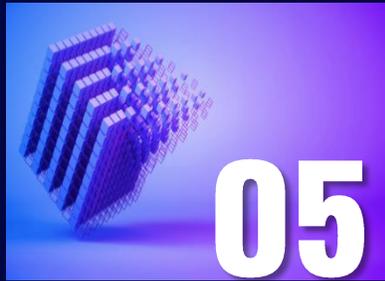


הצגה – IFRS 18 וגילוי בדוחות כספיים

דני ויטאן, שותף,
ראש המחלקה המקצועית
עידו גרינבוים, שותף
גיא זמורה, שותף

המחלקה המקצועית
KPMG סומך חייקין

על מה נדבר היום?



05

דוגמה יישומית

22



04

קיבוץ ופיצול
מידע בדוחות
הכספיים
ועדכונים
נוספים

17



03

מדדי ביצוע
המוגדרים על
ידי ההנהלה –
MPM

13



02

הדוח על
הרווח או
ההפסד

7



01

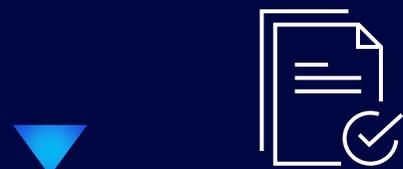
הקדמה,
הוראות המעבר
והשינויים
העיקריים
ב- IFRS 18

3

הקדמה, הוראות המעבר והשינויים העיקריים ב- IFRS 18

01

◀ IFRS 18 מציג שינויים בדרישות ההצגה וגילוי, כשאלו העיקריים שבהם:



תיקון לתקנים
נוספים דוגמת
IAS 7 ו- IAS –
33



דרישות גילוי
חדשות, לרבות
גילוי למדדי ביצוע
המוגדרים על ידי
ההנהלה (MPM)



מבנה הדוח על
הרווח או
ההפסד

- ביום 9 באפריל פורסם על ידי ה- IASB תקן דיווח כספי בינלאומי 18, הצגה וגילוי בדוחות כספיים (IFRS 18).
- תקן זה מחליף את תקן חשבונאות בינלאומי 1, הצגת דוחות כספיים (IAS 1), כאשר דרישות מסוימות של האחרון הועברו ישירות ל-IFRS 18 (לצד תקנים נוספים).



הוראות המעבר

- מועד היישום המנדטורי של התקן נקבע לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2027.
- יישום מוקדם של התקן אפשרי, כאשר על הישות הבוחרת באפשרות זו לספק גילוי בביאורים לדוחות הכספיים בדבר אימוצו המוקדם של התקן.

מועד היישום



- יישום התקן יבוצע למפרע, וזאת עבור כלל התקופות אשר יוצגו בדוח הכספי במועד יישומו של התקן.

הוראות המעבר



נוכח השינויים הנרחבים לדוחות הכספיים הכלולים בתקן, מומלץ להיערך מבעוד מועד ליישום של התקן, ולהתחיל בהערכת השפעתו על הדוחות הכספיים.



IFRS 18 - השינויים העיקריים



1

פורמט מובנה יותר עבור הדוח על הרווח או ההפסד

- שורות סכומי ביניים חדשות, לרבות שורת "רווח תפעולי"
- סיווג ההתוצאות בדוח על הרווח או ההפסד ל-5 קטגוריות שונות (3 חדשות):

פעילות מופסקת

מסים על הכנסה

מימון

חדש השקעה

חדש תפעולית

הסיווג ל-3 הקטגוריות החדשות יתבסס על אופי הפעילות העסקית העיקרית של כל ישות וישות



2

דרישות גילוי חדשות בדוחות הכספיים בנוגע לשימוש במדדי ביצוע המוגדרים על ידי ההנהלה

- הדוחות הכספיים יכללו גילוי בנוגע למדדי ביצוע המוגדרים על ידי ההנהלה, כאשר מדדים אלו יהיו כפופים לביקורת מדדי 'non-GAAP'



