IFRS 18

הצגה וגילוי בדוחות כספיים

אוגוסט 2024

אמיר סוראיה

amir@mgi-israel.co.il

mgi worldwide

WWW.SORAYA.CO.IL

WWW.MGI.CO.IL

כללי

- IFRS 18 קובע דרישות להצגה וגילוי של מידע בדוחות כספיים במתכונת מלאה (התקן אינו חל על דיווח כספי לתקופות ביניים אשר מוצגים במתכונת מצומצמת לפי הוראות IAS 34)
- התקן כולל שינויים מהותיים בהצגה של דוחות כספיים, לרבות חלוקת דוח רווח או הפסד לקטגוריות תוך דרישה לסיכומי משנה, גילויים למדדי ביצוע ניהוליים ודרישות לקיבוץ ופיצול מידע
- התקן מחליף את IAS 1 בנושא (התקן הישראלי בנושא הינו תקן 34).
- התקן ייושם לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2027 (יישום מוקדם של התקן אפשרי)
- התקן ייושם למפרע תוך הצגה מחדש של מספרי ההשוואה, בהתאם ל- IAS 8
- בהתאם להחלטת רשות ניירות ערך 2024-1 יישום מוקדם אפשרי מינואר 2025

https://www.new.isa.gov.il/nav-index/supervised-corporations/Presentation-of-Financial-Sta

שינויים עיקריים

דוח רווח או הפסד

סיכומי משנה חדשים.

סיווג ההכנסות וההוצאות ל- 3 קטגוריות מובנות (תפעולית, השקעה ומימון)

גילוי על מדדי הנהלה

מדדי הנהלה יכללו במצבים מסוימים במסגרת הדוחות הכספיים.

כגון: FFO, רווח תפעולי מתוקנן

קיבוץ ופיצול של מידע

הנחיות חדשות לגבי האופן שבו יש לקבץ פריטים בדוחות הכספיים ובביאורים.

צמצום סעיף "אחרים" ודרישות גילוי חדשות לגבי פריטים אלה.

מוניטין יוצג בשורה נפרדת בדוח על המצב הכספי.

דוח תזרים מזומנים

- נקודת המוצא לתזרים המזומנים בגישה העקיפה הינה הרווח התפעולי.
- תזרימי מזומנים מריבית ודיבידנדים יוצגו בפעילות השקעה או מימון (לפי העניין). בוטלה האפשרות לבחירת מדיניות חשבונאית להצגתם בפעילות שוטפת

mgiworldwide

שינויים עיקריים בדוח רווח או הפסד

דרישה להצגה מוגדרת וסיכומי משנה

- התקן מחלק את דוח רווח או הפסד ל- 3 קטגוריות מובנות (תפעולית, השקעה ומימון)
- התקן דורש שלושה סיכומי משנה – רווח תפעולי, רווח או הפסד לפני מימון ומיסים על ההכנסה ורווח או הפסד לשנה (IAS 1 דרש רק רווח או הפסד לשנה).
- הסיווג עשוי להשתנות במידה ולחברה פעילות עסקית עיקרית מוגדרת.
- קיימות 3 אפשרויות להצגת ההוצאות בקטגוריה התפעולית:
  - לפי מאפיין הפעילות של ההוצאה (גם גילויים נלווים ספציפיים).
  - לפי מהות ההוצאה.
  - הצגה מעורבת.

