים או שסיווג כאמור יהיה כרוך בעלות או מאמץ מופרזים, יש לסווג את הרווחים וההפסדים בגין הנגזר בקטגוריה התפעולית.

מכשיר פיננסי שאינו נגזר המשמש לניהול סיכונים בעסקת הגנה

- לעיתים מכשיר פיננסי שאינו נגזר משמש לניהול סיכונים בעסקת הגנה, אולם אינו מיועד כמכשיר מגדר בחשבונאות גידור. לדוגמה, נטילת הלוואה דולרית המשמשת ל: (1) גיוס מימון, וכן (2) ניהול החשיפה לסיכון מטבע חוץ.
- במקרים אלו, יש לסווג הכנסות והוצאות בגין מכשירים אלו בקטגוריה התפעולית, ההשקעה או המימון לפי הכללים הרגילים, ובהתעלם מניהול הסיכונים.

47

47



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד נגזרים ומכשירים מגזרים – גילום רווחים והפסדים – ניהול הסיכון ברוטו

- גילום רווחים והפסדים עשוי לנבוע ממצבים, שבהם מכשיר פיננסי נועד לנהל סיכון של מספר פריטים עם פוזיציות סיכון מקוזזות, באופן שבו הסיכונים המנוהלים משפיעים על יותר מקטגוריה אחת בדוח רווח או הפסד.

דוגמה

- חברה עם מטבע פעילות שקל מנהלת סיכון מטבע חוץ בגין שני פריטים עם פוזיציות סיכון מקוזזות, כדלהלן:
 - לחברה צפויות הכנסות ממתן שירות בסך 100 דולר, המסווגות בקטגוריה התפעולית, וכן
 - לחברה צפויות הוצאות ריבית בסך 120 דולר, המסווגות בקטגוריית המימון
- החברה מנהלת את הסיכון בגין מטבע חוץ בגין שני הפריטים על בסיס ברוטו, והיא התקשרה בעסקה עתידית להחלפת שקל בדולר בגין ההפרש בסך 20 דולר.
- במקרה זה, כדי לשקף את ניהול הסיכון באמצעות הנגזר בגין שני הפריטים, היה נדרש להציג בכל קטגוריה רווח או הפסד גדול יותר, בהשוואה לתוצאות הנגזר בפועל. לכן, התקן קובע כי אין לגלם את הרווח או ההפסד באופן זה, ובמקום זאת יש לסווג את הרווח או ההפסד בגין הנגזר בקטגוריה התפעולית.

48

48

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד

נגזרים ומכשירים מגדרים – גילום רווחים והפסדים – ניהול הסיכון נטו

דוגמה

- חברה עם מטבע פעילות שקל מנהלת סיכון מטבע חוץ בגין ההפרש בין שני פריטים עם פוזיציות סיכון מקוזות, כדלהלן:
- החברה נטלה הלוואה דולרית מצד ג' בסך 120 דולר. החברה לא מספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית, ולכן היא מסווגת הן את הוצאות הריבית והן את הפרשי השער בקטגוריית המימון.
- החברה נתנה הלוואה דולרית לצד ג' (אחר) בסך 100 דולר. החברה לא משקיעה בנכסים כפעילות עסקית עיקרית, וההלוואה מפיקה תשואה בנפרד, ובמידה רבה באופן בלתי תלוי במשאבים אחרים של החברה. לכן, החברה מסווגת הן את הכנסות הריבית והן את הפרשי השער בקטגוריית ההשקעה.
- החברה מנהלת את הסיכון בגין מטבע חוץ **בגין ההפרש בין שני הפריטים על בסיס נטו**, והיא התקשרה בעסקה עתידית להחלפת שקל בדולר בסך 20 דולר.
- במקרה זה, החברה משתמשת בנגזר כדי לנהל את החשיפה המטבעית **בגין ההפרש בלבד** (התחייבות בסך 20 דולר), אשר משפיעה על קטגוריה אחת בלבד, קטגוריית המימון, ואין כל צורך בגילום.
- לכן, יש לסווג את הרווח או ההפסד בגין הנגזר בקטגוריית המימון.

49

49

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד – נגזרים ומכשירים מגדרים

נגזר שאינו משמש לניהול סיכונים

- סיווג רווחים והפסדים בגין נגזר שאינו משמש לניהול סיכונים מזהים מבוסס על שלושה מבחנים:
- האם הנגזר מתייחס לעסקה הכרוכה רק בגיוס מימון?
- האם הישות המדווחת מספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית?
- ככל שהישות המדווחת מספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית – האם הנגזר מתייחס להספקת מימון ללקוחות?
- בהתאם לכך, יש לסווג רווחים והפסדים בגין נגזר שאינו משמש לניהול סיכונים מזהים, כדלהלן:
- לגבי נגזר המתייחס לעסקה הכרוכה רק בגיוס מימון:
- אם הישות המדווחת מספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית:
- ככל שהנגזר מתייחס להספקת מימון ללקוחות – בקטגוריה התפעולית
- ככל שהנגזר לא מתייחס להספקת מימון ללקוחות – יש לבחור מדיניות חשבונאית, ולסווג בקטגוריה התפעולית או בקטגוריית המימון
- אם הישות המדווחת לא מספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית – בקטגוריית המימון
- לגבי נגזר שאינו מתייחס לעסקה הכרוכה רק בגיוס מימון – בקטגוריה התפעולית

50

50



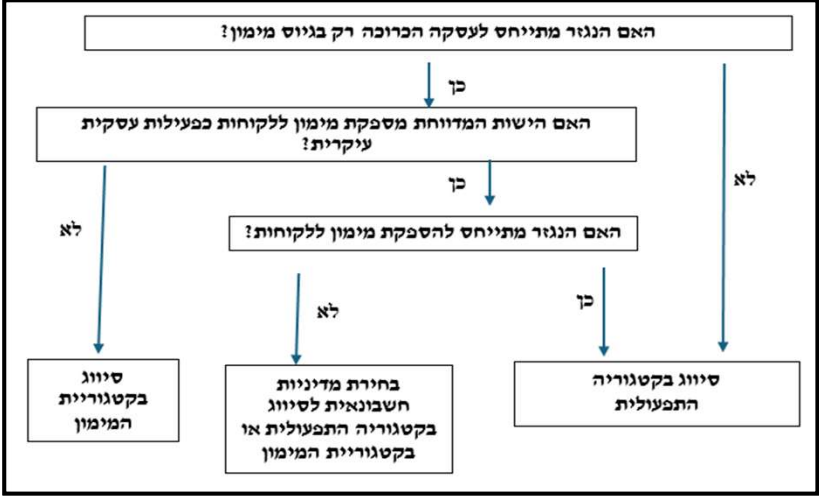
RSM

ישות מדווחת עם
וללא פעילות עסקית
עיקרית מוגדרת

סיווג הכנסות
והוצאות בגין
נגזר שאינו
משמש לניהול
סיכונים

IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

סיווג לקטגוריות בדוח רווח או הפסד



51



RSM

IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

קיבוץ ופיצול פריטים בדוחות הכספיים העיקריים ובביאורים התפקידים של הדוחות הכספיים העיקריים ושל הביאורים

מטרת הדוחות הכספיים

- מטרת הדוחות הכספיים היא לספק מידע כספי לגבי נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות ותזרימי המזומנים של הישות המדווחת, שהוא שימושי למשתמשים בדוחות הכספיים לצורך בחינת תחזיות לתזרימי מזומנים חיוביים עתידיים נטו ולצורך בחינת אופן ניהול המשאבים הכלכליים על ידי ההנהלה.
- כדי להשיג את מטרת הדוחות הכספיים, יש להציג מידע בדוחות הכספיים העיקריים ולתת גילוי למידע בביאורים. יש להציג או לתת גילוי רק למידע מהותי.

תפקיד הדוחות הכספיים העיקריים

- תפקיד הדוחות הכספיים העיקריים הוא לספק תמצית מובנית שימושית של נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות ותזרימי מזומנים, לצורך:
 - סקירה כללית של פריטים אלו
 - ביצוע השוואות בין ישויות שונות ובין תקופות דיווח שונות של אותה ישות מדווחת, וכן
 - זיהוי פריטים או תחומים שמידע נוסף לגביהם נכלל בביאורים.

52



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

קיבוץ ופיצול פריטים בדוחות הכספיים העיקריים ובביאורים התפקידים של הדוחות הכספיים העיקריים ושל הביאורים

דוגמה

- יש לבחון האם פריט מסוים מספק תמצית מובנית שימושית על רקע תפקיד הדוחות הכספיים העיקריים.
- לדוגמה, לחברה מתהווה עלויות משמעותיות בגין שינוי מבני במהלך תקופת הדיווח, ומידע זה הוא מהותי. במקרה זה, לצורך ההחלטה האם להציג סעיף נפרד בדוח רווח או הפסד בגין הוצאות שינוי מבני, יש לשקול האם סעיף זה תורם לתמצית מובנית שימושית.
- לשם כך, יש לבחון האם המידע מסייע למשתמשי הדוחות הכספיים:
- סקירה כללית** – לקבל סקירה כללית של הוצאות. הצגה נפרדת של הוצאות השינוי המבני עשויה לסייע למשתמשים להבין את הסיבה לגידול בסך ההוצאות התפעוליות בתקופת הדיווח.
- השוואות** – לערוך השוואות בין תקופות דיווח ובין ישויות מדווחות. הצגת הוצאות השינוי המבני בנפרד משום שהן חד-פעמיות, עשויה לתרום ליכולת ההשוואה בין סעיפי ההוצאות האחרים לבין הסכומים שהוצגו בתקופות קודמות והסכומים שמציגות ישויות אחרות, ובכך לסייע בניתוח מגמות.
- תשומת לב** – לזהות פריטים או תחומים שלגביהם המשתמשים עשויים לבקש מידע נוסף בביאורים. כאשר ניתן גילוי למידע נוסף בביאורים בגין השינוי המבני, הצגה נפרדת של הוצאות אלו בדוח רווח או הפסד (לרבות הפניה לביאור) עשויה למשוך את תשומת לבם של המשתמשים למידע הנוסף.

