

תקן דיווח כספי בינלאומי 18 (IFRS 18) - עלון חמישי בסדרה -

קיבוץ ופיצול בדוחות הכספיים
והצגה וגילוי של הוצאות בקטגוריה התפעולית



ביום 9 באפריל 2024 פרסם המוסד הבינלאומי לתקינה בחשבונאות (ה-[®]IASB) את תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* (להלן: "IFRS 18" או "התקן") אשר יחליף את תקן 1 IAS *הצגת דוחות כספיים* החל משנת 2027. התקן נועד לשפר את אופן העברת המידע על ידי חברות למשקיעים באמצעות דוחותיהן הכספיים, תוך התמקדות במידע על ביצועים כספיים בדוח רווח או הפסד.

העקרונות העיקריים החדשים לפי IFRS 18 מתייחסים לתחומים הבאים:

- (1) מבנה דוח רווח או הפסד
- (2) גילוי בדוחות הכספיים על מדדי ביצוע המוגדרים על ידי ההנהלה
- (3) **עקרונות לקיבוץ ולפיצול מידע בדוחות ובביאורים**

עלון זה הינו החמישי בסדרת העלונים שאנו מפרסמים, אשר תכלול התייחסות לכלל נושאים אלה, וכולל התייחסות לנושא קיבוץ ופיצול מידע בדוחות ובביאורים.

תקן IFRS 18 יחול על דוחות כספיים לתקופות שנתיות המתחילות ביום **1 בינואר 2027** או לאחריו (לרבות **תקופות ביניים** בתוך אותן תקופות שנתיות), באופן רטרואקטיבי. **בהתאם, היערכות מוקדמת מומלצת בעיקר כשיישום ההוראות יצריך קבלת החלטות, ארגון נתונים והתאמת מערכות.**

לעלון הראשון בסדרה, הכולל **סקירה כללית של תקן IFRS 18, [לחצו כאן](#)**.

לעלון השני בסדרה, הכולל התייחסות לנושא **הגילוי בדוחות הכספיים על מדדי ביצוע המוגדרים על ידי ההנהלה, [לחצו כאן](#)**.

לעלון השלישי בסדרה, הכולל התייחסות לנושא **מבנה דוח רווח או הפסד בישויות ללא פעילות עסקית עיקרית מוגדרת, [לחצו כאן](#)**.

לעלון הרביעי בסדרה, הכולל התייחסות לנושא **מבנה דוח רווח או הפסד בישויות עם פעילות עסקית עיקרית מוגדרת, [לחצו כאן](#)**.



תוכן העניינים

רקע

העקרונות לקיבוץ ופיצול של מידע בדוחות הכספיים וביאורים

תיאור הפריטים המוצגים בדוחות הכספיים הראשיים או בביאורים

הצגה וגילוי של הוצאות המסווגות לקטגוריה התפעולית

מועד תחילה והוראות מעבר





רקע



קיבוץ ופיצול מידע בדוחות הכספיים הראשיים וביאורים

תקן IFRS 18 (להלן: "התקן") קובע עקרונות ודרישות חדשים לקיבוץ ופיצול מידע בדוחות הכספיים. עקרונות ודרישות אלה פותחו במענה לטענה שעלתה מצד המשתמשים בדוחות הכספיים, לפיה הדוחות הכספיים לעיתים אינם כוללים מידע המקובץ או מפוצל בצורה נאותה. למשל, בביאורים המפרטים את הרכב סעיפי דוח רווח או הפסד, ישויות לעיתים מציגות סכום גבוה כ"אחרים", ללא מידע נוסף שיסייע להבין אילו הוצאות נכללות בסכום זה. מהצד השני, הביאורים לעיתים כוללים פירוט רב מידי, המסווה מידע מהותי. קיבוץ ופיצול מידע דורש מישויות להימנע הן מהשמטת מידע שימושי על ידי מתן פירוט שאינו מספק, והן מהסוואת מידע שעשויה להיגרם מפירוט יתר. **על ישויות להפעיל שיקול דעת בקביעת מידת הפירוט הדרוש למתן מידע שימושי.**

עלון זה מתייחס בהרחבה להיבטים הבאים, אשר נכללים בתקן IFRS 18:

1. **התהליך** הכרוך בהחלטה האם לקבץ או לפצל מידע
2. **הבסיס** לקיבוץ ופיצול מידע
3. **תיאור** הפריטים המוצגים בדוחות הכספיים הראשיים או בביאורים
4. **המאפיינים** של נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות והוצאות שעל ישות לשקול בבחינה האם לפריטים קיימים מאפיינים לא דומים.

