

דוחות כספיים לדוגמה לתקופות ביניים של שנת 2021

ערוכים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר
34 וכוללים את הוראות הגילוי לפי פרק ד' לתקנות
ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל -
1970.



דוחות כספיים לדוגמה לתקופות הביניים של שנת 2021

הדוחות הכספיים ביניים לדוגמה הערוכים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) כוללים את דרישות הגילוי שנקבעו במסגרת IAS 34, **דיווח כספי לתקופות ביניים** וכמו כן, את דרישות הגילוי בהתאם לפרק ד' לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל - 1970. **בהתאם, דוחות אלו כוללים דרישות גילוי ומספרי ההשוואה העשויים להידרש בדוחות כספיים ביניים לרבעון הראשון, השני והשלישי של שנת 2021 (לרבות נתוני הרבעון השוטף ונתוני התקופה המצטברת). בנוסף, המחלקה המקצועית תפרסם דוחות לדוגמה הערוכים במתכונת חצי שנתית במתכונת התואמת את עקרונות התיקון לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים) (תיקון) התשע"ז - 2017 בדבר מדרג רגולציה - ביטול חובת פרסום דוח רבעוני על ידי תאגידים קטנים שלא הנפיקו תעודות התחייבות.**

נבהיר כי הדוחות הכספיים ביניים לדוגמה נועדו לשמש ככלי עזר ובקרה חשוב בעריכת הדוחות הכספיים והעמידה בדרישות הגילוי מכוח תקני IFRS. עם זאת, הם אינם כוללים את כל האפשרויות הקיימות בתקינה הבינלאומית ובתקנות ניירות ערך. כמו כן, כמפורט להלן נדגיש כי נדרשת הפעלה של שיקול דעת בקביעת המידע והגילויים המהותיים בלבד העשויים להיות חשובים למשקיע סביר.

להלן סקירת דגשים אשר קיבלו ביטוי במסגרת עריכת הדוחות לדוגמה:

- **התפשטות נגיף הקורונה -** בחודש דצמבר 2019 התפרצה בסין מגפת נגיף הקורונה (COVID-19) (להלן - **"נגיף הקורונה"** או **"האירוע"** או **"המשבר"**) וברבעון הראשון והשני של שנת 2020 התפשטה במדינות נוספות בעולם. בחודש ינואר 2020, הכריז ארגון הבריאות העולמי על התפרצות נגיף הקורונה כעל מצב חירום בריאותי עולמי, ובחודש מרץ 2020, הכריז ארגון הבריאות העולמי על הקורונה כפנדמיה (מגפה עולמית). התפשטות נגיף הקורונה הינו אירוע חריג בעל השלכות מאקרו כלכליות, במדינות רבות ברחבי העולם. בעקבות האירוע, מדינות רבות, בכללן ישראל, נוקטות בצעדים משמעותיים בניסיון לבלום את התפשטות הנגיף. בין צעדים אלה נמנים, בין היתר, הגבלות על תנועת ותעסוקת אזרחים, סגירת עסקים וקניונים, הגבלות על התכנסויות ואירועים, הגבלות תחבורתיות על נוסעים וסחורות, סגירת גבולות בין מדינות, צמצום מספר העובדים הרשאים להגיע למקום העבודה וכיוצא באלה. לאירוע ולפעולות הננקטות על ידי המדינות השונות כאמור לעיל, השלכות עסקיות משמעותיות על כלכלות גלובליות ומקומיות רבות כמו גם על שוקי ההון בעולם אשר מתאפיינים בתנודתיות ניכרת במחירי סחורות, ניירות ערך עלויות תעבורה אווירית וימית וכיוצא באלה. בנוסף, ההאטה הכלכלית עלולה להוביל את המשק למיתון. **במועד פרסום דוחות לדוגמה אלו, לאור שיעורי ההתחסנות הגבוהים בישראל, השפעת משבר הקורונה במדינת ישראל הצטמצמה במידה ניכרת אך המשבר עודנו נותן את אותותיו על תחומי תעשייה רבים. בנוסף לאמור, במדינות רבות טרם הגיעו לשיעורי התחסנות מספקים ולפיכך קיימות במדינות רבות מגבלות מסוגים שונים. בשים לב לאמור, על כל ישות לבחון את הנסיבות הרלוונטיות אליה וזאת, נכון למועד אישור הדוחות הכספיים ביניים שלה ולהפעיל שיקול דעת בהתאם לנסיבות כפי שאלה תהיינה באותו מועד.**

- **תיקון תקן דיווח כספי בינלאומי 16, חכירות (IFRS 16) בדבר שינויים בדמי שכירות בעקבות משבר הקורונה -** בשל התפשטות נגיף הקורונה (COVID 19) ברחבי העולם (להלן - **"המשבר"** או - **"משבר הקורונה"**), מדינות רבות, ובכללן ישראל, נקטו בצעדים משמעותיים בניסיון למנוע את התפשטות הנגיף. בין צעדים אלה נמנים, בין היתר, בידוד אוכלוסיות בהיקפים גוברים והולכים והגבלות על תנועת אזרחים, צמצום עד כדי מניעה של התכנסויות ואירועים, הגבלות תחבורתיות על נוסעים וסחורות, סגירת גבולות בין מדינות וכיוצא באלה. השפעתם של צעדים כאמור בענף הנדל"ן המניב התבטאה, בין היתר, בירידה בביקושים לשטחים להשכרה, בפגיעה ביכולתם של שוכרים לעמוד בתשלום דמי השכירות וכפועל יוצא, גם בהקלות אשר העניקו משכירים (מחכירים) לשוכרים (חוכרים) כגון בדרך של ויתור או דחייה של דמי השכירות התקופתיים.

כחלק מבחינת השלכות המשבר בחתך הדיווח הכספי בכלל ובהתייחס להשפעותיו האפשריות בתחום הנדל"ן בפרט ובשים לב ליישום לראשונה של תקן דיווח כספי בינלאומי 16, חכירות (IFRS 16) (להלן - **"התקן"** או **"IFRS 16"**) החל מיום 1 בינואר 2019, הוחלט ע"י הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (להלן - **"ה-IASB"**) לפרסם **תיקון קצר היקף לתקן** (להלן - **"התיקון"**), על מנת לקבוע הקלה לעניין בחינת ההשלכות החשבונאיות בגין ויתורים/דחיות המתקבלים במסגרת משא ומתן בין מחכיר לחוכר בעקבות משבר הקורונה והלכה למעשה **לפטור חברות** מהצורך לבחון שינויים בדמי החכירה (השכירות) והאם אלה מהווים תיקוני חכירה. בהתאם לתיקון, במקרים בהם המחכיר מעניק (או צפוי להעניק) דחיה או ויתור על דמי החכירה (rent concessions) כתוצאה ממשבר הקורונה, **תוקנה לחברות המהוות חוכר** האפשרות לבחור ליישם הקלה מעשית בטיפול החשבונאי, ובכך לאפשר המשך יישום נאות של

התיקון תוך מתן מידע שימושי לקהל המשתמשים בדוחות הכספיים אודות השפעות עסקאות חכירה לסוגיהן על מצבן הכספי, תוצאות פעולותיהן ותזרימי המזומנים של החברות.

התיקון נועד כאמור לבטל את הנטל הכרוך באמידת שיעור ריבית ההיוון לצורך מדידת הערך הנוכחי העדכני של ההתחייבות בגין חכירה בשל תיקוני החכירה שבוצעו, וכפועל יוצא יתרום לצמצום את הפגיעה ברווח והפסד בתקופות דיווח עוקבות (תימנע הכרה בהוצאות מימון גבוהות יותר לאור עליה אפשרית בשיעור ההיוון המעודכן בשל השלכות המשבר).

במסגרת התיקון, **חוכר** לא יידרש להעריך האם שינויים בהסכמי חכירה בעקבות משבר הקורונה מהווים תיקוני חכירה וחלף זאת, יתאפשר להתייחס לשינויים כאמור באופן שוטף ברווח והפסד וזאת בדומה לדמי חכירה משתנים.

התיקון קובע כי יישום ההקלה המעשית יתאפשר רק בגין דחיה או ויתור על דמי החכירה שהם השלכה ישירה של משבר הקורונה וכן, אם ורק אם מתקיימים כל התנאים שלהלן:

- כתוצאה מהשינוי בדמי החכירה, התמורה המעודכנת בגין החכירה הינה במהותה זהה או נמוכה יותר מן התמורה בגין חכירה שהייתה מיד טרם השינוי;
 - כל הפחתה המתהווה בדמי החכירה תשפיע רק על התשלומים אשר מועד פירעונם המקורי אמור היה לחול עד ליום 30 ביוני 2021 (כך לדוגמה ויתור בגין חכירה יענה על תנאי זה במידה ויוביל להפחתת דמי החכירה ביום 30 ביוני 2021 או במועדים מוקדמים יותר, אולם מנגד יביא לעליה בדמי החכירה אשר יפרסו וישולמו מעבר למועד זה כאמור); **וכן**
 - אין כל שינוי מהותי במונחים ובתנאים אחרים בגין חוזה החכירה.
- התיקון ייושם באופן עקבי לחוזים בעלי מאפיינים דומים ובנסיבות דומות.

לאור ההשפעה הנמשכת של משבר הקורונה, ה-IASB פרסם הרחבה לתיקון האמור אשר לפיו ניתן ליישם את ההקלה המעשית לגבי תשלומים אשר מועד פירעונם המקורי אמור היה לחול עד ליום 30 ביוני 2022 (חלף 30 ביוני 2021 כאמור לעיל), בכפוף לכך שיתר התנאים המנויים לעיל מתקיימים.

חברה אשר תיישם את ההקלה המעשית תידרש לכלול בדוחותיה הכספיים גילויים הנוגעים לעובדת יישום ההקלה המעשית לכל ויתורי חכירה העומדים בדרישות התיקון (כמוסבר לעיל) ובמידה והני"ל אינו מיושם לכלל חוזי החכירה, אזי יידרש לכלול מידע לגבי המאפיינים של החוזים בגינם יושמה ההקלה. בנוסף נקבע כי יש לתת גילוי אודות הסכום שהוכר ברווח או הפסד בתקופת דיווח כנגזרת של ויתורי החכירה שלגביהם יושמה חברה את ההקלה המעשית. כמו כן יצוין כי בהתאם להוראות המעבר של התיקון, **חוכר לא יידרש** לכלול גילוי בהתאם לדרישת הגילוי מכוח סעיף 28(ו) בתקן חשבונאות בינלאומי 8, **מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות** (IAS 8) אשר לפיה, בתקופת היישום הראשונה של תקן דיווח כספי בינלאומי יש לכלול את ההשפעה של סכום התיאום בדוחות הכספיים לתקופה הנוכחית בה מיושם תקן כאמור, ולכל תקופה קודמת שמוצגת (במידה שמעשי), לכל סעיף בדוחות הכספיים שמושפע מהיישום וכן לנתוני הרווח למניה.

התיקון חל בהתייחס לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 ביוני 2020 או לאחריו (לחברות המדווחות באופן קלנדרי שלהן תקופות דיווח המסתיימות ביום 31 בדצמבר בכל שנה, החל מיום 1 בינואר 2021 ולאחריו). אופן היישום היה למפרע, בדרך של השפעה מצטברת תוך התאמת יתרת הפתיחה של העודפים (או כל יתרה אחרת בהון, בהתאם לעניין) לתחילת תקופת הדיווח השנתית בה חוכר יישם לראשונה את התיקון (ללא הצגה מחדש של תקופות ההשוואה). יישום מוקדם אפשרי.

יובהר כי, התיקון לא שינה את הטיפול החשבונאי החל על **מחכיר** בגין בחינת תיקוני חכירה (למרות פניות ל-IASB להקלות גם בהתייחס למחכירים בגין שינויים בחוזי חכירה בעקבות משבר הקורונה). יוזכר כי בהתאם לתקן, גם בצד המחכיר, נדרש לבחון מה השלכותיהם של תיקוני חכירה בפן החשבונאי. לתרגום לעברית של התיקון ל-IFRS 16, כפי שפורסם באתר המוסד לתקינה [לחצו כאן](#).

■ **עמדת סגל חשבונאית מספר 3-19 - הטיפול החשבונאי בנוגע לויתורים בדמי שכירות המיוחסים לתקופת משבר הקורונה** - משבר הקורונה, ופעולות רבות ושונות המבוצעות על ידי המדינות לשם התמודדות עם המשבר והשלכותיו הכלכליות מציבים בפני המשק אתגרים רבים. נוכח השלכות המשבר, פעילות העסקית של חברות הפועלות בענפים שונים, בכללם **ענף הנדל"ן המניב וענף הקמעונאות**, נפגעה. כך למשל, כחלק מהשפעות המשבר הוטלו מגבלות תנועה ומרכזים מסחריים נסגרו לתקופות מסוימות; הוטלו מגבלות תפוסה בשל הצורך בשמירה על ריחוק חברתי; בתקופות אחרות ניתן לזהות ירידה בתנועת הקונים וקיטון בהיקפי הצריכה של הצרכנים, וכנגזרת מכך - קיטון בפדיונות השוכרים וכדומה.

כתוצאה מכך, בחלק מהמדינות בעלי נכסי הנדל"ן המניב (להלן - "**המחכירים**") העניקו לשוכרים ויתורים או הנחות בדמי השכירות לתקופה קצובה. ויתורים (concessions) אלו ניתנו בתצורות שונות דוגמת ויתור על תשלומי חכירה למספר חודשים / מעבר מתשלום קבוע לתשלום משתנה מבוסס פדיונות / הפחתת תשלום קבוע מינימאלי / דחיות תשלומים, ועוד (להלן - "**ויתורי דמי שכירות המיוחסים למשבר הקורונה**"). בנוסף, כפועל יוצא מהמשבר הכלכלי עלה החשש כי חלק מהחוכרים ייקלעו לקשיים, בעטיים לא יוכלו לעמוד בהחזרי הלוואות ויתקשו לעמוד בתשלומי דמי החכירה שנקבעו בחוזי החכירה.

השפעות מצב זה ואופן הטיפול בו שונה ממדינה למדינה. כך, ישנן מדינות בהן חוזי החכירה כוללים הוראות מפורשות לתרחיש של **כוח עליון**, וקביעות מפורשות כי יש לראות בנגיף הקורונה ככזה; ישנן מדינות בהן התקבלה החלטת ממשלה לפצות את החוכרים בגין התקופות בהן הוחל סגר או לחלופין עוגנה בחוק החובה של המחכירים להעניק ויתורים על תשלום דמי השכירות.

בישראל, ננקטו וננקטות פעולות שונות על ידי המדינה, כגון קביעת מנגנוני פיצוי ומענקים שונים ועוד, אולם לא נעשתה עד כה התערבות מצד הממשלה בקשר לתשלום דמי השכירות אשר נדרשים להיות משולמים למחכירים על פי חוזי השכירות, בפרט בתקופה שבה המדינה כפתה על המחכירים והשוכרים לסגור את החנויות. בנוסף, למיטב ידיעת סגל הרשות נכון למועד זה לא נקבעה פסיקה אחידה ביחס למשמעות המשפטית של משבר הקורונה והשלכותיו על חוזים שנחתמו.

מבדיקה שערך סגל הרשות בחברות הפועלות בתחומים אלה - הן משכירים והן שוכרים - עולה כי בשל פרוץ המשבר, והחל מחודש מרץ 2020, משכירים שונים גיבשו מתווי פעולה מול השוכרים לתשלום דמי השכירות, לתקופות קצובות, הנגזרות מהגל הראשון ומהגל השני של התחלואה שמקורם במשבר הקורונה.

תקן דיווח כספי בינלאומי 16, חכירות (להלן - "**IFRS 16**") או "**התקן**"), קובע את העקרונות להכרה, למדידה, להצגה ולגילוי של חכירות. התקן מגדיר, בין היתר, **תיקון חכירה (Lease modification)** כשינוי בהיקף של חכירה, או בתמורה עבור חכירה, שלא היווה חלק מהתנאים המקוריים של החכירה (לדוגמא, הוספה של הזכות להשתמש בנכס בסיס אחד או יותר או ביטולה, או הארכה של תקופת החכירה החוזית או קיצורה). עוד קובע התקן הוראות לטיפול בשינויים בחכירה (הכוללים גם שינויים בתשלומי חכירה. הוראות אלה קובעות מתי יש לטפל בשינויים אלה כתיקון חכירה, הן ביחס לחוכר והן ביחס למחכיר.

ביום 28 במאי 2020 פרסם המוסד הבינלאומי לתקינה בחשבונאות ("**IASB**"), תיקון לתקן במסגרתו ניתנה **הקלה פרקטית** אפשרית **לחוכרים** לטיפול בויתורי דמי שכירות המיוחסים למשבר הקורונה בכפוף להתקיימות תנאים שונים (להלן - "**ההקלה**" או "**התיקון לתקן**"). בהתאם לתיקון זה, חוכר שיבחר לאמץ את ההקלה בכפוף לתנאים המפורטים בתיקון, לא יידרש להעריך האם ויתורי דמי שכירות המיוחסים למשבר הקורונה מהווים "**תיקון חכירה**" כהגדרת מונח זה בתקן. חלף זאת, החוכר יטפל בויתורים אלו באופן דומה לשינויים בחוזה שאינם מהווים תיקון חכירה, אשר בדרך כלל מטופלים כתשלומי חכירה משתנים כהגדרתם בתקן. יישום הקלה אפשרית זו יביא בדרך כלל לכך שהשפעות ויתורי דמי השכירות שהוענקו לחוכר על ידי המשכירים בתקופה זו, יוכרו באופן מיידי ברווח והפסד. התיקון האמור מתייחס לויתורי דמי שכירות המיוחסים למשבר הקורונה אשר מועד תשלומם בהתאם להסכם החכירה המקורי הינו עד ליום 30 ביוני 2021 (ראה לעיל סקירה תמציתית של עיקרי התיקון לתקן).

ואולם, במסגרת התיקון לתקן, לא נכללה הקלה מקבילה גם למחכירים. לפיכך, מחכירים נדרשים לקבוע את הטיפול החשבונאי בויתורי דמי שכירות המיוחסים למשבר הקורונה אשר העניקו לשוכרים בהתאם להוראות הקבועות בתקן. היות שבמסגרת התיקון לתקן כאמור לא נכללה הקלה מקבילה למחכירים לטיפול בויתורי דמי שכירות המיוחסים למשבר הקורונה, עשויות להתפתח בישראל פרקטיקות שונות לטיפול בויתורים אלה על ידי מחכירים, בהתייחס למצבים ולמתווים שונים שנקבעו על ידם.

בשים לב לאמור, סגל הרשות מצא לנכון לפרסם את עמדת סגל חשבונאית מספר 3-19 - הטיפול החשבונאי בנוגע לויתורים בדמי שכירות המיוחסים לתקופת משבר הקורונה (להלן - "**עמדת הסגל**") אשר עניינה מתן דגשים באשר לטיפול החשבונאי בויתורי דמי שכירות בחכירות תפעוליות המיוחסים באופן ישיר למשבר הקורונה (כמתואר בתיקון לתקן, בהתייחס לחוכרים), **המיושם על ידי חוכר ומחכיר** בהתאם להוראות התקן ואשר למספר מצבים אותם זיהה סגל הרשות כנפוצים בשוק הישראלי. סגל

הרשות הדגיש כי האמור בעמדת הסגל חל על וויתורי דמי שכירות שניתנו על ידי מחכירים בחכירות תפעוליות בשל השפעות משבר הקורונה בלבד, אשר נמצאים בתחולת התיקון לתקן.

סגל הרשות הדגיש כי הוא רואה חשיבות יתרה בעת הנוכחית למתן גילוי מלא על ידי התאגידים המדווחים ביחס להשפעות משבר הקורונה על פעילותם העסקית ועל דוחותיהם הכספיים, זאת כפי שהודגש בעמדת סגל חשבונאית 7-99, השפעות משבר הקורונה על הגילוי והדיווח הכספי הנכלל בדוח רבעון ראשון 2020 ובדוחות עיתיים עוקבים (ראה לעיל סקירה תמציתית של עיקרי עמדת סגל זו). בהתאם לכך, מחכירים וחוכרים נדרשים לכלול גילוי מלא להשפעות מהותיות של המשבר, לרבות בקשר עם וויתורי דמי שכירות שניתנו על ידי המחכיר לחוכר, סכום הוויתור, ואופן הטיפול החשבונאי שיושם על ידם בדוחותיהם הכספיים, ככל שאלה מהותיים.

הדוחות הכספיים ביניים לדוגמה עודכנו והם כוללים דרישות גילוי במסגרת הביאורים והפניות ומראי מקום הנוגעים לתיקונים שמקורם בעמדת הסגל.

לחזור המחלקה המקצועית העוסק בעיקרי עמדת הסגל בפורמט PDF [לחצו/י כאן](#).

לקישור לעמדת הסגל כפי שפורסמה על ידי הסגל בפורמט PDF [לחצו/י כאן](#).

■ **ביאורים ה'2 ו-12'** (תמצית פרסומים חשבונאיים חדשים שנכנסו לתוקף ושטרם נכנסו לתוקף - ראה התייחסות נרחבת בהקשר זה בפסקה הבאה), עודכנו בכדי לשקף שינויים מכוח פרסומים חשבונאיים חדשים. עם זאת, יודגש כי בהמשך לפרויקט שיפור הדוחות ועמדה משפטית מספר 105-25: קיצור הדוחות ("העמדה המשפטית"), התגבשה דרישה על ידי סגל הרשות לפעול **לצמצום מלל שאינו מהותי** לדוחות הכספיים ובפרט בהקשר לביאור המדיניות החשבונאית ולסעיף המתמקד בהשפעה האפשרית של תקני חשבונאות חדשים. **לפיכך, הגישה המשודגת, בדרך כלל, הינה להמליץ לחברות שלא לחזור בדוחות כספיים ביניים על גילויים בהקשר זה אשר כבר ניתן להם גילוי בדוחות הכספיים השנתיים. חלף זאת, תתבצע הפנייה לגילוי בדבר תקני דיווח כספי חדשים שפורסמו וטרם נכנסו לתוקף בדוחות הכספיים השנתיים (ולפיכך יידרש בעיקר גילוי לתקני דיווח כספי חדשים שפורסמו לאחר מועד פרסום הדוחות הכספיים השנתיים, ככל שהם עשויים להיות רלוונטיים לישות).** יצוין כי ברוח העמדה המשפטית, התבצע צמצום חלקי בנפח המלל שנכלל בעבר בהקשר להשפעה האפשרית של תקנים חדשים.

■ **מתווה ההקלות** - כזכור, כחלק מהתכנית האסטרטגית הרב-שנתית שפרסם סגל רשות ניירות ערך (להלן - "**הרשות**" או "**סגל הרשות**") בספטמבר 2012 (במסגרת "מפת הדרכים של רשות ניירות ערך") אשר כללה, בין היתר, מתווה הקלות מוצעות להערוות הציבור, פורסמה במהלך דצמבר 2012, להערוות הציבור, הצעה לתיקון תקנות ניירות ערך אשר במסגרתה הוצע לתקן את תקנות ניירות ערך העוסקות בנושאי דיווח כספי (לרבות, בין היתר, תקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים) התש"ע - 2010, תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים) התש"ל - 1970 ותקנות ניירות ערך (פרטי תשקיף וטיטות תשקיף - מבנה וצורה) התשכ"ט - 1969). בהמשך לאמור, בספטמבר 2013 פרסמה הרשות הצעת חקיקה מעודכנת שעניינה, הקלות ברגולציה וכוותרתה "הצעות חקיקה בנושא הקלות ופיתוח שוק ההון - קובץ חקיקה ראשון מעודכן לאחר הערוות הציבור" (להלן - "**הצעת החקיקה המעודכנת**") אשר כללה תיקונים בהתייחס לתקנות ניירות ערך העוסקות בנושאי דיווח כספי. במהלך שנת 2014 נשלם הליך החקיקה בגין חלק מההיבטים שנכללו בהצעת החקיקה המעודכנת ופורסמו תיקונים לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים) התש"ל - 1970 (לתמצית התיקונים לתקנות דוחות תקופתיים ומיידיים הנוגעים לדוחות כספיים לתקופות ביניים ראה הפסקה הבאה ולחזור מקצועי הכולל סקירה נרחבת יותר בנושא [לחצו/י כאן](#)) ולתקנות ניירות ערך (פרטי תשקיף וטיטות תשקיף - מבנה וצורה) התשכ"ט - 1969 (לחזור מקצועי בנושא [לחצו/י כאן](#)). כמו כן, ביום 30 בדצמבר 2014, פורסם ברשומות ונכנס לתוקף תיקון לתקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים) (תיקון) התשע"ה - 2014 (לחזור מקצועי בנושא [לחצו/י כאן](#)).

■ **קיצור דוחות** - בחודש דצמבר 2012 פרסם סגל רשות ניירות ערך (להלן - "**הרשות**") את עמדה משפטית מספר 105-25: קיצור הדוחות (להלן - "**העמדה המשפטית**") אשר מטרתה להביא לקיצור ומיקוד הדוחות. במהלך השנים פרסם סגל הרשות עדכונים לעמדה המשפטית הכוללים תוספות והבהרות לפרסום המקורי מחודש דצמבר 2012 כאמור. סגל הרשות מצפה כי חברות ינקטו ביוזמתן הליך משמעותי לטיוב ולקיצור הדוחות בהתאם לעקרונות המפורטים במסגרת העמדה המשפטית. הדוחות הכספיים לדוגמה לתקופת ביניים של שנת 2021 כוללים, בין היתר, הפניות ומציני מקום רלוונטיים הנוגעים להמלצות לקיצור הדוחות הכספיים המוזכרות בעמדה המשפטית. יחד עם זאת, מטבעם נועדו הדוחות לדוגמה, ככל הניתן, לסייע בעריכת הדוחות הכספיים ובעמידה במכלול דרישות הגילוי מכוח

תקני IFRS ומכוח תקנות ניירות ערך ולצורך זה הם כוללים, בדרך כלל, מגוון רחב של דרישות גילוי פוטנציאליות. לפיכך, ברמה הפרקטית ובהתאם לעמדה המשפטית, נדרש ביתר שאת, במסגרת השימוש בדוחות לדוגמה ככלי עזר לעריכת הדוחות הכספיים, להפעיל שיקול דעת מעמיק ומושכל בכדי לכלול את דרישות המידע והגילוי המהותיים בלבד העשויים להיות רלוונטיים למשתמשי הדוחות הכספיים.

■ **תיקונים לתקנות דוחות תקופתיים ומיידיים** - בנובמבר 2014, פורסם ברשומות תיקון לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים) (תיקון), התשע"ה - 2014 (להלן - "התיקונים"). מועד התחילה של התיקונים היה מועד הפרסום.

להלן מספר היבטים משמעותיים אשר עשויה להם חשיבות לדוחות הכספיים ביניים:

✓ **צירוף מידע תמציתי לגבי חברה כלולה מהותית** - תקנה 44 לתקנות דוחות תקופתיים ומיידיים בדבר מתן מידע פיננסי מתומצת בדוחות כספיים ביניים אודות חברות כלולות מהותיות (כזכור, תקנה זו חלה גם על חברות בשליטה משותפת המטופלות בשיטת השווי המאזני), תוקנה כך שדרישות הגילוי בנושא, מעתה ואילך הינם בהתאם להוראות IFRS 12 (דהיינו, בדוחות הביניים ייכלל מידע בפילוח הדומה לזה שנכלל בדוחות השנתיים של שנת 2017). כמו כן, נדרש גילוי בדבר שינויים מהותיים שחלו במהות היחסים של התאגיד עם החברה הכלולה במהלך תקופת הדיווח; ✓ **צירוף דוחות חברה כלולה** - התקנות בדבר מבחני הצירוף של דוחות חברה כלולה בדוחות הביניים של התאגיד תוקנו כדלקמן (תוך שימת דגש על בחינה שנתית של מבחן הרווח):

- החלק בסך הרווח או ההפסד (בערכו המוחלט) של החברה הכלולה (חלק הרווח לפי שיעור ההחזקה הכולל בחברה הכלולה ובהתחשב בהפחתות הנכסים וההתחייבויות של החברה הכלולה, על בסיס ערכם בספרי התאגיד למועד רכישת החברה הכלולה, לרבות נכסים והתחייבויות של החברה הכלולה שהוכרו בדוחות התאגיד ולא הוכרו בספרי החברה הכלולה, ולפי מדיניות חשבונאית אחידה) **לאורך ארבעה רבעונים** שסיומם בדוח על המצב הכספי ביניים, **מהווה עשרים אחוז או יותר** מסך הרווח או הפסד (בערכו המוחלט) של התאגיד לאותן תקופות (חלק הבחינה לרבעון אחד). וכן,

- האם התקיים מבחן הרווח בשנה הקלנדרית האחרונה או שצפוי לקיימו בשנה הקלנדרית השוטפת;

✓ **ביאור מדיניות חשבונאית של חברה כלולה/נערבת המצורפת לראשונה בדוחות ביניים** - נוספה לתקנות דרישה להכללת ביאור מדיניות חשבונאית בדוחות כספיים של חברה נערבת מצורפת וכן תיקון דרישה זו בגין חברה כלולה, כך שבמידה וצירוף הדוחות של הכלולה/הנערבת נעשה לראשונה בדוחות הביניים (קרי, לא צורפו דוחות כספיים שנתיים קודם לכן), ביאור המדיניות החשבונאיות של הכלולה/ הנערבת יישקף את המדיניות החשבונאית המיושמת בדוחות הכספיים ביניים שצורפו לראשונה (שכן, ייתכן וחלו שינויים לעומת המדיניות ששימשה לצורך הדוחות הכספיים השנתיים הקודמים של החברה הכלולה/הנערבת). בנוסף, ניתן לכלול את הביאור האמור במסגרת הדוחות הכספיים של התאגיד, ולא רק בדוחות הכלולה/הנערבת.

■ ביום 22 בינואר 2014, אישרה ועדת הכספים של הכנסת את **מתווה ההקלות לתאגידים קטנים** במסגרת תיקון תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים) התש"ל 1970 (להלן - "התיקון לתקנות"). ביום 10 במרץ 2014, התיקון לתקנות פורסם ברשומות והתקנות במתכונתן המתוקנת נכנסו לתוקף החל מהדוחות התקופתיים של שנת 2013. ההקלות לתאגידים קטנים כללו בשעתו את ארבעת הנושאים¹ כדלקמן:

✓ **ביטול החובה לפרסם דוח על הבקרה הפנימית** ודוח רואה החשבון המבקר על הבקרה הפנימית בתאגידים קטנים, כך שתאגידים קטנים מחויבות בצירוף הצהרות מנהלים מצומצמות בלבד (הן במסגרת הדיווח התקופתי השנתי והן בדיווחים לתקופות הביניים).

✓ **העלאת סף המהותיות בקשר עם צירוף הערכות שווי** ל- 20% (חלף שיעור של 10% אשר הינו בתוקף כיום). היבט זה ייושם באמצעות קביעת הגדרה חדשה של הערכת שווי מהותית מאוד בתאגיד קטן.

¹ **הערה:** במרס 2017 פורסם ברשומות תיקון לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים) (תיקון) התשע"ז - 2017 בדבר מדרג רגולציה - ביטול חובת פרסום דוח רבעוני על ידי תאגידים קטנים שלא הנפיקו תעודות התחייבות (להלן - "ההקלה"). בעקבות ההקלה האמורה נוספה הקלה נוספת. ההקלה האמורה לא תחול לגבי תאגיד שהציבור מחזיק תעודות התחייבות שהנפיק התאגיד (דהיינו, ההקלה רלוונטית רק לתאגידים קטנים אשר הנפיקו לציבור מניות או יחידות השתתפות). בהתאם להקלה, תאגידים קטנים לא יידרשו לדיווח רבעוני ברבעונים הראשון והשלישי וחלף זאת יידרשו לפרסם דוח חצי שנתי - ראה התייחסות רחבה לנושא להלן.

✓ מתן פטור מיישום הוראות התוספת השנייה בתקנות דוחות תקופתיים ומידיים (פרטים בדבר חשיפה לסיכונים שוק ודרכי ניהולם, "דוח גלאי"), לתאגידים קטנים אשר החשיפה שלהם לסיכונים שוק הנובעים ממכשירים פיננסיים אינה מהותית.

✓ העלאת סף הצירוף של דוחות חברות כלולות מהותיות לדוחות ביניים ל- 40% (תוך הותרת סף הצירוף לדוחות כספיים שנתיים על 20%).

■ **צירוף הערכות שווי** - ביום 22 בדצמבר 2010, פרסמה רשות ניירות ערך את עמדה משפטית מספר 105-23: פרמטרים לבחינת מהותיות הערכות שווי (להלן: "העמדה המשפטית"), המפרטת בדבר עמדת סגל הרשות באשר לפרמטרים הכמותיים שישמשו לצורך הקביעה האם הערכת שווי אשר שימשה בסיס לקביעת ערכם של נתונים בדוח התקופתי, מהווה הערכת שווי מהותית או הערכת שווי מהותית מאוד, ובהתאם נדרש גילוי בגינה או צירופה לדיווח התקופתי.

ביום 20 בפברואר 2011 פורסמה הבהרה לעמדה משפטית מספר 105-23 בדבר פרמטרים לבחינת מהותיות הערכות שווי: שאלות ותשובות (להלן: "ההבהרה") ובמרוצת השנים פורסמו עדכונים לעמדה המשפטית ולהבהרה. להלן תמצית עקרונות העמדה המשפטית במתכונתה העדכנית:

✓ **"הערכת שווי מהותית"** - הערכת שווי אשר עומדת בלפחות אחד מבין המבחנים הבאים: 1. נושא הערכת השווי מהווה לפחות 5% מסך נכסי התאגיד כפי שמוצגים בדוח על המצב הכספי המאוחד ליום האחרון של תקופת הדיווח (להלן: "המבחן המאזני"). 2. השפעת השינוי בשווי כתוצאה מהערכת השווי על הרווח הנקי או על הרווח הכולל, לפי העניין, מהווה לפחות 5% מסך הרווח הנקי או הרווח הכולל בהתאמה, של התאגיד לתקופת הדיווח וכן מהווה לפחות 2.5% מההון העצמי של התאגיד לתום תקופת הדיווח (להלן: "המבחן התוצאתי" או "החזקה הכמותית התוצאתית").

✓ **"הערכת שווי מהותית מאוד"** - הערכת שווי המקיימת סף כמותי פי שניים מהערכת שווי מהותית, על פי הפרמטרים המוגדרים לעיל (קרי יש לקרוא 10% במקום 5% ו- 5% במקום 2.5%).

✓ **"הערכת שווי מהותית מאוד בתאגיד קטן"** - הערכת שווי המקיימת סף כמותי פי שניים מהערכת שווי מהותית מאוד, על פי הפרמטרים המוגדרים לעיל (קרי יש לקרוא 20% במקום 10% לעניין המבחן המאזני והתוצאתי ו- 10% במקום 5% לעניין סף הון עצמי מינימלי).

יצוין כי בהתאם לעדכון ההבהרה מחודש דצמבר 2015, ביישום מבחן הרווח בהערכות שווי מהותיות, בהערכות שווי מהותיות מאוד ובהערכות שווי מהותיות מאוד בתאגיד קטן, לצורך בחינת השפעת ההערכה על ההון, יילקח ההון בניכוי זכויות שאינן מקנות שליטה. בהתאם לעדכון ההבהרה מחודש דצמבר 2015, אין צורך בצירוף הערכת שווי של נכס שנמכר עד למועד פרסום הדוחות הכספיים ובלבד שהמכירה הושלמה ושניתן גילוי לסכום המכירה (לחוזר המחלקה המקצועית מחודש דצמבר 2015 לחצ/י כאן). במסגרת עדכון נוסף להבהרה מחודש דצמבר 2016, נוספו דוגמאות לפריטים אשר הערכות שווי המתייחסות אליהם, לא תיחשבנה כמהותיות מאד אף אם הן עברו את הספים הכמותיים שנקבעו בעמדה המשפטית, ולפיכך לא יידרש צירופן [הערכות שווי בגין התחייבות למדען הראשי, תשלום מבוסס מניות, הערכת שווי של פריט בדוח על המצב הכספי (מאזן) המסתכמת לסכום לא מהותי כשלעצמו (בנסיבות בהן אין מדובר בפריט בעל חשיבות מכרעת לתאגיד או בעסקה בה לבעל השליטה עניין אישי, בדרך כלל סף של 1 מיליון ש"ח או פחות ייחשב כלא מהותי) והערכת שווי של פריט שלא תהא רלוונטית לאחר השלמת IPO], כמו כן, בהתאם לעדכון האמור לא נדרש צירופה של הערכת שווי ארעית בגין צירוף עסקים (PPA זמני), ומובהר כי אף שבהתאם לנוסח תקנה 8ב(א1) (2) לתקנות דוחות תקופתיים ומידיים, נדרש צירופן של הערכות שווי מהותיות מאד של נכס משועבד גם אם אינן נחשבות הערכות שווי מהותיות מאד, סגל הרשות לא יתערב אם תאגיד מדווח יבחר לצרף רק הערכות שווי מהותיות מאד ביחס לאגרות החוב המונפקות להן הנכסים שועבדו או ישועבדו (לצורך זה הותווה רף מהותיות לפיו הערכות שווי תיחשבנה כמהותיות מאד ביחס לסדרת אגרות חוב, ככל והנכס המשועבד עומד על 10% או יותר מיתרת הערך הנקוב של סדרת אגרות החוב למועד הדיווח או מסך השווי של כלל הנכסים המשועבדים לסדרת אגרות החוב (לחוזר מקצועי בנושא לחצ/י כאן)). במסגרת **עדכון נוסף** להבהרה מחודש יולי 2018, התווספה דוגמה נוספת לפריטים אשר הערכות שווי המתייחסות אליהם, לא תיחשבנה כמהותיות מאד אף אם הן עברו את הספים הכמותיים שנקבעו בעמדה המשפטית, ולפיכך לא יידרש צירופן (הערכת שווי שנועדה לצורך בחינת ירידת ערך תקופתית של מוניטין המחויבת מכוח תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, אשר התבצעה מבלי שהיו סממנים לירידת ערך ונערכה בנסיבות שבהן ברור לחלוטין שהסכום בר ההשבה של היחידה המניבה מזומנים גבוה משמעותית מערכה בספרים ופוטנציאל אפשרי לירידת ערך עתידית הוא קלוש ובלבד שניתן גילוי להערכת השווי האמורה בהתאם לתקנה 8ב(ט) לתקנות דוחות תקופתיים ומידיים) (לחוזר מקצועי בנושא לחצ/י כאן). במסגרת **עדכון נוסף** להבהרה מחודש דצמבר 2018, לעמדת סגל הרשות, מקום בו שימשה הערכת שווי בסיס לקביעת ערכם של נתונים בדוח התקופתי, ותוצאותיה אינן משפיעות על המדידה בדוח על המצב הכספי,

דוח רווח או הפסד, דוח על רווח הכולל או דוח על השינויים בהון (כגון הערכת שווי המהווה בסיס לגילוי שווי הוגן של פריט נדל"ן להשקעה המוצג במודל העלות), מהותיות הערכת השווי תיבחן לפי מבחן מאזני מותאם ולעיתים גם לפי מבחן תוצאתי מותאם (**לחזור מקצועי בנושא לחצ'י כאן**).

■ **מדרג רגולציה** - בחודש מרץ 2017 פרסם ברשומות תיקון לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970 (להלן - "**התיקון**" ו-"**תקנות הדוחות**") בדבר מדרג רגולציה - ביטול חובת פרסום דוח רבעוני על ידי תאגידים קטנים שהציבור אינו מחזיק בתעודות התחייבות שלהם (להלן - "**תאגיד קטן פטור**").

בהמשך לאמור, ביום 24 באפריל 2017 פרסם סגל הרשות את עמדה משפטית 18-104: מתכונת הדיווח של תאגיד קטן פטור (להלן - "**העמדה המשפטית**"), הכוללת במסגרתה בין היתר, קובץ שאלות ותשובות בנושא **אופן יישום ההקלות** שפורסמו במסגרת התיקון. מאז פרסומה בוצעו בעמדה המשפטית מספר עדכונים (העדכון האחרון מחודש ינואר 2019 עוסק בגילוי הנדרש מתאגיד קטן פטור, אשר מיישם את ההקלה בדבר דיווח במתכונת חצי-שנתית, ומבקש לבצע חלוקת דיבידנד על בסיס דוחות כספיים סקורים לרבעון הראשון או השלישי, אשר לא פורסמו לציבור המשקיעים).

בהתאם לתיקון, החל מהרבעון הראשון של שנת 2017, **תאגיד קטן פטור** אינו מחויב עוד **בפרסום דוחות ברבעונים הראשון והשלישי** (דוחות הכוללים דוחות כספיים ביניים, דוח דירקטוריון לתקופת הביניים, עדכוני פרק תיאור עסקי התאגיד, הצהרות מנהלים לגבי הבקרה הפנימית וכל מידע אחר הנדרש מכוח תקנות הדוחות). במסגרת העמדה המשפטית מובהר כי ההקלה האמורה חלה **כברירת מחדל**, ועל כן, תאגיד קטן פטור **אינו** נדרש לקבל החלטה פוזיטיבית בנוגע לאימוץ ההקלה. עם זאת, תאגיד קטן פטור רשאי להחליט **שלא** לאמץ את ההקלה ולהמשיך לפרסם את דוחות הרבעון הראשון והשלישי לפי מתכונת הדיווח שחלה על תאגידים שאינם קטנים.

במסגרת העמדה המשפטית מבהיר סגל הרשות כי תאגיד קטן פטור אשר יבחר שלא לאמץ את ההקלה, יהא רשאי לשנות באופן יזום, אחת לכל שנה קלנדרית, ברבעון הראשון של אותה שנה (קרי עד 31 במרס של אותה שנה), את מתכונת הדיווח החלה עליו ולבחור לאמץ את ההקלה מכאן ואילך. עם זאת, תאגיד קטן פטור יכול לקבל, בכל עת, החלטה **לחזור בו** מאימוץ ההקלה, ולשוב לדווח במתכונת רבעונית. בהתאם לעמדה המשפטית **החלטה על שינוי מתכונת הדיווח מהווה אירוע מהותי** המחייב פרסום דיווח מיידית.

בנוסף, במסגרת תיקון התקנות הורחבה תחולת הפטור מיישום הוראות התוספת השנייה בתקנות דוחות תקופתיים ומידיים (פרטים בדבר חשיפה לסיכונים שוק ודרכי ניהולם, דהיינו, פרק הגילוי המכונה "דוח גלאי"), לכלל התאגידים (חלף תאגידים קטנים בלבד) אשר החשיפה שלהם לסיכונים שוק הנובעים ממכשירים פיננסיים אינה מהותית.

לחזור מקצועי הכולל סקירה של העמדה המשפטית (לאחר עדכון ינואר 2019) לחצ'י כאן.

לחזור מקצועי בנוגע לפרסום התיקון ברשומות מחודש אפריל 2017 לחצ'י כאן.

דוחות כספיים לדוגמה אלו ערוכים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 34 וכוללים את הוראות הגילוי לפי פרק ד' לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל - 1970. בהתאם, הם כוללים דרישות גילוי ומספרי השוואה העשויים להידרש בדוחות כספיים ביניים לרבעון הראשון, השני והשלישי של שנת 2021 (לרבות נתוני הרבעון השוטף ונתוני התקופה המצטברת). כזכור, המחלקה המקצועית פרסמה כמו כן גם דוחות לדוגמה הערוכים במתכונת חצי שנתית.

■ **עדכון החלטה מספר 4-99 בעניין קווים מנחים לבחינת מהותיות של טעות בדוחות כספיים ועמדה משפטית מספר 24-105 בדבר אופן פרסום דוחות כספיים מתוקנים** - עדכון דצמבר 2016 וקובץ שאלות ותשובות בנושא - בחודש מרץ 2012 פרסם סגל ניירות ערך (להלן - "**סגל הרשות**") נייר עמדה בנושא עדכון החלטה מספר 4-99 בעניין קווים מנחים לבחינת מהותיות של טעות בדוחות כספיים ועמדה משפטית מספר 24-105 בדבר אופן פרסום דוחות כספיים מתוקנים (להלן - "**עמדת הסגל**").

עמדת הסגל, הכוללת קווים מנחים לזיהוי טעות מהותית בדוחות הכספיים וכללים לעניין פרסום מחדש של דוחות כספיים מתוקנים ומתן גילוי בקשר עם טעויות בדוחות הכספיים שתוקנו, החליפה את החלטה מספר 4-99 בנושא מהותיות בדוחות כספיים שפורסמה על ידי הרשות בדצמבר 2005.

בחודש דצמבר 2013 פרסם סגל הרשות עדכון לעמדת הסגל אשר כלל תיקון הקווים מנחים לבחינת מהותיות של טעויות בדוחות כספיים לתקופות ביניים (לחזור המחלקה המקצועית העוסק בעדכון זה **לחצ'י כאן**).

בחודש דצמבר 2016 פרסם סגל הרשות **עדכון נוסף** לעמדת הסגל (להלן - "**עדכון דצמבר 2016**"). כמו כן, בד בבד עם פרסום עדכון דצמבר 2016 פרסם סגל הרשות קובץ שאלות ותשובות המשקף את עמדת הסגל כפי שקיבלה ביטוי במספר מקרים בהם נדונה שאלת מהותיות של טעות, ו/או שאלת אופן תיקון טעות מהותית.

עיקרי עדכון דצמבר 2016

על רקע הניסיון שנצבר באשר ליישום הוראות העמדה העדכנית, עודכן הסעיף בעמדת הסגל העוסק בקווים מנחים לתיקון דוחות כספיים הכוללים טעות מהותית. ככלל, כאשר מתגלית, טעות מהותית במספר דוחות כספיים שפורסמו בעבר, הדוחות הכספיים המוקדמים ביותר שיפורסמו מחדש, יהיו הדוחות הכספיים לשנת הדיווח האחרונה ובנוסף, יפורסמו מחדש הדוחות הכספיים הרבעוניים אשר פורסמו לאחריו ואשר כוללים טעות מהותית. בהתאם לתיקון דצמבר 2016, על אף עיקרון זה, בנסיבות בהן מתגלה טעות מהותית בנתוני הדוח השנתי האחרון ו/או בנתוני דוחות רבעוניים לשנה הקודמת, אשר יכללו כמספרי השוואה בדוחות הכספיים לתקופה שוטפת, והטעות מתמקדת ברכיב מסוים בדוח הכספי, כך שהשפעות תיקונה ניתנות להבנה בנקל, ופרסום מחדש של הדוחות הכוללים את הטעות מהותית אינו מוסיף ערך משמעותי לעומת דיווח מיידי אודותיה ותיקונה במסגרת מספרי ההשוואה של הדוח לתקופה השוטפת (דוגמת במקרים של טעויות סיווג מהותיות בין סעיפים בדוחות הכספיים) רשאי התאגיד, **בכפוף לקבלת אישורו של סגל הרשות מראש**, לתקן את הטעות המהותית בדרך של תיקון מספרי ההשוואה אשר יכללו בדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, חלף פרסום מחדש של הדוחות הכוללים את הטעות המהותית. האמור לעיל אינו גורע מהצורך לעמוד בדרישות גילוי מכוח תקן חשבונאות בינלאומי 8, מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות (IAS 8), לעניין תיקון טעויות ו/או החובה המוטלת על רואה החשבון המבקר בדבר הכללת הפניית תשומת לב להצגה מחדש בהתאם לכללים המקצועיים החלים עליו.

בנוסף לאמור לעיל בוצעו התאמות לעמדה המשפטית בעקבות עיגון חובות הדיווח החלות על תאגיד אשר גילה טעות מהותית בדוחותיו הכספיים כפי שדווחו בעבר במסגרת תיקון תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל - 1970, מחודש מאי 2016 (לחזור המחלקה המקצועית בנוגע לתיקון האמור [לחצו/י כאן](#)).

במסגרת עדכון דצמבר 2016, עודכנה ההקלה לפיה יתאפשר תיקון הטעות בדרך של תיקון מספרי השוואה אשר יכללו בדוח השנתי השוטף, מבלי לפרסם את הדוח השנתי האחרון וזאת ככל והמועד בו חובת הדיווח על קיום הטעות חל בפרק הזמן של 21 יום לפני מועד פרסום הדוח השנתי השוטף (טרם עדכון דצמבר 2016, פרק זמן זה היה קצר יותר והסתכם בעשרה ימי עסקים).

לחזור מקצועי הכולל סקירה תמציתית של עיקרי השינויים מכוח עדכון דצמבר 2016 ושל עיקרי קובץ השאלות ותשובות [לחצו/י כאן](#).

■ בחודש מרץ 2016 אושר בוועדת הכספים של הכנסת וביום 6 באפריל 2016 פורסם ברשומות תיקון מספר 59 לחוק ניירות ערך, התשכ"ח - 1959, לפיו נקבע, בין היתר, כי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות שבהתקיימן תהיה רשאית רשות ניירות ערך לקבוע כללים לעניין יישום תקן דיווח כספי בינלאומי, לפני מועד תחילתו המחייב של התקן. בחודש אפריל 2017 פורסם ברשומות תיקון תקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים) (תיקון), התשע"ז - 2017, לפיו הרשות רשאית לאסור ביצוע אימוץ מוקדם בארבעת החודשים הראשונים מיום פרסומו של תקן דיווח כספי בינלאומי (תקנה לרשות סמכות להאריך פרק זמן זה בחודשיים נוספים מטעמים מיוחדים). במהלך פרק זמן זה, הרשות, בהיוועצות עם המוסד לתקינה תחליט האם לאסור ביצוע אימוץ מוקדם גם לאחר התקופות האמורות ובלבד שתפורסם על כך הודעה באתר הרשות. כמו כן, בהתאם לתיקון, הרשות תהא רשאית להתיר לתאגיד מסויים אימוץ מוקדם גם אם אסרה זאת ובלבד שהרשות תשתכנע שאין בכך כדי לפגוע בעניינם של ציבור המשקיעים.

■ בהתאם להוראות IAS 1, **הצגת דוחות כספיים**, נדרש להציג במסגרת הדוח על השינויים בהון [אן](#) במסגרת הביאורים לדוחות הכספיים, התאמה בין הערך בספרים לתחילת התקופה ולסופה, **לכל רכיב של ההון**, תוך הבחנה בין פריטים שמקורם ברווח או הפסד, רווח כולל אחר או עסקאות עם בעלי המניות. דוחות לדוגמה אלו כוללים את התיקון האמור במסגרת הביאורים. **דוגמה לדוח על השינויים בהון הכולל את ההתאמה הנדרשת מוצגת במסגרת נספח ב' לדוחות הכספיים ביניים לדוגמה**.

בכבוד רב

פאהן קנה ושות'

בחדש דצמבר 2012 פרסם סגל רשות ניירות ערך את עמדה משפטית מספר 105-25: קיצור הדוחות (במהלך השנים פרסם סגל הרשות עדכונים לעמדה המשפטית הכוללים תוספות והבהרות לפרסום המקורי). במסגרת העמדה המשפטית המליץ סגל הרשות כי תוכן העניינים לדוחות הכספיים יאפשר קישור אוטומטי (Hyperlink) לסעיפים או לביאורים אליו הוא מפנה. כמו כן, מומלץ כי הפניות במסגרת הדוח יעשו שימוש בקישורים מסוג זה.

תוכן עניינים:	עמוד
[דוח סקירה רואה החשבון המבקר- תקופות ביניים של שנת 2021]	11
תמצית מאזנים מאוחדים/ דוחות תמציתיים מאוחדים על המצב הכספי	13
דוחות תמציתיים מאוחדים על רווח והפסד	16
דוחות תמציתיים מאוחדים על הרווח (הפסד) הכולל	18
דוחות תמציתיים מאוחדים על השינויים בהון	20
דוחות תמציתיים מאוחדים על תזרימי המזומנים	25
ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים	30
ביאור 1 - כללי	30
ביאור 2 - עיקרי המדיניות החשבונאית	34
ביאור 3 - השפעת העונתיות והמחזוריות של הפעילויות בתקופת הביניים	48
ביאור 4 - צירופי עסקים (רכישה של חברה שאוחדה לראשונה) ועסקאות עם בעלי זכויות שאינן מקנות שליטה תוך שימור השליטה	49
ביאור 5 - איבוד שליטה	60
ביאור 6 - השקעות בחברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני	61
ביאור 7 - הכנסות מחוזים עם לקוחות	71
ביאור 8 - מלאי	76
ביאור 9 - רכוש קבוע	76
ביאור 10 - נכסי זכות שימוש	78
ביאור 11 - נדל"ן להשקעה	82
ביאור 12 - נכסים בלתי מוחשיים	87
ביאור 13 - התחייבויות לזמן ארוך	96
ביאור 14 - התחייבויות תלויות	97
ביאור 15 - התקשרויות	98
ביאור 16 - הון קרנות ועודפים	98
ביאור 17 - צדדים קשורים	98
ביאור 18 - שינוי אומדן	98
ביאור 19 - מכשירים פיננסיים	99
ביאור 20 - מסים על ההכנסה	116
ביאור 21 - פעילות שהופסקה / קבוצת נכסים והתחייבויות המוחזקים למכירה	116
ביאור 22 - מגזרי פעילות "	120
ביאור 23 - ביאור התאמה בגין חברה נערכת / חברה מוחזקת המטופלת לפי שיטת השווי המאזני המדווחת לפי כללי חשבונאות מקובלים בארה"ב ודוחותיה מצורפים לדוחות החברה	125
ביאור 24 - הסמכה בדבר החתימה על הדוחות הכספיים ביניים	126
ביאור 25 - אי הכללת מידע כספי נפרד הנדרש בהגשה מכח סעיף 38ד לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל 1970, בדוח הביניים	126
ביאור 26 - אירועים לאחר תאריך הדיווח	127
נספח א' - דוח משולב על רווח והפסד ורווח כולל אחר	129
דוחות תמציתיים מאוחדים על הרווח והפסד ורווח כולל אחר	129
נספח ב' - דוחות מאוחדים על השינויים בהון הערוכים במתכונת הכוללת התאמה בין הערך בספרים לתחילת התקופה ולסופה, לכל רכיב של ההון, תוך הבחנה בין פריטים שמקורם ברווח או הפסד, רווח כולל אחר או עסקאות עם בעלי המניות	132

[דוח סקירה רואה החשבון המבקר - תקופות ביניים של שנת 2021]²

פאהן קנה ושות'

משרד ראשי:

בית פאהן קנה

רחוב המסגר 32

תל-אביב 6721118

ת"ד 36172, מיקוד 6136101

מספר:

תאריך:

טל' 03-7106666

פקס' 03-7106660

www.gtfc.co.il

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות³

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של **חברה בע"מ** והחברות הבנות שלה (להלן - הקבוצה), הכולל את המאזן התמציתי המאוחד / הדוח התמציתי המאוחד על המצב הכספי ליום 31 במרס / 30 ביוני / 30 בספטמבר 2021 ואת הדוחות התמציתיים המאוחדים על הרווח והפסד, הרווח (הפסד) הכולל **(יש להתייחס לחלופת הדיווח של החברה, קרי, דוח בודד על הרווח הכולל או שני דוחות נפרדים על הרווח והפסד ועל הרווח הכולל)**, השינויים בהון (גרעון בהון) ותזרימי המזומנים לתקופה / לתקופות של שלושה חודשים / שישה ושלושה חודשים / תשעה ושלושה חודשים שהסתיימה / שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון והנהלה אחראים לעריכת ולהצגה של מידע כספי לתקופת ביניים זו / לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 "דיווח כספי לתקופות ביניים", וכן הם אחראים לעריכת מידע כספי לתקופת ביניים זו / לתקופות ביניים אלה לפי פרק ד' של תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל - 1970. אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופת ביניים זו / לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

כאשר רלוונטי:

לא סקרנו את המידע הכספי התמציתי לתקופת ביניים זו / לתקופות הביניים של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 31 במרס / 30 ביוני / 30 בספטמבר 2021, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____% בהתאמה, מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופה של שלושה חודשים / לתקופות של שישה ושלושה חודשים / תשעה ושלושה חודשים שהסתיימה / שהסתיימו באותו תאריך. כמו כן, לא סקרנו את המידע הכספי התמציתי לתקופת ביניים זו / לתקופות הביניים של חברות שנכללו על בסיס שיטת השווי המאזני, אשר ההשקעה בהן הסתכמה לסך של _____ אלפי ש"ח ליום 31 במרס / 30 ביוני / 30 בספטמבר 2021, ואשר חלק החברה ברווחי (הפסדי) החברות הנ"ל הסתכם לסך של _____ ו- _____ אלפי ש"ח לתקופה של שלושה חודשים / לתקופות של שישה ושלושה חודשים / תשעה ושלושה חודשים שהסתיימה / שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי התמציתי לתקופת ביניים זו / לתקופות הביניים של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבידור, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

² נוסח דוח הסקירה עקבי להוראות תקן סקירה (ישראל) 2410, "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות" - הנוסח לעיל לקוח מנספח 4 לתקן האמור - דוגמה 4.5, המתייחסת לדוח **תמציתי**, מאוחד בהתאם ל- IAS 34 ובהתאם לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל - 1970.