53

53



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

קיבוץ ופיצול פריטים בדוחות הכספיים העיקריים ובביאורים

תפקיד הביאורים

- תפקיד הביאורים הוא לספק מידע מהותי, לצורך:
- הבנת הדוחות הכספיים העיקריים** – לאפשר למשתמשים בדוחות הכספיים להבין את הסעיפים המוצגים בדוחות הכספיים העיקריים, לדוגמה:
- פיצול הסעיפים המוצגים בדוחות הכספיים העיקריים
- תיאור המאפיינים של הסעיפים המוצגים בדוחות הכספיים העיקריים, וכן
- מידע לגבי השיטות, ההנחות ושיקולי הדעת שנעשה בהם שימוש בהכרה, במדידה ובהצגה של הסעיפים שנכללו בדוחות הכספיים העיקריים.
- מידע נוסף** – להשלים את הדוחות הכספיים העיקריים עם מידע נוסף כדי להשיג את מטרת הדוחות הכספיים, לרבות:
- מידע שנדרש באופן ספציפי על ידי תקני IFRS, כגון נכסים תלויים והתחייבויות תלויות שלא הוכרו, וכן גילוי לגבי החשיפה לסיכון אשראי, סיכון נוזלות וסיכון שוק, וכן
- מידע שאינו נדרש באופן ספציפי על ידי תקני IFRS, אולם הוא דרוש להבנת ההשפעה של עסקאות ואירועים אחרים.
- רמת הקיבוץ** – משמעות התפקידים השונים של הדוחות הכספיים העיקריים ושל הביאורים הינה, שהמידע בדוחות הכספיים העיקריים הוא מקובץ יותר בהשוואה למידע בביאורים.

54

54



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

קיבוץ ופיצול פריטים בדוחות הכספיים העיקריים ובביאורים

סעיפים וסיכומי ביניים בדוחות הכספיים העיקריים

המבחן הקריטי להצגת סעיפים ספציפיים בדוחות הכספיים העיקריים הוא האם הצגה זו תוביל לתמצית מובנית שימושית:

- **ניתן להסיר סעיף שנדרש ספציפית** – IFRS 18 וכן תקני IFRS אחרים דורשים הצגת סעיפים ספציפיים בדוחות הכספיים העיקריים ("דרישות מינימום"). עם זאת, הצגה בנפרד של סעיפים אלו לא נדרשת כאשר היא אינה נחוצה לצורך תמצית מובנית שימושית. במקרה זה, יש לתת גילוי לפריטים אלו בביאורים ככל שהמידע הוא מהותי. למשל, IFRS 18 דורש להציג הפסדים מירידת ערך של נכסים פיננסיים בדוח רווח או הפסד. עם זאת, ככל שהצגת סעיף נפרד לא תורמת לתמצית מובנית שימושית, ניתן שלא להציג כאמור, אולם יש לתת גילוי ככל שהמידע מהותי.
- **יש להציג סעיף שאינו נדרש ספציפית** – יש להציג סעיפים וסיכומי ביניים נוספים, אם הצגה זו נחוצה לצורך תמצית מובנית שימושית. סעיפים או סיכומי ביניים נוספים כאמור:
 - יהיו מורכבים מסכומים שהוכרו ונמדדו בהתאם לתקני IFRS
 - יתאימו למבנה הדוח הרלוונטי. למשל, אין לערבב דוח רווח או הפסד סכומים המסווגים בקטגוריות שונות, כגון רווח גולמי לאחר מס
 - יהיו עקביים מתקופה לתקופה, וכן
 - יוצגו במידה של הבלטה שאינה עולה על זו של הסעיפים וסיכומי הביניים הנדרשים על ידי תקני IFRS

55

55



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

קיבוץ ופיצול פריטים בדוחות הכספיים העיקריים ובביאורים

קיבוץ על בסיס מאפיינים דומים

- יש לקבץ פריטים בדוחות הכספיים העיקריים ובביאורים על בסיס מאפיינים דומים (לפחות אחד) ולפצל פריטים על בסיס מאפיינים שאינם דומים.
- ההוראות בדבר קיבוץ ופיצול חלות על "פריטים", כלומר נכס, התחייבות, פריט הוני, הכנסה, הוצאה ותזרים מזומנים.
- קיבוץ ופיצול פריטים נועדו לספק תמצית מובנית שימושית בדוחות הכספיים העיקריים ומידע מהותי בביאורים, ובלבד שהקיבוץ והפיצול לא מסווים מידע מהותי, כגון בגין פיצול מוגזם שאינו נדרש.
- **דוגמאות למאפיינים דומים של פריטים מאזניים** – אופי הפריט, מאפיין הפעילות שבה משמש הפריט, עיתוי ההשבה או הסילוק, נזילות, בסיס המדידה, אי-ודאות במדידה, סיכון, גודל, מיקום גיאוגרפי, סביבה רגולטורית, סוג הסחורה, השירות או הלקוח, השפעת המס וכן מגבלות על השימוש בנכס או על ההעברה של ההתחייבות.
- **דוגמאות לפיצול פריטים במאזן או בביאורים** – רכוש קבוע מפוצל לקבוצות, חייבים מפוצלים לסכומים לקבל מלקוחות, מצדדים קשורים, מקדמות ששולמו ואחרים, מלאי מפוצל לחומרי גלם, עבודה בתהליך ומוצרים מוגמרים, זכאים מפוצלים ליתרת ספקים וליתרות בגין הסדרים למימון ספקים (פקטורינג הפוך), הפרשות מפוצלות לתביעות, התחייבויות לפירוק ושיקום אתר, חוזים מכבידים ואחרות והון מפוצל להון מניות נפרע, פרמיה על מניות, קרנות הון ועודפים.

56

56



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

קיבוץ ופיצול פריטים בדוחות הכספיים העיקריים ובביאורים

קיבוץ על בסיס מאפיינים דומים

• **דוגמאות למאפיינים דומים של פריטים תוצאתיים** – אופי הפריט, מאפיין הפעילות, תדירות, פריטים חד-פעמיים או חוזרים, בסיס המדידה, אי-ודאות במדידה, סיכון, גודל, מיקום גיאוגרפי, סביבה רגולטורית, השפעת המס (כגון כאשר שיעורי מס שונים חלים על הכנסות או הוצאות) וכן האם ההכנסות או ההוצאות נובעות מההכרה לראשונה בפריט או משינוי אומדן.

• **דוגמאות לפיצול פריטים בדוח רווח או הפסד או בביאורים** – הכנסות והוצאות שעשויות להיות בעלות מאפיינים שונים לצורך פיצול בדוח רווח או הפסד או בביאורים, כוללות: הפסד מירידת ערך מלאי (וביטולו), הפסד מירידת ערך רכוש קבוע (וביטולו), הכנסות והוצאות בגין שינוי מבני (לרבות שינוי אומדן וביטולים), הכנסות והוצאות מממוש רכוש קבוע, הכנסות והוצאות מממוש השקעות, הכנסות והוצאות מיישוב תביעות, הכנסות והוצאות בגין הפרשות וכן הכנסות והוצאות חד-פעמיות.

• **פריטים לא-רגילים** – ניתן לפצל הוצאה או הכנסה ולתאר אותה כפריט לא-רגיל ("unusual") או פריט חד-פעמי ("non-recurring"). בהעדר הגדרה בתקן, יש לכלול גילוי המסביר כיצד ההנהלה מגדירה פריטים אלו. עם זאת, יש לסווג פריטים כאמור באחת מחמש הקטגוריות בדוח רווח או הפסד, ואין להוסיף קטגוריה נפרדת לפריטים אלו.

• **דוגמה להמחשה** – IFRS 18 לא דורש לכלול סעיף "הוצאות מימון" בקטגוריית המימון. לכן, יש לפצל פריטים בקטגוריית המימון לאור תפקיד הדוח לספק תמצית מובנית שימושית, כגון פיצול בין ריבית על הלואות ואג"ח ("התחייבויות מימוניות") לבין ריבית בגין חכירות ופנסיה ("התחייבויות אחרות").