ראה דוגמה בהמשך

הקטגוריות בדוח רווח או הפסד (הצגה מעורבת פעילות עסקית לא מוגדרת)

	2024	קטגוריה
הכנסות	XXX	פעילות תפעולית
עלות ההכנסות	(XXX)	
רווח גולמי	XXX	
הכנסות תפעוליות אחרות	XXX	
הוצאות מכירה ושיווק	XXX	
ירידת ערך נכסים	XXX	
רווח תפעולי	**XXX**	
דמי שכירות	XXX	פעילות השקעה (בהנחה שהשקעות הן לא פעילות עסקית עיקרית מוגדרת)
הכנסות ריבית מהלוואות שניתנו ופיקדונות	XXX	
שערוך נדל"ן להשקעה	XXX	
חלק ברווחי חברה כלולה	XXX	
רווח לפני מימון ומיסים על ההכנסה	**XXX**	
הוצאות מימון בגין הלוואות	XXX	פעילות מימון
הוצאות מימון בגין הטבות לעובדים	XXX	
רווח לפני מיסים על ההכנסה	**XXX**	
מיסים על ההכנסה	**XXX**	לפי IAS 12
רווח (הפסד) מפעילות נמשכת	**(XXX)**	
רווח (הפסד) מפעילות מופסקת	**XXX**	בהתאם ל- IFRS 5
רווח או הפסד לשנה	**XXX**	

הצגת הוצאות תפעוליות

לפי מאפיין הפעילות	אלפי ש"ח
הכנסות	XXX
עלות ההכנסות	(xxx)
רווח גולמי	XXX
הכנסות תפעוליות אחרות	XXX
הוצאות מכירה ושיווק	XXX
רווח תפעולי	**XXX**

לפי מהות ההוצאה	אלפי ש"ח
הכנסות	XXX
קניות	(xxx)
שכר עבודה	(XXX)
רווח גולמי	XXX
הוצאת פחת	XXX
שכר עבודה	XXX
רווח תפעולי	**XXX**

הצגה מעורבת	אלפי ש"ח
הכנסות	XXX
עלות ההכנסות	(xxx)
רווח גולמי	XXX
הוצאות פחת	XXX
הוצאות מכירה ושיווק	XXX
הוצאות הנהלה וכלליות	XXX
רווח תפעולי	**XXX**

ביאורים כמותיים ואיכותיים בהצגה לפי מאפיין פעילות

הרכב מהות ההוצאה

הרכב הפריט לפי מהות ההוצאה (כגון, הרכב עלות המכר - שכר עבודה, פחת, חומרי גלם וכדומה).

ביאור איכותי וכמותי לגבי הוצאות מסוימות

1. הוצאות פחת של נכסים מוחשיים.
2. הפחתות של נכסים בלתי מוחשיים.
3. שכר עבודה – הטבות לעובדים ותשלום מבוסס מניות.
4. ירידת או עליית ערך נכסים לפי IAS 36.
5. ירידת או עליית ערך מלאי לפי IAS 2.

<u>לגבי כל אחד מאלה נדרש להציג:</u>

- סך הסכומים שהוכרו במהלך התקופה.
- הסכומים שהוכרו בכל אחד מהסעיפים בדוח.
- סכום ההוצאה שהוכרה מחוץ לקטגוריה התפעולית.

דוגמה - ביאורים כמותיים ואיכותיים

Note 1—Specified expenses by nature

This table shows the totals of depreciation, amortisation, employee benefits, impairment losses and write-down of inventories and the amounts related to each line item in the operating category of XYZ Group's statement of profit or loss.

(in thousands of CU)

	20X2	20X1
Depreciation		
Cost of sales	23,710	21,990
Research and development expenses	2,515	2,590
General and administrative expenses	4,975	4,750
Total depreciation	**31,200**	**29,330**
Amortisation		
Research and development expenses	13,840	12,690
Total amortisation	**13,840**	**12,690**
Employee benefits		
Cost of sales	61,640	57,175
Selling expenses	7,515	7,110
Research and development expenses	6,545	6,750
General and administrative expenses	8,920	5,825
Total employee benefits	**84,620**	**76,860**
Impairment losses[(a)]		
Research and development expenses	1,600	1,500
Goodwill impairment loss	4,500	—
Total impairment losses	**6,100**	**1,500**
Write-down of inventories[(a)]		
Cost of sales	2,775	2,625
Total write-down of inventories	**2,775**	**2,625**

(a) The amounts disclosed represent the total of impairment losses and reversals of impairment losses and the total of write-down of inventories and reversals of write-down of inventories.