דרישות הקיבוץ הקיימות בתקן IAS 1 (אשר יוחלף כאמור על ידי תקן IFRS 18 החל משנת 2027) קובעות כי "ישות תציג בנפרד כל קבוצה מהותית של פריטים דומים". העיקרון של "קבוצה מהותית של פריטים" מוחלף בתקן IFRS 18 בדרישות לקיבוץ ופיצול פריטים על בסיס **מאפייני** הפריטים, והנחיות על תפקיד הדוחות הכספיים הראשיים והביאורים – אשר יסייעו לישויות לקבוע את הסעיפים אשר יוצגו בדוחות הכספיים הראשיים, וכן את הפריטים אשר יינתן להם גילוי בביאורים.

הוראות הקיזוז(*) אשר נקבעו בתקן IFRS 18 נותרו זהות לאלו הקיימות בתקן IAS 1. לכן, בעלון זה לא כללנו התייחסות פרטנית להוראות אלה, אלא לעקרונות החדשים לקיבוץ ופיצול בלבד.

(*) הצגת הכנסות והוצאות נטו בדוח רווח או הפסד והצגת נכסים והתחייבויות נטו בדוח על המצב הכספי





העקרונות לקיבוץ ופיצול של מידע בדוחות הכספיים ובביאורים

הקדמה – מונחים מוגדרים

להלן מספר מונחים המוגדרים בתקן IFRS 18 ונעשה בהם שימוש בעלון זה:

"פיצול" הוא ההפרדה של פריט לרכיבים בעלי מאפיינים שאינם משותפים

"קיבוץ" הוא החיבור יחד של נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות או תזרימי מזומנים שיש להם מאפיינים משותפים ושהם כלולים באותו סיווג (*)

(*) "סיווג" הוא המיון של נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות או תזרימי מזומנים על בסיס מאפיינים משותפים

"סעיף" (line item) הוא פריט המוצג בנפרד בדוחות הכספיים הראשיים

"דוחות כספיים ראשיים" הם הדוח על הביצועים הכספיים (דוח על הרווח או הפסד ורווח כולל אחר), הדוח על המצב הכספי, הדוח על השינויים בהון והדוח על תזרימי מזומנים

הקדמה - תפקיד הדוחות הכספיים

תפקיד הדוחות הכספיים הראשיים הוא **לספק סיכומים מובנים** של הנכסים, ההתחייבויות, ההון, ההכנסות, ההוצאות ותזרימי המזומנים שמוכרים על ידי חברה, **שהינם שימושיים** למשתמשי הדוחות הכספיים לצורך:

1. סקירת הנכסים, ההתחייבויות, ההון, ההכנסות, ההוצאות ותזרימי המזומנים המוכרים של הישות;
2. יצירת השוואתיות בין חברות, ובין מספר תקופות דיווח של אותה חברה;
3. זיהוי פריטים או אזורים שלגביהם משתמשים בדוחות הכספיים עשויים לרצות לחפש מידע נוסף בביאורים.

תפקיד הדוחות הכספיים הראשיים

תפקיד הביאורים הוא לספק **מידע מהותי** הדרוש על מנת:

1. לאפשר למשתמשי הדוחות הכספיים להבין את הסעיפים המוצגים בדוחות הכספיים הראשיים; (למשל, על ידי פיצול סעיפים המוצגים בדוחות הראשיים, תיאור מאפייני הסעיפים המוצגים בדוחות הראשיים, ומתן מידע לגבי השיטות, ההנחות ושיקול הדעת ששימשו בהכרה, מדידה והצגה של פריטים בדוחות הראשיים).
2. להשלים את הדוחות הכספיים הראשיים במידע נוסף.

תפקיד הביאורים

!
הגדרת התפקיד השונה של הדוחות הכספיים הראשיים לעומת תפקיד הביאורים, נועדה על מנת לסייע לחברות להחליט האם להציג מידע במסגרת הדוחות הכספיים הראשיים, או לחלופין לספק גילוי, אם בכלל, במסגרת הביאורים בלבד

העקרונות לקיבוץ ופיצול של מידע בדוחות הכספיים

העקרונות לקיבוץ ופיצול מידע חלים על נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות ותזרימי מזומנים הנובעים מעסקאות או אירועים בודדים.

עקרונות אלה מאפשרים לישות לקבוע:

1. את הסעיפים שיוצגו בדוחות הכספיים הראשיים, כך שהדוחות הכספיים הראשיים יספקו **סיכומים מובנים שימושיים**.
2. את המידע שיינתן לו גילוי בביאורים, כך שהביאורים יספקו **מידע מהותי**.

העקרונות הכלליים

1. פריטים יקובצו על בסיס מאפיינים משותפים (דומים);
2. פריטים יפוצלו על בסיס מאפיינים שאינם משותפים (אינם דומים);
3. פריטים יקובצו או יפוצלו להצגת סעיפים בדוחות הכספיים הראשיים המקיימים את תפקיד הדוחות הראשיים למתן סיכומים מובנים שימושיים;
4. פריטים יקובצו או יפוצלו לצורך גילוי מידע בביאורים המקיים את תפקיד הביאורים למתן מידע מהותי;
5. ישות תוודא שהקיבוץ והפיצול בדוחות הכספיים אינו מסווה מידע מהותי.