57

57



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

קיבוץ ופיצול פריטים בדוחות הכספיים העיקריים ובביאורים

דוגמה לקיבוץ ופיצול פריטים

לחברה יש מספר נכסים, כדלהלן:

- (1) נכסים לא פיננסיים ו- (2) נכסים פיננסיים, הכוללים:
 - נכסים פיננסיים הנמדדים (1) בעלות מופחתת ו- (2) בשווי הוגן דרך רווח או הפסד, הכוללים:
 - (1) השקעות במכשירי חוב ו- (2) השקעות במכשירים הונניים, הכוללים:
 - (1) אופציות ו- (2) מניות, הכוללות:
 - (1) מניות שאינן סחירות ו- (2) מניות הנסחרות בבורסה, הכוללות:
 - (1) מניות הנסחרות בבורסה בתל אביב ו- (2) מניות הנסחרות בבורסה בחו"ל, הכוללות:
 - (1) ... ו- (2) ..., הכוללים ...

• **קיבוץ ופיצול במאזן** – במקרה זה יש לקבוע, האם לצורך תמצית מובנית שימושית יש לקבץ או לפצל במאזן את הנכסים הפיננסיים לפי בסיס המדידה שלהם, אופי הזכויות שלהם, הסיכון הנגזר מהם, רמת הסחירות שלהם, מיקום המסחר בהם וכדומה.

• **קיבוץ ופיצול בביאורים** – ככל שפיצול כאמור במאזן אינו דרוש לצורך תמצית מובנית שימושית, וכפועל יוצא נכסים פיננסיים מקובצים במאזן, ובהנחה שהמידע הנובע מהפיצול הוא מהותי, יש לפצל את הפריטים בביאורים.

58

58



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

קיבוץ ופיצול פריטים בדוחות הכספיים העיקריים ובביאורים

תיאור פריטים בדוחות הכספיים העיקריים ובביאורים

- **מצג נאמן** – יש לתאר פריטים המוצגים בדוחות הכספיים העיקריים או שניתן להם גילוי בביאורים, באופן שמייצג נאמנה את מאפייני הפריט. לשם כך, יש לספק תיאורים והסברים נחוצים להבנת הפריט, כגון משמעות המונחים שנעשה בהם שימוש ומידע לגבי אופן קיבוץ ופיצול הפריטים.
- בהתאם לכך, בדוחות הכספיים העיקריים או בביאורים:
 - **קיבוץ מהותי עם מהותי** – פריט מהותי עשוי להיות מקובץ בדוחות הכספיים העיקריים עם פריטים מהותיים אחרים, על מנת לספק מידע תמציתי. מכיוון שכל הפריטים שקובצו מהותיים, יש לתת גילוי נפרד בביאורים לגבי כל אחד מהפריטים.
 - **קיבוץ מהותי עם לא מהותי** – פריט מהותי עשוי להיות מקובץ בדוחות הכספיים העיקריים או בביאורים עם פריטים אחרים שאינם מהותיים. במקרה זה, יש לספק מידע מפוצל רק אם מידע שאינו מהותי מסווה את המידע המהותי, או
 - **קיבוץ לא מהותי עם לא מהותי** – פריט שאינו מהותי עשוי להיות מקובץ בדוחות הכספיים העיקריים או בביאורים עם פריטים אחרים שאינם מהותיים. קיבוץ זה עשוי להידרש כדי להשלים רשימה של פריטים או כדי להציג סיכום ביניים. במקרה זה, מכיוון שכל הפריטים שקובצו לא מהותיים, לא נדרש לתת גילוי למידע לגבי כל אחד מהפריטים, בכפוף להוראות לגבי תיאור פריטים כ"אחרים", ראו להלן.

59

59



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

קיבוץ ופיצול פריטים בדוחות הכספיים העיקריים ובביאורים

תיאור פריטים כ"אחרים"

- ניתן לתאר פריטים כ"אחרים" רק אם לא ניתן למצוא תיאור יותר אינפורמטיבי. להלן דוגמאות לתיאור יותר אינפורמטיבי:
 - אם פריט מהותי מקובץ עם פריטים לא מהותיים, יש לתאר את הפריט המהותי.
 - אם מקובצים פריטים לא מהותיים:
 - יש לקבץ פריטים עם מאפיינים דומים ולתאר מאפיינים אלה, או
 - יש לקבץ פריטים ללא מאפיינים דומים, ולתאר את המאפיינים השונים של הפריטים.
- אם לא ניתן לתאר את הפריט המקובץ אלא בתיאור "אחרים":
 - **עבור כל קיבוץ** – יש להשתמש בתיאור הפריט המקובץ באופן מדויק ככל שניתן, כגון "הוצאות תפעוליות אחרות" או "הוצאות מימון אחרות".
 - **עבור קיבוץ הכולל רק פריטים לא מהותיים** – כאשר הסכום המקובץ הוא גדול מספיק, כך שלמשתמשים עלול להיות ספק סביר האם הוא כולל פריטים מהותיים, מידע להסרת הספק הוא מהותי לכשעצמו. לכן, יש לתת גילוי למידע נוסף לגבי הסכום, כגון:
 - לציין שלא נכללו בסכום זה פריטים מהותיים, או
 - לציין שהסכום כולל מספר פריטים לא מהותיים, עם אינדיקציה לאופי הפריט הגדול ביותר וסכומו.

60

60



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

פילוח ההוצאות בקטגוריה התפעולית

- יש להציג הוצאות בקטגוריה התפעולית באופן שמספק את התמצית המובנית השימושית ביותר, תוך שימוש באחד מאלה (או בשניהם):
- אופי ההוצאות (Nature)** – אופי ההוצאות מתייחס לסוג המשאבים הכלכליים שנצרכו בפעילויות הישיות המדווחות, כגון חומרי גלם, שכר, פחת והפחתות. פילוח זה מאפשר ניתוח של רכיבי הוצאות תפעוליות שמגיבות באופן שונה לשינויים בסביבה הכלכלית, וביצוע תחזיות לעתיד. כמו כן, פילוח זה מאפשר להבין את הקשר בין ההוצאות התפעוליות לבין המידע בדוח על תזרימי המזומנים.
- מאפיין הפעילות של ההוצאות (Function)** – מאפיין הפעילות מתייחס למטרת השימוש במשאבים הכלכליים שנצרכו. לדוגמה, מאפיין הפעילות "עלות המכירות" כולל מספר משאבים כלכליים שנצרכו בעלי אופי שונה, כגון חומרי גלם, שכר, פחת והפחתות. כפועל יוצא, יש להקצות משאב כלכלי בעל אופי אחד כגון פחת, למספר סעיפים עם מאפייני פעילות שונים, כגון עלות המכירות, הוצאות מחקר ופיתוח והוצאות הנהלה וכלליות. פילוח זה מאפשר לבצע חישובים של מדדי ביצוע, לרבות רווחיות גולמית.
- כל סעיף בקטגוריה התפעולית יכול להכיל הוצאות תפעוליות שקובצו על בסיס מאפיין אחד בלבד – אופי ההוצאות או מאפיין הפעילות.
- הצגה מעורבת** – על מנת לספק את התמצית המובנית השימושית ביותר, ניתן לכלול בקטגוריה התפעולית הן סעיפים שמוצגים לפי אופי ההוצאות והן סעיפים שמוצגים לפי מאפיין הפעילות.

61

61



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

פילוח ההוצאות בקטגוריה התפעולית

- לצורך הקביעה איזה אופן פילוח יספק את התמצית המובנית השימושית ביותר, יש לבחון את הגורמים הבאים:
- גורמי הרווחיות** – אילו סעיפים מספקים את המידע השימושי ביותר, שישקף את גורמי הרווחיות העיקריים של הישיות המדווחות. לדוגמה, עבור חברה קמעונאית, סעיף עלות המכירות עשוי להיות הגורם העיקרי של הרווחיות הגולמית, לאור הקשר בין העלויות הישירות לבין ההכנסות. מאידך, עבור חברה נותנת שירותים, מידע לגבי הוצאות תפעוליות המסווגות לפי אופיין, כגון הטבות עובד, עשוי להיות יותר רלוונטי, משום שהוצאות אלה הן גורם הרווחיות העיקרי.
- ניהול העסק** – אילו סעיפים מייצגים את אופן ניהול העסק ואת הדיווחים הפנימיים של ההנהלה. לדוגמה, חברה יצרנית המנוהלת לפי מספר מאפייני פעילות עיקריים, עשויה לסווג הוצאות לצרכי דיווח פנימי לפי מאפייני הפעילות. מנגד, חברה עם מאפיין פעילות עיקרי יחיד, כגון הספקת מימון ללקוחות, עשויה לסווג הוצאות לצרכי דיווח פנימי לפי אופיין.
- הנוהג המקובל** – מהו הנוהג המקובל בענף, המאפשר השוואה בין חברות שונות באותו ענף.
- הקצאה שרירותית** – אם הקצאת הוצאות מסויימות למאפייני הפעילות תהיה שרירותית, כך שהסעיפים שיוצגו לא יספקו מצג נאמן של מאפייני הפעילות, יש לסווג הוצאות אלה לפי אופיין.

