

מדריך למשתמש בדוחות הכספיים לדוגמה לשנת 2016

מטרת המדריך

הדוחות הכספיים לדוגמה, לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2016, נועדו להדגים את ההצגה והגילויים הנדרשים בהתאם לתקני ה-IFRS. הדוח לדוגמה המובא לפניכם, כולל את השינויים הנדרשים בעקבות תקנים חדשים שפורסמו ותיקונים לתקנים אשר נכנסו לתוקף החל מתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2016.

מטרת "מדריך למשתמש" זה הינה "להפנות זרקור" אל אותם שינויים שנעשו לדוחות הכספיים לדוגמה, וכן להוות מדריך מסוים לאופן השימוש הרצוי בדוחות לדוגמה אלו.

שימוש מיטבי בדוחות הכספיים לדוגמה

דוחות כספיים לדוגמה אלו נערכו מתוך כוונה לכלול בהם את מלוא דרישות הגילוי בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים וכן אלו המנויות בתקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התש"ע-2010, ומתוך שאיפה להמחיש דרישות גילוי אלו באופן שיקל על עריכת הדוחות הכספיים ככל האפשר. עם זאת, יש לזכור כי חלק ניכר מהגילויים לדוגמה המוצגים בדוחות אלו הינם לצורכי הדגמה והמחשה בלבד, ויש להתאימן לנסיבות הספציפיות של הישות המדווחת, קל וחומר באותם גילויים איכותיים דוגמת החשיפה לסיכונים העולים מהחזקה במכשירים פיננסיים (סיכוני נזילות, שוק ואשראי), הגילויים אודות אומדנים קריטיים וגורמי מפתח לחוסר וודאות באומדן וכיו"ב.

גם השנה בחרנו לכלול בביאורים לדוגמה נבחרים קטעי הסבר המכוונים לעורכי הדוחות הכספיים. קטעי הסבר אלו, מטרתם להצביע, לגבי אותם ביאורים בהם השימוש בדוחות לדוגמה הוא מורכב ומצריך שיקול דעת נרחב, על העקרונות המנחים להכנתם של אותם ביאורים, באופן שיקל על עורכי הדוחות להבין את תכלית הגילויים, מעבר לחזותם והשתקפותם בצורה מוחשית.

אנו תקווה כי דוחות כספיים לדוגמה אלו, לרבות קטעי ההסבר בו, הערות השוליים וההנחיות שניתנו בשוליו, ובכלל זה הפניות לסעיפי הגילוי בתקנים החשבונאים השונים ובתקנות, יסייעו לכם בתהליך עריכת הדוחות הכספיים השנתיים לשנת 2016.

שינויים עיקריים בדוחות לדוגמה

ביאור 3 לדוחות הכספיים לדוגמה בדבר תקני דיווח כספי חדשים, פרשנויות שפורסמו ותיקונים לתקנים

ביאור לדוגמה זה עודכן לאור תקנים, פרשנויות ותיקונים לתקנים חדשים אשר פורסמו במהלך השנה ובגין כאלו אשר נכנסו לתוקף לראשונה בשנת 2016. הושמטו מביאור זה תקנים, פרשנויות ותיקונים לתקנים אשר נכנסו לתוקף לראשונה בשנת 2015.

רשימה מפורטת של תקנים, פרשנויות ותיקונים לתקנים אשר פורסמו במהלך השנה ו/או אשר נכנסו לתוקף במהלך 2016, לרבות השפעתם, אם קיימת, על הדוחות הכספיים לדוגמה מפורטת בנספח א להלן.

הוספת נספח לחברות נדל"ן יזמי המיישמות את תקן דיווח כספי בינלאומי IFRS 15 "הכנסות מחוזים עם לקוחות" ביישום מוקדם

במסגרת דוחות כספיים לדוגמה אלו הוכן נספח המיועד לחברות נדל"ן יזמי בלבד, המיישמות את תקן דיווח כספי בינלאומי IFRS 15 "הכנסות מחוזים עם לקוחות" ביישום מוקדם החל מיום 1 בינואר 2016. הנספח כולל, בין היתר, גילויים לדוגמה בדבר המדיניות החשבונאית לגבי הכרה בהכנסה בהתאם להוראות IFRS 15, אופן יישום הוראות המעבר והשפעת היישום לראשונה על החברה.