מידע שאינו מהותי אינו צריך להיות מוצג בנפרד (בדוח הראשי או בביאורים)

ביישום עקרונות הקיבוץ והפיצול, ישויות נדרשות לוודא שהקיבוץ והפיצול של פריטים אינו עוקף דרישות קיבוץ ופיצול ספציפיות בתקני IFRS אחרים

המסגרת לקביעת קיבוץ ופיצול

תקן 18 IFRS קובע כי הקיבוץ והפיצול יבוצע על בסיס התהליך הבא:

זיהוי הנכסים, ההתחייבויות, ההון, ההכנסות, ההוצאות ותזרימי המזומנים הנובעים מעסקאות או אירועים בודדים



שימוש בשיקול דעת לקיבוץ ופיצול על בסיס מאפייני הפריטים, על מנת לספק:

מידע מהותי

גילויי בביאורים

(אם לא מוצג בדוחות הכספיים הראשיים)
פריטים בעלי מאפיינים שאינם דומים יפוצלו
כאשר המידע המתקבל הוא מהותי.
מאפיין יחיד לא דומה עלול לגרום לכך
שמידע על פריטים מפוצלים יהיה מהותי.

פיצול
בביאורים

סיכום מובנה שימושי

הצגה בדוחות הכספיים הראשיים

- לפריטים המקובצים ומוצגים כסעיפים בדוחות הראשיים יהיה **מאפיין דומה אחד לפחות** מלבד עמידה בהגדרת נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות ותזרימי מזומנים.
- ייתכן שיעלה הצורך לקבץ פריטים עם מאפיינים שונים למדי, על מנת להשיג סיכום מובנה שימושי. עם זאת, במקרה זה **פילוח הפריטים במסגרת הביאורים ייחשב למהותי.**
- ישות לא תציג סעיפים ספציפיים הנדרשים בתקן 18 IFRS ובתקני IFRS אחרים אם הצגתם תפגע ביעילות הדוחות לספק סיכום מובנה שימושי

לתשומת לב

ה-IASB החליט **שלא לקבוע סף כמותי** אשר יחייב פיצול של פריטים, מתוך הבנה שלא מעשי לקבוע סף כמותי שכל החברות יוכלו ליישם. בנוסף, סף כמותי עשוי היה להתנגש עם הגדרת מידע מהותי, ועם הדרישה כי שיקול הדעת בבחינת מהותיות יכול לכולל שיקולים איכותיים

בחינה האם הפריטים בעלי מאפיינים משותפים – המאפיינים שייבחנו

המאפיינים שעל ישות לבחון ביישום שיקול דעתה לקביעת הפריטים שיקובצו או יפוצלו הינם:

1. אופי הפריטים; 2. תפקוד (function) או תפקיד (role) בפעילות העסקית של הישות; 3. בסיס המדידה; 4. אי-ודאות הכרוכה במדידת הפריטים או בתוצאה (או סיכונים אחרים הקשורים לפריטים); 5. גודל הפריטים; 6. מיקום גיאוגרפי או סביבה רגולטורית; ו- 7. השפעות מס, כגון שיעורי מס שונים החלים על הכנסות או הוצאות.	מאפיינים כלליים
1. תדירות ההכנסות או ההוצאות, או אם הם חוזרים (recurring) או לא-חוזרים (non-recurring); ו- 2. העיתוי שבו נוצרות ההכנסות או ההוצאות – כלומר, האם הן נוצרות בהכרה לראשונה בעסקה/אירוע, או משינוי באומדן המתייחס לעסקה/אירוע בתקופות שלאחר ההכרה לראשונה.	מאפיינים הקשורים להכנסות והוצאות
1. משך זמן ועיתוי ההשבה או הסילוק (לרבות אם נכס או התחייבות מסווגים כשוטפים או לא-שוטפים או אם ההשבה או הסילוק מהווים חלק מהמחזור התפעולי של הישות); 2. נזילות; 3. סוג – למשל, סוג הסחורה, השירות או הלקוח; ו- 4. הגבלות על השימוש בנכס או על העברת התחייבות.	מאפיינים הקשורים לנכסים והתחייבויות

ככל שהמאפיינים **דומים יותר**, כך גדל הסיכוי **שקיבוץ** שלהם ימלא את תפקיד הדוחות הכספיים העיקריים והביאורים (ראו עמוד 8). ככל שהמאפיינים **שונים יותר**, כך גדל הסיכוי **שפיצול** הפריטים ימלא את תפקידי הדוחות הכספיים העיקריים והביאורים.