62

62



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

פילוח ההוצאות בקטגוריה התפעולית

הצגה מעורבת – פילוח משולב

- ישות מדווחת עשויה לקבוע, שסיווג הוצאות מסוימות לפי אופי ההוצאה, והוצאות אחרות לפי מאפיין הפעילות, יספק את התמצית המובנית השימושית ביותר. לדוגמה:
- **דוגמה 1** – יתכן שסיווג הוצאות לפי מאפיין הפעילות מספק את התמצית המובנית השימושית ביותר, למעט הוצאות מסוימות כגון ירידת ערך מוניטין, שהקצאה שלהן למאפייני הפעילות תהיה שרירותית, וכן
- **דוגמה 2** – ישות מדווחת שיש לה שני סוגים של פעילויות עסקיות עיקריות, עשויה להציג הוצאות מסוימות לפי מאפיין הפעילות והוצאות אחרות לפי אופי ההוצאה, כדי לספק מידע לגבי גורמי הרווחיות העיקריים שלה בכל אחד מסוגי הפעילויות.
- **תיאור ברור** – אם הוצאות בקטגוריה התפעולית מוצגות הן לפי אופי ההוצאה והן לפי מאפיין הפעילות, יש לזהות את ההוצאות שנכללות בכל סעיף באופן ברור. לדוגמה, אם הטבות עובד מוצגות הן בסעיף לפי מאפיין הפעילות (כגון עלות המכירות) והן בסעיף לפי אופי ההוצאה, תיאור הסעיף לפי אופי ההוצאה יציין באופן ברור שהוא אינו כולל את כל הטבות העובד, כגון "הטבות עובד למעט אלה שנכללו בעלות המכירות".

63

63



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

פילוח ההוצאות בקטגוריה התפעולית

- אם סעיף אחד או יותר מוצג לפי מאפיין הפעילות:
- יש להציג בנפרד את סעיף עלות המכירות (אם קיים), ואין לקבץ עם מאפייני פעילות אחרים. סעיף עלות המכירות (שאינו מוגדר בתקן) יכלול את סך עלות המלאי שנמכר כפי שקובע IAS 2.
 - יש לתת גילוי לתיאור איכותי של אופי ההוצאות שנכללו בכל סעיף שמוצג לפי מאפיין הפעילות, וכן
 - **חמישה פריטים** – יש לתת גילוי בביאור יחיד:
 - לסיכום של כל אחד מחמשת הפריטים להלן:
 - 1. פחת בגין רכוש קבוע, נדל"ן להשקעה (כאשר רלוונטי) ונכס זכות שימוש (חכירות)
 - 2. הפחתה בגין נכסים בלתי מוחשיים
 - 3. הטבות עובד ותשלום מבוסס מניות לעובדים
 - 4. הפסדים מירידת ערך נכסים (וביטולם) לפי IAS 36, וכן
 - 5. הפסדים מירידת ערך מלאי (וביטולם)
 - בגין כל אחד מחמשת הפריטים לעיל:
 - הסכום המתייחס לכל סעיף בקטגוריה התפעולית, וכן
 - רשימת סעיפים מחוץ לקטגוריה התפעולית, אשר כוללים סכומים המתייחסים לפריטים אלו.
 - **פטור** – דרישת חמשת הפריטים גוברת על הדרישה לפצל מידע מהותי בביאורים. לכן, גם כאשר קיים פריט הוצאה מהותי נוסף בעל אופי שונה עבור מאפיין הפעילות, יש פטור ממתן גילוי לסכום של פריט זה. עם זאת, אין פטור מיישום דרישות גילוי נוספות (למעט לעניין הפיצול) לגבי פריטים אלו.

64

64

IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

פילוח ההוצאות בקטגוריה התפעולית

הפריטים בפילוח לפי אופי ההוצאה עשויים לכלול סכומים שהונו כנכס

- כמצויין לעיל, לעיתים ההוצאות מוצגות בדוח רווח או הפסד לפי אופי ההוצאה. בנוסף, ככל שסעיף אחד או יותר מוצג לפי מאפיין הפעילות, יש לתת גילוי לחמישה פריטים של הוצאות לפי אופיין. בשני המקרים, סכומים אלו אינם נדרשים להיות הסכומים שהוכרו כהוצאה בתקופת הדיווח. הם עשויים לכלול סכומים שהונו כחלק מהערך בספרים של נכס. לעניין זה:
- **הצגה בקטגוריה התפעולית** – אם הסכומים המוצגים אינם הסכומים שהוכרו כהוצאה בתקופת הדיווח (כגון סך קניות חומרי גלם), יש להציג סעיף נוסף בגין השינוי בערך בספרים של הנכסים המתייחסים, כגון השינויים במלאי של מוצרים מוגמרים ועבודה בתהליך.
- **גילוי בביאורים** – אם הגילוי שניתן לחמישה פריטים של הוצאות לפי אופיין כולל סכומים שלא הוכרו כהוצאה בתקופת הדיווח, יש לתת הסבר איכותי לעובדה זו, תוך זיהוי הנכסים המתייחסים.

רמת הקיבוצ בפילוח לפי מאפיין הפעילות

- יש לשקול את רמת קיבוץ ההוצאות בקטגוריה התפעולית, כדי לספק את התמצית המובנית השימושית ביותר. לדוגמה, לחברה עשויה להיות פעילות מכירה ושיווק, וכן מגוון פעילויות ניהוליות, כגון משאבי אנוש, טכנולוגיות מידע, מחלקה משפטית וחשבונאות. כדי לספק תמצית מובנית שימושית, החברה עשויה להציג הוצאות מכירה ושיווק כסעיף נפרד, ולקבץ את ההוצאות הניהוליות בסעיף הוצאות הנהלה וכלליות בהתבסס על המאפיין המשותף שלהן – הוצאות עבור משאבים שנצרכו בפעילויות ניהוליות.

65

65

IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

דוגמה לגילוי חמשת הפריטים לפי אופי ההוצאה, המפולחים לפי מאפיין הפעילות

2026	2027	הסעיף בקטגוריה התפעולית		
21,990	23,710	עלות המכירות	פחת	1
2,590	2,515	הוצאות מחקר ופיתוח		
4,750	4,975	הוצאות הנהלה וכלליות		
29,330	31,200	סה"כ פחת		
12,690	13,840	הוצאות מחקר ופיתוח	הפחתות	2
12,690	13,840	סה"כ הפחתות		
57,175	61,640	עלות המכירות	הטבות עובדים	3
7,110	7,515	הוצאות מכירה ושיווק		
6,750	6,545	הוצאות מחקר ופיתוח		
5,825	8,920	הוצאות הנהלה וכלליות		
76,860	84,620	סה"כ הטבות עובדים		
1,500	1,600	הוצאות מחקר ופיתוח	הפסדים מירידת ערך לפי IAS 36 (וביטולים)	4
-	4,500	הפסד מירידת ערך מוגיטין		
1,500	6,100	סה"כ הפסדים מירידת ערך לפי IAS 36 (וביטולים)		
2,625	2,775	עלות המכירות	הפסדים מירידת ערך מלאי (וביטולים)	5
2,625	2,775	סה"כ הפסדים מירידת ערך מלאי (וביטולים)		

66

66



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

פילוח ההוצאות בקטגוריה התפעולית

- הביאור לעיל כולל גילוי לסה"כ פחת, הפחתות, הטבות עובדים, הפסדים מירידת ערך (וביטולים) לפי 36 IAS והפסדים מירידת ערך מלאי (וביטולים), וכן לסכומים המתייחסים לכל סעיף בקטגוריה התפעולית בדוח רווח או הפסד.
- הסכומים שניתן להם גילוי הם אלה שהחברה הכירה בהם כהוצאות בדוח רווח או הפסד, למעט לגבי פחת והטבות עובדים:
- **פחת** – הסכומים להם ניתן גילוי בגין פחת חושבו בהתאם ל- IAS 16 בדבר רכוש קבוע. סכומים אלו כוללים סכומים שהונו כחלק מעלות המלאי בתום תקופת הדיווח.
- **הטבות עובדים** – הסכומים להם ניתן גילוי בגין הטבות עובדים משקפים את העלויות שהתהוו במהלך תקופת הדיווח בגין שירותי עובדים, לרבות עלויות פנסיה, המחושבות בהתאם ל- IAS 19 בדבר הטבות עובד. סכומים אלו כוללים סכומים שהונו כחלק מעלות המלאי בתום תקופת הדיווח.

67

67



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

מדדי ביצוע שהוגדרו על ידי ההנהלה (MPMs) – זיהוי MPMs

מהו מדד ביצוע שהוגדר על ידי ההנהלה (MPM)

- **גישת ההנהלה** – מטרת הגילוי בדבר MPMs היא לאפשר למשתמשים בדוחות הכספיים להביט דרך משקפי ההנהלה – כיצד ההנהלה רואה היבטים מסויימים של הביצועים הכספיים של הישות המדווחת. בעקבות הכנסת הגילוי לדוחות הכספיים, זיהוי MPMs והגילוי בגינם יידרשו להיות מבוקרים.
- **הגדרת MPM** – MPM הוא סיכום ביניים של הכנסות והוצאות, אשר:
 - הישות המדווחת משתמשת בו בתקשורת לציבור מחוץ לדוחות הכספיים
 - הישות המדווחת משתמשת בו כדי לתקשר למשתמשים בדוחות הכספיים את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות המדווחת בכללותה, וכן
 - אינו כלול ברשימה סגורה בתקן של מדדי ביצוע מקובלים (ראו להלן), ואינו נדרש ספציפית בתקני IFRS להיות מוצג או לתת לו גילוי, כגון רווח תפעולי, רווח לפני מימון ומיסים ורווח נקי.
- **כמה MPMs יש לישות המדווחת?** יתכן שלישות המדווחת לא יהיו כלל MPMs, שיהיה לה MPM אחד או יותר מאחד. לדוגמה, כאשר חברה משתמשת בתקשורת לציבור בסיכומי ביניים שנדרש להציגם או לתת להם גילוי על ידי תקני IFRS, אין לחברה זו MPMs.