גם בנספח זה, כבכל יתר הדוחות הכספיים לדוגמה, יש לבצע שימוש מושכל! כל הגילויים בנספח ניתנו לצורך הדגמה בלבד. באחריות עורכי הדוחות לוודא כי הגילויים שניתנו בדוחות החברה תואמים את המצב בפועל בחברה ולא בוצעה העתקה ללא התאמה.

מדריך למשתמש

רשימת מסכמת של תקנים, פרשנויות ותיקונים לתקנים אשר פורסמו או נכנסו לראשונה לתוקף בשנת 2016, מהות התיקון, מועד התחילה, אופן היישום והביטוי להם בדוחות הכספיים לדוגמה

תקן/ פרשנות/ תיקון	נושא	תמצית ההוראות החדשות	השלכות על הדוחות הכספיים לדוגמה	תאריך תחולה מחייב	אופן היישום
תיקון IFRS 2	סיווג ומדידה של עסקאות תשלום מבוסס מניות	התיקונים מבהירים את אופן הטיפול החשבונאי בהשפעת תנאי ההבשלה והתנאים שאינם תנאי הבשלה על עסקת תשלום מבוסס מניות המסולקת במזומן ואת הטיפול החשבונאי בתיקון תנאי תשלום מבוסס מניות שמשנה את העסקה מסילוק במזומן לסילוק במניות. כמו כן, הובהר כי עסקת תשלום מבוסס מניות הכוללת מאפיין סילוק נטו ממס באמצעות שמירה על חלק מסוים מהמכשירים הונוניים בידי הישות תסווג בכללותה כהענקה המסולקת במכשירים הונוניים, אם אחרת, ללא מאפיין זה, ההענקה הייתה מסווגת כהענקה המסולקת במכשירים הונוניים.	נכלל בביאור אודות התקנים החדשים שאינם בתוקף.	1 בינואר 2018	למפרע, כולל הוראות מעבר ספציפיות
תיקון IFRS 5	שינויים באופן המימוש	התיקון קובע כי נכס לא שוטף (או קבוצת מימוש) שסווג כמוחזק למכירה וסיווג שונה למחזק לחלוקה לבעלי המניות, ולהפך, ייחשב כהמשך של התוכנית המקורית למימוש ואין ליישם לגביו את הוראות המדידה החלות לגבי הפסקת סיווג כמוחזק למכירה או כמוחזק לחלוקה לבעלים. בנוסף, התיקון קובע כי נכסים לא שוטפים (או קבוצת מימוש) שסווגו כמוחזקים לחלוקה לבעלים ואינם מקיימים עוד את הקריטריונים לסיווג כאמור, לא יסווגו כמוחזקים לחלוקה לבעלים.	לרוב לא צפויה השפעה ולכן לא התווסף לביאור אודות התקנים החדשים שבתוקף. חברות אשר התיקון מהותי להן נדרשות לכלול גילוי מתאים. ניתן להיעזר בנוסח שבדוח לדוגמה לשנת 2015	1 בינואר 2016	מכאן להבא
תיקון IFRS 7	חוזי שירות	התיקון מוסיף הנחיות על מנת להבהיר האם חוזי שירות מהווים מעורבות נמשכת בנכסים מועברים לצורך הגילוי הנדרש בהקשר לנכסים המועברים.	נכלל בביאור אודות התקנים החדשים שבתוקף.	1 בינואר 2016	למפרע, כולל הוראות מעבר ספציפיות
IFRS 9 (2014)	מכשירים פיננסיים	תקן דיווח כספי בינלאומי IFRS 9 "מכשירים פיננסיים" הינו מיזם רב שלבי של ה- IASB להחלפת IAS 39, אשר נועד לפשט את הדיווח הכספי	נכלל בביאור אודות התקנים החדשים שאינם בתוקף. (נספח IFRS 9 מיועד לחברות המיישמות את	1 בינואר 2018	למפרע, כולל הוראות מעבר ספציפיות

אופן היישום	תאריך תחולה מחייב	השלכות על הדוחות הכספיים לדוגמה	תמצית ההוראות החדשות	נושא	תקן/ פרשנות/ תיקון
		אחד משני השלבים הראשונים של התקן כפי שפורסמו בשנים 2009 ו-2010 (בלבד)	אודות מכשירים פיננסיים. בשנת 2014 פורסם התקן הסופי.		