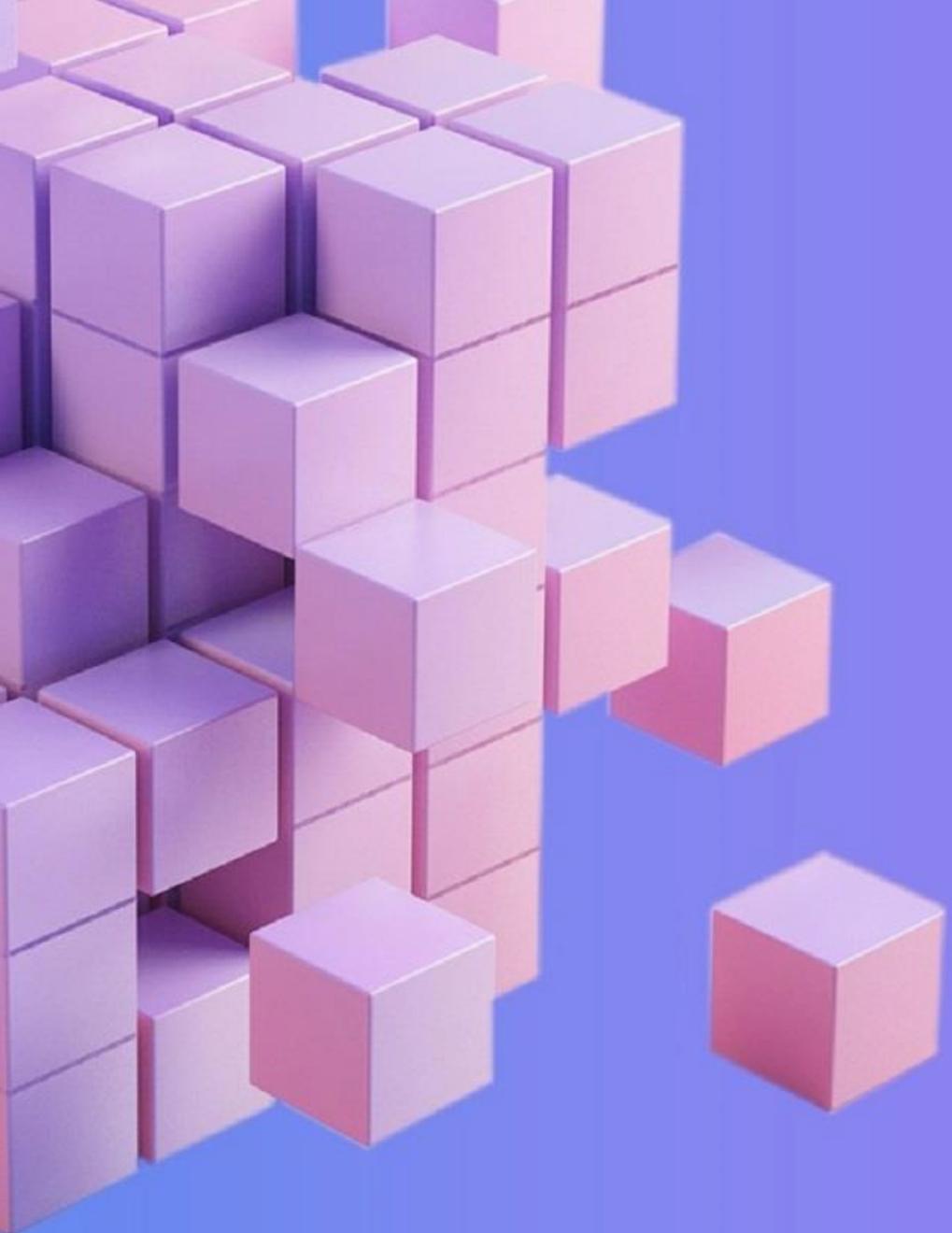
3

פיצול מידע בדוחות הכספיים באופן משמעותי יותר

- דרישות גילוי חדשות עבור פריטים שסווגו כ"אחרים"
- הנחיות חדשות לאופן קיבוצם של פריטים בדוחות הכספיים ובביאורים

הדוח על הרווח או ההפסד

02



כיצד יראה הדוח על הרווח או ההפסד?

מספר שינויים עיקריים בדוח על הרווח או ההפסד:

דרישה להצגת שני סכומי ביניים חדשים –
רווח תפעולי ורווח לפני מימון ומס



סיווג התוצאות בדוח על הרווח או ההפסד
ל-5 קטגוריות שונות, מתוכן 3 קטגוריות חדשות –
תפעולית, השקעה ומימון



חלק ברווחי חברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת
השווי המאזני יסווג בקטגוריית ההשקעה ולא
בקטגוריה התפעולית – סיווג גורף עבור כלל הישויות



השפעות השינויים בהפרשי השער יסווגו באותה
קטגוריה כמו ההכנסות/הוצאות מן הפריטים בגינם
נוצרו הפרשי השער



תפעולית

הכנסות
הוצאות תפעוליות (לפי מהות ההוצאה/מאפיין
הפעילות של ההוצאה/שניהם, על פי המתאים)

X

(X)

השקעה

רווח תפעולי
חלק ברווחי חברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת
השווי המאזני
הכנסות מהשקעות אחרות
הכנסות ריבית ממזומנים ושווי מזומנים

X

X

X

X

מימון

רווח לפני מימון ומס
הוצאות ריבית בגין הלוואות והתחייבויות חכירה
הוצאות ריבית בגין הטבות לעובדים

X

(X)

(X)

רווח לפני מס

X

הוצאות מסים על הכנסה

(X)