68

68



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

מדדי ביצוע שהוגדרו על ידי ההנהלה (MPMs) – זיהוי MPMs

סיכומי ביניים של הכנסות והוצאות

- **מדדי ביצוע שאינם MPMs** – הגדרת MPM מתייחסת לסיכום ביניים של הכנסות והוצאות. להלן דוגמאות למדדי ביצוע Non-GAAP שאינם MPMs, משום שהם אינם סיכומי ביניים של הכנסות והוצאות:
 - סכומים של הכנסות בלבד או של הוצאות בלבד, כגון הכנסות מותאמות (adjusted), הכנסה ממוצעת למנוי (ARPU), הכנסות ריטיינר שנתיות (ARR) וכדומה
 - מדדי ביצוע הקשורים לנכסים, התחייבויות, הון או שילובים של רכיבים אלה, כגון הון חוזר
 - יחסים פיננסיים כגון תשואה על נכסים, תשואה על הון, מנוף פיננסי, יחס שוטף וכדומה
 - מדדי נזילות או מדדים של תזרימי מזומנים, כגון תזרים מזומנים חופשי (FCF)
 - מדדי ביצוע לא כספיים כגון שיעור שימור/נטישת לקוחות, פתיחת סניפים נטו וכדומה
- **יחסים פיננסיים** – יחס פיננסי אינו MPM משום שהוא לא מהווה סיכום ביניים של הכנסות והוצאות.
 - אולם, אם סיכום ביניים שהוא המונה או המכנה ביחס פיננסי היה מקיים את הגדרת MPM אילו הוא היה מדווח בנפרד, סיכום הביניים מקיים את הגדרת MPM, וזאת אף אם הוא לא מדווח בנפרד.
 - לדוגמה, המונה ביחס תשואה להון (ROE) עשוי להיות מותאם בגין פריטים חד-פעמיים. במקרה זה, אם מתקיימים התנאים האחרים בהגדרת MPM, יש ליישם את דרישות הגילוי עבור המונה: "תשואה מותאמת", אף אם המונה לא מדווח בנפרד.

69

69



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

מדדי ביצוע שהוגדרו על ידי ההנהלה (MPMs) – זיהוי MPMs

סיכום ביניים שלא נדרש ספציפית בתקני IFRS

- **סיכום ביניים נוסף בדוח רווח או הפסד** – כאשר סיכום ביניים כגון "רווח תפעולי לפני פריטים חד-פעמיים" דרוש לשם תמצית מובנית שימושית של הכנסות והוצאות, IFRS 18 כולל דרישה **כללית** להציג סיכום ביניים זה בדוח רווח או הפסד, בכפוף לתנאים כגון דרישת עקביות ואיסור על הבלטת-יתר. עם זאת, סיכום ביניים כאמור אינו "נדרש **ספציפית** בתקני IFRS", ולכן הוא עשוי לקיים את הגדרת MPM, בהתקיים התנאים האחרים. במקרים אלו, על אף שסיכום הביניים מוצג בדוח רווח או הפסד, יש לתת בגינו גילוי בהתאם לדרישות הרלוונטיות ל-MPMs.
- **רווח מגזרי** – IFRS 8 דורש מישויות מסוימות לתת גילוי לרווח מגזרי בגין כל מגזר בר-דיווח, כפי שדווח למקבל ההחלטות התפעוליות הראשי (CODM) לצורך קבלת החלטות. הרווח המגזרי עשוי להיות, לדוגמה, "רווח תפעולי לפני פריטים חד-פעמיים". על אף ש-IFRS 8 כולל דרישה **כללית** לתת גילוי לרווח מגזרי, הרי שהרווח המגזרי כאמור אינו "נדרש **ספציפית** בתקני IFRS", ולכן הוא עשוי לקיים את הגדרת MPM בהתקיים התנאים האחרים, לרבות לגבי הביצועים הכספיים של הישות המדווחת **בכללותה**, ראו להלן.

70

70



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

מדדי ביצוע שהוגדרו על ידי ההנהלה (MPMs) – זיהוי MPMs

מדדי ביצוע מקובלים

- להלן רשימה סגורה של מדדי ביצוע מקובלים המנויים בתקן, שאינם מקיימים את הגדרת MPMs:
 1. רווח או הפסד גולמי (הכנסות בניכוי עלות המכירות) וסיכומי ביניים דומים, המתארים הפרש בין סוג של הכנסות לבין הוצאות המיוחסות במישרין שהתהוו בהפקת אותן הכנסות. לדוגמה, הכנסות ריבית נטו, הכנסות שכירות נטו והכנסות מעמלות נטו.
 2. רווח או הפסד תפעולי לפני פחת, הפחתה וירידות ערך שבתחולת IAS 36 (OPDAI)
 3. רווח או הפסד תפעולי והכנסות והוצאות בגין כל ההשקעות המטופלות בשיטת השווי המאזני
 4. עבור ישות מדווחת שמספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית, ובחירה לסווג בקטגוריה התפעולית הכנסות והוצאות מ"התחייבויות מימוניות" שלא מתייחסות להספקת מימון ללקוחות, סיכום ביניים הכולל רווח או הפסד תפעולי וכל ההכנסות וההוצאות המסווגות בקטגוריית ההשקעה
 5. רווח או הפסד לפני מסים על ההכנסה, וכן
 6. רווח או הפסד מפעילויות נמשכות

דוגמאות ל-MPMs

- רווח תפעולי מותאם, EBITDA מותאם או רווח נקי מותאם בגין פריטים חד-פעמיים (שינוי מבני, תביעה חריגה), פריטים שאינם במזומן (פחת, ירידת ערך, תשלום מבוסס מניות), נטרול השפעת תקני IFRS (תקן 71 חכירות, הטיפול בעלויות מו"פ, הכרה בהכנסה על בסיס מזומן) וכדומה.

71



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

מדדי ביצוע שהוגדרו על ידי ההנהלה (MPMs) – זיהוי MPMs

EBITDA

- OPDAI – הרשימה הסגורה בתקן של מדדי ביצוע מקובלים כוללת רווח או הפסד תפעולי לפני פחת, הפחתה וירידות ערך שבתחולת IAS 36.
- הבדלים אפשריים – OPDAI עשוי להיות שונה מ-EBITDA. למשל:
 - EBITDA עשוי לכלול הכנסות והוצאות שמסווגות בקטגוריית ההשקעה, כגון הכנסות שכירות ושערוך נדל"ן להשקעה, אשר אינו מהווה פעילות עסקית עיקרית. פריטים אלו אינם נכללים ב-OPDAI.
 - EBITDA עשוי לכלול הפסד מירידת ערך לפי IAS 36, בהתאם להגדרה הספציפית של הישות המדווחת. פריט זה אינו נכלל ב-OPDAI.
 - EBITDA עשוי שלא לכלול הכנסות והוצאות שמסווגות בקטגוריה התפעולית, כגון הוצאות ריבית בגין "התחייבויות מימוניות" המתייחסות להספקת מימון ללקוחות, כאשר הישות המדווחת מספקת מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית. פריטים אלו נכללים ב-OPDAI.
- כפועל יוצא, EBITDA עשוי לקיים את הגדרת MPM, משום שהוא לא כלול ברשימה הסגורה בתקן של מדדי ביצוע מקובלים.

72

72



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

מדדי ביצוע שהוגדרו על ידי ההנהלה (MPMs) – זיהוי MPMs

הישות המדווחת בכללותה

- הגדרת MPM מתייחסת לביצועים הכספיים של הישות המדווחת **בכללותה**.
- לדוגמה, אם סיכום ביניים של הכנסות והוצאות מתייחס למגזר בר-דיווח, והוא אינו מספק מידע לגבי הביצועים הכספיים של הישות המדווחת בכללותה, סיכום ביניים זה אינו מקיים את הגדרת MPM.
- אולם, לעיתים סיכום ביניים של הכנסות והוצאות המתייחס למגזר בר-דיווח עשוי לספק מידע לגבי הביצועים הכספיים של הישות המדווחת בכללותה. לדוגמה, אם מגזר בר-דיווח כולל פעילות עסקית עיקרית אחת בלבד של הישות המדווחת, וסיכום ביניים של הכנסות והוצאות המתייחס למגזר בר-דיווח זה מוצג בדוח רווח או הפסד, זה מצביע על כך שסיכום הביניים מספק מידע לגבי הביצועים הכספיים של הישות המדווחת בכללותה.