³ בהתאם לסעיף 7 ל- IAS34, אם ישות בוחרת לפרסם **מערכת מלאה** של דוחות כספיים לתקופות ביניים מאוחדים כאשר הדיווח הכספי בהתאם לתקני IFRS, נוסח חוות הדעת ישתנה בהתאם (ראה נספח 4 דוגמה 4.2 לתקן סקירה (ישראל) 2410).

מסקנה

בהתבסס על סקירתנו **כאשר רלוונטי** ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34.

בנוסף לאמור בפיסקה הקודמת, בהתבסס על סקירתנו **כאשר רלוונטי** ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ממלא, מכל הבחינות המהותיות, אחר הוראות הגילוי לפי פרק ד' של תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל - 1970.

פאהן קנה ושות'
רואי חשבון

תמצית מאזנים מאוחדים/ דוחות תמציתיים מאוחדים על המצב הכספי^{5,4}

ליום 31 בדצמבר 2020 (*) אלפי ש"ח (מבוקר)	ליום 31 במרס/ 30 בספטמבר 2020 אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	ליום 30 בספטמבר 2021 אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	ביאור
--	--	---	-------

נכסים שוטפים

מזומנים ושווי מזומנים
פיקדונות מוגבלים
פיקדונות והלוואות לזמן קצר
נכסים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח או הפסד
נכסים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר לקוחות
חייבים ויתרות חובה
מיסי הכנסה לקבל
מלאי
נכסים בגין חוזים עם לקוחות^{7,6}
הכנסות לקבל מעבודות לפי חוזי ביצוע
מלאי מבנים בהקמה
נכסים ביולוגיים⁸
נכסי מסים שוטפים
נכסים המיוחסים לפעילות שהופסקה
נכסים המוחזקים למכירה/ לחלוקה לבעלי מניות

סה"כ נכסים שוטפים

נכסים שאינם שוטפים

מלאי בלתי שוטף
פיקדונות מוגבלים
לקוחות וחייבים לזמן ארוך
השקעות בחברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני
נכסים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח או הפסד
נכסים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר
נכסים בגין חוזים עם לקוחות^{10,9}
הלוואות והשקעות אחרות
מכשירים פיננסיים נגזרים
נכסים בגין הטבות לעובדים
רכוש קבוע, נטו¹¹
נכסי זכות שימוש¹²
נכסי חיפוש נפט וגז
מאגרי נפט
נדל"ן להשקעה
הוצאות מראש בגין חכירה תפעולית¹³
נכסים בלתי מוחשיים
נכסים ביולוגיים
מסים נדחים

סה"כ נכסים שאינם שוטפים

סה"כ נכסים

(*) יישום למפרע/הוצג מחדש/סווג מחדש ראה ביאור ____ להלן.
(**) התאמה לא מהותית של מספרי השוואה, ראה ביאור ____ להלן.

- 4 דוחות הביניים לדוגמה מוצגים על בסיס שוטף ובלתי שוטף. אם הצגה לפי סדר נזילות הינה רלוונטית יותר, ניתן להציג את הדוחות לפי סדר נזילות כאמור (במקרה זה יידרש מתן גילוי לסכומים שחוזי שישולמו עד 12 חודשים מתאריך המאזן ולאחר מכן).
- 5 יצוין כי סעיף 10 ל- IAS 1 מתיר להשתמש בכותרות השונות מאלה בהן נעשה שימוש ב- IAS 1.
- 6 סעיף 109 ל- IFRS 15 קובע כי ניתן להשתמש בכותרות /תיאורים חלופיים בדוח על המצב הכספי, אם ישות בוחרת בתיאור חלופי היא נדרשת לכלול מידע מספיק על מנת להבדיל בין חייבים לבין נכס בגין חוזה עם לקוחות.
- 7 בהתאם להוראות IFRS 15 נכסים בגין חוזים מהווים זכות לתמורה עבור סחורות או שירותים שהישות העבירה ללקוח כאשר זכות זו מותנית בגורם אחר מאשר חלוף הזמן.
- 8 בהתאם לתיקון ל- IAS 41, חקלאות, אשר נכנס לתוקף בינואר 2016, צמחים מניבים מסוימים דוגמת כרמים או עצי פרי (bearer biological assets) הקשורים לפעילות חקלאית הינם בתחולה של IAS 16, רכוש קבוע (לפיקד) יידרש בגינם טיפול בהתאם לשיטת העלות המופחתת).
- 9 סעיף 109 ל- IFRS 15 קובע כי ניתן להשתמש בכותרות /תיאורים חלופיים בדוח על המצב הכספי, אם ישות בוחרת בתיאור חלופי היא נדרשת לכלול מידע מספיק על מנת להבדיל בין חייבים לבין נכס בגין חוזה עם לקוחות.
- 10 בהתאם להוראות IFRS 15 נכסים בגין חוזים מהווים זכות לתמורה עבור סחורות או שירותים שהישות העבירה ללקוח כאשר זכות זו מותנית בגורם אחר מאשר חלוף הזמן.
- 11 ככל והרכוש הקבוע כולל נכסי רכוש קבוע הנמדדים בהתאם לבסיסי מדידה שונים (עלות/הערכה מחדש) פריטים אלו יוצגו בשתי שורות נפרדות (ראה סי' 59 ל- IAS 1).
- 12 סעיף 47 (א) ל- IFRS 16 קובע כי חוכר יציג נכס זכות שימוש בנפרד מנכסים אחרים בדוח על המצב הכספי או בביאורים. במידה וחוכר אינו מציג נכס זכות שימוש בנפרד בדוח על המצב הכספי, הוא יכלול אותם באותו סעיף בו היו מוצגים נכסי הבסיס המקבילים לו היו בבעלותו (לדוגמה, במסגרת סעיף רכוש קבוע), ובמקרה כאמור, יינתן גילוי אילו סעיפים בדוח על המצב הכספי כוללים את נכסי זכות שימוש אלה. סעיף 48 ל- IFRS 16 קובע כי נכסי זכות שימוש המקיימים את ההגדרה של נדל"ן להשקעה מוצגים במסגרת סעיף נדל"ן להשקעה.
- 13 הערה: היתרה האמורה מתייחסת ליתרות אשר לא נכללו במסגרת היתרה "נכסי זכות שימוש", קרי כאשר מדובר בחכירות לטווח קצר (חכירות שתקופת החכירה מסתיימת תוך 12 חודשים) או בחכירות בהן נכס הבסיס הוא בעל ערך נמוך. יצוין כי במקרים כאמור, התקן מאפשר להכיר בתשלומי החכירה כהוצאה על בסיס קו ישר על פני תקופת החכירה או על בסיס שיטתי אחר.

הביאורים המצורפים מהווים חלק בלתי נפרד מהדוחות הכספיים ביניים המאוחדים

תמצית מאזנים מאוחדים / דוחות תמציתיים מאוחדים על המצב הכספי^{15,14}

ליום 31 בדצמבר 2020 (*) אלפי ש"ח (מבוקר)	ליום 31 במרץ/ 30 בספטמבר 2021 אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	ביאור
--	--	-------

התחייבויות שוטפות¹⁶

אשראי מתאגידים בנקאיים ומנותני אשראי אחרים
ספקים ונותני שירותים
זכאים ויתרות זכות
אגרות חוב
דיבידנד שהוכרז
התחייבויות בגין חוזים עם לקוחות¹⁷
התחייבות בגין חכירה¹⁸
מקדמות מרוכשי דירות
הוצאות לשלם בגין עבודות לפי חוזי ביצוע
הפרשות
מכשירים פיננסיים נגזרים
התחייבויות פיננסיות הנמדדות בשווי הוגן דרך רווח או הפסד
התחייבויות פיננסיות אחרות
הכנסה נדחית
מיסי הכנסה לשלם
התחייבויות המתייחסות לפעילות שהופסקה
התחייבויות המתייחסות לנכסים המוחזקים למכירה

סה"כ התחייבויות שוטפות

התחייבויות שאינן שוטפות

הלוואות מתאגידים בנקאיים ומנותני אשראי אחרים
אגרות חוב
התחייבות בגין חכירה¹⁹
כתבי אופציה
מרכיב ההמרה של אגרות חוב ניתנות להמרה²⁰
הפרשות²¹
הטבות לעובדים, נטו
התחייבות בגין מענקים ממשלתיים
מכשירים פיננסיים נגזרים
עודף הפסדים על השקעות בחברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי
המאזני
מסים נדחים
הכנסה נדחית

סה"כ התחייבויות שאינן שוטפות

¹⁴ דוחות הביניים לדוגמה מוצגים על בסיס שוטף ובלתי שוטף. אם הצגה לפי סדר נזילות הינה רלוונטית יותר, ניתן להציג את הדוחות לפי סדר נזילות כאמור (במקרה זה יידרש מתן גילוי לסכומים שחוזי שישולמו עד 12 חודשים מתאריך המאזן ולאחר מכן).

¹⁵ יצוין כי סעיף 10 ל- IAS 1 מתיר להשתמש בכותרות השונות מאלה בהן נעשה שימוש ב- IAS 1.

¹⁶ בחודש ינואר 2020 פורסם על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 1, הצגת דוחות כספיים (IAS 1) העוסק בסיווג של התחייבויות כשוטפות או בלתי שוטפות (להלן - "התיקונים"). התיקונים כוללים הבהרה אודות אופן בחינת סיווגן של התחייבויות כשוטפות או לא שוטפות ולפיהן הסיווג ייגזר אך ורק מהזכויות המוקנות לישות נכון לסוף תקופת הדיווח (לרבות זכות המרה למניות למעט בנסיבות בהן זכות ההמרה סווגה כהונתית). היישום לראשונה של התיקונים יתבצע בדרך של יישום למפרע לתחילת תקופת הדיווח השנתית שתחילתה ביום 1 בינואר 2023 או לאחר מכן. בנסיבות בהן התחייבות קיימת כוללת **זכות המרה** מומלץ להיוועץ במחלקה המקצועית באשר להשפעה של זכות כאמור על סיווג התחייבות כשוטפת או לזמן ארוך.

¹⁷ סעיף 109 לתקן IFRS 15 קובע כי ניתן להשתמש בכותרות/תיאורים חלופיים בדוח על המצב הכספי.

¹⁸ סעיף 47(ב) לתקן IFRS 16 קובע כי חוכר יציג התחייבות חכירה בנפרד מהתחייבויות אחרות בדוח על המצב הכספי או בביאורים. במידה וחוכר אינו מציג התחייבות חכירה בנפרד בדוח על המצב הכספי, יינתן גילוי אילו סעיפים בדוח על המצב הכספי כוללים את התחייבויות אלה.

¹⁹ סעיף 47(ב) לתקן IFRS 16 קובע כי חוכר יציג התחייבות חכירה בנפרד מהתחייבויות אחרות בדוח על המצב הכספי או בביאורים. במידה וחוכר אינו מציג התחייבות חכירה בנפרד בדוח על המצב הכספי, יינתן גילוי אילו סעיפים בדוח על המצב הכספי כוללים את התחייבויות אלה.

²⁰ בהתאם ל- IAS 1 תנאי ההתחייבות, אשר מאפשרים לצד שכנגד המרה של התחייבות למכשירים הוניים לא ישפיעו על סיווגה. סיווג כפריט שוטף או לא שוטף יתבסס על מועד הסילוק בדרך של העברת מזומן או נכסים אחרים ובהתעלם ממועד הסילוק בדרך של המרה (הנ"ל תקף הן להתחייבות הכוללת נגזר משוּבָּץ, קרי הינה צמודת מדד או מט"ח, והן להתחייבות המהווה מכשיר מורכב הכולל רכיב הוני).

²¹ הפרשות נכללות במסגרת התחייבויות לזמן ארוך רק אם יישובן אינו צפוי להתבצע במהלך 12 החודשים שלאחר תאריך הדיווח/תקופת המחזור תפעולי.

הביאורים המצורפים מהווים חלק בלתי נפרד מהדוחות הכספיים ביניים המאוחדים

תמצית מאזנים מאוחדים / דוחות תמציתיים מאוחדים על המצב הכספי^{23,22}

ליום 31 בדצמבר 2020 (*) אלפי ש"ח (מבוקר)	ליום 31 במרס/30 ביוני/ 30 בספטמבר 2021 אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	ביאור
--	--	-------

הון המיוחס לבעלי המניות של החברה

הון המניות
פרמיה על המניות
תקבולים בגין כתבי אופציה
קרנות הון
עודפים

זכויות שאינן מקנות שליטה²⁴

סך הון

סך התחייבויות והון

(*) יישום למפרע/הוצג מחדש/סווג מחדש ראה ביאור ____ להלן.
(**) התאמה לא מהותית של מספרי השוואה, ראה ביאור ____ להלן.

(**)		

סמנכ"ל כספים

מנכ"ל

יו"ר הדירקטוריון²⁵

תאריך אישור הדוחות הכספיים: _____

²² דוחות הביניים לדוגמה מוצגים על בסיס שוטף ובלתי שוטף. אם הצגה לפי סדר נזילות הינה רלוונטית יותר, ניתן להציג את הדוחות לפי סדר נזילות כאמור (במקרה זה יידרש מתן גילוי לסכומים שחזוי שישולמו עד 12 חודשים מתאריך המאזן ולאחר מכן).
²³ יצוין כי סעיף 10 ל- IAS 1 מתיר להשתמש בכותרות השונות מאלה בהן נעשה שימוש ב- IAS 1.
²⁴ הגדרת זכויות שאינן מקנות שליטה כוללת, בין היתר, מרכיבים כגון: מרכיב הוני באג"ח להמרה של חברה נרכשת, תשלום מבוסס מניות שיסולק במכשירים הוניים של הנרכשת ואופציות למניות של הנרכשת.
²⁵ במקרים בהם הוסמך גורם אחר לחתום במקום אחד משלושת החותמים לעיל נדרש לתת גילוי כמוצג בביאור 20 להלן.
הביאורים המצורפים מהווים חלק בלתי נפרד מהדוחות הכספיים ביניים המאוחדים

דוחות תמציתיים מאוחדים על רווח והפסד^{27,26}

לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2020	לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2020	לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 30 ביוני/30 בספטמבר 2020	לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2020	לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2020
אלפי ש"ח (מבוקר)	אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	אלפי ש"ח (מבוקר)	אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)

ביאור

הכנסות ממכירות²⁸

הכנסות ממתן שירותים

הכנסות משכירות

הכנסות ממכירת דירות/בניינים/מלאי קרקעות

הכנסות מחוזי ביצוע

הכנסות מהסדרי זיכיון

הכנסות מעמלות

סה"כ הכנסות

עלות המכירות

עלות מתן שירותים

עלות השכירות

עלות מכירת דירות/בניינים/מלאי קרקעות

עלות ההכנסות מחוזי ביצוע

עלות בגין עמלות

סה"כ עלות המכירות והשירותים

רווח (הפסד) גולמי

הוצאות מכירה ושיווק

הוצאות הנהלה וכלליות

שערוך נכסי נדל"ן להשקעה

הוצאות מחקר ופיתוח

רווח (הפסד) מחלוקה לבעלים של נכסים שאינה במזומן²⁹הפסדי אשראי בגין לקוחות, חייבים ונכסים בגין חוזים³⁰

הכנסות אחרות

הוצאות אחרות

רווח (הפסד) תפעולי

הכנסות מימון³¹הוצאות מימון^{32,33}

רווח (הפסד) הנובע מגריעה של נכסים פיננסיים שנמדדו

בעלות מופחתת

ביטול הפסד (הפסד) מהפסדי אשראי בגין נכסים פיננסיים

רווח (הפסד) מסיווג מחדש של נכסים פיננסיים מקבוצת

מדידה של עלות מופחתת לקבוצת מדידה של שווי הוגן

דרך רווח או הפסד

רווח (הפסד) מצטבר מסיווג מחדש מקבוצת מדידה של

שווי הוגן דרך רווח כולל לקבוצת מדידה של שווי הוגן

דרך רווח או הפסד

חלק החברה ברווחי (הפסדי) חברות מוחזקות המטופלות

לפי שיטת השווי המאזני³⁴

²⁶ בהתאם לסעיף 10א ל- IAS 1 ישות תציג את כל פריטי ההכנסה וההוצאה שהוכרו בתקופה:

א. בדוח יחיד על רווח או הפסד ורווח כולל אחר, (ראה דוגמה בנספח) או

ב. בשני דוחות: דוח רווח והפסד נפרד ודוח על הרווח הכולל האחר.

²⁷ בהתאם לסעיף 10א ל- IAS 1 כאשר ישות בוחרת בהצגה של דוח רווח והפסד נפרד ודוח על הרווח הכולל האחר, דוח רווח והפסד יוצג מיד לפני הדוח על הרווח הכולל.

²⁸ במקרים בהם לחברה הכנסות מהותיות שלא עומדות בתנאי ההכרה בהכנסה בהתאם להוראות IFRS 15 או כאשר החברה הכירה בשנה השוטפת בהכנסות שנבעו בגין שנים קודמות, יש להיוועץ במחלקה המקצועית בנוגע לגילוי הנדרש בנושא.

²⁹ בהתאם לסעיף 15 ל- IFRIC 17, במועד סילוק ההתחייבות נדרש להכיר בהפרש בין הערך בספרים של הנכסים שחולקו לבין הערך בספרים של ההתחייבות בגין הדיבידנד לשלם למועד הסילוק (מוצגת בשווי הוגן של הנכסים שחולקו) בסעיף נפרד ברווח או הפסד.

³⁰ בהתאם לסעיף 113 ל- IFRS 15, נדרש לתת גילוי נפרד להפסדים מירידת ערך שהוכרו בגין חייבים או נכסים בגין חוזים עם לקוחות לבין הפסדים מירידת ערך מחוזים אחרים. גילוי כאמור יכול להתבצע בדוח על הרווח או הפסד (כמוצג בדוחות לדוגמה אלה) או בביאורים.

³¹ בהתאם לסעיף 65 לתקן IFRS 15 ישות תציג את השפעות המימון (הכנסות ריבית או הוצאות ריבית) הנובעות מהפרדת רכיב מימון משמעותי בחוזה בנפרד מהכנסות מחוזים עם לקוחות בדוח על הרווח והפסד.

³² בהתאם לסעיף 65 לתקן IFRS 15 ישות תציג את השפעות המימון (הכנסות ריבית או הוצאות ריבית) הנובעות מהפרדת רכיב מימון משמעותי בחוזה בנפרד מהכנסות מחוזים עם לקוחות בדוח על הרווח והפסד.

³³ סעיף 49 ל- IFRS 16 קובע כי הוצאות ריבית בגין התחייבות בגין חכירה תוצג בנפרד מהוצאות פחת מנכסי זכות שימוש.

³⁴ חלק החברה ברווחי (הפסדי) חברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני עשוי בנסיבות מסוימות להיות מסווג במסגרת הרווח (הפסד) התפעולי. (כמו כן, ייתכנו מצבים בהם חלק החברה ברווח (הפסד) בגין חברות מוחזקות מסוימות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני יוצג במסגרת הרווח (ההפסד) התפעולי בעוד שבגין חברות מוחזקות אחרות יוצג הרווח כמוצג לעיל, לאחר הרווח (הפסד) תפעולי). כאשר נשקל סיווג כאמור נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית.

דוחות תמציתיים מאוחדים על רווח והפסד (המשך)

לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2020	לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/ 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2020	לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/ 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2021	לתקופה של ששה/תשעה חודשים שהסתיימה ביום 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2020	לתקופה של ששה/תשעה חודשים שהסתיימה ביום 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2021
אלפי ש"ח (מבוקר)	אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)

רווח (הפסד) לפני מסים על ההכנסה

מסים על הכנסה

רווח (הפסד) מפעילות נמשכת

רווח (הפסד) מפעילות שהופסקה (נטו ממס)

רווח (הפסד) לתקופה

מיוחס ל:

בעלי המניות של החברה

זכויות שאינן מקנות שליטה

רווח (הפסד) למניה המיוחס לבעלי המניות של החברה
(בש"ח)

רווח (הפסד) בסיסי למניה:

מפעילות נמשכת

מפעילות שהופסקה

סה"כ

רווח (הפסד) מדולל למניה

מפעילות נמשכת

מפעילות שהופסקה

סה"כ

(*) יישום למפרע/הוצג מחדש/סווג מחדש ראה ביאור ____ להלן.

(**) התאמה לא מהותית של מספרי השוואה, ראה ביאור ____ להלן.

דוחות תמציתיים מאוחדים על הרווח (הפסד) הכולל³⁵

לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2020 אלפי ש"ח (מבוקר)	לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/ 30 בספטמבר 2020 2021 אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	לתקופה של שישה/תשעה חודשים שהסתיימה ביום 30 ביוני/30 בספטמבר 2020 2021 אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)
--	---	---

רווח (הפסד) לתקופה

מרכיבי רווח כולל אחר:

פריטי רווח כולל אחר אשר מסווגים מחדש/יסווגו בעתיד
לרווח או הפסד:

גידורי תזרים מזומנים:

רווח (הפסד) בגין עסקאות גידור תזרימי מזומנים שנבעו
בתקופה

בניכוי: סכומים שנזקפו לדוח רווח והפסד

בניכוי: סכומים שנזקפו לערך הספרים הראשוני של
פריטים מגודרים

השקעות במכשירי חוב הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח
כולל אחר:

רווח (הפסד) בגין השקעות במכשירי חוב הנמדדים בשווי
הוגן דרך רווח כולל אחר שנבעו בתקופה

בניכוי: סכומים שנזקפו לדוח רווח והפסד בגין

מימוש/הפסדי אשראי השקעות במכשירי חוב הנמדדים
בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר

הפרשי שער:

הפרשי שער בגין תרגום דוחות כספיים בגין פעילויות חוץ
הפרשי שער בגין תרגום דוחות כספיים בגין פעילות חוץ

שנזקפו לרווח והפסד

רווח (הפסד) בגין גידור השקעה נטו בפעילות חוץ

רווח (הפסד) בגין גידור השקעה נטו בפעילות חוץ שנזקף
לרווח והפסד

חלק ברווח כולל אחר של חברות מוחזקות המטופלות לפי
שיטת השווי המאזני

מסים על ההכנסה בגין רכיבים אשר מסווגים מחדש לרווח
או הפסד

סך הכל רווח (הפסד) כולל אחר שמסווג מחדש/שיסווג
בעתיד לרווח או הפסד, נטו ממס

³⁵ בהתאם לסעיף 10א ל-IAS 1 ישות תציג את כל פריטי ההכנסה וההוצאה שהוכרו בתקופה:
א. בדוח יחיד על רווח או הפסד ורווח כולל אחר, (ראה דוגמה בנספח) או
ב. בשני דוחות: דוח רווח והפסד נפרד ודוח על הרווח הכולל האחר.

דוחות תמציתיים מאוחדים על הרווח (הפסד) הכולל (המשך)

לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2020 אלפי ש"ח (מבוקר)	לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/ 30 בספטמבר 2020 2021 אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	לתקופה של שישה/תשעה חודשים שהסתיימה ביום 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2020 2021 אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)
--	---	--

פריטי רווח כולל אחר אשר אינם מסווגים מחדש/לא
יסווגו בעתיד לרווח או הפסד³⁶:

מדידות מחדש של תכנית הטבה מוגדרת, נטו
הערכה מחדש בגין רכוש קבוע
רווח (הפסד) בגין השקעות במכשירים הוניים הנמדדים
בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר³⁷
שינוי בשווי ההוגן של התחייבויות שיועדו למדידה בשווי
הוגן דרך רווח או הפסד, בגין החלק המגלם את סיכון
האשראי העצמי³⁸
חלק ברווח כולל אחר של חברות מוחזקות המטופלות לפי
שיטת השווי המאזני
מסים על ההכנסה בגין רכיבים אשר אינם מסווגים מחדש
לרווח או הפסד

סך הכל רווח (הפסד) כולל אחר אשר אינו מסווג
מחדש/לא יסווג בעתיד לרווח או הפסד, נטו ממס

סך הכל רווח (הפסד) כולל לתקופה

מיוחס ל:

בעלי המניות של החברה
זכויות שאינן מקנות שליטה

(*) יישום למפרע/הוצג מחדש/סווג מחדש ראה ביאור __ להלן.
(**) התאמה לא מהותיות של מספרי השוואה, ראה ביאור __ להלן.

³⁶ בהתאם לסעיף 6.2.4 ל- IFRS 9, מכשיר כשיר להיות מיועד כמכשיר מגדר במלואו למעט מספר מצומצם של חריגים - בהתייחס לשיטות אשר מייצגות
כמכשיר מגדר רק את השינויים בערך הפנימי של אופציות ו/או רק את השינוי באלמנט המחיר המיידי של חוזה אקדמה נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית.
³⁷ יודגש כי בקטגוריית מכשירים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר קיים הבדל בין מכשיר חוב למכשיר הון לעניין סיווג הפסדים/זקיפה בעת
מימוש ההשקעה לרווח או הפסד.
³⁸ למעט בנסיבות בהן פיצול כאמור יגרום להיווצרותה או להגדלתה של אי התאמה חשבונאית ברווח או הפסד כי אז יוכרו כל השינויים בשווי ההוגן ברווח או
הפסד.

דוחות תמציתיים מאוחדים על השינויים בהון

מיוחס לבעלי המניות של החברה

[illegible]

(*) יישום למפרע/הוצג מחדש/סווג מחדש ראה ביאור ____ להלן.
 (**) התאמה לא מהותית של מספרי השוואה, ראה ביאור ____ להלן.

בהתאם לסעיף 106 ל- IAS 1 נדרש להציג לכל רכיב של ההון, השפעות של יישום למפרע או של הצגה מחדש למפרע שהוכרז בהתאם ל- IAS 8. בעסקאות עם בעלי זכויות שאינן מקנות שליטה (תוך שימור השליטה), הפער בין התמורה ששולמה או שנתקבלה ובין חלקם של בעלי הזכויות שאינן מקנות שליטה בנכסים נטו של הישות המאוחדת המתייחסת, מקבל ביטוי במסגרת חלק ההון המיוחס לבעלי המניות של החברה ונקיף לקרן הון (כגון "קרן הון בגין עסקאות עם זכויות שאינן מקנות שליטה") או לעודפים.

דוחות תמציתיים מאוחדים על השינויים בהון

מיוחס לבעלי המניות של החברה

[illegible]

(*) יישום למפרע/הוצג מחדש/סווג מחדש ראה ביאור ____ להלן.
(**) התאמה לא מהותית של מספרי השוואה, ראה ביאור ____ להלן.

בהתאם לסעיף 106 ל- IAS 1 נדרש להציג לכל רכיב של ההון, השפעות של יישום למפרע או של הצגה מחדש למפרע שהוכרז בהתאם ל- IAS 8. בעסקאות עם בעלי זכויות שאינן מקנות שליטה (תוך שימור השליטה), הפער בין התמורה ששולמה או שנתקבלה ובין חלקם של בעלי הזכויות שאינן מקנות שליטה בנכסים נטו של הישות המאוחדת המתייחסת, מקבל ביטוי במסגרת חלק ההון המיוחס לבעלי המניות של החברה ונוקף לקרן הון (כגון "קרן הון בגין עסקאות עם זכויות שאינן מקנות שליטה") או לעודפים.

דוחות תמציתיים מאוחדים על השינויים בהון

מיוחס לבעלי המניות של החברה

[illegible]

(*) יישום למפרע/הוצג מחדש/סווג מחדש ראה ביאור ____ להלן.

(**) התאמה לא מהותית של מספרי השוואה, ראה ביאור _____ להלן.

43 בהתאם לסעיף 106 ל- IAS 1 נדרש להציג לכל רכיב של ההון, השפעות של יישום למפרע או של הצגה מחדש למפרע שהוכרו בהתאם ל- IAS 8.

44 בעסקאות עם בעלי זכויות שאינן מקנות שליטה (תוך שימור השליטה), הפער בין התמורה ששולמה או שנתקבלה ובין חלקם של בעלי הזכויות שאינן מקנות שליטה בנכסים נטו של הישות המאוחדת המתייחסת, מקבל ביטוי במסגרת חלק ההון המיוחס לבעלי המניות של החברה ונוקף לקרן הון (כגון "קרן הון בגין עסקאות עם זכויות שאינן מקנות שליטה") או לעודפים.

דוחות תמציתיים מאוחדים על השינויים בהון

מיוחס לבעלי המניות של החברה

ביאור	הון	מניות	פרמיה	המירות	קרנות הון	קרן הון בגין	כתבי אופציה / מרכיב הוני בגין אג"ח	תשלום מבוסס מניות/	במכשירי הון הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר	מנכסים פיננסיים / השקעות	הפרשי תרגום דוחות כספיים של פעילויות חוץ	מניות באוצר	שטר הון	תקבולים על חשבון מניות שטרם הוקצו	קרן הון בגין עסקאות עם זכויות שאינן מקנות שליטה	זכויות שאינן מקנות שליטה	סך ההון
													א ל פ י ש " ח				

יתרה ליום 1 באפריל/ 1 ביולי 2020 (בלתי מבוקר)

שינויים בתקופה (בלתי מבוקר):

השפעת שינויים במדיניות החשבונאית

שינויים בגין תיקוני טעות⁴⁵
יתרה ליום 1 באפריל/ 1 ביולי 2020 לאחר תיאומים
למפרע והצגות מחדש

רווח (הפסד) כולל אחר לתקופה

רווח (הפסד) לתקופה

סך הכל רווח (הפסד) כולל לתקופה

הנפקת מניות רגילות

הנפקת כתבי אופציה למניות
ממומשות בדרך וניסיון למנוע

מִיָּמֹשׁ כְּתָבִי אוֹפְצִיָּה לְמַנִּיּוֹת
בְּרִנּוֹת מִנִּיּוֹת בְּאֶנְךָ

מניזת ראוצר ושומכר

עלות תשלום מבוסס מ

רכישת זכויות שאינן מקנות

הנפקת הון / מכירת מניות לבעלי זכויות

מקנות שליטה

רכישת חברות מא

גריעת זכויות שאינן מקנות שליטה בשל איבוד
שליטה בסדרה מאוסדת לשעבר

שליטה באברה מאוחדת לשעבר
המרת אגרות חוב להמרה במניות

רביב הוגי בגין אגרות חוב המירות

דיבידנד שהוכרז / ששולם לבעלי מניות החברה

דיבידנד שהוכרז / ששולם לבעלי זכויות שאינן

מקנות שליטה

הנפקת שטר הון

קרון הון מעסקה עם בעל שליטה

יתרה ליום 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2020 (בלתי

מבוקר

(*) יישום למפרע/הוצג מחדש/סווג מחדש ראה ביאור ____ להלן.

(**) התאמה לא מהותית של מספרי השוואה, ראה ביאור ____ להלן.

45 בהתאם לסעיף 106 ל- IAS 1 נדרש להציג לכל רכיב של ההון, השפעות של יישום למפרע או של הצגה מחדש למפרע שהוכרו בהתאם ל- IAS 8.

46 בעסקאות עם בעלי זכויות שאינן מקנות שליטה (תוך שימור השליטה), הפער בין התמורה ששולמה או שנתקבלה ובין חלקם של בעלי הזכויות שאינן מקנות שליטה בנכסים נטו של הישות המאוחדת המתייחסת, מקבל ביטוי במסגרת חלק ההון המיוחס לבעלי המניות של החברה ונוקף לקרן הון (כגון "קרן הון בגין עסקאות עם זכויות שאינן מקנות שליטה") או לעודפים.

דוחות תמציתיים מאוחדים על השינויים בהון

מיוחס לבעלי המניות של החברה

[illegible]

(*) יישום למפרע/הוצג מחדש/סווג מחדש ראה ביאור ____ להלן.
 (**) התאמה לא מהותית של מספרי השוואה, ראה ביאור ____ להלן.

בהתאם לסעיף 106 ל- IAS 1 נדרש להציג לכל רכיב של ההון, השפעות של יישום למפרע או של הצגה מחדש למפרע שהוכרז בהתאם ל- IAS 8. בעסקאות עם בעלי זכויות שאינן מקנות שליטה (תוך שימור השליטה), הפער בין התמורה ששולמה או שנתקבלה ובין חלקם של בעלי הזכויות שאינן מקנות שליטה בנכסים נטו של הישות המאוחדת המתייחסת, מקבל ביטוי במסגרת חלק ההון המיוחס לבעלי המניות של החברה ונקיף לקרן הון (כגון "קרן הון בגין עסקאות עם זכויות שאינן מקנות שליטה") או לעודפים.

דוחות תמציתיים מאוחדים על תזרימי המזומנים⁴⁹

לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2020 אלפי ש"ח (מבוקר)	לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/ 30 בספטמבר 2020 2021 אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	לתקופה של שישה/תשעה חודשים שהסתיימה ביום 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2020 2021 אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)
--	---	---

תזרימי מזומנים מפעילות שוטפת⁵⁰

רווח (הפסד) לתקופה
התאמות הדרושות כדי להציג את תזרימי המזומנים
מפעילות שוטפת (א')

מזומנים נטו שנבעו מפעילות שוטפת

תזרימי מזומנים מפעילות השקעה^{51,52}

רכישת רכוש קבוע
רכישת נדל"ן להשקעה
מענקי השקעה שהתקבלו⁵³
החזר (מתן) הלוואות
השקעות בנכסים בלתי מוחשיים
תמורה ממכירת רכוש קבוע
תמורה ממכירת מכשירים פיננסיים הנמדדים
בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר, נטו
רכישת חברות מאוחדות שאוחדו לראשונה (ב'), בניכוי
המזומנים שנבעו ברכישה^{54,55}
רכישת חברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי
המאזני
תמורה ממכירת השקעות בחברות מאוחדות (ג')
תמורה ממכירת השקעות בחברות מוחזקות המטופלות לפי
שיטת השווי המאזני
פדיון פיקדונות
גידול (קיטון) בפיקדונות מוגבלים/משועבדים
תמורה ממכירת נכסים פיננסיים הנמדדים בשווי
הוגן דרך רווח או הפסד, נטו⁵⁶
דיבידנדים שהתקבלו⁵⁷

מזומנים נטו שנבעו מפעילות השקעה

⁴⁹ תזרימי המזומנים מפעילות שוטפת מוצג בדוחות הביניים לדוגמה בהתאם לשיטה העקיפה. חברה אשר תבחר להציג בהתאם לגישה הישירה, נדרשת לעשות זאת בעקביות. במקרים כאמור יש להיוועץ במחלקה המקצועית באשר למתכונת ההצגה.

⁵⁰ בהתאם לסעיף 50 ל- IFRS 16 תשלומי חכירה לטווח קצר, תשלומים עבור חכירות בעלי ערך נמוך ותשלומי חכירה משתנים שלא נכללו במדידה של התחייבות החכירה מסווגים במסגרת פעילות שוטפת.

⁵¹ בהתאם להוראות IAS 7 תזרימי מזומנים מפעילות השקעה יכללו רק תזרימי מזומנים שהוצאו בקשר עם פריטים הכשירים להכרה כנכסים במאזן.

⁵² תזרימי מזומנים בגין עלויות אשראי שמהווות לנכסים כשירים יסווגו באופן עקבי לתזרים בגין נכס הבסיס לו הן מהווות (לדוגמה: תשלום ריבית המהווה לרכוש הקבוע יסווג במסגרת פעילות השקעה, תשלום ריבית המהווה למלאי יסווג במסגרת פעילות שוטפת).

⁵³ נדרש לשקול את אופן הסיווג של מענקים שהתקבלו מהמדען ושל החוזרים המתייחסים בדוח על תזרימי המזומנים לאור קיום שונות בפרקטיקה. במקרים בהם לא הוכרה התחייבות נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית.

⁵⁴ תזרימי מזומנים הנובעים מצירוף עסקים או מאיבוד שליטה מוצגים בנפרד במסגרת פעילות השקעה. יחד עם זאת, במקרים מסוימים נדרשת הפעלת שיקול דעת בנוגע לסיווג תזרימי מזומנים מעסקאות כאמור (לדוגמה: עלויות עסקה, תמורה מותנית, יחסים קודמים ועלויות שאינן מהוות חלק מצירוף העסקים), תזרימי מזומנים אלה יסווג בהתאם למהותם.

⁵⁵ תזכורת: סעיף 53 ל- IFRS 3R קובע כי עלויות עסקה בצירוף עסקים ייזקפו כהוצאה מיידית. המלצת המחלקה המקצועית הינה כי במסגרת דוח תזרים, עלויות כאמור ייכללו כחלק מהפעילות השוטפת ולא כחלק מפעילות ההשקעה.

⁵⁶ תזרימי המזומנים הנובעים מרכישה או ממכירה של ניירות ערך המוחזקים למסחר מסווגים כפעילות שוטפת רק בחברות בהן פעילות בניירות ערך מהווה חלק מהפעילות העסקית הרגילה של החברה (חברות כאמור יציגו הני"ל ברווח או הפסד כהכנסה). יתר החברות יסווגו את תזרימי המזומנים כפעילות השקעה.

⁵⁷ ניתן לסווג ריבית ודיבידנדים שהתקבלו כפעילות שוטפת או כפעילות השקעה בהתאם למדיניות החשבונאית של הקבוצה. המדיניות החשבונאית שנבחרה תיושם באופן עקבי. שינוי בסיווג מהווה שינוי במדיניות בהתאם להוראות IAS 8 ודורש יישום למפרע. במקרים כאמור, חובה להיוועץ במחלקה המקצועית.

דוחות תמציתיים מאוחדים על תזרימי המזומנים

לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2020 אלפי ש"ח (מבוקר)	לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/ 30 בספטמבר 2020 2021 אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	לתקופה של שישה/תשעה חודשים שהסתיימה ביום 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2020 2021 אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)
--	---	---

תזרימי מזומנים מפעילות מימון

הנפקת הון מניות (בניכוי הוצאות הנפקה)

תמורת מימוש כתבי אופציה

מענקי השקעה שהתקבלו

דיבידנד ששולם⁵⁸פירעון התחייבות לתשלום תמורה מותנית בצירוף עסקים⁵⁹

דיבידנד ששולם לבעלי זכויות שאינן מקנות שליטה

הנפקת אגרות חוב/אגרות חוב להמרה (בניכוי הוצאות

הנפקה)

פירעון/פדיון אגרות חוב

קבלת הלוואות

פירעון הלוואות

ריבית ששולמה

אשראי מבנקים

רכישת/מכירת מניות באוצר

רכישת זכויות שאינן מקנות שליטה⁶⁰

הנפקת הון/מכירת מניות לבעלי זכויות שאינן מקנות

שליטה

פירעון תשלומי קרן בגין חכירות⁶¹

מזומנים נטו שנבעו מפעילות מימון

הפרשי תרגום בגין יתרות מזומנים ושווי מזומנים של

פעילויות חוץ⁶²

עליה (ירידה) במזומנים ושווי מזומנים

יתרת המזומנים ושווי מזומנים לתחילת התקופה

יתרת המזומנים ושווי המזומנים לסוף התקופה⁶³

(*) יישום למפרע/הוצג מחדש/סווג מחדש ראה ביאור ____ להלן.

(**) התאמה לא מהותית של מספרי השוואה, ראה ביאור ____ להלן.

⁵⁸ ניתן לסווג ריבית (לרבות תשלום בגין מרכיב הריבית הנובע מהתחייבות בגין החכירה) ודיבידנדים ששולמו כפעילות שוטפת או כפעילות מימון בהתאם למדיניות החשבונאית של הקבוצה. המדיניות החשבונאית שנבחרה תישם באופן עקבי. שינוי בסיווג מהווה שינוי במדיניות בהתאם להוראות IAS 8 ודורש יישום למפרע. במקרים כאמור, חובה להיוועץ במחלקה המקצועית.

⁵⁹ יש להיוועץ במחלקה המקצועית בכל הנוגע לסיווג בדוח על תזרימי המזומנים בגין תמורה מותנית בצירוף עסקים (פעילות השקעה, פעילות מימון או פעילות שוטפת).

⁶⁰ תזרימי מזומנים ששימשו לצורך רכישת/מכירת זכויות שאינן מקנות שליטה יסווגו במסגרת פעילות מימון, לרבות עלויות עסקה (למעט במקרים בהם החברה הבת מוחזקת על ידי ישות השקעה ונדרשת להימדד בשווי הוגן דרך רוח או הפסד).

⁶¹ בהתאם לסעיף 50 ל- IFRS 16 מרכיב הקרן בהתחייבות בגין חכירה מסווג במסגרת פעילות מימון.

⁶² הפרשי התרגום בגין יתרות מזומנים ושווי מזומנים כוללת יתרות מזומנים הנקובות במטבע חוץ המוחזקות על ידי חברות החברה ויתרות מזומנים המוחזקות על ידי פעילויות חוץ.

⁶³ משיכות יתר מבנקים, הנפרעות לפי דרישה ומהוות חלק אינטגרלי מהניהול המזומנים של הקבוצה, מסווגות בדוח תזרים בלבד כמזומנים ושווה מזומנים.

דוחות תמציתיים מאוחדים על תזרימי המזומנים

לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2020 אלפי ש"ח (מבוקר)	לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/ 30 בספטמבר 2020 2021 אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	לתקופה של שישה/תשעה חודשים שהסתיימה ביום 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2020 2021 אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)
--	---	---

(א) התאמות הדרושות להצגת תזרימי מזומנים מפעילות שוטפת

הכנסות והוצאות שאינן כרוכות בתזרימי מזומנים:

פחת והפרשה לירידת ערך של רכוש קבוע
הפחתה וירידת ערך של נכסים בלתי מוחשיים
תשלום מבוסס מניות
שערוך נכסי נדל"ן להשקעה
הפסד (רווח) מממוש רכוש קבוע
הפסד (רווח) מממוש נדל"ן להשקעה
התחייבות בגין הטבות לעובדים, נטו
ירידת ערך מוניטין
מסים נדחים, נטו
הפסד (רווח) מנכסים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן
דרך רווח או הפסד
הפסד (ביטול הפסד) מהפסדי אשראי בגין נכסים
פיננסיים
הפרשי שער ושערוך הלוואות שניתנו לזמן ארוך
שערוך התחייבויות לזמן ארוך
הפסד (רווח) בגין נגזרים פיננסיים
רווח בגין רכישה במחיר הזדמנותי (מוניטין שלילי)
חלק החברה בהפסד (ברווח) חברות מוחזקות
המטופלות לפי שיטת השווי המאזני
דיבידנד שהתקבל מחברות מוחזקות המטופלות לפי
שיטת השווי המאזני

שינויים בסעיפי נכסים והתחייבות:

ירידה (עליה) בלקוחות
ירידה (עליה) בחייבים ויתרות חובה
ירידה (עליה) במלאי
ירידה (עליה) בנכסים בגין חוזים עם לקוחות
ירידה (עליה) בעלויות חוזה⁶⁴
ירידה (עליה) במלאי מבנים להקמה
הסדרי זיכיון למתן שירות⁶⁵
עליה (ירידה) בהתחייבויות בגין חוזים עם לקוחות
עליה (ירידה) בספקים ונותני שירותים
עליה (ירידה) בזכאים ויתרות זכות⁶⁶

64

פריט זה יכלול בנפרד או כחלק מהיתרה חייבים ויתרות חובה בהתאם למידת המהותיות לישות. ⁶⁴
 בהתאם לדיונים שהתקיימו ב-IFRIC, שינוי ביתרה בגין הסדר זיכיון המתייחס לנכס בלתי מוחשי (זיכיון) מוצג במסגרת שינויים בסעיפי רכוש והתחייבות ⁶⁵
 (במסגרת תזרימי מזומנים מפעילות שוטפת). שינוי ביתרה בגין הסדר זיכיון למתן שירות הנובע מנכס פיננסי - מוצג במסגרת תזרימי מזומנים מפעילות שוטפת
 כחלק מהשינוי בלקוחות / חייבים ויתרות חובה.

66

בהתאם לסעיף 50 ל-IFRS 16 תשלומי חכירה לטווח קצר, תשלומים עבור חכירות של נכסים בעלי ערך נמוך ותשלומי חכירה משתנים שלא נכללו בהתחייבות ⁶⁶
 חכירה יסווגו במסגרת פעילות שוטפת.

דוחות תמציתיים מאוחדים על תזרימי המזומנים

לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2020 אלפי ש"ח (מבוקר)	לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/ 30 בספטמבר 2020 2021 אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	לתקופה של שישה/תשעה חודשים שהסתיימה ביום 30 בספטמבר 2020 2021 אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)
--	---	---

(ב) רכישת חברות מאוחדות שאוחדו לראשונה

נכסים והתחייבויות של החברות המאוחדות ליום
הרכישה:
הון חוזר (למעט מזומנים ושווי מזומנים)
מכשירים פיננסיים נגזרים
מכשירים פיננסיים והשקעות לזמן ארוך
רכוש קבוע, נטו
נכסי זכות שימוש
נדל"ן להשקעה, נטו
נכסים בלתי מוחשיים, נטו
התחייבות בגין הטבות לעובדים
הלוואות והתחייבויות אחרות לזמן ארוך
התחייבות בגין חכירה
מוניטין שנוצר ברכישה
זכאים בגין רכישת חברה מאוחדת
השקעה בחברה מוחזקת המטופלת לפי שיטת השווי
המאזני
רווח (הפסד) בגין מדידה מחדש של זכויות הוניות
שהוחזקו קודם להשגת השליטה
זכויות שאינן מקנות שליטה

(ג) מימוש השקעות בחברות מאוחדות שאוחדו בעבר

נכסים והתחייבויות של החברות המאוחדות ליום
המכירה:
הון חוזר (למעט מזומנים ושווי מזומנים)
מכשירים פיננסיים נגזרים
מכשירים פיננסיים והשקעות לזמן ארוך
רכוש קבוע, נטו
נכסי זכות שימוש
נדל"ן להשקעה, נטו
נכסים בלתי מוחשיים, נטו
מוניטין
התחייבות בגין הטבות לעובדים
הלוואות והתחייבויות אחרות לזמן ארוך
התחייבות בגין חכירה
רווח (הפסד) הון ממימוש ההשקעה
חייבים בגין מימוש השקעות בחברות מאוחדות
השקעה בחברה מוחזקת המטופלת לפי שיטת השווי
המאזני
זכויות שאינן מקנות שליטה

דוחות תמציתיים מאוחדים על תזרימי המזומנים

לשנה שהסתיימה ביום	לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/ 30 ביוני/	לתקופה של שישה/תשעה חודשים שהסתיימה ביום 30 ביוני/ 30 בספטמבר
2020	2020 2021	2020 2021
אלפי ש"ח (מבוקר)	אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)

(ד) פעילות מהותית שלא במזומן

השקעה ברכוש קבוע כנגד זכאים ויתרות זכות
השקעה בנכס זכות שימוש ובהתחייבות בגין חכירה
רכישת השקעות תמורת הנפקת מניות
מענק השקעה לקבל
מימוש רכוש קבוע כנגד חייבים ויתרות חובה
המרת אגרות חוב במניות
דיבידנד שהוכרז וטרם שולם

(ה) מידע נוסף על תזרימי המזומנים

מזומנים ששולמו במהלך התקופה עבור :

ריבית
דיבידנד
מסים על ההכנסה

מזומנים שהתקבלו במהלך התקופה עבור :

ריבית
דיבידנד
מסים על ההכנסה

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 1 - כללי

כאן תתואר פעילות החברה/קבוצה, תאריך ואופן ההתאגדות המשפטית (אם הוקמה בשנתיים האחרונות) ותתואר החברה האם או הקבוצה אליה היא משתייכת.

א. חברה בע"מ (להלן - החברה) התאגדה ב- _____ והחלה בפעילות ב- _____ פעולות יזמי החברה בתקופה שלפני איגודה אומצו על ידיה ונכללו בדוחות הכספיים.

ב. החברה והחברות המוחזקות על ידיה פועלות ב/עיקר בתחום ייזום/המכירה/מתן שירותים/ההשכרה/המחקר/הפיתוח/הייצור/השיווק של _____ /פועלות במגזר עסקי בודד - _____ / פועלות במגזרים _____ (מידע באשר למגזרי פעילות החברה מוצג בביאור _____).

ג. לחברה השקעות בחברות מאוחדות, חברות מאוחדות באיחוד יחסי וחברות כלולות.

בהמשך לביאור 1' בדבר השפעת התפשטות נגיף הקורונה על החברה/הקבוצה במסגרת הדוחות הכספיים לדוגמה לשנת 2020, היות והשפעת משבר הקורונה לרבות היבט אי הוודאות בגינו, עודנה ניכרת על מגוון תחומים חשובנאיים (כגון: עסק חי, ירידת ערך נכסים, ירידת ערך מלאי, הפרשה להפסדי אשראי חזויים, מדידות שווי הוגן, חוזים מכבידים, אמות מידה פיננסיות, הטבות עובד מעביד, הסדרי חוב, מסים נדחים), כל ישות נדרשת לבחון את ההשפעות הספציפיות של משבר הקורונה על מצבה הכספי ועל תוצאות פעולותיה ולתת גילוי להשפעות המשמעותיות הספציפיות לה לרבות בגין מענקים שהתקבלו.

ד. השפעת התפשטות נגיף הקורונה על החברה/הקבוצה^{69,68,67}

בהמשך לביאור _____ לדוחות הכספיים השנתיים של החברה ליום 31 בדצמבר 2020, נכון למועד הדיווח (מאי 2021), לאחר סיום הסגר השלישי, והאצת מבצע החיסונים, ממשלת ישראל חזרה במתן הקלות לכלל המשק באופן מדורג תוך מתן הקלות בעיקר לקהלים מחוסנים. יחד עם זאת, בחלקים נרחבים בעולם עדיין שוררת אי וודאות ניכרת להמשך מגמת צמצום התחלואה ולפיקך גם באשר לאופי והיקף ההגבלות המוטלות וההקלות הניתנות לגבי הגבלות אלה אשר הינן בעלות אופי דינמי המשתנה באופן תדיר.

הנהלת החברה עוקבת באופן שוטף אחר ההתפתחויות בנושא נגיף הקורונה בישראל ובעולם ופועלת בהתאם להנחיות הרשויות השונות.

במידה ורלוונטי ייכלל עדכון של ההשפעה הכמותית והאיכותית בהשוואה לגילוי שנכלל בדוחות הכספיים המאוחדים לשנת 2020 (לרבות בגין מענקים) לפי תחומי הפעילות של כל קבוצה/חברה (גילוי נרחב לדוגמה ניתן במסגרת הדוחות הכספיים השנתיים לדוגמה ליום 31 בדצמבר 2020). נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית בנוגע לגילויים שייכללו בדוחות הכספיים.

⁶⁷ במסגרת כנס התאגידים השנתי שנערך על ידי רשות ניירות ערך בשנים האחרונות, הודגשו קביעות IAS 1 לפיהן חלק מביחית נאותות קיום הנחת העסק החי בדוחות הכספיים, נדרשות חברות לבחון את היקף המידע שיש לכלול בדוחות הכספיים אודות אי וודאויות מהותיות תוך הכללת גילוי אודות ההנחות המרכזיות ושיקול הדעת של ההנהלה בקביעתה כי הנחת העסק החי מתקיימת. בנקודה זו יצוין כי עמדת ה-IASB הינה כי הכללת גילויים כאמור חלה גם במקרים בהם שיקול הדעת שהופעל הביא לקביעה כי אין אי ודאויות משמעותיות העשויות להטיל ספק משמעותי לגבי יכולת הישות להמשיך לפעול כעסק חי וזאת בשל תכניות ההנהלה להתמודד עם אי וודאויות אלה, היתכנותן והאפקטיביות שלהן.

⁶⁸ תזכורת: במסגרת כנס תאגידים השנתי שנערך ע"י רשות ניירות ערך בשנת 2016, לעניין הנחת העסק החי הודגש כי ככל שהקשיים שחווה הישות הינם משמעותיים יותר וכרוכים באי וודאויות מהותיות סגל הרשות מצפה לבחינה בהיקף מעמיק גם בדוחות כספיים רבעוניים (ראה החלטת אכיפה 16:1 בנושא ביסוס הנחת העסק החי בתקופות ביניים).

⁶⁹ הביאור להלן הינו דוגמה לגילוי העשוי להינתן במסגרת ביאור כללי בדוחות הכספיים יודגש כי הגילוי להלן אינו ממצא וכי כל חברה נדרשת לבחון את ההשפעות הרלוונטיות עבורה בדוחותיה הכספיים ולהתאים את הגילוי הנדרש לנסיבותיה.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 1 - כללי (המשך)

הביאור להלן מבוסס על הביאור הסטנדרטי הנכלל בדוחות לדוגמה השנתיים כל הקשור להשפעה האפשרית של אירועים גלובליים שאינם קשורים למשבר הקורונה. ככל שהנושא רלוונטי, נדרש לבצע עדכונים והתאמות בהתאם להתפתחויות במהלך שנת 2021 (במידת הצורך, באופן משולב לגילויים שהוצעו לעיל בגין ההשפעה האפשרית של משבר הקורונה).
האמור להלן מהווה דוגמה המבוססת בעיקרה על התפתחויות כלכליות מהשנים האחרונות. יש להתאים את הנוסח באופן שישקף את האירועים הרלוונטיים לישות.

כתזכורת נציין כי בשנת 2016 הוחלט בממלכה המאוחדת (בריטניה) על פרישה מהאיחוד האירופי (Brexit). הפרישה בפועל היתה צפויה להתחיל להתבצע עם הפעלת סעיף 50 הדרוש כדי להחל בתהליך היציאה מהאיחוד (אשר תוכנן במקור להסתיים בשנת 2019 ובפועל נשלם בשלהי שנת 2020). נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית בנוגע לגילויים שייכללו בדוחות הכספיים של חברות שאירוע הברקזיט השפיע עליהן או צפוי להשפיע עליהן בעתיד (לרבות בגין שינויים במטבע).

ה. השפעת אירועים גלובליים נוספים על החברה/הקבוצה ^{73,72,71,70}

במהלך שנת 2021 חלו התפתחויות כלכליות שליליות ב_____ (שם המדינה) בעיקר על רקע הירידה/עלייה החדה במחיר הנפט/גז/מט"ח העולמיים והסנקציות שהטילו מדינות המערב על _____ בשל האירועים שהתרחשו במדינה זו _____, אשר באו לידי ביטוי, בין היתר, בהפחתת דירוג האשראי של _____ אשר בעקבותיה העלה הבנק המרכזי של _____ את שיעור הריבית הבין בנקאית. ראה דוחות כספיים שנתיים של שנת 2020 באשר לתיאור אירועים אלו ולהשפעותיהם על החברה.

להלן יעודכנו היבטים רלוונטיים שאירעו בתקופת/בתקופות הביניים (כמו כן יש לשקול גילוי רלוונטי בדבר התפתחויות בתקופה שלאחר מועד הדיווח ועד למועד החתימה על הדוחות הכספיים): במהלך תקופת הביניים חלה עלייה/ירידה בשיעור האינפלציה ב_____ וחל פחות/ייסוף של כ- _____ בשער המטבע המקומי מול שער הדולר ארה"ב (כמו כן, לאחר תאריך הדוח על המצב הכספי/מאזן ועד ליום החתימה על דוחות הביניים חל פחות/ייסוף נוסף של כ- % _____). אירועים אלה הביאו להאטה בצמיחה הכלכלית של _____ והייתה להם השפעה על שיעורי ריביות ההיוון המשמשות להערכת שווי נכסי נדל"ן מניב ושל פעילויות עסקיות המתנהלות ב_____ כמו גם על תזרימי המזומנים העתידיים החזויים מנכסים או מפעילויות כאמור.

מדיניות הקבוצה הינה להגן על עצמה באופן חלקי מפני חשיפות לשינויים בשערי המטבע, בהתאם לכך מממנת החברה חלק מפעילותה באמצעות הלוואות במטבעות התקבולים הצפויים. יחד עם זאת, יתכן שתיגרם ירידה בתוצאות הפעילות וברווחיות לחברה שלא ניתן לאמוד אותה בשלב זה. לאור הקושי לצפות את השפעת האירועים שתוארו לעיל ואת תקופת הימשכותם (ואי הוודאות הכרוכה בהם), אין ביכולת ההנהלה להעריך בשלב זה את השפעתם העתידית על החברה. הנהלת החברה תמשיך לעקוב אחר ההתפתחויות והשפעתן האפשרית על החברה.

⁷⁰ בגין חברות שנטלו הלוואות אשר נקובות במטבע שונה ממטבע הפעילות של החברה ומהוונות עלויות אשראי לנכס כשיר לרבות ובדגש על הפרשי שער הנובעים מאשראי במטבע חוץ, נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית.

⁷¹ במסגרת כנס התאגידים השנתי שנערך על ידי רשות ניירות ערך בשנים האחרונות, הודגשו קביעות IAS 1 לפיהן כחלק מבחינת נאותות קיום הנחת העסק החי בדוחות הכספיים, נדרשות חברות לבחון את היקף המידע שיש לכלול בדוחות הכספיים אודות אי וודאויות מהותיות תוך הכללת גילוי אודות ההנחות המרכזיות ושיקול הדעת של ההנהלה בקביעתה כי הנחת העסק החי מתקיימת. בנקודה זו יצוין כי עמדת ה- IASB הינה כי הכללת גילויים כאמור חלה גם במקרים בהם שיקול הדעת שהופעל הביא לקביעה כי אין אי ודאויות משמעותיות שמטילות ספק משמעותי לגבי היכולת להמשיך לפעול כעסק חי וזאת בשל תכניות ההנהלה להתמודד עם אי ודאויות אלה, היתכנותן והאפקטיביות שלהן. כאמור לעיל, במסגרת בחינה זו יידרש להביא בחשבון, בין היתר, את ההשפעות האפשריות של התפשטות הקורונה.