IFRS 18 ל- IE7

mgiworldwide

סיווג פריטים לפעילויות

תפעולית	קטגוריה שיורית (כל מה שאינו מסווג בקטגוריות השקעה, מימון, מיסים על ההכנסה או פעילויות מופסקות).
השקעה	**בקטגוריה זו יכללו הכנסות והוצאות שמקורם ב:** • השקעות בישויות מוחזקות בדוח הנפרד (כגון רווחי אקוויטי). • מזומנים ושווי מזומנים. • נכסים אחרים שמייצרים תשואה נפרדת ובלתי תלויה בנכסים אחרים בישות (כגון דמי שכירות מנדל"ן להשקעה ורווחים מניירות ערך).
מימון	**בקטגוריה זו יכללו הכנסות והוצאות שמקורם ב:** • התחייבויות הנובעות מעסקאות הכרוכות בגיוס מימון בלבד (כגון ריבית על הלוואות). • הוצאות ריבית, שע"ח וכדומה מהתחייבויות הנובעות מעסקאות שאינן כרוכות רק בגיוס מימון (כגון, הוצאות מימון בגין חכירה או רכישת סחורות בתנאי אשראי לא מקובלים).

דוגמאות לסיווג (לישויות ללא פעילות עסקית עיקרית מוגדרת)

הכנסה/הוצאה	סיווג	הערות
רווח/הפסד מגריעת רכוש קבוע או נכסים בלתי מוחשיים	תפעולית	
גריעת נדל"ן להשקעה	השקעה	למעט אם לישות פעילות עסקית מוגדרת בתחום הנדל"ן להשקעה.
רווח ממכירה או מדידה מחדש של חברה כלולה	השקעה	
גריעת התחייבות פיננסית	מימון	למעט אם לישות פעילות עסקית מוגדרת של מימון.
סיווג נכסים ל- IFRS 5	תפעולית	
מימוש חברה בת (לרבות איבוד שליטה)	תפעולית	למעט אם כל נכסי הבת אינם תפעוליים.
רווח מרכישה במחיר הזדמנותי (מוניטין שלילי)	תפעולית	
הפרשי שער	לפי הקטגוריה בגינה נוצרו הפרשי השער/באופן עקבי לפריט שעליו נזקפו הפרשי השער	
רווחים או הפסדים מנגזרים	אם יושמה חשבונאות גידור – לפי הפריט המגודר אם לא - בקטגוריה של העסקאות עליהן נועדו להגן	

מדדי ביצוע ניהוליים (MPMs)

הגדרה

מדדי ביצוע ניהולי המקיימים את כל התנאים הבאים:
(א) משמשים את הישות בתקשורת עם הציבור מחוץ לדוחות הכספיים למדידת ביצועיים פיננסים
(ב) מהווים סיכום ביניים של הכנסות והוצאות בדוחות הכספיים
(ג) אינם מוחרגים בסעיף 118 לתקן.

- לא כל מדד non - GAAP הוא בגדר מדד ביצוע ניהולי
- EBITDA טהור מוחרג לכאורה בסעיף 118 לתקן
- נדרש גילוי לכל מדדי הביצוע הניהוליים בביאור יחיד
- ניתן לזהות MPMs באמצעות שיחות משקיעים, מצגות, דוחות דירקטוריון וכדומה
- המשמעות היא שהמדדים יהיו כפופים לביקורת על ידי רואי החשבון המבקרים