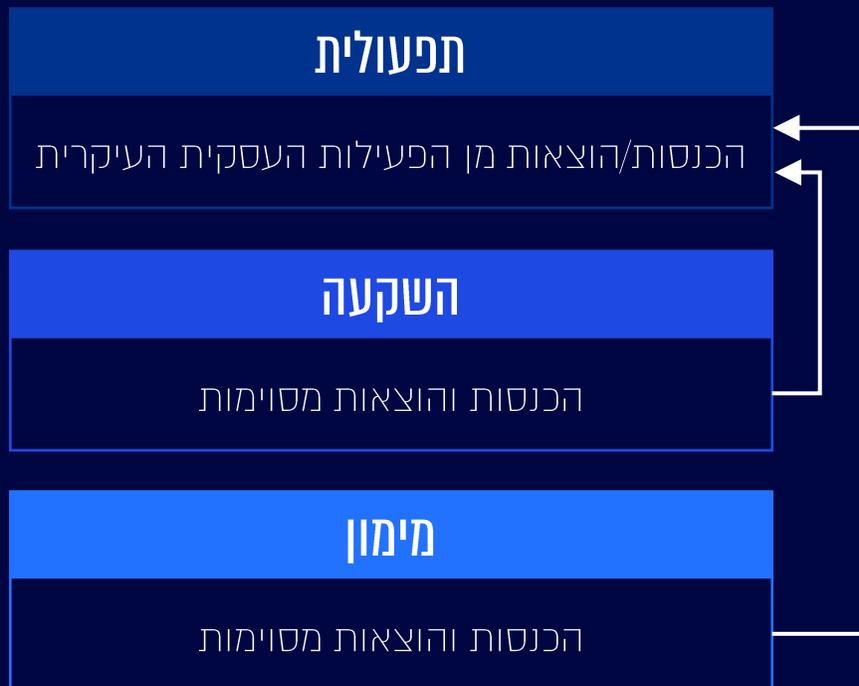
רווח נקי

X



מהן הקטגוריות החדשות לסיווג הכנסות והוצאות?

חברות עם פעילות עסקית עיקרית מוגדרת מסווגות פריטים נוספים של הכנסה והוצאה בקטגוריה התפעולית שאחרת היו מסווגים בהשקעה או במימון



מה מייצגות הקטגוריות החדשות בדוח על הרווח או ההפסד?

הכנסות/הוצאות הנובעות מן הפעילות העסקית העיקרית של הישות

תפעולית

הכנסות/הוצאות, מ:

השקעה

- השקעות בחברות כלולות, עסקאות משותפות וחברות בנות שאינן מאוחדות;
- מזומנים ושווי מזומנים;
- נכסים המניבים תשואה באופן פרטני ועצמאי (למשל, הכנסות שכירות מנכסי נדל"ן להשקעה).

מימון

- התחייבויות הקשורות לגיוס מימון בלבד (למשל, הוצאות בגין ריבית על הלוואות);
- הכנסות/הוצאות מימון והשפעות משינויים בשיעורי הריבית מהתחייבויות אחרות (לדוגמה: הוצאות מימון על התחייבות בגין חכירה).

כיצד משפיע אופי הפעילות העסקית על הקטגוריות בדוח על הרווח וההפסד – דוגמה



סיווג ההכנסות וההוצאות ישתנה בהתאם לפעילות העסקית העיקרית של הישות:

תפעולית

השקעה

מימון

מה באשר לישויות בעלות מספר פעילויות עסקיות הכוללות פעילויות עסקיות עיקריות מוגדרות?



* כולל כלל הוצאות המימון בגין התחייבויות הקשורות למתן אשראי ללקוחות.
 ** בחירת מדיניות חשבונאית החלה על הוצאות מימון בגין התחייבויות שאינן קשורות למתן אשראי ללקוחות.

הדוח על הרווח או ההפסד – דוגמאות מן הפרקטיקה טרם יישומו של IFRS 18

הדוח על הרווח או ההפסד – מתוך דוחותיה הכספיים של חברת שטראוס גרופ בע"מ לשנת 2023

שטראוס גרופ בע"מ			
דוחות רווח והפסד מאוחדים			
לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר			
2021	2022	2023	באור
מיליוני ש"ח			
6,074	6,105	6,795	27
3,652	4,129	4,352	28
2,422	1,976	2,443	
1,344	1,359	1,390	29
420	425	471	30
1,764	1,784	1,861	
192	80	197	11
71	(26)	(34)	
921	246	745	
6	4	103	
(11)	(58)	(33)	
(5)	(54)	70	31
916	192	815	
4	46	48	
(84)	(87)	(142)	
(80)	(41)	(94)	32
836	151	721	
(156)	(34)	(167)	33
680	117	554	
609	64	488	
71	53	66	
680	117	554	
5.25	0.55	4.19	34
5.21	0.54	4.19	