⁷² תזכורת: במסגרת כנס תאגידים השנתי שנערך ע"י רשות ניירות ערך בשנת 2016, לעניין הנחת העסק החי הודגש כי ככל שהקשיים שחווה הישות הינם משמעותיים יותר וכרוכים באי וודאויות מהותיות סגל הרשות מצפה לבחינה בהיקף מעמיק גם בדוחות כספיים רבעוניים (ראה החלטת אכיפה 16:1 בנושא ביסוס הנחת העסק החי בתקופות ביניים).

⁷³ הביאור להלן הינו דוגמה לגילוי העשוי להינתן במסגרת ביאור כללי בדוחות הכספיים יודגש כי הגילוי להלן אינו ממצה וכי כל חברה נדרשת לבחון את ההשפעות הרלוונטיות עבורה בדוחותיה הכספיים ולהתאים את הגילוי הנדרש.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 1 - כללי (המשך)

ה. השפעת אירועים גלובליים על החברה/הקבוצה (המשך) ^{75,74}**במידה ורלוונטי:****ירידות ערך/ שינויים בשווי ההון של השקעות**

כתוצאה מהאמור, נרשמו ירידות בשווי ההון בעולם (או: התאם לפי הבורסה או הבורסה הרלבנטית) אשר גרמו לירידה בשווי ההון של מכשירים פיננסיים המוחזקים בידי הקבוצה ואשר הונפקו על ידי ישויות שפעילותן/שחלק מפעילותן מתנהלת/מושפעת מכלכלת _____. כתוצאה מכך התהווה לקבוצה במהלך תקופת/תקופות הביניים של שלושה/שישה/תשעה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 הפסד מצטבר בסך של כ- _____ אלפי ש"ח (אם יש גם השפעת מס נדרש לציין) בגין השקעות בניירות ערך הנמדדים בשווי הון דרך רווח או הפסד בסך של כ- _____ אלפי ש"ח (אם יש גם השפעת מס נדרש לציין). (במידת הצורך: בתקופה שבין תאריך הדוחות הכספיים ועד סמוך לפני מועד אישור הדוחות הכספיים חלה ירידה נוספת בשווי ההון של מכשירים פיננסיים המוחזקים על ידי הקבוצה המסתכמת בהפסד של כ- _____ אלפי ש"ח אשר צפוי לקבל ביטוי בדוחות הכספיים ביניים לרבעון השני/השלישי של שנת 2021. ראה גם ביאור _____ בדבר אירועים לאחר תאריך הדיווח. כמו כן, לאור קיומן של ראיות אובייקטיביות לירידת ערך במהלך תקופת/תקופות הביניים התבצעה מדידת סכום בר ההשבה של השקעה בחברה כלולה/בעסקה משותפת/ יחידה מניבה מזומנים אליה הוקצה מוניטין (יש להתאים לפי הרלוונטי) והוכר הפסד מירידת ערך בסך _____ אלפי ש"ח במהלך תקופה/תקופות הביניים של שלושה/שישה/תשעה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 (ראה גם ביאור _____ להלן).

בנסיבות בהן חלו שינויים משמעותיים במהלך תקופת הביניים בשווי ההון של אגרות חוב שהנפיקה הישות או ישות מאוחדת בקבוצה:
שינויים בשווי ההון של אגרות חוב שהונפקו

לאור ההתפתחויות השליליות שחלו במשך ה_____ והירידות החדות בשערי ניירות הערך בשווי ההון בעולם ובישראל (או: התאם לפי הבורסה או הבורסה הרלבנטיות), חלו שינויים מהותיים בשווי ההון של אגרות החוב שהונפקו על ידי החברה⁷⁴. השווי ההון של אגרות החוב ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 בהתבסס על מחיר הבורסה לאותו מועד, הסתכם בכ- _____ אלפי ש"ח (ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2020 הסתכם השווי בכ- _____ אלפי ש"ח). ההתחייבות בגין אגרות החוב האמורות נמדדת ומטופלת בדוחות הכספיים בשיטת העלות המופחתת. באשר לשינויים נוספים בשווי ההון של אגרות החוב שהונפקו על ידי החברה בתקופה שבין תאריך הדוחות הכספיים ועד סמוך לפני מועד אישור הדוחות הכספיים ראה גם ביאור _____ בדבר אירועים לאחר תאריך הדיווח⁷⁷.

⁷⁴ חברות שנטלו הלוואות אשר נקובות במטבע שונה ממטבע הפעילות של החברה ומהוונות עלויות אשראי לנכס כשיר לרבות ובדגש על הפרשי שער הנובעים מאשראי במטבע חוץ, נדרשות להיווצר במחלקה המקצועית.

⁷⁵ במסגרת כנס התאגידים השנתי שנערכו על ידי רשות ניירות ערך בשנים האחרונות, הודגשו קביעות IAS 1 לפיהן כחלק מבחינת נאותות קיום הנחת העסק החי בדוחות הכספיים, נדרשות חברות לבחון את היקף המידע שיש לכלול בדוחות הכספיים אודות **אין ודאויות מהותיות** תוך הכללת גילוי אודות **ההנחות המרכזיות ושיקול הדעת של ההנהלה** בקביעתה כי הנחת העסק החי מתקיימת. בנקודה זו יצוין כי עמדת ה- IASB הינה כי הכללת גילויים כאמור חלה גם **במקרים** בהם שיקול הדעת שהופעל הביא לקביעה כי **אין** אי ודאויות משמעותיות שמטילות ספק משמעותי לגבי היכולת להמשיך לפעול כעסק חי וזאת בשל **תכניות ההנהלה** להתמודד עם אי ודאויות אלה, היתכנותן והאפקטיביות שלהן.

⁷⁶ בין יתר הגורמים המשפיעים על השווי ההון של התחייבויות קיימת גם השפעה של סיכון אי-ביצוע (non performance risk). בהתאם ל- IFRS 13 סיכון אי ביצוע מוגדר כסיכון שהישות לא תסדיר מחויבות. סיכון אי ביצוע כולל את סיכון האשראי העצמי של הישות, אך לא מוגבל לסיכון זה.

⁷⁷ שימת הלב מופנית לכך שבמקרים בהם יחולו שינויים **נכבדים** במחירי נכסים או בשערי חליפין של מטבעות חוץ לאחר תקופת הדיווח, יידרש לשקול מתן גילוי נוסף בנושא בהתאם ל- IAS 10 כאירועים **שאינם** מחייבי התאמה.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 1 - כללי (המשך)

ה. השפעת אירועים גלובלים על החברה/הקבוצה (המשך)

נדל"ן להשקעה

הפיחות בשער החליפין של _____ גרם לגידול נומינלי בדמי השכירות במונחי המטבע המקומי של השוכרים בנכסים המניבים של החברה הבת/החברה הכלולה/העסקה המשותפת הנקובים בדולר ארה"ב/אירו.

במידה ורלוונטי (יש לשכתב בהתאם לנסיבות הישות):

בנוסף, בשל שינויים בדירוג האשראי של _____ (שם המדינה) והעלאת/הורדת הריבית על ידי הבנק המרכזי ב____, חלה עלייה של כ- %____ בשיעורי ההיוון וזאת ביחס לשיעור ההיוון ששימשו בהערכות השווי של הנכסים ליום 31 בדצמבר 2020. בהתבסס על חוות דעתם של שמאים חיצוניים בלתי תלויים של החברה השפעת האירועים לעיל על שווים ההוגן של נכסי הנדל"ן להשקעה ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 הינה קיטון/גידול בסך של _____ אלפי ש"ח. שינוי זה משקף לדעת השמאים את ההשפעה האפשרית, בשקלול התרחישים האפשריים של האירועים על תזרימי המזומנים העתידיים החזויים לנבוע מהנכסים המניבים של הקבוצה בשוק הנדל"ן ב_____.

במסגרת דוחות הביניים יש לפרט בדבר אירועים ועסקאות מהותיים שהתבצעו במהלך

השנה כגון:^{79,78}

- ☐ שינויים חשבונאיים.
- ☐ הצגה מחדש.
- ☐ שינוי אומדן.
- ☐ פריטים בלתי רגילים בשל מהותם, גודלם או שכיחותם (לדוגמה, הפרשה לירידת ערך, הפחתות מלאי וכו').
- ☐ הכרה בהפסד מירידת ערך (היפוך הפסד מירידת ערך) של נכסים הנובעים מחוזים עם לקוחות.
- ☐ הנפקות, רכישות עצמיות ופירעון ניירות ערך המהווים חוב או הון.
- ☐ דיבידנדים ששולמו או הוכרזו.
- ☐ פעילות מופסקת.
- ☐ צירופי עסקים.
- ☐ רכישות או מימושים של חברות בנות.
- ☐ רכישות או מימושים של פריטי רכוש קבוע/נכסי זכות שימוש.
- ☐ התקשרויות לרכישת רכוש קבוע.
- ☐ שינויים בתביעות משפטיות.
- ☐ שינויים בהתחייבויות תלויות, בנכסים תלויים, שעבודים וערבויות ומימון מחדש.
- ☐ שינוי מבני.
- ☐ אי עמידה באמות מידה פיננסיות, הרעה בהן או אמות מידה פיננסיות חדשות.
- ☐ שינויים מהותיים בעסקאות עם צדדים קשורים.
- ☐ שינויים בנסיבות הכלכליות והעסקיות אשר השפיעו על השווי ההוגן של נכסים והתחייבויות פיננסיים (במנותק מבסיס המדידה שלהם).
- ☐ העברות בין רמות מדרג של שווי הוגן של מכשירים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן.
- ☐ שינוי בקטגוריית הסיווג של נכסים פיננסיים כתוצאה משינוי ביעוד או בשימוש.

⁷⁸ **הערה:** דרישות הגילוי המפורטות לעיל בהתאם ל- IAS 34 נדרשות רק בהתייחס לאירועים ועסקאות משמעותיים. יחד עם זאת, **בהתייחס למכשירים פיננסיים** חלק מהן עשויות להידרש בגילוי על בסיס עיתי (recurring) מכוח דרישות הגילוי שנוספו ל- IAS 34 בעקבות כניסת IFRS 13 לתוקף, (בעיקר היבטים הקשורים למדידת שווי הוגן, שינויים במדרג מדידת שווי הוגן וכו').

⁷⁹ **הערה:** בהתאם לתקן IAS 34, ניתן לכלול דרישות גילוי מסוימות במסגרת הביאורים לדוחות הכספיים לתקופות ביניים או באמצעות הפניה (cross-reference) מהדוחות הכספיים ביניים לדיווחים אחרים כלשהם (לדוגמה, דוח ההנהלה) אשר הינם זמינים למשתמשי הדוחות הכספיים ביניים באותו האופן ובאותו מועד. עם זאת, מקום בו לא תתקיים גישה למידע האחר הרי שיראו בדוחות הכספיים ביניים כדיווח שאינו שלם. לפיכך, בכדי שהדוחות הכספיים ביניים יוכלו לעמוד בפני עצמם, המלצת המחלקה המקצועית הינה לכלול את הגילויים הדרושים מכוח IAS 34 בגוף דוחות הביניים ולא בדרך של הפניה.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 2 - עיקרי המדיניות החשבונאית

א. דוחות הביניים ליום 31 במרס/ 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2021 ולתקופה / ולתקופות של שלושה חודשים / שישה ושלושה חודשים / תשעה ושלושה חודשים שהסתיימה / שהסתיימו באותו תאריך (להלן דוחות הביניים) נערכו במתכונת מתומצתת, בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי מספר 34, דיווח כספי לתקופות ביניים ובהתאם להוראות הגילוי לפי פרק ד' של תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל - 1970. דוחות הביניים אינם כוללים את כל הגילוי הנדרש בדוחות כספיים שנתיים מלאים ויש לעיין בהם יחד עם הדוחות הכספיים השנתיים של החברה ליום 31 בדצמבר, 2020 והביאורים המצורפים אליהם.

בנסיבות בהן חלו שינויים במהלך תקופת הביניים במדיניות החשבונאית של הישות לרבות כתוצאה מהתפשטות נגיף הקורונה, יידרש לבחון הוספה או עדכון של הביאור ביחס לגילוי שנכלל אודות ביאור מדיניות חשבונאית בדוחות הכספיים של השנתיים ליום 31 בדצמבר 2020.

ב. הכללים החשבונאיים ושיטות החישוב שיושמו בעריכת דוחות הביניים הינם עקביים לכללים ששימשו בעריכת הדוחות הכספיים השנתיים של החברה ליום 31 בדצמבר, 2020, פרט לשינוי בטיפול החשבונאי בנושאים כמפורט בסעיף ה' ו' להלן. **במידת הצורך**: באשר להצגה מחדש של הדוחות הכספיים השנתיים של החברה ליום 31 בדצמבר, 2020 ראה ביאור xx להלן.

בהמשך לפרויקט שיפור הדוחות ועמדה משפטית מספר 25-105: קיצור הדוחות, התגבשה המלצה על ידי סגל הרשות לפעול לצמצום מלל שאינו מהותי לדוחות הכספיים ובפרט בהקשר לביאור המדיניות החשבונאית ובכלל זה הסעיף המתמקד בהשפעה האפשרית של תקני חשבונאות חדשים. לפיכך, הגישה המשרדית הנוכחית הינה להמליץ לחברות שלא לחזור בדוחות כספיים ביניים על גילויים בהקשר זה אשר ניתן להם גילוי בדוחות הכספיים השנתיים. לאור האמור, בביאור לתקופת הביניים יינתן גילוי רק בדבר תקנים ופרשנויות חדשים שפורסמו במהלך תקופת הביניים ותתבצע הפנייה לתקני דיווח כספי חדשים שפורסמו וטרם נכנסו לתוקף ואשר כבר ניתן להם גילוי בדוחות הכספיים השנתיים כדלקמן⁸⁰:

באשר להשפעת תקני חשבונאות ופרשנויות שפורסמו וטרם נכנסו לתוקף ראה ביאור 2____ לדוחות הכספיים השנתיים של החברה ליום 31 בדצמבר 2020. באשר לתקני חשבונאות ופרשנויות שפורסמו במהלך התקופה של שלושה/שישה/תשעה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/ 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2021, ראה סעיף ז' להלן.

⁸⁰ במידת הצורך, במידה והסתיימה בתקופת הביניים בחינת ההשפעה האפשרית של פרסום חשבונאי חדש כלשהו יינתן גילוי מתאים בדוחות הביניים.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 2 - עיקרי המדיניות החשבונאית (המשך)

ג. שימוש באומדנים ושיקולי דעת חשבונאיים משמעותיים

בנסיבות בהן חלו שינויים במהלך תקופת הביניים באומדנים ושיקולי דעת חשבונאיים משמעותיים לרבות כתוצאה מהתפשטות נגיף הקורונה, יידרש לבחון הוספה או עדכון של הביאור ביחס לגילוי שנכלל אודות אומדנים חשבונאיים משמעותיים בדוחות הכספיים השנתיים ליום 31 בדצמבר 2020.

1. אומדנים והנחות חשבונאיים משמעותיים

הכנת דוחות כספיים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים דורשת מההנהלה שימוש באומדנים חשבונאיים והערכות הכרוכים בשיקול דעת והמשפיעים על סכומי הנכסים וההתחייבויות המוצגים בדוחות הכספיים, על הגילוי בדבר נכסים מותגים והתחייבויות תלויות לתאריכי הדוחות הכספיים, על סכומי הכנסות והוצאות בתקופות המדווחות ועל המדיניות החשבונאית שנקבעה עבור הקבוצה. התוצאות בפועל עשויות להיות שונות מאומדנים אלה.

למעט המפורט להלן/בביאור ⁸¹ האומדנים ושיקולי הדעת של ההנהלה אשר בגינם גלומה רגישות ניכרת לאירועים עתידיים, הינם עקביים עם אלו ששימשו בעריכת הדוחות הכספיים השנתיים של החברה ליום 31 בדצמבר 2020.

2. שינוי באומדנים ⁸²

כאשר מתבצע שינוי אומדן אשר השפעתו הינה מהותית, ייכלל הגילוי במסגרת ביאור אומדנים ושיקולי דעת חשבונאיים משמעותיים. במקרים אחרים ניתן יהיה למקם את שינוי האומדן בביאור המתייחס (במקרה להלן במסגרת ביאור רכוש קבוע):

במהלך שנת 2021 בחנה הקבוצה את היעילות התפעולית של קווי ייצור (פריט רכוש קבוע) כתוצאה מ- שינויים בסביבה כלכלית ומשפטית, מידע חדש או מהות הניסיון הנצבר בישות חזוי כי משך השימוש החזוי בנכס זה התקצר. השפעת השינויים בהוצאות הפחת שנוקפו בתקופה השוטפת (ואשר נכללו בעלות המכר) והשינויים החזויים בתקופות עוקבות, מפורטות להלן:

2021	2022	2023	2024	2025	לאחר מכן
אלפי ש"ח					

(קיטון) גידול
בהוצאות הפחת

⁸¹ נדרש לתת גילוי במידה ויחולו בתקופות דיווח ביניים שינויים משמעותיים באומדנים ובהערכות לעומת הדוחות הכספיים השנתיים. בהתאם להחלטת רשות ניירות (3-17) ערך בדבר שינוי אומדן אורך חיים שימושיים של רכוש קבוע, נדרש לפרט את הנסיבות לשינוי האומדן, הבדיקות עליהן התבסס התאגיד בביצוע שינוי האומדן, המועד בו נעשה בעבר שינוי אומדן נוסף וכן הרקע והסיבה לשינוי הקודם.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 2 - עיקרי המדיניות החשבונאית (המשך)

בחדש דצמבר 2012 פרסם סגל רשות ניירות ערך את עמדה משפטית מספר 105-25: קיצור הדוחות (במהלך השנים פרסם סגל הרשות עדכונים לעמדה המשפטית הכוללים תוספות והבהרות לפרסום המקורי). במסגרת העמדה המשפטית ציין סגל הרשות, בין היתר, כי אין צורך לפרט בביאורים מדדי מחירים ושערי חליפין שהיו קיימים בתאריכים שונים. יחד עם זאת, עמדת המחלקה המקצועית היא כי אין להשמיט מידע זה במידה ומידע זה מהותי להבנת המשתמשים את הדוחות הכספיים.

ד. להלן נתונים בדבר מדד המחירים לצרכן, שער החליפין של הדולר של ארה"ב (להלן - הדולר) ושער החליפין של האירו:

שער החליפין של הדולר האירו	מדד המחירים לצרכן (בסיס של שנת 2010)
-------------------------------	--

ליום:

31 במרס/ 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2021
31 במרס/ 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2020
31 בדצמבר 2020

%	%	%	שיעור השינוי במהלך התקופה:
---	---	---	----------------------------

שלושה חודשים שהסתיימו ביום 30 ביוני/
30 בספטמבר:
2021
2020

שלושה/ שישה/תשעה חודשים שהסתיימו
ביום 31 במרס/ 30 ביוני/ 30 בספטמבר:
2021
2020

שנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2020

תרגום דוחות כספיים לשקלים - בהתאם לתקנות ניירות ערך (תקנה 40(א) לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים) התש"ל-1970) כאשר הדוחות הכספיים הראשיים ערוכים במטבע שאינו נמנה על אחד המטבעות המנויים בתוספת (שקל חדש, דולר ארה"ב או אירו) יש להוסיף נספח תרגום לשקלים חדשים. נספח התרגום לשקלים חדשים נדרש להיות ערוך בהתאם לתקני IFRS.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 2 - עיקרי המדיניות החשבונאית (המשך)

ה. להלן תמצית תקני דיווח כספי חדשים שנכנסו לתוקף במהלך התקופה ואשר הינם רלוונטיים לפעילות החברה

בחדש דצמבר 2012 פרסם סגל רשות ניירות ערך את עמדה משפטית מספר 105-25: קיצור הדוחות (במהלך השנים פרסם סגל הרשות עדכונים לעמדה המשפטית הכוללים תוספות והבהרות לפרסום המקורי). במסגרת העמדה המשפטית הבהיר סגל הרשות כי מקום בו רק היבטים מסוימים של התקנים מהותיים לישות יש למקד את הגילוי בהיבטים אלה. כמו כן, המליץ סגל הרשות כי המידע בדבר תקני דיווח כספי חדשים שפורסמו וטרם נכנסו לתוקף יינתן בצורה טבלאית. במסגרת דוחות לדוגמה אלה לא ניתן גילוי טבלאי.

1. תיקון תקן דיווח כספי בינלאומי 16, חכירות (IFRS 16) בדבר שינויים בדמי

שכירות בעקבות משבר הקורונה⁸³

החל מחודש ינואר 2021 מיישמת החברה/הקבוצה את התיקון לתקן דיווח כספי בינלאומי 16, חכירות (IFRS 16) בדבר שינויים בדמי שכירות בעקבות משבר הקורונה (להלן - "התיקון").

בהתאם לתיקון, במקרים בהם המחכיר מעניק (או צפוי להעניק) דחיה או ויתור על דמי החכירה (rent concessions) כתוצאה ממשבר הקורונה, תוקנה לחברות המהוות חוכר האפשרות לבחור ליישם הקלה מעשית בטיפול החשבונאי, ובכך לאפשר המשך יישום נאות של התקן תוך מתן מידע שימושי לקהל המשתמשים בדוחות הכספיים אודות השפעות עסקאות חכירה לסוגיהן על מצבן הכספי, תוצאות פעולותיהן ותזרימי המזומנים של החברות.

התיקון הביא לביטול הנטל הכרוך באמידת שיעור ריבית ההיוון לצורך מדידת הערך הנוכחי העדכני של ההתחייבות בגין חכירה בשל תיקוני החכירה שבוצעו, וכפועל יוצא צפוי לצמצם את הפגיעה ברווח והפסד בתקופות דיווח עוקבות (היות ותימנע הכרה בהוצאות מימון גבוהות יותר לאור עליה אפשרית בשיעור ההיוון המעודכן בשל השלכות המשבר).

במסגרת התיקון, חוכר לא יידרש להעריך האם שינויים בהסכמי חכירה בעקבות משבר הקורונה מהווים תיקוני חכירה וחלף זאת, יתאפשר לשקף שינויים כאמור באופן שוטף ברווח והפסד וזאת בדומה לדמי חכירה משתנים.

התיקון קובע כי יישום ההקלה המעשית יתאפשר רק בגין דחיה או ויתור על דמי החכירה שהם השלכה ישירה של משבר הקורונה וקובע תנאים ליישום ההקלה.

לאור ההשפעה המתמשכת של מגיפת הקורונה, בחודש מרס 2021, פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) הארכה של שנה ליישום ההקלה במסגרת התיקון לפיה ניתן ליישם את ההקלה הפרקטית לגבי תשלומים שמועד פירעונם המקורי חל ביום 30 ביוני 2022 או לפניו (חלף 30 ביוני 2021 כפי שנקבע בתיקון במתכונתו המקורית משנת 2020), בהנחה שיתר התנאים ליישום ההקלה מתקיימים.

התיקון ייושם באופן עקבי לחוזים בעלי מאפיינים דומים ובנסיבות דומות. אופן היישום יהיה למפרע, בדרך של השפעה מצטברת תוך התאמת יתרת הפתיחה של העודפים (או כל יתרה אחרת בהון, בהתאם לעניין) לתחילת תקופת הדיווח השנתית בה חוכר יישם לראשונה את התיקון (ללא הצגה מחדש של תקופות ההשוואה). יישום מוקדם אפשרי החל ממועד פרסום התיקון, עבור דוחות שנתיים ודוחות ביניים אשר טרם אושרו לפרסום במועד זה.

⁸³ הערה: בהתייחס לישות שיישמה לראשונה את התיקון האמור כבר בשנת 2020 מומלץ להיוועץ במחלקה המקצועית בשאר לנוסח העדכון לביאור.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 2 - עיקרי המדיניות החשבונאית (המשך)

ו. להלן תמצית תקני דיווח כספי חדשים שפורסמו וטרם נכנסו לתוקף, הרלוונטיים לפעילות החברה

בהמשך לפרויקט שיפור הדוחות ועמדה משפטית מספר 25-105: קיצור הדוחות, התגבשה המלצה על ידי סגל הרשות לפעול לצמצום מלל שאינו מהותי לדוחות הכספיים ובפרט בהקשר לביאור המדיניות החשבונאית ובכלל זה הסעיף המתמקד בהשפעה האפשרית של תקני חשבונאות חדשים. לפיכך, הגישה המשרדית הנוכחית הינה להמליץ לחברות שלא לחזור בדוחות כספיים ביניים על גילויים בהקשר זה אשר ניתן להם גילוי בדוחות הכספיים השנתיים. לאור האמור, בביאור לתקופת הביניים יינתן גילוי רק בדבר תקנים ופרשנויות חדשים שפורסמו במהלך תקופת הביניים ותבצע הפנייה לתקני דיווח כספי חדשים שפורסמו וטרם נכנסו לתוקף ואשר כבר ניתן להם גילוי בדוחות הכספיים השנתיים כדלקמן⁸⁴:

1. תיקון תקן חשבונאות בינלאומי 1, הצגת דוחות כספיים - גילוי בדבר מדיניות חשבונאית

בחודש פברואר 2021 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 1, הצגת דוחות כספיים (IAS 1) העוסק בגילוי בדבר מדיניות חשבונאית (להלן - "התיקון").

בהתאם לתיקון על הדיווח הכספי לכלול גילוי למדיניות חשבונאית מהותית (material) חלף הגילוי אשר הנדרש כיום למדיניות חשבונאית משמעותית (significant).

התיקון מגדיר מדיניות חשבונאית כמהותית כאשר ניתן לצפות באופן סביר שגילוי למדיניות זו, בשילוב עם המידע הנוסף אשר כלול בדוחות הכספיים, ישפיע על ההחלטות שהמשתמשים העיקריים בדוחות הכספיים מקבלים על בסיס דוחות אלה. התיקון אף מבהיר שמידע על המדיניות החשבונאית צפוי להיות מהותי אם, בלעדיו, תימנע ממשמשי הדוחות הכספיים האפשרות להבין מידע מהותי אחר בדוחות הכספיים. בנוסף, התיקון מבהיר כי אין צורך בגילוי מידע על מדיניות חשבונאית לא מהותית.

התיקון נדרש ביישום החל מתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2023 או לאחריו. יישום מוקדם אפשרי בכפוף למתן גילוי.

2. תיקון תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות

בחודש פברואר 2021 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 8 (IAS 8) מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות (להלן - "התיקון").

התיקון מגדיר אומדן חשבונאי כסכום כספי אשר כפוף לאי וודאות במדידה ומבהיר מהו אומדן חשבונאי ומהו שינוי באומדן חשבונאי. מטרת התיקון לסייע בהבחנה הנדרשת בין שינוי באומדן חשבונאי אשר ההשפעה שלו נמדדת מכאן ואילך לבין שינוי במדיניות חשבונאית אשר לרוב ייושם למפרע.

התיקון נדרש ביישום החל מתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2023 או לאחריו. יישום מוקדם אפשרי בכפוף למתן גילוי.

⁸⁴ במידת הצורך, במידה והסתיימה בתקופת הביניים בחינת ההשפעה האפשרית של פרסום חשבונאי חדש כלשהו יינתן גילוי מתאים בדוחות הביניים.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 2 - עיקרי המדיניות החשבונאית (המשך)

ו. להלן תמצית תקני דיווח כספי חדשים שפורסמו וטרם נכנסו לתוקף, הרלוונטיים לפעילות החברה (המשך)

3. תיקון תקן חשבונאות בינלאומי 1, הצגת דוחות כספיים בדבר סיווג התחייבות שוטפות או בלתי שוטפות

בחודש ינואר 2020 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 1, הצגת דוחות כספיים (IAS 1) העוסק בסיווג של התחייבויות כשוטפות או בלתי שוטפות (להלן - "התיקונים").

התיקונים כוללים הבהרה אודות אופן בחינת סיווגן של התחייבויות כשוטפות או לא שוטפות ולפיהן הסיווג ייגזר אך ורק מהזכויות המוקנות לישות נכון לסוף תקופת הדיווח. כמו כן מובהר כי המסקנה לא תושפע מהערכות וציפיות ההנהלה אודות מימוש זכות המוקנית לחברה לדחיית מועד סילוק התחייבות.

עוד מובהר במסגרת התיקונים כי 'סילוק' משמעו העברה של מזומנים, מכשירי הון, נכסים אחרים או שירותים לצד שכנגד⁸⁵.

היישום לראשונה של התיקונים יתבצע בדרך של יישום למפרע לתחילת תקופת הדיווח השנתית שתחילתה ביום 1 בינואר 2023 או לאחר מכן. יישום מוקדם אפשרי בכפוף למתן גילוי.

בכל מקום בו עשוי להידרש שינוי סיווג של התחייבויות בדוחות על המצב הכספי מומלץ להיוועץ במחלקה המקצועית.

החברה החלה בבחינת ההשפעות האפשריות של התיקונים על סיווג התחייבויות בדוחות על המצב הכספי אך לא ניתן בשלב זה לקבוע את השפעתם האפשרית על הדוחות הכספיים.

לחילופין:

ליישום לראשונה של התיקונים לא צפויה השפעה מהותית על סיווג התחייבויות בדוחות על המצב הכספי.

או

בהתבסס על בחינת מאפייניהן של ההתחייבויות הקיימות בדוחות הכספיים של החברה למועד פרסום התיקונים, ייתכן וליישום לראשונה תהא השפעה על סיווג התחייבויות בדוחות על המצב הכספי.

⁸⁵ בהתאם לנוסח התיקונים ייתכן ויידרש בנסיבות מסוימות סיווג של התחייבויות ניתנות להמרה כהתחייבויות שוטפות.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 2 - עיקרי המדיניות החשבונאית (המשך)

ו. להלן תמצית תקני דיווח כספי חדשים שפורסמו וטרם נכנסו לתוקף, הרלוונטיים לפעילות החברה (המשך)

4. תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 16, רכוש קבוע (IAS 16) בדבר הכנסות לפני שימוש מיועד

בחודש מאי 2020 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 16, רכוש קבוע (IAS 16) בדבר הכנסות לפני שימוש מיועד.

IAS 16 במתכונתו טרם התיקון מונה דוגמאות לעלויות שניתן לייחס במישרין לפריט רכוש קבוע, לרבות, עלויות בדיקת תקינות פעולת הנכס וזאת, לאחר הפחתת התמורה נטו ממכירת פריטים כלשהם שיוצרו בתהליך הבאת הנכס לאותו מיקום ולאחר מצב שייעדה לו ההנהלה (כגון, דוגמאות שיוצרו בעת בדיקת ציוד).

במסגרת התיקון נקבע כי אין להפחית את התמורה נטו שנבעה ממכירת פריטים כלשהם שיוצרו בתהליך ההקמה, מעלויות בדיקת תקינות פעולת נכס. בהתאם לכך, תמורות המתקבלות מנכסים כאמור ועלותם של אותם נכסים יוכרו באופן שוטף ברווח או הפסד וזאת בהתאם לקביעות של תקנים רלוונטיים אחרים. בנוסף, התיקון מבהיר את משמעותה של 'בדיקת תקינות פעולת הנכס' וקובע כי מדובר בהערכה האם ביצועים טכניים או פיזיים של הנכס הם כאלה המביאים אותו לכדי כשירות לשימוש בתהליך ייצור או באספקה של מוצרים או של שירותים, לצרכי השכרה לאחרים או לצורך מטרות מנהליות.

התיקון נדרש ביישום החל מתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2022 או לאחריו. אופן היישום הדרוש הינו למפרע תוך התאמת יתרת הפתיחה של העודפים (או כל יתרה אחרת בהון, בהתאם לעניין) לתחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת בדוחות. עם זאת, התיקון רלוונטי רק בגין פריטי רכוש קבוע אשר הובאו למיקום ולמצב ההכרחיים עבורם על מנת להיות כשירים לתפעול באופן שייעדה להם ההנהלה בתחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת בדוחות הכספיים שבהם הישות מיישמת לראשונה את התיקון או לאחריה. יישום מוקדם אפשרי בכפוף למתן גילוי.

5. תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 37, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים (IAS 37) בדבר חוזה מכביד: עלות למילוי חוזה

בחודש מאי 2020 פרסמה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 37, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים (IAS 37) בדבר חוזה מכביד: עלות למילוי חוזה.

IAS 37 מגדיר חוזה מכביד כ-"חוזה שבו העלויות הבלתי נמנעות לצורך עמידה במחויבויות על-פי החוזה עולות על ההטבות הכלכליות החזויות להתקבל על פיו". עוד קובע התקן כי העלויות הבלתי נמנעות משקפות את העלות נטו הקטנה ביותר של יציאה ממנו, שהיא עלות מילוי החוזה (cost of fulfilling a contract) או פיצויים וקנסות הנובעים מאי-עמידה בו, כנמוך שבהם. עם זאת, התקן טרם תיקונו לא הגדיר אלו עלויות לקיום החוזה נדרשות להיכלל בבחינה ובהכרעה האם חוזה הינו חוזה מכביד.

התיקון מוסיף לתקן סעיף המגדיר מפורשות כי עלות למילוי חוזה הינה עלות הכוללת את כלל העלויות המיוחסות במישרין לחוזה. עלויות אלה כוללות הן את העלויות התוספתיות (incremental) למילוי חוזה (כגון, עלויות עבודה ישירות וחומרים) והן ייחוס של עלויות אחרות הקשורות במישרין למילוי חוזה כאמור (דוגמת הקצאה של עלות בגין פחת של פריט רכוש קבוע בו נעשה שימוש למילוי החוזה).

התיקון נדרש ביישום החל מתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2022 או לאחריו. אופן היישום הדרוש הינו למפרע בדרך של השפעה מצטברת (ללא תיקון של מספרי ההשוואה) תוך התאמת יתרת הפתיחה של העודפים (או כל יתרה אחרת בהון, בהתאם לעניין) במועד היישום לראשונה. ישות תיישם את התיקון רק בגין חוזים בהם טרם מילאה את מחויבויותיה השונות בתחילת תקופת הדיווח השנתית שבה התיקון מיושם לראשונה (במועד התחילה). יישום מוקדם אפשרי בכפוף למתן גילוי.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 2 - עיקרי המדיניות החשבונאית (המשך)

ו. להלן תמצית תקני דיווח כספי חדשים שפורסמו וטרם נכנסו לתוקף, הרלוונטיים לפעילות החברה (המשך)

6. פרויקט השיפורים לתקני דיווח כספי בינלאומיים 2018-2020
(IMPROVEMENTS TO IFRS):

בחודש מאי 2020 פרסם ה-IASB במסגרת פרויקט השיפורים השנתי לתקני דיווח כספי בינלאומיים (Annual Improvements to IFRS) 2018-2020 Standards 2015-2017 Cycle). להלן התיקונים העיקריים שנכללו במסגרת הפרסום העשויים להיות רלוונטיים לחברה/לקבוצה (נדרש לפרט רק לגבי התקנים הרלוונטיים לפעילות החברה):

א. תיקון לתקן דיווח כספי בינלאומי 9, מכשירים פיננסיים (IFRS 9) בדבר עמלות שיש לקחת בחשבון בעת יישום 'מבחן עשרת האחוזים' כחלק מבחינת גריעת התחייבות פיננסית

IFRS 9 קובע כי החלפה של מכשירי חוב בעלי תנאים שונים באופן מהותי או תיקון משמעותי של תנאי התחייבות פיננסית קיימת (או של חלק ממנה) יטופלו כסילוק של ההתחייבות הפיננסית המקורית והכרה בהתחייבות פיננסית חדשה (תוך הכרה בהפרש שנוצר ברווח או הפסד). לצורך קביעה האם החלפה או שינוי תנאים הינם משמעותיים מההיבט הכמותי, IFRS 9 קובע כי יש לראות בתנאים כשונים באופן מהותי אם הערך הנוכחי המהווה של תזרימי המזומנים לפי התנאים החדשים, לרבות עמלות כלשהן ששולמו בניכוי עמלות כלשהן שהתקבלו, כשהוא מהווה בשיעור הריבית האפקטיבי המקורי, שונה לפחות ב-10 אחוז מהערך הנוכחי המהווה של תזרימי המזומנים הנוטרים של ההתחייבות הפיננסית המקורית. התיקון מבהיר לעניין העמלות כי בחישוב יילקחו בחשבון אך ורק עמלות ששולמו או עמלות שהתקבלו, בין החברה (הלווה) לבין הגוף המלווה, לרבות עמלות ששולמו או שהתקבלו בשמם או לטובתם של הלווה או של המלווה. התיקון נדרש ביישום החל בתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2022 או לאחריו. התיקון יחול מכאן ולהבא לגבי התחייבויות פיננסיות אשר יוחלפו או אשר תנאיהן ישונו, החל במועד בו ישות תיישם לראשונה את התיקון ולאחר מכן. יישום מוקדם אפשרי בכפוף למתן גילוי.

ב. תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 41, חקלאות (IAS 41) - השפעות מיסוי במדידת שווי הוגן

IAS 41 קובע כי נכס ביולוגי יימדד בעת ההכרה לראשונה ובסוף כל תקופת דיווח לפי שווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה (למעט במקרים בהם השווי ההוגן אינו ניתן למדידה באופן מהימן). בנוסף, קובע IAS 41 כי תוצרת חקלאית הנאספת מנכסים ביולוגיים של ישות נדרשת להימדד לפי שווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה. לצורך מדידת שווי הוגן כאמור, הנחה התקן טרם תיקונו, בין היתר, כי תזרימי המזומנים שישמשו במדידת השווי ההוגן יהיו לפני השפעות מיסוי, אולם אין התייחסות לשיעור ההיוון בו יש לעשות שימוש.

על מנת ליצור עקביות בהנחות לגבי תזרימי המזומנים ושיעורי ההיוון ובאופן דומה לעקרונות הכלליים ביישום טכניקות מדידה של ערך נוכחי כפי שנכלל בתקן דיווח כספי בינלאומי 13, מדידת שווי הוגן (IFRS 13), הוחלט להסיר מהתקן את הדרישה לפיה תזרימי המזומנים בחישוב השווי ההוגן ייכללו לפני השפעת מיסוי.

התיקון נדרש ביישום החל בתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2022 או לאחריו. התיקון יחול מכאן ולהבא לגבי מדידות שווי הוגן החל במועד בו ישות תיישם לראשונה את התיקון ולאחר מכן. יישום מוקדם אפשרי בכפוף למתן גילוי.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 2 - עיקרי המדיניות החשבונאית (המשך)

ו. להלן תמצית תקני דיווח כספי חדשים שפורסמו וטרם נכנסו לתוקף, הרלוונטיים לפעילות החברה (המשך)

7. תיקון תקן דיווח כספי בינלאומי 10, דוחות כספיים מאוחדים ותיקון תקן חשבונאות בינלאומי 28, השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות בחודש ספטמבר 2014 פורסם על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) ותיקון משולב לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, דוחות כספיים מאוחדים (IFRS 10) ולתקן חשבונאות בינלאומי 28, השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות (IAS 28) העוסק במכירה או השקעה של נכסים בין משקיע לבין חברה כלולה שלו או עסקה משותפת שלו (להלן - "התיקון").

בהתאם לתיקון IFRS 10, בנסיבות בהן מתבצעת מכירה או השקעה של חברה בת ממשקיע (החברה המחזיקה) לחברה כלולה שלו או לעסקה משותפת שלו (לרבות מכירה או השקעה חלקית, תוך איבוד שליטה), הרווח או הפסד שיוכר (וכתוצאה מכך, מדידת יתרת השקעה כלשהי שנותרה בחברה הבת) ייגזר מהשאלה האם החברה הבת בה אבדה השליטה מהווה "עסק" כהגדרת מונח זה בתקן דיווח כספי בינלאומי 3, צירופי עסקים (IFRS 3):

- החברה הבת מהווה "עסק" - תתבצע הכרה מלאה ברווח או הפסד בדוחות הכספיים של החברה המחזיקה לרבות סכומים שהוכרו קודם לכן ברווח כולל אחר בהתייחס לאותה חברה בת ואשר החברה המחזיקה הייתה מסווגת אותם מחדש לרווח או הפסד אילו הייתה מממשת במישרין את הנכסים או התחייבויות הקשורים (דהיינו, בנסיבות בהן מדובר בעסק עקרוני IFRS 10 במתכונתו טרם התיקון יוותרו על כנם).

- החברה הבת אינה מהווה "עסק" - רווח או הפסד בדוחות הכספיים של החברה המחזיקה (לרבות סכומים שהוכרו קודם לכן ברווח כולל אחר בהתייחס לאותה חברה בת ואשר החברה המחזיקה הייתה מסווגת אותם מחדש לרווח או הפסד אילו הייתה מממשת במישרין את הנכסים או התחייבויות הקשורים), יוכר באופן חלקי - רק בגובה חלקם של המשקיעים הלא קשורים. יתרת הרווח או הפסד תבוטל כנגד חשבון ההשקעה בחברה הכלולה או העסקה המשותפת.

IAS 28 יתוקן באופן עקבי לאמור לעיל. כמו כן נוספה למסגרתו הבהרה לפיה בעת הקביעה האם נכס שנמכר או הועבר לחברה כלולה או לעסקה משותפת, מהווה "עסק", על הישות לשקול האם העסקה מהווה חלק ממספר הסדרים (עסקאות) מרובים המהווים עסקה אחת ולצורך זה יידרש ליישם את עקרונות סעיף B97 לתקן IFRS 10.

בחודש דצמבר 2015 נדחה מועד היישום לראשונה למועד שאינו ידוע וזאת כחלק מפרויקט רחב היקף בנושא.

במידה ובוצע שינוי סיווג ייכלל ביאור כדלקמן:

ז. סיווג מחדש

בתקופת הדוח סיווגה החברה מחדש, פריטי אחזקה וחלפים מסעיף מלאי לסעיף רכוש קבוע. מספרי השוואה סווגו מחדש לשם עקביות עם ההצגה הנוכחית, כך ששכום של כ- _____ אלפי ש"ח ליום 31 במרץ/ 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2020 וליום 31 בדצמבר 2020, סווגו מסעיף המלאי לסעיף רכוש קבוע.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 2 - עיקרי המדיניות החשבונאית (המשך)

הצגה מחדש - הערה:

בהתאם לקווים מנחים של הרשות לניירות ערך לעניין אופן תיקון דוחות כספיים הכוללים טעות מהותית, בנסיבות בהן התגלתה טעות מהותית בנתוני דוחות כספיים ביניים לתקופות קודמות אשר אינה מהותית ביחס לדוח השנתי האחרון (קרי - הדוח השנתי האחרון אינו כולל טעות מהותית), רשאי התאגיד לתקן את הטעות במסגרת מספרי השוואה של הדוחות הרבעוניים המקבילים של השנה השוטפת מבלי לפרסם מחדש את דוחות הביניים לתקופות קודמות.

ח. הצגה מחדש והתאמה לא מהותית של מספרי השוואה⁸⁶

הדוגמה להלן מתארת גילוי של טעות במסגרת עריכת הדוחות הכספיים לרבעון השלישי של השנה השוטפת, השפעת הטעות אינה מהותית לשנת הדיווח הקודמת (ולכן דוחות אלה תוקנו בדרך של "התאמה לא מהותית של מספרי השוואה") אך הינה מהותית ביחס לנתוני תקופות הביניים של השנה השוטפת (ולכן נתוני דוחות ביניים אלו הוצגו מחדש)

במהלך חודש אפריל/יוני/אוקטובר 2021 גילתה החברה טעות באופן רישום הוצאות מימון וכתוצאה מכך של יתרת ההתחייבות בגין אגרות חוב לתקופות קודמות. לאחר בחינת הפרמטרים הכמותיים והאיכותיים הגיעה החברה למסקנה כי הטעות אינה מהותית ביחס לתוצאות שנת הדיווח הקודמת (שנת 2020) אולם זקיפת השפעתה המצטברת הינה מהותית ביחס לתקופות הביניים של שנת 2021 (הערה: כאשר הטעות מתגלית ברבעון הראשון של התקופה השוטפת יצוין חלק המשפט האחרון: זקיפת השפעתה המצטברת הינה מהותית ביחס לתקופות הביניים שהסתיימה ביום 31 במרס 2021). בהתאם, החברה קבעה כי לא עולה הצורך בפרסום מחדש דוחות כספיים מתוקנים לשנת 2020 והתיקון הוצג כהתאמה לא מהותית של מספרי השוואה. במידת הצורך תתווסף התייחסות כדלקמן - הנוסח יותאם לפי העניין: בנוסף, הדוחות הכספיים ביניים לרבעון הראשון/ ולרבעון השני של שנת 2021 שפורסמו בעבר פורסמו מחדש.

לאור האמור, נתוני הדוחות הכספיים של החברה ליום 31 במרס/30 ביוני 2020 ולתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה באותו תאריך / ולתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך המוצגים בדוחות אלה כמספרי השוואה הוצגו מחדש תוך סימון סעיפי הדוח המתוקנים כ"התאמה לא מהותית של מספרי השוואה".

להלן השפעת ההצגה מחדש על הדוחות הכספיים ביניים מאוחדים:**1. מאזן מאוחד/דוח מאוחד על המצב הכספי**

ליום 30 ביוני 2020			ליום 31 במרס 2020		
כפי שהוצג	השפעת	לאחר	כפי שהוצג	השפעת	לאחר
בעבר	ההצגה	ההצגה	בעבר	ההצגה	ההצגה
מחדש	מחדש	מחדש	מחדש	מחדש	מחדש
אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)			אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)		

התחייבות בגין אגרות חוב
מסים נדחים
עודפים
קרן הון מהפרשי תרגום
דוחות כספיים של
פעילויות חוץ
זכויות שאינן מקנות
שליטה

סה"כ ההון

⁸⁶ בהתאם להנחיות רשות ניירות ערך, אם התגלתה טעות שאינה מהותית בנתוני הדוח השנתי האחרון אך הינה מהותית ביחס לתוצאות תקופת הדיווח השוטפת ניתן יהיה לבצע את התיקון באמצעות תיקון מספרי השוואה של הדוח לתקופה השוטפת (שנתי או ביניים) מבלי לפרסם מחדש את הדוח השנתי הקודם. ניתן יהיה להציג את התיקון בנסיבות כאמור כ- "התאמה לא מהותית של מספרי השוואה". בנסיבות בהן נתגלתה טעות שאינה מהותית רק בהתייחס לנתוני הדוח השנתי האחרון, מספרי השוואה יתוקנו בדרך של התאמה לא מהותית של מספרי השוואה וכותרת הביאור תותאם (תושמט ההתייחסות ל- "הצגה מחדש").

ט. הצגה מחדש (המשך)

2. דוח על השינויים בהון

לפני	השפעת	לאחר
ההצגה	ההצגה	ההצגה
מחדש	מחדש	מחדש
	אלפי ש"ח	
	(מבוקר)	

זכויות שאינן מקנות שליטה

סה"כ הון

3. דוחות תמציתיים מאוחדים על רווח והפסד

לתקופה של שישה חודשים שהסתיימה ביום 30 ביוני/ תשעה חודשים שהסתיימה ביום 30 בספטמבר 2020			לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/ 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2020		
כפי שהוצג בעבר	השפעת ההצגה מחדש	לאחר ההצגה מחדש	כפי שהוצג בעבר	השפעת ההצגה מחדש	לאחר ההצגה מחדש
אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)			אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)		

הוצאות מימון

**רווח (הפסד) לפני
מסים על ההכנסה**

מסים על הכנסה

**רווח (הפסד) לאחר
מסים על ההכנסה**

חלק החברה ברווחי
(הפסדי) חברות
משותפת מוחזקות
המטופלות לפי שיטת
השווי המאזני

רווח (הפסד) לתקופה

מיוחס ל:

בעלי המניות של
החברה
זכויות שאינן מקנות
שליטה

**רוח (הפסד) בסיסי
למניה:**

מפעילות נמשכת
מפעילות שהופסקה

סה"כ

רווח (הפסד) מדולל למניה

מפעילות נמשכת
מפעילות שהופסקה

סה"כ

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 2 - עיקרי המדיניות החשבונאית (המשך)

ט. הצגה מחדש (המשך)

השפעת ההצגה מחדש על הדוחות הכספיים (המשך):

4. דוחות תמציתיים מאוחדים על הרווח (ההפסד) הכולל

לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס / 30 ביוני / 30 בספטמבר 2020			לתקופה של שישה חודשים שהסתיימה ביום 30 ביוני / תשעה חודשים שהסתיימה ביום 30 בספטמבר 2020		
לאחר	השפעת	לפני	לאחר	השפעת	לפני
ההצגה	ההצגה	ההצגה	ההצגה	ההצגה	ההצגה
מחדש	מחדש	מחדש	מחדש	מחדש	מחדש
אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)			אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)		

רווח (הפסד) לתקופה

מרכיבי רווח כולל אחר:

פריטי רווח כולל אחר אשר

מסווגים מחדש/יסווגו בעתיד

לרווח או הפסד:

הפרשי שער:

הפרשי שער בגין תרגום דוחות

כספיים בגין פעילויות חוץ

הפרשי שער בגין תרגום דוחות

כספיים בגין פעילות חוץ שנוקפו

לרווח והפסד

חלק ברווח כולל אחר של חברות

מוחקות המטופלות לפי שיטת

השווי המאזני

מסים על ההכנסה בגין רכיבים

אשר מסווגים מחדש לרווח או

הפסד

סך הכל רווח (הפסד) כולל אחר

שמסווג מחדש/שיסווג בעתיד

לרווח או הפסד, נטו ממס

סך הכל רווח (הפסד) כולל אחר

אשר אינו מסווג מחדש/לא

יסווג בעתיד לרווח או הפסד,

נטו ממס

סך הכל רווח (הפסד) כולל

לתקופה

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 3-

השפעת העונתיות והמחזוריות של הפעילויות בתקופת הביניים
בכל מקרה בו השפעת עונתיות בחברה הינה מהותית, יש להיוועץ במחלקה המקצועית.

בחברות בהן ניכרת השפעת עונתיות יתווסף ביאור כדלהלן:

בפעילות הקבוצה ניכרת השפעת עונתיות. מחזורי ההכנסות של הרבעונים ה _____ וה _____ של השנה נמוכים/גבוהים ממחזורי ההכנסות של הרבעונים ה _____ וה _____. בהתאם, התוצאות לרבעון הנוכחי אינן משקפות בהכרח את התוצאות הצפויות בשנה שתסתיים ביום 31 בדצמבר 2021 בכללותה.

כתוצאה ממשבר הקורונה, ולאור זאת שעיקר מכירות הקבוצה מתבצעות ברבעון הראשון והשני של החברה, החברה צופה כי פעילותה ותוצאותיה הכספיות חשופות לקיטון משמעותי בהיקף הפעילות הנאמד בסך המוערך בטווח של כ _____ אלפי ש"ח / כ % _____ ביחס לתקופה המקבילה אשתקד (2020).

או לחילופין:

על פי ניסיון העבר, כ- % _____ ו- % _____ מהמכירות השנתיות של החברה מתבצעות בתקופה של שלושת/שעת החודשים המסתיימת ביום _____. בהתאם, אין התוצאות לרבעון הנוכחי משקפות בהכרח את התוצאות הצפויות בשנה שתסתיים ביום 31 בדצמבר 2021 בכללותה.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 4 - צירופי עסקים⁸⁸ (רכישה של חברה שאוחדה לראשונה) ועסקאות עם בעלי זכויות שאינן מקנות שליטה תוך שימור השליטה

בהתאם לסעיף 16א(ט) לתקן IAS 34, **דיווח כספי לתקופות ביניים** נדרש לתת גילוי בדוחות הביניים לשינויים שחלו בהרכב הישות במהלך תקופת הביניים, לרבות בגין עסקת צירוף עסקים. גילוי כאמור יינתן בהתאם ל- IFRS 3 הדן בנושא צירופי עסקים (סעיפים 64 - 67ב לתקן).

באשר לישות אשר רכשה "עסק"^{90,89} בעסקה המהווה צירוף עסקים, השיגה שליטה על "עסק" במסגרת רכישה בשלבים, רכשה/מכרה זכויות שאינן מקנות שליטה, שינתה את זכויות הבעלות תוך איבוד שליטה, במהלך שנת 2021 נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית^{93,92,91}.

המידע הנ"ל יינתן בגין כל צירוף עסקים מהותי בנפרד (לגבי צירופי עסקים שאינם מהותיים בנפרד אך הינם מהותיים במצטבר יינתן מידע מצרפי).

בחודש דצמבר 2012 פרסם סגל רשות ניירות ערך את עמדה משפטית מספר 105-25: קיצור הדוחות (במהלך השנים פרסם סגל הרשות עדכונים לעמדה המשפטית הכוללים תוספות והבהרות לפרסום המקורי). במסגרת העמדה המשפטית הבהיר סגל הרשות כי לא נדרש לתת גילוי נפרד לצירוף עסקים שאינם מהותי לתאגיד.

⁸⁸ בהתאם לתקנה 1 לתקנות דוחות תקופתיים ומידיים, **צירוף עסקים מהותי** עשוי להיות **אירוע פרופורמה**. לפיכך, נדרש לבחון, עבור כל צירוף עסקים מהותי האם הוא עונה להגדרת אירוע פרופורמה, ובמידת הצורך לצרף דוחות פרופורמה כנדרש בתקנה 9א לתקנות דוחות תקופתיים ומידיים.

⁸⁹ שיקול דעת נדרש בעת הקביעה אם רכישת נדל"ן להשקעה היא רכישה של נכס או קבוצה של נכסים או עסקת צירוף עסקים. במקרים כאמור נדרש להיוועץ במחלקה מקצועית ולשקול התייחסות במסגרת אומדנים ושיקולי דעת חשבונאיים משמעותיים. מיום 1 בינואר 2020 חל התיקון לתקן דיווח כספי בינלאומי 3, צירופי עסקים (IFRS 3) העוסק בהגדרת המונח "עסק" (להלן - "התיקון"). במסגרת התיקון התווספו הנחיות ודוגמאות אשר מטרתן לסייע לישות בקביעה האם עסקאות רכישה נדרשות להיות מטופלות כצירוף עסקים (business combination) או כרכישת קבוצת נכסים (asset acquisition). התיקון קובע כי על מנת לקיים את הגדרת עסק נדרש קיום של תהליך משמעותי (a substantive process). בהתאם, מערכת של פעילויות ונכסים תיחשב לעסק בתנאי שתכלול לפחות תשומה ותהליך משמעותי אשר שילובם יחדיו יאפשר לתרום באופן משמעותי ליכולת ליצור תפוקות.

⁹¹ בהתאם לסעיף 66ב ל- IFRS 3R **אם מועד הרכישה של צירוף העסקים הוא לאחר תקופת הדיווח, אך לפני שהדוחות הכספיים אושרו לפרסום**, נדרש לתת גילוי למידע המפורט בביאור, אלא אם הטיפול החשבונאי הראשוני בצירוף עסקים לא הושלם במועד בו הדוחות הכספיים אושרו לפרסום. במקרה כאמור נדרש לציין אילו גילויים לא ניתן לתת ואת הסיבה לכך.

⁹² בהתאם להוראות IFRS 3R, תקן זה לא יחול על טיפול חשבונאי המתייחס ליצירה של הסדר משותף (joint arrangement) במסגרת הדוחות הכספיים של ההסדר המשותף עצמו (דהיינו, הן לגבי "פעילויות משותפות" והן לגבי "עסקאות משותפות" כהגדרתן ב- IFRS 11).

⁹³ בהתאם להוראות IFRS 11, **רוכש של זכויות בפעילויות משותפות** אשר פעילותן מהווה "עסק" כהגדרת מונח זה בתקן דיווח כספי בינלאומי 3, צירופי עסקים, נדרש ליישם את מכלול העקרונות המפורטים ב- IFRS 3 ובתקני IFRS אחרים רלוונטיים, למעט באותן נסיבות בהן עקרונות כאמור יעמדו בסתירה לאמור ב- IFRS 11. דרישה זו תקפה גם בהתייחס לנסיבות בהן מתבצעת רכישה של זכויות נוספות בפעילות משותפת קיימת (אך יובהר כי החזקות קודמות בפעילות המשותפת לא תימדדנה מחדש בשווין ההוגן למועד רכישת הזכויות).