דוגמאות לסעיפים שעשויים להיות מוצגים בנפרד בדוחות הכספיים הראשיים או כגילויי בביאורים

התקן מספק דוגמאות לסעיפים שעשויים להיות בעלי מאפיינים לא-דומים במידה שתצדיק הצגה נפרדת בדוחות הכספיים הראשיים או בביאורים:

הכנסות והוצאות	1. הורדות ערך של מלאי, כמו גם ביטולים של הורדות ערך כאלה; 2. הפסדים מירידת ערך של רכוש קבוע, כמו גם ביטולים של ירידות ערך כאלה; 3. שינויים מבניים של פעילויות של ישות וביטולים של הפרשות כלשהן בגין עלויות השינוי המבני; 4. הכנסות והוצאות ממימוש של פריטי רכוש קבוע; 5. הכנסות והוצאות ממימוש של השקעות; 6. הכנסות והוצאות מיישובים (settlements) של תביעות משפטיות; 7. ביטולים של הפרשות; 8. הכנסות והוצאות חד-פעמיות (non-recurring) שאינן נכללות בסעיפים 1-7 לעיל.
נכסים, התחייבויות ופריטים הוניים	1. רכוש קבוע מפוצל לקבוצות בהתאם להוראות IAS 16; 2. חייבים מפוצלים לסכומים שיתקבלו מלקוחות, צדדים קשורים, הוצאות מראש וסכומים אחרים; 3. מלאי מפוצל תוך יישום הוראות IAS 2, לפריטים כגון סחורה, חומרי עזר לייצור, חומרים, עבודה בתהליך ומוצרים גמורים; 4. ספקים מפוצלים תוך יישום הוראות IAS 7, על מנת לגלות בנפרד את סכומי הספקים שהם חלק מהסדר מימון ספקים; 5. הפרשות מפוצלות בהתאם לאופיין, למשל: הפרשות להטבות עובדים, התחייבויות לפירוק או פריטים אחרים; 6. הון מפוצל לקבוצות שונות, למשל: פרמיה על מניות, קרנות הון ועודפים.

קיבוץ ופיצול של מידע בדוחות הכספיים – דוגמה

ישות מתקשרת בעסקה במסגרתה היא משקיעה **בהשקעה הונית מהותית**, וכן **בהשקעה מהותית במכשיר חוב**.
הישות זיהתה כי להשקעות יש הן מאפיינים דומים (שתיהן מהוות נכסים פיננסיים) ומאפיינים שאינם-דומים (בסיס מדידה שונה וסיכונים שונים).

מכיוון שההשקעות מהותיות, הישות נדרשת לספק עליהן מידע בדוחותיה הכספיים. על הישות להפעיל שיקול דעת בהחלטה האם קיבוץ או פיצול הנכסים הפיננסיים יספק סיכום מובנה שימושי להצגה בדוח על המצב הכספי.

כתלות בעובדות ובנסיבות הספציפיות, הישות עשויה להגיע לאחת משתי המסקנות הבאות:

- **סעיף יחיד בדוח על המצב הכספי** יקיים את תפקיד הדוחות הכספיים הראשיים, ולכן הנכסים הפיננסיים יקובצו לצורך הצגתם בדוח על המצב הכספי. סביר כי הישות **תפצל** בין ההשקעה בחוב לבין ההשקעה בהון **במסגרת הביאורים** לדוחות הכספיים, שכן המידע שיתקבל הוא **מהותי** בשל **מידת השוני** במאפייני ההשקעות.
- **הצגת שני סעיפים נפרדים בדוח על המצב הכספי** תקיים את תפקיד הדוחות הכספיים הראשיים. כל **מידע נוסף** על ההשקעה בחוב ועל ההשקעה בהון **ינתן במסגרת הביאורים** לדוחות הכספיים, **ככל שהמידע שיתקבל הוא מהותי**.



תיאור הפריטים המוצגים בדוחות הכספיים הראשיים או שניתן להם גילוי בביאורים

תיאור הפריטים המוצגים בדוחות הכספיים הראשיים או שניתן להם גילוי בביאורים

הכלל

ישות תתארג ותיתן כותרת לפריטים המוצגים בדוחות הכספיים הראשיים (כלומר, סיכומים, סיכומי משנה וסעיפים) או לפריטים שניתן להם גילוי בביאורים באופן המייצג את מאפייני הפריט בצורה נאמנה. לשם כך, על ישות לספק את כל התיאורים וההסברים הדרושים למשתמש בדוחות הכספיים כדי להבין את הפריט, ובמידת הצורך, לספק את משמעות המונחים שבהם הישות משתמשת ומידע על האופן שבו היא קיבצה או פיצלה פריטים.