מדריך למשתמש

תקן/ פרשנות/ תיקון	נושא	תמצית ההוראות החדשות	השלכות על הדוחות הכספיים לדוגמה	תאריך תחולה מחייב	אופן היישום
תיקון IFRS 10 ו- IAS 28	מכירה או העברה של נכסים בין משקיע לבין חברה כלולה או עסקה משותפת	התיקון קובע כי בעת מכירה/העברה של נכסים המהווים "עסק" לחברה כלולה או לעסקה משותפת, או בעת איבוד שליטה בחברה בת המהווה "עסק" תוך שמירה על שליטה משותפת/השפעה מהותית בה, יש להכיר במלוא הרווח או ההפסד הנובע מהעסקה, לרבות בגין איבוד השליטה. לעומת זאת, בעת מכירה/העברה של נכסים שאינם מהווים "עסק" לחברה כלולה או לעסקה משותפת, או בעת איבוד שליטה בחברה בת שאינה מהווה "עסק" תוך שמירה על שליטה משותפת/השפעה מהותית בה, יש להכיר ברווח או הפסד רק בגובה חלקם של המשקיעים האחרים באותה חברה כלולה או עסקה משותפת.	נכלל בביאור אודות התקנים החדשים שאינם בתוקף.	מועד לא ידוע	מכאן להבא
תיקון IFRS 10, IFRS 12 & IAS 28	ישויות השקעה	התיקונים מבהירים את תחולת הפטור מהכנת דוחות כספיים מאוחדים ומיישום שיטת השווי המאזני. במקביל הובהר כי ישות השקעה המודדת את כל החברות הבנות שלה בשווי הוגן צריכה לספק את כל הגילויים הנדרשים בהתאם ל- IFRS 12. בנוסף, הובהר כי הדרישה מישות השקעה לאחד חברה בת המספקת שירותים הקשורים לפעילויות ההשקעה שלה, חלה רק על חברות בנות שאינן בעצמן ישויות השקעה. כמו כן, נקבע כי ביישום שיטת השווי המאזני לחברה כלולה או עסקה משותפת שהיא ישות השקעה, משקיע יכול להשתמש במדידות השווי ההוגן שבהן השתמשה החברה הכלולה או העסקה המשותפת לגבי החברות המוחזקות שלה ללא צורך לבצע התאמות למדיניות החשבונאית שלה.	אופן ההצגה של דוחות כספיים ודרישות הגילוי לגבי ישויות ההשקעה הינו ייחודי. על כן, דוחות כספיים לדוגמה אלו אינם כוללים דרישות הצגה ו/או גילוי הנדרשות עבור ישויות אלו.	1 בינואר 2016	למפרע עם הקלה
תיקון IFRS 11	רכישת זכויות בפעילות משותפת	התיקון קובע כי מפעיל משותף יטפל ברכישת זכויות בפעילות משותפת בהתאם לעקרונות שיטת הרכישה שבתקן דיווח כספי בינלאומי IFRS 3 "צירופי עסקים" במידה והפעילות המשותפת הנרכשת מהווה "עסק" כהגדרתו ב- IFRS 3.	אין השפעה על הביאור אודות התקנים החדשים שבתוקף מאחר ובפרקטיקה כבר נהוג לטפל ברכישת זכויות בפעילות משותפת אשר מהווה עסק	1 בינואר 2016	מכאן ולהבא

תקן/ פרשנות/ תיקון	נושא	תמצית ההוראות החדשות	השלכות על הדוחות הכספיים לדוגמה	תאריך תחולה מחייב	אופן היישום
			בהתאם להוראות IFRS 3.		
IFRS 14	פעילויות מפוקחות	תקן דיווח כספי בינלאומי IFRS 14 "נכסי פיקוח" מתיר להכיר בסעיף מאזני בגין דחיית רווחים או הפסדים שנבעו מדרישות רגולטיביות.	תקן זה הינו ספציפי לישויות מסוימות מאוד ועל כן לא נכללה התייחסות בדוחות כספיים לדוגמה אלו.	1 בינואר 2016	מכאן ולהבא