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 4 - צירופי עסקים (רכישה של חברה שאוחדה לראשונה) ועסקאות עם בעלי זכויות שאינן מקנות שליטה תוך שימור השליטה (המשך)

א. רכישת חברת XX⁹⁴

ביום XX, 2021 (מועד הרכישה), החברה רכשה בעסקה המהווה צירוף עסקים XX% מזכויות ההצבעה של חברת XX (נדרש לציין את שם הנרכשת ולתאר את פעילותה) תמורת xx אלפי ש"ח. החברה הנרכשת עוסקת ב-XX. להלן תפורטנה הסיבות העיקריות לצירוף העסקים: השגת השליטה בחברת XX תאפשר לקבוצה להקטין את עלויות הייצור באמצעות השימוש באמצעי הייצור של החברה הנרכשת לרבות פטנטים וטכנולוגיות שפותחו על ידה ולהגדיל את נתח הקבוצה בשוק המקומי. סכומי ההכנסות והרווח/הפסד של חברת XX החל ממועד הרכישה הכלולים ברווח/הפסד נקי המאוחד הינו ___ אלפי ש"ח ו- ___ אלפי ש"ח, בהתאמה. במידה וצירוף העסקים היה מתבצע ביום 1 בינואר 2021, מחזור ההכנסות החברה המאוחדת היה ___ אלפי ש"ח ורווח הנקי המאוחד היה ___ אלפי ש"ח. הסכומים הנ"ל חושבו תחת הנחת יישום המדיניות החשבונאית המיושמת בקבוצה תוך התחשבות בפחת וההפחתות אשר היו נרשמים בהנחה ותיאומי השווי ההוגן של הנכסים וההתחייבויות שנבעו לחברה בגין עסקת צירוף העסקים כפי שנקבעו במועד הרכישה (במידת הצורך): אשר הינם מבוססים על הקצאת עלות רכישה ארעית כאמור להלן, היו מקבלים ביטוי החל מיום 1 בינואר 2021⁹⁵. אם הגילוי אינו מעשי, יש לתת גילוי לעובדה זו ובכל מקרה להיוועץ עם המחלקה המקצועית.

להלן פירוט מרכיבי התמורה, המוניטין וזכויות שאינן מקנות שליטה:

אלפי ש"ח

תשלום במזומן

- שווי הוגן של מניות שהונפקו (1)
- שווי הוגן של תמורה מותנית למועד הרכישה (4)
- מענק חלופי - עלות שירותי עבר (5)

סה"כ תמורה ששולמה

סה"כ שווי הוגן של הנכסים נטו שנרכשו (ראה להלן)

מוניטין (2)

זכויות שאינן מקנות שליטה (3)

(1) השווי ההוגן של המניות שהונפקו נקבע בהתאם למחיר המצוטט של המניה במועד הרכישה / בהתאם להערכת שווי שהתבצעה על-ידי מעריכי שווי חיצוניים בלתי תלויים שהינם מומחים בהערכות שווי של חברות והינם בעלי הידע והניסיון הנדרשים וזאת מנקודת המבט של משתתף בשוק המחזיק בפריט זהה או דומה כנכס במועד המדידה/ משתתף בשוק שהנפיק את המכשיר ההוני⁹⁶.

(2) המוניטין שהוכר ברכישה משקף בעיקרו את היכולות הטכנולוגיות ומומחיות ההון האנושי בחברה שנרכשה, הסינרגיה הצפויה משילוב החברה הנרכשת בעסקי הקבוצה וצמיחת ההכנסות שתתאפשר כתוצאה מהרכישה. בהתאם לחוקי המס שבתוקף למועד הרכישה מעריכה הקבוצה כי המוניטין שהוכר לא יותר בניכוי לצורכי מס.

⁹⁴ תשומת הלב מופנית ל- IFRS 13, מדידת שווי הוגן, וזאת לעניין השלכות אפשריות של מדידת השווי ההוגן במסגרת הקצאת עלות הרכישה (PPA) ומדידת שווי הוגן במועד צירוף העסקים. ככל שרלוונטי ומתן מידע בנושא יהיה שימושי לקוראי דוחות כספיים, מומלץ לשקול מתן מידע נרחב יותר אודות טכניקות המדידה והנתונים בהם נעשה שימוש במדידת השווי ההוגן של הנכסים שנרכשו וההתחייבויות שניטלו בצירוף העסקים. יחד עם זאת יודגש כי דרישות הגילוי של IFRS 13 אינן חלות בתקופות עוקבות למועד צירוף העסקים במידה והנכסים שנרכשו ו/או ההתחייבויות שניטלו אינם נמדדים בשווי הוגן ע"ב עייתי או שאינו עיתי. במסגרת הגילוי לעיל השלכות יישומי קיבלו ביטוי בעיקר בנוגע לגילוי בדבר שווי הוגן של תמורה מותנית ושל מניות שהונפקו כחלק מהתמורה בעסקת צירוף העסקים.

⁹⁵ דרישת גילוי בהתאם לסעיף 64(ז) ל- IFRS 3R.
⁹⁶ בהתאם לסעיפים 37-40 ו- 40 ל- IFRS 13, כאשר מחיר מצוטט עבור מכשיר הוני של ישות (דוגמת זכויות הונות שהונפקו כתמורה בצירוף עסקים) אינו ניתן להשגה והפריט הזהה מוחזק על ידי צד אחר כנכס, ישות תמדוד את השווי ההוגן של המכשיר ההוני מנקודת המבט של משתתף בשוק שחזיק בפריט כנכס במועד המדידה. במידה והפריט כאמור אינו מוחזק על ידי צד אחר כנכס, ישות תמדוד את השווי ההוגן של המכשיר ההוני תוך שימוש בטכניקת הערכה מנקודת המבט של משתתף בשוק אשר הנפיק את המכשיר ההוני.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 4 - צירופי עסקים (רכישה של חברה שאוחדה לראשונה) ועסקאות עם בעלי זכויות שאינן מקנות שליטה תוך שימור השליטה (המשך)

א. רכישת חברת XX (המשך)

פירוט מרכיבי התמורה, המונית וזכויות שאינן מקנות שליטה (המשך):

(3) זכויות שאינן מקנות שליטה

בהתייחס לכל צירוף עסקים בו נרכשו פחות מ- 100% מהזכויות ההוניות⁹⁷:
במסגרת עסקת צירוף העסקים האמורה, החברה בחרה למדוד את הזכויות שאינן מקנות שליטה בגובה חלקן בשווי ההוגן של הנכסים, ההתחייבויות וההתחייבויות התלויות של הישות הנרכשת / בהתאם לשווי ההוגן של הזכויות שאינן מקנות שליטה (דהיינו, לרבות חלקן במוניטין) יש לבחור את החלופה המתאימה ובמקרים בהם נמדדו זכויות שאינן מקנות שליטה יפורטו הפרמטרים ששימשו באומדן: השווי ההוגן של הזכויות שאינן מקנות שליטה נקבע בהתאם למחיר המצוטט של המניה בשוק פעיל במועד הרכישה / בהתאם להערכת שווי שהתבצעה על-ידי מעריכי שווי חיצוניים בלתי תלויים שהינם מומחים בהערכות שווי של חברות והינם בעלי הידע והניסיון הנדרשים. הערכת השווי התבססה על גישת ההכנסה (income approach) תוך שימוש בשיעור היוון של x% ושיעור צמיחה של x%⁹⁸.

זכויות שאינן מקנות שליטה הכוללות כתבי אופציה למניות רגילות בגין רכיב הוני של אגרות חוב להמרה שהונפקו על ידי החברה הנרכשת, נמדדו לפי שווי הוגן שנקבע בהתבסס על נוסחת בלק אנד שולס (Black and Scholes). הפרמטרים אשר שימשו ביישום המודל הינם כלהלן:

מחיר המניה - (בש"ח)

מחיר המימוש (בש"ח)

תנודתיות צפויה (*)

משך חיי כתב האופציה (בשנים)

ריבית חסרת סיכון

שיעור הדיבידנד הצפוי

(*) התנודתיות הצפויה התבססה על תנודתיות צפויה של מחירי המניה של החברה ושל חברות דומות הפועלות בענף.

⁹⁷ דרישת גילוי בהתאם לסעיף 64(טו) ל- IFRS 3R.

⁹⁸ סעיף 45 ל- IFRS 3R קובע כי במקרים בהם במדידת חלק הזכויות שאינן מקנות שליטה קיימים פרמיית שליטה או ניכיון בגין היעדר שליטה, מאפיינים אלה יילקחו בחשבון בעת תמחור הזכויות שאינן מקנות שליטה וזאת במידה ומשתתפים בשוק יביאו בחשבון מאפיינים אלה. יחד עם זאת, לא יילקחו בחשבון התאמות לנתוני שווי הוגן במקרים בהם קיימים פקטור גודל החזקה או גורמי חסימה (blockage factor) המתאימים את המחיר המצוטט של נכס או של התחייבות ומשקפים למעשה מאפיין של החזקה של הישות (גודל הפוזיציה ביחס לנפח המסחר). ככל שרלוונטי, נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 4 - צירופי עסקים (רכישה של חברה שאוחדה לראשונה) ועסקאות עם בעלי זכויות שאינן מקנות שליטה תוך שימור השליטה (המשך)

א. רכישת חברת XX (המשך)

פירוט מרכיבי התמורה, המוניטין וזכויות שאינן מקנות שליטה (המשך):

(4) תמורה מותנית^{99,100}

להלן יפורטו מאפייני התמורה המותנית:

הקבוצה התחייבה לשלם למוכרים תמורה נוספת אשר סכומה ייגזר מגובה הרווח לפני מס של החברה הנרכשת לשנים 2021 ו-2022. בהתאם להסכם ישולם בגין כל אחת מהשנים סך נוסף של _____ אלפי ש"ח במידה והרווח בגין שנים אלה יעלה על _____ אלפי ש"ח ו- _____ אלפי ש"ח, בהתאמה. במידה והרווח בכל אחת משנים אלה יעלה על הסכומים כאמור תשולם תמורה נוספת בשיעור של x% מתוספת הרווח כאמור עד לסך מקסימלי של _____ אלפי ש"ח (לחילופין יצוין מפורשות - סכום התמורה המותנית כאמור אינו מוגבל). לאור האמור, הקבוצה הכירה ב- _____ אלפי ש"ח כתמורה מותנית, סכום המשקף את אומדן השווי ההוגן של התמורה המותנית במועד הרכישה.

אומדן טווח התמורה הנוספת כאמור לעיל הינו _____ אלפי ש"ח ועד לסך מקסימלי של _____ אלפי ש"ח (סכומים בלתי מהוונים).

(נדרש לפרט לגביי טכניקות הערכה ששימשו למדידת התמורה המותנית)

השווי ההוגן של תמורה מותנית נמדד במועד צירוף העסקים באמצעות גישת ההכנסה (income approach), לפי סכומי התשלומים החזויים וההסתברויות המיוחסות להם (הערך החזוי בהתחשב בהסתברויות התשלומים). באומדן השווי ההוגן בוצע שקלול של ההסתברויות לסכום התמורה המותנית ונעשה שימוש בשיעור היוון של ____%. לפי ערך נוכחי, תוך שימוש בשיעור היוון של x%. השווי ההוגן של התמורה המותנית ליום 31 בדצמבר 2020 היה _____ אלפי ש"ח וליום 31 במרץ / 30 ביוני / 30 בספטמבר 2021 _____ אלפי ש"ח. הגידול בהתחייבות משקף את השינויים בערך הזמן של ההתחייבות ממועד הרכישה. ההפרש בסך _____ אלפי ש"ח נזקף לסעיף הוצאות מימון¹⁰¹ בדוח רווח והפסד/ בדוח על הרווח הכולל. למועד זה, לא חל שינוי בטווח התוצאות או בהנחות ששימשו בחישוב האומדנים. מדידת השווי ההוגן התבצעה תוך שימוש בנתונים שאינם מבוססים על מידע שוק ניתן לצפייה ולפיכך סווגה המדידה ברמה 3 של מדרג השווי ההוגן.

⁹⁹ בהתאם לסעיף 644(ז) ל- IFRS 3R נדרש לתת גילוי בדבר הסדרי תמורה מותנית ונכסי שיפוי בדבר הסכום שהוכר במועד הרכישה, תיאור ההסדר והבסיס לפיו נקבע סכום התשלום ואומדן טווח התוצאות (לא מהוונות) במידה והטווח אינו ניתן לאמידה יש לתת גילוי לעובדה זו ולסיבות שבגינן לא ניתן לאמוד את הטווח. אם הסכום המקסימלי של התשלום אינו מוגבל, יש לתת גילוי לעובדה זו.

¹⁰⁰ אם המוכר מחוייב להמשיך ולספק שירותים לחברה על מנת להיות זכאים לתמורה, תמורה מותנית כאמור לא יתחשב כחלק מעלות הרכישה אלא כעלות שירותים עתידיים. במקרים כאמור יש להיוועץ במחלקה המקצועית.

¹⁰¹ יש להיוועץ במחלקה המקצועית בנושא סיווג חלק השינוי בשווי הוגן שאינו נובע משינוי בערך הזמן.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 4 - צירופי עסקים (רכישה של חברה שאוחדה לראשונה) ועסקאות עם בעלי זכויות שאינן מקנות שליטה תוך שימור השליטה (המשך)

א. רכישת חברת XX (המשך)

פירוט מרכיבי התמורה, המוניטין וזכויות שאינן מקנות שליטה (המשך):

(5) החלפה של מענקי תשלום מבוסס מניות

במידה והקבוצה נדרשת במסגרת תנאי הרכישה להחליף מענקי מבוססי מניות המוחזקים בידי עובדיה של הנרכשת יש להיוועץ במחלקה המקצועית.

במסגרת תנאי הסכם הרכישה הקבוצה החליפה^{103,102} מענקי תשלום מבוסס מניות שהוחזקו בידי עובדיה של הנרכשת (להלן - "מענקי הנרכשת") במענקי תשלום מבוסס מניות חלופיים (להלן - "מענקים חלופיים")¹⁰⁴.

להלן פרטים בדבר מענקי תשלום מבוסס מניות:

מענקי הנרכשת	מענקים חלופיים	תנאי המענק
הענקה: יוני 2017	הענקה: אפריל 2020	
מועד הבשלה: 30 ביוני 2022	מועד הבשלה: 30 ביוני 2023	
תנאי שירות	תנאי שירות	
שווי הוגן במועד הרכישה	אלפי ש"ח	אלפי ש"ח

הקבוצה הכירה בסך _____ אלפי ש"ח כחלק מהתמורה שהועברה בצירוף העסקים בגין מענקי תשלום מבוסס מניות שהוחלפו כאמור. הסכום של המענק החלופי שטרם הבשיל המיוחס לשירותים לאחר הצירוף בסך _____ אלפי ש"ח יוכר כעלות תשלום מבוסס מניות בתקופות שלאחר צירוף העסקים על פני תקופת ההבשלה המעודכנת. לפרטים נוספים ראה ביאור _____ בדבר תשלום מבוסס מניות¹⁰⁵.

תזכורת: במקרים בהם היו החזקות קודמות (צירוף עסקים שהושג בשלבים) עולה הצורך לשערך את הזכויות שהוחזקו קודם להשגת השליטה לשווי הוגן למועד השגת השליטה. במקרה כאמור תיכלל פסקה כלהלן^{107,106}:

במסגרת הרכישה, זכויות שהוחזקו בחברה הנרכשת ערב השגת השליטה נמדדו מחדש בשווי הוגן למועד השגת השליטה (שווי הוגן בסך _____ אלפי ש"ח). כתוצאה מהאמור נזקף סך של _____ אלפי ש"ח לסעיף הכנסות אחרות (שווי הוגן בניכוי הערך בספרים של החזקה קודמת בסך _____ אלפי ש"ח בתוספת קרן הפרשי תרגום שהועברה לרווח או הפסד בסך _____ אלפי ש"ח).

¹⁰² הטיפול החשבונאי להלן מיושם גם עבור צירופי עסקים בהם קיים מענק תשלום מבוסס מניות שמוחזק על ידי עובדי הנרכשת אשר אינו מוחלף במסגרת צירוף העסקים וגם עבור עסקאות בהן הרוכש אינו מחויב להחליף תשלום מבוסס מניות.

¹⁰³ בהתאם לסעיף 30 ל-IFRS 3 הרוכש ימדוד התחייבות או מכשיר הוני המתייחסים לעסקאות תשלום מבוסס מניות של הנרכש או להחלפה של עסקאות תשלום מבוסס מניות של נרכש בעסקאות תשלום מבוסס מניות של הרוכש בהתאם לשיטה שנקבעה בתקן דיווח כספי בינלאומי 2 תשלום מבוסס מניות (IFRS 2) במועד הרכישה. IFRS 2 מתייחס לתוצאה של אותה שיטה כאל "מדדיה מבוססת שוק" של עסקת התשלום מבוסס מניות. יודגש כי במקרים אלה (וכן בגין עסקאות תשלום מבוסס מניות אשר בתחולת IFRS 2) לא חלות דרישות המדידה והגילוי של IFRS 13.

¹⁰⁴ בנסיבות בהן מענקי תשלום מבוסס מניות של עובדי ישות נרכשת אינם מוחלפים אלא נותרים בתוקף ללא שינוי נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית באשר לטיפול החשבונאי הדרוש.

¹⁰⁵ יצוין כי סעיף 56 ל-IFRS 3 קובע כי במצבים מסוימים שבהם מענקי הנרכש יפקעו כתוצאה מצירוף עסקים ואם הרוכש מחליף מענקים אלה כאשר הוא אינו מחויב לעשות זאת, כל המדידה מבוססת השוק של המענקים החלופיים תוכר כעלות תיגמול בדוחות הכספיים לאחר הצירוף בהתאם ל-IFRS 2. כלומר, אף חלק מהמדידה מבוססת השוק של מענקים אלה לא ייכלל במדידה של התמורה שהועברה בצירוף העסקים. במקרים כאמור נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית.

¹⁰⁶ דרישת גילוי בהתאם לסעיף 64(טז) ל-IFRS 3.

¹⁰⁷ בהתאם לסעיף 42 ל-IFRS 3 כאשר צד להסדר משותף משיג שליטה על עסק המהווה פעילות משותפת, העסקה מהווה צירוף עסקים שהושג בשלבים. לפיכך, הרוכש יישם את הדרישות של צירוף עסקים שהושג בשלבים, כולל מדידה מחדש של זכות הונית שהחזיק לפני כן בפעילות המשותפת. בעשותו כן, הרוכש ימדוד מחדש את כלל זכויותיו ההוניות שהחזיק לפני כן בפעילות המשותפת.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 4 - צירופי עסקים (רכישה של חברה שאוחדה לראשונה) ועסקאות עם בעלי זכויות שאינן מקנות שליטה תוך שימור השליטה (המשך)

א. רכישת חברת XX (המשך)

רכישה במחיר הזדמנותי (מוניטין שלילי):

במידה וחלק הרוכש בשווי ההוגן נטו של הנכסים וההתחייבויות שהוכרו עולה על העלות של צירוף עסקים:

לאחר בחינה מחדש של זיהוי ומדידה של הנכסים, ההתחייבויות וההתחייבויות התלויות הניתנים לזיהוי של חברת XX **ובמידת הצורך** של הזכויות שאינן מקנות שליטה וכן של השווי ההוגן של זכות הונית שהוחזקה ערב הרכישה, נקבע כי השווי ההוגן נטו של הנכסים וההתחייבויות שהוכרו ברכישה עולה על עלות צירוף העסקים בסכום של ____ אלפי ש"ח. סכום זה הוכר כרווח מרכישה במחיר הזדמנותי בדוחות על הרווח והפסד / בדוחות על הרווח הכולל במסגרת הסעיף הכנסות אחרות. להערכת ההנהלה מקור הרווח מרכישה הזדמנוית נובע מהעובדה שבעלי המניות המוכרים פעלו בתנאי כפייה עקב אילוצים תזרימיים ואמות מידה פיננסיות בהן נדרשו לעמוד.

בהתאם לסעיפים 39 ו-40 ל-7 IAS, דוח על תזרימי מזומנים, נדרש להוסיף את דרישת הגילוי המפורטת להלן¹⁰⁸:

תזרימי המזומנים המצרפיים אשר נבעו לקבוצה כתוצאה מעסקת רכישה:

סך התמורה ששולמה

בניכוי תמורה שלא במזומן

מזומן ששולם

בניכוי מזומנים ושווי מזומנים בחברה הנרכשת

מזומן ששולם בגין עלויות הקשורות לצירופי עסקים שהוכרו

כהוצאה

מזומנים ששולמו בגין סילוק יחסים קודמים עם הנרכשת

מזומנים ששולמו, נטו

תזכורת: בהתאם לתקנה 49 לתקנות דוחות תקופתיים ומיידיים, יש לצרף הערכת שווי מהותית מאד^{109,110} (במקרה זה יחולו הוראות תקנה 38 לתקנות דוחות תקופתיים ומיידיים, בשינויים המחוייבים).

¹⁰⁸ דרישת הגילוי המפורטת נדרשת גם בעסקאות בהן הישות מאבדת שליטה.

¹⁰⁹ יש לבחון הערכת שווי מהותית מאד בהתאם לעקרונות הנוסח העדכני של עמדה משפטית מספר 23-105: פרמטרים לבחינת מהותיות הערכות שווי (לרבות בהתאם להבהרה שפורסמה בקשר עם עמדה משפטית זו המכילה שאלות ותשובות בנושא), המפורטת בדבר עמדת סגל הרשות באשר לפרמטרים הכמותיים שישמשו לצורך הקביעה האם הערכת שווי אשר היוותה בסיס לקביעת ערכם של נתונים בדוח התקופתי (לרבות כאשר לא נדרש שינוי בנתונים), מהווה הערכת שווי מהותית או הערכת שווי מהותית מאד, ובהתאם נדרש גילוי בגינה או צירופה לדיווח התקופתי. הערכת שווי מהותית מאד הינה הערכת שווי אשר נשוא הערכת השווי מהווה לפחות שיעור של 10% מסך נכסי החברה או סך הרווח הנקי/הרווח הכולל ואשר השפעת השינוי בשווי כתוצאה מהערכת השווי על הרווח הנקי או על הרווח הכולל, לפי העניין תהווה **לפחות** 5% מההון העצמי של התאגיד. **הערכת שווי מהותית מאד בתאגיד קטן** (כהגדרתו בתקנות דוחות תקופתיים ומיידיים) הינה הערכת שווי המקיימת סף כמותי **פי שתיים** מהערכת שווי מהותית מאד, על פי הפרמטרים המוגדרים לעיל (קרי יש לקרוא 20% במקום 10% לעניין המבחן המאזני והתוצאתי ו-10% במקום 5% לעניין סף הון עצמי מינימלי).

¹¹⁰ בהתאם להבהרה לעמדה משפטית מספר 23-105 בדבר פרמטרים לבחינת מהותיות הערכות שווי: שאלות ותשובות, לעמדת סגל הרשות, עקב השפעתה הזמנית של **הערכת שווי ארעית** על הדוחות הכספיים, אין חובה לצרף הערכת שווי כאמור. יחד עם זאת, נדרש גילוי לגביה כהערכת שווי מהותית (תקנה 38(ט) לתקנות דוחות תקופתיים ומיידיים) וציון כי הערכת השווי הסופית תדווח יחד עם הדוחות הכספיים העתידיים. בחינת המהותיות של הערכת השווי הסופית תבוצע ביחס למספרי ההשוואה הרלוונטיים במועד צירוף העסקים.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 4 - צירופי עסקים (רכישה של חברה שאוחדה לראשונה) ועסקאות עם בעלי זכויות שאינן מקנות שליטה תוך שימור השליטה (המשך)

א. רכישת חברת XX (המשך)

להלן פירוט השווי ההוגן של הנכסים המזוהים וההתחייבויות המזוהות של חברה XX:

אם הקצאת עלות הרכישה החלה והסתיימה (או שבוצעה הקצאה ארעית) בתקופת הדיווח בה בוצעה עסקת צירוף העסקים תיכלל פסקה כדלקמן¹¹¹:

במידת הצורך: החברה ביצעה ייחוס ארעי של הקצאת השווי ההוגן של הנכסים המזוהים וההתחייבויות המזוהות בהתבסס על ממצאים ראשוניים שעלו בהקצאת עלות הרכישה. נכון למועד אישור הדוחות הכספיים טרם התקבלה הערכת שווי סופית. עם השלמת הקצאת עלות הרכישה ייתכנו שינויים בנתונים אלה, אשר יטופלו בדרך של התאמה למפרע במועד ההשלמה.

**שווי הוגן
אלפי ש"ח**

מזומנים ושווי מזומנים
לקוחות (*)

חייבים ויתרות חובה (*)
מלאי

השקעות אחרות (*)
רכוש קבוע

נכסי זכות שימוש¹¹²

נכסים בלתי מוחשיים

ספקים ונותני שירותים

זכאים ויתרות זכות

הטבות לעובדים (לרבות רווחים והפסדים אקטואריים שטרם הוכרו)

התחייבות בגין חכירה¹¹³

התחייבויות תלויות¹¹⁴ (**)

התחייבויות מסים נדחים

נכסים מזוהים נטו

(*) הסכומים החוזיים ברוטו של יתרת החייבים / הלקוחות / הלוואות שניתנו **(ייתכן מידע נפרד לכל סוג עיקרי של חייבים)** מסתכמים בכ- xxx אלפי ש"ח ברוטו למועד הרכישה. למועד הרכישה, ההנהלה מעריכה כי אומדן הסכומים החוזיים שלא ייגבו מסתכם בכ- _____ אלפי ש"ח¹¹⁵.

(**) ההתחייבות התלויה הוכרה בגין מחויבות בהווה בגין תביעה שהוגשה כנגד החברה הנרכשת על ידי הבעלים של נכס נדל"ן שהושכר לה בעבר. הגורם האמור הגיש כנגד החברה הנרכשת תביעה בסך _____ אלפי ש"ח עקב זאת שהנרכשת הפרה לטענתו את תנאי ההסכם ועזבה את הנכס האמור לפני תום ההסכם בין הצדדים. הנהלת החברה הנרכשת, בהסתמך על יועציה המשפטית סבורה כי היתה מוקנית לה הזכות לסיים את ההסכם במהלכו עקב קיום נקודת יציאה. בהתאם להערכת ההנהלה תשלום בגין התביעה אינו מוערך כצפוי. לחברה הנרכשת לא מוקנית זכות שיפוי בגין מחויבות זאת.

¹¹¹ במידה והקצאת עלות הרכישה **הסתיימה בתקופה השוטפת** בגין עסקת צירוף עסקים לגביה התבצעה בעבר **הקצאה ארעית**, עולה הצורך **בהצגה מחדש** של מספרי השוואה (ראה דוגמה לגילוי הדרוש להלן).

¹¹² בהתאם לסעיפים 28א ו-28ב ל-IFRS 3R, הרוכש יכיר בנכסי זכות שימוש ובהתחייבות בגין חכירה עבור חכירות בהם הנרכש הוא החוכר (למעט בגין חכירות המסתיימות תוך 12 חודש ממועד הרכישה או חכירות בהן נכס הבסיס הינו בעל ערך כספי נמוך). הרוכש ימדוד את התחייבות החכירה בערך הנוכחי של תשלומי החכירה שנותרו, כאילו החכירה שנרכשה הייתה חכירה חדשה במועד הרכישה. הרוכש ימדוד את נכס זכות השימוש באותו סכום כמו ההתחייבות בגין חכירה, מותאם כדי לשקף תנאים עדיפים או תנאים נחותים של החכירה בהשוואה לתנאי שוק.

¹¹³ בהתאם לסעיפים 28א ו-28ב ל-IFRS 3R, הרוכש יכיר בנכסי זכות שימוש ובהתחייבות בגין חכירה עבור חכירות בהם הנרכש הוא החוכר (למעט בגין חכירות המסתיימות תוך 12 חודש ממועד הרכישה או חכירות בהן נכס הבסיס הינו בעל ערך כספי נמוך). הרוכש ימדוד את התחייבות החכירה בערך הנוכחי של תשלומי החכירה שנותרו, כאילו החכירה שנרכשה הייתה חכירה חדשה במועד הרכישה. הרוכש ימדוד את נכס זכות השימוש באותו סכום כמו ההתחייבות בגין חכירה, מותאם כדי לשקף תנאים עדיפים או תנאים נחותים של החכירה בהשוואה לתנאי שוק.

¹¹⁴ בהתאם לסעיף 23 ל-IFRS 3R על הקבוצה להכיר בהתחייבות תלויה במועד הרכישה כחלק מצירוף העסקים, במידה וההתחייבות מייצגת מחויבות בהווה בחברה הנרכשת הנובעת מאירועי עבר וניתן לאמוד באופן מהימן את שווי ההוגן וזאת גם אם אין זה "צפוי" שיידרש שימוש במשאבים כלכליים לסילוק ההתחייבות.

¹¹⁵ דרישת גילוי בהתאם לסעיף 64(ח) ל-IFRS 3R.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 4 - צירופי עסקים (רכישה של חברה שאוחדה לראשונה) ועסקאות עם בעלי זכויות שאינן מקנות שליטה תוך שימור השליטה (המשך)

א. רכישת חברת XX (המשך)

עסקאות המטופלות בנפרד מצירופי עסקים¹¹⁶

(א) עלויות הקשורות לצירוף עסקים

הקבוצה הכירה בעלויות בדיקת נאותות ועלויות משפטיות ואחרות המיוחסות לרכישה בסך _____ אלפי ש"ח. עלויות אלו נכללו במסגרת סעיף הוצאות הנהלה וכלליות בדוח על הרווח הכולל/ רווח והפסד.

(ב) סילוק יחסים קודמים עם הנרכשת

בין החברה/הקבוצה לבין החברה הנרכשת התקיים חוזה ארוך טווח ל- 10 שנים (החל מינואר 2016), לפיו הקבוצה רוכשת מהחברה הנרכשת חומרי גלם תמורת מחיר קבוע. החוזה כלל סעיף לפיו הקבוצה היתה רשאית לסיים את ההתקשרות תמורת סכום פיצוי מוסכם בגובה של _____ אלפי ש"ח. השווי ההוגן של החוזה בסך _____ אלפי ש"ח משקף את הנמוך מבין אומדן הסכום בו נחות ההסכם מנקודת ראות החברה/הקבוצה בהשוואה למחירי שוק במועד הרכישה ובין גובה הפיצוי המוסכם לביטול ההתקשרות. סכום השווי ההוגן כאמור נזקף במועד הרכישה לרווח או הפסד במסגרת הסעיף הוצאות אחרות.

¹¹⁶ בהתאם לסעיף 64(יב) ל- IFRS 3R ישות נדרשת לתת גילוי בגין עסקאות שהוכרו בנפרד מצירוף העסקים. הגילוי כולל את תיאור העסקה ואופן טיפולה, הסכומים שהוכרו, הסעיפים בדוחות הכספיים אליהם נזקפו ושיטת ההערכה שיושמה על מנת לקבוע את סכום הסילוק במידה והעסקה היא סילוק למעשה של יחסים קודמים.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 4 - צירופי עסקים (רכישה של חברה שאוחדה לראשונה) ועסקאות עם בעלי זכויות שאינן מקנות שליטה תוך שימור השליטה (המשך)

א. רכישת חברת XX (המשך)

השלמת הליך הקצאת עלות הרכישה בגין צירוף עסקים שלגביו התבצעה בעבר הקצאת עלות ארעית^{117,118}

להלן דרישות הגילוי הנדרשות במקרים בהם בתקופה השוטפת בה החברה השלימה את הליך הקצאת עלות הרכישה בגין צירוף עסקים שלגביו התבצעה בעבר הקצאת עלות ארעית. במקרים כאמור עולה הצורך בהצגה בדרך של יישום למפרע של מספרי ההשוואה לתקופות קודמות - נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית.

ביום ____ ביולי 2020 רכשה החברה XX% מזכויות ההצבעה של חברת XX בתמורה לסך של כ-____ אלפי ש"ח (כולל הוצאות ישירות הקשורות ברכישה בסך ____ אלפי ש"ח).

להלן נתונים לגבי השווי ההוגן של הנכסים המזוהים וההתחייבויות המזוהות למועד הרכישה, לאחר השפעת התיקון לצירוף העסקים עם השלמת הליך הקצאת עלות הרכישה כמפורט להלן(*):

שווי הוגן שהוכר
בעת הרכישה
(מוצג מחדש)
אלפי ש"ח

מזומנים ושווי מזומנים

לקוחות

מלאי

מקרקעין

רכוש קבוע

נכסים בלתי מוחשיים

סה"כ נכסים שנרכשו

התחייבויות שוטפות

התחייבויות לזמן ארוך

התחייבות מסים נדחים

סה"כ התחייבויות שנרכשו

סה"כ נכסים נטו שנרכשו

סך עלות הרכישה כולל עלויות עסקה ישירות

¹¹⁷ דרישת גילוי בהתאם לסעיף 67(א) ל-IFRS 3R.

¹¹⁸ בהתאם להבהרה לעמדה משפטית מספר 105-23 בדבר פרמטרים לבחינת מהותיות הערכות שווי: שאלות ותשובות, לעמדת סגל הרשות, עקב השפעתה הזמנית של הערכת שווי ארעית על הדוחות הכספיים, אין חובה לצרף הערכת שווי כאמור. יחד עם זאת, נדרש גילוי לגביה כהערכת שווי מהותית (תקנה 68(ט) לתקנות דוחות תקופתיים ומיידיים) וציון כי הערכת השווי הסופית תדווח יחד עם הדוחות הכספיים העתידיים, בחינת המהותיות של הערכת השווי הסופית תבוצע ביחס למספרי ההשוואה הרלוונטיים במועד צירוף העסקים.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 4 - צירופי עסקים (רכישה של חברה שאוחדה לראשונה) ועסקאות עם בעלי זכויות שאינן מקנות שליטה תוך שימור השליטה (המשך)

א. רכישת חברת XX (המשך)

השלמת הליך הקצאת עלות הרכישה בגין צירוף עסקים שלגביו התבצעה בעבר הקצאת עלות ארעית^{120,119} (המשך)

(*) הקצאת סך עלות הרכישה למועד הרכישה כפי שפורסם בדוחות הכספיים לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2020 הייתה ארעית כיוון שהליך קביעת שווי ההוגן הסופי של הנכסים וההתחייבויות המזוהים שנרכשו בעסקה, רכיב התמורה המותנית והמוניטין, אשר התבצע על ידי מעריכי שווי חיצוניים, טרם הושלם עד למועד אישור הדוחות הכספיים לשנת 2020. ההליך הנ"ל הושלם במהלך מרס/יוני 2021 והעיד על כך שסך השווי ההוגן של הנכסים נטו ליום הרכישה הסתכם ב- אלפי ש"ח, עלייה/ירידה של אלפי ש"ח לעומת סך השווי ההוגן הארעי שהוצג בדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2020. בנוסף רכיב התמורה המותנית הסתכם בכ- אלפי ש"ח, עלייה/ירידה של אלפי ש"ח לעומת הסכום הנכלל במסגרת המדידה הארעית.

כתוצאה מהאמור, למועד הרכישה, חלה עליה/ירידה בשווי ההוגן שיוחס לנכסי רכוש קבוע בסך אלפי ש"ח, חלה עליה/ירידה בשווי ההוגן שיוחס לנכסים הבלתי מוחשיים בסך אלפי ש"ח וסכום המוניטין שנבע מהרכישה ירד/עלה ב- אלפי ש"ח, והסתכם בסך של אלפי ש"ח. בנוסף, הוצאות הפחת וההפחתות של הרכוש הקבוע והרכוש האחר והכנסות מסים/הוצאות מסים לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2020 גדלו/קטנו בסך של xx אלפי ש"ח ו- xx אלפי ש"ח בהתאמה.

נתוני שנת 2020, המהווים מספרי השוואה בדוחות הכספיים, הוצגו מחדש על מנת לשקף למפרע את הקצאת עלות הרכישה וייחוס השווי הוגן לנכסים המזוהים וההתחייבויות המזוהות שנבעו לחברה ברכישה.

¹¹⁹ דרישת גילוי בהתאם לסעיף 67(א) ל- IFRS 3R.

¹²⁰ בהתאם להבהרה לעמדה משפטית מספר 105-23 בדבר פרמטרים לבחינת מהותיות הערכות שווי: שאלות ותשובות, לעמדת סגל הרשות, עקב השפעתה הזמנית של הערכת שווי ארעית על הדוחות הכספיים, אין חובה לצרף הערכת שווי כאמור. יחד עם זאת, נדרש גילוי לגביה כהערכת שווי מהותית (תקנה 8(ב)ט) לתקנות דוחות תקופתיים ומיידיים) וציון כי הערכת השווי הסופית תדווח יחד עם הדוחות הכספיים העתידיים, בחינת המהותיות של הערכת השווי הסופית תבוצע ביחס למספרי ההשוואה הרלוונטיים במועד צירוף העסקים.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 4 - צירופי עסקים (רכישה של חברה שאוחדה לראשונה) ועסקאות עם בעלי זכויות שאינן מקנות שליטה תוך שימור השליטה (המשך)

ב. שינויים בזכויות שאינן מקנות שליטה

תזכורת: שינויים בזכויות הבעלות בחברה מאוחדת, תוך שימור השליטה, מטופלות כעסקאות הוניות. בהתאם, ברכישה של זכויות שאינן מקנות שליטה ההפרש בין התמורה ששולמה והערך בספרים של הזכויות שנרכשו, מקבל ביטוי במסגרת חלק ההון המיוחס לבעלי המניות של החברה ונזקף לקרן הון (כגון "קרן הון בגין עסקאות עם בעלי זכויות שאינן מקנות שליטה") או לעודפים.

בינואר 2020, רכשה הקבוצה % _____ נוספים ממניות חברת _____ תמורת תשלום מזומן בסך של _____ אלפי ש"ח ובכך שיעור האחזקה גדל ל- % _____. יתרת הנכסים נטו של חברת _____ בדוחות הכספיים המאוחדים ליום הרכישה הסתכם בכ- _____ אלפי ש"ח. הקבוצה הכירה בקיטון בזכויות שאינן מקנות שליטה בסך _____ אלפי ש"ח. ההפרש בין התמורה ששולמה לבין חלק הזכויות שאינן מקנות שליטה שנרכש למועד הרכישה בסך _____ אלפי ש"ח, נזקף להון.

בינואר 2021, מכרה הקבוצה % _____ ממניות חברת _____ תמורת תשלום מזומן בסך של _____ אלפי ש"ח ובכך שיעור האחזקה קטן ל- % _____. יתרת הנכסים נטו של חברת _____ בדוחות הכספיים המאוחדים ליום המכירה הינו _____ אלפי ש"ח. הקבוצה הכירה בגידול בזכויות שאינן מקנות שליטה בסך _____ אלפי ש"ח. ההפרש בין התמורה ששולמה לבין חלק זכויות שאינן מקנות שליטה שנרכש למועד הרכישה בסך _____ אלפי ש"ח, נזקף להון.

להלן נתונים בדבר השפעת השינויים בזכויות הבעלות של הקבוצה בחברת _____:

אלפי ש"ח

זכויות בעלות בהון ליום 1 בינואר 2021
השפעת הגידול/הקיטון בזכויות הבעלות
חלק ברווח כולל לתקופה

זכויות בעלות ליום 31 במרס/ 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2021

הקצאת עלות הרכישה מצורפת לדוחות כספיים אלו כנספת.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 5 - איבוד שליטה¹²¹

בחודש _____ 2021, מכרה החברה חלק מהחזקותיה בחברת _____, תמורת סך של _____ אלפי ש"ח. באותו מועד איבדה החברה שליטה בחברת _____. שיעור ההחזקה שנותר בידי החברה לאחר המכירה הינו % _____. יתרת ההשקעה סווגה כנכס פיננסי הנמדד בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר^{123,122}, כנכס פיננסי הנמדד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד¹²⁴.

א. הערך בספרים של הנכסים וההתחייבויות שהחברה איבדה שליטה עליהם למועד היציאה מאיחוד:

מועד יציאה
מאיחוד
2021
אלפי ש"ח

נכסים שוטפים:

מזומנים ושווי מזומנים
פיקדונות מוגבלים
לקוחות
חייבים ויתרות חובה
מלאי

נכסי מקרקעין המוחזקים למימוש

נכסים שאינם שוטפים:

מכשירים פיננסיים נגזרים
רכוש קבוע, נטו
נכסים בלתי מוחשיים
נדל"ן להשקעה
מוניטין

התחייבויות שוטפות:

אשראי מתאגידים בנקאיים ומנותני אשראי אחרים
ספקים ונותני שירותים
זכאים ויתרות זכות

התחייבויות שאינן שוטפות:

הטבות לעובדים, נטו
מסים נדחים
התחייבויות אחרות

סך הכל נכסים נטו שמומשו

זכויות שאינן מקנות שליטה

סך התמורה שהתקבלה
בניכוי תמורה שאינה במזומן
סך מזומן שהתקבל

בניכוי: יתרת מזומנים ושווי מזומנים שנגרעה

תזרים מזומנים, נטו¹²⁵

רווח (הפסד) מאיבוד שליטה בחברה בת:

תמורה שהתקבלה

נכסים נטו שמומשו

זכויות שאינן מקנות שליטה

הפרשי תרגום אשר סווגו לרווח או הפסד

סה"כ רווח (הפסד) במימוש

רווח (הפסד) בגין שערוך יתרת ההשקעה לאחר איבוד השליטה

סה"כ רווח (הפסד) מאיבוד שליטה¹²⁶ (*)

(*) מוצג בסעיף הכנסות (הוצאות) אחרות בדוח על הרווח הכולל / בדוח רווח והפסד.

¹²¹ תשומת הלב מופנית ל- IFRS 13, מדידת שווי הוגן, לעניין השלכות אפשריות של מדידות שווי הוגן בעת איבוד שליטה על חברה בת (כגון בגין יתרת ההחזקות למועד איבוד השליטה או בגין רכיבי תמורה).

¹²² במקרים כאמור נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית.

¹²³ בהתאם להוראות IFRS 9, ניתן לייעד במועד ההכרה לראשונה השקעה במכשיר הוני כנכס פיננסי הנמדד בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר. בחירה כאמור הינה סופית ואינה ניתנת לשינוי בתקופות עוקבות. השינויים בשווי ההוגן של המכשיר אינם מסווגים בתקופות עוקבות לרווח או הפסד לרבות בעת מימוש המכשיר.

¹²⁴ הערה: סגל רשות ניירות ערך פרסם להערוך הציבור הצעת חקיקה בנושא גילוי על חברות מוחזקות אשר במסגרתה הוצע לחייב במקרים חריגים, בהם ההשקעה בנכס הפיננסי מהותית ביותר (כאשר ערך ההשקעה גבוה מ-50% מסך המאזן הנפרד של התאגיד), צירוף דוחות כספיים של תאגיד כאמור. נכון למועד פרסום הדוחות הכספיים לדוגמה לדוחות הביניים של שנת 2020 טרם אושרה הצעת החקיקה.

¹²⁵ בהתאם לסעיפים 39 ו-40 ל- IAS 7, דוח על תזרימי מזומנים נדרש לכלול פירוט בדבר תזרימי המזומנים שנבעו מאיבוד שליטה על חברות בנות או עסקים אחרים במהלך התקופה.

¹²⁶ דרישת גילוי מכת סעיף 19 ל- IFRS 12.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 5 - איבוד שליטה (המשך)

ב. נכסים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר / נכסים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח או הפסד¹²⁷

היות ולא מוקנית לחברה שליטה או השפעה מהותית בגין יתרת ההחזקות בחברה המאוחדת לשעבר היא סווגה בקטגוריית נכסים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר / נכסים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח או הפסד והינה מייצגת את החזקת החברה ב- % ממניות _____.

היתרה נמדדה ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021, בהתאם לאומדן שווייה ההוגן לאותו מועד בהתבסס על הערכת שווי שהתקבלה ממערך שווי חיצוני בלתי תלוי/ בהתאם לציטוט מחיר הבורסה לאותו מועד.

במידת הצורך: בהתאם לתקנה 49 לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל - 1970, מצורפת הערכת השווי האמורה לדוח הרבעוני¹²⁸.

ביאור 6 - השקעות בחברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני

א. מימוש חלקי של חברה המטופלת בשיטת השווי המאזני¹²⁹

ביום XXX 2021, מימשה החברה X% מהזכויות בחברת XXX תמורת _____ אלפי ש"ח. יתרת הזכויות בגובה X% מטופלת כנכס פיננסי הנמדד בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר **(הערה: בנסיבות מצומצמות ייתכן סיווג כמכשיר פיננסי בשווי הוגן דרך רווח או הפסד)**. כתוצאה מעסקה זו הכירה הקבוצה ברווח/הפסד בסך _____ אלפי ש"ח בדוח המאוחד על הרווח הכולל/ בדוחות רווח והפסד מאוחדים.

אלפי ש"ח
(בלתי מבוקר)

תמורה

שווי הוגן של השקעה שנותרה
ערך בספרים של ההשקעה במועד איבוד ההשפעה
מהותית

רווח (הפסד)

¹²⁷ **הערה:** סגל רשות ניירות ערך פרסם להערות הציבור הצעת חקיקה בנושא גילוי על חברות מוחזקות אשר במסגרתה מוצע לחייב במקרים חריגים, בהם ההשקעה בנכס הפיננסי מהותית ביותר (כאשר ערך ההשקעה גבוה מ-50% מסך המאזן הנפרד של התאגיד), צירוף דוחות כספיים של תאגיד כאמור. נכון למועד פרסום הדוחות הכספיים לדוגמה לדוחות הביניים של שנת 2020 טרם אושרה הצעת החקיקה.

¹²⁸ יש לבחון הערכת שווי מהותית מאוד בהתאם לעקרונות הנוסח העדכני של עמדה משפטית מספר 23-105: פרמטרים לבחינת מהותיות הערכות שווי (לרבות בהתאם להבהרה שפורסמה בקשר עם עמדה משפטית זו המכילה שאלות ותשובות בנושא), המפרטת בדבר עמדת סגל הרשות באשר לפרמטרים הכמותיים שישמשו לצורך הקביעה האם הערכת שווי אשר היוותה בסיס לקביעת ערכם של נתונים בדוח התקופתי (לרבות כאשר לא נדרש שינוי בנתונים), מהווה הערכת שווי מהותית או הערכת שווי מהותית מאוד, ובהתאם נדרש גילוי בגינה או צירופה לדיווח התקופתי. הערכת שווי מהותית מאוד הינה הערכת שווי אשר נשוא הערכת השווי מהווה לפחות שיעור של 10% מסך נכסי החברה או סך הרווח הנקי/הרווח הכולל ואשר השפעת השינוי בשווי כתוצאה מהערכת השווי על הרווח הנקי או על הרווח הכולל, לפי העניין תהווה לפחות 5% מההון העצמי של התאגיד. **הערכת שווי מהותית מאוד** בתאגיד קטן (כהגדרתו בתקנות דוחות תקופתיים ומידיים) הינה הערכת שווי המקיימת סף כמותי פי שניים מהערכת שווי מהותית מאוד, על פי הפרמטרים המוגדרים לעיל (קרי יש לקרוא 20% במקום 10% לעניין המבחן המאזני והתוצאתי ו-10% במקום 5% לעניין סף הון עצמי מינימלי).

¹²⁹ בהתאם לתיקון תקנה 44 לתקנות דוחות תקופתיים ומידיים נדרש לתת גילוי בדבר **שינויים מהותיים** שחלו במהות היחסים של התאגיד עם החברה הכלולה במהלך תקופת הדיווח.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 6 - השקעות בחברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני (המשך)

בהתאם לתיקון לתקנה 44¹³⁰ לתקנות דוחות תקופתיים ומידיים נדרש מתן מידע פיננסי מתומצת ביחס לחברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני בהתאם להוראות IFRS 12 (וזאת חלף הדרישה למתן מידע תמציתי במתכונת תקנה 24 לתקנות דוחות כספיים שנתיים).

ב. תמצית נתונים מהדוחות הכספיים של חברות כלולות מהותיות לחברה

135,134,133,132,131

ליום 31 בדצמבר	ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר	
2020	2020	2021
אלפי ש"ח (מבוקר)	אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	

מידע פיננסי מתומצת על המצב הכספי/מאזן:

נכסים שוטפים
נכסים שאינם שוטפים
התחייבויות שוטפות
התחייבויות שאינן שוטפות

סך נכסים נטו (100%)

הון המיוחס לבעלי המניות של
החברה האם (של החברה הכלולה)
הון המיוחס לבעלי זכויות שאינן
מקנות שליטה

שיעור הבעלות (%)

חלק החברה בנכסים נטו¹³⁶

התאמות לשווי הוגן במועד
הרכישה
מוניטין
התאמות בגין הבדלים במדיניות
החשבונאית
ביטול רווחים בין חברתיים
התאמות אחרות

ערך בספרים של חשבון ההשקעה

שווי הוגן¹³⁷

¹³⁰ ביום 3 בנובמבר 2014, פורסם ברשומות תיקון לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים) (תיקון), התשע"ה - 2014. מועד התחילה של התיקון האמור הינו במועד פרסומו.

¹³¹ נדרש לתת גילוי בגין כל חברה כלולה מהותית בנפרד.

¹³² בהתאם ל-IFRS 12.B14 המידע הפיננסי המתומצת יהיה הסכומים הכלולים בדוחות הכספיים לפי תקני ה-IFRS של החברה הכלולה, קרי, לא לפי חלק הישות בסכומים אלה. בהתאם לסעיף B15 במקרים מסוימים ניתן להציג את המידע התמציתי על בסיס הדוחות הכספיים של החברה הכלולה / העסקה המשותפת כאשר דוחות אלה אינם ערוכים לפי תקני IFRS (שיקולי עלות מול תועלת) במקרה כאמור נדרש לתת גילוי לבסיס שלפיו הוכן המידע הפיננסי המתומצת. במקרים כאמור נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית.

¹³³ בהתאם לסעיפים 18 ו-19 ל- IAS 28 כאשר השקעה בחברה כלולה/בעסקה משותפת מוחזקת במישרין או בעקיפין על ידי ישות שהיא קרן הון סיכון, או קרן נאמנות, נאמנות המורכבת מיחידות וישויות דומות כולל פעילות הפוליסות המשתתפות ברווחי ההשקעות בחברות ביטוח הישות יכולה לבחור למדוד את ההשקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות בשווי הוגן דרך רווח או הפסד בהתאם להוראות IFRS 9. במקרים כאמור, סעיף 21(b)(i) לתקן IFRS 12 דורש גילוי לאופן מדידת ההשקעה, (קרי, בשווי הוגן או לפי שיטת השווי המאזני). בנוסף, בהתאם לסעיף B15 לתקן IFRS 12 במידה והישות בוחרת למדוד את השקעתה בשווי הוגן היא יכולה להציג את המידע הפיננסי המתומצת על בסיס הדוחות הכספיים של העסקה המשותפת/החברה הכלולה עצמה. במקרה כאמור נדרש לתת גילוי לבסיס שלפיו הוכן המידע הפיננסי המתומצת.

¹³⁴ בהתאם ל- IFRS 12.B17, כאשר הזכות של ישות בחברה בת, בעסקה משותפת או בחברה כלולה מסווגת כמוחזקת למכירה (בהתאם לעקרונות IFRS 5), לא נדרש לתת גילוי למידע פיננסי מתומצת בגינה. יצויין כי במסגרת תיקון ל- IFRS 12 הובהר כי יתר דרישות הגילוי הכלולות במסגרת IFRS 12 חלות.

¹³⁵ בהתאם להוראות תקנה 44(ב) לתקנות דוחות תקופתיים ומידיים, יש לכלול במסגרת הדוחות הכספיים של חברה אשר מצורפים לראשונה לדוחות כספיים לתקופת ביניים של תאגיד, ביאור בדבר המדיניות החשבונאית המיושמת בדוחותיה.

¹³⁶ יובהר כי חלק החברה המחזיקה בנכסים נטו של חברה כלולה מתייחס לחלק בהון המיוחס לבעלי המניות של החברה הכלולה בלבד (לאחר התחשבות בחלקם של בעלי זכויות שאינן מקנות שליטה בחברות מאוחדות של החברה הכלולה).

¹³⁷ בהתאם ל- IFRS 12.21(b)(iii) נדרש לתת גילוי לשווי ההוגן של ההשקעה במידה ויש מחיר מצוטט.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 6 - השקעות בחברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני (המשך)

ב. תמצית נתונים מהדוחות הכספיים של חברות כלולות מהותיות לחברה (המשך)
142,141,140,139,138

לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר	לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/ 30 בספטמבר	לתקופה של שישה/תשעה חודשים שהסתיימה ביום 30 ביוני/30 בספטמבר
2020	2021	2020
אלפי ש"ח (מבוקר)	אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)

מידע פיננסי מתומצת על
תוצאות הפעילות:

הכנסות
רווח (הפסד) מפעילויות
נמשכות
רווח (הפסד) אחרי מס
מפעילויות מופסקות
רווח (הפסד) המיוחס
לבעלי המניות של החברה
האם
רווח (הפסד) המיוחס
לבעלי זכויות שאינן
מקנות שליטה
רווח כולל אחר

סך רווח כולל

חלק החברה ברווח הכולל
(לפני התאמות)

התאמות לשווי הוגן במועד
הרכישה
ירידת ערך מוניטין
התאמות בגין הבדלים
במדיניות החשבונאית
ביטול רווחים בין חברתיים
התאמות אחרות

חלק החברה ברווח הכולל
כפי שהוצג בספרים

¹³⁸ נדרש לתת גילוי בגין כל חברה כלולה מהותית בנפרד.

¹³⁹ בהתאם ל-IFRS 12.B14 המידע הפיננסי המתומצת יהיה הסכומים הכלולים בדוחות הכספיים לפי תקני ה-IFRS של החברה הכלולה, קרי, לא לפי חלק הישות בסכומים אלה. בהתאם לסעיף B15 במקרים מסוימים ניתן להציג את המידע התמציתי על בסיס הדוחות הכספיים של החברה הכלולה / העסקה המשותפת כאשר דוחות אלה אינם ערוכים לפי תקני IFRS (שיקולי עלות מול תועלת) במקרה כאמור נדרש לתת גילוי לבסיס שלפיו הוכן המידע הפיננסי המתומצת. במקרים כאמור נדרש להוסיף במחלקה המקצועית.

¹⁴⁰ בהתאם לסעיפים 18 ו-19 ל-IAS 28 כאשר השקעה בחברה כלולה/בעסקה משותפת מוחזקת במישרין או בעקיפין על ידי ישות שהיא קרן הון סיכון, או קרן נאמנות, נאמנות המורכבת מיחידות וישויות דומות כולל פעילות הפוליסות המשתתפות ברווחי ההשקעות בחברות ביטוח הישות יכולה לבחור למדוד את ההשקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות בשווי הוגן דרך רווח או הפסד בהתאם להוראות IFRS 9. במקרים כאמור, סעיף 21(b)(i) לתקן IFRS 12 דורש גילוי לאופן מדידת ההשקעה, (קרי, בשווי ההוגן או לפי שיטת השווי המאזני). בנוסף, בהתאם לסעיף B15 לתקן IFRS 12 במידה והישות בוחרת למדוד את ההשקעה בשווי הוגן היא יכולה להציג את המידע הפיננסי המתומצת על בסיס הדוחות הכספיים של העסקה המשותפת/החברה הכלולה עצמה. במקרה כאמור נדרש לתת גילוי לבסיס שלפיו הוכן המידע הפיננסי המתומצת.

¹⁴¹ בהתאם ל-IFRS 12.B17, כאשר הזכות של ישות בחברה בת, בעסקה משותפת או בחברה כלולה מסווגת כמוחזקת למכירה (בהתאם לעקרונות IFRS 5), לא נדרש לתת גילוי למידע פיננסי מתומצת בגינה. יצויין כי במסגרת תיקון ל-IFRS 12 הובהר כי יתר דרישות הגילוי הכלולות במסגרת IFRS 12 חלות.

¹⁴² יידרש לשקול הצורך בצירוף דוחות כספיים או מתן מידע תמציתי לגבי ישויות שעברו לראשונה להיות מטופלות בשיטת השווי המאזני (בהתאם לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל - 1970). יוזכר בהקשר זה כי בהתאם להוראות תקנה 44 (ב) לתקנות דוחות תקופתיים ומידיים, יש לכלול במסגרת הדוחות הכספיים של חברה אשר מצורפים לראשונה לדוחות כספיים לתקופת ביניים של תאגיד, ביאור בדבר המדיניות החשבונאית המיושמת בדוחותיה.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 6 - השקעות בחברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני (המשך)

ב. תמצית נתונים מהדוחות הכספיים של חברות כלולות מהותיות לחברה (המשך)
147,146,145,144,143

(1) חלקה של הקבוצה ברווחים (בהפסדים) לתקופה שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 הסתכם לסך של _____ אלפי ש"ח (לתקופה שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2020 _____ אלפי ש"ח). החברה לא הכירה בהפסדים של חברה א' בסך מצטבר ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 של _____ אלפי ש"ח (_____ אלפי ש"ח ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2020), לאחר שההשקעה בחברה האמורה הוקטנה לאפס מאחר ולקבוצה אין מחויבות משפטית או משתמעת לשאת בהפסדים אלה.

(2) סכום ההשקעה בחברה הכלולה _____ בע"מ ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 מוצג לפי סכום בר השבה לאחר זקיפת הפרשה לירידת ערך. המשבר הפיננסי המתמשך הביא להקפאת הבנייה של מספר פרויקטים במזרח אירופה בהם שותפה החברה הכלולה. בעקבות זאת הנהלת החברה בחנה את הסכום בר השבה של ההשקעה באמצעות הערכת שווי שהתקבלה ממערך שווי חיצוני בלתי תלוי.