ניתן לקבץ פריט שהמידע לגביו לא מהותי עם פריטים אחרים שהמידע לגביהם לא מהותי

ככלל, במקרים אלה, ישות אינה נדרשת לספק מידע לגבי הפריטים המפוצלים כל עוד הסכום המצטבר לא גדול מספיק (ראו הרחבה בעמוד הבא)

ניתן לקבץ פריט שהמידע לגביו מהותי עם פריטים שהמידע לגביהם לא מהותי

במקרים אלה, ישות נדרשת לספק מידע לגבי הפריטים המפוצלים רק אם מידע לא מהותי מסווה את המידע המהותי

ניתן לקבץ פריט שהמידע לגביו מהותי עם פריטים אחרים שהמידע לגביהם מהותי

במקרים אלה, יינתן גילוי נפרד למידע בנוגע לכל פריט

פריטים המקובצים לסעיף "אחרים" (בדוחות הכספיים הראשיים או בביאורים)

ישות תיתן כותרת "אחרים" לפריטים בדוחות הכספיים רק אם אין ביכולתה למצוא כותרת יותר אינפורמטיבית

דוגמאות לאופן שבו ישות עשויה למצוא כותרת יותר אינפורמטיבית <<

כאשר פריטים שהמידע לגביהם לא מהותי מקובצים:

קיבוץ פריטים שלא חולקים מאפיינים דומים, ומתן כותרת המייצגת בצורה נאמנה את המאפיינים השונים שלהם

קיבוץ פריטים החולקים מאפיינים דומים, ומתן כותרת המייצגת בצורה נאמנה את המאפיינים הדומים

כאשר פריט שהמידע לגביו מהותי מקובץ עם פריטים שהמידע לגביהם לא מהותי, מתן כותרת המתארת את הפריט שהמידע לגביו מהותי

כאשר אין ביכולתה של ישות למצוא כותרת אינפורמטיבית יותר מ"אחרים" <<

הישות תשתמש בכותרת המתארת את הפריט המצטבר בצורה מדויקת ככל האפשר, למשל: "הוצאות תפעוליות אחרות" או "הוצאות מימון אחרות".

לגבי כל הקיבוצים

- הישות תשקול האם הסכום המצטבר גדול מספיק, כך שמשתמשי הדוחות הכספיים עשויים באופן סביר לתהות האם הוא כולל פריטים שהמידע לגביהם מהותי. ככל שכן, המידע לגבי הפריטים מהותי, ובהתאם על הישות יהיה לגלות מידע נוסף לגבי הסכום המצטבר. למשל:
- הסבר שהסכום לא כולל פריטים שהמידע לגביהם מהותי;
 - הסבר שהסכום מורכב ממספר פריטים שהמידע לגביהם לא מהותי, עם ציון מהות וסכום הפריט הגדול ביותר.

לקיבוצים המורכבים רק מפריטים שהמידע לגביהם לא מהותי



הצגה וגילוי של הוצאות המסווגות לקטגוריה התפעולית

סיווג והצגה של הוצאות בקטגוריה התפעולית

הכלל

בקטגוריה התפעולית של דוח רווח או הפסד, ישות תסווג ותציג הוצאות בסעיפים באופן המספק את הסיכום המובנה השימושי ביותר של הוצאותיה, תוך שימוש באחד או בשני המאפיינים הבאים:

1. מהות ההוצאות
2. מאפיין הפעילות של ההוצאות בישות

ישות המציגה חלק מהסעיפים בדוח רווח או הפסד לפי מהות ההוצאות, וחלק מהסעיפים לפי מאפיין הפעילות של ההוצאות בישות, תיתן לסעיפים כותרות שיזהו בבירור את ההוצאות שנכללו בכל סעיף

כל סעיף בדוח רווח או הפסד יכלול הוצאות תפעוליות שקובצו על בסיס מאפיין אחד בלבד (מהות/מאפיין הפעילות), אך לא נדרש כי אותו מאפיין ישמש כבסיס לקיבוץ ביחס לכלל הסעיפים

למשל, אם חלק מהטבות העובדים מסווגות לסעיף המוצג לפי מאפיין הפעילות של ההוצאות, בעוד שהטבות עובדים אחרות מסווגות לסעיף המוצג לפי מהות ההוצאות, כותרת הסעיף המוצג לפי מהות ההוצאות תזהה בבירור שהסעיף אינו כולל את כל הטבות העובדים (למשל, "הטבות עובדים למעט אלה הנכללות בעלות המכר").

כלומר, ייתכן שסעיפים מסוימים בדוח רווח או הפסד יוצגו על בסיס מהות ההוצאות, בעוד שסעיפים אחרים יוצגו על בסיס מאפיין הפעילות של ההוצאות בישות.

מהות ההוצאות vs. מאפיין הפעילות של ההוצאות בישות

סיווג לפי מאפיין הפעילות של ההוצאות בישות <<

בסיווג הוצאות לפי מאפיין הפעילות של ההוצאה בישות, ישות מקצה ומקבצת הוצאות תפעוליות בהתאם לפעילות שאליה המשאבים שנצרכו מתייחסים. (למשל: סעיף עלות המכר, הוצאות הנהלה וכלליות וכו').

סיווג לפי מהות ההוצאות <<

בסיווג הוצאות לפי מהות, ישות מספקת מידע על הוצאות תפעוליות הקשורות למהות המשאבים הכלכליים ללא התייחסות לפעילויות שביחס אליהן נצרכו משאבים כלכליים אלה. (למשל: הוצאות חומר גלם, הוצאות בגין הטבות לעובדים, פחת והפחתות).