מדריך למשתמש

תקן/ פרשנות/ תיקון	נושא	תמצית ההוראות החדשות	השלכות על הדוחות הכספיים לדוגמה	תאריך תחולה מחייב	אופן היישום
IFRS 15	הכנסות בגין חוזים עם לקוחות	התקן החדש קובע מנגנון מקיף ואחיד המסדיר את הטיפול החשבונאי בהכנסות הנובעות מחוזים עם לקוחות. התקן מבטל את תקן חשבונאות בינלאומי IAS 18 "הכנסות" ותקן חשבונאות בינלאומי IAS 11 "חוזי הקמה" והפרשנויות הנלוות להם. עיקרון הליבה של התקן הוא שההכרה בהכנסה תשקף את העברת הסחורות או השירותים ללקוחות בסכום המייצג את ההטבות הכלכליות שהישות צופה לקבל בתמורה להם. לשם כך, קובע התקן כי ההכרה בהכנסה תתקיים כאשר הישות מעבירה ללקוח את הסחורות ו/או השירותים המנויים בחוזה עמו באופן שהלקוח משיג שליטה על אותם סחורות או שירותים.	נכלל בביאור אודות התקנים החדשים שאינם בתוקף. נוסף נספח IFRS 15 לחברות נדל"ן יזמי המיישמות את התקן ביישום מוקדם	1 בינואר 2018	למפרע, תוך האפשרות לבחור התאמות מסוימות במסגרת הוראות המעבר
IFRS 16	חכירות	התקן החדש מבטל את IAS 17 "חכירות" והפרשנויות הנלוות לו, וקובע את הכללים להכרה, מדידה, הצגה וגילוי של חכירות ביחס לחוכר ולמחכיר. התקן החדש מבטל את ההבחנה הקיימת כיום לגבי חוכר, בין חכירות מימוניות לחכירות תפעוליות וקובע מודל חשבונאי אחיד ביחס לכל סוגי החכירות. בהתאם למודל החדש, בגין כל נכס חכור, החוכר נדרש מחד להכיר בנכס בגין זכות השימוש ומאידך בהתחייבות פיננסית בגין דמי החכירה. התקן אינו משנה את הטיפול החשבונאי הקיים כיום בספרי המחכיר.	נכלל בביאור אודות התקנים החדשים שאינם בתוקף.	1 בינואר 2019	למפרע, תוך האפשרות לבחור התאמות מסוימות במסגרת הוראות המעבר

תקן/ פרשנות/ תיקון	נושא	תמצית ההוראות החדשות	השלכות על הדוחות הכספיים לדוגמה	תאריך תחולה מחייב	אופן היישום
תיקון IAS 1	שיפור הגילויים	התיקונים מבהירים כי אין לטשטש מידע שימושי ע"י קיבוץ או פיצול של מידע, וכי נדרש להחיל את שיקולי המהותיות לגבי הדוחות הראשיים, הביאורים וכל מידע ספציפי נוסף הנדרש על פי תקני IFRS. כמו כן הובהר כי רשימת הסעיפים הנדרשים להיות מוצגים בדוחות אלה ומפורטים בסעיפים 54 ו-82 ניתנים לקיבוץ או פיצול לפי העניין ונוספו הנחיות לגבי הצגת סכומי ביניים בדוחות אלה. לעניין הביאורים הובהר כי לישות יש גמישות בקביעת מבנה הביאורים, נקבעו הנחיות כיצד יש לשקול את סדר הביאורים והוסרו דוגמאות לא רלוונטיות לגבי זיהוי מדיניות חשבונאית משמעותית. בנוסף נקבע כי חלקה של הישות ברווח הכולל האחר של חברות כלולות או עסקאות משותפות לפי שיטת השווי המאזני תוך פילוח בין סכומים אשר יסווגו מחדש לרווח או הפסד בעתיד לבין סכומים אשר לא יסווגו מחדש לרווח או הפסד בעתיד, נדרשות לבצע פילוח זה למפרע.	מאחר והוראות המעבר של התיקון נותנות פטור מיישום דרישות הגילוי הנדרשות ב IAS 8 לא נכללה התייחסות לתיקון זה בביאור אודות התקנים החדשים שאינם בתוקף. חברות שלא נהגו להציג את חלקן ברווח הכולל האחר של חברות כלולות או עסקאות משותפות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני תוך פילוח בין סכומים אשר יסווגו מחדש לרווח או הפסד בעתיד לבין סכומים אשר לא יסווגו מחדש לרווח או הפסד בעתיד, נדרשות לבצע פילוח זה למפרע.	1 בינואר 2016	למפרע עם הקלה לגבי דרישות הגילוי של IAS 8
תיקון IAS 7	שיפור הגילויים	התיקון קובע כי נדרש לתת גילוי למידע שיאפשר למשתמשי הדוחות הכספיים להעריך את השינויים בהתחייבויות אשר נובעות מפעילויות מימון, הן שינויים הכרוכים בתזרימי מזומנים והן שינויים שאינם כרוכים בתזרימי מזומנים.	נכלל בביאור אודות התקנים החדשים שאינם בתוקף.	1 בינואר 2017	מכאן ולהבא
תיקון IAS 12	הכרה בנכס מס נדחה בגין הפסדים שטרם מומשו	התיקון מבהיר כי הפסדים שטרם מומשו אשר נוצרו ממכשירי חוב הנמדדים בדוחות הכספיים בשווי הוגן ולצרכי מס על בסיס עלות, עשויים ליצור הפרשים זמניים הניתנים לניכוי, בין אם הישות המחזיקה במכשיר החוב צופה להשיב את ערכו בספרים באמצעות החזקתו עד לפירעון ובין אם באמצעות מכירתו.	נכלל בביאור אודות התקנים החדשים שאינם בתוקף.	1 בינואר 2017	למפרע, כולל הוראות מעבר ספציפיות
תיקון IAS 16 ו- IAS 38	שיטות פחת נאותות	התיקונים לתקנים מבהירים כי שיטת פחת מבוססת הכנסות אינה נאותה, ככלל, לשימוש לגבי רכוש קבוע ולגבי נכסים בלתי מוחשיים. בהתאם	התווסף לביאור אודות התקנים החדשים שבתוקף.	1 בינואר 2016	מכאן ולהבא