(3) ביום _____, 2021, קיבלה החברה הערכת שווי של הסכום בר השבה של ההשקעה בחברת ב'. הערכת השווי התבצעה על-ידי מעריכי שווי חיצוניים בלתי תלויים שהינם מומחים בהערכות שווי של חברות והינם בעלי הידע והניסיון הנדרשים, והיא חושבת על בסיס שווי שימוש/שווי הוגן בניכוי עלויות מימוש. הערכת השווי צורפה לדוחות הכספיים. בהתבסס על הערכת השווי, בדוחות הכספיים ביניים לשנת 2021, נרשמה הפרשה לירידת ערך השקעה בסך כ-_____ אלפי ש"ח, סכום ההפרשה נזקף לרווח או הפסד במסגרת הסעיף "חלק החברה ברווחי (הפסדי) חברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני".

¹⁴³ נדרש לתת גילוי בגין כל חברה כלולה מהותית בנפרד.

¹⁴⁴ בהתאם ל-IFRS 12.B14 המידע הפיננסי המתומצת יהיה הסכומים הכלולים בדוחות הכספיים לפי תקני ה-IFRS של החברה הכלולה, קרי, לא לפי חלק הישות בסכומים אלה. בהתאם לסעיף B15 במקרים מסוימים ניתן להציג את המידע התמציתי על בסיס הדוחות הכספיים של החברה הכלולה / העסקה המשותפת כאשר דוחות אלה אינם ערוכים לפי תקני IFRS (שיקולי עלות מול תועלת) במקרה כאמור נדרש לתת גילוי לבסיס שלפיו הוכן המידע הפיננסי המתומצת. במקרים כאמור נדרש להוסיף במחלקה המקצועית.

¹⁴⁵ בהתאם לסעיפים 18 ו-19 ל-IAS 28 כאשר השקעה בחברה כלולה/בעסקה משותפת מוחזקת במישרין או בעקיפין על ידי ישות שהיא קרן הון סיכון, או קרן נאמנות, נאמנות המורכבת מיחידות וישויות דומות כולל פעילות הפוליסות המשתתפות ברווחי ההשקעות בחברות ביטוח הישות יכולה לבחור למדוד את ההשקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות בשווי הוגן דרך רווח או הפסד בהתאם להוראות IFRS 9. במקרים כאמור, סעיף 21(b)(i) לתקן IFRS 12 דורש גילוי לאופן מדידת ההשקעה, (קרי, בשווי ההוגן או לפי שיטת השווי המאזני). בנוסף, בהתאם לסעיף B15 לתקן IFRS 12 במידה והישות בוחרת למדוד את ההשקעה בשווי הוגן היא יכולה להציג את המידע הפיננסי המתומצת על בסיס הדוחות הכספיים של העסקה המשותפת/החברה הכלולה עצמה. במקרה כאמור נדרש לתת גילוי לבסיס שלפיו הוכן המידע הפיננסי המתומצת.

¹⁴⁶ בהתאם ל-IFRS 12.B17, כאשר הזכות של ישות בחברה בת, בעסקה משותפת או בחברה כלולה מסווגת כמוחזקת למכירה (בהתאם לעקרונות IFRS 5), לא נדרש לתת גילוי למידע פיננסי מתומצת בגינה. יצוין כי במסגרת תיקון ל-IFRS 12 הובהר כי יתר דרישות הגילוי הכלולות במסגרת IFRS 12 חלות.

¹⁴⁷ יידרש לשקול הצורך בצירוף דוחות כספיים או מתן מידע תמציתי לגבי ישויות שעברו לראשונה להיות מטופלות בשיטת השווי המאזני (בהתאם לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל - 1970). יוזכר בהקשר זה כי בהתאם להוראות תקנה 44 (ב) לתקנות דוחות תקופתיים ומידיים, יש לכלול במסגרת הדוחות הכספיים של חברה אשר מצורפים לראשונה לדוחות כספיים לתקופת ביניים של תאגיד, ביאור בדבר המדיניות החשבונית המיושמת בדוחותיה.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 6 - השקעות בחברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני (המשך)

ב. תמצית נתונים מהדוחות הכספיים של חברות כלולות מהותיות לחברה (המשך)

(4) במחצית השניה של שנת 2021 התקבל בחברה מידע הניתן לצפייה בדבר הידרדרות בביצועיה התפעוליים של החברה הכלולה לרבות כתוצאה מנטישה של לקוחות משמעותיים וירידה בתחזיות ביקושים עתידיים לתוצרתה. כמו כן, בחודש _____ 2021 הודיע השותף בחברה הכלולה כי הוא מעוניין למכור את השקעתו בחברה וכי הוא החל בתהליכים לקידום מכירה כאמור לרבות בדרך של הסתייעות בשירותי בנקי השקעות. במסגרת זאת עדכן השותף את החברה בדבר האפשרות שייתכן ותעלה מצידו דרישה לכפות על החברה הצטרפות למכירתה של החברה הכלולה בהתאם להסכמות הקיימות בין הצדדים. ההנהלה קבעה כי היבטים אלו מהווים סימנים העשויים להצביע על ירידת ערך אפשרית ולפיכך עולה הצורך בחישוב סכום בר ההשבה של ההשקעה. לאור האמור, התבצע חישוב של סכום בר ההשבה ליום 30 ביוני 2021. אומדן הסכום בר ההשבה התבסס על אומדן השווי ההוגן של החברה הכלולה בניכוי עלויות מימוש/שווי השימוש של החברה הכלולה. סכום זה חושב בהתבסס על תחזיות תזרימי מזומנים מהוונים (גישת ההכנסות) תוך התחשבות בגישת השוק וגישת העלות. המדידה כאמור מסווגת ברמה 3 במדרג השווי ההוגן.

להלן תיאור תמציתי של הנחות מפתח ששימשו בקביעת השווי ההוגן בניכוי עלויות מימוש:

- תחזית הכנסות של החברה הכלולה התבססה על ביצועיה ההיסטוריים תוך נטרול היבטים חד פעמיים באופיים, ולאחר התחשבות בהנחות עדכניות לגבי שיעורי צמיחה החזויים.
- שיעור ההיוון התבסס, בין היתר, על רמת הסיכון של פעילות החברה הכלולה (לרבות בהתבסס על ביצועיה ההיסטוריים/בהתבסס על שיעור התשואה של אגרות חוב שהנפיקו חברות בגודל דומה הפועלות בענף בו פועלת החברה).
- הנחות מכפיל ה- EBITDA - על בסיס אומדן ה- EBITDA - - ומכפיל ה- EBITDA המייצג של חברות בגודל דומה הפועלות בענף בו פועלת החברה הכלולה.

בהתבסס על החישוב לעיל, ליום 30 ביוני 2021, הכירה החברה בהפסד מירידת ערך בסך _____ אלפי ש"ח שנכלל במסגרת סעיף חלק החברה ברווחי (הפסדי) חברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני.

בהתאם לתקנה 49 לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים מיידיים), התש"ל-1970, נדרש לצרף הערכות שווי לדיווח התקופתי כאשר להערכת ההנהלה הינה הערכת השווי המהווה הערכת שווי מהותית מאד¹⁴⁸.

¹⁴⁸ יש לבחון הערכת שווי מהותית מאד בהתאם לעקרונות הנוסח העדכני של עמדה משפטית מספר 105-23: פרמטרים לבחינת מהותיות הערכות שווי (לרבות בהתאם להבהרה שפורסמה בקשר עם עמדה משפטית זו המכילה שאלות ותשובות בנושא), המפרטת בדבר עמדת סגל הרשות באשר לפרמטרים הכמותיים שישמשו לצורך הקביעה האם הערכת שווי אשר היוותה בסיס לקביעת ערכם של נתונים בדוח התקופתי (לרבות כאשר לא נדרש שינוי בנתונים), מהווה הערכת שווי מהותית או הערכת שווי מהותית מאד, ובהתאם נדרש גילוי בגינה או צירופה לדיווח התקופתי. הערכת שווי מהותית מאד הינה הערכת שווי אשר נשוא הערכת השווי מהווה לפחות שיעור של 10% מסך נכסי החברה או סך הרווח הנקי/הרווח הכולל ואשר השפעת השינוי בשווי כתוצאה מהערכת השווי על הרווח הנקי או על הרווח הכולל, לפי העניין תהווה **לפחות** 5% מההון העצמי של התאגיד. **הערכת שווי מהותית מאד בתאגיד קטן** (כהגדרתו בתקנות דוחות תקופתיים ומיידיים) הינה הערכת שווי המקיימת סף כמותי **פחות** מהערכת שווי מהותית מאד, על פי הפרמטרים המוגדרים לעיל (קרי יש לקרוא 20% במקום 10% לעניין המבחן המאזני והתוצאתי ו- 10% במקום 5% לעניין סף הון עצמי מיינימלי).

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 6 - השקעות בחברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני (המשך)

ב. תמצית נתונים מהדוחות הכספיים של חברות כלולות מהותיות לחברה (המשך)
153,152,151,150,149

(5) דיבידנדים

להלן פירוט סכומי הדיבידנדים שהתקבלו או שקיימת זכאות לקבלם מחברות כלולות מהותיות:

ליום 31 בדצמבר	ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר	ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר
2020	2020	2021
אלפי ש"ח (מבוקר)	אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)

חברה א'

חברה ב'

¹⁴⁹ נדרש לתת גילוי בגין כל חברה כלולה מהותית בנפרד.

¹⁵⁰ בהתאם ל-IFRS 12.B14 המידע הפיננסי המתומצת יהיה הסכומים הכלולים בדוחות הכספיים לפי תקני IFRS של החברה הכלולה, קרי, לא לפי חלק הישות בסכומים אלה. בהתאם לסעיף B15 במקרים מסוימים ניתן להציג את המידע התמציתי על בסיס הדוחות הכספיים של החברה הכלולה / העסקה המשותפת כאשר דוחות אלה אינם ערוכים לפי תקני IFRS (שיקולי עלות מול תועלת) במקרה כאמור נדרש לתת גילוי לבסיס שלפיו הוכן המידע הפיננסי המתומצת. במקרים כאמור נדרש להוסיף במחלקה המקצועית.

¹⁵¹ בהתאם לסעיפים 18 ו-19 ל-IAS 28 כאשר השקעה בחברה כלולה/בעסקה משותפת מוחזקת במישרין או בעקיפין על ידי ישות שהיא קרן הון סיכון, או קרן נאמנות, נאמנות המורכבת מיחידות וישויות דומות כולל פעילות הפוליסות המשתתפות ברווחי ההשקעות בחברות ביטוח הישות יכולה לבחור למדוד את ההשקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות בשווי הוגן דרך רווח או הפסד בהתאם להוראות IFRS 9. במקרים כאמור, סעיף 21(b)(i) לתקן IFRS 12 דורש גילוי לאופן מדידת ההשקעה, (קרי, בשווי ההוגן או לפי שיטת השווי המאזני). בנוסף, בהתאם לסעיף B15 לתקן IFRS 12 במידה והישות בוחרת למדוד את השקעתה בשווי הוגן היא יכולה להציג את המידע הפיננסי המתומצת על בסיס הדוחות הכספיים של העסקה המשותפת/החברה הכלולה עצמה. במקרה כאמור נדרש לתת גילוי לבסיס שלפיו הוכן המידע הפיננסי המתומצת.

¹⁵² בהתאם ל-IFRS 12.B17, כאשר הזכות של ישות בחברה בת, בעסקה משותפת או בחברה כלולה מסווגת כמוחזקת למכירה (בהתאם לעקרונות IFRS 5), לא נדרש לתת גילוי למידע פיננסי מתומצת בגינה. יצוין כי במסגרת תיקון ל-IFRS 12 הובהר כי יתר דרישות הגילוי הכלולות במסגרת IFRS 12 חלות.

¹⁵³ יידרש לשקול הצורך בצירוף דוחות כספיים או מתן מידע תמציתי לגבי ישויות שעברו לראשונה להיות מטופלות בשיטת השווי המאזני (בהתאם לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל-1970). יוזכר בהקשר זה כי בהתאם להוראות תקנה 44 (ב) לתקנות דוחות תקופתיים ומידיים, יש לכלול במסגרת הדוחות הכספיים של חברה אשר מצורפים לראשונה לדוחות כספיים לתקופת ביניים של תאגיד, ביאור בדבר המדיניות החשבונאית המיושמת בדוחותיה.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 6 - השקעות בחברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני (המשך)

ג. תמצית נתונים מהדוחות הכספיים של עסקאות משותפות מהותיות לחברה^{157,156,155,154}:

ליום 31 בדצמבר	ליום 31 במרס/ 30 ביוני/ 30 בספטמבר
2020	2020 2021
אלפי ש"ח (מבוקר)	אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)

מידע פיננסי מתומצת על המצב הכספי/מאזן:

נכסים שוטפים (*)
 (*) מתוכם מזומנים ושווי מזומנים
 נכסים שאינם שוטפים
 התחייבויות שוטפות
 התחייבויות פיננסיות שוטפות
 (למעט ספקים, זכאים אחרים והפרשות)¹⁵⁸
 התחייבויות שאינן שוטפות
 התחייבויות פיננסיות שאינן שוטפות (למעט ספקים, זכאים אחרים והפרשות)¹⁵⁹
סך נכסים נטו (100%)
 הון המיוחס לבעלי המניות של החברה האם
 הון המיוחס לבעלי זכויות שאינן מקנות שליטה
שיעור הבעלות (%)
חלק החברה בנכסים נטו¹⁶⁰
 התאמות לשווי הוגן במועד הרכישה
 מוניטין
 התאמות בגין הבדלים במדיניות החשבונאית
 ביטול רווחים בין חברתיים
 התאמות אחרות
ערך בספרים של חשבון ההשקעה

שווי הוגן¹⁶¹

¹⁵⁴ בהתאם ל- IFRS 12.B17, כאשר הזכות של ישות בחברה בת, בעסקה משותפת או בחברה כלולה מסווגת כמוחזקת למכירה (בהתאם לעקרונות IFRS 5), לא נדרש לתת גילוי למידע פיננסי מתומצת בגינה. יצויין כי במסגרת תיקון ל- IFRS 12 הובהר כי יתר דרישות הגילוי הכלולות במסגרת IFRS 12 חלות.

¹⁵⁵ נדרש לתת גילוי בגין עבור כל עסקה משותפת מהותית בנפרד.
¹⁵⁶ בהתאם ל- IFRS 12.B14 המידע הפיננסי המתומצת יהיה הסכומים הכלולים בדוחות הכספיים לפי תקני ה- IFRS של העסקה המשותפת, קרי, לא לפי חלק הישות בסכומים אלה. בהתאם לסעיף B15 במקרים מסוימים ניתן להציג את המידע התמציתי על בסיס הדוחות הכספיים של החברה הכלולה / העסקה המשותפת כאשר דוחות אלה אינם ערוכים לפי תקני IFRS (שיקולי עלות מול תועלת) במקרה כאמור נדרש לתת גילוי לבסיס שלפיו הוכן המידע הפיננסי המתומצת. במקרים כאמור נדרש להוועץ במחלקה המקצועית

¹⁵⁷ בהתאם לסעיפים 18 ו- 19 ל- IAS 28 כאשר השקעה בחברה כלולה/בעסקה משותפת מוחזקת על ידי, או מוחזקת בעקיפין על ידי ישות שהיא קרן הון סיכון, או קרן נאמנות, נאמנות המורכבת מיחידות וישויות דומות כולל פעילות הפוליסות המשותפות ברווחי ההשקעות בחברות ביטוח הישות יכולה לבחור למדוד את ההשקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות בשווי הוגן דרך רווח או הפסד בהתאם להוראות IFRS 9 במקרים כאמור, סעיף 21(b)(i) לתקן IFRS 12. דורש גילוי לאופן מדידת ההשקעה, (קרי, בשווי הוגן או לפי שיטת השווי המאזני) בהתאם לסעיף B15 לתקן IFRS 12 במידה והישות בוחרת למדוד את השקעתה בשווי הוגן היא יכולה להציג את המידע הפיננסי המתומצת על בסיס הדוחות הכספיים של העסקה המשותפת/החברה הכלולה במקרה כאמור נדרש לתת גילוי לבסיס שלפיו הוכן המידע הפיננסי המתומצת.

¹⁵⁸ בהתאם לסעיף B13(b) ל- IFRS 12 התחייבויות פיננסיות שוטפות יוצגו בניכוי ספקים, זכאים אחרים והפרשות.
¹⁵⁹ בהתאם לסעיף B13(c) ל- IFRS 12 התחייבויות פיננסיות לא שוטפות יוצגו בניכוי ספקים, זכאים אחרים והפרשות.

¹⁶⁰ יובהר כי חלק החברה המחזיקה בנכסים נטו של עסקה משותפת מתייחס לחלק בהון המיוחס לבעלי המניות של העסקה המשותפת בלבד (לאחר התחשבות בחלקם של בעלי זכויות שאינן מקנות שליטה בחברות מאוחדות של העסקה המשותפת).
¹⁶¹ בהתאם ל- IFRS 12.21(b)(iii) נדרש לתת גילוי לשווי הוגן של ההשקעה במידה ויש מחיר מצוטט.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 6 - השקעות בחברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני (המשך)

ג. תמצית נתונים מהדוחות הכספיים של עסקאות משותפות מהותיות לחברה (המשך)^{165,164,163,162}

לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2020 אלפי ש"ח (מבוקר)	לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/ ביוני/ 30 בספטמבר 2020 2021 אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	לתקופה של שישה/תשעה חודשים שהסתיימה ביום 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2020 2021 אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)
--	---	---

מידע פיננסי מתומצת על

תוצאות הפעילות:

הכנסות
פחת והפחותות
הכנסות ריבית
הוצאות ריבית
מסים על ההכנסה
רווח (הפסד) מפעילויות
נמשכות
רווח (הפסד) אחרי מס
מפעילויות מופסקות
רווח (הפסד) המיוחס
לבעלי המניות של החברה
האם
רווח (הפסד) המיוחס
לבעלי זכויות שאינן
מקנות שליטה
רווח כולל אחר
סך רווח כולל
חלק החברה ברווח הכולל
התאמות לשווי הוגן במועד
הרכישה
ירידת ערך מוניטין
התאמות בגין הבדלים
במדיניות החשבונאית
ביטול רווחים בין חברתיים
התאמות אחרות
חלק החברה ברווח הכולל
כפי שהוצג בספרים

¹⁶² בהתאם ל- IFRS 12.B17, כאשר הזכות של ישות בחברה בת, בעסקה משותפת או בחברה כלולה מסווגת כמוחזקת למכירה (בהתאם לעקרונות IFRS 5), לא נדרש לתת גילוי למידע פיננסי מתומצת בגינה. יצוין כי במסגרת תיקון ל- IFRS 12 הובהר כי

¹⁶³ יתר דרישות הגילוי הכלולות במסגרת IFRS 12 חלות.
¹⁶⁴ נדרש לתת גילוי בגין כל עסקה משותפת מהותית בנפרד.

¹⁶⁴ בהתאם ל- IFRS 12.B14 המידע הפיננסי המתומצת יהיה הסכומים הכלולים בדוחות הכספיים לפי תקני ה- IFRS של העסקה המשותפת, קרי, לא לפי חלק הישות בסכומים אלה. בהתאם לסעיף B15 במקרים מסוימים ניתן להציג את המידע התמציתי על בסיס הדוחות הכספיים של החברה הכלולה / העסקה המשותפת כאשר דוחות אלה אינם ערוכים לפי תקני IFRS (שיקולי עלות מול תועלת) במקרה כאמור נדרש לתת גילוי לבסיס שלפיו הוכן המידע הפיננסי המתומצת. במקרים כאמור נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית.

¹⁶⁵ בהתאם לסעיפים 18 ו- 19 ל- IAS 28 כאשר השקעה בחברה כלולה/בעסקה משותפת מוחזקת על ידי, או מוחזקת בעקיפין על ידי ישות שהיא קרן הון סיכון, או קרן נאמנות, נאמנות המורכבת מיחידות וישויות דומות כולל פעילות הפוליסות המשתתפות ברווחי ההשקעות בחברות ביטוח הישות יכולה לבחור למדוד את ההשקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות בשווי הוגן דרך רווח או הפסד בהתאם להוראות IFRS 9. במקרים כאמור, סעיף 21(b)(i) לתקן IFRS 12 דורש גילוי לאופן מדידת ההשקעה, (קרי, בשווי ההוגן או לפי שיטת השווי המאזני) בהתאם לסעיף B15 לתקן IFRS 12 במידה והישות בוחרת למדוד את השקעתה בשווי הוגן היא יכולה להציג את המידע הפיננסי המתומצת על בסיס הדוחות הכספיים של העסקה המשותפת החברה הכלולה במקרה כאמור נדרש לתת גילוי לבסיס שלפיו הוכן המידע הפיננסי המתומצת.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 6 - השקעות בחברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני (המשך)

ג. תמצית נתונים מהדוחות הכספיים של עסקאות משותפות מהותיות לחברה (המשך)^{169,168,167}

(1) חלקה של הקבוצה ברווחים (בהפסדים) לתקופה שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 הסתכם לסך של _____ אלפי ש"ח (_____ אלפי ש"ח לתקופה שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2020 ו- _____ אלפי ש"ח בגין השנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2020). החברה לא הכירה בהפסדים של העסקה המשותפת _____ בסך מצטבר לתקופה שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 בסך של _____ אלפי ש"ח (_____ אלפי ש"ח בגין התקופה שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2020 ו- _____ אלפי ש"ח בגין השנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2020), לאחר שההשקעה בעסקה המשותפת האמורה הוקטנה לאפס מאחר ולקבוצה אין מחויבות משפטית או משתמעת לשאת בהפסדים אלה.

(2) דיבידנדים

להלן פירוט סכומי הדיבידנדים שהתקבלו או שקיימת זכאות לקבלם מעסקאות משותפות מהותיות:

ליום 31 בדצמבר	ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר	
2020	2020	2021
אלפי ש"ח (מבוקר)	אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	
_____	_____	_____
_____	_____	_____

חברה ג'

חברה ד'

¹⁶⁶ בהתאם ל- IFRS 12.B17, כאשר הזכות של ישות בחברה בת, בעסקה משותפת או בחברה כלולה מסווגת כמוחזקת למכירה (בהתאם לעקרונות IFRS 5), לא נדרש לתת גילוי למידע פיננסי מתומצת בגינה. יצויין כי במסגרת תיקון ל- IFRS 12 הובהר כי יתר דרישות הגילוי הכלולות במסגרת IFRS 12 חלות.

¹⁶⁷ נדרש לתת גילוי בגין עבור כל עסקה משותפת מהותית בנפרד.
¹⁶⁸ בהתאם ל- IFRS 12.B14 המידע הפיננסי המתומצת יהיה הסכומים הכלולים בדוחות הכספיים לפי תקני ה-IFRS של העסקה המשותפת, קרי, לא לפי חלק הישות בסכומים אלה. בהתאם לסעיף B15 במקרים מסוימים ניתן להציג את המידע התמציתי על בסיס הדוחות הכספיים של החברה הכלולה / העסקה המשותפת כאשר דוחות אלה אינם ערוכים לפי תקני IFRS (שיקולי עלות מול תועלת) במקרה כאמור נדרש לתת גילוי לבסיס שלפיו הוכן המידע הפיננסי המתומצת. במקרים כאמור נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית.

¹⁶⁹ בהתאם לסעיפים 18 ו-19 ל- IAS 28 כאשר השקעה בחברה כלולה/בעסקה משותפת מוחזקת על ידי, או מוחזקת בעקיפין על ידי ישות שהיא קרן הון סיכון, או קרן נאמנות, נאמנות המורכבת מיחידות וישויות דומות כולל פעילות הפוליסות המשתתפות ברווחי ההשקעות בחברות ביטוח הישות יכולה לבחור למדוד את ההשקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות בשווי הוגן דרך רווח או הפסד בהתאם להוראות IFRS 9. במקרים כאמור, סעיף 21(b)(i) לתקן IFRS 12 דורש גילוי לאופן מדידת ההשקעה, (קרי, בשווי הוגן או לפי שיטת השווי המאזני) בהתאם לסעיף B15 לתקן IFRS 12 במידה והישות בוחרת למדוד את השקעתה בשווי הוגן היא יכולה להציג את המידע הפיננסי המתומצת על בסיס הדוחות הכספיים של העסקה המשותפת החברה הכלולה במקרה כאמור נדרש לתת גילוי לבסיס שלפיו הוכן המידע הפיננסי המתומצת.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 6 - השקעות בחברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני (המשך)

ד. צירוף דוחות חברות מוחזקות המטופלות בשיטת השווי המאזני¹⁷⁰:

בהתאם לתקנה 44 לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל - 1970, בדבר צירוף דוחות חברה כלולה, **(במידת הצורך)**: התקפה גם בהתייחס לחברה בשליטה משותפת המטופלת בהתאם לשיטת השווי המאזני) החברה מצרפת את הדוחות הכספיים של חברה א'. מטבע הצגת הדוחות של חברה א' הינו הדולר.

שער החליפין של הדולר ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 הינו _____. שיעור השינוי בשער החליפין של הדולר במהלך שלושה חודשים/שישה חודשים/תשעה חודשים שהסתיימו ביום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 הינו _____.

החברה אינה מצרפת את דוחותיה של חברה ב' מאחר ולאחר תאריך הדוח על המצב הכספי/המאזן החברה מכרה את חלקה בחברה ב'.

¹⁷⁰ ביום 22 בינואר 2014, אישרה ועדת הכספים של הכנסת את מתווה ההקלות לתאגידים קטנים במסגרת תיקון תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים) התש"ל 1970 (להלן - "התיקון לתקנות"). ביום 10 במרץ 2014, התיקון לתקנות פורסם ברשומות והתקנות במתכונתן המתוקנות נכנסו לתוקף. במסגרת התיקון לתקנות נוספה הקלה לפיה סף צירוף דוחות של חברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני בדוחות ביניים **בתאגידים קטנים** (כהגדרתם בתיקון התקנות) הועלה לרף של 40% (תוך הותרת סף הצירוף לדוחות כספיים שנתיים על 20%).

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 7 - הכנסות מחוזים עם לקוחות

פיצול של הכנסות¹⁷¹

להלן פיצול הכנסות שהוכרו מחוזים עם לקוחות לפי קבוצות של מוצרים/שירותים/אזורים גאוגרפי/סוגי חוזה/סוגי לקוחות / משך חוזה/ עיתוי הכרה בהכנסה וערוצי מכירות¹⁷²

לשישה/לתשעה חודשים שהסתיימו ביום 30 ביוני / 30 בספטמבר 2021

מגזרים בני דיווח¹⁷³

הכנסות שהוכרו בפילוח לפי:	ישראל	נדל"ן יזמי	נדל"ן להשקעה	כלי בית	פלסטיק	אחרים	סה"כ
קבוצות מוצרים/שירותים:							
ממכרת דירות למגורים							
ניהול נדל"ן להשקעה							
ממתקים							
חטיפים							
סלטים							
כלי בית							
אזורים גאוגרפיים:							
ישראל							
ארה"ב							
דרום אמריקה							
מערב אירופה							
סוגי חוזים:							
מחיר קבוע							
חוזים תלויים במשך זמן							
חוזים תלויים בכמויות							
סוגי לקוחות:							
מסחריים							
קמעונאיים							
ממשלתיים							
פרטיים							
משך חוזה:							
חוזים קצרי טווח							
חוזים ארוכי טווח							
עיתוי הכרה בהכנסה:							
סחורות ושירותים שהוכרו							
לאורך זמן							
סחורות ושירותים שהוכרו							
בנקודת זמן							
ערוצי מכירות:							
סחורות שנמכרו במישרין							
סחורות שנמכרו על ידי							
מתווכים/סוכנים							

אלפי ש"ח
(בלתי מבוקר)

¹⁷¹ לחילופין ניתן לכלול את הגילוי להלן במסגרת ביאור מגזרי פעילות.

¹⁷² בהתאם לסעיף 114 ל- IFRS 15 ישות נדרשת לפצל הכנסות שהוכרו מחוזים עם לקוחות לקבוצות המתארות את האופן שבו המהות, הסכום, העיתוי וחוסר הוודאות של הכנסות ותזרימי מזומנים מושפעים מגורמים כלכליים. השיקולים ששימשו בקביעת סוגי הקבוצות תלוי, בין היתר, בגילויים שהוצגו מוחץ לדוחות הכספיים, מידע שנסקר באופן סדיר על ידי מקבל החלטות התפעוליות הראשי להערכת הביצועים הכספיים של מגזרי פעילות, מידע אחר המשמש את הישות או את משתמשי הדוחות הכספיים להעריך את הביצועים הכספיים של הישות או לקבלת החלטות לגבי הקצאת משאבים.

¹⁷³ בהתאם לסעיף 115 ל- IFRS 15 ישות נדרשת לתת גילוי על מנת לאפשר למשתמשים בדוחות הכספיים להבין את היחסים בין הגילוי של הכנסות מפוצלות לבין המידע על הכנסות שניתן לו גילוי לכל מגזר בר דיווח.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 7 - הכנסות מחוזים עם לקוחות (המשך)

פיצול של הכנסות (המשך)

פיצול הכנסות שהוכרו מחוזים עם לקוחות לפי קבוצות של מוצרים/שירותים/ אזורים
גאוגרפי/ סוגי חוזה/ סוגי לקוחות / משך חוזה/ עיתוי הכרה בהכנסה וערוצי מכירות (המשך)

לשלושה חודשים שהסתיימו ביום 31 במרס / 30 ביוני / 30 בספטמבר 2021
מגזרים בני דיווח

הכנסות שהוכרו בפילוח לפי:	ישראל	נדל"ן יזמי	נדל"ן להשקעה	כלי בית	פלסטיק	אחרים	סה"כ
אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)							
קבוצות מוצרים/שירותים:							
ממכירת דירות למגורים							
ניהול נדל"ן להשקעה							
ממתקים							
חטיפים							
סלטים							
כלי בית							
אזורים גאוגרפיים:							
ישראל							
ארה"ב							
דרום אמריקה							
מערב אירופה							
סוגי חוזים:							
מחיר קבוע							
חוזים תלויים במשך זמן							
חוזים תלויים בכמויות							
סוגי לקוחות:							
מסחריים							
קמעונאיים							
ממשלתיים							
פרטיים							
משך חוזה:							
חוזים קצרי טווח							
חוזים ארוכי טווח							
עיתוי הכרה בהכנסה:							
סחורות ושירותים שהוכרו לאורך זמן							
סחורות ושירותים שהוכרו בנקודת זמן							
ערוצי מכירות:							
סחורות שנמכרו במישרין							
סחורות שנמכרו על ידי מתווכים/סוכנים							

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 7 - הכנסות מחוזים עם לקוחות (המשך)

פיצול של הכנסות (המשך)

פיצול הכנסות שהוכרו מחוזים עם לקוחות לפי קבוצות של מוצרים/שירותים/ אזורים
גאוגרפי/ סוגי חוזה/ סוגי לקוחות / משך חוזה/ עיתוי הכרה בהכנסה וערוצי מכירות (המשך)

לשישה/לתשעה חודשים שהסתיימו ביום 30 ביוני / 30 בספטמבר 2020

מגזרים בני דיווח¹⁷⁴

הכנסות שהוכרו בפילוח לפי:	ישראל	נדל"ן יזמי	נדל"ן להשקעה	כלי בית	פלסטיק	אחרים	סה"כ
אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)							
קבוצות מוצרים/שירותים:							
ממכירת דירות למגורים							
ניהול נדל"ן להשקעה							
ממתקים							
חטיפים							
סלטים							
כלי בית							
אזורים גאוגרפיים:							
ישראל							
ארה"ב							
דרום אמריקה							
מערב אירופה							
סוגי חוזים:							
מחיר קבוע							
חוזים תלויים במשך זמן							
חוזים תלויים בכמויות							
סוגי לקוחות:							
מסחריים							
קמעונאיים							
ממשלתיים							
פרטיים							
משך חוזה:							
חוזים קצרי טווח							
חוזים ארוכי טווח							
עיתוי הכרה בהכנסה:							
סחורות ושירותים שהוכרו							
לאורך זמן							
סחורות ושירותים שהוכרו							
בנקודת זמן							
ערוצי מכירות:							
סחורות שנמכרו במישרין							
סחורות שנמכרו על ידי							
מתווכים/סוכנים							

¹⁷⁴ בהתאם לסעיף 115 ל- IFRS 15 ישות נדרשת לתת גילוי על מנת לאפשר למשתמשים בדוחות הכספיים להבין את היחסים בין הגילוי של הכנסות מפוצלות לבין המידע על הכנסות שניתן לו גילוי לכל מגזר בר דיווח.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 7 - הכנסות מחוזים עם לקוחות (המשך)

פיצול של הכנסות (המשך)

פיצול הכנסות שהוכרו מחוזים עם לקוחות לפי קבוצות של מוצרים/שירותים/ אזורים
גאוגרפי/ סוגי חוזה/ סוגי לקוחות / משך חוזה/ עיתוי הכרה בהכנסה וערוצי מכירות (המשך)

לשלושה חודשים שהסתיימו ביום 31 במרס / 30 ביוני / 30 בספטמבר 2020
מגזרים בני דיווח

הכנסות שהוכרו בפילוח לפי:	ישראל	נדל"ן יזמי	נדל"ן להשקעה	כלי בית	פלסטיק	אחרים	סה"כ
אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)							
קבוצות מוצרים/שירותים: ממכירת דירות למגורים ניהול נדל"ן להשקעה ממתקים חטיפים סלטים כלי בית							
אזורים גאוגרפיים: ישראל ארה"ב דרום אמריקה מערב אירופה							
סוגי חוזים: מחיר קבוע חוזים תלויים במשך זמן חוזים תלויים בכמויות							
סוגי לקוחות: מסחריים קמעונאיים ממשלתיים פרטיים							
משך חוזה: חוזים קצרי טווח חוזים ארוכי טווח							
עיתוי הכרה בהכנסה: סחורות ושירותים שהוכרו לאורך זמן סחורות ושירותים שהוכרו בנקודת זמן							
ערוצי מכירות: סחורות שנמכרו במישרין סחורות שנמכרו על ידי מתווכים/סוכנים							

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 7 - הכנסות מחוזים עם לקוחות (המשך)

פיצול של הכנסות (המשך)

פיצול הכנסות שהוכרו מחוזים עם לקוחות לפי קבוצות של מוצרים/שירותים/ אזורים
גאוגרפי/ סוגי חוזה/ סוגי לקוחות / משך חוזה/ עיתוי הכרה בהכנסה וערוצי מכירות (המשך)

לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2020
מגזרים בני דיווח

הכנסות שהוכרו בפילוח לפי:	ישראל	נדל"ן יזמי	נדל"ן להשקעה	כלי בית	פלסטיק	אחרים	סה"כ
אלפי ש"ח (מבוקר)							
קבוצות מוצרים/שירותים: ממכירת דירות למגורים ניהול נדל"ן להשקעה ממתקים חטיפים סלטים כלי בית							
אזורים גאוגרפיים: ישראל ארה"ב דרום אמריקה מערב אירופה							
סוגי חוזים: מחיר קבוע חוזים תלויים במשך זמן חוזים תלויים בכמויות							
סוגי לקוחות: מסחריים קמעונאיים ממשלתיים פרטיים							
משך חוזה: חוזים קצרי טווח חוזים ארוכי טווח							
עיתוי הכרה בהכנסה: סחורות ושירותים שהוכרו לאורך זמן סחורות ושירותים שהוכרו בנקודת זמן							
ערוצי מכירות: סחורות שנמכרו במישרין סחורות שנמכרו על ידי מתווכים/סוכנים							

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 8 -

מלאי

IAS 34 דורש לתת גילוי בגין ירידת ערך של מלאי לשווי מימוש נטו וביטול הפרשה של ירידת ערך כאמור.

הפרשה (ביטול הפרשה) לירידת ערך מלאי

לאור ירידות חדות שחלו במהלך שנת 2021 במחירי המכירה של המוצרים הקנויים של החברה, שנבעו מהתפשטות נגיף הקורונה, הכירה החברה במהלך תקופת/תקופות הביניים של שלושה/שישה/תשעה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 בהפרשה לירידת ערך מלאי בסך _____ אלפי ש"ח אשר נזקפה לעלות המכר.

אם נרשם ביטול של ירידת ערך כלשהי שנרשמה בעבר במהלך התקופה יפורט כדלקמן:
לאור עליות שחלו במהלך שנת 2021 במחירי המכירה של המוצרים הקנויים של החברה, שנבעו בין היתר מעליות בשער החליפין של הדולר/אירו ביטלה החברה הפרשה לירידת ערך מלאי שנרשמה בשנה הקודמת בסך _____ אלפי ש"ח, בגין פריטי מלאי כאמור שטרם נמכרו. ביטול ההפרשה לירידת ערך נזקף כנגד עלות המכר.

ביאור 9 -

רכוש קבוע

IAS 34 דורש לתת גילוי בגין שינויים מהותיים ברכישות או גריעות הוניות. מידע זה יינתן בביאור מילולי, או בטבלה. בנוסף, נדרש לתת גילוי להכרה בהפסד מירידת ערך של רכוש קבוע.

(א) רכישות ומכירות

במהלך חודש _____ 2021 רכשה החברה מכונות בסך של כ- _____ אלפי ש"ח. בחודש _____ 2021 רכשה החברה במסגרת צירוף עסקים נכסי רכוש קבוע בסך של כ- _____ אלפי ש"ח.

בחודש _____ 2021 רכשה החברה רכוש קבוע באשראי ספקים בסכום של _____ אלפי ש"ח. נכון ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021, החברה טרם פרעה את ההתחייבות לספק.

(ב) חוזים והתקשרויות לרכישת רכוש קבוע

ביום _____ 2021 חתמה החברה על הסכם לרכישת 4 מכונות מחברת _____ בע"מ בסכום כולל של _____ אלפי ש"ח. המכונות הועברו לבעלות החברה במהלך חודש נובמבר 2021, לאחר תאריך הדוחות הכספיים.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 9 - רכוש קבוע (המשך)

(ג) הפסד (ביטול הפסד) מירידת ערך נכסים

בעקבות הירידה בהיקף פעילות הקבוצה לרבות עקב השלכות התפשטות נגיף הקורונה ביצעה החברה בחינה כוללת של סכום בר ההשבה של קו הייצור בהתאם להוראות IAS 36, ירידת ערך נכסים (להלן - "התקן") ובמסגרת זאת התבצע אומדן של שווי השימוש.

שווי השימוש של המכונות והציוד חושב בהתבסס על חוות דעת מעריך שווי בלתי תלוי / הערכת הנהלת החברה, על ידי היוון תזרימי המזומנים האמורים לנבוע לחברה מהנכסים תוך התחשבות בגיל הנכסים ובאומדן יתרת החיים התפעוליים שלהם בשיעור היוון ממוצע של ____%. לאור אופיים ולאור זאת שקיימת תלות בין תזרימי המזומנים האמורים לנבוע לחברה מהנכסים, חושב שווי השימוש של הנכסים כיחידה מניבת מזומנים אחת. כתוצאה מהאמור הכירה החברה במהלך תקופת/תקופות הביניים של שלושה/שישה/תשעה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 בהפסד מירידת ערך נכסים אשר נכלל בדוח על הרווח הכולל/ בדוח רווח או הפסד בסעיף הוצאות אחרות, נטו, בסך של ____ אלפי ש"ח (בעקבות רישום ההפרשה לירידת ערך זקפה החברה נכס מסים נדחים בסך ____ אלפי ש"ח, ראה ביאור ____).

במקרים בהם נרשמה ירידת ערך בגין רכוש קבוע המטופל לפי מודל הערכה מחדש ייכלל ביאור כאמור לעיל בתוספת האמור להלן¹⁷⁵:

החברה הכירה במהלך תקופת/תקופות הביניים של שלושה/שישה/תשעה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 בהפסד מירידת ערך נכסים המטופלים במודל הערכה מחדש. לאור העובדה שבגין נכסים אלה נזקפו בעבר סכומים לקרן הערכה מחדש, סכום ההפסד מירידת ערך בסך ____ אלפי ש"ח נזקף תחילה ישירות להון כנגד מלוא סכום קרן ההערכה מחדש שנרשם בגין הנכס בסך של ____ אלפי ש"ח, יתרת ההפסד מירידת ערך בסך ____ אלפי ש"ח נכללה בדוח על הרווח הכולל / בדוח רווח או הפסד בסעיף הוצאות אחרות, נטו (בעקבות רישום ההפסד לירידת ערך זקפה החברה נכס מסים נדחים בסך ____ אלפי ש"ח, ראה ביאור ____).

במידה ונדרש לבטל הפרשה לירידת ערך שנרשמה בעבר

במהלך שנת 2021 ביטלה החברה הפסד מירידת ערך שנרשם בעבר בגין קו ייצור שבבעלותה וזאת בהתאם להוראות IAS 36, ירידת ערך נכסים (להלן - "התקן"). שווי השימוש חושב בהתבסס על חוות דעת מעריך שווי בלתי תלוי / הערכת הנהלת החברה, על ידי היוון תזרימי המזומנים האמורים לנבוע לחברה כתוצאה מהשימוש בנכסים. כתוצאה מהאמור במהלך תקופת/תקופות הביניים של שלושה/שישה/תשעה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 בוטל הפסד מירידת ערך נכסים בסך של ____ אלפי ש"ח. השפעת הביטול האמור נזקפה בדוח על הרווח הכולל / ברווח או הפסד בסעיף הוצאות אחרות, נטו / בעקבות רישום ההפרשה לירידת ערך ביטלה החברה נכס מסים נדחים בסך ____ אלפי ש"ח שנרשם בעבר בעת רישום ההפרשה לירידת ערך).

¹⁷⁵ בהתאם לסעיף 40 ל- IAS 16, אם הערך בספרים של נכס יורד כתוצאה מהערכה מחדש, הירידה תוכר ברווח או הפסד. אולם הירידה תוכר ברווח כולל אחר, עד לסכום שבו קיימת יתרת זכות כלשהי בקרן הערכה מחדש. הירידה שהוכרה ברווח כולל אחר תקטין את הסכום שנצבר בהון תחת הכותרת של קרן הערכה מחדש.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 10 - נכסי זכות שימוש

IAS 34 דורש לתת גילוי בגין שינויים מהותיים ברכישות או גריעות הוניות. מידע זה יינתן בביאור מילולי, או בטבלה.

התקשרויות מהותיות

החברה התקשרה בחודש _____ 2021 בהסכם חכירת ציוד _____ לתקופה של X שנים (שתסתיים בשנת _____). לחברה/לחברה המאוחדת מוקנית אופציה להארכת תקופת החכירה ב-X שנים נוספות תמורת _____ אלפי ש"ח. סבירות מימושה של האופציה הוערכה כוודאית באופן סביר. לאור האמור, הכירה החברה ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 בנכס זכות שימוש במסגרת סעיף נכסי זכות שימוש/רכוש קבוע בסך של כ- _____ אלפי ש"ח ובהתחייבות בגין חכירה בסך של כ- _____ אלפי ש"ח (אשר מתוכה, סך של xx אלפי ש"ח הוצג במסגרת סעיף זכאים ויתרות זכות לזמן ארוך וסך של כ- _____ אלפי ש"ח בגין חלויות שוטפות הוצג במסגרת סעיף זכאים ויתרות זכות).

מכירה וחכירה חזרה

החברה התקשרה בהסכם מכירה וחכירה חזרה ביום _____ 2021, לפיו, החברה מכרה את כל זכויותיה במבנה משרדים אשר היה בבעלותה ואשר שימש את החברה, לצד ג' בתמורה לסך של כ- _____ אלפי ש"ח אשר מהווה את שווי ההוגן המוערך של המבנה. במסגרת ההסכם נקבע כי החברה תשכור את מבנה המשרדים מצד ג' החל ממועד המכירה לתקופה של שנתיים בעלות שנתית של כ- _____ אלפי ש"ח. הערך בספרים של מבנה המשרדים, טרם המכירה הינו _____ אלפי ש"ח. לאור האמור, במועד המכירה, החברה הכירה ברווח בסך של כ- _____ אלפי ש"ח. להערכת החברה, דמי החכירה משקפים שווי שוק של דמי שכירות בגין נכסים דומים.

במקרים בהם המחכיר מעניק (או צפוי להעניק) דחיה או ויתור על דמי החכירה (rent concessions) כתוצאה ממשבר הקורונה, נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 10 - נכסי זכות שימוש (המשך)

1. חכירות בהן הקבוצה היא הצד החוכר

וויתורי דמי שכירות כתוצאה ממשבר הקורונה

דגשים החלים בהתייחס לישויות חוכרות:

בחודש מאי 2020 פרסם המוסד הבינלאומי לתקינה בחשבונאות, תיקון לתקן דיווח כספי בינלאומי 16, חכירות (IFRS 16) במסגרתו ניתנה הקלה פרקטית אפשרית לחוכרים לטיפול בויתורי דמי שכירות המיוחסים למשבר הקורונה בכפוף להתקיימות תנאים שונים (להלן - "ההקלה" או "התיקון"). לאור ההשפעה המתמשכת של מגיפת הקורונה, בחודש מרס 2021, פרסם ה-IASB הארכה של שנה ליישום ההקלה במסגרת התיקון לפיה ניתן ליישם את ההקלה הפרקטית לגבי תשלומים שמועד פירעונם המקורי חל ביום 30 ביוני 2022 או לפניו, בהנחה שיתר התנאים ליישום ההקלה מתקיימים.

בהתאם לתיקון, חוכר שיבחר לאמץ את ההקלה בכפוף לתנאים המפורטים בתיקון, לא יידרש להעריך האם וויתורי דמי שכירות המיוחסים למשבר הקורונה מהווים "תיקון חכירה" כהגדרת מונח זה בתקן. חלף זאת, החוכר יטפל בויתורים אלו באופן דומה לשינויים בחוזה שאינם מהווים תיקון חכירה, אשר בדרך כלל מטופלים כתשלומי חכירה משתנים כהגדרתם בתקן. יישום ההקלה אפשרית זו יביא בדרך כלל לכך שהשפעות וויתורי דמי השכירות שהוענקו לחוכר על ידי המחכירים בתקופה זו, יוכרו באופן מיידי ברווח והפסד. אולם, במסגרת התיקון לתקן, לא נכללה הקלה מקבילה גם למחכירים. לפיכך, מחכירים נדרשים לקבוע את הטיפול החשבונאי בויתורי דמי שכירות המיוחסים למשבר הקורונה אשר העניקו לשוכרים בהתאם להוראות הקבועות בתקן. בשים לב לאמור לעיל, סגל רשות ניירות ערך פרסם את עמדת סגל חשבונאית מספר 3-19: הטיפול החשבונאי בנוגע לויתורים בדמי שכירות המיוחסים לתקופת משבר הקורונה (להלן - "עמדת הסגל") אשר עניינה מתן דגשים באשר לטיפול החשבונאי בויתורי דמי שכירות בחכירות תפעוליות המיוחסים באופן ישיר למשבר הקורונה (כמתואר בתיקון לתקן, בהתייחס לחוכרים), המיושם על ידי חוכר ומחכיר בהתאם להוראות התקן ובאשר למספר מצבים אותם זיהה סגל הרשות כנפוצים בשוק הישראלי. סגל הרשות מבקש להדגיש כי האמור בעמדת הסגל חל על וויתורי דמי שכירות שניתנו על ידי מחכירים בחכירות תפעוליות בשל השפעות משבר הקורונה בלבד. בהתאם לעמדת הסגל ובהתאם להוראות התיקון לתקן:

- חוכר שאימץ את ההקלה יכלול גילוי איכותי וכמותי לגבי וויתורי דמי השכירות המיוחסים למשבר הקורונה שניתנו לו, כאשר ככל שההקלה יושמה רק לגבי חלק מוויתורים אלו, יש לכלול מידע אודות המאפיינים של הוויתורים לגביהם יושמה ההקלה.
- החוכר יכלול גילוי אודות הסכום שהוכר ברווח או הפסד במהלך התקופה החשבונאית בגין שינויים בתשלום דמי החכירה לגביהם יושמה ההקלה.
- לחילופין, חוכר שבחר שלא לאמץ את ההקלה, נדרש לכלול גילוי לעובדה זו, וכן גילוי איכותי וכמותי לויתורי דמי השכירות שניתנו לו ולטיפול החשבונאי שיושם לגביהם.

כחלק מהתמודדות החברה/הקבוצה עם משבר הקורונה, החברה פעלה לצמצום בהיקף פעילות הקבוצה ובמצבת העובדים בתקופת הדוח. לאור האמור, החברה/הקבוצה פעלה מול משכירי הנכסים על מנת להפחית את דמי השכירות. חלק מהמחכירים הסכימו להעניק לחברה/לקבוצה פטור זמני מדמי שכירות בגין החודשים 2021. סך הוויתור לתקופה שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 מסתכם בכ- _____ אלפי ש"ח. כאמור בביאור _____, החברה יישמה את הוראות התיקון ל-IFRS 16 אשר מאפשר לטפל בויתורים בדמי שכירות שניתנו כתוצאה ממשבר הקורונה כתשלומי חכירה משתנים וזאת בהתייחס לכל החכירות בגין התקבלו הקלות בדמי שכירות כאמור. בהתאם, הקיטון בהתחייבות בגין חכירה כתוצאה מהוויתורים בסך של כ- _____ אלפי ש"ח, אלפי ש"ח השתקף ברווח או הפסד של החברה לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס 2021 / לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו ביום 30 ביוני 2021 / לתקופות של תשעה ושלושה חודשים שהסתיימו ביום 30 בספטמבר 2021, בהתאמה. מתוך הסכום האמור סך של כ- _____ אלפי ש"ח ו-כ- _____ אלפי ש"ח השתקף במסגרת הוצאות הנהלה וכלליות וסך של כ- _____ אלפי ש"ח ו-כ- _____ אלפי ש"ח במסגרת הוצאות מכירה ושיווק.

השפעת הקיטון בהתחייבות בגין חכירה כתוצאה מהוויתורים השפיעה בעיקר על תזרימי המזומנים מפעילות מימון (סכומים שנחסכו) בסך של כ- _____ אלפי ש"ח.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 10 - נכסי זכות שימוש (המשך)

2. חכירות בהן הקבוצה היא הצד המחכיר

חכירות תפעוליות

שינוי הסכמי חכירה כתוצאה ממשבר הקורונה

דגשים החלים בהתייחס לישויות מחכירות:

בחודש מאי 2020 פרסם המוסד הבינלאומי לתקינה בחשבונאות, תיקון לתקן דיווח כספי בינלאומי 16, חכירות (IFRS 16) במסגרתו ניתנה הקלה פרקטית אפשרית לחוכרים לטיפול בוותורי דמי שכירות המיוחסים למשבר הקורונה בכפוף להתקיימות תנאים שונים (להלן - "ההקלה" או "התיקון"). לאור ההשפעה המתמשכת של מגיפת הקורונה, בחודש מרץ 2021, פרסם ה-IASB הארכה של שנה ליישום ההקלה במסגרת התיקון לפיה ניתן ליישם את ההקלה הפרקטית לגבי תשלומים שמועד פירעונם המקורי חל ביום 30 ביוני 2022 או לפניו, בהנחה שיתר התנאים ליישום ההקלה מתקיימים.

בהתאם לתיקון, חוכר שיבחר לאמץ את ההקלה בכפוף לתנאים המפורטים בתיקון, לא ידרש להעריך האם וותורי דמי שכירות המיוחסים למשבר הקורונה מהווים "תיקון חכירה" כהגדרת מונח זה בתקן. חלף זאת, החוכר יטפל בוותורים אלו באופן דומה לשינויים בחוזה שאינם מהווים תיקון חכירה, אשר בדרך כלל מטופלים כתשלומי חכירה משתנים כהגדרתם בתקן. יישום הקלה אפשרית זו יביא בדרך כלל לכך שהשפעות וותורי דמי השכירות שהוענקו לחוכר על ידי המחכירים בתקופה זו, יוכרו באופן מיידי ברווח והפסד ואולם, במסגרת התיקון לתקן, לא נכללה הקלה מקבילה גם למחכירים. לפיכך, מחכירים נדרשים לקבוע את הטיפול החשבונאי בוותורי דמי שכירות המיוחסים למשבר הקורונה אשר העניקו לשוכרים בהתאם להוראות הקבועות בתקן. בשים לב לאמור לעיל, סגל רשות ניירות ערך מצא לנכון לפרסם את עמדת סגל חשבונאית מספר 3-19: הטיפול החשבונאי בנוגע לוותורים בדמי שכירות המיוחסים לתקופת משבר הקורונה (להלן - "עמדת הסגל") אשר עניינה מתן דגשים באשר לטיפול החשבונאי בוותורי דמי שכירות בחכירות תפעוליות המיוחסים באופן ישיר למשבר הקורונה (כמתואר בתיקון לתקן, בהתייחס לחוכרים), המיושם על ידי חוכר ומחכיר בהתאם להוראות התקן ובאשר למספר מצבים אותם זיהה סגל הרשות כנפוצים בשוק הישראלי. סגל הרשות מבקש להדגיש כי האמור בעמדת הסגל חל על וותורי דמי שכירות שניתנו על ידי מחכירים בחכירות תפעוליות בשל השפעות משבר הקורונה בלבד. בהתאם לעמדת הסגל אחת מההקלות הנפוצות שניתנו על ידי מחכירים בתקופת הגל הראשון, ובפרט כאשר הוטל סגר על ידי המדינה והמרכזים המסחריים היו סגורים, היא ויתור על תשלום דמי שכירות לתקופה קצובה. לעיתים, ויתור זה היה מותנה בתנאים מהותיים, שככל שיתקיימו, השוכר יהא זכאי לקבלו. למשל - תנאי לפיו השוכר זכאי להנחה רק ביחס לתקופה שבמהלכה הקניון סגור בהוראת המדינה. במקרים כאלה, בהם נקבעו תנאים מהותיים לקבלת הויתור, סגל הרשות לא יתערב ככל שוויתורים אלו יטופלו כדמי חכירה משתנים שליליים החל ממועד הסכמת שני הצדדים עליהם, ויוכרו מיידית ברווח או הפסד במועד שבו תנאים אלו קוימו.

בהתאם לעמדת הסגל:

- מחכיר שאימץ את ההקלה יכול גילוי מלא לשיקולי הדעת שהופעלו, להנחות העומדות בבסיסם ולטיפול החשבונאי שיושם על ידי המחכירים באשר לוותורים בדמי השכירות המיוחסים למשבר הקורונה בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי 1 ולדרישות הגילוי בהתאם להוראות IFRS 16.

- המחכיר יכול גילוי מלא להשפעות הכמותיות והאיכותיות של הויתורים, סכום הויתורים והשפעתם על המדדים התפעוליים המשמשים לניתוח תוצאות הפעולות העסקיות של החברות (דוגמת ההשפעה על מדד FFO ומדד NOI).

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 10 - נכסי זכות שימוש (המשך)

2. חכירות בהן הקבוצה היא הצד המחכיר (המשך)

חכירות תפעוליות (המשך)

שינוי הסכמי חכירה כתוצאה ממשבר הקורונה

ויתור על דמי שכירות המיוחס למשבר הקורונה אשר מותנה בתנאים מהותיים¹⁷⁶

כתוצאה ממשבר הקורונה, החברה/ הקבוצה הסכימה להעניק לשוכרים פטור מדמי שכירות בחודשים _____ 2021 בכפוף להתקיימות תנאים מסוימים ובעיקרם סגירה של קניונים ושטחי מסחר בהוראות הממשלה. דמי הוויתור לתקופה שהסתיימה ביום 31 במרס/ 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2021 הסתכמו בכ- _____ אלפי ש"ח. החברה מטפלת בויתורים בדמי שכירות שניתנו כתוצאה ממשבר הקורונה כתשלומי חכירה משתנים שליליים במועד התקיימות התנאים (דהיינו, בחודשים בגינם הקניונים ושטחי המסחר בבעלות החברה/ הקבוצה היו סגורים בהוראות הממשלה). בהתאם, החברה הכירה בהוצאה בסך של כ- _____ אלפי ש"ח וכ- _____ אלפי ש"ח לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס 2021 / לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו ביום 30 ביוני 2021 / לתקופות של תשעה ושלושה חודשים שהסתיימו ביום 30 בספטמבר 2021, בהתאמה בגין החודשים _____ 2021, ברווח או הפסד.

ויתור דמי שכירות המיוחסים למשבר הקורונה בגין נכס חייבים בחכירה תפעולית

החברה/ הקבוצה הסכימה להפחית לשוכרי הנכסים בקניונים את דמי השכירות בשל משבר הקורונה. במסגרת זאת, החברה/ הקבוצה הסכימה להעניק לשוכרים פטור מדמי שכירות בחודשים _____ 2021 וכן הסכימה להפחתה בדמי השכירות בחודשים _____ בשנת 2021. דמי הוויתור לתקופה שהסתיימה ביום 31 במרס/ 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2021 הסתכמו בכ- _____ אלפי ש"ח. החברה טיפלה בויתור בהתאם לעקרונות IFRS 9 כגריעה של הנכס חייבים. לאור האמור, החברה הכירה בהפרש בין הערך בספרים של נכס החייבים למועד הוויתור לבין התמורה שהתקבלה בגינו בסך של כ- _____ אלפי ש"ח לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס 2021 / בסך של כ- _____ אלפי ש"ח וכ- _____ אלפי ש"ח לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו ביום 30 ביוני 2021 / לתקופות של תשעה ושלושה חודשים שהסתיימו ביום 30 בספטמבר 2021, בהתאמה בגין החודשים _____ 2021, ברווח או הפסד בסעיף גריעת נכס חייבים בגין חכירה המיוחסת למשבר הקורונה¹⁷⁷.

לחילופין:

החברה טיפלה בויתור בהתאם לעקרונות IFRS 16 כתיקון חכירה. לאור האמור, סכום הוויתור בגין הנכס חייבים ייפרס על פני יתרת תקופת החכירה. בהתאם, סך של כ- _____ אלפי ש"ח וכ- _____ אלפי ש"ח השתקף ברווח או הפסד לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס 2021 / לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו ביום 30 ביוני 2021 / לתקופות של תשעה ושלושה חודשים שהסתיימו ביום 30 בספטמבר 2021, בהתאמה והיתרה בסך של _____ אלפי ש"ח, תיפרס בקו ישר על פני השנים 2022-2024.

¹⁷⁶ במקרים כאמור נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית ולתת גילוי אודות שיקול דעת משמעותי לרבות פירוט התנאים המהותיים.
¹⁷⁷ יש לשקף את סכום הגריעה כשורה נפרדת בדוחות על הרווח או הפסד.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 11 - נדל"ן להשקעה

א. אופן יישום מודל השווי ההוגן^{178,179}

החברה מיישמת את מודל השווי ההוגן בהתייחס לנדל"ן להשקעה שבבעלותה. השווי ההוגן של נכסי הנדל"ן להשקעה מבוסס על הערכת שווי שבוצעה במהלך ____ 2021 על ידי מעריכי שווי חיצוניים בלתי תלויים אשר הינם בעלי ניסיון מקצועי מוכר וניסיון רב בנוגע לנכסי נדל"ן מהסוג האמור.

בתקופת הדוח הודיעו מספר שוכרים על עזיבה. בנוסף, חל עיכוב בחידוש הסכמי שכירות ובמציאת שוכרים לשטחים פנויים. זאת ועוד, החברה/הקבוצה צופה ירידה בדמי השכירות המיוחסים ללקוחות קמעוניים מסויימים לרבות בגין ויתור יזום מצד החברה על שיעור מוגדר מדמי השכירות לפרק זמן של שלושה חודשים. כמון כן, הפיחות/הייסוף בשער החליפין של ____ גרם לגידול/קיטון בדמי השכירות במונחי המטבע המקומי של השוכרים בנכסים המניבים של החברה הבת/החברה הכלולה/העסקה המשותפת הנקובים בדולר ארה"ב/אירו. בנוסף, בתקופת הדוח חלה עלייה של כ- % ____ בשיעורי ההיוון וזאת ביחס לשיעור ההיוון ששימשו בהערכות השווי של הנכסים ליום 31 בדצמבר 2020. בהתבסס על חוות דעתם של מעריכי השווי חיצוניים בלתי תלויים של החברה/הקבוצה השפעת האירועים לעיל על שוויים ההוגן של נכסי הנדל"ן להשקעה ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 הינה קיטון בסך של ____ אלפי ש"ח (לפני השפעת המס). שינוי זה משקף לדעת מעריכי השווי החיצוניים את ההשפעה האפשרית, בשקלול התרחישים האפשריים של האירועים על תזרימי המזומנים העתידיים החזויים לנבוע מהנכסים המניבים של הקבוצה בשוק הנדל"ן.

1. מדרג שווי הוגן

הטבלה להלן מפרטת בדבר נכסי נדל"ן להשקעה שנמדדו בשווי הוגן בהתאם למדרג השווי ההוגן:

31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021		
רמה 2	רמה 3	סה"כ
אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)		

קרקעות

מבנים להשכרה

נדל"ן להשקעה בהקמה

¹⁷⁸ מדידת שווי הוגן של נדל"ן להשקעה הנמדד בשווי הוגן מתבצעת על בסיס עיתי.
¹⁷⁹ הנחות המדידה כמובא להלן הינן שמדידת השווי ההוגן של פריטי נדל"ן להשקעה היא בהתאם לשימוש הנוכחי שלהם. במידה והשימוש המיטבי של נכסים כאמור שונה מהשימוש הנוכחי שלו/שלהם, אזי ישות תיתן גילוי לעובדה זו וכמו כן תידרש למתן הסבר מדוע נעשה שימוש בנכסים באופן שונה זה. מקרים מעין אלה יכולים להתרחש כאשר השווי ההוגן של נדל"ן להשקעה יכול שישקף יציאה הונית עתידית אשר תשפר או תרחיב את הנדל"ן. במקרים אלה נדרש ליידע ולהיוועץ במחלקה המקצועית.

א. אופן יישום מודל השווי ההוגן^{182,181} (המשך)

הטבלה להלן מפרטת באשר לתנועה בנכסי נדל"ן להשקעה אשר נמדדים בשווי הוגן המבוסס על רמה 3:

[illegible]

סך רווח (הפסד) שנוקף לרווח כולל אחר בסעיף
הפרשי שער בגין תרגום דוחות כספיים בגין
פעילויות חוץ (1)
סך רווח (הפסד) שנוקף לרווח או הפסד בסעיף
שערך נכסי נדל"ן להשקעה (2)
רכישות בשנת החשבון
שיפורים והחלפות
רכישות בדרך של צירופי עסקים
שינוי יעוד ממלאי/רכוש קבוע לנדל"ן להשקעה
שינוי יעוד מנדל"ן להשקעה למלאי/לרכוש קבוע
מימושים
שינויים אחרים
העברות אל רמה 3 (**)
העברות מחוץ לרמה 3 (**)

(1) מתוך זאת בגין נכסים המוחזקים בסוף תקופת הדיווח

(2) מתוך זאת בגין נכסים המוחזקים בסוף תקופת הדיווח

182 הנחות המדידה כמבוא להלן הינן שמדידת השווי ההוון של פריטי נדל"ן להשקעה היא בהתאם לשימוש הנוכחי שלהם. במידה והשימוש המיטבי של נכסים/כאמור **שווה** מהשימוש הנוכחי של/השקעה, אזי ישות תיתן גילוי לעובדה זו וכמו כן תידרש למתן הסבר מדוע נעשה שימוש בנכסים/באופן שונה זה. במקרים מעין אלה יכולים להתרחש כאשר השווי ההוון של נדל"ן להשקעה יכול שישקף יציאה הונית עתידית אשר תשפר או תרחיב את הנדל"ן. במקרים אלה **נדרש לייצע ולהיוועץ במחלקה המקצועית.**

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 11 - נדל"ן להשקעה (המשך)

א. אופן יישום מודל השווי ההוגן (המשך)

2. שווי הוגן של נדל"ן להשקעה המסווג במסגרת רמה 3 במדרג השווי ההוגן (המשך)

הטבלה להלן מפרטת באשר לתנועה בנכסי נדל"ן להשקעה אשר נמדדים בשווי הוגן המבוסס על רמה 3 (המשך):

קרקעות	מבנים להשכרה	נדל"ן להשקעה בהקמה	סה"כ
	אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)		

יתרה ליום 1 באפריל/ביולי 2021

סך רווח (הפסד) שנוקף לרווח כולל אחר בסעיף הפרשי שער בגין תרגום דוחות כספיים בגין פעילויות חוץ (1)

סך רווח (הפסד) שנוקף לרווח או הפסד בסעיף שערך נכסי נדל"ן להשקעה (2) רכישות בשנת החשבון שיפורים והחלפות

רכישות בדרך של צירופי עסקים שינוי יעוד ממלאי/רכוש קבוע לנדל"ן להשקעה שינוי יעוד מנדל"ן להשקעה למלאי/לרכוש קבוע מימושים

שינויים אחרים

העברות אל רמה 3 (**)

העברות מחוץ לרמה 3 (**)

יתרה ליום 30 ביוני/30 בספטמבר 2021

(1) מתוך זאת בגין נכסים המוחזקים בסוף תקופת הדיווח

(2) מתוך זאת בגין נכסים המוחזקים בסוף תקופת הדיווח

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 11 - נדל"ן להשקעה (המשך)¹⁸³א. אופן יישום מודל השווי ההוגן^{185,184} (המשך)

3. מידע נוסף בדבר מדידות שווי הוגן המסווגות ברמה 2 וברמה 3

רגישות מדידת השווי ההוגן לשינויים בנתונים ¹⁸⁷	נתונים משמעותיים שאינם ניתנים לצפייה ¹⁸⁶	טכניקות הערכה	שווי הוגן ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 (באלפי ש"ח) (בלתי מבוקר)	קרקעות	מבנים להשכרה	נדל"ן להשקעה בהקמה ¹⁸⁹
לא רלוונטי	לא רלוונטי ¹⁸⁸	השווי ההוגן של קרקעות נקבע באמצעות גישת השוק (market approach) בהתבסס על מטרית השוואה בין מחירי ציטוט בשוק פעיל של עסקאות במקרקעין (במונחי מ"ר) בעלי סיכונים ותשואות דומים לנכס המוערך שנערכו בסמוך למועד המדידה				
אומדן השווי ההוגן יגדל ככל שדמי השכירות יעלו	דמי שכירות/חכירה הנעים בין סך של _____ לסך של _____ (אלפי ש"ח).	השווי ההוגן של מבנים להשכרה נקבע באמצעות גישת ההכנסה (income approach) בהתבסס על אומדן זרם תזרימי המזומנים העתידיים הצפויים לנבוע מהנכס, תוך השימוש בשיעור היוון הלוך בחשבון את הסיכון המובנה של הנכסים המשוערכים. בין ההנחות המרכזיות עליה נתמכת הערכת השווי ניתן למנות את: גובה דמי השכירות בחלוקה לאיזורים (במונחי מ"ר), שיעור עליה צפוי בדמי שכירות חודשיים, עלויות תחזוקה ותקופתיות, שיעורי תפוסה בנכסים, אפשרויות חידוש/הארכת חוזים, מימד סיכון האשראי הנובע מטיב השוכרים.				
אומדן השווי ההוגן יקטן ככל ששיעור ההיוון יעלה	שיעור היוון הנע בטווח שבין _____ ל- _____ % (מותאם סיכון).	השווי ההוגן של פריט נדל"ן המצוי בתהליך הקמה נקבע באמצעות גישת ההכנסה (income approach) בהתבסס על תזרימי מזומנים (תקבולים ותשלומים) המהווים בשיעור ריבית מותאם סיכון בעיני משתתפים בשוק. בבסיס החישוב נכללו התחזיות לגבי עלויות הקמה שנתרו ע"מ להשלים את הפרויקט כמו גם הצפי לרווח היזמי עד להשלמת העבודות, לרבות תקבולים ותשלומים לתפעול הנדל"ן לשם מכירתו בעתיד, תוך התחשבות בעיכובים ובאחרורים הנובעים כתוצאה משינויים במצב השוק.				
אומדן השווי ההוגן יגדל ככל שתחזית עלויות ההקמה של _____ אלפי ש"ח.	תחזית/אומדן של עלויות ההקמה הנדרשות לצורך השלמת הפרויקט בסך של _____ אלפי ש"ח.					
אומדן השווי ההוגן יקטן ככל ששיעור ההיוון יעלה	שיעור היוון הנע בטווח שבין _____ ל- _____ % (מותאם סיכון).					

הערה: במידה וקיימים יחסי גומלין בין הפרמטרים השונים ששימשו למדידת השווי ההוגן נדרש גילוי מילולי בגין אותם יחסי גומלין וכיצד אלה יכולים להגדיל או למתן את ההשפעה של אותם שינויים בנתונים שאינם ניתנים לצפייה על מדידת השווי ההוגן (לדוגמה, כאשר קיים מותאם גבוה בין הצפי לשיעור עליית דמי השכירות החודשיים עם שיעור הצמיחה).

¹⁸³ בהתאם לסעיף 56 ל- IFRS 16, חוכר יישם את דרישות הגילוי במסגרת תקן חשבונאות בינלאומי 40 בגין נכסי שימוש המקיימים את הגדרת נדל"ן להשקעה (וזאת חלף דרישות גילוי מסוימות מכוח IFRS 16).

¹⁸⁴ מדידת שווי הוגן של נדל"ן להשקעה הנמדד בשווי הוגן מתבצעת על בסיס עיתי.

¹⁸⁵ הנחות המדידה כמובא להלן הן שמדידת השווי ההוגן של פריט נדל"ן להשקעה היא בהתאם לשימוש הנוכחי שלהם. במידה והשימוש המיטבי של נכס/ים כאמור **שונה** מהשימוש הנוכחי שלו/שלהם, אזי ישות תיתן גילוי לעובדה זו וכמו כן תידרש למתן הסבר מדוע נעשה שימוש בנכס/ים באופן שונה זה. מקרים מעין אלה יכולים להתרחש כאשר השווי ההוגן של נדל"ן להשקעה יכול שישקף יציאה הוגנית עתידית אשר **תשפר או תרחיב את הנדל"ן**. במקרים אלה **נדרש ליידע ולהיוועץ במחלקה המקצועית**.

¹⁸⁶ גילוי זה בדבר נתונים משמעותיים שאינם ניתנים לצפייה נדרש עבור מדידות שווי הוגן המסווגות ברמה 3 בלבד. סעיף 93(ד) ל- IFRS 13 קובע שישות אינה נדרשת ליצור מידע כמותי כדי לצייט לדרישת גילוי זו אם נתונים כמותיים שאינם ניתנים לצפייה אינם מפותחים על ידי הישות בעת מדידת שווי הוגן (לדוגמה כאשר ישות משתמשת במחירים מעסקאות קודמות או במידע ע"ב תמחור של צד שלישי ללא תיאום). יחד עם זאת נקבע כי בעת הספקת גילוי זה ישות **איננה** יכולה להתעלם מנתונים כמותיים שאינם ניתנים לצפייה כשהם משמעותיים למדידת שווי הוגן ושהם ניתנים להשגה באופן סביר על ידי הישות.

¹⁸⁷ נדרש תיאור מילולי של ניתוח הרגישות של מדידת השווי ההוגן לשינויים בנתונים שאינם ניתנים לצפייה אם התוצאה של שינוי באותם נתונים לסכום שונה עשויה להיות מדידת שווי הוגן גבוהה יותר באופן משמעותי או נמוכה יותר באופן משמעותי. דרישת הגילוי בדבר ניתוח רגישות איכותי כאמור (סעיף 93(ח) ל- IFRS 13) חלה במדידות שווי הוגן ע"ב עיתי **במסגרת רמה 3** של מדרג השווי ההוגן.

¹⁸⁸ במידה ומתבצעים תיאומים למדידת שווי הוגן המסווגת במסגרת רמה 2 במדרג השווי ההוגן לנתון (או נתונים) שהם משמעותיים למדידה בכללותה, יכול שהדבר יביא לסיווג המדידה **במסגרת רמה 3** במידה ותיאום (או תיאומים) כאמור משתמשים בנתונים **משמעותיים** שאינם ניתנים לצפייה. במקרים דנן, דרישות הגילוי תהיינה רחבות יותר ותדרושנה הכללת מידע כמותי אודות הנתונים המשמעותיים שאינם ניתנים לצפייה וכן ניתוח רגישות איכותי לשינויים בנתונים אלה.

¹⁸⁹ פעמים רבות **חל קושי** לכמת שווי הוגן לנדל"ן להשקעה המצוי בתקופת ההקמה, זאת, בין היתר, הודות למיעוט נתונים ומידע בנמצא למחירי מכירה של פרויקטים דומים ברי השוואה המצויים בתהליכי הקמה. עם זאת יש להדגיש כי החוסר במידע שוק זמין ויישומי למדידת שווי הוגן **איננו מעיד** על כך שעלויות הבנייה המצטברות בהקמה הן מדד מהימן לשווי הוגן של פריט נדל"ן להשקעה בהקמה. רכיב עלויות ההקמה מהווה בהחלט נתון שיש להתחשב בו במדידת השווי ההוגן של הפריט, בייחוד בתקופות המוקדמות להקמה, אך כאמור **אין** סכום זה מצופה שיהא זהה לשווי הוגן כמחיר שהיה מתקבל בפוזיציה של מכירת נכס בעסקה רגילה בין משתתפים בשוק במועד המדידה.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 11 - נדל"ן להשקעה (המשך)¹⁹⁰

א. אופן יישום מודל השווי ההוגן (המשך)

4. להלן פרטים בדבר התאמות משמעותיות להערכת שווי שהתקבלה¹⁹¹:

ליום 31 במרס/30
ביוני/30 בספטמבר
2021
אלפי ש"ח
(בלתי מבוקר)

שווי הוגן שנקבע לפי מערכי שווי חיצוניים
בניכוי יתרת הכנסות לקבל בגין דמי שכירות
שהוכרו על בסיס קו ישר
בתוספת התחייבות שהוכרה בגין חכירת הנכס

שווי הוגן שהוכר בדוחות הכספיים

בהתאם לתקנה 49 לתקנות דוחות תקופתיים ומיידיים, יש לצרף הערכת שווי מהותית מאד^{192,193} (במקרה זה יחולו הוראות תקנה 38 לתקנות דוחות תקופתיים ומיידיים, בשינויים המחויבים).

¹⁹⁰ בהתאם לסעיף 56 ל- IFRS 16, חוכר יישם את דרישות הגילוי במסגרת תקן חשבונאות בינלאומי 40 בגין נכסי זכות שימוש המקיימים את הגדרת נדל"ן להשקעה (וזאת חלף דרישות גילוי מסוימות מכוח IFRS 16).

¹⁹¹ בהתאם לסעיף 77 ל- IAS 40, נדרש לתת גילוי בדבר התאמה משמעותית להערכת שווי שהתקבלה. לדוגמה, על מנת להימנע ממדידה כפולה של נכסים או התחייבויות שהוכרו כנכסים נפרדים או כהתחייבויות נפרדות (שווי הוגן של נדל"ן להשקעה אינו כולל הכנסה מראש ולעתים הערכת השווי מייצגת סכום נטו בניכוי תשלומים כלשהם שהישות מחויבת לשלם ואשר מקבלים ביטוי בדוחות הכספיים כהתחייבות נפרדת).

¹⁹² יש לבחון הערכת שווי מהותית מאד בהתאם לעקרונות הנוסח העדכני של עמדה משפטית מספר 23-105: פרמטרים לבחינת מהותיות הערכות שווי (לרבות בהתאם להבהרה שפורסמה בקשר עם עמדה משפטית זו המכילה שאלות ותשובות בנושא), המפרטת בדבר עמדת סגל הרשות באשר לפרמטרים הכמותיים שישמשו לצורך הקביעה האם הערכת שווי אשר היוותה בסיס לקביעת ערכם של נתונים בדוח התקופתי (לרבות כאשר לא נדרש שינוי בנתונים), מהווה הערכת שווי מהותית או הערכת שווי מהותית מאד, ובהתאם נדרש גילוי בגינה או צירופה לדיווח התקופתי. הערכת שווי מהותית מאד הינה הערכת שווי אשר נשוא הערכת השווי מהווה לפחות שיעור של 10% מסך נכסי החברה או סך הרווח הנקי/הרווח הכולל ואשר השפעת השינוי בשווי כתוצאה מהערכת השווי על הרווח הנקי או על הרווח הכולל, לפי העניין תהווה לפחות 5% מההון העצמי של התאגיד. **הערכת שווי מהותית מאד בתאגיד קטן** (כהגדרתו בתקנות דוחות תקופתיים ומיידיים) הינה הערכת שווי המקיימת סף כמותי פני שתיים מהערכת שווי מהותית מאד, על פי הפרמטרים המוגדרים לעיל (קרי יש לקרוא 20% במקום 10% לעניין המבחן המאזני והתוצאתי ו-10% במקום 5% לעניין סף הון עצמי מינימלי).

¹⁹³ בהתאם להבהרה לעמדה משפטית מספר 23-105 בדבר פרמטרים לבחינת מהותיות הערכות שווי: שאלות ותשובות, לעמדת סגל הרשות, עקב השפעתה הזמנית של **הערכת שווי ארעית** על הדוחות הכספיים, אין חובה לצרף הערכת שווי כאמור. יחד עם זאת, נדרש גילוי לגביה כהערכת שווי מהותית (תקנה 38(ט) לתקנות דוחות תקופתיים ומיידיים) וציון כי הערכת השווי הסופית תדווח יחד עם הדוחות הכספיים העתידיים. בחינת המהותיות של הערכת השווי הסופית תבוצע ביחס למספרי ההשוואה הרלוונטיים במועד צירוף העסקים.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 12 -

נכסים בלתי מוחשיים

IAS 34 דורש לתת גילוי בגין שינויים מהותיים ברכישות או גריעות הוניות. מידע זה יינתן בביאור מילולי, או בטבלה. בנוסף, נדרש לתת גילוי להכרה בהפסד מירידת ערך של נכסים בלתי מוחשיים.

א. הפחתה (ביטול הפחתה) לירידת ערך נכסים

עקב קיומן של ראיות לירידה בשוויים של זכויות ופטנטים שבבעלות החברה אשר גרמה, בין היתר, לשינויים משמעותיים בעלי השפעה שלילית על החברה בסביבה הטכנולוגית בה פועלת החברה, ביצעה החברה בחודש _____ 2021 בחינה כוללת של הסכום בר-ההשבה של היחידה מניבה מזומנים (מגזר A בכללותו) אליה מיוחסים הנכסים האמורים (לחילופין, כאשר מתבצעת הערכת שווי של הנכסים במישורן יירשם: בחינה של הסכום בר-ההשבה של הנכסים האמורים) בהתאם לעקרונות IAS 36, ירידת ערך נכסים (להלן - "התקן").

שווי השימוש של הזכויות והפטנטים/היחידה המניבה מזומנים חושב בהתבסס על חוות דעת מעריך שווי בלתי תלוי / הערכת הנהלת החברה, על ידי שימוש בשיטת הפטור מתמלוגים (Royalty-Relief Method) אשר היו נדרשים מהחברה במידה והזכויות הנ"ל לא היו בבעלותה/היוון תזרימי המזומנים האמורים לנבוע לחברה כתוצאה מהשימוש בנכסים (שיטת ההכנסה) לתקופה של _____ (עד 5 שנים) שנים שאושרו על ידי ההנהלה, תזרימי המזומנים החזויים לאחר התקופה נאמדו בהתבסס על שיעור צמיחה קבוע אשר אינו עולה על שיעור הצמיחה הממוצע ארוך הטווח בענף. שיעורי ההיוון הינם לפני מס ומשקפים את רמת הסיכון של הפעילות (2021 : _____ %).¹⁹⁴ כתוצאה מיישום הוראות התקן הכירה החברה במהלך תקופת/תקופות הביניים של שלושה/שישה/תשעה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 בהפסד מירידת ערך נכסים אשר נכלל בדוח על הרווח הכולל / ברווח או הפסד בסעיף הוצאות אחרות, נטו / עלות המכר, בסך של _____ אלפי ש"ח (בעקבות רישום ההפרשה לירידת ערך זקפה החברה נכס מסים נדחים בסך _____ אלפי ש"ח, ראה ביאור _____).

להלן אופן הקצאת ירידת ערך שהוכרה ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 לנכסים המיוחסים ליחידה מניבה מזומנים:

ערך בספרים	הפסד מירידת ערך אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)
_____	_____
_____	_____

נכס א'

נכס ב'

נכס ג'

¹⁹⁴ בהתאם להוראות IAS 36 יש לתת גילוי לשיעור ההיוון לפני מס.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 12 - נכסים בלתי מוחשיים (המשך)

א. הפחתה (ביטול הפחתה) לירידת ערך נכסים (המשך) ^{196,195}

במידה והבסיס לקביעת סכום בר השבה הוא שווי ההוגן בניכוי עלויות מימוש יינתן גם הגילוי להלן:
מדרג שווי הוגן ¹⁹⁷

הטבלה להלן מפרטת בדבר מדידות בשווי הוגן בהתאם למדרג השווי ההוגן, ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 (בלתי מבוקר):

סה"כ	רמה 3	רמה 2
	אלפי ש"ח	
	(בלתי מבוקר)	

יחידה מניבה מזומנים א'

יחידה מניבה מזומנים ב'

¹⁹⁵ דרישת גילוי הנובעת מסעיף 120 ל- IAS 38 ומסעיף 130 ל- IAS 36.

¹⁹⁶ סעיף 7 ל- IFRS 13 קבע כי **דרישות הגילוי** המפורטות בתקן זה אינן נדרשות עבור נכסים שהסכום בר השבה שלהם הוא **שווי הוגן בניכוי עלויות מימוש**. יחד עם זאת, IFRS 13 תיקן והרחיב את דרישות הגילוי בתקן IAS 36 (לרבות בהקשר של פריטים בגינם הסכום בר השבה הוא שווי הוגן בניכוי עלויות מימוש).

¹⁹⁷ בהתאם לסעיף 130(ו) ל- IAS 36 נדרש לתת גילוי בדבר הרמה של מידרג השווי ההוגן שבה מדידת השווי ההוגן של הנכס מסווגת בשלמותה ללא הבאה בחשבון אם "עלויות מימוש" ניתנות לצפייה.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 12 - נכסים בלתי מוחשיים (המשך)

א. הפחתה (ביטול הפחתה) לירידת ערך נכסים (המשך)

מידע נוסף בדבר מדידות שווי הוגן המסווגות ברמה 2 וברמה 3

שוי הוגן ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר (בלתי מבוקר) באלפי ש"ח	טכניקות הערכה	הנחות מפתח ¹⁹⁸	שינוי בטכניקות הערכה
יחידה מניבה מזומנים א'	הסכום בר ההשבה של יחידה מניבה מזומנים א' (המבוססת על מגזר xx) התבסס על שווי הוגן בניכוי עלויות מימוש אשר חושב תוך שימוש בגישת ההכנסה (income approach) הכוללת אומדן של תזרימי המזומנים החזויים להיות מופקים מהמגזר וזאת תוך שימוש בנתונים שאינם ניתנים לצפייה בדבר אומדן ההכנסות השנתי ושיעורי הצמיחה המבוססים על הנחות ההנהלה. בהתאם, נקבע כי המדידה מסווגת ברמה 3.	אומדן הכנסות שנתי - _____ שיעור צמיחה שנתי בהכנסות - _____ שיעור היוון - _____ %	בתקופות קודמות, אומדן הסכום בר ההשבה של יחידה מניבה מזומנים א' (המבוססת על מגזר xx) אשר התבסס על שווי הוגן בניכוי עלויות מימוש, הוערך באמצעות גישת השוק (market approach) בהתבסס על מחירי שוק חיצוניים שנגזרו מעסקאות מכירה שהתבצעו בין גופים בגודל דומה הפועלים בענף שהינם ברי השוואה לפעילות המגזר הנבחן. מדידה זו סווגה בתקופות קודמות במסגרת רמה 2. כאמור לעיל, במהלך שנת 2021 לא היתה גישה למידע בדבר עסקאות מכירה בין גופים בגודל דומה הפועלים בענף שהינם ברי השוואה לפעילות המגזר הנבחן. ולפיכך נערכה הערכת השווי ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 בהתבסס על גישת ההכנסה תוך שימוש בנתונים שאינם ניתנים לצפייה.
יחידה מניבה מזומנים ב'	הסכום בר ההשבה של יחידה מניבה מזומנים ב' (המבוססת על מגזר xx) התבסס על שווי הוגן בניכוי עלויות מימוש אשר חושב תוך שימוש בגישת השוק (market approach). השווי ההוגן נגזר ממחיר השוק של מניות חברה הבת xx אשר אין בה פריטים מהותיים אחרים מלבד נכסי מגזר xx / בהתבסס על מחירי שוק חיצוניים שנגזרו מעסקאות מכירה שהתבצעו בין גופים בגודל דומה הפועלים בענף שהינם ברי השוואה.	לא רלוונטי	לא רלוונטי

¹⁹⁸ בהתאם לסעיף 130(ו) ל- IAS 36, הנחות מפתח הן אותן הנחות שהסכום בר ההשבה של הנכס/היחידה המניבה מזומנים רגיש אליהן ביותר. נדרש גם גילוי לשיעור הניכיון ששימש במדידה השוטפת ובמדידה הקודמת אם שווי הוגן בניכוי עלויות מימוש נמדד תוך שימוש בטכניקת ערך נוכחי.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 12 - נכסים בלתי מוחשיים (המשך)

א. הפחתה (ביטול הפחתה) לירידת ערך נכסים (המשך)

במידה ונדרש לבטל הפרשה לירידת ערך שנרשמה בעבר

בחודש _____ 2021 ביטלה החברה הפסד מירידת ערך שנרשם בעבר בגין זכויות ופטנטים שבבעלותה וזאת בהתאם להוראות IAS 36, ירידת ערך נכסים (להלן - "התקן"). שווי השימוש של הזכויות ופטנטים חושב בהתבסס על חוות דעת מעריך שווי בלתי תלוי / הערכת הנהלת החברה, על ידי היוון תזרימי המזומנים האמורים לנבוע לחברה כתוצאה מהשימוש בנכסים (שיטת ההכנסה) / על ידי שיטת "הפטור מתמלוגים" (Relief from Royalties) אשר היו נדרשים מהחברה במידה והזכויות הנ"ל לא היו בבעלותה.

כתוצאה מיישום הוראות התקן בוטל הפסד מירידת ערך נכסים בסך של _____ אלפי ש"ח. השפעת הביטול האמור נזקפה בדוח על הרווח הכולל / ברווח או הפסד בסעיף הוצאות אחרות, נטו / עלות המכר, (בעקבות רישום ההפרשה לירידת ערך ביטלה החברה נכס מסים נדחים בסך _____ אלפי ש"ח שנרשם בעבר בעת רישום ההפרשה לירידת ערך).

הערה: בכל מקרה בו נכסים בלתי מוחשיים הוערכו לצורך בחינת ירידת ערך (או ביטול הפרשה שנרשמה בעבר) - נא להיוועץ במחלקה המקצועית.

ב. חוזים והתקשרויות לרכישת נכסים בלתי מוחשיים

1. ביום 30 בנובמבר, 2021 חתמה החברה על הסכם לרכישת תוכנות מחשב בסכום כולל של _____ אלפי ש"ח. רישיון השימוש בתוכנות המחשב הועברו לבעלות החברה במהלך חודש _____ 2021 לאחר תאריך הדיווח.

2. ביום _____ 2021 חתמה החברה על הסכם לרכישת תוכנת מחשב לניהול מלאי מסוג E.R.P. בסכום כולל של _____ אלפי ש"ח החברה צופה כי התקנת המערכת תושלם ברבעון השלישי של שנת 2021.

במידה ובוצע שינוי אומדן פחת במהלך התקופות המוצגות תיכלל פסקה:

ג. שינוי אומדן

החל מיום 1 בינואר, 2021 שונו שיעורי הפחת השנתיים של הפטנטים מ- 10% ל- 15%. השינוי התבצע בהסתמך על חוות דעת יועצים מקצועיים, אשר קבעו כי לאור החידושים הטכנולוגיים בתחום פעילות החברה, אורך החיים הצפוי של הפטנטים הינו קצר מזה שנאמד על ידי הנהלת החברה בעבר. כתוצאה מהשינוי האמור הוצאות הפחת השנתיות בגין הפטנטים עתידות לגדול בכ- _____ אלפי ש"ח.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 12 - נכסים בלתי מוחשיים (המשך)

ד. בחינת ירידת ערך מוניטין^{200,199}

לצורך בחינת ירידת ערך מוניטין, המוניטין הוקצה לחטיבות התפעוליות המרכיבות את (יחידות מניבות מזומנים) הקבוצה/החברה, המהוות את הרמה הנמוכה ביותר בקבוצה, במסגרתן נערך מעקב אחר המוניטין לצרכי הנהלה פנימיים אשר אינה גדולה ממגזר פעילות^{202,201}.

להלן תמצית נתוני הקצאת המוניטין:

31 במרס / 30 ביוני
בספטמבר 2021
אלפי ש"ח
(בלתי מבוקר)

פעילות א'
פעילות ב'
אחר

בחינת ירידת הערך התבצעה ליום ____ 2021.

החברה ביצעה בחינה כוללת של הסכום בר-ההשבה של פעילות א' בהתאם להוראות IAS 36, ירידת ערך נכסים (להלן - "התקן") בהתבסס על חוות דעת מעריך שווי בלתי תלוי / הערכת הנהלת החברה.

הסכום בר-ההשבה התבסס על שווי הוגן בניכוי עלויות מימוש. השווי ההוגן שחושב ליום 31 במרס / 30 ביוני / 30 בספטמבר 2021 נקבע באמצעות מחירי שוק חיצוניים שנגזרו מעסקאות מכירה שהתבצעו בין גופים בגודל דומה הפועלים בענף²⁰³. השווי ההוגן שחושב ליום 31 במרס / 30 ביוני / 30 בספטמבר 2021 נקבע בהתבסס על תזרימי מזומנים מהוונים (גישת ההכנסות) תוך התחשבות בגישת השוק וגישת העלות מאחר ומספר עסקאות המכירה בשוק בין גופים בגודל דומה הפועלים בענף הצטמצמו²⁰⁴.

בהתבסס על הסכום בר-ההשבה שחושב כאמור, קבעה ההנהלה כי ערך הספרים של מרכיבי היחידה מניבה מזומנים, לרבות המוניטין שיוחס לה, נמוך מאומדן שוויה ההוגן בניכוי עלויות מימוש ליום 31 במרס / 30 ביוני / 30 בספטמבר 2021.

לחילופין:

בהתבסס על הסכום בר-ההשבה שחושב כאמור, קבעה ההנהלה כי ערך הספרים של מרכיבי היחידה מניבה מזומנים, לרבות המוניטין שיוחס לה, גבוה מאומדן שוויה ההוגן בניכוי עלויות מימוש כאמור ליום 31 במרס / 30 ביוני / 30 בספטמבר 2021. כתוצאה מהאמור הכירה החברה במהלך תקופת/תקופות הביניים של שלושה/שישה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס / 30 ביוני / 30 בספטמבר 2021 בהפסד מירידת ערך מוניטין אשר נכלל בדוח על הרווח הכולל / ברווח או הפסד בסעיף הוצאות אחרות, נטו / עלות המכר, בסך של ____ אלפי ש"ח.

¹⁹⁹ IAS 36, ירידת ערך נכסים, קובע דרישות גילוי נרחבות לירידת ערך מוניטין.

²⁰⁰ במסגרת IAS 36 ישנן דרישות גילוי רחבות הנוגעות לסכום בר-השבה של נכסים שאינם כספיים אשר חלה ירידה בערכם בנסיבות בהן סכום בר-ההשבה התבסס על שווי הוגן בניכוי עלויות מימוש (גילויים נרחבים הנוגעים למדידת שווי הוגן מכוח IFRS 13, לרבות מדרג השווי ההוגן בו סווגה המדידה וכן גילויים בהתייחס למדידות המסווגות ברמה 2 או ברמה 3 במדרג השווי ההוגן).
²⁰¹ אופן הקצאת מוניטין ליחידות מזומנים, או לקבוצות של יחידות מניבות מזומנים מתבסס על עקרונות סובייקטיביים לישות (הרמה הנמוכה ביותר בישות שבה קיים מעקב על המוניטין לצרכי הנהלה פנימיים) אשר הינם כפופים למגבלה לפיה היחידה מניבת-מזומנים (או קבוצת היחידות מניבות-מזומנים) לא תהיה גדולה ממגזר פעילות.

²⁰² סעיף 80 ל- IAS 36 קובע כי כל יחידה או קבוצה של יחידות אליהן הוקצה המוניטין שנרכש בצירוף עסקים, לא תהיה גדולה ממגזר פעילות כהגדרתו ב- IFRS 8, לפני קיבוץ מגזרים דומים.

²⁰³ סעיף 134(ה) ל- IAS 36 קובע כי יש לתת גילוי נרחב במידה והשווי ההוגן בניכוי עלויות מימוש לא נקבע באמצעות מחיר מצוטט עבור יחידה או קבוצת יחידות זהה, זאת לרבות הרמה של מדרג השווי ההוגן שבה מסווגת מדידת השווי ההוגן בכללותה (מבלי להעניק חשיבות ליכולת הצפייה ב-"עלויות מימוש") מכוח IFRS 13. ככל שרלוונטי, נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית.

²⁰⁴ סעיף 134(ה)(ii) ל- IAS 36 קובע כי נדרש גילוי בגין שינוי בטכניקת הערכה (השינוי והסיבות לכך) של מדידת סכום בר-השבה המבוסס על שווי הוגן בניכוי עלויות מימוש.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 12 - נכסים בלתי מוחשיים (המשך)

ד. בחינת ירידת ערך מוניטין (המשך)

בהתאם לתקנה 49 לתקנות דוחות תקופתיים ומיידיים, יש לצרף הערכת שווי מהותית מאד^{206,205} (במקרה זה יחולו הוראות תקנה 48 לתקנות דוחות תקופתיים ומיידיים, בשינויים המחוייבים).

אופן יישום מודל השווי ההוגן^{208,207}

מדרג שווי הוגן

הטבלה להלן מפרטת בדבר הפעילויות אשר נמדדו בשווי הוגן בהתאם למדרג השווי ההוגן, ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 (לצורך המחשת הגילוי מידע נוסף ניתן בדוחות לדוגמה רק בגין פעילות א'):

רמה 2	רמה 3 אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	סה"כ
פעילות א'		
פעילות ב'		
פעילות ג'		

²⁰⁵ יש לבחון הערכת שווי מהותית מאוד בהתאם לעקרונות הנוסח העדכני של עמדה משפטית מספר 105-23: פרמטרים לבחינת מהותיות הערכות שווי (לרבות בהתאם להבהרה שפורסמה בקשר עם עמדה משפטית זו המכילה שאלות ותשובות בנושא), המפרטת בדבר עמדת סגל הרשות באשר לפרמטרים הכמותיים שישמשו לצורך הקביעה האם הערכת שווי אשר היוותה בסיס לקביעת ערכם של נתונים בדוח התקופתי (לרבות כאשר לא נדרש שינוי בנתונים), מהווה הערכת שווי מהותית או הערכת שווי מהותית מאד, ובהתאם נדרש גילוי בגינה או צירופה לדיווח התקופתי. הערכת שווי מהותית מאד הינה הערכת שווי אשר נשוא הערכת השווי מהווה לפחות שיעור של 10% מסך נכסי החברה או סך הרווח הנקי/הרווח הכולל ואשר השפעת השינוי בשווי כתוצאה מהערכת השווי על הרווח הנקי או על הרווח הכולל, לפי העניין תהווה לפחות 5% מההון העצמי של התאגיד. הערכת שווי מהותית מאד בתאגיד קטן (כהגדרתו בתקנות דוחות תקופתיים ומיידיים) הינה הערכת שווי המקיימת סף כמותי פני שתיים מהערכת שווי מהותית מאד, על פי הפרמטרים המוגדרים לעיל (קרי יש לקרוא 20% במקום 10% לעניין המבחן המאזני והתוצאתי ו-10% במקום 5% לעניין סף הון עצמי מינימלי).

²⁰⁶ בהתאם להבהרה לעמדה משפטית מספר 105-23 בדבר פרמטרים לבחינת מהותיות הערכות שווי: שאלות ותשובות, לעמדת סגל הרשות, עקב השפעתה הזמנית של הערכת שווי ארעית על הדוחות הכספיים, אין חובה לצרף הערכת שווי כאמור. יחד עם זאת, נדרש גילוי לגביה כהערכת שווי מהותית (תקנה 48(ט) לתקנות דוחות תקופתיים ומיידיים) וציון כי הערכת השווי הסופית תדווח יחד עם הדוחות הכספיים העתידיים. בחינת המהותיות של הערכת השווי הסופית תבוצע ביחס למספרי ההשוואה הרלוונטיים במועד צירוף העסקים.

²⁰⁷ סעיף 7 ל- IFRS13 קבע כי דרישות הגילוי המפורטות בתקן זה אינן נדרשות עבור נכסים שהסכום בר השבה שלהם הוא שווי הוגן בניכוי עלויות מימוש. יחד עם זאת, IFRS13 תיקן והרחיב את דרישות גילוי מסוימות בתקן IAS36 (לרבות בהקשר של פריטים בגינם הסכום בר השבה הוא שווי הוגן בניכוי עלויות מימוש). דרישות הגילוי להלן מתייחסות ליחידה מניבה מזומנים שלגביה הערך בספריים של מוניטין או נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר, שיוחס ליחידה הוא משמעותי ביחס לערך המוניטין בספרים או ביחס ליתרת הנכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר של הישות.

²⁰⁸ בחודש יולי 2019 פרסמה רשות ניירות ערך דוח ריכוז ממצאים בנושא בחינת ירידת ערך מוניטין בחברה תעשייתית. לעמדת סגל הרשות, יש לנקוט במשנה זהירות בכל הנוגע להנחה של תחזיות המעידות על שיפור מהותי הן בשורת ההכנסות והן בשורת הרווח בצורה שמשקפת "אופטימיות" יתר. ככל שהחברה בוחרת להציג קצב צמיחה אשר אינו עולה בקנה אחד עם ביצועי החברה בעבר, הרי שעליה לבסס את הנחותיה כראוי, תוך מתן גילוי אשר יאפשר לקוראי הערכת השווי להבין ולנתח את הנחותיה.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 12 - נכסים בלתי מוחשיים (המשך)

ד. בחינת ירידת ערך מוניטין (המשך)²⁰⁹אופן יישום מודל השווי ההוגן (המשך)^{210,211}

מידע נוסף בדבר מדידות שווי הוגן המסווגות ברמה 2 וברמה 3

שיווי הוגן ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 (בלתי מבוקר) (באלפי ש"ח)	טכניקות הערכה ²¹²	הנחות מפתח ²¹³	שינוי בטכניקות הערכה
פעילות א'	הסכום בר ההשבה של יחידה מניבה מזומנים א' (המבוססת על מגזר xx) אשר יוחס לה מוניטין התבסס על שווי הוגן בניכוי עלויות מימוש אשר חושב תוך שימוש בגישת ההכנסה (income approach) הכוללת אומדן של תזרימי המזומנים החזויים להיות מופקים מהמגזר וזאת תוך שימוש בנתונים שאינם ניתנים לצפייה בדבר אומדן ההכנסות השנתי ושיעורי הצמיחה המבוססים על הנחות ההנהלה. בהתאם, נקבע כי המדידה מסווגת ברמה 3.	אומדן הכנסות שנתי - _____ שיעור צמיחה שנתי בהכנסות - _____ שיעור היוון - _____ %	בתקופות קודמות, אומדן הסכום בר ההשבה של יחידה מניבה מזומנים א' (המבוססת על מגזר xx) אשר יוחס לה מוניטין התבסס על שווי הוגן בניכוי עלויות מימוש אשר חושב תוך שימוש בגישת השוק (market approach) בהתבסס על מחירי שוק חיצוניים שנגזרו מעסקאות מכירה שהתבצעו בין גופים בגודל דומה הפועלים בענף שהינם ברי השוואה לפעילות המגזר הנבחן ותוך התחשבות בהנחות הנהלה כדי לשקף מאפיינים ספציפיים לפעילות ואשר הינם משמעותיים למדידה בכללותה ²¹⁴ . מדידה זו סווגה בתקופות קודמות במסגרת רמה 3. כאמור לעיל, במהלך שנת 2021 לא היתה גישה למידע בדבר עסקאות מכירה בין גופים בגודל דומה הפועלים בענף שהינם ברי השוואה לפעילות המגזר הנבחן. ולפיכך נערכה הערכת השווי ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 בהתבסס על גישת ההכנסה תוך שימוש בנתונים שאינם ניתנים לצפייה.
פעילות ב'	הסכום בר ההשבה של יחידה מניבה מזומנים א' (המבוססת על מגזר xx) התבסס על שווי הוגן בניכוי עלויות מימוש אשר חושב תוך שימוש בגישת השוק (market approach). השווי ההוגן נגזר ממחיר השוק של מניות חברה הבת xx אשר אין בה פריטים מהותיים אחרים מלבד נכסי מגזר xx / בהתבסס על מחירי שוק חיצוניים שנגזרו מעסקאות מכירה שהתבצעו בין גופים בגודל דומה הפועלים בענף שהינם ברי השוואה.	לא רלוונטי	לא רלוונטי

²⁰⁹ IAS 36, ירידת ערך נכסים, קובע דרישות גילוי נרחבות לירידת ערך מוניטין.²¹⁰ סעיף 7 ל- IFRS13 קבע כי **דרישות הגילוי** המפורטות בתקן זה אינן נדרשות עבור נכסים שהסכום בר השבה שלהם הוא **שווי הוגן בניכוי עלויות מימוש**. יחד עם זאת, IFRS13 תיקן והרחיב את דרישות גילוי מסוימות בתקן IAS36 (לרבות בהקשר של פריטים בגינם הסכום בר השבה הוא שווי הוגן בניכוי עלויות מימוש). דרישות הגילוי להלן מתייחסות ליחידה מניבה מזומנים שלגביה הערך בספרים של מוניטין או נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר, שיוחס ליחידה הוא **משמעותי** ביחס לערך המוניטין בספרים או ביחס ליתרת הנכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר של הישות.²¹¹ בחודש יולי 2019 פרסמה רשות ניירות ערך דוח ריכוז ממצאים בנושא בחינת ירידת ערך מוניטין בחברה תעשייתית. לעמדת סגל הרשות, יש לנקוט במשנה זהירות בכל הנוגע להנחה של תחזיות המעידות על שיפור מהותי הן בשורת ההכנסות והן בשורת הרווח בצורה שמשקפת "אופטימיות" יתר. ככל שהחברה בוחרת להציג קצב צמיחה אשר אינו עולה בקנה אחד עם ביצועי החברה בעבר, הרי שעליה לבסס את הנחותיה כראוי, תוך מתן גילוי אשר יאפשר לקוראי הערכת השווי להבין ולנתח את הנחותיה.²¹² עבור מדידות שווי הוגן המסווגות ברמה 2 או ברמה 3 של מידרג השווי ההוגן, נדרש לכלול תיאור טכניקת הערכה/טכניקות הערכה ששימשה/שימשו למדוד שווי הוגן בניכוי עלויות מימוש. ככל שחל שינוי בטכניקת ההערכה, על הישות לתת גילוי לצעם שינוי זה ולסיבה/לסיבות לביצועו.²¹³ בהתאם לסעיף 130(ו) ל- IAS 36, הנחות מפתח הן אותן הנחות שהסכום בר ההשבה של הנכס /היחידה המניבה מזומנים רגיש אליהן ביותר. נדרש גם גילוי לשיעור הניכיון ששימש במדידה השוטפת ובמדידה הקודמת אם שווי הוגן בניכוי עלויות מימוש נמדד תוך שימוש בטכניקת ערך נוכחי.²¹⁴ בהתאם ל- IFRS 13 נתון רמה 3 יהיה תחזית פיננסית המפותחת תוך שימוש בנתונים של הישות עצמה (שהם משמעותיים למדידה בכללותה), אם אין מידע הניתן להשגה באופן סביר המצביע על כך שמשתתפים בשוק היו משתמשים בהנחות שונות.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 12 - נכסים בלתי מוחשיים (המשך)

ד. בחינת ירידת ערך מוניטין (המשך)²¹⁵אופן יישום מודל השווי ההוגן (המשך)²¹⁶**לחילופין כאשר הסכום בר ההשבה מבוסס על שווי השימוש:**

החברה ביצעה בחינה כוללת של הסכום בר ההשבה של פעילות ג' בהתאם להוראות IAS 36, ירידת ערך נכסים (להלן - "התקן") בהתבסס על חוות דעת מעריך שווי בלתי תלוי / הערכת הנהלת החברה. סכום בר-ההשבה התבסס על שווי השימוש. שווי השימוש ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 חושב על ידי היוון תזרימי המזומנים חזויים המתבססים על תקציבים פיננסיים לתקופה של _____ (עד 5 שנים²¹⁷) שנים שאושרו על ידי ההנהלה, תזרימי המזומנים החזויים לאחר התקופה נאמדו בהתבסס על שיעור צמיחה קבוע אשר אינו עולה על שיעור הצמיחה הממוצע ארוך הטווח בענף. שיעורי ההיוון הינם לפני מס ומשקפים את רמת הסיכון של הפעילות (2021: _____%).

כתוצאה מיישום הוראות התקן רשמה החברה הפסד מירידת ערך בסך של _____ אלפי ש"ח. ההפסד מירידת ערך כאמור יוחס במלואו למוניטין ונכלל בדוח על הרווח הכולל / בדוח רווח והפסד בסעיף הוצאות הנהלה וכלליות.

ההנחות העיקריות ששימשו בחישוב שווי השימוש²¹⁸ ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021:

אחר	פעילות ב' (בלתי מבוקר)	פעילות א'
-----	------------------------	-----------

שיעור צמיחה**שיעור ניכיון (לפני מס)****שיעור אינפלציה**

הנחות נוספות:

- בהתבסס על ניסיון העבר החברה הניחה כי שיעור הרווח הגולמי הינו יציב לאורך זמן. לדעת הנהלת הקבוצה, זהו האומדן הזמין הטוב ביותר בנוגע לתחזיות השוק.
- החברה הניחה כי שיעור הגידול במחיר המכירה הינו בעל מרווח קטן וקבוע מעל שיעור האינפלציה.
- האומדנים וההנחות נקבעו בהתאם להערכות הנהלה לגביי מגמות עתידיות בענף והם מתבססים על נתונים היסטוריים.

²¹⁵ IAS 36, ירידת ערך נכסים, קובע דרישות גילוי נרחבות לירידת ערך מוניטין.

²¹⁶ סעיף 7 ל- IFRS13 קבע כי **דרישות הגילוי** המפורטות בתקן זה אינן נדרשות עבור נכסים שהסכום בר השבה שלהם הוא **שווי הוגן בנכיון עלויות מימוש**. יחד עם זאת, IFRS13 תיקן והרחיב את דרישות גילוי מסוימות בתקן IAS36 (לרבות בהקשר של פריטים בגינם הסכום בר השבה הוא שווי הוגן בנכיון עלויות מימוש). דרישות הגילוי להלן מתייחסות ליחידה מניבה מזומנים שלגביה הערך בספרים של מוניטין או נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר, שיוחס ליחידה הוא **משמעותי** לערך המוניטין בספרים או ביחס ליתרת הנכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר של הישות.

²¹⁷ סעיף 134(ד) ל- IAS 36 קובע כי שימוש בתקציבים / תחזיות פיננסיים שאושרו על ההנהלה לתקופה העולה על חמש שנים דורש הסבר שיצדיק את התקופה הארוכה יותר.

²¹⁸ בהתאם לסעיף 134(ה) ל- IAS 36 אם שווי הוגן בנכיון עלויות מימוש נמדד תוך שימוש בתחזיות תזרימי מזומנים מהוונות (גישת ההכנסה) נדרש לתת גילוי כמפורט בטבלה לעיל (היות ונעשה שימוש בטכניקת הערכה דומה (גישת ההכנסה)).

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 12 - נכסים בלתי מוחשיים (המשך)

ד. בחינת ירידת ערך מוניטין (המשך)²¹⁹אופן יישום מודל השווי ההוגן (המשך)²²⁰

בנסיבות בהן בחינת ירידת הערך מעלה כי לא עולה הצורך ברישום ירידת ערך אך הסכום בר ההשבה הינו בערכים כספיים קרובים לערך הספרים של מרכיבי היחידה מניבה מזומנים יידרש צורך בבחינת רגישות לשינויים בהנחות המפתח כדלקמן: רגישות האומדנים²²¹:

מלבד השיקולים שתוארו לעיל בקשר עם קביעת שווי השימוש של יחידות מניבות-המזומנים, נכון להיום לא ידוע להנהלה על שינויים צפויים כלשהם שיצריכו שינויים משמעותיים באומדני המפתח שלה. באשר לחישוב הסכום בר ההשבה של פעילות ב' זיהתה ההנהלה את שיעור ההיוון כהנחת מפתח לגביה עשויים לחול שינויים אפשריים באופן סביר, אשר כתוצאה מכך הערך בספרים של הפעילות היה עשוי לעלות על הסכום בר ההשבה. ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 עולה הסכום בר ההשבה שחושב כאמור לעיל על הערך בספרים בכ- ____ אלפי ש"ח. שינוי בשיעור ההיוון בו נעשה שימוש מ- x% ל- x% היה מוביל לכך שהערך בספרים היה משתווה לאומדן הסכום בר ההשבה.

²¹⁹ IAS 36, ירידת ערך נכסים, קובע דרישות גילוי נרחבות לירידת ערך מוניטין.

²²⁰ סעיף 7 ל- IFRS13 קבע כי **דרישות הגילוי** המפורטות בתקן זה אינן נדרשות עבור נכסים שהסכום בר השבה שלהם הוא **שווי הוגן בניכוי עלויות מימוש**. יחד עם זאת, IFRS13 תיקן והרחיב את דרישות גילוי מסוימות בתקן IAS36 (לרבות בהקשר של פריטים בגינם הסכום בר השבה הוא שווי הוגן בניכוי עלויות מימוש). דרישות הגילוי להלן מתייחסות ליחידה מניבה מזומנים שלגביה הערך בספרים של מוניטין או נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר, שיוחס ליחידה הוא **משמעותי** ביחס לערך המוניטין בספרים או ביחס ליתרת הנכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר של הישות.

²²¹ בהתאם לסעיף 134(ו) ל- IAS 36 קיימות דרישות גילוי נוספות במקרה בו שינוי סביר בהנחות עליהן התבססה ההנהלה היה גורם לערך בספרים להיות גבוה מהסכום בר ההשבה.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 13 - התחייבויות לזמן ארוך

IAS 34 דורש לעדכן פרטים על שינויים מהותיים בנושא קבלה או פירעון של הלוואות²²². מידע זה יכול להינתן בביאור מילולי, או בטבלה בה תפורט התנועה שחלה במהלך תקופת הביניים בהתחייבויות לזמן ארוך כדלהלן:

אלפי ש"ח

שלושת החודשים שהסתיימו ביום 31 במרס/ ששת החודשים שהסתיימו ביום 30 ביוני/ תשעת החודשים שהסתיימו ביום 30 בספטמבר 2021 (בלתי מבוקר):

יתרה ליום _____

קבלת הלוואות
פירעון הלוואות
חברה שאוחדה לראשונה
הנפקת אגרות חוב

יתרה ליום _____

בהקשר זה חשוב לציין כי על פי תקנות ניירות ערך נדרש לפרט בדבר קיומן של אמות מידה פיננסיות (Covenants) ולהתייחס לעובדת העמידה בהן לתאריך המאזן:

תנאי ההלוואה לזמן ארוך שקיבלה החברה מתאגיד בנקאי ושיתרתה ליום 31 במרס/ 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2021 מסתכמת בכ - _____ אלפי ש"ח, מטילים על החברה מגבלות באשר לנטילת אשראי נוסף מתאגידים בנקאיים אחרים ללא אישור מראש של התאגיד המלווה וכמו כן מטילה על החברה דרישה לעמידה באמות מידה פיננסיות (Covenants) כדלהלן:

1. יחס בין ההון לנכסים לא יפחת מ- ____%.
 2. סכום הדיבידנד השנתי לא יעלה על שיעור של ____% מהרווח השנתי הנקי.
- ליום 31 במרס/ 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2021 ולתאריך חתימת הדוחות הכספיים ביניים עומדת החברה במגבלות האמורות.
- במידה ואין עמידה במגבלות כאמור לעיל, נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית.

כתוצאה מהשלכות משבר הקורונה על תוצאות הפעילות של החברה לתקופת הביניים שהסתיימה ביום 31 במרס/ 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2021 לא עמדה החברה בחלק מאמות המידה הפיננסיות הנ"ל²²³. אי לכך סיווגה החברה את ההלוואה והציגה אותה לתאריך הדיווח במסגרת ההתחייבויות השוטפות.

לאור הערכת ההנהלה כי קיימת הסתברות בתקופות הדיווח הבאות לאי עמידה באמות מידה פיננסיות, החברה פעלה לביצוע שינויים בהסכם ההלוואה המסתכמת בסך _____ אלפי ש"ח ליום 31 במרס 2021 ואשר מועד פירעונה הינו דצמבר 2021. במהלך חודש במרס 2021 נחתם הסכם מול הבנק לפיו החברה נדרשת לעמוד באמות המידה הפיננסיות המתוארות להלן:

1. יחס בין ההון לנכסים לא יפחת מ- ____%.
2. הון בשיעור מינימלי של _____
3. מגבלה לחלוקת דיבידנדים ללא אישור מראש של הבנק.

²²² בהתאם לעמדה משפטית מספר 15-104 של רשות ניירות ערך בדבר אירוע אשראי בר דיווח, הקובעת את הגילוי הנדרש בדוחות תקופתיים אודות הסכמי הלוואה והעמדת אשראי מהותיים. בדוחות רבעוניים ייכלל גילוי ככל שחל שינוי מהותי ביחס לדוח התקופתי. כמו כן, במסגרת עמדה משפטית מספר 25-105 של רשות ניירות ערך בדבר קיצור הדוחות, הבהיר סגל הרשות כי אין לכלול התייחסות לכל פרט הנוגע להלוואה או להסכם העמדה האשראי אלא רק לפרטים המהותיים לדוחות הכספיים. כמו כן, הומלץ כי המידע ביחס להלוואות המהותיות יינתן בצורה טבלאית. בדוחות לדוגמה אלו המידע לא ניתן במתכונת טבלאית.