על מנת לקבוע איזו צורת הצגת תספק את הסיכום המובנה השימושי ביותר, ישות תשקול את הגורמים הבאים:

- א- אילו סעיפים מספקים את המידע השימושי ביותר על המרכיבים או הגורמים העיקריים לרווחיות הישות (למשל, מרכיב/גורם עיקרי לרווחיות של חברה קמעונאית הוא עלות המכר).
- ב- אילו סעיפים מייצגים בצורה הטובה ביותר את האופן שבו העסק מנוהל וכיצד ההנהלה מדווחת באופן פנימי.
- ג- הפרקטיקה המקובלת בענף שבו פועלת החברה
- ד- האם הקצאת הוצאות מסוימות לפעילויות תהיה שרירותית במידה שבה הסעיפים המוצגים לא יספקו מצג מהימן של פעילויות הישות. במקרים אלה, על ישות לסווג את ההוצאות לפי מהותן (למשל: הקצאת ירידת ערך של מוניטין).

סיווג והצגה לפי מאפיין הפעילות של ההוצאות בישות

הכלל

אם ישות מציגה סעיף אחד או יותר בקטגוריה התפעולית של דוח רווח או הפסד, המורכב מהוצאות המסווגות לפי מאפיין הפעילות של ההוצאות בישות, עליה:

- א- להציג סעיף נפרד **לעלות המכר**⁽¹⁾, שיכלול את סך הוצאות המלאי המתוארות בסעיף 38 לתקן IAS 2 מלאי⁽²⁾;
- ב- לתת **גילוי איכותי למהות ההוצאות** שנכללו בכל סעיף המוצג לפי מאפיין הפעילות.

⁽¹⁾ ככל שמאפיין פעילות זה קיים בישות.

⁽²⁾ לפי סעיף 38 לתקן IAS 2: "סכום המלאי שמוכר כהוצאה במהלך התקופה, המכונה לעיתים קרובות כעלות המכר, מורכב מאותן עלויות שנכללו קודם לכן במדידת המלאי שכעת נמכר ומעלויות תקורה בייצור שלא הוקצו ומסכומים חריגים של עלויות ייצור מלאי. הנסיבות של הישות עשויות גם להצדיק הכללת סכומים אחרים, כמו עלויות הפצה.

לתשומת לב

- סעיף עלות המכר הוא סעיף חשוב שמקל על חישוב מדדי ביצוע מסוימים, ולכן **לא ניתן לקבצו עם סעיפים אחרים**;
- הגילוי האיכותי על מהות ההוצאות, יסייע למשתמשי הדוחות הכספיים להעריך את מידת ההשוואתיות בין ישויות שמציגות עלות מכר בפרט, והוצאות לפי מאפיין הפעילות של ההוצאות בכלל;
- ה-IASB החליט **שלא** להגדיר את המונח "עלות המכר", למרות טענה של משקיעים לקיומה של שונות בעלויות שנכללות בסעיף זה בישויות שונות (בפרקטיקה, חלק מהישויות מחריגות מרכיבי עלות מלאי מסוימים מסעיף עלות המכר). **דרישת ה-IASB לפיה סעיף עלות המכר יכלול את סך הוצאות המלאי המתוארות בסעיף 38 לתקן IAS 2 תסייע בהפחתת השונות בפרקטיקה, ותשפר את ההשוואתיות בין ישויות המציגות את סעיף עלות המכר.**



סיווג והצגה לפי מאפיין הפעילות של ההוצאות בישות - דרישות גילוי

הכלל

ישות המציגה סעיף אחד או יותר בקטגוריה התפעולית של דוח רווח או הפסד, המורכב מהוצאות המסווגות לפי מאפיין הפעילות של ההוצאות בישות, תיתן גילוי **בביאור יחיד** לפריטים הבאים:

1 הסכום הכולל עבור כל אחד מהבאים <<

- א- פחת שהוכר במהלך התקופה בגין רכוש קבוע, נדל"ן להשקעה ונכסי זכות שימוש;
- ב- הפחתות שהוכרו במהלך התקופה בגין נכסים בלתי מוחשיים;
- ג- הטבות עובדים שהוכרו במהלך התקופה (ביישום IAS 19 הטבות עובד, וביישום IFRS 2 תשלום מבוסס מניות);
- ד- הפסדים מירידות ערך וביטולים של הפסדים מירידות ערך שהוכרו במהלך התקופה ביישום IAS 36 ירידת ערך נכסים;
- ה- הורדת ערך מלאי וביטול כלשהו של הורדת ערך מלאי שהוכרו במהלך התקופה ביישום IAS 2 מלאי;

2 לכל אחד מהסכומים הכוללים המנויים בסעיפים (א)-(ה) מימין <<

- א- הסכום הקשור לכל סעיף בקטגוריה התפעולית;
- ב- ככל שהסכום הכולל שהוצג כולל סכומים שנכללים בסעיפים מחוץ לקטגוריה התפעולית, ייתן גילוי לרשימת סעיפים אלה

לתשומת לב

גילוי המידע בביאור יחיד יקל על משתמשי הדוחות הכספיים לאתר ולנתח את המידע.

ישות תציג הוצאות לפי מהות, או תיתן גילוי (כאמור לעיל) להוצאות מסוימות לפי מהות.

- הסכומים **המוצגים** בדוח רווח או הפסד (בהצגה לפי מהות ההוצאה) או אלה שניתן להם **גילוי** (בהצגה לפי מאפיין הפעילות של ההוצאה) **לא צריכים** להיות אלה שהוכרו כהוצאה במהלך התקופה - **הם יכולים** לכלול סכומים שהוכרו כחלק מהערך הפנקסני של נכסים. אם ישות:
- א- **מציגה** בדוח רווח או הפסד סכומים שאינם אלה שהוכרו כהוצאה במהלך התקופה, עליה להציג סעיף נוסף שיכלול את השינוי בערך הפנקסני של הנכסים המושפעים;
 - ב- **מגלה** סכומים שאינם אלה שהוכרו כהוצאה במהלך התקופה, לעניין הסכום הקשור לכל סעיף בקטגוריה התפעולית (ראו דרישת גילוי 2א' לעיל), עליה לתת הסבר איכותי לעובדה זו, תוך זיהוי הנכסים המעורבים.

פטור מיישום הוראות IFRS 18 לקיבוץ ופיצול של מידע - עבור סעיפי הוצאות המוצגים לפי מאפיין הפעילות של ההוצאות

ישות המציגה סעיפי הוצאות בקטגוריה התפעולית לפי מאפיין הפעילות של ההוצאות, ומקימת את דרישות הגילוי המפורטות בעמוד הקודם, פטורה מגילוי נוסף של:

1

ביחס לסעיפים המוצגים בקטגוריה התפעולית של דוח רווח או הפסד לפי מאפיין הפעילות של ההוצאות (לדוגמה, הוצאות הנהלה וכלליות, הוצאות מכירה ושיווק וכו') – פטור מגילוי מידע מפוצל לגבי סכומי ההוצאות לפי מהות, **מעבר לגילוי המפורט בעמוד הקודם** (פחת, הפחתות, הטבות עובדים, הפסדים מירידות ערך וביטולים של הפסדים מירידות ערך והורדת ערך מלאי וביטול כלשהו של הורדת ערך מלאי)

2

ביחס להוצאות לפי מהות, אשר קיימת דרישה בתקני IFRS לגלות אותן בביאורים לדוחות הכספיים – פטור מפיצול ההוצאה הספציפית לסכומים שנכללים בכל סעיף המוצג בקטגוריה התפעולית לפי מאפיין הפעילות של ההוצאה, **מעבר לגילוי המפורט בעמוד הקודם**

לתשומת לב

- **הפטור הוא וולונטרי!** חברה המעוניינת לתת גילוי לסכומי הוצאות נוספים לפי מהות, מעבר להוצאות המפורטות בעמוד הקודם, אינן מנועות מלעשות זאת;
- הפטור מתייחס לפיצול של הוצאות תפעוליות. עם זאת, הוא לא פוטר ישות מיישום דרישות גילוי ספציפיות המתייחסות להוצאות אלה בתקני IFRS.

סיווג הוצאות לפי מהות – דוגמה לגילוי (IFRS 18 IE. Note 1)

הטבלאות להלן מציגות את הסכום הכולל של פחת, הפחתות, הטבות עובדים, הפסדים מירידות ערך והורדות ערך של מלאי, וכן הסכומים הקשורים לכל סעיף בקטגוריה התפעולית של דוח רווח או הפסד של קבוצת XYZ:

2026	2027	
אלפי ש"ח		
		הפסדים מירידות ערך ⁽¹⁾
1,500	1,600	הוצאות מחקר ופיתוח
-	4,500	הפסד מירידת ערך מוניטין
1,500	6,100	סך הכל הפסדים מירידות ערך
		הורדת ערך מלאי ⁽²⁾
2,625	2,775	עלות המכר
2,625	2,775	סך הכל הורדת ערך מלאי

⁽¹⁾ הסכומים מייצגים את סך ההפסדים מירידות ערך וביטולים של הפסדים מירידות ערך

⁽²⁾ הסכומים מייצגים את סך הורדות ערך המלאי וביטולים של הורדות ערך מלאי

2026	2027	
אלפי ש"ח		
		פחת
21,990	23,710	עלות המכר
2,590	2,515	הוצאות מחקר ופיתוח
4,750	4,975	הוצאות הנהלה וכלליות
29,330	31,200	סך הכל פחת הפחתות
		הטבות עובדים
12,690	13,840	הוצאות מחקר ופיתוח
12,690	13,840	סך הכל הפחתות
		הטבות עובדים
57,175	61,640	עלות המכר
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	סך הכל הטבות עובדים

המשך הדוגמה בעמוד הבא <<

סיווג הוצאות לפי מהות – דוגמה לגילוי (IFRS 18 IE. Note 1)

>> המשך הדוגמה מהעמוד הקודם

הסכומים אשר ניתן להם גילוי הם אלה שהוכרו כהוצאות בדוח רווח או הפסד של הישות לשנים 2027 ו-2026, למעט לגבי פחת והטבות עובדים.