73

73



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

מדדי ביצוע שהוגדרו על ידי ההנהלה (MPMs) – זיהוי MPMs

תקשורת לציבור

- סיכום ביניים מקיים את הגדרת MPM רק אם הישות המדווחת משתמשת בו בתקשורת לציבור מחוץ לדוחות הכספיים. תקשורת לציבור כוללת, בין היתר, את דוח הדירקטוריון, הודעות לעיתונות ומצגות למשקיעים, אולם לא תקשורת בעל פה, תמלול של תקשורת בעל פה או פוסטים ברשתות חברתיות.
- **תקופות ביניים** – סיכום ביניים המתקשר לציבור ומתייחס רק לדוחות כספיים לתקופות ביניים יכול להיות MPM רק בדוחות הכספיים לתקופות ביניים. בדומה לכך, סיכום ביניים המתייחס רק לדוחות כספיים שנתיים, יכול להיות MPM רק בדוחות הכספיים השנתיים.
- **תקשורת לציבור לאחר פרסום הדוחות הכספיים** – לצורך זיהוי MPMs לתקופת הדיווח, יש להביא בחשבון רק תקשורת לציבור המתייחסת לתקופת הדיווח. עם זאת, אם כחלק מתהליך הדיווח הכספי, הישות המדווחת מוציאה באופן שגרתי תקשורת כזו לציבור **לאחר** מועד פרסום הדוחות הכספיים, יש להביא בחשבון תקשורת לציבור שמתייחסת לתקופת הדיווח הקודמת כדי לזהות MPMs לתקופת הדיווח השוטפת. אולם, מדד ביצוע שנעשה בו שימוש בתקשורת לציבור המתייחס לתקופת הדיווח הקודמת, אינו נדרש להיות מזוהה כ-MPM לתקופת הדיווח השוטפת אם קיימות ראיות לכך שהוא לא ייכלל בתקשורת לציבור, המתייחסת לתקופת הדיווח השוטפת.

74

74



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

מדדי ביצוע שהוגדרו על ידי ההנהלה (MPMs) – זיהוי MPMs

הנחה הניתנת לסתירה – קיימת הנחה, לפיה סיכום ביניים של הכנסות והוצאות שהישות המדווחת משתמשת בו בתקשורת לציבור מחוץ לדוחות הכספיים, מתקשר למשתמשים בדוחות הכספיים את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות המדווחת בכללותה.

סתירת ההנחה – ניתן לסתור הנחה זו כאשר יש מידע סביר וניתן לביסוס, המקיים שני תנאים מצטברים:

- **תנאי א'** – סיכום הביניים לא מתקשר למשתמשים בדוחות הכספיים את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות המדווחת בכללותה. להלן דוגמאות למידע כאמור:
 - **דוגמה 1** – סיכום הביניים אינו בולט. להלן גורמים לצורך הבחינה האם סיכום הביניים הינו בולט:
 - **גורם א'** – מיעוט הפניות (references) מצביע על היעדר הבלטה, וכן
 - **גורם ב'** – הסברים על סיכום הביניים והסתמכות עליו:
 - תיאור סיכום הביניים כמידע שאינו מתקשר את השקפת ההנהלה, ושמדווח רק בתגובה לבקשות תכופות ממשתמשים בדוחות הכספיים, מצביע על היעדר הבלטה.
 - שימוש בסיכום הביניים לתמיכה בניחות ההנהלה לגבי הביצועים הכספיים ולהספקת הסברים לסיבות לשינויים בסיכום הביניים מתקופה לתקופה, מצביע על הבלטה, וכן
 - השוואה של סיכום הביניים לסיכומי ביניים של מתחרים או לבנצ'מרק בתעשייה, מצביעה על הבלטה.
- **דוגמה 2** – ההנהלה לא משתמשת בסיכום הביניים באופן פנימי לצורך בחינת ביצועים.

75

75



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

מדדי ביצוע שהוגדרו על ידי ההנהלה (MPMs) – זיהוי MPMs

הנחה הניתנת לסתירה

סתירת ההנחה

- **תנאי ב'** – יש סיבה לשימוש בסיכום הביניים בתקשורת לציבור, מלבד לתקשר את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות המדווחת בכללותה, כגון כאשר:
 - סיכום הביניים נדרש בתקשורת לציבור על ידי חוק או רגולציה
 - סיכום הביניים מתייחס לביצועים בדוחות כספיים, הנערכים בהתאם למסגרת חשבונאית שאינה IFRS
 - סיכום הביניים משמש בתקשורת לציבור כדי לקיים בקשה של צד חיצוני, או
 - סיכום הביניים משמש בתקשורת לציבור לצורך דיווח על מידע שאינו קשור לביצועים כספיים

דוגמה

- חברה מדווחת לראשונה על סיכום ביניים בהתאם לדרישה חדשה של רגולטור. סיכום הביניים לא מתקשר את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות המדווחת בכללותה, משום שהוא לא בולט, וההנהלה לא משתמשת בו באופן פנימי לצורך בחינת ביצועים.
- לאורך זמן, יתכן שההנהלה תתחיל להשתמש בסיכום הביניים לבחינת ביצועים באופן פנימי, וכן תבליט אותו בהסברים בתקשורת לציבור, בהשוואה לסיכומי ביניים של מתחרים וכן תבצע הפניות לסיכום הביניים. במקרים אלו, יתכן שסיכום הביניים יקיים את הגדרת MPM החל ממועד השינוי.

76

76



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

מדדי ביצוע שהוגדרו על ידי ההנהלה (MPMs) – הגילוי הנדרש

מה נכלל ב"ביאור יחיד" בדבר MPMs?

- **הצהרות** – יש לתת גילוי למידע לגבי MPMs בביאור יחיד, הכולל הצהרה לפיה:
 - MPMs מספקים את השקפת ההנהלה לגבי היבט של הביצועים הכספיים של הישות המדווחת בכללותה, וכן
 - MPMs אינם בהכרח בני-השוואה למדדי ביצוע שמתוארים באופן דומה על ידי ישויות אחרות.
- **הבדלה** – אם ה"ביאור היחיד" בדבר MPMs כולל גם מידע אחר, יש להבדיל את המידע האחר באופן ברור.
- לדוגמה, ניתן לתת גילוי למידע הנדרש לגבי MPMs בביאור המגזרים, בכפוף לכך ש:
 - ביאור זה כולל את כל המידע הנדרש לגבי כל ה-MPMs, וקיימת הבחנה ברורה בין המידע הנדרש בתקן IFRS 8 לבין המידע הנדרש לגבי MPMs, או
 - קיים ביאור נפרד, אשר כולל את כל המידע הנדרש לגבי כל ה-MPMs, לרבות המידע שנכלל בביאור המגזרים.

77

77



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

מדדי ביצוע שהוגדרו על ידי ההנהלה (MPMs) – הגילוי הנדרש

מה נכלל ב"ביאור יחיד" בדבר MPMs?

- יש לתאר את ה-MPMs באופן ברור, ניתן להבנה ושאינו מטעה, המאפשר למשתמשים בדוחות הכספיים להבין את הפריטים של הכנסות או הוצאות שנכללו או שלא נכללו בסיכום הביניים. לפיכך:
 - **מאפייני סיכום הביניים** – יש לתאר את ה-MPMs באופן שמייצג נאמנה את מאפייניו. לצורך כך:
 - יש לתאר נאמנה את המאפיינים של סיכום הביניים. לדוגמה, ניתן לתאר את סיכום הביניים כ-"רווח תפעולי לפני הוצאות חד-פעמיות" רק כאשר כל ההוצאות שזוהו על ידי הישות המדווחת כחד-פעמיות מוחרגות מסיכום הביניים, וכן
 - יש להסביר את משמעות המונחים שנעשה בהם שימוש. לדוגמה, הסבר כיצד הישות המדווחת מגדירה "הוצאות חד-פעמיות".
 - **מדיניות חשבונאית** – יש לספק מידע על אופן חישוב ה-MPMs, כלומר:
 - אם MPM חושב לפי מדיניות חשבונאית מותרת לפי תקני IFRS, אך שונה מהמדיניות החשבונאית שיושמה בדוח רווח או הפסד, יש לציין עובדה זו ואת אופן חישוב ה-MPM, וכן
 - אם MPM חושב באופן שונה ממדיניות חשבונאית הנדרשת או המותרת לפי תקני IFRS, יש לציין עובדה זו, את אופן חישוב ה-MPM והסבר של משמעות המונחים שנעשה בהם שימוש.

78

78



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

מדדי ביצוע שהוגדרו על ידי ההנהלה (MPMs) – הגילוי הנדרש

מה נכלל ב"ביאור יחיד" בדבר MPMs?

בגין כל MPM יש לתת גילוי למידע כדלהלן:

- **הסברים** – תיאור ההיבט של הביצועים הכספיים, אשר להשקפת ההנהלה מתקשר באמצעות ה-MPM. תיאור זה יכול להסבר מדוע להשקפת ההנהלה ה-MPM מספק מידע שימושי לגבי הביצועים הכספיים של הישות המדווחת.
- **אופן החישוב** – האופן שבו מחושב ה-MPM.
- **התאמה למדד ביצוע בר-השוואה** – התאמה בין ה-MPM לבין סיכום ביניים בר-השוואה הישיר ביותר, אשר כלול ברשימה הסגורה בתקן של מדדי ביצוע מקובלים, או שנדרש ספציפית בתקני IFRS להיות מוצג או לתת לו גילוי. לכל פריט שניתן לו גילוי בהתאמה זו, יש לכלול גילוי:
 - להשפעת המסים על ההכנסה. יש לתאר את האופן שבו נקבעה השפעת המסים על ההכנסה, כגון לפי שיעור המס הסטטוטורי, בהתאם להקצאה יחסית או שיטה מתאימה אחרת. אם נעשה שימוש ביותר משיטה אחת, יש לתת גילוי לאופן שבו נקבעה השפעת המסים לכל פריט התאמה.
 - להשפעה על הזכויות שאינן מקנות שליטה (NCI).
- הגילוי להשפעת המס ו-NCI בגין כל פריט התאמה בנפרד, מאפשר למשתמשים להתאים את המונה בנתון הרווח למניה המיוחס לבעלים של החברה האם, בגין פריטי התאמה שלדעתם רלוונטיים לניתוח.