²²³ במקרים בהם כתוצאה מהפרת אמות מידה פיננסיות יכול להיווצר מצב של איבוד שליטה בחברה מאוחדת, נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 13 - התחייבויות לזמן ארוך (המשך)

מעבר לאמור לעיל, לא חל כל שינוי בתנאיה המקוריים של ההלוואה. ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 ולתאריך חתימת הדוחות הכספיים ביניים עומדת החברה באמות המידה הפיננסיות החלות עליה. במסגרת התשקיף התחייבה החברה, בין היתר, כי כל עוד אגרות חוב (סדרה א') קיימות במחזור, החברה תעמוד בכל אמות המידה המתוארות להלן²²⁴:

- (1) יחס בין ההון לנכסים לא יפחת מ- ____ %.
- (2) הון בשיעור מינימלי של _____

היה והחברה תימצא בהפרה של איזה/ אילו מההתניות הפיננסיות המפורטות לעיל בתקופה של שני רבעונים עוקבים, תהווה הפרה כאמור עילה להעמדה לפירעון מיידי של כל היתרה הבלתי מסולקת של אגרות החוב (סדרה א').

נכון ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 ולתאריך חתימת הדוחות הכספיים עומדת החברה באמות המידה הפיננסיות החלות עליה²²⁵.

או לחילופין

כתוצאה מהשלכות משבר הקורונה על תוצאות הפעילות של החברה לתקופת הביניים שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 לא עמדה החברה באמות המידה הפיננסיות הנ"ל²²⁶. אי לכך סיווגה החברה את התחייבויותיה בגין אגרות חוב והציגה אותן לתאריך הדיווח במסגרת ההתחייבויות השוטפות.

ביאור 14 - התחייבויות תלויות

IAS 34 דורש לתת גילוי בדבר שינויים בהתחייבויות תלויות או בנכסים תלויים.

²²⁴ בחודש ספטמבר 2019 פרסמה רשות ניירות ערך דוח ריכוז ממצאים בנושא התחייבויות לעמידה באמות מידה פיננסיות כלפי מחזיקי אגרות חוב סחירות (להלן - "דוח הממצאים"). בהתאם לדוח הממצאים הפרשנות הלשונית המתבקשת משטרי הנאמנות הינה כי החוב הפיננסי של החברה כולל את כל מרכיבי ההתחייבות שהחברה נטלה מתאגידים בנקאיים או ממחזיקי אגרות חוב, כפי שמופיעים בדוחותיה הכספיים, לרבות רכיב הריבית לשלם שנצבר בגין ההתחייבות ומהווה חלק בלתי נפרד מההתחייבות שבגינו הוא נוצר. הפרדת רכיב הריבית ממכשיר החוב הפיננסי וסיווג רכיב הריבית כחוב נפרד הינה מלאכותית ואינה עולה בקנה אחד עם הפרשנות האמורה ואף אינה תואמת את התכלית הכלכלית בבחינת התקיימות היחס הפיננסי בהתאם לכך, לעמדת סגל הרשות, במקרים בהם הוגדר בשטרי הנאמנות כי חוב פיננסי הינו "חוב נושא ריבית" יש לכלול בחישוב החוב הפיננסי את רכיב הריבית לשלם.

²²⁵ **תזכורת:** בנוסף לגילוי הנדרש בדבר אמות מידה פיננסיות, עמדה משפטית מספר 15-104: אירוע אשראי בר דיווח מעלה דרישה לגילוי **תוצאות חישוב** של אמות מידה פיננסיות במסגרת הדיווח התקופתי (קרי, לא במסגרת הדוחות הכספיים).

²²⁶ במקרים בהם כתוצאה מהפרת אמות מידה פיננסיות יכול להיווצר מצב של איבוד שליטה בחברה מאוחדת, נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 15 - התקשרויות
IAS 34 דורש כי יינתן גילוי בדוחות הביניים לכל התקשרויות המהותיות שנקשרו במהלך התקופה.

בנסיבות בהן חלו שינויים במהלך תקופת הביניים בהתקשרויות מהותיות, יידרש לבחון הוספה או עדכון של הביאור ביחס לגילוי שנכלל אודות התקשרויות בדוחות הכספיים השנתיים ליום 31 בדצמבר 2020²²⁷.

ביאור 16 - הון קרנות ועודפים
בביאור זה ייכלל מידע מילולי וכמותי בדבר תשלום מבוסס מניות לעובדי החברה ולאחרים כבמתכונת סעיף 28 בנספח ד' ל- IFRS 2.

כמו כן ייכלל בביאור זה מידע בדבר חלוקה או הכרזה של דיבידנד²²⁸.
ביום ____ במרס 2021 הכריזה החברה על חלוקת דיבידנד בסך של ____ מיליוני ש"ח. הדיבידנד שולם ביום ____ 2021.

ביאור 17 - צדדים קשורים
IAS 34 דורש לתת פרטים על עסקאות עם צדדים קשורים.

ביאור 18 - שינוי אומדן
בהתאם לתקנה 42 לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל - 1970 ולהוראות תקן חשבונאות בינלאומי 8, מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות (IAS 8) נדרש מתן גילוי לכל שינוי במדיניות החשבונאית, שינוי אומדן או תיקון טעות (במסגרת הגילוי, בין היתר, יוסבר השינוי, יפורטו הנימוקים והסיבות לשינוי ויצויין סכום שינוי האומדן).

החל מיום 1 בינואר 2021 שונו שיעורי הפחת השנתיים של המכונות מ- 14% ל- 20%. השינוי התבצע בהסתמך על חוות דעת מומחים, אשר קבעו כי לאור התפשטות נגיף הקורונה, תכניות ההשקעה וההצטיידות העתידית של החברה, החידושים הטכנולוגיים בתחום פעילות החברה וכן שיעורי הפחת הנהוגים בענף בארץ ובעולם, אורך החיים הצפוי של המכונות הינו קצר מזה שנאמד על ידי הנהלת החברה בעבר. כתוצאה מהשינוי האמור הוצאות הפחת השנתיות בגין המכונות גדלו בכ- ____ אלפי ש"ח. הוצאות הפחת בגין המכונות האמורות נכללות במסגרת עלות המכר.

²²⁷ בשים לב לתיקון תקן דיווח כספי בינלאומי 16 (IFRS 16), בכל הנוגע לשינויים בהסכמי חכירה מנקודת ראות חוכר, נא להיוועץ במחלקה המקצועית.

²²⁸ כזכור, במסגרת החוק לשינוי סדרי עדיפויות נקבע כי החל מה-1 באוגוסט 2013, חברה המחלקת דיבידנד מרווחי שערך תיחשב כמי שמכרה את הנכס בגינו נרשמו רווחי שערך ורכשה אותו מחדש ("מכירה רעיונית") בכפוף לרלוונטיות ובמקרים בהם חברות חילקו דיבידנד לאחר ה-1 באוגוסט 2013 מומלץ להיוועץ במחלקת מסים באשר להיתכנות השפעות מיסויים לשנת המס 2020.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 19 - מכשירים פיננסיים²²⁹

בדצמבר 2012 פרסם סגל הרשות את עמדה משפטית מספר 105-25: קיצור הדוחות (במהלך השנים פרסם סגל הרשות עדכונים לעמדה המשפטית הכוללים תוספות והבהרות לפרסום המקורי). במסגרת העדכון לעמדה המשפטית הבהיר סגל הרשות כי אם הנכסים וההתחייבויות הפיננסיים אשר נדרש גילוי בדבר שווים ההוגן בהתאם לתקן IFRS 13 אינם מהותיים (הכוונה לנכסים וההתחייבויות פיננסיים אשר הערך בספרים אינו מהווה קירוב סביר לשווי הוגן שלהם), אזי לא נדרשים גילויים בנוגע לשווי הוגן אף אם סך כל הנכסים או ההתחייבויות הפיננסיים של הישות הם מהותיים.

1. שווי הוגן

א. מכשירים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן לצורכי גילוי - גילוי שווי הוגן בהשוואה לערך בספרים

הטבלה שלהלן מפרטת את הערך בספרים והשווי ההוגן של קבוצות המכשירים הפיננסיים, המוצגים בדוחות הכספיים שלא על פי שווים ההוגן (או קירוב לשווים ההוגן):

ליום 31 בדצמבר 2020		ליום 31 במרס/ 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2020		ליום 31 במרס/ 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2021	
שווי	ערך	שווי	ערך	שווי	ערך
הוגן	בספרים	הוגן	בספרים	הוגן	בספרים
אלפי ש"ח (מבוקר)		אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)		אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	

נכסים פיננסיים

עלות מופחתת:
אגרות חוב קונצרניות שאינן סחירות
הלוואות לעובדים
הלוואות לחברות מוחזקות²³⁰

אגרות חוב קונצרניות סחירות
אגרות חוב ממשלתיות

התחייבויות פיננסיות²³¹

הלוואות מתאגדים בנקאיים
לזמן ארוך (בריבית קבועה)
אגרות חוב (בריבית קבועה)
אגרות חוב (בריבית משתנה)²³²
אגרות חוב ניתנות להמרה
מניות בכורה ניתנות לפדיון
הלוואה מחברה כלולה/ישות בשליטה משותפת

²²⁹ בהתאם לסעיף 94 ל-IFRS 13 ישות נדרשת לקבוע את הקבוצות המתאימות של נכסים והתחייבויות על בסיס המהות, המאפיינים והסיכונים של הנכס (או של ההתחייבות) ועל בסיס הרמה של מדרג השווי ההוגן שבה מסווגת מדידת השווי ההוגן. קביעת הקבוצות כאמור דורשת שיקול דעת. ישות יכולה לעשות שימוש בקבוצות נכסים/התחייבויות פיננסיים שהוגדרו לדוג' במסגרת יישום הוראות IFRS 9 במידה וקבוצות אלה מקיימות את הדרישות לעיל.

²³⁰ יציגין כי בהתייחס לזכויות לזמן ארוך בחברות כלולות ובעסקאות משותפות, בנסיבות בהן ישות מחזיקה העניקה הלוואה לזמן ארוך לחברה כלולה או לעסקה משותפת ולא נקבעו בגינה מועדי פירעון מוגדרים לתשלומי קרן וריבית, ו/או פריטים אלו אינם מוחזקים במסגרת מודל עסקי שמטרתו היא להחזיק נכסים פיננסיים על מנת לגבות תזרימי מזומנים חוזיים, לא יתאפשר יישום מדידה לפי עלות מופחתת ולפיכך, בדרך כלל, יידרש למדוד יתרות כאמור בשווי הוגן כאשר השינויים בשווי ההוגן יוכרו בכל תקופת דיווח ברווח או הפסד.

²³¹ יציגין כי בהתאם לתיקון ל-IFRS 7, לא נדרשים גילויים לשווי הוגן עבור התחייבות בגין חכירה.
²³² ערך הספרים של התחייבויות ונכסים פיננסיים המטופלים בעלות מופחתת והנושאים ריבית משתנה (כגון בהתבסס על ריבית הליבור בתוספת מרווח קבוע) המתעדכנת מדי תקופה (מנגנון step-up) בהתאם לנקבע בתנאי המכשיר עשוי לעתים קרובות שלא להיות קירוב לשווי ההוגן וייתכן וחל שינוי ניכר בסיכון האשראי של הישות המנפיקה מאז נקבע רכיב המרווח הקבוע בשיעור הריבית או כיוון שמועד עדכון הריבית כאמור אינו בסמוך לתום תקופת הדיווח (וחלו שינויים בריבית המשתנה לייחוס מאז מועד העדכון האחרון).

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 19 - מכשירים פיננסיים (המשך)

1. שווי הוגן (המשך)

ב. מדרג שווי הוגן של מכשירים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן²³³
 הערה: בהתאם לעמדה משפטית 25-105 של רשות ניירות ערך בדבר קיצור הדוחות כאשר מהתיאור בביאורים ברור כי ניתן להסיק בצורה פשוטה את רמת מדרג השווי ההוגן, לא יידרש לכלול טבלה בדבר פירוטי שווי הוגן במתכונת כדלקמן (כגון כאשר לישות מכשירים פיננסיים בהיקפים קטנים ומהתיאור ברור כי כולם בעלי מחיר מצוטט בשוק פעיל).

מדידת השווי ההוגן של מכשירים פיננסיים מתבצעת תוך שימוש במדרג שווי הוגן המשקף את מהות הנתונים ששימשו בביצוע מדידת השווי ההוגן. מדרג השווי ההוגן מבוסס על שלוש הרמות הבאות:

רמה 1 - מחירים מצוטטים (לא מתואמים) בשווקים פעילים²³⁴ עבור נכסים זהים או התחייבויות זהות²³⁵;

רמה 2 - נתונים שאינם מחירים מצוטטים שנכללו ברמה 1 לעיל, אשר ניתנים לצפייה לגבי הנכס או ההתחייבות, במישרין (כלומר כציטוטי מחירים) או בעקיפין (כלומר נגזרים ממחירים מצוטטים);

רמה 3 - נתונים לגבי הנכס או ההתחייבות שאינם מבוססים על מידע שוק ניתן לצפייה (נתונים שאינם ניתנים לצפייה).

²³³ בהתאם לסעיף 93(ב) ל- IFRS 13, נדרש לסווג את הנתונים בהתאם לרמה של מדרג השווי ההוגן שבהן מסווגות המדידות השווי ההוגן במלואן הן בגין מדידות שווי הוגן עיתיות והן בגין מדידות שאינן עיתיות (מדידת השווי ההוגן מסווגת בכללותה באותה רמה של מדרג השווי ההוגן כרמה הנמוכה ביותר של הנתון שהוא משמעותי למדידה בכללותה).

²³⁴ במקרים בהם חלה לכאורה ירידה משמעותית בנפח או ברמה של פעילות של נכס או של התחייבות ביחס לפעילות שוק רגילה של הנכס או של ההתחייבות (או נכסים דומים או התחייבויות דומות) נדרשים הערכה וניתוח של גורמים שונים כמו גם הפעלת שיקול דעת לגבי השפעות על מדידת השווי. במקרים כאמור נדרש להתייעץ עם המחלקה המקצועית.

²³⁵ סעיף 79 ל- IFRS 13 מונה שלוש נסיבות בהן יכול שיתבצע תיאום לנתונים המבוססים מחירי ציטוט בשוק פעיל, אולם תוצאת תיאום כאמור למחיר מצוטט תהיה שמדידת שווי הוגן מסווגת ברמה נמוכה יותר של מדרג השווי ההוגן.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 19 - מכשירים פיננסיים (המשך)

1. שווי הוגן (המשך)

ב. מדרג שווי הוגן של מכשירים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן (המשך)

הטבלה שלהלן מפרטת את המכשירים הפיננסיים שנמדדו בשווי הוגן בהתאם למדרג השווי ההוגן, ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021²³⁶:

סה"כ	רמה 3	רמה 2	רמה 1
	אלפי ש"ח		
	(בלתי מבוקר)		

נכסים פיננסיים

נכסים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן

דרך רווח או הפסד:

מניות סחירות

מניות שאינן סחירות

כתבי אופציה

תעודות השתתפות בקרנות נאמנות

אגרות חוב קונצרניות

אגרות חוב קונצרניות ניתנות להמרה

הלוואות לחברות מוחזקות²³⁷

מכשירים פיננסיים נגזרים:

חוזי החלפת ריבית

חוזי אקדמה

מכשירים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר:

מניות סחירות

מניות שאינן סחירות

אגרות חוב קונצרניות

אגרות חוב קונצרניות ניתנות להמרה

התחייבויות פיננסיות:

תמורה מותנית בגין צירוף עסקים

אופציות

אגרות חוב ניתנות להמרה

מכשירים פיננסיים נגזרים:

חוזי החלפת ריבית

חוזי אקדמה

²³⁶ בהתאם לסעיף 93(א) ל- IFRS 13 נדרש לתת גילוי בסוף תקופת הדיווח למדידות שווי הוגן על בסיס עיתי ולמדידות שווי הוגן על בסיס שאינו עיתי. בנוסף, לגבי מדידות שווי הוגן שאינן עיתיות יש לתת גם את הסיבות למדידה. במקרים דוגמת האמור של מדידות שווי הוגן שאינן עיתיות של מכשירים פיננסיים נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית.

²³⁷ יצוין כי בהתייחס לזכויות לזמן ארוך בחברות כלולות ובעסקאות משותפות, בנסיבות בהן ישות מחזיקה העניקה הלוואה לזמן ארוך לחברה כלולה או לעסקה משותפת ולא נקבעו בגינה מועדי פירעון מוגדרים לתשלומי קרן וריבית, ו/או פריטים אלו אינם מוחזקים במסגרת מודל עסקי שמטרתו היא להחזיק נכסים פיננסיים על מנת לגבות תזרימי מזומנים חוזיים, לא יתאפשר יישום מדידה לפי עלות מופחתת ולפיכך, בדרך כלל, יידרש למדוד יתרות כאמור בשווי הוגן כאשר השינויים בשווי ההוגן יוכרו בכל תקופת דיווח ברווח או הפסד.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 19 - מכשירים פיננסיים (המשך)

1. שווי הוגן (המשך)

ב. מדרג שווי הוגן של מכשירים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן (המשך)

הטבלה שלהלן מפרטת את המכשירים הפיננסיים שנמדדו בשווי הוגן בהתאם למדרג השווי ההוגן, ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2020²³⁸:

סה"כ	רמה 3	רמה 2	רמה 1
	אלפי ש"ח		
	(בלתי מבוקר)		

נכסים פיננסיים

נכסים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן

דרך רווח או הפסד:

מניות סחירות

מניות שאינן סחירות

כתבי אופציה

תעודות השתתפות בקרנות נאמנות

אגרות חוב קונצרניות

אגרות חוב קונצרניות ניתנות להמרה

הלוואות לחברות מוחזקות²³⁹

מכשירים פיננסיים נגזרים:

חוזי החלפת ריבית

חוזי אקדמה

מכשירים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר:

מניות סחירות

מניות שאינן סחירות

אגרות חוב קונצרניות

אגרות חוב קונצרניות ניתנות להמרה

התחייבויות פיננסיות:

תמורה מותנית בגין צירוף עסקים

אופציות

אגרות חוב ניתנות להמרה

מכשירים פיננסיים נגזרים:

חוזי החלפת ריבית

חוזי אקדמה

²³⁸ בהתאם לסעיף 93(א) ל- IFRS 13 נדרש לתת גילוי בסוף תקופת הדיווח למדידות שווי הוגן על בסיס עיתי ולמדידות שווי הוגן על בסיס שאינו עיתי. בנוסף, לגבי מדידות שווי הוגן שאינן עיתיות יש לתת גם את הסיבות שהעלו צורך במדידה בשווי הוגן.

²³⁹ במקרים דוגמת האמור של מדידות שווי הוגן שאינן עיתיות של מכשירים פיננסיים נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית. יצוין כי בהתייחס לזכויות לזמן ארוך בחברות כלולות ובעסקאות משותפות, בנסיבות בהן ישות מחזיקה העניקה הלוואה לזמן ארוך לחברה כלולה או לעסקה משותפת ולא נקבעו בגינה מועדי פירעון מוגדרים לתשלומי קרן וריבית, ו/או פריטים אלו אינם מוחזקים במסגרת מודל עסקי שמטרתו היא להחזיק נכסים פיננסיים על מנת לגבות תזרימי מזומנים חוזיים, לא יתאפשר יישום מדידה לפי עלות מופחתת ולפיכך, בדרך כלל, יידרש למדוד יתרות כאמור בשווי הוגן כאשר השינויים בשווי ההוגן יוכרו בכל תקופת דיווח ברווח או הפסד.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 19 - מכשירים פיננסיים (המשך)

1. שווי הוגן (המשך)

ב. מדרג שווי הוגן של מכשירים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן (המשך)

הטבלה שלהלן מפרטת את המכשירים הפיננסיים שנמדדו בשווי הוגן בהתאם למדרג השווי ההוגן, ליום 31 בדצמבר 2020²⁴⁰:

סה"כ	רמה 3	רמה 2	רמה 1
	אלפי ש"ח (מבוקר)		

נכסים פיננסיים

נכסים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן

דרך רווח או הפסד:

מניות סחירות
מניות שאינן סחירות
כתבי אופציה
תעודות השתתפות בקרנות נאמנות
אגרות חוב קונצרניות
אגרות חוב קונצרניות ניתנות להמרה
הלוואות לחברות מוחזקות²⁴¹

מכשירים פיננסיים נגזרים:

חוזי החלפת ריבית
חוזי אקדמה

מכשירים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר:

הוגן דרך רווח כולל אחר:

מניות סחירות
מניות שאינן סחירות
אגרות חוב קונצרניות

אגרות חוב קונצרניות ניתנות להמרה

התחייבויות פיננסיות:

תמורה מותנית בגין צירוף עסקים
אופציות
אגרות חוב ניתנות להמרה
מכשירים פיננסיים נגזרים:
חוזי החלפת ריבית
חוזי אקדמה

²⁴⁰ בהתאם לסעיף 93(א) ל- IFRS 13 נדרש לתת גילוי בסוף תקופת הדיווח למדידות שווי הוגן על בסיס עיתי ולמדידות שווי הוגן על בסיס שאינו עיתי. בנוסף, לגבי מדידות שווי הוגן שאינן עיתיות יש לתת גם את הסיבות שהעלו צורך במדידה בשווי הוגן.

²⁴¹ במקרים דוגמת האמור של מדידות שווי הוגן שאינן עיתיות של מכשירים פיננסיים נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית. יצוין כי בהתייחס לזכויות לזמן ארוך בחברות כלולות ובעסקאות משותפות, בנסיבות בהן ישות מחזיקה העניקה הלוואה לזמן ארוך לחברה כלולה או לעסקה משותפת ולא נקבעו בגינה מועדי פירעון מוגדרים לתשלומי קרן וריבית, ו/או פריטים אלו אינם מוחזקים במסגרת מודל עסקי שמטרתו היא להחזיק נכסים פיננסיים על מנת לגבות תזרימי מזומנים חוזיים, לא יתאפשר יישום מדידה לפי עלות מופחתת ולפיכך, בדרך כלל, יידרש למדוד יתרות כאמור בשווי הוגן כאשר השינויים בשווי ההוגן יוכרו בכל תקופת דיווח ברווח או הפסד.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 19 - מכשירים פיננסיים (המשך)

1. שווי הוגן (המשך)

ב. מדרג שווי הוגן של מכשירים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן (המשך)

במידה והשתנה המדרג לחישוב אומדן השווי ההוגן של מכשירים פיננסיים מרמה 1 ל- רמה 2 ביחס לתקופות דיווח קודמות/לשנים קודמות, יש לציין עובדה זו ואת הסיבה לשינוי לדוגמה²⁴²:

ליום 31 בדצמבר 2020, נמדדה השקעה בכתבי אופציה של חברת _____ בשווי הוגן תוך שימוש בנתונים מצוטטים בשוק פעיל הנמנים על רמה 1. בשנת 2021 לא התקיימה סחירות מספקת בכתבי האופציה ולכן המדידה בשווי הוגן ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021, נעשתה ע"י שימוש בטכניקת הערכה המבוססת על רמה 2 תוך התבססות על נתוני שוק נצפים.

לחילופין - יש להתאים לנסיבות:

במהלך התקופה של שלושה חודשים/שישה חודשים/תשעה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 לא היו מעברים בין רמות מדרג השווי ההוגן/ לא היו מעברים מרמה 2 לרמה 1 / לא היו מעברים מרמה 1 לרמה 2.

²⁴² בהתאם לסעיף 93(ג) ל- IFRS 13 בהתייחס למדידות שווי הוגן עיתיות של נכסים והתחייבויות המוחזקים בסוף תקופת הדיווח, יינתן גילוי לסכומים של העברות **כלשהן** בין רמה 1 לבין רמה 2 של מדרג השווי ההוגן, הסיבות לאותן העברות בין רמות והמדיניות של הקבוצה לקביעה **מתי** העברות בין רמות נחשבות כאילו התרחשו. סעיף 95 לתקן קובע כי מדיניות כאמור תיושם באופן עקבי וכי המדיניות לגבי עיתוי ההכרה בהעברות **תהיה זהה** להעברות לתוך/ומחוץ לרמות. כמו כן, להעברות לתוך כל רמה יינתן גילוי ודיון **בפרט** מהעברות מחוץ לכל רמה. **במידה ורלוונטי, נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית.**

1. שווי הוגן (המשך)

כאשר קיימים מכשירים פיננסיים אשר המדידה בשווי הוגן התבצעה במסגרת רמה 3 יינתן הגילוי שלהן:

ג. הטבלה שלהלן מפרטת באשר לתנועה במכשירים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגו ע"ב עיתי המבוסס על רמה ²⁴³:

מכשירים פיננסיים הנמדדים בשווי הון דרך רווח כולל אחר		מכשירים פיננסיים הנמדדים בשווי הון דרך רווח או הפסד				
מניות לא סחירות	נגזרים שאינם משמשים לגידור	נגזרים המשמשים לגידור	הלוואות לחברות מוחזקות	מכשירים הונניים (*)	תמורה מותנית בגין צירוף עסקים	התחייבויות פיננסיות
סה"כ						
				אלפי ש"ח		

העברות מחוץ לרמה 3(**)

30 ביוני/30 בספטמבר 2021 (בלתי מבוקד)

בגין נכסים המוחזקים בסוף תקופת הדיווח

מתוך זאת בגין נכסים המוחזקים בסוף תקופת הדיווח:

(*) לדוגמה, השקעה במניות לא סחירות.

יש לתת גילוי להעברות לתוך רמה 3 ומחוצה לה (כגון העברות הניתנות לייחוס לשינויים ביכולת הצפייה של נתוני שוק) ונדרש למרט את הסיבות לאותן העברות. יינתן גילוי ודיון בנפרד להעברות לתוך רמה 3 ולהעברות מחוץ לרמה 3.

סעיף 94 ל- IFRS 13 מבחיר כי בגין מדידות שווי הוגן המסווגות ברמה 3 של מדרג השווי ההוגן יתכן שיהיה צורך במספר קבוצות גדול יותר של נכסים ושל התחייבויות (בהשוואה למקרים בהם סיווג הנתונים הוא תחת רמה 1 או רמה 2).²⁴³
בהתאם לסעיף 93(ה)(iv) ל- IFRS 13 יינתן גילוי לסכומים של העברות **כלשהן** לתוך רמה 3 או מחוץ לרמה 3 של מדרג השווי ההוגן, הסיבות לאותן העברות והמדיניות של הקבוצה לקביעה מתי העברות בין רמות נחשבות כאילו התרחשו.²⁴⁴
סעיף 95 לתקן קובע כי מדיניות כאמור תיושם באופן עקבי וכי המדיניות לגבי עיתוי ההכרה בהעברות תהיה זהה להעברות לתוך/מחוץ לרמות. כמו כן, להעברות לתוך כל רמה יינתן גילוי ודיון בנפרד מהעברות מחוץ לכל רמה. **במידה ורלוונטי, נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית.**

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 19 - מכשירים פיננסיים (המשך)

1. שווי הוגן (המשך)

ג. טבלה המפרטת באשר לתנועה במכשירים פיננסיים אשר נמדדים בשווי הוגן ע"ב עיתי המבוסס על רמה 3 (המשך):

מכשירים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן כולל אחר		מכשירים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח או הפסד				
התחייבויות פיננסיות	תמורה מותנית בגין צירוף עסקים	מכשירים הונניים (*)	הלוואות לחברות מוחזקות	נגזרים המשמשים לגידור	נגזרים שאינם משמשים לגידור	מניות לא סחירות
סה"כ	לגידור					
אלפי ש"ח						

יתרה ליום 1 באפריל/1 ביולי 2021 (בלתי מבוקר)

סך רווח (הפסד) שנזקף לרווח כולל אחר (1)

סך רווח (הפסד) שנזקף לרווח או הפסד (2)

רכישות

הנפקות

בגין צירופי עסקים

העברות אל רמה 3 (**)

מכירות/יישוב /פירעון/פדיון

העברות מחוץ לרמה 3 (**)

יתרה ליום 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2021 (בלתי מבוקר)

סך רווחים או הפסדים לתקופה שנכללו ברווח או הפסד בגין נכסים

המוחזקים בסוף תקופת הדיווח

(1) סך רווח (הפסד) שנזקף לרווח כולל אחר נכלל בסעיפים הבאים:

רווח (הפסד) בגין נכסים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל

אחר שנבעו בתקופה

בגין נכסים המוחזקים בסוף תקופת הדיווח

(2) סך רווח (הפסד) שנזקף לרווח או הפסד נכלל בסעיפים הבאים:

הכנסות מימון

הכנסות אחרות

רווח (הפסד) מסיווג מחדש של נכסים פיננסיים מקבוצת מדידה של

עלות מופחתת לקבוצת מדידה של שווי הוגן דרך רווח או הפסד

מתוך זאת בגין נכסים המוחזקים בסוף תקופת הדיווח:

הכנסות מימון

הוצאות מימון

הכנסות אחרות

הוצאות אחרות

רווח (הפסד) מסיווג מחדש של נכסים פיננסיים מקבוצת מדידה של

עלות מופחתת לקבוצת מדידה של שווי הוגן דרך רווח או הפסד

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 19 - מכשירים פיננסיים (המשך)

1. שווי הוגן (המשך)

ג. טבלה המפרטת באשר לתנועה במכשירים פיננסיים אשר נמדדים בשווי הוגן ע"ב עיתי המבוסס על רמה 3 (המשך):

מכשירים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר	התחייבויות פיננסיות		מכשירים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח או הפסד			
	תמורה מותנית בגין צירוף עסקים	נגזרים שאינם משמשים לגידור	מכשירים הונניים(*)	הלוואות לחברות מוחזקות	נגזרים שאינם משמשים לגידור	מניות לא סחירות
אלפי ש"ח						
סה"כ						

יתרה ליום 1 בינואר 2020 (מבוקר)

סך רווח (הפסד) שנוקף לרווח כולל אחר (1)

סך רווח (הפסד) שנוקף לרווח או הפסד (2)

רכישות

הנפקות

בגין צירופי עסקים

העברות אל רמה 3 (**)

מכירות/יישוב /פירעון/פדיון

העברות מחוץ לרמה 3 (**)

יתרה ליום 31 במרס/

30 ביוני/ 30 בספטמבר 2020 (בלתי מבוקר)

סך רווחים או הפסדים לתקופה שנכללו ברווח או הפסד בגין נכסים

והתחייבויות המוחזקים בסוף תקופת הדיווח

(1) סך רווח (הפסד) שנוקף לרווח כולל אחר נכלל בסעיפים הבאים:
רווח (הפסד) בגין נכסים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל

אחר שנבעו בתקופה

בגין נכסים המוחזקים בסוף תקופת הדיווח

(2) סך רווח (הפסד) שנוקף לרווח או הפסד נכלל בסעיפים הבאים:

הכנסות מימון

הכנסות אחרות

רווח (הפסד) מסיווג מחדש של נכסים פיננסיים מקבוצת מדידה של

עלות מופחתת לקבוצת מדידה של שווי הוגן דרך רווח או הפסד

מתוך זאת בגין נכסים המוחזקים בסוף תקופת הדיווח:

הכנסות מימון

הוצאות מימון

הכנסות אחרות

הוצאות אחרות

רווח (הפסד) מסיווג מחדש של נכסים פיננסיים מקבוצת מדידה של

עלות מופחתת לקבוצת מדידה של שווי הוגן דרך רווח או הפסד

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 19 - מכשירים פיננסיים (המשך)

1. שווי הוגן (המשך)

ג. טבלה המפרטת באשר לתנועה במכשירים פיננסיים אשר נמדדים בשווי הוגן ע"ב עיתי המבוסס על רמה 3 (המשך):

מכשירים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר	התחייבויות פיננסיות		מכשירים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח או הפסד			
	נגזרים שאינם משמשים לגידור	תמורה מותנית בגין צירוף עסקים	מכשירים הונניים(*)	הלוואות לחברות מוחזקות	נגזרים המשמשים לגידור	נגזרים שאינם משמשים לגידור
מניות לא סחירות						
אלפי ש"ח						
סה"כ						

יתרה ליום 1 באפריל/1 ביולי 2020 (בלתי מבוקר)

סך רווח (הפסד) שנוקף לרווח כולל אחר (1)

סך רווח (הפסד) שנוקף לרווח או הפסד (2)

רכישות

הנפקות

בגין צירופי עסקים

העברות אל רמה 3 (**)

מכירות/יישוב /פירעון/פדיון

העברות מחוץ לרמה 3(**)

יתרה ליום 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2020 (בלתי מבוקר)

סך רווחים או הפסדים לתקופה שנכללו ברווח או הפסד בגין נכסים

המוחזקים בסוף תקופת הדיווח

(1) סך רווח (הפסד) שנוקף לרווח כולל אחר נכלל בסעיפים הבאים:

רווח (הפסד) בגין נכסים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל

אחר שנבעו בתקופה

בגין נכסים המוחזקים בסוף תקופת הדיווח

(2) סך רווח (הפסד) שנוקף לרווח או הפסד נכלל בסעיפים הבאים:

הכנסות מימון

הכנסות אחרות

רווח (הפסד) מסיווג מחדש של נכסים פיננסיים מקבוצת מדידה של

עלות מופחתת לקבוצת מדידה של שווי הוגן דרך רווח או הפסד

מתוך זאת בגין נכסים המוחזקים בסוף תקופת הדיווח:

הכנסות מימון

הוצאות מימון

הכנסות אחרות

הוצאות אחרות

רווח (הפסד) מסיווג מחדש של נכסים פיננסיים מקבוצת מדידה של

עלות מופחתת לקבוצת מדידה של שווי הוגן דרך רווח או הפסד

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 19 - מכשירים פיננסיים (המשך)

1. שווי הוגן (המשך)

ג. טבלה המפרטת באשר לתנועה במכשירים פיננסיים אשר נמדדים בשווי הוגן ע"ב עיתי המבוסס על רמה 3 (המשך):

מכשירים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר	התחייבויות פיננסיות		מכשירים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח או הפסד			
	תמורה מותנית בגין צירוף עסקים	נגזרים שאינם משמשים לגידור	מכשירים הונניים(*)	הלוואות לחברות מוחזקות	נגזרים שאינם משמשים לגידור	מניות לא סחירות
אלפי ש"ח						

יתרה ליום 1 בינואר 2020 (מבוקר)

סך רווח (הפסד) שנזקף לרווח כולל אחר (1)

סך רווח (הפסד) שנזקף לרווח או הפסד (2)

רכישות

הנפקות

בגין צירופי עסקים

העברות אל רמה 3 (**)

מכירות/יישוב /פירעון/פדיון

העברות מחוץ לרמה 3(**)

יתרה ליום 31 בדצמבר 2020 (מבוקר)

סך רווחים או הפסדים לתקופה שנכללו ברווח או הפסד בגין נכסים

והתחייבויות המוחזקים בסוף תקופת הדיווח

(1) סך רווח (הפסד) שנזקף לרווח כולל אחר נכלל בסעיפים הבאים:

רווח (הפסד) בגין נכסים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל

אחר שנבעו בתקופה

בגין נכסים המוחזקים בסוף תקופת הדיווח

(2) סך רווח (הפסד) שנזקף לרווח או הפסד נכלל בסעיפים הבאים:

הכנסות מימון

הכנסות אחרות

רווח (הפסד) מסיווג מחדש של נכסים פיננסיים מקבוצת מדידה של

עלות מופחתת לקבוצת מדידה של שווי הוגן דרך רווח או הפסד

מתוך זאת בגין נכסים המוחזקים בסוף תקופת הדיווח:

הכנסות מימון

הוצאות מימון

הכנסות אחרות

הוצאות אחרות

רווח (הפסד) מסיווג מחדש של נכסים פיננסיים מקבוצת מדידה של

עלות מופחתת לקבוצת מדידה של שווי הוגן דרך רווח או הפסד

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 19 - מכשירים פיננסיים (המשך)

1. שווי הוגן (המשך)

ג. טבלה המפרטת באשר לתנועה במכשירים פיננסיים אשר נמדדים בשווי הוגן ע"ב עיתי המבוסס על רמה 3 (המשך):

הערה: במידה ושינוי של ההנחות האפשריות (אחת או יותר) ששימשו בחישוב השווי ההוגן, או כתוצאה משימוש בהנחות אלטרנטיביות, שהינן אפשריות במידה סבירה, יביא לשינוי משמעותי בשווי ההוגן של הפריט הנמדד²⁴⁵, הישות צריכה לציין עובדה זו ולתת גילוי להשפעה של שינויים אלה (כלומר, גילוי לניתוח רגישות כמותי). הישות תיתן גילוי איך חושבה ההשפעה של השינוי להנחה חלופית אפשרית במידה סבירה.

ראה סעיף ו' להלן בדבר ניתוח רגישות ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 של השווי ההוגן של השקעות במניות שאינן סחירות לשינויים אפשריים באופן סביר בשיעורי ההיוון של תזרימי המזומנים הצפויים. שינוי בפרמטרים ששימשו בחישוב השווי ההוגן של יתר הפריטים שסווגו במסגרת רמה 3 לפרמטרים אחרים הנחשבים להערכת ההנהלה כ"אפשריים באופן סביר" לא היה גורם לשינוי מהותי בסכומים שהוכרו ברווח או הפסד, סך הנכסים, סך ההתחייבויות או סך ההון. מדיניות החברה להכרה במעבר מחוץ לרמה 3 במדרג השווי ההוגן במועד האירוע או השינוי בנסיבות שגרמו להעברה.

²⁴⁵ משמעותיות תישקל ביחס לרווח או הפסד, ולסך הנכסים או לסך ההתחייבויות, או, כאשר השינויים בשווי הוגן מוכרים ברווח כולל אחר, לסך ההון.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 19 - מכשירים פיננסיים (המשך)

1. שווי הוגן (המשך)

ד. מידע נוסף בדבר מדידות שווי הוגן המסווגות ברמה 2 וברמה 3 (בלתי מבוקר)²⁴⁶:

מכשירים פיננסיים	שווי הוגן ליום 31 במרס/ 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2021 (בלתי מבוקר)	טכניקות הערכה	נתונים משמעותיים שאינם ניתנים לצפייה ²⁴⁷	רגישות מדידת השווי ההוגן לשינויים בנתונים
תמורה מותנית עסקים ²⁴⁸		השווי ההוגן של תמורה מותנית המבוסס על חישוב רווח נקי / EBITDA של העסק שנרכש נמדד באמצעות גישת ההכנסה (income approach) הכוללת אומדן של סכומי התשלומים החזויים תוך שקלול ההסתברויות להשגת היעדים שנקבעו בחוזה וזאת תוך שימוש בנתונים שאינם ניתנים לצפייה המבוססים על הנחות ההנהלה כדי לשקף מאפיינים ספציפיים לפעילות העסק הנרכש ואשר הינם משמעותיים למדידה בכללותה. מאחר והתמורה המותנית תסולק בזמן הארוך היא נמדדת לפי ערך נוכחי, תוך שימוש בשיעור היתרון מותאם סיכון.	אומדן הכנסות שנתיות - שיעור צמיחה שנתי בהכנסות - x% רווח נקי / EBITDA שיעור היתרון x%	אומדן השווי ההוגן יגדל ככל ששיעור הצמיחה בהכנסות יעלה. אומדן השווי ההוגן יגדל ככל שחשיבות ה- EBITDA/הרווח הנקי יעלה. אומדן השווי ההוגן יקטן עם עלייה בשיעור ההיתרון.
אג"ח קונצרני שאינו שחיר		השווי ההוגן נקבע ע"ב ערך נוכחי של תזרימי המזומנים העתידיים החזויים הנחשבים מובטחים או סבירים כשהם מהווים בשיעור הריבית מתואם לסיכון המקובל להלוואות בתנאים דומים. חילופין: השווי ההוגן נקבע ע"ב ערך נוכחי של תזרימי מזומנים חזויים שהותאמו לסיכון בשיעור ריבית חסר סיכון.	שיעור היתרון זה עדיין ליום 31 במרס/ 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2021 בכדי לשקף את היחלשות המטבע המקומי של הישות הלווה אשר הוביל לצמצום תזרימי המזומנים הפנוי שלה עקב ההתייבויות הקיימות לה במטבע חוץ. פרמיית סיכון. במסגרת האומדן הובא בחשבון כי אגרות חוב אלה הינן נחותות להתחייבויותיה למסדות בנקאיים של הישות הלווה.	אומדן השווי ההוגן יקטן ככל ששיעור ההיתרון של תזרימי המזומנים יגדל.
השקעות במניות שאינן שחירות		השווי ההוגן נקבע ע"ב היתרון תזרימי מזומנים.	שיעור היתרון — שיעור צמיחה צפוי לתזרימי המזומנים לטווח ארוך.	אומדן השווי ההוגן יגדל ככל ששיעור הצמיחה לטווח ארוך יגדל.
כתבי אופציה שאינם שחירים		השווי ההוגן נקבע ע"ב מודל בינומי/מודל בלאק אנד שולס	תנודתיות חזויה של מחיר המניה דיברנדנים חזויים מחיר מניית הבסיס (עשוי להיות רלוונטי כשלמחיר המניה אין ציטוט שוטף) שער חליפין ש"ח לדולר כאשר תוספת המימוש נקובה בדולר.	אומדן השווי ההוגן ישתנה משמעותית ככל ששיעור התנודתיות החזויה יהיה גבוה או נמוך משמעותית.
אגרות חוב נסחרות ²⁴⁹		השווי ההוגן נקבע בהתבסס על מחיר מצוטט המותאם למגמות בשוק הניתנות לצפייה בשבועיים האחרונים	לא רלוונטי	לא רלוונטי
שווי רכיב חוב המה באגרות חוב		השווי ההוגן נקבע בהתבסס על מודל בלאק ושולס	תנודתיות חזויה של מחיר המניה ²⁵⁰	אומדן השווי ההוגן ישתנה משמעותית ככל ששיעור התנודתיות החזויה יהיה גבוה או נמוך משמעותית.
נגזר משוואת שווי שירות הנקוב בדולר		ערך נוכחי של אומדן תזרימי המזומנים העתידיים הנובעים מהפרשי השערים העתידיים החזויים של דולר ארה"ב למועד המדידה לעומת השערים שנחזו במועד ההתקשרות.	ערך נוכחי של אומדן תזרימי המזומנים העתידיים הנובעים מהפרשי השערים העתידיים החזויים של דולר ארה"ב למועד המדידה לעומת השערים שנחזו במועד ההתקשרות.	אומדן השווי ההוגן ישתנה בעקבות שינויים בשער החליפין השוטף וכן בגין שינויים בשיעור הריבית בארה"ב ובאירופה.
הלוואות לחברות מוחזקות ²⁵¹		השווי ההוגן נקבע ע"ב ערך נוכחי של תזרימי המזומנים העתידיים בהתאם להערכת ההנהלה בדבר מועדי פירעונם כשהם מהווים בשיעור הריבית מתואם לסיכון המקובל להלוואות בתנאים דומים	שיעור היתרון מועדי פירעון	אומדן השווי ההוגן יקטן ככל ששיעור ההיתרון של תזרימי המזומנים יגדל. אומדן השווי ההוגן יקטן ככל ומועדי הפירעון יתבצעו בתקופות מאוחרות יותר.

²⁴⁶ בהתאם לסעיף 91(א) ל- IFRS 13, נדרש לתת גילוי בדבר טכניקות הערכה ונתונים ששימושו לפיתוח מדידות שווי הוגן בגין נכסים והתחייבויות פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן על בסיס עיתי (recurring) וגם בגין נכסים והתחייבויות פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן על בסיס שאינו עיתי. כמו כן, בהתאם לסעיף 93(ד) לתקן נקבע כי לגבי מדידות שווי הוגן כאמור המסווגות ברמה 2 וברמה 3 יינתן תיאור של טכניקות/טכניקות הערכה והנתונים שנעשה בהם שימוש במדידת השווי ההוגן, בדבר שינויים כלשהם בטכניקות הערכה (כגון, שינוי מגישת השוק לגישת ההכנסה), ואת הסיבה/הסיבות לביצוע השינוי כאמור.

²⁴⁷ הגילוי בדבר נתונים משמעותיים שאינם ניתנים לצפייה נדרש עבור מדידות שווי הוגן המסווגות ברמה 3 בלבד. סעיף 93(ד) ל- IFRS 13 קובע שישות אינה נדרשת ליצור מידע כמותי כדי לצית לדרישת גילוי זו אם נתונים כמותיים שאינם ניתנים לצפייה אינם מפתחים על ידי הישות בעת מדידת שווי הוגן (לדוגמה כאשר ישות משתמשת במחירים מעסקאות קודמות או במידע ע"ב תמחור של צד שלישי ללא תיאום). יחד עם זאת נקבע כי בעת הספקת גילוי זה ישות איננה יכולה להתעלם מנתונים כמותיים שאינם ניתנים לצפייה כשהם משמעותיים למדידת שווי הוגן ושהם ניתנים להשגה באופן סביר על ידי הישות.

²⁴⁸ ראה גם ביאור 4 לעיל בדבר צירופי עסקים.

²⁴⁹ מחיר מצוטט של אגרות חוב הנסחרות בשוק פעיל המותאם בשל אירוע משמעותי שהתרחש לפני מועד המדידה מסווג כרמה 2. במקרים דנן ביישום מודל בלאק ושולס תנודתיות נכס הבסיס נגזרת בד"כ מהמחירים ההיסטוריים של המניה. על כן המדובר בתוך שאינו נצפה עבור הנכס או ההתחייבות ואשר יסווג במסגרת רמה 3 של מדרג השווי ההוגן.

²⁵¹ יצוין כי בהתייחס לזכויות לזמן ארוך בחברות כלולות ובעסקאות משותפות, בנסיבות בהן ישות מחזיקה העניקה הלוואה לזמן ארוך לחברה כלולה או לעסקה משותפת ולא נקבעו בגינה מועדי פירעון מוגדרים לתשלומי קרן וריבית, ו/או פריטים אלו אינם מוחזקים במסגרת מודל עסקי שמטרתו היא להחזיק נכסים פיננסיים על מנת לגבות תזרימי מזומנים חזויים, לא יתאפשר יישום מדידת לפי עלות מופחתת ולפיכך, בדרך כלל, יידרש למדוד יתרות כאמור בשווי הוגן כאשר השינויים בשווי ההוגן יוכרו בכל תקופת דיווח ברווח או הפסד.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 19 - מכשירים פיננסיים (המשך)

1. שווי הוגן (המשך)

ד. מידע נוסף בדבר מדידות שווי הוגן המסווגות ברמה 2 וברמה 3 (בלתי מבוקר) (המשך)

הערה: במידה וקיימים יחסי גומלין בין הפרמטרים השונים ששימשו למדידת השווי ההוגן נדרש גילוי מילולי בגין אותם יחסי גומלין וכיצד אלה יכולים להגדיל או למתן את ההשפעה של אותם שינויים בנתונים שאינם ניתנים לצפייה על מדידת השווי ההוגן (לדוגמה, כאשר קיים מתאם גבוה בין שיעור ההיוון עם שיעור הצמיחה).

ה. תהליכי הערכה ששימשו את החברה במדידות שווי הוגן המסווגות במסגרת רמה 2523

המדיניות ותהליכי ההערכה במדידת שווי הוגן של מכשירים פיננסיים עתיות ושאינן עתיות נבחנים אחת לרבעון/ל-6 חודשים (יותאם לפי העניין) בידי סמנכ"ל הכספים/נושא המשרה הבכיר בתחום הכספים תוך התייעצות בצוות מומחים חיצוני בתחום של ניהול סיכונים/במערכי שווי/תוך הסתייעות בשירותים המסופקים על ידי צדדים שלישיים (לשכות שירות המספקות שירותי תמחור ו/או ברוקרים (יותאם לפי העניין)). תהליכי ההערכה כאמור כוללים, בין היתר, בחינת שיטות לתיקוף ולכיל טכניקות ההערכה בהן נעשה שימוש (בעיקר, גישת ההכנסה) וסקירה בדיעבד של ביצועי המודלים אל מול התוצאות בפועל (back testing). כמו כן, מתבצע ניתוח של מהות שינויים משמעותיים שאירעו בשווי ההוגן של המכשירים הפיננסיים, לרבות (ככל שרלוונטי) שינויים שאירעו בחלוף התקופה לגבי זמינות נתונים בהם נעשה שימוש בהערכות שווי חיצוניות/פנימיות שבוצעו בתקופות דיווח קודמות ובחינת נאותות מתודולוגיית הערכה. בכך פועלת הקבוצה להבטיח שטכניקות ההערכה משקפות באופן נאות את שוויים של הנכסים הפיננסיים וההתחייבויות הפיננסיות הנמדדים בשווי הוגן.

הערה: במידה ושינוי של ההנחות האפשריות (אחת או יותר) ששימשו בחישוב השווי ההוגן, או כתוצאה משימוש בהנחות אלטרנטיביות, שהינן אפשריות במידה סבירה, יביא לשינוי משמעותי בשווי ההוגן של הפריט הנמדד²⁵³, הישות צריכה לציין עובדה זו ולתת גילוי להשפעה של שינויים אלה (כלומר, גילוי לניתוח רגישות כמותי. הישות תיתן גילוי איך חושבה ההשפעה של השינוי להנחה חלופית אפשרית במידה סבירה:

ו. ניתוח רגישות מדידות שווי ההוגן המסווגות במסגרת רמה 3

להלן ניתוח רגישות ליום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 של השווי ההוגן של השקעות במניות שאינן סחירות לשינויים אפשריים באופן סביר בשיעורי ההיוון של תזרימי המזומנים הצפויים. עליה/ירידה בשיעור ההיוון במועד הדיווח המתחייבים בשיעורים כמפורט להלן אשר להערכת ההנהלה, הינם אפשריים באופן סביר, היתה מגדילה (מקטינה) את הרווח או הפסד ואת ההון (המיוחס לבעלי המניות של החברה) בסכומים המפורטים להלן. הניתוח להלן התבצע תחת ההנחה שכל יתר המשתנים נותרו ללא שינוי.

השפעה על רווח או הפסד		השפעה על ההון	
עליה בשיעור של	ירידה בשיעור של	עליה בשיעור של	ירידה בשיעור של
x%	x%	x%	x%
אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)			

לדעת ההנהלה בגין יתר המכשירים הנמדדים ברמה 3 שינוי של אחד או יותר מהנתונים שאינם ניתנים לצפייה לא ישנה את השווי ההוגן באופן משמעותי.

²⁵² סעיף 93(ז) ל- IFRS 13 קובע כי לגבי מדידות שווי הוגן על בסיס עתיות ושאינן עתיות המסווגות ברמה 3 של מדרג השווי ההוגן יינתן תיאור של תהליכי הערכה ששימשו את הישות (כולל לדוג' כיצד נקבעת מדיניות הערכה שלה, תהליכי הערכה וכיצד היא מנתחת שינויים במדידות שווי הוגן מתקופה לתקופה). ככל שרלוונטי, יש להתאים את דרישת הגילוי לגבי תהליכי הערכה הננקטים, אם בכלל, בגין שיטות הערכה שונות.

²⁵³ משמעותיות תישקל ביחס לרווח או הפסד, ולסך הנכסים או לסך ההתחייבויות, או, כאשר השינויים בשווי הוגן מוכרים ברווח כולל אחר, לסך ההון.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 19 - מכשירים פיננסיים (המשך)

2. סיווגים מחדש של נכסים פיננסיים

תזכורת: שינויי סיווג של קטגוריית המדידה של נכסים פיננסיים בהתאם להוראות IFRS 9 ייתכנו כאשר ורק כאשר, ישות משנה את המודל העסקי שלה לניהול נכסים פיננסיים - במקרים כאמור נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית. - ראה סעיפים 4.4 ל- IFRS 9.

ביום _____ החליט דירקטוריון לסווג מחדש השקעה באגרות חוב המסווגת בקטגוריית נכסים פיננסיים הנמדדים בעלות מופחתת בסך של _____ אלפי ש"ח, אשר מועד פירעון הנקוב הינו _____ כנכסים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח או הפסד בעקבות החלטת ועדת ההשקעות לשנות את המודל העסקי של החברה ולא להחזיק באגרות החוב על מנת לגבות תזרימי מזומנים. במועד השינוי, נמדדה ההשקעה בשוויה ההוגן בסך _____ אלפי ש"ח, כאשר הפער בין ערך הספרים למועד השינוי והשווי ההוגן בסך _____ אלפי ש"ח, נזקף ישירות לרווח או הפסד.

3. ירידת ערך (ביטול ירידת ערך) נכסים פיננסיים שאינם נמדדים בשווי הוגן

במהלך התקופה של שלושה/שישה/תשעה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 הכירה החברה בהפסד מירידת ערך בסך _____ אלפי ש"ח המיוחס ללקוח שהכריז על פשיטת רגל במהלך השנה תקופה זו/סמוך לאחר מועד הדוח על המצב הכספי ליום _____.

במהלך התקופה של שלושה/שישה/תשעה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 הכירה החברה בביטול הפסד מירידת ערך שנרשם בשנת 2020 בסך _____ אלפי ש"ח מיוחס בגין לקוח שנקלע לקשיים. ביטול ההפסד נרשם בהתבסס על הודעה במהלך שנת 2021 על הגעה של החייב להסדר חובות כולל, אשר במסגרתו ישולם לחברה סך של כ- 75% מיתרת החוב. במהלך מרס/יוני/ ספטמבר 2021 התקבל סכום של _____ אלפי ש"ח (המהווה מחצית מהסכום האמור לעיל) והיתרה תשולם במהלך הרבעון הרביעי של שנת 2021.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 19 - מכשירים פיננסיים (המשך)

4. נסיבות כלכליות ועסקיות המשפיעות על השווי ההוגן של נכסים והתחייבויות פיננסיים

גילוי לשינויים בנסיבות הכלכליות והעסקיות המשפיעות על השווי ההוגן של נכסים והתחייבויות פיננסיים.

החברה מוכרת בנזין נטול עופרת אשר מרווחי המכירה שלו נגזרים מתנודות מחירים הנקבעים מפעם לפעם על ידי הרגולציה בתחום. בכדי לקבע את מרווח המכירה כאמור, התקשרה החברה בסדרה של חוזים עתידיים על מחירי בנזין נטול עופרת הנסחרים בבורסת הסחורות של ניו יורק.

הירידה המשמעותית במחירי הנפט הגולמי הובילה לירידה במחירי תזקי הנפט לרבות בנזין נטול עופרת. לאור /הירידה כאמור במחיר הנפט והדלק, השווי ההוגן של החוזים העתידיים עלה בתקופה של שלושה חודשים/שישה חודשים/תשעה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרץ/ 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2021 בשיעור של כ- xx% והינו מסתכם בסך _____ אלפי ש"ח.

במידת הצורך יצורף בנוסף גילוי גם באשר לניתוח רגישות בגין הגורם שהשינוי בו הוביל לשינוי בשווי הוגן (כגון שיעור ריבית, שער חליפין, מחיר שוק וכו').

5. קיזוז נכסים פיננסיים והתחייבויות פיננסיות

להלן דרישות גילוי איכותיות וכמותיות, בין היתר, לגבי סכומים ברוטו שקוזו והוצגו בנטו במאזן/בדוח על המצב הכספי (דוגמה, הסכמים לסליקת נגזרים (derivative clearing agreements), הסכמי מסגרת גלובליים לרכישה חזרה (global master repurchase agreements), הסכמי מסגרת גלובליים להשאלת ניירות ערך (global master securities lending agreements), זכויות מיוחסות כלשהן לנכס פיננסי המשועבד כבטוחה וכיוצא'ם). הגילוי יינתן בכפוף לעקרונות הכלליים של IAS 34 (קרי, דרישות גילוי בדבר אירועים ועסקאות שהם משמעותיים להבנת השינויים במצב הכספי ובביצועי הישות מאז סוף תקופת הדיווח השנתית האחרונה) וזאת, מתוך מטרה להבטיח שדיווח כספי ביניים יכלול את כל המידע הרלוונטי להבנת מצבה הכספי של הישות וביצועיה במהלך תקופת הביניים. חברות אשר מציגות מכשירים פיננסיים בנטו (לאחר קיזוז) נדרשות להיוועץ במחלקה המקצועית לעניין דרישות הגילוי הנדרשות.

להלן דוגמה לגילוי בגין הסכמים מצומצמים לקיזוז יתרות פיננסיות

החברה התקשרה בהסכם לקיזוז יתרות הדדיות עם צד ג' לפיו סכומים לקבל מהצד להתקשרות ישמשו לפירעון סכומים לשלם לאותו הצד וכי ההתחשבות בין הצדדים תסולק על בסיס נטו. לאור העובדה שהזכות האמורה ניתנת לאכיפה משפטית ולאור זאת שקיימת כוונה לסלק את היתרות האמורות על בסיס נטו/ בו זמנית, מוצגות היתרות במאזנים/בדוחות על המצב הכספי על בסיס נטו.

