



הבהרה מספר 4

תרגום הדוחות הכספיים לשקל ממטבע הדיווח שאינו השקל

מרס, 2004

הבהרה מספר 4 -

תרגום הדוחות הכספיים לשקל ממטבע הדיווח שאינו השקל

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. אין להעתיק, לשכפל, לתרגם, להציג, לפרסם, להפיץ, להוציא לאור או לעשות שימוש מסחרי כלשהו בפרסום זה או בחלק ממנו, בכל דרך שהיא ובכל אמצעי מכני, אלקטרוני או אחר, ללא הסכמה מפורשת בכתב ומראש מאת המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

הסעיפים, המובאים באותיות מודגשות, מייצגים את העקרונות העיקריים של הבהרה. סעיפים אלו יש לקרוא בהקשר לחומר הרקע וסעיפי ההסבר, המהווים חלק בלתי נפרד מההבהרה. כל הסעיפים בהבהרה מחייבים באותה מידה. הנספח שבהבהרה זו אינו בא להוסיף על כללי החשבונאות המצויים בגוף הבהרה או לגרוע מהם. במקרה של שוני בין האמור בנספח לבין האמור בגוף הבהרה, הוראותיה של האחרונה הן המחייבות. תקני החשבונאות וההבהרות המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

רקע

1. סעיף 4 לתקן חשבונאות מספר 13, השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ (להלן - "תקן חשבונאות מספר 13") קובע כי "התקן אינו מציין את המטבע בו תאגיד מציג את דוחותיו הכספיים. ברם, תאגיד משתמש, בדרך כלל, במטבע של המדינה בה הוא שוכן. אם תאגיד מציג את דוחותיו הכספיים במטבע אחר, תקן חשבונאות זה דורש מתן גילוי לגבי הסיבות להצגה באותו מטבע אחר. בנוסף, דורש תקן זה מתן גילוי לגבי הסיבות לשינוי כלשהו במטבע הדיווח."
2. בהערת שוליים לסעיף 4 לתקן חשבונאות מספר 13 נקבע כי "הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות מכירה באפשרות, הקיימת במקרים מסוימים, שהמטבע הפונקציונלי של תאגיד עשוי להיות שונה ממטבע המדינה בה הוא שוכן. בכוונת הוועדה לפרסם בהקדם האפשרי כללים לזיהוי של המטבע הפונקציונלי אשר יהיו מבוססים על כללי חשבונאות בינלאומיים ואחרים. עד לפרסומם של כללים, כאמור, ניתן לדווח במטבע אחר מאשר מטבע המדינה בה שוכן התאגיד, רק כאשר מתקיימים הנסיבות והמבחנים שנדרשו בהתאם לסעיף 29(א) לגילוי דעת 36, בעת היותו בתוקף ובכפוף להוראות כל דין."
3. סעיף 5 לתקן חשבונאות מספר 13 מציין כי "התקן אינו עוסק בהצגה מחדש של הדוחות הכספיים של תאגיד, ממטבע הדיווח שלו למטבע אחר לצורך נוחות המשתמשים שהורגלו לאותו מטבע, או לצרכים דומים אחרים."
4. בחודש ספטמבר 2003 פורסמה הנחיה של רשות ניירות ערך לפי סעיף 36א' לחוק ניירות ערך, התשכ"ח - 1968 בדבר מטבע הדיווח של תאגיד מדווח. בהתאם לסעיף 3(ב) להנחיה, "חברה הבוחרת לדווח במטבע אחר מאשר השקל, ומתקיימים בה הנסיבות והמבחנים הקבועים לכך

בהערת שוליים לסעיף 4 של תקן חשבונאות מספר 13 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, תוכל להציג את הדוחות, במטבע כאמור, בתנאי שלדוחות הכספיים יובא תרגום לשקלים. דוחות הכספיים, אשר בהתאם להערת שוליים לסעיף 4 לתקן חשבונאות מספר 13, יוצגו במטבע דיווח שאינו השקל, יכללו מספרי השוואה באותו מטבע. מספרי השוואה, שהוצגו בעבר בדוחות הכספיים בשקלים המותאמים לשינויים בשער החליפין של מטבע חוץ, יתורגמו למטבע הדיווח שאינו השקל לפי שער הסגירה ליום המאזן האחרון הכלול במספרי השוואה.

הסוגיות

5. הסוגיות הן:

- (א) כיצד יש לתרגם לשקל פריטים בדוחות הכספיים ממטבע הדיווח שאינו השקל.
- (ב) מהו הגילוי הנדרש כאשר הדוחות הכספיים כוללים תרגום לשקל ממטבע הדיווח שאינו השקל.
- (ג) מהן הוראות המעבר לגבי תאגידיים שהציגו בעבר דוחות כספיים במטבע דיווח, שהינו השקל, מותאם לשער החליפין של הדולר בהתאם לסעיף 29(א) לגילוי דעת 36, בעת היותו בתוקף.

הבהרה

6. תוצאות הפעולות והמצב הכספי של ישות, שמטבע המדידה שלה אינו מטבע של כלכלה היפר-אינפלציונית¹, יתורגמו לשקל בהתאם לנהלים הבאים:
- (א) נכסים והתחייבויות לכל המאזנים המוצגים (לרבות מספרי השוואה) יתורגמו לפי שער סגירה ליום כל מאזן מוצג.
 - (ב) הכנסות והוצאות לכל דוח רווח והפסד (לרבות מספרי השוואה) יתורגמו לפי שער החליפין במועדי ביצוע העסקאות.
 - (ג) הון המניות וקרנות ההון, כפי שנכללו בדוחות הכספיים, עד וכולל הדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר, 2003 יתורגמו לפי שער החליפין ביום 31 בדצמבר, 2003. שינויים בהון המניות ובקרנות ההון לאחר מועד זה יתורגמו לפי שער החליפין במועד הנפקתם או היווצרותם.
 - (ד) יתרת הרווח, כפי שנכללה בדוחות הכספיים, עד וכולל הדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר, 2003 תתורגם לפי שער החליפין ביום 31 בדצמבר, 2003. הרווח (הפסד) לתקופה יתורגם בהתאם לסעיף ב' לעיל ודיבידנד יתורגם לפי שער החליפין במועד התשלום.
 - (ה) כל הפרשי התרגום, יוכרו ישירות בהון העצמי בסעיף נפרד.

¹ כלכלה היפר-אינפלציונית - כהגדרתה בתקינה הבינלאומית.

7. מטעמים פרקטיים, שער המהווה קירוב לשער בפועל, כגון שער ממוצע בתקופת ביצוע העסקאות, משמש לתרגום פריטי הכנסות והוצאות. עם זאת, אם קיימות תנודות משמעותיות בשערי חליפין, השימוש בשער ממוצע לתקופה אינו נאות.

8. דיבידנד שהוכרז, אך טרם שולם לתאריך המאזן, יתורגם לפי שער החליפין בתאריך המאזן. בתקופה העוקבת, יש להוסיף או לגרוע את ההפרש שבין הדיבידנד שהוכרז לפי שער החליפין בתאריך המאזן לבין הדיבידנד שהוכרז לפי שער החליפין במועד התשלום.

9. הפרשי התרגום, הנזכרים בסעיף 6(ה) לעיל, נובעים מ:
א. תרגום הכנסות והוצאות לפי שערי החליפין במועדי ביצוע העסקאות ונכסים והתחייבויות בשערי סגירה. הפרשי תרגום אלו נובעים הן מפריטי הכנסות והוצאות שהוכרו בדוח רווח והפסד והן מפריטי הכנסות והוצאות שהוכרו ישירות בהון העצמי.
ב. תרגום יתרת הפתיחה של הנכסים נטו בשער סגירה השונה משער הסגירה הקודם.

הפרשי תרגום אלו, להבדיל מהפרשי תרגום דוחות כספיים של יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל, יהיו חלק מפריטי ההון העצמי עד לפירוק הישות ולא יוכרו בדוחות רווח והפסד של הישות.

הוראות מעבר

10. בדוחות הכספיים שתורגמו לראשונה בהתאם להבהרה זו, יוצגו מספרי השוואה, כפי שהוצגו בעבר בדוחות הכספיים בשקלים מותאמים לשינויים בשער החליפין של מטבע חוץ.

גילוי

11. תאגיד ייתן גילוי לשיטת התרגום ממטבע הדיווח שאינו השקל לשקל וכן לשערי חליפין של מטבע חוץ ששימשו בתרגום.

תחילה

12. הבהרה זו בתוקף החל ממועד התחילה של תקן חשבונאות מספר 13.

נספח א' - דוגמה לתרגום הדוחות הכספיים הנדרש על פי הבהרה זו

חברת עמית בע"מ הוקמה ביום 1.1.2001. מטבע המדידה של החברה הוא הדולר. במועד הקמת החברה הונפקו מניות בסך \$100. בשנים 2001-2003 הציגה החברה דוחות כספיים מותאמים לשינויים בשער החליפין של הדולר, בהתאם לסעיף 29(א) לגילוי דעת 36. להלן תמצית המאזנים ודוחות רווח והפסד של חברת עמית בע"מ לשנים אלו:

חברת עמית בע"מ

מאזנים מותאמים לשינויים בשערי חליפין של הדולר

<u>31.12.02</u>	<u>31.12.03</u>		<u>31.12.02</u>	<u>31.12.03</u>	
<u>אלפי ש"ח</u>	<u>אלפי ש"ח</u>		<u>אלפי ש"ח</u>	<u>אלפי ש"ח</u>	
500	720	התחייבויות שוטפות	1,000	1,200	נכסים שוטפים
1,852	1,440	התחייבויות ז"א	2,000	1,704	נכסים קבועים
480	480	הון מניות			
168	264	יתרת רווח			
<u>3,000</u>	<u>2,904</u>	סה"כ	<u>3,000</u>	<u>2,904</u>	סה"כ

חברת עמית בע"מ

דוחות רווח והפסד מותאמים לשינויים בשערי החליפין של הדולר

לשנה שנסתיימה ביום

<u>31.12.01</u>	<u>31.12.02</u>	<u>31.12.03</u>	
<u>אלפי ש"ח</u>	<u>אלפי ש"ח</u>	<u>אלפי ש"ח</u>	
2,160	2,400	2,448	מכירות
<u>1,824</u>	<u>1,968</u>	<u>2,112</u>	עלות המכירות
336	432	336	רווח גולמי
48	48	48	הוצאות מכירה
<u>72</u>	<u>72</u>	<u>72</u>	הוצאות הנחלה וכלליות
216	312	216	רווח תפעולי
<u>120</u>	<u>96</u>	<u>48</u>	הוצאות מימון
96	216	168	רווח לפני מסים
<u>48</u>	<u>96</u>	<u>72</u>	הוצאות מסים
<u>48</u>	<u>120</u>	<u>96</u>	רווח נקי

להלן תמצית המאזן ליום 31 בדצמבר 2004 ותמצית דוח רווח והפסד לשנת 2004 של חברת עמית בע"מ בדולרים :

מאזן ליום 31.12.04

<u>31.12.04</u>		<u>31.12.04</u>	
<u>אלפי דולר</u>		<u>אלפי דולר</u>	
170	התחייבויות שוטפות	250	נכסים שוטפים
200	התחייבויות ז"א	310	נכסים קבועים
100	הון מניות		
90	יתרת רווח		
<u>560</u>	סה"כ	<u>560</u>	סה"כ

דוח רווח והפסד לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר, 2004

לשנה שנסתיימה ביום

31 בדצמבר 2004

אלפי דולר

1,150	מכירות
<u>980</u>	עלות המכירות
170	רווח גולמי
15	הוצאות מכירה
<u>20</u>	הוצאות הנהלה וכלליות
135	רווח לפני הוצאות מימון
<u>15</u>	הוצאות מימון
120	רווח לפני מסים
<u>45</u>	הוצאות מסים
<u>75</u>	רווח נקי

ביום 30 בספטמבר 2004 חולק דיבידנד בסך 40 אלפי דולר.

להלן נתונים על שער החליפין של הדולר :

<u>שער</u>	<u>תאריך</u>	<u>שער</u>	<u>תאריך</u>
\$1=4.6	ממוצע שנת 2003 (*)	\$1=3.8	1.1.2001
\$1=4.8	31.12.2003	\$1=3.9	ממוצע שנת 2001 (*)
\$1=4.9	ממוצע שנת 2004 (*)	\$1=4	1.1.2002
\$1=4.95	30.9.2004	\$1=4.2	ממוצע שנת 2002 (*)
\$1=5	31.12.2004	\$1=4.4	31.12.2002

(*) השער הממוצע הינו השער הממוצע בתקופת ביצוע העסקאות לאותה שנה.

הצגת דוחות כספיים ליום 31 בדצמבר 2004 :

חברת עמית בע"מ

מאזנים

<u>31.12.03</u>	<u>31.12.04</u>		<u>31.12.03</u>	<u>31.12.04</u>	
אלפי דולר	אלפי דולר		אלפי דולר	אלפי דולר	
150	170	התחייבויות שוטפות	250	250	נכסים שוטפים
300	200	התחייבויות ז"א	355	310	נכסים קבועים
100	100	הון מניות			
55	90	יתרת רווח			
<u>605</u>	<u>560</u>	סה"כ	<u>605</u>	<u>560</u>	סה"כ

חברת עמית בע"מ

דוחות רווח והפסד

לשנה שנסתיימה ביום

<u>31.12.02</u>	<u>31.12.03</u>	<u>31.12.04</u>	
אלפי דולר	אלפי דולר	אלפי דולר	
500	510	1,150	מכירות
<u>410</u>	<u>440</u>	<u>980</u>	עלות המכירות
90	70	170	רווח גולמי
10	10	15	הוצאות מכירה
<u>15</u>	<u>15</u>	<u>20</u>	הוצאות הנחלה וכלליות
65	45	135	רווח לפני הוצאות מימון
<u>20</u>	<u>10</u>	<u>15</u>	הוצאות מימון
45	35	120	רווח לפני מסים
<u>20</u>	<u>15</u>	<u>45</u>	הוצאות מסים
<u>25</u>	<u>20</u>	<u>75</u>	רווח נקי

חברת עמית בע"מ

דוחות על השינויים בהון העצמי

סה"כ	יתרת רווח	הון מניות	
<u>אלפי דולר</u>	<u>אלפי דולר</u>	<u>אלפי דולר</u>	
110	10	100	יתרה ליום 1 בינואר, 2002
<u>25</u>	<u>25</u>	—	רווח לשנת 2002
135	35	100	יתרה ליום 31 בדצמבר, 2002
<u>20</u>	<u>20</u>	—	רווח לשנת 2003
155	55	100	יתרה ליום 31 בדצמבר, 2003
75	75		רווח לשנת 2004
<u>(40)</u>	<u>(40)</u>	—	דיבידנד ששולם
<u>190</u>	<u>90</u>	<u>100</u>	יתרה ליום 31 בדצמבר, 2004

הערה: כל מספרי ההשוואה, אשר הוצגו בעבר בשקלים מותאמים לשינויים בשער החליפין של הדולר, תורגמו לדולרים על פי שער החליפין ליום 31 בדצמבר, 2003 ($1=4.8$).

תרגום הדוחות הכספיים לשקלים

בהתאם להנחיית רשות ניירות ערך, מטבע הדיווח של תאגיד מדווח, מחודש ספטמבר 2003 נדרש תרגום לשקלים:

חברת עמית בע"מ					
מאזנים					
<u>31.12.03</u>	<u>31.12.04</u>		<u>31.12.03</u>	<u>31.12.04</u>	
אלפי ש"ח	אלפי ש"ח		אלפי ש"ח	אלפי ש"ח	
720	850	התחייבויות שוטפות	1,200	1,250	נכסים שוטפים
1,440	1,000	התחייבויות ז"א	1,704	1,550	נכסים קבועים
480	480	הון מניות			
264	434	יתרת רווח			
-	36	הפרשי תרגום			
<u>2,904</u>	<u>2,800</u>	סה"כ	<u>2,904</u>	<u>2,800</u>	סה"כ

הערות:

- כל מספרי ההשוואה הם כפי שהוצגו בעבר בשקלים.
- הנכסים וההתחייבויות ליום 31.12.04 תורגמו לשקלים על פי שער החליפין ליום 31.12.04. הון המניות ליום 31.12.04 תורגם לפי שער החליפין ליום 31.12.03. יתרת הרווח ליום 31.12.04 כוללת את יתרת הרווח ליום 31.12.2003 (264 אלפי ש"ח), כפי שהוצגה בעבר, את הרווח לשנת 2004, אשר תורגם לפי שער חליפין ממוצע (368 אלפי ש"ח), ואת הדיבידנד אשר תורגם לפי השער ביום התשלום.

הרכב הפרשי התרגום:

אלפי ש"ח	השפעת תרגום נכסים והתחייבויות לתחילת השנה לפי שער סגירה
$(250+355-150-300)*(5-4.8)=$	31
$368-75*5=$	7
$40*(5-4.95)=$	(2)
	<u>36</u>

חברת עמית בע"מ
דוחות רווח והפסד

לשנה שנסתיימה ביום

<u>31.12.02</u>	<u>31.12.03</u>	<u>31.12.04</u>	
<u>אלפי ש"ח</u>	<u>אלפי ש"ח</u>	<u>אלפי ש"ח</u>	
2,400	2,448	5,635	מכירות
<u>1,968</u>	<u>2,112</u>	<u>4,802</u>	עלות המכירות
432	336	833	רווח גולמי
48	48	73	הוצאות מכירה
<u>72</u>	<u>72</u>	<u>98</u>	הוצאות הנהלה וכלליות
312	216	662	רווח לפני הוצאות מימון
<u>96</u>	<u>48</u>	<u>73</u>	הוצאות מימון
216	168	589	רווח לפני מסים
<u>96</u>	<u>72</u>	<u>221</u>	הוצאות מסים
<u>120</u>	<u>96</u>	<u>368</u>	רווח נקי

הערה: כל מספרי ההשוואה הם כפי שהוצגו בעבר בשקלים.

חברת עמית בע"מ

דוחות על השינויים בהון העצמי

סה"כ	יתרת רווח	הפרשי תרגום	הון מניות	
<u>אלפי ש"ח</u>	<u>אלפי ש"ח</u>	<u>אלפי ש"ח</u>	<u>אלפי ש"ח</u>	
528	48	-	480	יתרה ליום 1 בינואר, 2002
<u>120</u>	<u>120</u>	—	—	רווח לשנת 2002
648	168	—	480	יתרה ליום 31 בדצמבר, 2002
<u>96</u>	<u>96</u>	—	—	רווח לשנת 2003
744	264	—	480	יתרה ליום 31 בדצמבר, 2003
36	—	36	—	הפרשי תרגום
368	368	—	—	רווח לשנת 2004
<u>(198)</u>	<u>(198)</u>	—	—	דיבידנד ששולם
<u>950</u>	<u>434</u>	<u>36</u>	<u>480</u>	יתרה ליום 31 בדצמבר, 2004

הערה: הדיבידנד תורגם לפי שער החליפין במועד התשלום.

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

חברי הוועדה

רו"ח דב ספיר - יו"ר הוועדה

רו"ח חיים אסיאג
רו"ח יגאל גוזמן
פרופסור דן גלאי
פרופסור אריה גנס, רו"ח
רו"ח אבי זיגלמן
רו"ח דליה לב

צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון-צדיק
רו"ח חיה פרשר

יועץ מקצועי לוועדה

רו"ח רונן מנשס

משתתפים קבועים

רו"ח יהודה אלגריסי
רו"ח דוד גולדברג
רו"ח רפי האפט
רו"ח צחי חבושה
רו"ח אדיר ענבר
רו"ח מוטי פרידמן
רו"ח יזהר קנה

המועצה של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

מר משה טרי, יו"ר רשות ניירות ערך - סגן יו"ר המועצה
רו"ח עופר מנירב, נשיא לשכת רואי חשבון - סגן יו"ר המועצה
פרופסור יאיר אורגלר, יו"ר דירקטוריון הבורסה
מר אייל בן שלוש, המפקח על שוק ההון
רו"ח דניאל דורון, לשכת התיאום של הארגונים הכלכליים
רו"ח אלכס הילמן, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
פרופסור צבי טלמון (רו"ח), נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
עו"ד טלי ירון-אלדר, נציבת מס הכנסה
רו"ח נחמיה מלך
מר עמוס מר חיים, יו"ר איגוד החברות הציבוריות הרשומות בבורסה
ד"ר אייל סולגניק (רו"ח), רשות ניירות ערך
עו"ד (רו"ח) מיכל עבאדי-בויאנג'ו, סמנכ"ל משרד הבריאות
רו"ח יצחק רוטמן, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
רו"ח יוסי שחק, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
רו"ח ישראל שטראוס, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
מר מוטי שפיגל, סגן המפקח על הבנקים