הדוח על הרווח או ההפסד – דוגמאות מן הפרקטיקה טרם יישומו של IFRS 18

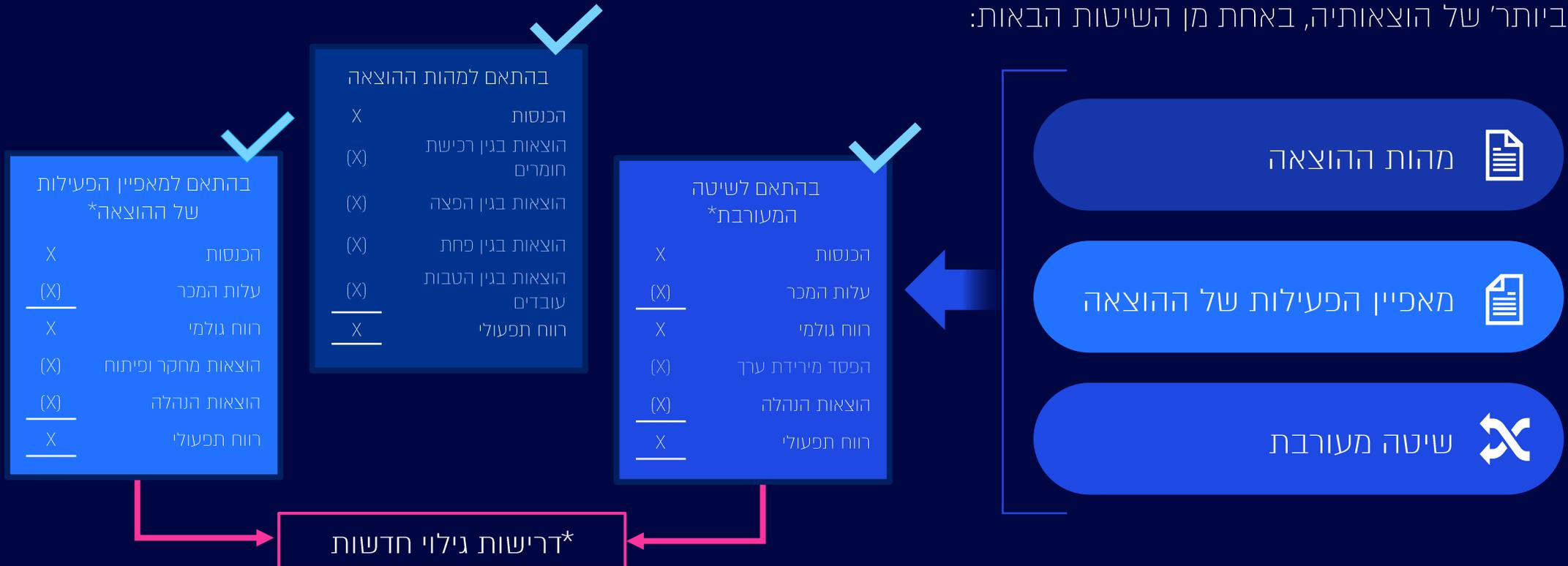
הדוח על הרווח או ההפסד – מתוך דוחותיה הכספיים של חברת שיכון ובינוי אנרגיה בע"מ לשנת 2023

לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר			באור	הסבר
2021	2022	2023		
	אלפי ש"ח			
67,332	142,436	118,227	23	הכנסות ממכירות ומתן שירותים
(41,165)	(102,189)	(95,082)	24	עלות המכירות ומתן השירותים
26,167	40,247	23,145		רווח גולמי
(57,625)	(70,880)	(86,619)	25	הוצאות מכירה ושיווק, הנהלה וכלליות
113,994	142,612	183,275	11	חלק החברה ברווחי חברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני
740	35,490	73,417	א 26	הכנסות אחרות
-	(3,197)	(98,003)	ב 26	הוצאות אחרות
83,276	144,272	95,215		רווח תפעולי
122,682	209,042	320,334	ב 27	הכנסות מימון
(150,935)	(252,234)	(156,301)	א 27	הוצאות מימון
(28,253)	(43,192)	164,033		הכנסות (הוצאות) מימון, נטו
55,023	101,080	259,248		רווח לפני מסים על ההכנסה
(1,873)	(48,300)	(99,814)	22	מסים על ההכנסה
53,150	52,780	159,434		רווח לשנה
53,150	52,952	159,550		מיוחס ל:
-	(172)	(116)		בעלים של החברה
53,150	52,780	159,434		זכויות שאינן מקנות שליטה
				רווח נקי לשנה
0.09	0.07	0.17	ב 20	רווח בסיסי למניה – בש"ח
0.09	0.07	0.17	ב 20	רווח מדולל למניה – בש"ח

כיצד יש להציג את ההוצאות התפעוליות?

דוח על הרווח או ההפסד

ישות נדרשת להציג את הוצאותיה התפעוליות באופן המספק את 'הסיכום המובנה השימושי ביותר' של הוצאותיה, באחת מן השיטות הבאות:



מהם הגילויים שיש לספק בקשר להוצאות התפעוליות?