ליום 31 במרץ /
30 ביוני /
30 בספטמבר
2021
אלפי ש"ח
(בלתי מבוקר)

סכומים לקבל
סכומים לשלם

התחייבות נטו (מוצגת במסגרת ההתחייבויות
השוטפות)

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 19 - מכשירים פיננסיים (המשך)

5. קיזוז נכסים פיננסיים והתחייבויות פיננסיות (המשך)

להלן פירוט בדבר המכשירים הפיננסיים אשר הוכרו וקוזזו במאזנים / בדוח על המצב הכספי או הכפופים להסדרי קיזוז **[מתכונת הגילוי להלן הינה מכוח תיקון ל- IFRS 7]**:

ליום 31 במרס / 30 ביוני / 30 בספטמבר 2021

שכומים ברוטו של נכסים פיננסיים (התחייבויות פיננסיות) שהוכרו	שכומים ברוטו של התחייבויות פיננסיות (נכסים פיננסיים) שהוכרו וקוזזו בדוח על המצב הכספי	שכומים נטו בדוח על המצב הכספי	מכשירים פיננסיים המשמשים כבטוחה	שכום נטו
1,234,567	876,543	357,912	456,789	123,456

אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)

נכסים פיננסיים:

מזומנים ושווי מזומנים
לקוחות

מכשירים פיננסיים נגזרים

התחייבויות פיננסיות:

משיכת יתר

ספקים

מכשירים פיננסיים נגזרים

ליום 31 בדצמבר 2020

סכומים ברוטו של נכסים פיננסיים (התחייבויות פיננסיות) שהוכרו	סכומים ברוטו של התחייבויות פיננסיות (נכסים פיננסיים) שהוכרו וקוזזו בדוח על המצב הכספי	סכומים נטו בדוח על המצב הכספי	מכשירים פיננסיים המשמשים כבטוחה	נכסים פיננסיים המשמשים כבטוחה	סכום נטו
---	---	-------------------------------	---------------------------------	-------------------------------	----------

אלפי ש"ח (מבוקר)

נכסים פיננסיים:

מזומנים ושווי מזומנים
לקוחות

מכשירים פיננסיים נגזרים

התחייבויות פיננסיות:

משיכת יתר

ספקים

מכשירים פיננסיים נגזרים

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 20 - מסים על ההכנסה

- ביום _____ אישרה מליאת הכנסת בקריאה שניה ושלישית את החוק _____ וביום _____ התיקון כאמור פורסם ברשומות. תיקון החוק קובע, בין היתר, כי שיעור מס החברות יופחת מ- _____% ל- _____% החל מיום _____.

יתרות המסים הנדחים בדוחות הכספיים ביניים ליום 31 במרס _____ (הנוסח יותאם בתקופות הביניים של שנת _____: ליום 30 ביוני / 30 בספטמבר _____), חושבו בהתאם לשיעור המס שנקבע במסגרת תיקון החוק.

יש להתאים את הניסוח בהתאם להשפעות הרלוונטיות לישות²⁵⁴:

השפעת השינוי כאמור על יתרות המסים הנדחים למועד זה הביאה לגידול/קטון, נטו ביתרות המסים הנדחים בסך של כ- _____ אלפי ש"ח. עדכון יתרות המסים הנדחים הביא לגידול/קטון ברווח הנקי לתקופה/ לתקופות של שלושה חודשים/ שלושה חודשים חודשים/ שלושה חודשים אשר הסתיימו ביום 31 במרס/ 30 ביוני/ 30 בספטמבר _____ בסך של כ- _____ אלפי ש"ח וכ- _____ אלפי ש"ח, בהתאמה, אשר קיבל ביטוי בסעיף מסים על ההכנסה²⁵⁵, לגידול/קטון ברווח כולל אחר ל לתקופה/ לתקופות של שלושה חודשים/ שלושה חודשים/ שלושה חודשים/ שלושה חודשים אשר הסתיימו ביום 31 במרס/ 30 ביוני/ 30 בספטמבר _____ בסך של כ- _____ אלפי ש"ח וכ- _____ אלפי ש"ח, בהתאמה, בגין פריטים הנזקפים ישירות להון יתווסף גם²⁵⁶: גידול/קטון בגין פריטים הנזקפים ישירות להון ליום 31 במרס/ 30 ביוני/ 30 בספטמבר _____ בסך של כ- _____ אלפי ש"ח.

- כתוצאה ממשבר הקורונה, והצפי לקטון ברווחים לשנת הדיווח השוטפת בכללותה ולשנת הדיווח העוקבת, עדכנה החברה את התקציב לשנים הבאות. לאור האמור, במהלך תקופה/תקופות הביניים של שלושה חודשים/שלושה חודשים/שלושה חודשים/ שלושה חודשים אשר הסתיימו ביום 31 במרס/ 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2021 הקטינה החברה את נכס המס הנדחה והכירה בהוצאות מס בסך של כ- _____ אלפי ש"ח.

ביאור 21 - פעילות שהופסקה / קבוצת נכסים והתחייבויות המוחזקים למכירה

סעיף 16א(ט) ל- IAS 34 דורש כי יינתן גילוי בדוחות הביניים לפעילויות מופסקות/נכסים מוחזקים למכירה במהלך התקופה.

פעילות שהופסקה:

בחודש _____ 2021 התקשרה החברה בהסכם עם חברת ABC לפיו תמכור החברה ל- ABC את כל החזקותיה בהונה המונפק של החברה המאוחדת XYZ העוסקת בשיווק יחידות נופש ומהווה את מגזר התיירות של הקבוצה. ביום 1 ב- 2021 הועברה החזקה במניות XYZ לרוכשת והושלמה עסקת המכירה. תמורת המכירה מסתכמת בכ- _____ אלפי ש"ח אשר מחציתה שולמה במועד העברת המניות כאמור לעיל ויתרתה תשולם לחברה במהלך הרבעון השני/ברבעון השלישי של שנת 2021. לאור העובדה שהחברה הנמכרת היוותה מגזר פעילות הוצגו מחדש מספרי ההשוואה בדוחות רווח והפסד / על הרווח הכולל על מנת לשקף את הפעילות שהופסקה בנפרד מהפעילות הנמשכת.

²⁵⁴ כאשר קיימת השפעת מס כאמור המתהווה בחברות מוחזקות, יש לשקול את ההתייחסות כך שיובן מהם הסכומים המיוחסים לבעלים של החברה, כמו גם השלכות השינוי על חלק החברה בתוצאות חברות כלולות ועסקאות משותפות המטופלות בשיטת השווי המאזני.

²⁵⁵ על פי רוב הגידול/קטון ברווח הנקי ייזקף ברווח או הפסד לסעיפים הבאים: מסים על ההכנסה, חלק הקבוצה ברווחי (בהפסדי) חברות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני, נטו /או רווח (הפסד) מפעילויות שהופסקו, נטו (הערה: נדרש לפרט את הסכומים שזקפו לכל סעיף).

²⁵⁶ המדובר בזקיפת השפעת המס בגין עסקאות עם בעלים במסגרת תפקידם כבעלים (דוגמת במקרים של הנפקת מניות, עסקאות של תשלום מבוסס מניות, רכיב הוני של אג"ח להמרה המהווה מכשיר פיננסי מורכב, שינויים בזכויות הבעלות בחברות בנות שתוצאתם אינה איבוד שליטה).

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 21 - פעילות שהופסקה / קבוצת נכסים והתחייבויות המוחזקים למכירה (המשך)

תמצית הנתונים הכספיים של הפעילות שהופסקה:

סעיפי רווח או הפסד / רווח (הפסד) כולל:

הפירוטים להלן הינם במתכונת סעיף 33(ב) ל-IFRS 5. לחילופין, ניתן לפרט את סעיפי ההכנסות וההוצאות המיוחדים לפעילות שהופסקה בהתאם לכותרות בדוחות על הרווח או הפסד.

לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2020 אלפי ש"ח (מבוקר)	לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/ 30 בספטמבר 2020 2021 אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	לתקופה של שישה/תשעה חודשים שהסתיימה ביום 30 ביוני/30 בספטמבר 2020 2021 אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)		
			הכנסות	
			הוצאות	
			רווח (הפסד) לפני מסים על ההכנסה	
			מסים על הכנסה בגין הפעילויות הרגילות של הפעילות שהופסקה ²⁵⁷	
			הפסד (ביטול הפסד) מירידת ערך בגין מדידה לפי שווי הוגן בניכוי עלויות מכירה ²⁵⁸	
			רווח (הפסד) ממכירת הפעילות שהופסקה (לרבות קרן הפרשי תרגום)	
			מס על הרווח ממכירת פעילות מופסקת ²⁵⁹	
			רווח (הפסד) מפעילות שהופסקה (נטו ממס)	
			רווח (הפסד) למניה מהפעילות שהופסקה²⁶⁰:	
			רווח (הפסד) בסיסי למניה	
			רווח (הפסד) מדולל למניה	
			רווח (הפסד) מיוחס לבעלי המניות של החברה	
			מפעילות נמשכת	
			מפעילות שהופסקה	
			תזרימי מזומנים מפעילות שהופסקה²⁶¹	
			מזומנים נטו שנבעו מפעילות שוטפת	
			מזומנים נטו שנבעו מפעילות/ ששימשו לפעילות השקעה	
			מזומנים נטו שנבעו מפעילות/ ששימשו לפעילות מימון	
			מזומנים נטו שנבעו מפעילות מופסקת	

²⁵⁷ דרישת גילוי בהתאם לסעיף 81(ח) (ii) ל- IAS 12.

²⁵⁸ בהתאם לסעיף 21 ל- IFRS 5 יוכר רווח בגין גידול עוקב כלשהו בשווי הוגן בניכוי עלויות מכירה, אך לא מעבר לגובה ההפסד המצטבר מירידת ערך שהוכר בעבר.

²⁵⁹ דרישת גילוי בהתאם לסעיף 81(ח) (i) ל- IAS 12.

²⁶⁰ בהתאם לסעיף 68 ל- IAS 33, ניתן להציג את נתוני הרווח למניה מהפעילות שהופסקה בדוחות הראשיים או בביאורים. בדוחות לדוגמה אלה מוצגות שתי החלופות.

²⁶¹ סעיף 33 ל- IFRS 5 קובע כי נדרש לתת גילוי לתזרימי המזומנים נטו שנבעו מפעילות מופסקת בדוחות הכספיים הראשיים או בביאורים.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 21 - פעילות שהופסקה / קבוצת נכסים והתחייבויות המוחזקים למכירה (המשך)

תמצית הנתונים הכספיים של הפעילות שהופסקה (המשך):

סעיפי מאזנים/דוחות על המצב הכספי:

ליום

2021

אלפי ש"ח
(בלתי מבוקר)

נכסים המיוחסים לפעילות שהופסקה:

נכסים שוטפים

מזומנים ושווי מזומנים
לקוחות
חייבים ויתרות חובה
מלאי
אחרים

סה"כ נכסים שוטפים

נכסים שאינם שוטפים

לקוחות וחייבים לזמן ארוך
נכסים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח או הפסד
הלוואות והשקעות אחרות
רכוש קבוע, נטו
נכסים בלתי מוחשיים
מסים נדחים

סה"כ נכסים שאינם שוטפים

סה"כ נכסים המיוחסים לפעילות שהופסקה:

התחייבויות המיוחסות לפעילות שהופסקה:

התחייבויות שוטפות

אשראי מתאגידים בנקאיים
ספקים ונותני שירותים
זכאים ויתרות זכות
אגרות חוב
אחרות

סה"כ התחייבויות שוטפות

התחייבויות שאינן שוטפות

הלוואות מתאגידים בנקאיים
אגרות חוב
הטבות לעובדים, נטו
מסים נדחים
אחרות

סה"כ התחייבויות שאינן שוטפות

סה"כ התחייבויות המיוחסות לפעילות שהופסקה

הכנסות והוצאות מצטברות שהוכרו ברווח כולל אחר בגין פעילות שהופסקה המוחזקת למכירה²⁶²:

ליום

2021

אלפי ש"ח
(בלתי מבוקר)הכנסה מצטברת שהוכרה ברווח כולל אחר בגין פריטים שסווגו
כמוחזקים למכירההוצאה מצטברת שהוכרה ברווח כולל אחר בגין פריטים שסווגו
כמוחזקים למכירה²⁶² בהתאם לסעיף 38 ל- IFRS 5 נדרש להציג בנפרד הכנסות או הוצאות מצטברות כלשהן שהוכרו ישירות במסגרת סעיפי רווח כולל אחר המתייחסות לנכסים לא שוטפים או לקבוצות מימוש, המסווגים כמוחזקים למכירה.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 21 - פעילות שהופסקה / קבוצת נכסים והתחייבויות המוחזקים למכירה

קבוצת נכסים והתחייבויות המוחזקים למכירה²⁶³:

בחודש _____ 2021 החליט דירקטוריון החברה על מכירת חברת DEF המפעילה את מתקני ייצור התבניות של הקבוצה ולפעול בתחום פעילות זה באמצעות רכישת תבניות מצדדי ג'. הדירקטוריון הנחה את הנהלת החברה לפעול לאיתור קונה. לאור העובדה שהנהלה החלה לקדם את מכירת חברת DEF ולאור זאת שהנהלה צופה בסבירות גבוהה כי המכירה תתבצע במהלך התקופה של 12 החודשים שלאחר החלטת הדירקטוריון, לרבות תוך התבססות על משא ומתן המתקיים עם מספר רוכשים פוטנציאליים המהווים צדדי ג' הוצגו הנכסים וההתחייבויות של חברת DEF כנכסים והתחייבויות המוחזקים למכירה (קבוצת מימוש). כתוצאה מהמדידה מחדש של קבוצת המימוש לפי הנמוך מבין ערך הספרים ובין אומדן השווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה הוכר הפסד מירידת ערך²⁶⁴ בסך של _____ אלפי ש"ח בסעיף הוצאות אחרות בדוח רווח והפסד/בדוח על הרווח הכולל.

להלן פירוט הנכסים וההתחייבויות שסווגו כמוחזקים למכירה:

ליום	
2021	
אלפי ש"ח	
(בלתי מבוקר)	
	נכסים:
	מזומנים ושווי מזומנים
	לקוחות
	חייבים ויתרות חובה
	מלאי
	רכוש קבוע, נטו
	נכסים בלתי מוחשיים
	מסים נדחים
	סה"כ נכסים המוחזקים למכירה
	התחייבויות:
	ספקים ונותני שירותים
	זכאים ויתרות זכות
	הלוואות מתאגידים בנקאיים
	הטבות לעובדים, נטו
	סה"כ התחייבויות המתייחסות לנכסים המוחזקים למכירה
	הכנסות והוצאות מצטברות שהוכרו ברווח כולל אחר²⁶⁵:
ליום	
2021	
אלפי ש"ח	
(בלתי מבוקר)	
	הכנסה מצטברת שהוכרה ברווח כולל אחר בגין פריטים שסווגו
	כמוחזקים למכירה
	הוצאה מצטברת שהוכרה ברווח כולל אחר בגין פריטים שסווגו
	כמוחזקים למכירה

²⁶³ בהתאם לסעיפים 20-21 ל- IAS 28 הוראות תקן דיווח כספי בינלאומי 5, נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו מיושמות על השקעה או על חלק מהשקעה בחברה כלולה או עסקה משותפת כאשר מתקיימים הקריטריונים לסיווג כמוחזק למכירה. חלק ההשקעה שנותר ואינו מסווג כמוחזק למכירה ממשיך להיות מטופל תוך שימוש בשיטת השווי המאזני עד למימוש חלק ההשקעה המסווג כמוחזק למכירה. לאחר המימוש ההשקעה הנותרת מטופלת בהתאם להוראות IFRS 9 אלא אם החלק שנותר ממשיך להיות חברה כלולה או עסקה משותפת כי אז מיושמת לגבי שיטת השווי המאזני.

²⁶⁴ דרישת גילוי בהתאם לסעיף 41(ג) ל- IFRS 5.

²⁶⁵ בהתאם לסעיף 38 ל- IFRS 5 נדרש להציג בנפרד הכנסות או הוצאות מצטברות כלשהן שהוכרו ישירות במסגרת סעיף רווח כולל אחר המתייחסות לנכסים לא שוטפים או לקבוצות מימוש, המסווגים כמוחזקים למכירה.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 22 - מגזרי פעילות^{268,267,266}

א. מידע כללי

הדיווח המגזרי מבוסס על הדיווחים הניהוליים והפנימיים של הנהלת החברה אשר נסקרים באופן סדיר (על בסיס רבעוני) על ידי מקבל החלטות התפעוליות הראשי של החברה לצורכי קבלת החלטות לגבי הקצאת משאבים והערכת ביצועים ("גישת הנהלה").

פילוח הקבוצה למגזרי פעילות מבוסס על שילוב של חתך פעילויות על בסיס מיקום גיאוגרפי ועל בסיס סוגי מוצרים ושירותים, לרבות פעילויות המתנהלות במסגרת חברות כלולות. מגזרי פעילות אשר זהו ועולים על הספים הכמותיים כפי שנקבעו בתקן IFRS 8 מהווים מגזרים בני דיווח. בהתאם לכך הקבוצה מדווחת על חמישה מגזרים בני דיווח²⁶⁹:

- נדל"ן יזמי - כולל ייזום פרויקטים בניה למגורים בישראל.
- נדל"ן להשקעה - כולל ניהול ותחזוקה של נדל"ן להשקעה בישראל ובחול.
- ישראל - כולל ייצור ומכירה של ממתקים וחטיפים. השקעת החברה בפעילות שנכללה במסגרת מגזר ישראל הוצגה עד ליום 30 ביוני 2021 על בסיס שיטת השווי המאזני ולכן הנכסים של מגזר זה, במסגרת מספרי ההשוואה, התבססו על יתרת ההשקעה בישות המוחזקת בלבד. הנתון תוצאות המגזר בגין תחום פעילות זה, כולל את חלק החברה בתוצאות הישות הכלולה כפי שנרשמו בשיטת השווי המאזני. כאמור בביאור _____ לעיל, במהלך הרבעון השלישי של שנת 2021 השיגה החברה לראשונה שליטה בחברת _____ בע"מ והתבצע איחוד לראשונה והחל מאותו מועד מציגה החברה את תחום זה כחלק מנכסי הנגזר חלק האמור לעיל ואת הכנסותיה ותוצאותיה כפי שקיבלו ביטוי בדוחות הכספיים המאוחדים.
- כלי בית - המגזר עוסק בפיתוח ושיווק כלי בית בישראל ובחול. השיווק נעשה באמצעות אתר האינטרנט של החברה ודרכו ניתן לרכוש את מוצרי החברה באמצעות מפיצים הפועלים אל מול המגזר העסקי.
- פלסטיק²⁷⁰ - החברה הכלולה אאא המוחזקת בשיעור של 40% (מטופלת בשיטת השווי המאזני) והעוסקת בייצור ושיווק מוצרי פלסטיק בישראל, מהווה רכיב של ישות העומד בהגדרת מגזר פעילות. היות והשקעה זו, עומדת בקריטריונים הכמותיים המפורטים ב-IFRS 8, נקבע כי היא מהווה מגזר בר דיווח. הנתונים שהוצגו במסגרת ביאור מגזרי פעילות בגין החברה הכלולה מבוססים על המתכונת כפי שאלה נסקרים על ידי מקבל החלטות התפעוליות הראשי של החברה, דהיינו, כפי שנכללו בדוחות הכספיים של החברה הכלולה עצמה, ללא תלות בשיעור ההחזקה של החברה בה (קרי, מוצגים לגביה נתונים בשיעור של 100%).

פעילויות אחרות כוללות ייצור ושיווק _____. פעילויות אלו אינן מוכרות כמגזרים ברי דיווח מאחר ואינן מקיימות את הספים הכמותיים בשנת 2021 או בשנת 2020²⁷¹. כמו כן, השקעות בחברות כלולות אשר לא זהו כמגזר בר דיווח אינן מוצגות כחלק מתוצאות המגזרים בני הדיווח אלא מובאות בחשבון בהתאמות לנתונים המאוחדים.

²⁶⁶ הביאור המוצג תואם את דרישות הגילוי ב- סעיף 16א(ז) ל- IAS 34.

²⁶⁷ יש לשקול השפעה אפשרית על הרכב המגזרים ברי הדיווח כתוצאה מאיחוד לראשונה או יציאה מאיחוד של ישויות העשויות להיות מגזר פעילות בר דיווח או חלק ממנו. במקרים אלה נדרש להתייעץ עם המחלקה המקצועית.

²⁶⁸ IFRS 8 קובע כי בהתקיים עמידה בתנאים לקיבוץ **מגזרי פעילות** אזי על הישות לכלול גילוי נוסף אודות השיקולים השונים שלקחה בחשבון ההנהלה ביישום הקיבוץ (מתן תיאור תמציתי של מגזרי הפעילות אשר קובצו ושל האינדיקטורים הכלכליים אשר הוערכו לצורך הקביעה לפיה המגזרים הרלוונטיים אכן חולקים 'מאפיינים כלכליים דומים'). לאור מורכבות הנושא המחלקה המקצועית לא התייחסה לאמור במסגרת הדוחות הכספיים לדוגמה. כל חברה שהני"ל רלוונטי לה נדרשת להיוועץ במחלקה המקצועית.

²⁶⁹ בהתאם לסעיף 22 ל- IFRS 8, יש לתאר את הגורמים ששימשו לזיהוי המגזרים בני הדיווח של הישות וכן את סוגי המוצרים והשירותים שמהם כל מגזר מפיץ את הכנסותיו.

²⁷⁰ במקרים בהם חברה כלולה/עסקה משותפת מהווה מגזר בר דיווח (או כאשר קיים חשד כאמור) נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית.

²⁷¹ בסעיף 16 ל- IFRS 8 נדרש לתאר את מקורות ההכנסה שאינן ברות דיווח ושנכללו תחת מגזר "אחרים".

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 22 - מגזרי פעילות (המשך)

א. מידע כללי (המשך)

עם השלמת מכירת חלק מההחזקה בחברה הבת לשעבר __ במהלך שנת 2021 תוך איבוד השליטה בה נותרה לחברה השקעה בשיעור של 25% אשר אינה עומדת בספים הכמותיים בכדי שתיחשב כמגזר בר דיווח. תוצאות החברה הבת האמורה במסגרת התנהלה פעילות ייצור מזון לבעלי חיים אשר היוותה מגזר בר דיווח, מוצגת כפעילות שהופסקה ואינה מקבלת ביטוי במסגרת המידע בדבר מגזרי פעילות. כמו כן, מגזר כלי בית הוכר לראשונה בשנת 2021 כמגזר בר דיווח לאור עמידה בספים כמותיים (בשנים קודמות נכללו נתונים בגינה במסגרת מגזר אחרים). לאור האמור, הוצגו מחדש מספרי ההשוואה כדי לשקף את השינוי במבנה המגזרים של הקבוצה²⁷².

הנתון בדבר תוצאות מגזר מייצג את הרווח התפעולי של המגזרים בני הדיווח כפי שנתון זה נכלל במסגרת הדיווחים למקבל ההחלטות התפעוליות הראשי. נתון זה כולל הכנסות והוצאות תפעוליות אשר יוחסו למגזרים על בסיס סביר.

תוצאות ההתאמות להכנסות המגזרים כוללות בעיקר נטרול נתונים (מחזור הכנסות) בגין חברה כלולה וכן במידת הצורך ביטול עסקאות בין מגזריות. ההתאמה לנתון תוצאות המגזר כוללת נטרול של מלוא תוצאות החברה הכלולה כיוון שתוצאותיה אינן מהוות חלק מהרווח התפעולי המאוחד. באופן דומה, לאור זאת שנכסי המגזרים והתחייבויות המגזרים כוללים את הנכסים וההתחייבויות המיוחסים למגזרים בני הדיווח לרבות אלה של החברה הכלולה ללא תלות בשיעורי החזקה בה ובאופן הכללתה בדוחות הכספיים המאוחדים, ההתאמות לנכסים ולהתחייבויות המגזרים, כוללות בעיקר את ביטול הנכסים וההתחייבויות של החברה הכלולה וכמו כן הכללה של נכסים והתחייבויות אחרים שאינם מיוחסים למגזר כלשהו.

מקבל ההחלטות התפעוליות הראשי של החברה סוקר באופן סדיר את הנכסים וההתחייבויות של המגזרים בני הדיווח. באשר לייחוס המוניטין בין המגזרים ראה ביאור ____.

²⁷² דרישת גילוי הנובעת מסעיף 18 ל-IFRS 8.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 22 - מגזרי פעילות (המשך)

ב. מידע אודות מגזרים בני דיווח

מאוחד	התאמות	אחרים	פלסטיק אלפי ש"ח	כלי בית אלפי ש"ח	ישראל	נדל"ן להשקעה	נדל"ן יזמי
לתקופה של שישה חודשים שהסתיימה ביום 30 ביוני/ 30 בספטמבר, 2021 (בלתי מבוקר)							
הכנסות ממכירות: לקוחות חיצוניים בין מגזריות							
סך הכנסות ממכירות							
תוצאות המגזר							
נכסי המגזר ²⁷³							
התחייבויות המגזר ²⁷⁴							
לתקופה של שישה חודשים שהסתיימה ביום 30 ביוני/ 30 בספטמבר, 2020 (בלתי מבוקר)							
הכנסות ממכירות: לקוחות חיצוניים בין מגזריות							
סך הכנסות ממכירות							
תוצאות המגזר							
נכסי המגזר ²⁷⁵							
התחייבויות המגזר ²⁷⁶							

²⁷³ מידע על נכסי מגזר נדרש רק אם הוא מדווח למקבל ההחלטות התפעוליות הראשי.

²⁷⁴ מידע על התחייבויות מגזר נדרש רק אם הוא מדווח למקבל ההחלטות התפעוליות הראשי.

²⁷⁵ מידע על נכסי מגזר נדרש רק אם הוא מדווח למקבל ההחלטות התפעוליות הראשי.

²⁷⁶ מידע על התחייבויות מגזר נדרש רק אם הוא מדווח למקבל ההחלטות התפעוליות הראשי.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 22 - מגזרי פעילות (המשך)

ב. מידע אודות מגזרים בני דיווח (המשך)

מאוחד	התאמות	אחרים	פלסטיק אלפי ש"ח	כלי בית אלפי ש"ח	ישראל	נדל"ן להשקעה	נדל"ן יזמי
לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/ 30 ביוני/ 30 בספטמבר, 2021 (בלתי מבוקר)							
הכנסות ממכירות: לקוחות חיצוניים בין מגזריות							
סך הכנסות ממכירות							
תוצאות המגזר							
נכסי המגזר²⁷⁷							
התחייבויות המגזר²⁷⁸							
לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/ 30 ביוני/ 30 בספטמבר, 2020 (בלתי מבוקר)							
הכנסות ממכירות: לקוחות חיצוניים בין מגזריות							
סך הכנסות ממכירות							
תוצאות המגזר							
נכסי המגזר²⁷⁹							
התחייבויות המגזר²⁸⁰							
לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2020 (מבוקר)							
הכנסות ממכירות: לקוחות חיצוניים בין מגזריות							
סך הכנסות ממכירות							
תוצאות המגזר							
נכסי המגזר²⁸¹							
התחייבויות המגזר²⁸²							

²⁷⁷ מידע על נכסי מגזר נדרש רק אם הוא מדווח למקבל ההחלטות התפעוליות הראשי.
²⁷⁸ מידע על התחייבויות מגזר נדרש רק אם הוא מדווח למקבל ההחלטות התפעוליות הראשי.
²⁷⁹ מידע על נכסי מגזר נדרש רק אם הוא מדווח למקבל ההחלטות התפעוליות הראשי.
²⁸⁰ מידע על התחייבויות מגזר נדרש רק אם הוא מדווח למקבל ההחלטות התפעוליות הראשי.
²⁸¹ מידע על נכסי מגזר נדרש רק אם הוא מדווח למקבל ההחלטות התפעוליות הראשי.
²⁸² מידע על התחייבויות מגזר נדרש רק אם הוא מדווח למקבל ההחלטות התפעוליות הראשי.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 22 - מגזרי פעילות (המשך)

ג. התאמה בין סך נתוני תוצאות המגזרים בני הדיווח לבין הרווח (הפסד) לפני מסים על ההכנסה המאוחד

לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר	לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר	לתקופה של שישה חודשים שהסתיימה ביום 30 ביוני/30 בספטמבר
2020	2020 2021	2020 2021
אלפי ש"ח (מבוקר)	אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)

סך תוצאות המגזרים

בני הדיווח

ביטול רווחים בין

מגזרים

בניכוי פעילות

מופסקת

סכומים שלא יוחסו

למגזרים בני

הדיווח:

ירידת ערך/ ביטול

הפסד מירידת ערך

פחת והפחתות

הוצאות בגין שינוי

מבני

הוצאות בגין תלויות

חלק ברווחי (הפסדי)

חברות מוחזקות

המטופלות לפי שיטת

השווי המאזני

ירידת ערך מוניטין

תשלום מבוסס מניות

רווח (הפסד) לפני

מסים על ההכנסה

ופעילויות שהופסקו

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 23 - ביאור התאמה בגין חברה נערכת / חברה מוחזקת המטופלת לפי שיטת השווי המאזני המדווחת לפי כללי חשבונאות מקובלים בארה"ב ודוחותיה מצורפים לדוחות החברה²⁸³

במידה ורלוונטי נדרשת הצגת ביאור בהתאם לפורמט הקיים בביאור 38 לדוחות הכספיים המאוחדים לדוגמה לשנת 2020. ביאור זה מבוסס על הנדרש בסעיף 19 (ו) (3) לתקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התש"ע - 2010, לפיו, ביאור ההתאמה המתייחס לדוחות חברה כלולה²⁸⁴ או חברה נערכת, שדוחותיה מצורפים לדוחות הכספיים של החברה ואשר הינם ערוכים שלא לפי תקני IFRS, יינתן במתכונת דומה לביאור ההתאמה הניתן בעניין הסבר המעבר ליישום תקני IFRS. עוד יצוין כי הביאור ייכלל בדוחות החברה הכלולה/הנערכת או בדוחות החברה המדווחת עצמה.

בהתאם לעקרונות ביאור המעבר ליישום תקני IFRS יידרש להציג הסברים כדלקמן:

א. התאמות של ההון שדווח בהתאם לכללי החשבונאות על פיהם נערכו הדוחות המצורפים להון בהתאם לתקני IFRS.

ב. התאמה לסך הרווח הכולל בהתאם לתקני IFRS כשנקודת המוצא להתאמה זו תהיה סך הרווח הכולל שדווח בהתאם לכללי החשבונאות על פיהם נערכו הדוחות המצורפים (או סך הרווח או הפסד אם הישות לא דיווחה על סך רווח כולל).

ההתאמות הנדרשות לעיל צריכות לתת מספיק פרטים כדי לאפשר למשתמשים להבין את התיאומים המהותיים לדוח על המצב הכספי/מאזן ולדוח על הרווח הכולל. כמו כן, אם הישות מציגה דוח על תזרימי המזומנים בדוחותיה בהתאם לכללי החשבונאות על פיהם נערכו הדוחות המצורפים יידרש להסביר גם את התיאומים המהותיים לדוח על תזרימי המזומנים.

הביאור כולל גישה "מרחיבה" המפרטת את הדוחות על המצב הכספי והדוחות על הרווח הכולל במלואם אך ייתכנו גישות מצומצמות יותר המציגות רק את פריטים הרלוונטיים מדוחות אלו ובלבד שייכלל גילוי בדבר ההתאמה להון ולסך הרווח הכולל תוך פירוט התיאומים המהותיים שהתבצעו.

מומלץ להיוועץ במחלקה המקצועית במידה והנושא רלוונטי.

²⁸³ תקנה 19 (ו) לתקנות דוחות כספיים שנתיים קובעת כי ניתן לצרף דוחות חברה אשר אינם ערוכים בהתאם לתקני IFRS בתנאי שמערכת כללי החשבונאות של דוחות החברה המצורפת הינה מקיפה ושבדוחות החברה המצורפת או בדוחות החברה נכלל ביאור התאמה לתקני IFRS (במתכונת דומה לביאור ההתאמה הניתן בעניין הסבר המעבר ליישום לראשונה של תקני IFRS במסגרת תקן IFRS 1). במקרים כאמור נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית.

²⁸⁴ לרבות חברה בשליטה משותפת המטופלת בשיטת השווי המאזני.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 24 - הסמכה בדבר החתימה על הדוחות הכספיים ביניים

ביום xx במאי/ אוגוסט/ נובמבר, 2021, הסמיך דירקטוריון החברה את מר xx המשמש כדירקטור בחברה והינו חבר בוועדת המאזן של החברה/ בוועדה לאישור הדוחות הכספיים של החברה, לחתום על הדוחות הכספיים ביניים במקום יו"ר הדירקטוריון/מנכ"ל החברה/סמנכ"ל הכספים של החברה אשר נבצר ממנו לחתום על הדוחות עקב שהותו בכנס עסקי בחו"ל (לפרט סיבה).

בכל מקום בו תישקל השמטת הדוחות הנפרדים בשל זניחות המידע יידרש להיוועץ במחלקה המקצועית לבחינת נאותות הנושא.

ביאור 25 - אי הכללת מידע כספי נפרד הנדרש בהגשה מכח סעיף 138 לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל 1970, בדוח הביניים²⁸⁵

החברה לא כללה בדוח הביניים מידע כספי נפרד הנדרש בהגשה מכח תקנה 138 לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים) התש"ל 1970 וזאת מהנימוקים הבאים:

לחברה השקעה זניחה בסך _____ בחברה מאוחדת ללא פעילות.

או

החברה והחברות המאוחדות שלה הינן חברות ייעודיות המחויבות לעסוק בהנפקה של תעודות סל/אגרות חוב ומתנהלות כיחידה כלכלית אחת. החברות הינן ייעודיות חד תכליתיות ולפיכך מוגבלות ואינן יכולות לעסוק בפעילות עסקית אחרת. לאור האמור, החברות הוקמו במשותף למטרה ייעודית, כל מידע מהותי בקשר לחברה ניתן במסגרת הדוחות הכספיים המאוחדים.

או

החברה מחזיקה בבעלות מלאה במספר חברות שיווק אשר פעילותן משלימה את הפעילות העיקרית המנוהלת במסגרת החברה. חברות אלה אינן בעלות פעילות עסקית עצמאית והן מהוות רכיב מתוך מערך פעילות אשר אוגדו במסגרת משפטית כחברה וזאת מטעמי רגולציה ושיקולים ניהוליים אחרים. היקף הנכסים, ההתחייבויות, ההכנסות וההוצאות המנוהלים במסגרת אותן חברות הינו זניח ביחס להיקף של החברה.

לאור האמור, פרסום דוח כספי נפרד לא יהווה משום תוספת מידע מהותית למשקיע סביר, שאינו נכלל כבר במסגרת הדוחות הכספיים המאוחדים של החברה.

²⁸⁵ בכל מקום בו תישקל השמטת הדוחות הנפרדים בשל זניחות המידע יידרש להיוועץ במחלקה המקצועית לבחינת נאותות הנושא. בנוסף, יידרש כי הצהרת ההנהלה תכלול התייחסות לנושא.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 26 - אירועים לאחר תאריך הדיווח²⁸⁶

א. השקעה ב_____

ביום _____ 2021 רכשה החברה xx% ממניות חברת ABC המאוגדת ב_____ תמורת סך של _____ אלפי דולר (כ- xxxx אלפי ש"ח). חברת ABC מחזיקה בקרקעות בשטח כולל של כ- _____ דונם שייעודן בנייה למגורים. על הקרקעות צפויים להיבנות כ- _____ יחידות דיור.

ב. דיבידנד שהוכרז לאחר תקופת הדיווח

דירקטוריון החברה החליט ביום xx _____ 2021 על חלוקת דיבידנד בסך של _____ אלפי ש"ח (_____ ש"ח למניה).

ג. שינויים בשווי ההוגן של נכסים פיננסיים

בעקבות אי הוודאות השוררת בשוקי ההון בעולם והירידות בשערי ניירות הערך בבורסה בישראל (או: **התאם לפי הבורסה או הבורסות הרלבנטיות**) לאחר תקופת הדיווח, חלו שינויים מהותיים בשווי ההוגן של נכסים פיננסיים המוחזקים בידי הקבוצה ליום 31 במרס/ 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2021. כתוצאה מכך נגרם לקבוצה עד ליום _____ 2021 (מועד אישור הדוחות הכספיים) הפסד המוערך בסך של כ- _____ אלפי ש"ח (**אם יש גם השפעת מס יש לציין אותה**) בגין השקעות בניירות ערך הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח או הפסד.

ד. שינויים בשווי ההוגן של אגרות חוב שהונפקו

בעקבות אי הוודאות השוררת בשוקי ההון בעולם והירידות בשערי ניירות הערך בבורסה בישראל (או: **התאם לפי הבורסה או הבורסות הרלבנטיות**) לאחר תקופת הדיווח, חלו שינויים מהותיים בשווי ההוגן של אגרות החוב / אגרות חוב להמרה שהונפקו על ידי החברה. השווי ההוגן של אגרות החוב ליום _____ 2021 (מועד אישור הדוחות הכספיים) בהתבסס על מחיר הבורסה לאותו מועד, הסתכם בכ- _____ אלפי ש"ח (ליום 31 במרס/ 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2020 הסתכם השווי בכ- _____ אלפי ש"ח). ההתחייבות בגין אגרות החוב האמורות מטופלת בדוחות הכספיים בשיטת העלות המופחתת.

ה. מניות הטבה

ביום _____ 2021 (לאחר תאריך הדיווח אך לפני מועד אישור הדוחות הכספיים לפרסום) הנפיקה החברה _____ מניות הטבה רגילות בנות 1 ש"ח ערך נקוב/ הכריזה החברה על חלוקת _____ מניות הטבה רגילות בנות 1 ש"ח ערך נקוב לבעלי המניות הרגילות של החברה (החלוקה משקפת _____ מניות הטבה לכל 100 מניות), אשר מהוות הטבה של _____ ערך נקוב לכל _____ מניות. מספר המניות בדוחות הכספיים, לרבות הנתונים ששימשו לצורך חישובי הרווח למניה, הותאם למפרע ומשקף את מספר המניות לאחר שהובאו בחשבון מניות ההטבה.

²⁸⁶ סעיף 25 ל- IAS 1 קובע כי יש לכלול גילויים במידה והנהלת החברה מודעת לקיומן של אי-וודאויות מהותיות המתייחסות לאירועים או לתנאים אשר יכולים להטיל ספק משמעותי בדבר יכולתה של הישות להמשיך ולפעול כעסק חי. אירועים או תנאים המחייבים גילוי כאמור עשויים להיווצר לאחר תקופת הדיווח.

ביאורים לדוחות הכספיים ביניים מאוחדים

ביאור 26 - אירועים לאחר תאריך הדיווח

1. שינוי בשיעורי המס

האמור להלן הינו לצורך דוגמה - הנוסח יותאם בהתאם לנסיבות העניין (תוך הבאה בחשבון של פעילויות החברה באיזורים גיאוגרפיים שונים).

ביום ____ 2021, עבר בכנסת חוק לשינוי שיעור המס _____, אשר במסגרתו, שיעור מס החברות עלה/ירד לשיעור של ____%.

יתרות המסים הנדחים בדוחות הכספיים ליום 31 במרץ/30 ביוני/30 בספטמבר 2021, חושבו לפי שיעורי המס שהיו בתוקף לתאריך הדוחות הכספיים ואינן כוללות את השלכות השינוי בשיעור המס כאמור, זאת מאחר וחקיקת המס הושלמה למעשה לאחר תום תקופת הדיווח.

להערכת החברה, בהתבסס על יתרות המסים הנדחים ליום 31 במרץ/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 ואילו חקיקת המס הייתה מושלמת למעשה עד למועד זה, השפעת השינוי על הדוחות הכספיים של החברה ליום 31 במרץ/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 הייתה מתבטאת באופן של גידול/קיטון ביתרות המסים הנדחים בסך של כ- _____ אלפי ש"ח. עדכון יתרות המסים הנדחים כאמור היה מביא **(יש להתאים את הניסוח בהתאם להשפעה הרלוונטית²⁸⁷)** לגידול/קיטון ברווח (הפסד) לתקופה של שלשה/שישה/תשעה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרץ/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 בסך של כ- _____ אלפי ש"ח, לגידול/קיטון ברווח כולל אחר לתקופה של שלשה/שישה/תשעה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרץ/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 בסך של כ- _____ אלפי ש"ח ולגידול/קיטון בהון ליום 31 במרץ/30 ביוני/30 בספטמבר 2021 בסך של כ- _____ אלפי ש"ח.

²⁸⁷ כאשר קיימת השפעת מס כאמור המתהווה בחברות מוחזקות, יש לשקול את ההתייחסות כך שיובן מהם הסכומים המיוחסים לבעלים של החברה, כמו גם השלכות השינוי על חלק החברה בתוצאות חברות כלולות ועסקאות משותפות המטופלות בשיטת השווי המאזני.

נספחים לדוחות כספיים ביניים מאוחדים

נספח א' - דוח משולב על רווח והפסד ורווח כולל אחר

דוחות תמציתיים מאוחדים על הרווח והפסד ורווח כולל אחר ²⁸⁸

לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2020 אלפי ש"ח (מבוקר)	לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/30 בספטמבר 2020 אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	לתקופה של שישה/תשעה חודשים שהסתיימה ביום 30 ביוני/30 בספטמבר 2020 אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	ביאור
--	---	--	-------

הכנסות ממכירות ²⁸⁹
הכנסות מממן שירותים
הכנסות משכירות
הכנסות ממכירת דירות/בניינים/מלאי קרקעות
הכנסות מחוזי ביצוע
הכנסות מהסדרי זיכיון
הכנסות מעמלות
סה"כ הכנסות

עלות המכירות
עלות מתן שירותים
עלות השכירות
עלות מכירת דירות/בניינים/מלאי קרקעות
עלות ההכנסות מחוזי ביצוע
עלות בגין עמלות
סה"כ עלות המכירות והשירותים

רווח (הפסד) גולמי

הוצאות מכירה ושיווק
הוצאות הנהלה וכלליות
שערוך נכסי נדל"ן להשקעה
הוצאות מחקר ופיתוח
רווח (הפסד) מחלוקה לבעלים של נכסים שאינה במזומן ²⁹⁰
הפסדי אשראי בגין לקוחות, חייבים ונכסים בגין חוזים ²⁹¹
הכנסות אחרות
הוצאות אחרות

רווח (הפסד) תפעולי

הכנסות מימון ²⁹²
הוצאות מימון ^{293,294}
רווח (הפסד) הנובע מגריעה של נכסים פיננסיים שנמדדו
בעלות מופחתת
ביטול הפסד (הפסד) מהפסדי אשראי בגין נכסים פיננסיים
רווח (הפסד) מסיווג מחדש של נכסים פיננסיים מקבוצת
מדידה של עלות מופחתת לקבוצת מדידה של שווי הוגן דרך
רווח או הפסד
רווח (הפסד) מצטבר מסיווג מחדש מקבוצת מדידה של שווי
הוגן דרך רווח כולל לקבוצת מדידה של שווי הוגן דרך רווח
או הפסד
חלק החברה ברווחי (הפסדי) חברות מוחזקות המטופלות לפי
שיטת השווי המאזני ²⁹⁵
רווח (הפסד) לפני מסים על ההכנסה
מסים על הכנסה

רווח (הפסד) מפעילות נמשכת

רווח (הפסד) מפעילות שהופסקה (נטו ממס)

רווח (הפסד) לתקופה

²⁸⁸ בהתאם לסעיף 10א' ל- IAS 1 ישות תציג את כל פריטי ההכנסה וההוצאה שהוכרו בתקופה:

א. בדוח יחיד: על רווח והפסד ורווח כולל אחר, או
ב. בשני דוחות: דוח רווח והפסד נפרד ודוח על הרווח הכולל האחר (ראה דוגמה בדוחות הראשיים);
בדוגמה זו מוצגת חלופה א'.

²⁸⁹ במקרים בהם לחברה הכנסות מהותיות שלא עומדות בתנאי ההכרה בהכנסה בהתאם להוראות IFRS 15 או כאשר החברה הכירה בשנה השוטפת בהכנסות שנבעו בגין שנים קודמות, יש להיוועץ במחלקה המקצועית בנוגע לגילוי הנדרש בנושא.

²⁹⁰ בהתאם לסעיף 15 ל- IFRIC 17, במועד סילוק ההתחייבות נדרש להכיר בהפרש בין הערך בספרים של הנכסים שחולקו לבין הערך בספרים של ההתחייבות בגין הדיבידנד לשלם למועד הסילוק (מוצגת בשווי הוגן של הנכסים שחולקו) בסעיף נפרד ברווח או הפסד.

²⁹¹ בהתאם לסעיף 113 ל- IFRS 15, נדרש לתת גילוי נפרד להפסדים מירידת ערך שהוכרו בגין חייבים או נכסים בגין חוזים עם לקוחות לבין הפסדים מירידת ערך מחוזים אחרים. גילוי כאמור יכול להתבצע בדוח על הרווח או הפסד (כמוצג בדוחות לדוגמה אלה) או בביאורים.

²⁹² בהתאם לסעיף 65 לתקן IFRS 15 ישות תציג את השפעות המימון (הכנסות ריבית או הוצאות ריבית) הנובעות מהפרדת רכיב מימון משמעותי בחוזה בנפרד מהכנסות מחוזים עם לקוחות בדוח על הרווח והפסד.

²⁹³ בהתאם לסעיף 65 לתקן IFRS 15 ישות תציג את השפעות המימון (הכנסות ריבית או הוצאות ריבית) הנובעות מהפרדת רכיב מימון משמעותי בחוזה בנפרד מהכנסות מחוזים עם לקוחות בדוח על הרווח והפסד.

²⁹⁴ סעיף 49 ל- IFRS 16 קובע כי הוצאות ריבית בגין התחייבות בגין חכירה תוצג בנפרד מהוצאות פחת מנכסי זכות שימוש.

²⁹⁵ חלק החברה ברווחי (הפסדי) חברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני עשוי בנסיבות מסוימות להיות מסווג במסגרת הרווח (הפסד) התפעולי. (כמו כן, ייתכנו מצבים בהם חלק החברה ברווח (הפסד) בגין חברות מוחזקות **מסוימות** המטופלות לפי שיטת השווי המאזני יוצג במסגרת הרווח (ההפסד) התפעולי בעוד שבגין חברות מוחזקות **אחרות** יוצג הרווח כמוצג לעיל, לאחר הרווח (הפסד) התפעולי). **כאשר נשקל סיווג כאמור נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית.**

נספחים לדוחות כספיים ביניים מאוחדים

נספח א' - דוח משולב על רווח והפסד ורווח כולל אחר (המשך)

דוחות תמציתיים מאוחדים על הרווח והפסד ורווח כולל אחר (המשך)

לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2020 אלפי ש"ח (מבוקר)	לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/ 30 בספטמבר 2020 2021 אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	לתקופה של שישה/תשעה חודשים שהסתיימה ביום 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2020 2021 אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)
--	---	--

מרכיבי רווח כולל אחר:

פריטי רווח כולל אחר אשר מסווגים מחדש/יסווגו בעתיד לרווח או הפסד:

גידורי תזרים מזומנים:

רווח (הפסד) בגין עסקאות גידור תזרימי מזומנים שנבעו בתקופה
בניכוי: סכומים שנוקפו לדוח רווח והפסד
בניכוי: סכומים שנוקפו לערך הספרים הראשוני של פריטים מגודרים

השקעות במכשירי חוב הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר:

רווח (הפסד) בגין השקעות במכשירי חוב הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר שנבעו בתקופה
בניכוי: סכומים שנוקפו לדוח רווח והפסד בגין מימוש/הפסדי אשראי השקעות במכשירי חוב הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר
הפרשי שער:

הפרשי שער בגין תרגום דוחות כספיים בגין פעילויות חוץ הפרשי שער בגין תרגום דוחות כספיים בגין פעילות חוץ שנוקפו לרווח והפסד
רווח (הפסד) בגין גידור השקעה נטו בפעילות חוץ רווח (הפסד) בגין גידור השקעה נטו בפעילות חוץ שנוקפו לרווח והפסד
חלק ברווח כולל אחר של חברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני
מסים על ההכנסה בגין רכיבים אשר מסווגים מחדש לרווח או הפסד

סך הכל רווח (הפסד) כולל אחר שמסווג מחדש/שיסווג בעתיד לרווח או הפסד, נטו ממס

פריטי רווח כולל אחר אינם מסווגים מחדש/לא יסווגו בעתיד לרווח או הפסד²⁹⁶:

מידות מחדש של תכנית הטבה מוגדרת, נטו הערכה מחדש בגין רכוש קבוע
רווח (הפסד) בגין השקעות במכשירים הוניים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר²⁹⁷
שינוי בשווי ההוגן של התחייבויות שיועדו למדידה בשווי הוגן דרך רווח או הפסד, בגין החלק המגלם את סיכון האשראי העצמי²⁹⁸
חלק ברווח כולל אחר של חברות מוחזקות המטופלות לפי שיטת השווי המאזני
מסים על ההכנסה בגין רכיבים אשר אינם מסווגים מחדש לרווח או הפסד

סך הכל רווח (הפסד) כולל אחר אינו מסווג מחדש/לא יסווג בעתיד לרווח או הפסד, נטו ממס

סך הכל רווח (הפסד) כולל לתקופה

²⁹⁶ בהתאם לסעיף 6.2.4 ל- IFRS 9, מכשיר כשיר להיות מיועד כמכשיר מגדר במלואו למעט מספר מצומצם של חריגים - בהתייחס לישויות אשר מייצגות כמכשיר מגדר רק את השינויים בערך הפנימי של אופציות ו/או רק את השינוי באלמנט המחיר המיידי של חוזה אקדמה נדרש להיוועץ במחלקה המקצועית.

²⁹⁷ יודגש כי בקטגוריית מכשירים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר קיים הבדל בין מכשיר חוב למכשיר הון לעניין סיווג הפסדים/זקיפה בעת מימוש ההשקעה לרווח או הפסד.

²⁹⁸ למעט בנסיבות בהן פיצול כאמור יגרם להיווצרותה או להגדלתה של אי התאמה חשבונאית ברווח או הפסד כי אז יוכרו כל השינויים בשווי ההוגן ברווח או הפסד. הסעיף האמור רלוונטי לתקופות בגין מיושם IFRS 9, קרי, החל משנת 2018 לישויות אשר לא בחרו ביישומן המוקדם (עם זאת, כזכור, עד למועד כניסת IFRS 9 לתוקף, ניתן היה לאמץ טיפול חשבונאי זה במקביל להמשך יישום IAS 39).

נספחים לדוחות כספיים ביניים מאוחדים

נספח א' - דוח משולב על רווח והפסד ורווח כולל אחר (המשך)

דוחות תמציתיים מאוחדים על הרווח והפסד ורווח כולל אחר (המשך)

לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2020	לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה ביום 31 במרס/30 ביוני/ 30 בספטמבר 2020 2021	לתקופה של שישה/תשעה חודשים שהסתיימה ביום 30 ביוני/ 30 בספטמבר 2020 2021	אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	ביאור
אלפי ש"ח (מבוקר)	אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)		

רווח נקי מיוחס ל:

בעלי המניות של החברה
זכויות שאינן מקנות שליטה

סך הכל רווח (הפסד) כולל

מיוחס ל:

בעלי המניות של החברה
זכויות שאינן מקנות שליטה

רווח (הפסד) למניה המיוחס לבעלי המניות של
החברה (בש"ח)

רווח (הפסד) בסיסי למניה:

מפעילות נמשכת

מפעילות שהופסקה

סה"כ

רווח (הפסד) מדולל למניה

מפעילות נמשכת

מפעילות שהופסקה

סה"כ

(*) יישום למפרע/הוצג מחדש/סווג מחדש ראה ביאור _____.

(**) התאמה לא מהותית של מספרי השוואה, ראה ביאור _____.

נספחים לדוחות כספיים ביניים מאוחדים

נספח ב' - דוחות מאוחדים על השינויים בהון הערוכים במתכונת הכוללת התאמה בין הערך בספרים לתחילת התקופה ולסופה, לכל רכיב של ההון, תוך הבחנה בין פריטים שמקורם ברווח או הפסד, רווח כולל אחר או עסקאות עם בעלי המניות (המשך)

מיוחס לבעלי המניות של החברה														
ביאור	הון מניות	פרמיה	כתבי אופציה / מרכיב הוני בגין אג"ח המירות	קרן הון בגין תשלום מבוסס מניות/ קרנות הון	השקעות במכשירי הון הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר	הפרשי תרגום דוחות כספיים של פעילויות חוץ אלפי ש"ח (בלתי מבוקר)	שטר הון	מניות באוצר	תקבולים על חשבון מניות שטרם הוקצו	קרן הון בגין עסקאות עם זכויות שאינן מקנות שליטה	עודפים	סה"כ	זכויות שאינן מקנות שליטה	סך ההון
יתרה ליום 1 ב-2020 ³⁰² שינויים בשנה: השפעת שינויים במדיניות החשבונאית שינויים בגין תיקוני טעות ³⁰³														
יתרה ליום 1 בינואר 2020 לאחר תיאומים למפרע והצגות מחדש רווח (הפסד) לשנה רווח (הפסד) בגין עסקאות גידור תזרימי מזומנים שנבעו בשנה הפרשי שער בגין תרגום דוחות כספיים בגין פעילויות חוץ רווח (הפסד) בגין גידור השקעה נטו בפעילות חוץ מדידות מחדש של תכנית הטבה מוגדרת, נטו רווח (הפסד) בגין השקעות במכשירי הון/במכשירי חוב הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר שינוי בשווי ההוגן של התחייבויות שיועדו למדידה בשווי הוגן דרך רווח או הפסד, בגין החלק המגלם את סיכון האשראי העצמי ³⁰⁴ הערכה מחדש בגין רכוש קבוע רווח (הפסד) כולל אחר לשנה סך הכל רווח (הפסד) כולל לשנה הנפקת מניות רגילות הנפקת כתבי אופציה למניות מימוש כתבי אופציה למניות רכישת מניות באוצר מניות באוצר שנמכרו עלות תשלום מבוסס מניות רכישת זכויות שאינן מקנות שליטה הנפקת הון / מכירת מניות לבעלי זכויות שאינן מקנות שליטה רכישת חברות מאוחדות שאוחדו לראשונה גריעת זכויות שאינן מקנות שליטה בשל איבוד שליטה בחברה מאוחדת לשעבר המרת אגרות חוב להמרה במניות רכיב הוני בגין אגרות חוב המירות דיבידנד שהוכרז / ששולם לבעלי מניות החברה דיבידנד שהוכרז / ששולם לבעלי זכויות שאינן מקנות שליטה הנפקת שטר הון קרן הון מעסקה עם בעל שליטה														
יתרה ליום _____2020														

³⁰² נדרש לתת מספרי השוואה במתכונת לעיל לכל תקופות הדיווח.

³⁰³ בהתאם לסעיף 106 ל- IAS 1 נדרש להציג לכל רכיב של ההון, השפעות של יישום למפרע או של הצגה מחדש למפרע שהוכרו בהתאם ל- IAS 8.

³⁰⁴ למעט בנסיבות בהן פיצול כאמור יגרום להיווצרותה או להגדלתה של אי התאמה חשבונאית ברווח או הפסד כי אז יוכרו כל השינויים בשווי ההוגן ברווח או הפסד.

הדוחות הכספיים המאוחדים לדוגמה לתקופות ביניים נועדו לשמש כמקור מידע מנחה בלבד אשר אינו מהווה ייעוץ מקצועי או חוות דעת מקצועית. השימוש בתכנים המובאים במסגרתו בהתייחס למקרים ספציפיים שונים תלוי בנסיבות הספציפיות והמאפיינים הרלוונטיים בנסיבות העניין. לפיכך השימוש בדוחות לדוגמה אלו נדרש להיעשות תוך היועצות בגורם מקצועי מתאים ולאחר בדיקה של נסיבות המקרה הנדון. יובהר כמו כן כי לא ניתן להבטיח את העדכניות, השלמות והדיוק של המידע המובא במסגרת הדוחות הכספיים לדוגמה. ציטוטים והפניות מתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) ומתקנות ניירות ערך המקבלים ביטוי במסגרת הדוחות הכספיים לדוגמה לא נועדו לשקף את מכלול הוראות הגילוי, הצגה, הכרה ומדידה הנדרשים מכוח תקני דיווח כספי בינלאומיים ומתקנות ניירות ערך ובכל מקרה רק הנוסח הרשמי, המלא והעדכני של תקני דיווח כספי בינלאומיים ותקנות ניירות ערך הינו הנוסח המחייב.

יובהר כי פאהן קנה ושות', השותפים בה והגורמים המועסקים במסגרתה כמו גם כל ישות אחרת החברה ברשת הבינלאומית Grant Thornton International Ltd. אינם נושאים באחריות כלשהי בגין השימוש ו/או החלטות אשר ייעשו על בסיס דוחות כספיים לדוגמה אלו ו/או להשלכות כלשהן של ביצוע פעולות ו/או הימנעות מביצוע פעולות אשר ייעשו על בסיס דוחות כספיים לדוגמה אלו.