79

79



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

מדדי ביצוע שהוגדרו על ידי ההנהלה (MPMs) – הגילוי הנדרש

התאמה למדד ביצוע בר-השוואה

דוגמה

- חברה נותנת גילוי בביאור MPM לסיכום ביניים של "רווח תפעולי מותאם". במקרה זה, יש לכלול התאמה לשורת הרווח התפעולי בדוח רווח או הפסד. כמו כן, יש לקבץ או לפצל את פריטי ההתאמה על בסיס מאפיינים משותפים, באופן שיספק מידע מהותי.
- לכל פריט התאמה, יש לתת גילוי:
 - לסכום המתייחס לכל סעיף בדוח רווח או הפסד; וכן
 - לתיאור האופן שבו פריט ההתאמה מחושב ותורם לכך שה-MPM מספק מידע שימושי. תיאור זה נדרש אם קיים יותר מפריט התאמה אחד, וכל פריט מחושב תוך שימוש בשיטה אחרת. לדוגמה, חברה מדווחת על MPM של "רווח תפעולי מותאם", המחריג הוצאות שאינן בשליטת ההנהלה וכן הוצאות חד-פעמיות. במקרה זה, יש לציין לגבי כל פריט התאמה את סיבת ההחרגה של ההוצאה מהרווח התפעולי – העדר שליטת ההנהלה או תדירות התרחשותה.
- ניתן לכלול התאמה של ה-MPM לסיכום ביניים שאינו מוצג בדוח רווח או הפסד. במקרה זה, יש להתאים סיכום ביניים זה לסיכום הביניים בר-השוואה הישיר ביותר, המוצג בדוח רווח או הפסד, ולגבי התאמה זו לא נדרש לתת גילוי להשפעת המסים על ההכנסה ולהשפעה על הזכויות שאינן מקנות שליטה.

80

80



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

מדדי ביצוע שהוגדרו על ידי ההנהלה (MPMs) – הגילוי הנדרש

התאמה למדד ביצוע בר-השוואה

דוגמה לניסוח ביאור MPM

- החברה משתמשת בתקשורת לציבור במדד ביצוע המוגדר על ידי ההנהלה – רווח תפעולי מותאם.
- מדד זה אינו מוגדר בתקני IFRS, ולפיכך הוא עשוי שלא להיות בר-השוואה למדדים דומים המשמשים ישויות אחרות.
- כדי להציג את השקפת ההנהלה לגבי הביצועים הפיננסיים של החברה, הרווח התפעולי הותאם בגין פריטי הכנסה או הוצאה חד-פעמיים, שהחברה לא צופה שיתהוו בשנים הקרובות. הנהלת החברה סבורה, שהתאמת הרווח התפעולי בגין פריטים אלו מספקת מידע שימושי, המסייע בהבנת מגמות ברווחיות של החברה.
- החברה מבצעת בדרך כלל התאמות בגין פריטי הכנסה או הוצאה כדלהלן:
 - הפסדים מירידת ערך (או ביטולים) של רכוש קבוע, נכסי זכות שימוש ונכסים בלתי מוחשיים (ראו ביאורים A, B, C בדבר רכוש קבוע, נכסים בלתי מוחשיים והוצאות מחקר ופיתוח)
 - הוצאות בגין שינוי מבני (ראו ביאורים D, E בדבר הטבות עובדים והוצאות הנהלה וכלליות)
 - רווחים או הפסדים ממימוש רכוש קבוע ונכסים בלתי מוחשיים (ראו ביאורים F, G, H בדבר רכוש קבוע, נכסים בלתי מוחשיים והכנסות תפעוליות אחרות)



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

מדדי ביצוע שהוגדרו על ידי ההנהלה (MPMs) – הגילוי הנדרש

התאמה למדד ביצוע בר-השוואה

רווח מיוחס לזכויות שאינן מקנות שליטה	הוצאות מסים			
		57,000		רווח תפעולי לפי IFRS
				הפסדים מירידת ערך:
			1,600	נכס בלתי מוחשי - כלול בהוצאות מחקר ופיתוח
			4,500	מוניטין - כלול בהוצאות מירידת ערך מוניטין
305	-	6,100		ס"ה הפסדים מירידת ערך
161	(589)	3,800		שינוי מבני - כלול בהוצאות הנהלה וכלליות
-	297	(1,800)		רווח הון - כלול בהכנסות תפעוליות אחרות
		65,100		רווח תפעולי מתואם - MPM

- הפסדים מירידת ערך – לא הניבו הטבות מס כלשהן, מכיוון שהם לא הותרו בניכוי לצרכי מס במדינה א'.
- הוצאות שינוי מבני – כוללות פיצויי פיטורין, הכשרת עובדים ורילוקיישן, הקשורים לסגירת מפעל במדינה ב'.
- רווח הון ממימוש רכוש קבוע – השפעת המס מחושבת לפי שיעור המס הסטטוטורי (15.5%).
- רווח הון ממימוש רכוש קבוע – השפעת המס מחושבת לפי שיעור המס הסטטוטורי במדינה ג' (16.5%).



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

מדדי ביצוע שהוגדרו על ידי ההנהלה (MPMs) – שינויים

סוגי השינויים

- ישות מדווחת עשויה:
 - לשנות את האופן שבו היא מחשבת MPMs
 - להוסיף MPMs חדשים שהוגדרו על ידי ההנהלה
 - להפסיק להשתמש ב-MPMs שהוגדרו על ידי ההנהלה וניתן להם גילוי בתקופות קודמות, או
 - לשנות את האופן שבו נקבעת השפעת המסים על ההכנסה של פריטי ההתאמה

הגילוי הנדרש

- במקרים אלו, יש לתת גילוי:
 - להסבר שיאפשר למשתמשים בדוחות הכספיים להבין את השינוי, התוספת או הפסקת השימוש ואת השפעותיהם
 - לסיבות לשינוי, לתוספת או להפסקת השימוש ב-MPMs
 - למידע השוואתי שיוצג מחדש כדי לשקף את השינוי, התוספת או הפסקת השימוש ב-MPMs, אלא אם אין זה מעשי, ואז יש לתת גילוי לעובדה זו

83

83



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

תיקונים לתקני IFRS אחרים

IAS 7 בדבר דוח על תזרימי המזומנים

נקודת המוצא לתזרימי המזומנים מפעילות שוטפת בשיטה העקיפה

- רווח תפעולי כדרישה אחידה – יש להשתמש בסיכום הביניים "רווח תפעולי", ולא ברווח הנקי או ברווח לפני מס. דרישה אחידה מכל הישויות המדווחות תגביר את ההשוואתיות.
- הפחתת ההתאמות – שימוש ברווח התפעולי כנקודת מוצא יפחית את מספר ההתאמות המבוצעות על מנת להגיע לתזרימי המזומנים מפעילות שוטפת. זאת משום, שאין צורך להתאים פריטים שלא זרמו במזומן אשר סווגו בקטגוריות האחרות, כגון רווחים והפסדים מהשקעה בחברות כלולות ובעסקאות משותפות המטופלות בשיטת השווי המאזני.
- מדד ההמרה למזומנים – ההפרש בין תזרימי המזומנים מפעילות שוטפת לבין הרווח התפעולי מספק מדד של רווח תפעולי שלא זרם במזומן. מדד זה מסייע להבין כיצד מתבצעת המרה של הרווח התפעולי למזומנים. עם זאת, מדד ההמרה למזומנים עשוי שלא להיות כה אפקטיבי, לאור השונות בין הקטגוריה התפעולית בדוח רווח והפסד לבין הפעילות השוטפת בדוח על תזרימי המזומנים (ראו דוגמה לעיל).

84

84



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

תיקונים לתקני IFRS אחרים

IAS 7 בדבר דוח על תזרימי המזומנים

סיווג ריבית ודיבידנד

- בוטלה (כמעט) האפשרות לבחור מדיניות חשבונאית לסיווג תשלומי ותקבולי ריבית ודיבידנד בדוח על תזרימי המזומנים.
- **דיבידנד ששולם** – כל הישגיות המדווחות נדרשות לסווג דיבידנד ששולם כתזרימי מזומנים מפעילות מימון, משום שדיבידנד ששולם משקף את העלות של השגת מימון הוני.