דוגמה - ביאורים לדוח על הרווח או ההפסד

הוצאות תפעוליות לפי מהותן	פחת	הפחתות	הטבות לעובדים	הפסדים/רווחים מירידת/השבת ערך	ירידות ערך/השבת ערך מלאי
הסכום הכולל שהוכר בתקופה – אלפי ש"ח הסכום נכלל ב:	*72	X	X	X	X
• עלות המכר	50	X	X	X	X
• הוצאות הנהלה	3	X	X	X	X
• הוצאות מחקר ופיתוח	15	X	X	X	X
סה"כ הוצאות תפעוליות	**68	X	X	X	X

* סכומים שהוכרו כהוצאות במהלך תקופת הדיווח, להוציא הוצאות פחת הכולל סכומים שהונוו למלאי.
** הפער בין הסכומים הללו נוגע לפחת הנכלל ב [סעיף X] בקטגוריית ההשקעות.

מקום בו ההוצאות התפעוליות מוצגות בדוח על הרווח או ההפסד של הישות בהתאם לשיטת מאפיין הפעילות של ההוצאה, על הישות:

1 להציג פריט נפרד של עלות המכר (ככל שרלוונטי) בשורה נפרדת

2 לספק תיאור איכותי בדבר מהות ההוצאות הכלולות בכל פריט ופריט

בנוסף, יש לספק גילוי כמותי ואיכותי בביאור יחיד וספציפי לגבי חמש מאפיינים לכל אחת מההוצאות התפעוליות

A decorative graphic on the left side of the slide features several 3D cubes of varying sizes and heights, arranged in a cluster. The cubes are rendered in a light blue color with a subtle gradient and soft shadows, giving them a three-dimensional appearance.

מדדי ביצוע המוגדרים על ידי ההנהלה – MPMs Management Performance Measures

03

אלו מדדי 'non-GAAP' ידווחו מעתה בדוחות הכספיים?

MPMs מוגדרים כמדדי 'non-GAAP' המהווים סיכומי ביניים (תתי סעיפים) של הכנסות והוצאות שידווחו בדוחות הכספיים



MPMs מוגדרים כמדדי 'non-GAAP' המהווים סיכומי ביניים (תתי סעיפים) של הכנסות והוצאות שידווחו בדוחות הכספיים

דוגמאות למדדים שאינם MPMs:



✘ מדדי ביצוע שאינם כספיים (לדוגמה, תוצאות סקר שביעות רצון לקוחות)

✘ מדדי ביצוע שאינם סיכומי ביניים של הכנסות/הוצאות (לדוגמה, תזרים מזומנים פנוי)

✘ סכומים/סיכומי ביניים שכבר מפורטים בתקני החשבונאות הבינלאומיים (לדוגמה, רווח ברוטו)

מדדי 'non-GAAP' מסוימים העונים להגדרה של MPMs ידווחו בדוחות הכספיים. כתוצאה מכך, יתכן כי ישויות יחליטו לבחון מחדש את המטרה והרלוונטיות של מדדי 'non-GAAP' הקיימים שתוקשרו לציבור מחוץ לדוחות הכספיים.



סכומי ביניים של הכנסות והוצאות

השקפת הנהלה לעניין ביצועים כספיים

מה הם MPMs?

i

מידע המשמש ישויות בתקשורת פומבית מחוץ לדוחות הכספיים

מהם הגילויים הנדרשים בעבור מדדי ביצוע המוגדרים על ידי ההנהלה?

ביאור לדוגמה –
מדדי ביצוע המוגדרים על ידי ההנהלה

השפעה על זכויות המיעוט	השפעת המס	20X7	
		X	רווח תפעולי מתואם (MPM)
(X)	(X)	(X)	עלויות בגין שינוי מבני
		X	רווח תפעולי

ייתכן כי ביצוע ההתאמות יהיה כרוך במאמץ נוסף מצד ישויות. כך לדוגמה, ייתכן שישויות תיאלץ לפתח שיטה מתאימה לחישוב השפעת מס עבור כל פריט המותאם בביאור.

ישות תספק גילוי בביאור אחד למדדי הביצוע המוגדרים על ידי ההנהלה אשר יכלול את הבאים:

קביעה כי מדדי הביצוע מספקים את השקפת ההנהלה בעניין ביצועים הכספיים של הישות, וכי אינם בהכרח ברי השוואה למדדים של ישויות אחרות



תיאור הסיבות בגינן מדדי הביצוע מספקים מידע שימושי ומהו אופן חישובם



התאמת מדדי הביצוע לסכומים/סכומי ביניים המפורטים בתקינה החשבונאית הבינלאומית, לרבות השפעת המס והשפעת זכויות שאינן מקנות שליטה על כל פריט מותאם



הסבר בדבר כלל השינויים במדדי הביצוע המוגדרים על ידי ההנהלה



ליישום התקן עשויות להיות השפעות רבות בגינן נדרש לבחון את אופן ההיערכות ליישומו, למשל, בנושאים הבאים:



An abstract graphic on the left side of the page, featuring several overlapping, semi-transparent rectangular blocks in various shades of blue and purple, arranged in a descending staircase pattern from left to right.

קיבוץ ופיצול מידע בדוחות הכספיים ועדכונים נוספים

04

האם ישויות תידרשנה לשנות את אופן קיבוץ המידע בדוחות הכספיים?

מידע מקובץ יותר

מידע מפורט יותר

תפקיד הביאורים לדוחות הכספיים

לספק מידע נוסף מהותי



תפקיד הדוחות הכספיים הראשיים

לספק סיכום מובנה ושימושי של נכסי הישות, התחייבויותיה, הונה העצמי, הכנסותיה והוצאותיה, ושל תזרימי המזומנים שלה



שינוי באופן קיבוץ ופיצול המידע בדוחות הכספיים!



1 שינוי בהגדרתם תפקידם של הדוחות הכספיים הראשיים והביאורים לדוחות אלו

1

2 מאפיינים משותפים של פריטים כבסיס לקיבוצם ופיצולם

2

3 מאפיין יחיד שאינו דומה – עלול להביא לכדי פיצול פריטים, בכפוף למהותיות

3

דרישות גילוי חדשות אשר יחולו על ישויות במטרה למנוע סיווג פריטים כ"אחרים" כמו גם לקבץ פריטים לסכומים בודדים גדולים



הפעלת שיקול דעת באשר לאופן קיבוץ המידע



המהותיות ממשיכה לחול בעת הצגה וגילוי מידע בדוחות הכספיים. עם זאת, עבור הדוחות הכספיים הראשיים, ישויות תשקולנה האם הדיווח מספק סיכום מובנה ושימושי עבור משתמשי הדוחות.



שינויים נוספים בדוחות הכספיים הראשיים

הדוח על תזרימי המזומנים

- שימוש ברווח התפעולי כנקודת המוצא לדיווח על תזרימי מזומנים מפעילות שוטפת בעת השימוש בשיטה העקיפה
- ביטול האפשרות לסיווג תזרימי ריבית ודיבידנדים כפעילות שוטפת

פעילות מימון:

- דיבידנדים ששולמו
- ריביות ששולמו

פעילות השקעה:

- דיבידנדים שהתקבלו
- ריביות שהתקבלו



חברות שמשקיעות בנכסים או מספקות מימון ללקוחות בפעילות עסקית עיקרית – שיקול דעת לגבי אופן הצגת תזרימי מזומנים אלו באופן עקבי להצגה ברווח והפסד (למעט דיבידנדים ששולמו)

הדוח על המצב הכספי

הצגת המוניטין בשורה נפרדת בדוח על המצב הכספי

X	רכוש קבוע
X	מוניטין
X	נכסים בלתי מוחשיים
X	סך הנכסים שאינם שוטפים

הצגה של הפרשי שער



אלא אם דורש עלות או
מאמץ מופרזים
(בחינה פר פריט)

קטגוריה תפעולית

הפרשי שער יסווגו לקטגוריות השונות בדוח רווח והפסד
באופן עקבי לפריט שעליו נזקפו הפרשי שער



קטגוריה תפעולית

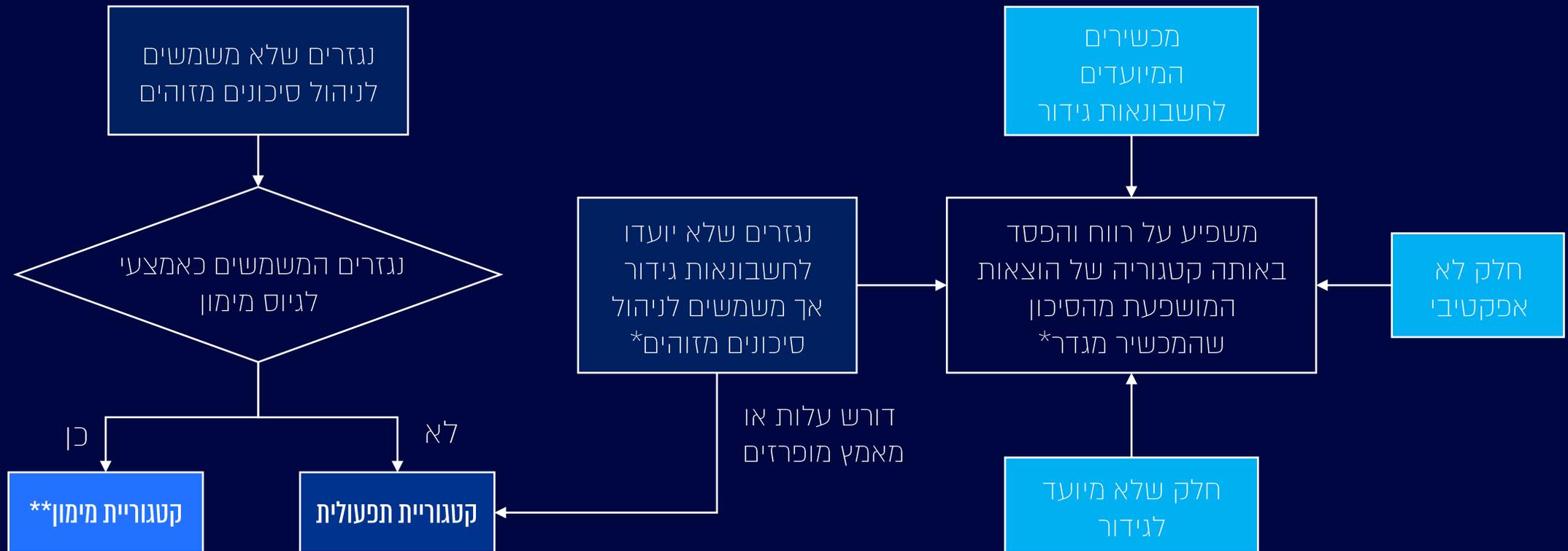
הפרשי שער על יתרות
לקוחות

קטגוריית מימון*

הפרשי שער על חוב

*אלא אם חברה מספקת מימון
ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית

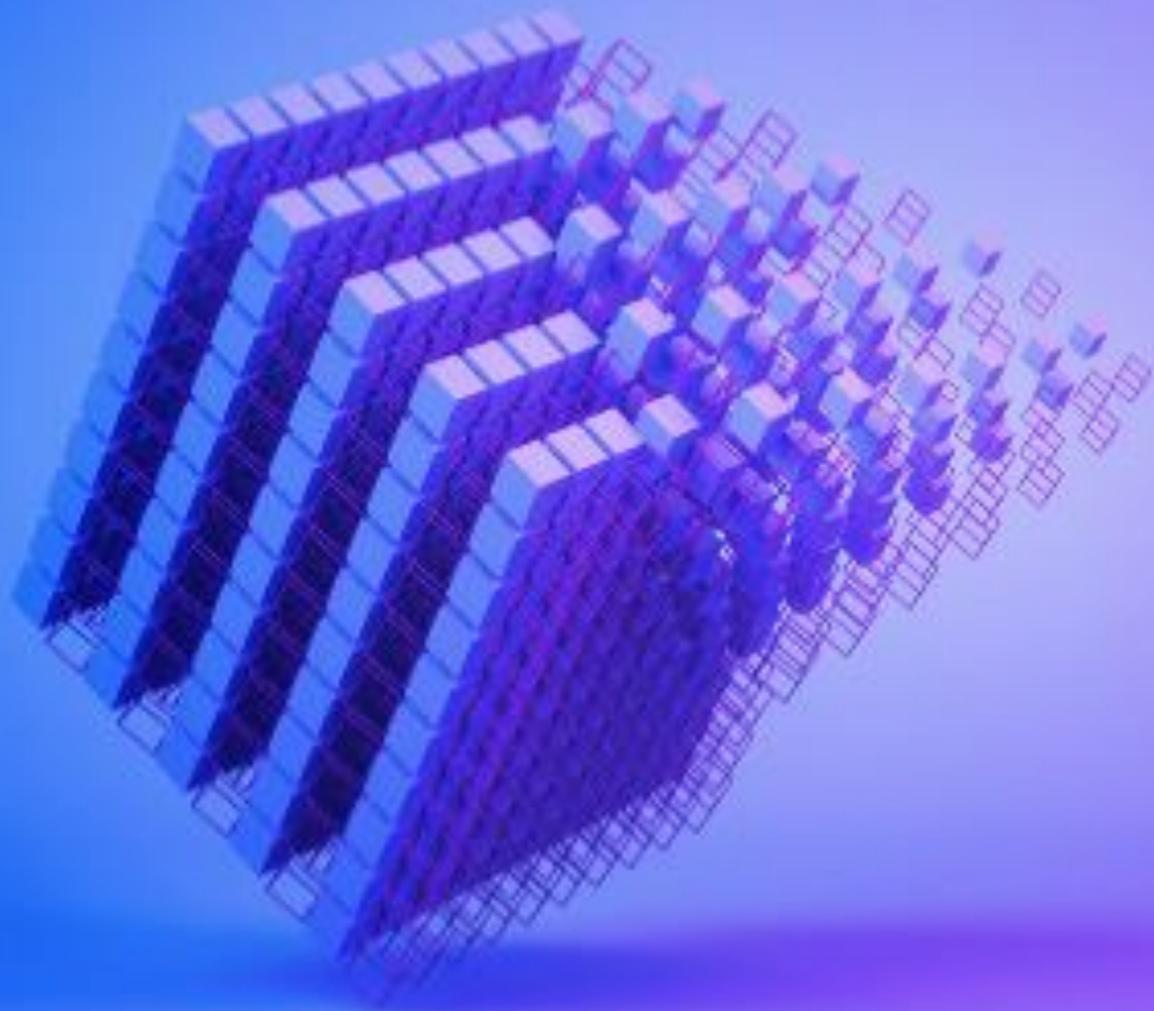
הצגה של רווחים והפסדים על נגזרים



* הוראות מיוחדות כאשר הנגזר משפיע על מספר קטגוריות בכיוונים מנוגדים
 ** למעט חברות שמשקיעות בנכסים או מספקות מימון ללקוחות כפעילות עסקית עיקרית