דוגמאות למדדי ביצוע

מדדי ביצוע שאינם MPMs	MPMs	MPMs שהוחרגו
מדדים המבוססים על הדוח על המצב הכספי (כגון LTV, יחס הון לסך מאזן וכדומה) ויחסים פיננסים אחרים	FFO	רווח/הפסד גולמי או תפעולי
תזרים מזומנים חופשי	רווח תפעולי מתואם פחת ונכסים בלתי מוחשיים	רווח/הפסד תפעולי לפני פחת והפחתות וירידת ערך לפי IAS 36
מדדי ביצוע לא פיננסים (כגון, שביעות רצון לקוחות, שכ"ד למ"ר, מחיר מכירה למ"ר)	רווח נקי בהתאמה להוצאות והכנסות חד פעמיות	לגבי ישויות אשר מיישמות את סעיף 73 לתקן – סכום משנה של רווח או הפסד תפעולי והכנסות והוצאות המסווגות בקטגוריית השקעה

גילוי נדרש

נדרש גילוי לכלל מדדי הביצוע בביאור יחיד.

הגילוי יכלול הצהרה שמדדי הביצוע משקפים את תפיסת ההנהלה לגבי הביצועים הפיננסים של הישות והם לא בהכרח ברי השוואה למדדים של ישויות אחרות.

תיאור של אופן חישוב המדד והסיבות לכך שהוא מספק מידע שימושי.

התאמה בין מדד הביצוע לסיכומי הביניים המפורטים בתקינה החשבונאית הבינלאומית.

השפעת המס וזכויות שאינן מקנות שליטה על כל פריט מתואם.

במידה והחברה משנה את אופן החישוב של מדד ביצוע , מוסיפה מדד ביצוע חדש או משמיטה מדד ביצוע קיים יש להסביר את השינוי ולהתאים את המידע ההשוואתי, אלא אם התאמה זו אינה מעשית (במקרה זה יש לתת גילוי לכך).

דוגמה לביאור

Management-defined performance measures 20X2 (in thousands of CU)

	IFRS	Adjusting items: Impairment losses	Adjusting items: Restructuring expenses	Adjusting items: Gains on disposal of property, plant and equipment	Management-defined performance measure
Other operating income		—	—	(1,800)	
Research and development expenses		1,600	—	—	
General and administrative expenses		—	3,800	—	
Goodwill impairment loss		4,500	—	—	
Operating profit / Adjusted operating profit	**57,000**	6,100	3,800	(1,800)	**65,100**
Income tax expense		—	(589)	297	
Profit from continuing operations / Adjusted profit from continuing operations	**32,100**	6,100	3,211	(1,503)	**39,908**
Profit attributable to non-controlling interests		305	161	—	

Impairment losses	Impairment losses incurred in **20X2** did not yield any tax benefits because they were not eligible for tax deductions in Country A and Country B.
Restructuring expenses	The restructuring expenses in **20X2** are related to XYZ Group's restructuring programme 'Apollo **20X2**'. These expenses include redundancy expenses, employee retraining expenses and relocation expenses, all related to the closure of several factories in Country C. The tax effect of these restructuring expenses is calculated based on the statutory tax rate applicable in Country C at the end of **20X2**, which was 15.5%.
Gains on disposal of property, plant and equipment	The tax effect of gains on disposal of property, plant and equipment is calculated based on the statutory tax rate applicable in Country D at the end of **20X2**, which was 16.5%.

© IFRS Foundation

קיבוץ ופיצול ומידע

עקרונות

- מוניטין יוצג בשורה נפרדת בדוח על המצב הכספי.
- מידע יפוצל בכל מקרה שהמידע הינו מהותי.
- פריטים יקובצו על בסיס מאפיינים דומים.
- מידע יקובץ רק אם הוא כולל מאפיין דומה אחד לפחות.
- מאפיין מרכזי שאינו דומה ימנע קיבוץ.
- מידע שמסווג כ"אחר" יחייב דרישות גילוי חדשות.
- ישות נדרשת להשתמש במונח 'אחר' רק במידה ולא ניתן למצוא כותרת אינפורמטיבית יותר לפריט.

Questions?

תודה על ההקשבה!

אמיר סוראיה
AMIR@MGI-ISRAEL.co.il