סכומי הפחת שניתן להם גילוי מתייחסים לפחת שהוכר במהלך השנים המוצגות, אשר חושב בהתאם לתקן IAS 16 *רכוש קבוע*. הסכומים כוללים סכומים שהונו לערכים בספרים של מלאי לתום תקופת הדיווח.

סכומי הטבות עובדים שניתן להם גילוי מתייחסים לעלויות שהתהוו במהלך השנים המוצגות, לרבות עלויות בגין סיום יחסי עובד-מעביד שחושבו בהתאם לתקן IAS 19 *הטבות עובד*. הסכומים כוללים סכומים שהונו לערכים בספרים של מלאי לתום תקופת הדיווח.



מועד תחילה והראות מעבר

מועד תחילה והוראות מעבר

מועד תחילה

- תקן IFRS 18 בתוקף החל **מתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2027 או לאחריו**, לרבות תקופות ביניים בתוך אותן תקופות שנתיות.
- בהתאם להוראות התקן, אימוץ מוקדם אפשרי. עם זאת, בישראל פרסמה רשות ניירות ערך ביום 5 אוגוסט 2024 כי יישומו המוקדם של התקן יתאפשר החל מהתקופה המתחילה ביום 1 בינואר 2025 בלבד. להרחבה ראו פרסום המחלקה המקצועית – [לחצו כאן](#).

הוראות מעבר

- תקן IFRS 18 ייושם **באופן רטרואקטיבי** עבור כל התקופות המוצגות בדוחות הכספיים.

לתשומת לב

בעקבות דרישת יישום התקן למפרע, חברה ציבורית המציגה שלוש תקופות בדוחותיה התוצאתיים, **תידרש ליישם את הוראות התקן גם על מספרי ההשוואה לשנים 2025 ו-2026**



כחלק מסדרת העלונים שאנו מפרסמים בנושא תקן 18 IFRS, אנו נפרסם **עלון נפרד אשר יכלול את כלל השלכות היישום לראשונה של התקן**. בעלון זה כללנו הוראות עיקריות חלקיות, אך קיימות הוראות נוספות. עקבו אחרינו למידע נוסף...

ליצירת קשר

יעל ג'רסי

רו"ח, שותפה וראש המחלקה המקצועית PwC Israel

Yael.gerassi@pwc.com



דורין אבריאן חדד

רו"ח, דירקטורית, המחלקה המקצועית PwC Israel

Dorin.avrian@pwc.com



פרסום זה הינו לצורך מידע כללי בלבד בנושא הנדון ואינו מהווה ייעוץ מקצועי ו/או חוות דעת מקצועית. פרסום זה אינו מביא בחשבון מטרות, מצב פיננסי או צרכים כלשהם של מקבל המידע. אין לפעול על פי המידע הכלול בפרסום זה ללא קבלת ייעוץ מקצועי ספציפי. אין במידע הכלול בפרסום זה משום מצג או אחריות (מפורשת או משתמעת) לדיוק או לשלמות המידע המופיע בו. ובהתאם למותר על פי דין, קסלמן וקסלמן רואי חשבון וכל ישות אחרת החברה ברשת, PwC השותפים בהן, עובדיהן ונציגיהן אינן מקבלות על עצמן ו/או חבות בכל אחריות ו/או חובת זהירות להשלכות כלשהן של פעולה ו/או הימנעות מביצוע פעולה על ידי המשתמשים בפרסום זה ו/או על ידי מישהו אחר בהסתמך על המידע המופיע בפרסום זה או לגבי כל החלטה המבוססת עליו, או לכל נזק ישיר ו/או עקיף ו/או אחר שיגרם כתוצאה מהשימוש בפרסום ו/או במידע הכלול בו.

© 2024 Kesselman & Kesselman. All rights reserved.

"PwC Israel" refers to Kesselman & Kesselman, or, as the context requires, PricewaterhouseCoopers Advisory Ltd., which are member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details. At PwC, our purpose is to build trust in society and solve important problems. We're a network of firms in 151 countries with over 360,000 people who are committed to delivering quality in assurance, advisory and tax services. Find out more and tell us what matters to you by visiting us at www.pwc.com/il

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining independent professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, Kesselman & Kesselman, PricewaterhouseCoopers Advisory Ltd., their members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.