דוגמה יישומית

05



דוגמה יישומית – הדוח על הרווח או ההפסד לפני ואחרי יישום IFRS 18

- שינוי בסיווג הפריטים – IFRS 18
- 1 רוחי שערך לשווי הוגן והכנסות משכירות נכסים להשקעה יסווגו בקטגוריית השקעה
 - 2 הוצאות ריבית נטו בגין התחייבות נטו להטבה מוגדרת יסווגו בקטגוריית מימון
 - 3 הכנסות והוצאות בגין השקעה בחברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני יסווגו בקטגוריית השקעה
 - 4 הכנסות ריבית בגין מזומנים ושווי מזומנים יסווגו בקטגוריית השקעה
 - 5 השפעות שינויים בהפרשי שער שמקורם נכס לקוחות יסווגו בקטגוריית התפעוליות
 - 6 השפעות שינויים בהפרשי שער שמקורם הלוואות לשלם יסווגו בקטגוריית מימון

		הדוח על הרווח או ההפסד – IFRS 18 אלפי ש"ח	
תפעוליות	הכנסות	350,000	
	עלות המכר	(200,000)	
	רווח גולמי	150,000	
	הוצאות מכירה	(30,000)	
	הוצאות הנהלה וכלליות	(44,000)	
	הוצאות מחקר ופיתוח	(20,000)	
הכנסות תפעוליות אחרות	10,500		
הוצאות תפעוליות אחרות	(7,500)	5	
רווח תפעולי	59,000		
השקעה	חלק ברווחים ורווחים ממימוש של חברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני	3,500	3
	הכנסות מהשקעות אחרות	5,000	1, 4
	רווח לפני מימון ומס	67,500	
	הכנסות והוצאות בגין הלוואות	(6,000)	6
מימון	הוצאות התחייבות בגין חכירה והתחייבות בגין הטבות לעובדים	(1,000)	2
	רווח לפני מס	60,500	
	הוצאות מסים על הכנסה	(15,500)	
		45,000	רווח נקי

		הדוח על הרווח או ההפסד – IAS 1 אלפי ש"ח	
		350,000	הכנסות
		(200,000)	עלות המכר
		150,000	רווח גולמי
		(30,000)	הוצאות מכירה
		(45,000)	הוצאות הנהלה וכלליות
		(20,000)	הוצאות מחקר ופיתוח
		3,500	חלק ברווחים ורווחים ממימוש של חברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני
		15,000	הכנסות אחרות
		(6,000)	הוצאות אחרות
		67,500	רווח תפעולי
		(7,500)	הוצאות מימון
		500	הכנסות מימון
		60,500	רווח לפני מס
		(15,500)	הוצאות מסים על הכנסה
		45,000	רווח נקי

דוגמה זו לקוחה מתוך פרסום ה- IASB – Effects Analysis של IFRS 18

תודה על ההקשבה



גיא זמורה

שותף, המחלקה המקצועית
KPMG סומך חייקין
03-6848438
guyzmora@kpmg.com



עידו גרינבוים

שותף, המחלקה המקצועית
KPMG סומך חייקין
03-6848835
igreenboim@kpmg.com



דני ויטאן

שותף, ראש המחלקה המקצועית
KPMG סומך חייקין
03-6848820
dvitan@kpmg.com

המחלקה המקצועית בסומך חייקין מתמחה ביישום תקנים חדשים, הנחיות גילוי ויישום של הרשות לניירות ערך, סיוע מקצועי בסוגיות חשבונאיות מורכבות והעברת הדרכות בנושאים חשבונאיים.

המידע המוצג כאן הינו בעל אופי כללי ואינו מיועד לענות על הנסיבות הייחודיות של כל יחיד או ישות. אף על פי שאנו משתדלים לספק מידע מדויק וזמין, אין באפשרותנו להבטיח את דיוקו של המידע ביום בו הוא מתקבל וכן כי המידע ימשיך להיות מדויק גם בעתיד. אין לפעול לפי המידע המוצג ללא ייעוץ מקצועי מתאים לאחר בדיקה מקיפה ויסודית של המצב הספציפי.

© KPMG 2024 סומך חייקין, שותפות רשומה בישראל ופירמה חברה בארגון הגלובלי של KPMG המורכב מפירמות חברות עצמאיות המסונפות ל-KPMG International Limited, חברה אנגלית פרטית מוגבלת באחריות. כל הזכויות שמורות.

השם והלוגו של KPMG הינם סימנים מסחריים אשר השימוש בהם נעשה תחת רישיון של הפירמות החברות העצמאיות בארגון KPMG העולמי.