ישות מדווחת ללא פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

- להלן הסיווג עבור ישות מדווחת ללא פעילות עסקית עיקרית של השקעה בנכסים או הספקת מימון ללקוחות:

ישות מדווחת ללא פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

תזרימי ששולם	תזרימי שהתקבלו	
פעילות מימון	פעילות השקעה	ריבית
פעילות מימון	פעילות השקעה	דיבידנד

85

85



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

תיקונים לתקני IFRS אחרים

IAS 7 בדבר דוח על תזרימי המזומנים

סיווג ריבית ודיבידנד

ישות מדווחת ללא פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

- סיווג תשלומי ותקבולי ריבית ודיבידנד בפעילות שוטפת, השקעה או מימון בדוח על תזרימי המזומנים יהיה תואם בדרך כלל לסיווג ההוצאה וההכנסה בקטגוריה התפעולית, ההשקעה או המימון בדוח רווח או הפסד. עם זאת, לא קיימת התאמה מלאה. לדוגמה:
- **תשלומי פנסיה** – הוצאות ריבית בגין "שחרור" ההיוון של ההתחייבות לפנסיה מסווגות בקטגוריית המימון, משום שזו "התחייבות אחרת", הנובעת מעסקה הכוללת רכיב נוסף מלבד רכיב המימון. מאידך, תשלומי הפנסיה במזומן, הכוללים גם את רכיב המימון שנצבר, הוכר כהוצאה וסווג בקטגוריית המימון, מסווגים בדרך כלל במלואם כתזרימי מזומנים מפעילות שוטפת.
- **תשלומי ריבית שהוונה** – ריבית שהוונה כחלק מעלותו של פריט רכוש קבוע בשימוש עצמי מוכרת ברווח או הפסד כחלק מהוצאות הפחת, ירידת ערך, גריעת הנכס או סיווגו כמחזק למכירה, המסווגות כולן בקטגוריה התפעולית. מאידך, תשלומי הריבית במזומן (שהוונה כאמור) מסווגים כתזרימי מזומנים מפעילות מימון בדוח תזרימי המזומנים.

86

86



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

תיקונים לתקני IFRS אחרים

IAS 7 בדבר דוח על תזרימי המזומנים

ישות מדווחת עם פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

ישות מדווחת עם פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

כאשר לישות מדווחת יש פעילות עסקית עיקרית של השקעה בנכסים או הספקת מימון ללקוחות, יש לסווג כל אחד משלושת סוגי התזרימים (ריבית ששולמה, ריבית שהתקבלה ודיבידנד שהתקבל) באופן עקבי לסיווג ההוצאה או ההכנסה בדוח רווח או הפסד – בקטגוריה התפעולית, ההשקעה או המימון.

סיווג ריבית ודיבידנד עבור ישות מדווחת עם פעילות עסקית עיקרית מוגדרת

סיווג דוח רווח או הפסד	סיווג דוח על תזרימי המזומנים
ריבית ששולמה	קטגוריית המימון
ריבית שהתקבלה	קטגוריית התפעולית
דיבידנד שהתקבל	קטגוריית ההשקעה
	קטגוריית התפעולית
	קטגוריית ההשקעה
	קטגוריית התפעולית

87

87



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

תיקונים לתקני IFRS אחרים

IAS 7 בדבר דוח על תזרימי המזומנים

סיווג ריבית ודיבידנד

גישת הקטגוריה הבודדת

- כאשר אחד (או יותר) משלושת סוגי התזרימים (ריבית ששולמה, ריבית שהתקבלה ודיבידנד שהתקבל) מסווג ביותר מקטגוריה אחת בדוח רווח או הפסד, יש לבחור מדיניות חשבונאית ולסווג את כל תזרימי המזומנים מאותו סוג באחת מאותן פעילויות בדוח על תזרימי המזומנים.
- לדוגמה, כאשר הוצאות ריבית מסווגות בדוח רווח או הפסד בחלקן בקטגוריה התפעולית ובחלקן בקטגוריית המימון, יש לסווג בדוח על תזרימי המזומנים את **מלוא הריבית ששולמה** בהתאם לבחירת המדיניות החשבונאית בפעילות שוטפת או בפעילות מימון.

88

88



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

תיקונים לתקני IFRS אחרים

IAS 8 בדבר הבסיס להכנה של דוחות כספיים

- חלק מההוראות ב- IAS 1 שבוטל הועברו ל- IAS 8, כדלהלן:
 - הצגה נאותה וציות לתקני IFRS
 - מוסכמת העסק החי
 - בסיס צבירה
 - גילוי לבחירה ויישום של מדיניות חשבונאית
 - גילוי בגין אי-וודאות באומדנים
- כפועל יוצא מהוספת ההוראות לעיל, השם של IAS 8 הוחלף ל: "הבסיס להכנה של דוחות כספיים", במקום: "מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות".



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

תיקונים לתקני IFRS אחרים

IAS 33 בדבר רווח למניה

- בנוסף להצגת רווח למניה בסיסי ומדולל, ניתן לתת גילוי בביאורים (ולא בדוחות העיקריים) לסכום נוסף למניה, המשקף במונה מדד ביצוע, ובלבד שמונה כאמור הוא הסכום שמיוחס לבעלי המניות הרגילות של החברה האם, של:
 - סיכומים או סיכומי ביניים הנדרשים ב- IFRS 18: רווח תפעולי, רווח לפני מימון ומסים על ההכנסה, רווח כולל אחר או רווח כולל
 - רווח הכלול ברשימה סגורה ב- IFRS 18 של מדדי ביצוע מקובלים, כגון רווח גולמי או רווח לפני מסים על ההכנסה (ראו לעיל), או
 - MPM כהגדרתו ב- IFRS 18
- לדוגמה, אין לכלול גילוי לסכום הכנסות למניה, משום שהוא אינו מקיים את הדרישות לעיל.
- כאשר ניתן גילוי לסכום נוסף למניה, יש:
 - לתת גילוי לסכום נוסף למניה (בסיסי) ולסכום נוסף למניה (מדולל) במידת הבטחה שווה
 - לחשב את הסכום הנוסף למניה תוך שימוש בממוצע משוקלל של מספר המניות הרגילות, כפי שחושב הרווח למניה שהוצג בדוח רווח או הפסד
 - ככל שהמונה הוא MPM, לתת גילוי לכל מידע הנדרש ב- IFRS 18 למדדי MPMs.



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

תיקונים לתקני IFRS אחרים

IAS 34 בדבר דיווח כספי לתקופות ביניים

- **כותרות וסיכומי ביניים** – הדרישה הקיימת ב- IAS 34 לכלול בדוחות ביניים את הכותרות וסיכומי הביניים כפי שהוצגו בדוחות הכספיים השנתיים האחרונים – רלוונטית גם לגבי הסיווג לחמש קטגוריות בדוח רווח או הפסד כפי שנדרש ב- IFRS 18.
- עם זאת, בשנת היישום לראשונה יש ליישם בדוחות הכספיים לתקופות ביניים את הוראות IFRS 18 לגבי הסיווג לחמש קטגוריות כפי שהן צפויות להיות מוצגות בתום השנה, ולא כפי שהוצגו בדוחות הכספיים השנתיים האחרונים.
- **קיבוץ ופיצול** – יש ליישם את הדרישות ב- IFRS 18 לעניין קיבוץ ופיצול פריטים.
- **MPMs** – יש ליישם את דרישות הגילוי ב- IFRS 18 לעניין MPMs ככל שסיכום הביניים מתייחס לנתונים של תקופת הביניים.
- **התאמות מול נתוני IAS 1** – יש לתת גילוי להתאמות בגין כל סעיף המוצג בדוח רווח או הפסד לתקופת ההשוואה (השוטפת והמצטברת) הקודמת, בין
 - הסכומים שהוצגו מחדש בעקבות היישום לראשונה של IFRS 18, לבין
 - הסכומים שהוצגו בעבר לפי IAS 1.

91

91



IFRS 18 – הצגה וגילוי בדוחות כספיים

מועד תחילה והוראות מעבר

- **מועד התחילה** – IFRS 18 ייכנס לתוקף בתחילת 2027 (גם לגבי דוחות ביניים), ויחליף את IAS 1 בדבר הצגת דוחות כספיים. יישום מוקדם אפשרי. התקן פורסם בחודש אפריל 2024, אולם רשות ניירות ערך עשתה שימוש חריג בסמכותה ואסרה על יישום מוקדם לפני תחילת 2025.
- **הוראות מעבר** – יש ליישם את התקן למפרע, לרבות לגבי מספרי השוואה בכל תקופות הדיווח המוצגות.
- **התאמות מול נתוני IAS 1** – יש לתת גילוי להתאמות בגין כל סעיף המוצג בדוח רווח או הפסד לשנת ההשוואה הקודמת בלבד, בין
 - הסכומים שהוצגו מחדש בעקבות היישום לראשונה של IFRS 18, לבין
 - הסכומים שהוצגו בעבר לפי IAS 1.
- ראו דוגמה להתאמות והסברים בגין הבדלים עיקריים בתחילת המצגת עבור ישות מדווחת ללא פעילות עסקית עיקרית מוגדרת.
- **”אופציית השווי ההוגן”** – במועד היישום לראשונה של התקן, קרן הון סיכון, קרן נאמנות וישויות שיש להן פעילות עסקית עיקרית של השקעה בנכסים, רשאויות לשנות למפרע את בחירת המדיניות החשבונאית למדידת השקעה בחברה כלולה או בעסקה משותפת משיטת השווי המאזני לשווי הוגן דרך רווח או הפסד. ראו הרחבה לעיל.

92

92