תקן/ פרשנות/ תיקון	נושא	תמצית ההוראות החדשות	השלכות על הדוחות הכספיים לדוגמה	תאריך תחולה מחייב	אופן היישום
--------------------------	------	----------------------	------------------------------------	-------------------------	----------------

להוראות התקנים, שיטת הפחת
 תשקף את התבנית שבה הישות חזויה
 לצרוך את ההטבות הכלכליות
 העתידיות של הנכס. בהתייחס לנכסים
 בלתי מוחשיים בלבד, קובע התיקון כי
 ניתן להשתמש בשיטת פחת מבוססת
 הכנסות כאשר ורק כאשר הנכס
 הבלתי מוחשי מבטא מדידה של
 הכנסות, או כאשר קיים מתאם גבוה
 בין ההכנסות לבין צריכת ההטבות
 הכלכליות הגלומות בנכס הבלתי
 מוחשי.

מדריך למשתמש

תקן/ פרשנות/ תיקון	נושא	תמצית ההוראות החדשות	השלכות על הדוחות הכספיים לדוגמה	תאריך תחולה מחייב	אופן היישום
תיקון IAS 19	שיעור היוון	התיקון מבהיר כי אגרות חוב קונצרניות באיכות גבוהה המשמשות לחישוב שיעור ההיוון של הטבות לאחר סיום העסקה, יהיו נקובות באותו מטבע בו ישולמו אותן הטבות, כך שכפועל יוצא מהתיקון, בחינת עומק השוק של אג"ח קונצרניות באיכות גבוהה ייקבע ברמת המטבע.	התווסף לביאור אודות התקנים החדשים שבתוקף.	1 בינואר 2016	למפרע, כולל הוראות מעבר ספציפיות
תיקון IAS 27	דוחות נפרדים	הוספת שיטת השווי המאזני בדוחות נפרדים.	לא רלוונטי לחברות ציבוריות בישראל ולכן לא נכללה התייחסות בדוח לדוגמה.	1 בינואר 2016	למפרע
תיקון IAS 41	צמחים מניבים	התיקון מגדיר "צמחים מניבים" וכולל אותם בתחולת IAS 16. התנובה הגדלה על הצמחים המניבים תישאר בתחולת IAS 41.	תקן זה הינו ספציפי לישויות מסוימות מאוד ועל כן לא נכללה התייחסות בדוחות כספיים לדוגמה אלו.	1 בינואר 2016	למפרע, כולל הוראות מעבר ספציפיות



מדרור למשקל

www.deloitte.co.il

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in 150 countries and territories, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte's more than 244,400 professionals are committed to becoming the standard of excellence.

Brightman Almagor Zohar & Co. (Deloitte Israel) is the member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited in Israel. Deloitte Israel is one of Israel's leading professional services firms, providing a wide range of world-class audit, tax, consulting, financial advisory and trust services. Through approximately 100 partners and directors and 1000 employees the firm serves domestic and international clients, public institutions and promising fast-growth companies whose shares are traded on the Israeli, US and European capital markets.

©2016 Brightman Almagor Zohar & Co. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited.