

מדריך למשתמש בדוחות הכספיים לדוגמה לשנת 2017

מטרת המדריך

הדוחות הכספיים לדוגמה, לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2017, 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 2017.

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 2017.

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 2017. הושמטו מביאור זה תקנים, פרשנויות ותיקונים לתקנים אשר נכנסו לתוקף לראשונה בשנת 2016.

רשימה מפורטת של תקנים, פרשנויות ותיקונים לתקנים אשר פורסמו במהלך השנה ו/או אשר נכנסו לתוקף במהלך 2017, לרבות השפעתם, אם קיימת, על הדוחות הכספיים לדוגמה מפורטת בנספח א להלן.

כמו כן, נוסף גילוי לדוגמה חדש בדבר "שינויים בהתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון" הנדרש מכוח כניסתו לתוקף של התיקון ל IAS 7. כל חברה רשאית לתת את הגילוי הנדרש במתכונת שונה מהגילוי לדוגמה ובלבד שתכלול את כל המידע הנדרש לפי התיקון.

נספח א

תקן/ פרשנות/ תיקון	נושא	תמצית ההוראות החדשות	השלכות על הדוחות הכספיים לדוגמה	תאריך תחולה מחייב	אופן היישום
תיקון IFRS 1	חריגים למאמצים לראשונה	נמחקו חריגים מסוימים לזמן קצר אשר נקבעו בתקן עבור מאמצים לראשונה של תיקונים ותקנים שונים אשר פורסמו בעבר וכבר נכנסו לתוקפם. החריגים נמחקו מאחר ואין בהם צורך עוד.	אין השפעה מאחר ותיקון זה רלוונטי רק לחברות המיישמות IFRS לראשונה.	1 בינואר 2018	למפרע
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 ההוניים בידי הישות תסווג בכללותה כהענקה המסולקת במכשירים הוניים, אם אחרת, ללא מאפיין זה, ההענקה הייתה מסווגת כהענקה המסולקת במכשירים הוניים.	נכלל בביאור אודות התקנים החדשים שאינם בתוקף.	1 בינואר 2018	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 אודות מכשירים פיננסיים. בשנת 2014 פורסם התקן הסופי.	נכלל בביאור אודות התקנים החדשים שאינם בתוקף. (נספח IFRS 9 מיועד לחברות המיישמות את אחד משני השלבים הראשונים של התקן כפי שפורסמו בשנים 2009 ו- 2010 בלבד)	1 בינואר 2018	למפרע, כולל הוראות מעבר ספציפיות
תיקון IFRS 9	בדבר אופציית פירעון מוקדם עם "פיצוי שלילי" למלווה	התיקון מבהיר כי לצורך בחינת מאפייני תזרים המזומנים החוזי (SPPI), מכשירי חוב עם אופציית פירעון מוקדם בהן ממש האופציה (הלווה) משלם או מקבל פיצוי סביר בגין הפירעון המוקדם, יעמדו במבחן ה- SPPI.	נכלל בביאור אודות התקנים החדשים שאינם בתוקף.	1 בינואר 2019	למפרע, כולל הוראות מעבר ספציפיות

תקן/ פרשנות/ תיקון	נושא	תמצית ההוראות החדשות	השלכות על הדוחות הכספיים לדוגמה	תאריך תחולה מחייב	אופן היישום
תיקון IFRS 10 ו 28 IAS	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 12	הבהרת תחולת התקן	התיקון מבהיר את היקף התחולה של התקן, באמצעות הדגשה כי יש ליישם את דרישות הגילוי של התקן גם לגבי זכויות בחברות המסווגות כמוחזקות למכירה/ לחלוקה/ המהוות פעילות מופסקת בהתאם ל- IFRS 5.	נכלל בביאור אודות התקנים החדשים שבתוקף.	1 בינואר 2017	למפרע
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

תקן/ פרשנות/ תיקון	נושא	תמצית ההוראות החדשות	השלכות על הדוחות הכספיים לדוגמה	תאריך תחולה מחייב	אופן היישום
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 ומאיך 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
IFRS 17	חוזי ביטוח	התקן החדש מבטל את IFRS 4 וקובע את העקרונות להכרה, מדידה, הצגה וגילוי של חוזי ביטוח שבתחולת התקן. מטרת התקן היא להבטיח כי ישות מספקת מידע רלוונטי המייצג נאמנה את החוזים. מידע זה מספק בסיס למשתמשים בדוחות הכספיים כדי להעריך את ההשפעה שיש לחוזי ביטוח על המצב הכספי של הישות, הביצועים הכספיים ותזרימי המזומנים שלה.	תקן זה הינו ספציפי לחברות ביטוח ועל כן לא נכללה התייחסות בדוחות כספיים לדוגמה אלו.	1 בינואר 2021	למפרע, תוך האפשרות לבחור התאמות מסוימות במסגרת הוראות המעבר
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 שבתוקף. כמו כן, נוסף ביאור לדוגמה בדבר "שינויים בהתחייבויות הנובעות מפעילויות מימון"	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 שבתוקף.	1 בינואר 2017	למפרע, כולל מעבר ספציפיות
תיקון IAS 28	מדידת חברה כלולה או עסקה משותפת בשווי הוגן	התיקון מבהיר כי לגבי השקעה בחברה כלולה או עסקה משותפת שהן קרן הון סיכון, או ישויות כשירות אחרות, האפשרות לבחור בין מדידת ההשקעה בשווי הוגן דרך רווח או הפסד או בהתאם לשיטת השווי המאזני הינה בחירה אשר נעשית לכל השקעה (investment-by-investment basis) במועד ההכרה הראשוני.	נכלל בביאור אודות התקנים החדשים שאינם בתוקף.	1 בינואר 2018	למפרע

תקן/ פרשנות/ תיקון	נושא	תמצית ההוראות החדשות	השלכות על הדוחות הכספיים לדוגמה	תאריך תחולה מחייב	אופן היישום
תיקון IAS 28	זכויות לזמן ארוך בחברות כלולות או בעסקאות משותפות	התיקון מבהיר כי זכויות לזמן ארוך בחברה כלולה או עסקה משותפת, אשר מהוות חלק מההשקעה נטו אך אינן נמדדות בשיטת השווי המאזני (לדוגמה, הלוואות לזמן ארוך אשר לא נקבע להן מועד פירעון ואשר פירעון לא צפוי בעתיד הנראה לעין), יהיו כפופות להוראות IFRS 9, לרבות מודל ירידת הערך.	נכלל בביאור אודות התקנים החדשים שאינם בתוקף.	1 בינואר 2019	למפרע, כולל הוראות מעבר מפציפיות
תיקון IAS 40	העברות מ/אל נדל"ן להשקעה	התיקון מבהיר את ההוראות המעבר מ/אל נדל"ן להשקעה. בדגש בכל הנוגע לשאלה האם נדל"ן בהקמה אשר סווג תחילה כמלאי יכול לשנות את ייעודו לנדל"ן להשקעה. התיקון מדגיש כי שינוי בסיווג יעשה רק כאשר ישנה ראייה לכך שחל שינוי בשימוש בנדל"ן. שינוי בכוונות ההנהלה לגבי השימוש בנדל"ן, כשלעצמן, אינן מספיקות על מנת לספק ראייה לשינוי בשימוש. כמו כן, הודגש כי הראיות המפורטות בתקן הינן דוגמאות בלבד ואינן מהוות רשימה סגורה.	נכלל בביאור אודות התקנים החדשים שאינם בתוקף.	1 בינואר 2018	מכאן ולהבא. ניתן ליישמו למפרע אם ניתן ליישמו ללא שימוש במידע שהושג בדיעבד
IFRIC 22	עסקאות במט"ח ששולמו או התקבלו מראש	הפרשנות חלה על עסקאות אשר נקובות במטבע חוץ, בהן הישות מכירה בנכס בגין הוצאה מראש ששולמה על ידה או בהתחייבות בגין כספים שהתקבלו מראש מלקוחותיה במטבע חוץ כאשר הנכס או ההתחייבות אשר הוכרו לא עונים להגדרת פריט כספי. הפרשנות קובעת כי מועד העסקה לעניין קביעת שער החליפין הרלוונטי הינו המועד בו הוצאה מראש/ ההכנסה הנדחית כשירים להכרה בספרים.	נכלל בביאור אודות התקנים החדשים שאינם בתוקף.	1 בינואר 2018	מכאן ולהבא. ניתן ליישמו למפרע אם ניתן ליישמו ללא שימוש במידע שהושג בדיעבד

אופן היישום	תאריך תחולה מחייב	השלכות על הדוחות הכספיים לדוגמה	תמצית ההוראות החדשות	נושא	תקן/ פרשנות/ תיקון
למפרע, תוך האפשרות לבחור התאמות מסוימות במסגרת הוראות המעבר	1 בינואר 2019	נכלל בביאור אודות התקנים החדשים שאינם בתוקף.	הפרשנות מבהירה את הוראות ההכרה והמדידה של מסים על הכנסה כאשר קיימת אי ודאות לגבי עמדת רשויות המס. הפרשנות קובעת כי על הישות לקבוע האם עמדות המס הלא ודאיות צריכות להיות מוערכות בנפרד או כחלק מקבוצה של עמדות מס לא ודאיות. כמו כן, על הישות להעריך האם סביר כי רשויות המס יקבלו את הטיפול שבו נקטה החברה, או צפויה לנקוט בו, בקשר עם עמדות המס הלא ודאיות בהנחה כי רשויות המס יבדקו את דיווחי הישות וכל המידע הרלוונטי יהיה בידיהן (סיכון חשיפה 100%). במידה וכן, הישות נדרשת לקבוע את הטיפול החשבונאי בעמדות המס הלא ודאיות באופן עקבי עם עמדת המס שבה היא נקטה או צפויה לנקוט בה. במידה ולא, הישות נדרשת לשקף את השפעת אי הודאות באמצעות שימוש בשיטת התוחלת (expected value) או בשיטת הסכום הסביר ביותר (most likely amount), בהתאם לשיטה שצופה באופן הטוב ביותר את תוצאת אי הוודאות.	עמדות מס לא ודאיות	IFRIC 23

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 .

© 2017 Brightman Almagor Zohar & Co. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited.