

תקן חשבונאות מספר 13

השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ

אוקטובר, 2001

The Israel Accounting Standards issued by the Israel Accounting Standards Board are often based on and may include parts of the text of the International Accounting Standards published by the International Accounting Standards Board (IASB).

International Accounting Standards, Exposure Drafts, and other IASB publications are copyright of the International Accounting Standards Board, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom, Telephone: +44 (020) 7353-0565, FAX: +44 (020) 7353-0562, E-mail: publications@iasc.org.uk, Internet: <http://www.iasc.org.uk>.

All rights reserved. No part of the text of IASB's publications may be translated, reprinted or reproduced or utilized in any form either in whole or in part by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the International Accounting Standards Board.

The International Accounting Standards have been translated to Hebrew and are published by Israel Accounting Standards Board with the permission of IASB.

The approved text of the International Accounting Standards is that published by the IASB in the English language and copies may be obtained direct from IASB.



International
Accounting Standards
Committee

® The "Hexagon Device", "IAS", "IASB" and "International Accounting Standards" are registered Trade Marks of the International Accounting Standards Board and should not be used without the approval of the International Accounting Standards Board.

תקני חשבונאות ישראלים המתפרסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות מתבססים לעיתים או עשויים לכלול חלקים מנוסח תקני חשבונאות בינלאומיים המתפרסמים על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים.

לוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים זכויות יוצרים בתקני חשבונאות בינלאומיים, הצעות לתקני חשבונאות בינלאומיים, וחומר אחר המתפרסם על ידה. כתובתה של הוועדה: United Kingdom, London, 166 Fleet Street, EC4A 2DY. טלפון: +44 (020) 7353-0565, פקס: +44 (020) 7353-0562, דואר אלקטרוני: publications@iasc.org.uk, אינטרנט: <http://www.iasc.org.uk>.

כל הזכויות שמורות. אין לתרגם, להעתיק, לשכפל, או לעשות שימוש בחלק כלשהו של פרסומי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים, אם באמצעים אלקטרוניים או מכניים או בכל אמצעי אחר, הקיים היום, או שיהיה קיים בעתיד, לרבות צילום, הקלטה או שימוש בכל שיטת אחסון ואחזור מידע, ללא הסכמה מוקדמת בכתב מהוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים.

תרגום תקני חשבונאות בינלאומיים ופרסומם בשפה העברית בידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות נעשה בהסכמת הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים.

הנוסח המחייב של תקני חשבונאות בינלאומיים הוא זה המפורסם על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים בשפה האנגלית ואשר עותקים ממנו ניתן להשיג ישירות מהוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים.



International Accounting Standards® תצורת המשושה, "IASB", "IAS", ו-"International Accounting Standards" הם סימני מסחר רשומים של הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים ואין לעשות בהם שימוש ללא אישורה.

תקן חשבונאות מספר 13

השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ

אוקטובר 2001

תוכן עניינים

סעיף

	מבוא
	מטרת התקן
1-6	תחולה
7	הגדרות
8-22	עסקאות במטבע חוץ
8-10	הכרה ראשונית
11-12	דיווח בתאריכי מאזן עוקבים
13-19	הכרה בהפרשי שער
17-19	השקעה נטו ביחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל
23-41	דוחות כספיים של פעילויות חוץ
23-26	סיווג פעילויות חוץ
27-29	פעילויות חוץ המהוות זרוע ארוכה של התאגיד המדווח
30-36	פעילויות חוץ המהוות יחידות מוחזקות אוטונומיות בחו"ל
37-38	מימוש יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל
39-40	שינויים בסיווג של פעילות חוץ
41	השפעות המס של הפרשי שער
42-47	גילוי
48	הוראות מעבר
49	תחילה
50-54	שינויים בתקני חשבונאות אחרים

נספח א' - הבדלים בין תקן חשבונאות מספר 13, השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ, לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 21 (1993), השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ

תקן חשבונאות מספר 13 - השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ

© 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.

תקני חשבונאות בינלאומיים או חלקים מהם תורגמו לעברית ונכללו במסגרת תקני חשבונאות בישראל באישור הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים. הנוסח המחייב של תקני חשבונאות בישראל הוא זה המפורסם על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות בשפה העברית.

כל התייחסות לתקינה בינלאומית המובאת בגוף התקן, או בנספחים או בהערות השוליים לתקן אין בה כשלעצמה כדי קביעה כי אותו תקן חשבונאות בינלאומי או חלקים ממנו אומצו על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ככלל חשבונאי בישראל.

את הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, יש לקרוא בהקשר לחומר הרקע והנחיות היישום. המבוא והערות השוליים שבתקן זה אינם באים להוסיף על כללי החשבונאות המצויים בגוף התקן או לגרוע מהם. במקרה של שוני בין האמור במבוא ובהערות השוליים לבין האמור בגוף התקן, הוראותיו של האחרון הן המחייבות. תקני החשבונאות וההנחיות המקצועיות המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

מבוא

1. תקן חשבונאות זה, המבוסס על תקן חשבונאות בינלאומי מספר 21 (1993), השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ (להלן, התקן הבינלאומי), עוסק בתרגום עסקאות במטבע חוץ ובתרגום דוחות כספיים של פעילויות חוץ לצורך שילובם בדוחות הכספיים של התאגיד המדווח.
2. תקן זה אינו עוסק בטיפול החשבונאי בגידור פריטי מטבע חוץ, למעט גידור השקעה נטו ביחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל.
3. תקן חשבונאות זה מחליף את הוראות הבהרה 8 לגילוי דעת 36 של לשכת רואי חשבון בישראל, טיפול "חברה מחזיקה" בדוחות הכספיים התקופתיים של "יחידות מוחזקות" שלה (כשבסיסי המדידה, שיושמו בהם, שונים משלה), ואת הוראות הבהרה 9 לגילוי דעת 36 של לשכת רואי חשבון בישראל, התאמה לשינויים בכוח הקנייה של המטבע המקומי של "חברות מוחזקות" אוטונומיות במדינת חוץ, אשר בטלות עם כניסתו לתוקף של תקן חשבונאות מספר 12, הפסקת ההתאמה של דוחות כספיים.

מטרת התקן

לתאגיד עשויות להיות עסקאות במטבע חוץ וכן ייתכן שיהיו לו פעילויות חוץ. על מנת לכלול עסקאות במטבע חוץ ופעילויות חוץ בדוחות הכספיים של תאגיד, חובה לבטא את כל העסקאות במטבע הדיווח של התאגיד ולתרגם את הדוחות הכספיים של פעילויות חוץ למטבע הדיווח של התאגיד.

הנושאים העיקריים בקשר לטיפול החשבונאי בעסקאות במטבע חוץ ולטיפול החשבונאי בפעילויות חוץ הם קביעת שער החליפין שישמש לתרגום, ואופן ההכרה של ההשפעות הכספיות של שינויים בשערי חליפין בדוחות הכספיים.

תחולה

1. יש ליישם תקן חשבונאות זה:

- (א) לטיפול החשבונאי בעסקאות במטבע חוץ, וכן
- (ב) לתרגום הדוחות הכספיים של פעילויות חוץ הנכללות בדוחות הכספיים של התאגיד על ידי איחוד, או על ידי איחוד יחסי, או על פי שיטת השווי המאזני.¹
2. תקן חשבונאות זה אינו עוסק בטיפול החשבונאי בגידור (Hedge Accounting) של פריטים במטבע חוץ, למעט הסיווג של הפרשי שער, הנובעים מהתחייבות במטבע חוץ, המהווה גידור של השקעה נטו ביחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל.
3. תקן חשבונאות זה מחליף את הוראות הבהרה 8 לגילוי דעת 36 של לשכת רואי חשבון בישראל, טיפול "חברה מחזיקה" בדוחות הכספיים התקופתיים של "יחידות מוחזקות" שלה (כשבסיסי המדידה, שיושמו בהם, שונים משלה), ואת הוראות הבהרה 9 לגילוי דעת 36 של לשכת רואי חשבון בישראל, התאמה לשינויים בכוח הקנייה של המטבע המקומי של "חברות מוחזקות" אוטונומיות במדינת חוץ.
4. תקן חשבונאות זה 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
5. תקן חשבונאות זה אינו עוסק בתרגום של הדוחות הכספיים של תאגיד ממטבע הדיווח שלו למטבע אחר לצורך נוחות המשתמשים שהורגלו לאותו מטבע, או לצרכים דומים.

¹ ראה – SIC 7, Introduction of the Euro

² 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 שגדרשו בהתאם לסעיף 29(א) לגילוי דעת 36, בעת היותו בתוקף ובכפוף להוראות כל דין.

6. תקן חשבונאות זה אינו עוסק בהצגה בדוח על תזרימי מזומנים של תזרימי מזומנים הנובעים מעסקאות במטבע חוץ ומתרגום תזרימי מזומנים של פעילות חוץ (ראה גילוי דעת 51 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר דין וחשבון על תזרימי המזומנים, כפי שתוקן בסעיפים 50-51 לתקן זה).

הגדרות

7. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות הבאה:

פעילות חוץ (Foreign Operation) - חברה בת, חברה בשליטה משותפת, חברה שההשקעה בה מטופלת בשיטת השווי המאזני, עסקה משותפת או סניף של התאגיד המדווח, שהפעילויות שלהן ממוקמות או מתנהלות במדינה שונה מהמדינה בה שוכן התאגיד המדווח.

יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל (Foreign Entity) - פעילות חוץ, שהפעילויות שלה אינן מהוות חלק אינטגרלי מהפעילויות של התאגיד המדווח.

מטבע הדיווח (Reporting Currency) - המטבע המשמש להצגת הדוחות הכספיים.

מטבע חוץ (Foreign Currency) - מטבע שאינו מטבע הדיווח של התאגיד.

שער החליפין (Exchange Rate) - יחס החליפין בין שני מטבעות.

הפרש שער (Exchange Difference) - הפרש הנובע מדיווח על אותו מספר יחידות של מטבע חוץ במטבע הדיווח לפי שערי חליפין שונים.

שער סגירה (Closing Rate) - שער החליפין המיידי (Spot Rate) בתאריך המאזן. יש להשתמש בשער היציג ליום המאזן במידה וקיים.

השקעה נטו ביחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל (Net Investment in a Foreign Entity) - חלקו של התאגיד המדווח בנכסים נטו של אותה יחידה.

פריטים כספיים (Monetary items) - כספים וכן נכסים והתחייבויות המתקבלים או משולמים בסכום כסף קבוע, או בסכום כסף הניתן לקביעה.

שווי הוגן (Fair value) - הסכום שבו ניתן להחליף נכס, או לסלק התחייבות, בעסקה בתום לב בין קונה מרצון ומוכר מרצון, וללא מגבלת מידע.

עסקאות במטבע חוץ

הכרה ראשונית

8. עסקה במטבע חוץ היא עסקה הנקובה, או שסילוקה נדרש, במטבע חוץ, לרבות, עסקאות העולות כאשר תאגיד:

(א) רוכש או מוכר סחורות, או שירותים, שמחירם נקוב במטבע חוץ,

- (ב) לווה או מלווה כספים כאשר הסכומים לשלם, או לקבל, נקובים במטבע חוץ,
 (ג) הינו צד לחוזה במטבע חוץ שטרם בוצע, או
 (ד) רוכש או מממש נכסים, או נוטל או מסלק התחייבויות, בדרך אחרת כלשהי, כשעסקאות אלו נקובות במטבע חוץ.

9. עסקה הנקובה במטבע חוץ תירשם, עם ההכרה הראשונית, במטבע הדיווח, על ידי הכפלת הסכום במטבע חוץ בשער החליפין בין מטבע הדיווח ומטבע החוץ במועד העסקה.

10. לעיתים קרובות, מתייחסים לשער המידי (Spot Rate), כשער החליפין ליום ביצוע העסקה. מסיבות מעשיות, לעיתים קרובות, משתמשים בשער המהווה קירוב לשער בפועל במועד ביצוע העסקה. לדוגמא, שער ממוצע שבועי או חודשי עשוי לשמש לכל העסקאות באותו מטבע חוץ שהתבצעו באותה תקופה. ברם, אם שערי חליפין נתונים לתנודות משמעותיות, השימוש בשער ממוצע לתקופה אינו מהימן.

דיווח בתאריכי מאזן עוקבים

11. בכל תאריך מאזן:

- (א) פריטים כספיים במטבע חוץ ידווחו על פי שער הסגירה,
 (ב) פריטים לא-כספיים שערכם בספרים הוא במונחי עלות היסטורית נקובה במטבע חוץ, ידווחו על פי שער החליפין במועד העסקה, וכן
 (ג) פריטים לא-כספיים שערכם בספרים הוא לפי שווי הוגן הנקוב במטבע חוץ ידווחו על פי שער החליפין במועד קביעת השווי ההוגן.

12. הערך בספרים של פריט ייקבע בהתאם לתקן החשבונאות המתאים. לדוגמא, מכשירים פיננסיים מסוימים ורכוש קבוע עשויים להימדד לעיתים לפי שווי הוגן או לחלופין, לפי העלות ההיסטורית. בין אם הערך בספרים נקבע על פי העלות ההיסטורית או על פי השווי ההוגן, הסכומים שנקבעו לפריטים במטבע חוץ ידווחו במטבע הדיווח בהתאם לתקן חשבונאות זה.

הכרה בהפרשי שער

13. סעיפים 15-19 מפרטים את הטיפול החשבונאי הנדרש בתקן זה לגבי הפרשי שער בעסקאות הכרוכות במטבע חוץ.

14. תקן חשבונאות זה אינו עוסק בטיפול החשבונאי בגידור של פריטים במטבע חוץ, למעט הסיווג של הפרשי שער, הנובעים מהתחייבות במטבע חוץ, המהווה גידור של השקעה נטו ביחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל.

15. הפרשי שער הנובעים מסילוק של פריטים כספיים, או הנובעים מדיווח על פריטים כספיים של התאגיד לפי שערי חליפין שונים מאלה ששימשו לרישום ראשוני במהלך התקופה, או מאלה שדווחו בדוחות כספיים קודמים, יוכרו כהכנסות או כהוצאות בתקופה בה נבעו, למעט הפרשי שער המטופלים בהתאם לסעיפים 17 ו-19 להלן ובהתאם לתקן חשבונאות מספר 3, היוון עלויות אשראי.

16. הפרש שער נוצר כתוצאה משינוי בשער החליפין בין מועד ביצוע עסקה במטבע חוץ לבין מועד סילוק הפריטים הכספיים הנובעים מאותה עסקה. כאשר העסקה מסולקת במהלך התקופה החשבונאית בה אירעה, כל הפרש השער יוכר באותה תקופה. כאשר העסקה מסולקת בתקופה חשבונאית מאוחרת יותר, הפרש השער יוכר בכל תקופה עד לתקופה שבה העסקה מסולקת, על פי השינוי בשערי החליפין במהלך אותה תקופה.

השקעה נטו ביחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל

17. הפרשי שער הנובעים מפריט כספי, שבמהותו מהווה חלק מההשקעה נטו של תאגיד ביחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל, יסווגו במסגרת ההון העצמי בדוחות הכספיים של התאגיד,³ עד למימוש ההשקעה נטו, ובמועד האמור יוכרו כהכנסות או כהוצאות בהתאם לסעיף 37.

18. לתאגיד יכול להיות פריט כספי לקבל מיחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל, או לשלם ליחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל. פריט שאין כוונה לסלקו, ולא סביר שיסולק בעתיד הנראה לעין, מהווה למעשה הגדלה, או הקטנה, של ההשקעה נטו של התאגיד באותה יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל. פריט כספי, כאמור, עשוי לכלול חייבים לזמן ארוך או הלוואות לזמן ארוך, אך אינו כולל חייבים או זכאים מסחריים.

19. הפרשי שער, הנובעים מהתחייבות במטבע חוץ, המהווה גידור של השקעה נטו של תאגיד ביחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל, יסווגו במסגרת ההון העצמי בדוחות הכספיים של התאגיד, עד למימוש ההשקעה נטו, ובמועד האמור יוכרו כהכנסות או כהוצאות בהתאם לסעיף 37.

³ בסעיף נפרד שיכונה: "הפרשי תרגום בגין יחידות מוחזקות אוטונומיות" (להלן, הפרשי תרגום).

20. בוטל.

21. בוטל.

22. בוטל.

דוחות כספיים של פעילויות חוץ

סיווג פעילויות חוץ

23. שיטת התרגום של דוחות כספיים של פעילות חוץ תלויה באופן בה היא ממומנת ופועלת ביחס לתאגיד המדווח. לצורך תרגום, פעילות חוץ מסווגת כ- "זרוע ארוכה של התאגיד המדווח" או כ- "יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל".

24. פעילות חוץ, המהווה זרוע ארוכה של התאגיד המדווח, מנהלת את עסקיה כאילו הייתה חלק בלתי נפרד מפעילויות התאגיד המדווח. לדוגמא, פעילות חוץ כזו עשויה רק למכור טובין שיובאו מהתאגיד המדווח ולהעביר את תמורת המכירה לתאגיד המדווח. במקרים אלו, שינוי בשער החליפין, בין מטבע הדיווח והמטבע בארץ פעילות החוץ, הוא בעל השפעה כמעט מיידית על תזרים המזומנים מפעילות שוטפת של התאגיד המדווח. לפיכך, השינוי בשער החליפין משפיע על הפריטים הכספיים הספציפיים המוחזקים על ידי פעילות החוץ ולא על ההשקעה נטו של התאגיד המדווח בפעילות זו.

25. בניגוד לכך, יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל צוברת מזומנים ופריטים כספיים אחרים, נושאת בהוצאות, מפיקה הכנסות, ואולי אף נוטלת אשראי, כשלמעשה הכל מבוצע במטבע המקומי שלה. היחידה המוחזקת האוטונומית בחו"ל עשויה גם לבצע עסקאות במטבעות חוץ, לרבות עסקאות במטבע הדיווח. כאשר קיים שינוי בשער החליפין בין מטבע הדיווח והמטבע המקומי, ההשפעה הישירה היא מועטה, אם בכלל, על תזרים המזומנים הנוכחי והעתידי מפעילות שוטפת של היחידה המוחזקת האוטונומית בחו"ל ושל התאגיד המדווח. השינוי בשער החליפין משפיע על ההשקעה נטו של התאגיד המדווח ביחידה המוחזקת האוטונומית בחו"ל ולא על הפריטים הכספיים והפריטים הלא-כספיים המוחזקים על ידי היחידה המוחזקת האוטונומית בחו"ל.

26. להלן סממנים, המצביעים על כך שפעילות חוץ היא יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל, ולא פעילות חוץ המהווה זרוע ארוכה של התאגיד המדווח:

- (א) בעוד שהתאגיד המדווח עשוי לשלוט בפעילות החוץ, הפעילויות על ידי פעילות החוץ נעשות תוך שמירה על מידה משמעותית של עצמאות ביחס לפעילויות התאגיד המדווח,
- (ב) עסקאות עם התאגיד המדווח אינן מהוות חלק גדול מכלל הפעילויות של פעילות החוץ,
- (ג) הפעילויות של פעילות החוץ ממומנות בעיקר מפעילויות שלה או מאשראי מקומי ולא על ידי התאגיד המדווח,
- (ד) עלויות עבודה, חומרים ומרכיבים אחרים בייצור המוצרים והשירותים של פעילות החוץ משולמים או מסולקים בעיקר במטבע המקומי, ולא במטבע הדיווח,
- (ה) המכירות של פעילות החוץ הן בעיקר במטבעות שאינם מטבע הדיווח, וכן
- (ו) תזרימי המזומנים של התאגיד המדווח מופרדים מהפעילויות היום יומיות של פעילות החוץ ואינן מושפעות במישרין מהפעילויות של פעילות החוץ.
- הסיווג המתאים של כל פעילות יכול, עקרונית, להתבסס על מידע עובדתי הקשור לסממנים, המפורטים לעיל. במקרים מסוימים, הסיווג של פעילות חוץ כיחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל או כזרוע ארוכה של התאגיד המדווח לא יהיה ברור, ונחוץ שיקול דעת כדי לקבוע את הסיווג המתאים.

פעילויות חוץ המהוות זרוע ארוכה של התאגיד המדווח

27. הדוחות הכספיים של פעילות חוץ, המהווה זרוע ארוכה של התאגיד המדווח, יתורגמו על פי ההוראות המפורטות בסעיפים 8-16 לעיל כאילו העסקאות של פעילות החוץ היו של התאגיד המדווח עצמו.
28. הפריטים בדוחות הכספיים של פעילות החוץ יתורגמו כאילו כל העסקאות של פעילות החוץ היו של התאגיד המדווח עצמו. העלות והפחת של הרכוש הקבוע יתורגמו על פי שער החליפין במועד רכישת הנכס, או, אם הנכס מוצג לפי שווי הוגן, על פי שער החליפין במועד הערכת השווי ההוגן. עלות המלאי תתורגם על פי שער החליפין שהיה קיים במועד בו נעשו העלויות. הסכום בר-ההשבה או שווי המימוש נטו של נכס יתורגמו על פי שער החליפין שהיה קיים במועד קביעת הסכום בר-ההשבה או שווי המימוש נטו. לדוגמא, כאשר שווי המימוש נטו של פריט מלאי נקבע במטבע חוץ, שווי זה יתורגם על פי שער החליפין במועד בו נקבע שווי המימוש נטו. אי לכך, שער זה הוא, בדרך כלל, שער הסגירה. יתכן ותידרש התאמה כדי להקטין את הערך בספרים של נכס בדוחות הכספיים של התאגיד המדווח לסכום בר-השבה או לשווי המימוש נטו שלו גם אם התאמה, כאמור, אינה נדרשת בדוחות הכספיים של פעילות החוץ. לחלופין, יתכן ויהיה צורך לבטל בדוחות הכספיים של התאגיד המדווח התאמה, שנרשמה בדוחות הכספיים של פעילות החוץ.

29. מסיבות מעשיות, משתמשים, לעיתים קרובות, בשער המהווה קירוב לשער בפועל במועד ביצוע העסקה. לדוגמא, שער ממוצע שבועי או חודשי עשוי לשמש לכל העסקאות באותו מטבע חוץ שהתבצעו באותה תקופה. ברם, אם שערי החליפין נתונים לתנודות משמעותיות, השימוש בשער ממוצע לתקופה אינו מהימן.

פעילויות חוץ המהוות יחידות מוחזקות אוטונומיות בחו"ל

30. בתרגום הדוחות הכספיים של יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל לצורך הכללתם בדוחותיו הכספיים, על התאגיד המדווח ליישם את הנהלים הבאים:

(א) הנכסים וההתחייבויות, כספיים ולא-כספיים, של היחידה המוחזקת האוטונומית בחו"ל יתורגמו על פי שער סגירה,

(ב) פריטי הכנסות והוצאות של היחידה המוחזקת האוטונומית בחו"ל יתורגמו על פי שער החליפין במועד ביצוע העסקה, למעט מקרים בהם על היחידה המוחזקת האוטונומית בחו"ל להציג דוחות כספיים מותאמים לאינפלציה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בסביבה כלכלית היפר-אינפלציונית. במקרים כאלו, סעיפי ההכנסות והוצאות יתורגמו על פי שער סגירה, וכן,

(ג) כל הפרשי השער שנוצרו יסווגו כסעיף נפרד בהון עצמי עד למימוש ההשקעה נטו.

31. מסיבות מעשיות, שער המהווה קירוב לשערי החליפין בפועל, לדוגמא, שער ממוצע לתקופה, ישמש, לעיתים קרובות, לצורך תרגום פריטי הכנסות והוצאות של פעילות חוץ.

32. התוצאה של תרגום הדוחות הכספיים של יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל היא הכרה בהפרשי שער הנובעים מ-:

(א) תרגום פריטי הכנסות והוצאות על פי שערי חליפין במועדי ביצוע העסקאות ותרגום פריטי נכסים והתחייבויות על פי שער סגירה,

(ב) תרגום יתרת הפתיחה של ההשקעה נטו ביחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל על פי שער חליפין השונה מזה שעל פיו דווח לאחרונה, ו-

(ג) שינויים אחרים בהון העצמי של היחידה המוחזקת האוטונומית בחו"ל.

הפרשי שער אלה אינם מוכרים כהכנסות או כהוצאות לתקופה מאחר ולשינויים בשערי החליפין יש השפעה ישירה מעטה, אם בכלל, על תזרים המזומנים הנוכחי והעתיד מפעילות שוטפת של היחידה המוחזקת האוטונומית בחו"ל או של התאגיד המדווח. כאשר יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל מאוחדת, אך אינה בבעלות מלאה, הפרשי שער מצטברים, הנובעים מתרגום והמתייחסים למיעוט, יוקצו וידווחו כחלק מזכויות המיעוט במאזן המאוחד.

33. כל מוניטין, שנוצר ברכישת יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל, וכל התאמות שווי הוגן לערך בספרים של נכסים והתחייבויות, הנובעים מרכישת אותה יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל יטופלו כנכסים והתחייבויות של היחידה המוחזקת האוטונומית בחו"ל ויתורגמו על פי שער סגירה בהתאם לסעיף 30.

34. שילוב הדוחות הכספיים של היחידה המוחזקת האוטונומית בחו"ל באלו של התאגיד המדווח עובר נהלי איחוד רגילים, כגון ביטול יתרות בין חברתיות וביטול עסקאות בין חברתיות של חברה בת (ראה גילוי דעת 57, דינים וחשבונות כספיים מאוחדים). ברם, הפרשי שער הנובעים מפריט כספי בין חברתי, בין אם לזמן קצר או לזמן ארוך, אינם יכולים להיות מבוטלים כנגד סכום מקביל הנובע מיתרות בין חברתיות אחרות מכיוון שהפריט הכספי מייצג התקשרות להמרת מטבע אחד באחר, וחושף את התאגיד המדווח לרווח או הפסד מתנודות בשערי החליפין. בהתאם לכך, בדוחות הכספיים המאוחדים של התאגיד המדווח, הפרשי שער כאלה יוכרו כהכנסה או כהוצאה או, אם הם נובעים מהנסיבות המתוארות בסעיף 17 ו-19, הם מסווגים כהון עצמי עד למימוש ההשקעה נטו.

35. כאשר הדוחות הכספיים של יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל ערוכים לתאריך שונה מזה של התאגיד המדווח, היחידה המוחזקת האוטונומית בחו"ל מכינה, לעיתים קרובות, לצורך איחוד הדוחות הכספיים של התאגיד המדווח, דוחות כספיים לתאריך הדיווח של התאגיד המדווח. כאשר אין זה מעשי לעשות זאת, גילוי דעת 57 של לשכת רואי חשבון בישראל, דינים וחשבונות כספיים מאוחדים, מאפשר שימוש בדוחות כספיים הערוכים לתאריך שונה, בתנאי שחוקי המדינה בה רשומה ופועלת היחידה המוחזקת האוטונומית בחו"ל מחייבים עריכת דוחות כספיים למועד שונה מזה של החברה האם ושהדוחות הכספיים של היחידה המוחזקת האוטונומית בחו"ל ערוכים לתאריך המדווח הכספיים של החברה האם ופער הזמן ביניהם אינו עולה על שלושה חודשים. במקרה כזה, הנכסים וההתחייבויות של היחידה המוחזקת האוטונומית בחו"ל יתורגמו על פי שער החליפין לתאריך המאזן של היחידה המוחזקת האוטונומית בחו"ל. יש לבצע התאמות בגין אירועים מסוימים שהתרחשו בפער הזמן, כאמור, והמפורטים בגילוי דעת 57 ו-68 של לשכת רואי חשבון בישראל, על ידי שימוש בשערי החליפין הרלוונטיים לאחר תאריך המאזן של היחידה המוחזקת האוטונומית בחו"ל:

(א) פריטים תוצאתיים מיוחדים,

(ב) הפסדים שוטפים חריגים (לא יובאו בחשבון רווחים כלשהם והפסדים שוטפים שאינם חריגים),

(ג) תנועות הוניות (השקעות בהון מניות, דיוידנדים וכיו"ב), וכן

(ד) עסקאות בין חברתיות חריגות (ינותחו ויוצגו בהתאם למהותן).

36. הדוחות הכספיים של יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל, המחויבת להציג דוחות כספיים מותאמים לאינפלציה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בסביבה כלכלית היפר-אינפלציונית, יותאמו תחילה לאינפלציה לפני תרגום למטבע הדיווח של התאגיד המדווח. כאשר, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, היחידה המוחזקת האוטונומית בחו"ל מפסיקה להציג דוחות כספיים מותאמים לאינפלציה, עליה להשתמש בסכומים שבוטאו ביחידת המדידה למועד הפסקת הדיווח המותאם כעלויות היסטוריות לצורך התרגום למטבע הדיווח של התאגיד המדווח.

מימוש יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל

37. בעת המימוש של יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל, הפרשי התרגום שמתייחסים לאותה יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל, יוכר כהכנסות או כהוצאות באותה תקופה בה הוכר הרווח או ההפסד מהמימוש.

38. תאגיד עשוי לממש את חלקו ביחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל באמצעות מכירה, פירוק, פדיון הון המניות, פירעון פריט כספי לקבל לזמן ארוך כאמור בסעיף 18 לעיל, נטישת היחידה, כולה או חלקה, וירידה בשיעור ההחזקה כתוצאה מהנפקה לצד ג'. תשלום דיודנד מהווה חלק ממימוש רק כאשר תשלום הדיודנד מהווה למעשה החזר ההשקעה. במקרה של מימוש חלקי, רק החלק היחסי מהפרשי השער שנצברו יכלל ברווח או בהפסד ממימוש. הפחתת ערך של ההשקעה ביחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל אינו מהווה מימוש חלקי. לפיכך, שום חלק מהפרשי התרגום לא ייזקף לדוח רווח והפסד בעת הפחתת הערך.

שינויים בסיווג של פעילות חוץ

39. כאשר חל שינוי בסיווג של פעילות חוץ, יש ליישם את נהלי התרגום המתאימים לסיווג החדש החל ממועד השינוי בסיווג.

40. שינוי באופן בו פעילות חוץ ממומנת ופועלת ביחס לתאגיד המדווח עשוי להוביל לשינוי בסיווג של אותה פעילות חוץ. כאשר פעילות חוץ, המהווה זרוע ארוכה של התאגיד המדווח, מסווגת מחדש כיחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל, הפרשי השער הנובעים מתרגום נכסים לא כספיים במועד הסיווג מחדש יסווגו כסעיף נפרד בהון העצמי. כאשר יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל מסווגת מחדש כפעילות חוץ, המהווה זרוע ארוכה של התאגיד המדווח, הסכומים המתורגמים של פריטים לא כספיים במועד השינוי יטופלו כעלות ההיסטורית של אותם פריטים בתקופת השינוי ובתקופות שלאחר מכן. הפרשי תרגום לא יוכרו כהכנסות או כהוצאות עד למימוש אותה פעילות.

השפעות המס של הפרשי שער

41. לרווחים ולהפסדים מעסקאות במטבע חוץ ולהפרשי שער מתרגום הדוחות הכספיים של פעילויות חוץ עשויים להיות השפעות מס, אשר יטופלו כדלקמן:

- (א) מסים שוטפים ומסים נדחים יכללו בדוח רווח והפסד אם הם מתייחסים לרווחים או להפסדים מעסקאות במטבע חוץ, או להפרשי שער מתרגום דוחות כספיים של פעילויות חוץ, שנכללו בדוח רווח והפסד.
- (ב) מסים שוטפים ומסים נדחים יכללו בהון העצמי אם הם מתייחסים לפריטים שנכללו בהון העצמי בתקופה הנוכחית או בתקופות קודמות. בעת זקיפת הפריטים שנכללו בהון העצמי לדוח רווח והפסד, יש לזקוף לדוח רווח והפסד גם את המסים השוטפים והנדחים, המתייחסים לאותם פריטים.

גילוי

42. על תאגיד לתת גילוי לגבי:

- (א) סכום הפרשי השער שנכללו ברווח הנקי או בהפסד לתקופה, וכן
- (ב) הפרשי שער נטו שסווגו כמרכיב נפרד של ההון העצמי (הפרשי תרגום) והתאמה בין סכום הפרשי תרגום אלה בתחילת התקופה לבין סכומם בסופה.

43. כאשר מטבע הדיווח שונה ממטבע המדינה בה שוכן התאגיד, יש לתת גילוי לגבי הסיבה לשימוש במטבע שונה. גילוי יינתן גם לגבי הסיבה לשינוי כלשהו במטבע הדיווח.

44. כאשר חל שינוי בסיווג של פעילות חוץ משמעותית, על התאגיד לתת גילוי לגבי:

- (א) אופי השינוי בסיווג,
- (ב) הסיבה לשינוי,
- (ג) השפעת השינוי בסיווג על ההון העצמי, וכן
- (ד) ההשפעה על הרווח הנקי או ההפסד לכל התקופות המדווחות, אילו השינוי בסיווג היה חל בתחילת התקופה המוצגת המוקדמת ביותר.

45. על תאגיד לתת גילוי, במסגרת הביאורים על המדיניות החשבונאית, לגבי אופן התרגום של יחידות מוחזקות בחו"ל, לרבות מוניטין והתאמות לשווי הוגן הנוצרים ברכישת יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל.

46. תאגיד ייתן גילוי להשפעות שינויים בשערי חליפין, שחלו לאחר תאריך המאזן, על פריטים כספיים במטבע חוץ או על דוחות כספיים של פעילות חוץ, אם השינוי הוא בעל חשיבות כזו שאי מתן גילוי לגביו יפגע ביכולת המשתמשים בדוחות הכספיים לבצע הערכות מתאימות ולקבל החלטות נאותות (ראה תקן חשבונאות מספר 7, אירועים לאחר תאריך המאזן).

47. הוועדה מעודדת לתת גילוי למדיניות התאגיד בדבר ניהול סיכוני מטבע חוץ.

הוראות מעבר

48. היתרה הבלתי מופחתת במטבע חוץ של מוניטין ושל התאמות שווי הוגן כלשהן לערך הספרים של נכסים והתחייבויות, שנבעו מרכישת יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל, שאירעה לפני מועד תחילתו של תקן זה, יתורגמו החל ממועד היישום לראשונה של תקן זה לפי שער הסגירה במועד הדיווח.

תחילה

49. תקן זה יחול על הדוחות הכספיים:

- (א) לתקופות המתחילות לאחר 31 בדצמבר, 2002, לתאגידים ששנת הדיווח שלהם מסתיימת ביום 31 בדצמבר של כל שנה, או
- (ב) לתקופות המתחילות לאחר המועד בו מסתיימת שנת הדיווח הראשונה לאחר 29 בספטמבר 2002, לתאגידים ששנת הדיווח שלהם אינה מסתיימת ב- 31 בדצמבר של כל שנה.

שינויים בתקני חשבונאות אחרים

50. במקום סעיף 2.7 לגילוי דעת 51 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר דין וחשבון על תזרימי המזומנים, יבוא:

"תרגום דוחות כספיים של חברות מוחזקות, המהוות יחידות מוחזקות אוטונומיות בחו"ל"

כדי לשקף את תזרימי המזומנים של יחידות מוחזקות אוטונומיות בחו"ל במונחי יחידת המדידה של היחידה המדווחת, הסכומים במטבע חוץ הכלולים בדוח על תזרימי המזומנים של יחידות מוחזקות אוטונומיות בחו"ל יתורגמו לפי השער במועד המתייחס לכל תזרימי מזומנים (למעט מקרים בהם על היחידה המוחזקת האוטונומית בחו"ל להציג דוחות כספיים מותאמים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, בהם התרגום של תזרימי המזומנים יבוצע אף הוא על פי שער סגירה) ויאוחדו עם תזרימי המזומנים האחרים של היחידה המדווחת.

ההפרשים המתייחסים ליתרות הפתיחה של המזומנים ביחידות המוחזקות ולתנועות ההוניות בין החברות במשך תקופת הדיווח יוצגו בסכום נפרד בדוח על תזרימי המזומנים.

מסיבות מעשיות, שער המהווה קירוב לשערי החליפין בפועל, לדוגמא, שער ממוצע לתקופה, ישמש, לעיתים קרובות, לצורך תרגום תזרימי המזומנים של היחידה המוחזקת.

51. במקום סעיף 3.4 לגילוי דעת 51 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר דין וחשבון על תזרימי המזומנים, יבוא:

"הפרשים מתרגום דוחות כספיים של חברות מוחזקות, המהוות יחידות מוחזקות אוטונומיות בחו"ל

ההפרשים הנ"ל נוצרים בגין השקעה נטו בחברות מוחזקות, המהוות יחידות מוחזקות אוטונומיות בחו"ל, והם נזקפים במאזן החברה המחזיקה כסעיף נפרד במסגרת ההון העצמי. הואיל ועל פי תקן חשבונאות מספר 13, שינויים בשערי החליפין של מטבע חוץ, יש לתרגם את כל סעיפי המאזן של היחידה המוחזקת האוטונומית בחו"ל על פי שער סגירה ואת סעיפי דוח רווח והפסד על פי שער החליפין במועד ביצוע העסקאות (למעט מקרים בהם על היחידה המוחזקת האוטונומית בחו"ל להציג דוחות כספיים מותאמים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, בהם התרגום של סעיפי דוח רווח והפסד יבוצע אף הוא על פי שער הסגירה), נוצרים הפרשים המתייחסים ליתרות הפתיחה של הנכסים וההתחייבויות של החברה המוחזקת וכן מתנועות השקעה בין החברות במשך השנה. הפרשי התרגום המתייחסים למזומנים לתחילת שנה וכן לתנועות ההוניות, בין החברות, במשך השנה יוצגו בסכום נפרד בדוח על תזרימי המזומנים."

52. במקום סעיף 52 לגילוי דעת 68 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר שיטת השווי המאזני יבוא:

א. אם השווי הנאות של ההשקעה ירדה מתחת לערכה הפנקסי כפי שכלול בסעיף ההשקעות במאזן החברה המחזיקה וירידה זו אינה בעלת אופי זמני, יש להפחית תחילה, בגבול הירידה, את יתרת המוניטין כולה או חלקה, אם היה כזה, לחובת דוח הרווח וההפסד. אם הירידה עלתה על יתרת המוניטין יש ליצור בגין הירידה העודפת הפרשה שתיזקף גם היא לחובת דוח הרווח וההפסד. סימני אזהרה העלולים להצביע על אפשרות של ירידה בערך ההשקעה הינם, בין היתר: ירידה במחירי הבורסה לפיהם שווי ההשקעה נמוך מהערך הפנקסי, הפסדים מתמשכים בחברה המוחזקת, התייחסות רואה החשבון של החברה המוחזקת בדוח המבקרים לספקות לגבי קיום "עסק חי" או לאי וודאות בסכום מהותי ועוד. ירידה במחירי הבורסה, כמו גם יתר סימני האזהרה שצויינו לעיל, אינם מצביעים בהכרח על ירידת ערך שאינה בעלת אופי זמני ויש לבדוק ולהתייחס לכל מקרה לגופו.

ב. חלה ירידה בשווי הנאות של השקעה בחברה מוחזקת אוטונומית בחו"ל ונזקפו בעבר להון העצמי הפרשי תרגום בגין השקעה זו על פי תקן חשבונאות מספר 13,

השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ, או על פי הבהרה 8 לגילוי דעת 36, בעת היותה בתוקף, אין לזקוף חלק מהפרשי התרגום לדוח רווח והפסד בעת ההכרה בהפסד מירידת ערך.

ג. חלה עלייה בשווי הנאות של ההשקעה אחרי ירידה עודפת כמשמעותה בפסקה א' ועלייה זו אינה בעלת אופי זמני, תבוטל ההפרשה, כולה או חלקה, בגבולות עליית הערך. ביטול ההפרשה ייזקף לזכות דוח רווח והפסד. מוניטין שהופחת על פי סעיף קטן א' לעיל לא יוחזר בשום מקרה."

53. במקום סעיף 29 לגילוי דעת 68 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר שיטת השווי המאזני יבוא:

"חלה ירידה בשיעור החזקה, לפי סעיף 27 או סעיף 28 לעיל, בחברה מוחזקת אוטונומית ונזקפו בעבר בגין השקעה זו הפרשי תרגום להון העצמי על-פי הבהרה 8 לגילוי דעת 36 בעת היותה בתוקף, או על פי תקן חשבונאות מספר 13, יועבר חלק יחסי מתוך הפרשי התרגום שהצטברו לדוח הרווח וההפסד, והוא יהווה חלק בלתי נפרד מהרווח או ההפסד ממימוש ההשקעה."

54. גילוי דעת 14 של לשכת רואי חשבון בישראל, הטיפול החשבונאי בהפרשי שער ובהפרשי מדד, בטל.

נ ס פ ח ' א '

הבדלים בין תקן חשבונאות מספר 13, השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ, לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 21 (1993), השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ

1. התייחסות לתקני חשבונאות בינלאומיים אחרים:
 - א. ההפניות לתקן בינלאומי בחשבונאות מספר 39, מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה, בסעיפים 2 ו-14 לתקן הבינלאומי, הושמטו מתקן זה.
 - ב. ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 7, דוח תזרים מזומנים, בסעיף 6 לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לגילוי דעת 51 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר דין וחשבון על תזרימי המזומנים.
 - ג. ההפניה לתקני חשבונאות בינלאומיים בסעיף 12 לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לתקני חשבונאות.
 - ד. ההפניות לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 27, דוחות כספיים מאוחדים והטיפול החשבונאי בהשקעות בחברות בנות, ולתקן חשבונאות בינלאומי מספר 31, דיווח כספי בעסקאות משותפות, בסעיף 34 לתקן הבינלאומי הוחלפו בהפניה לגילוי דעת 57 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר דינים וחשבונות כספיים מאוחדים.
 - ה. ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 28, הטיפול החשבונאי בחברות כלולות, בסעיף 35 לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לגילוי דעת מספר 68 של לשכת רואי חשבון בדבר שיטת השווי המאזני.
 - ו. ההפניות לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 27, דוחות כספיים מאוחדים והטיפול החשבונאי בהשקעות בחברות בנות, בסעיף 35 לתקן הבינלאומי הוחלפו בהפניות לגילוי דעת 57 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר דינים וחשבונות כספיים מאוחדים.
 - ז. ההתייחסות לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 29, דיווח כספי בסביבה כלכלית היפר-אינפלציונית, המופיעה בסעיף 36 לתקן הבינלאומי, הוחלפה בהתייחסות לדיווח כספי מותאם לאינפלציה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בסביבה כלכלית היפר-אינפלציונית.
 - ח. ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 10, אירועים לאחר תאריך המאזן, בסעיף 46 לתקן הבינלאומי, הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות מספר 7, אירועים לאחר תאריך המאזן.
2. התקן הבינלאומי אינו כולל את סעיפי המבוא ואת הערות שוליים מספר 2 ו-3, שנכללו בתקן זה.
3. סעיף 3 לתקן הבינלאומי מציין שהתקן הבינלאומי מחליף את תקן חשבונאות בינלאומי מספר 21 (1983). במקום זאת, סעיף 3 לתקן זה מציין שתקן חשבונאות זה מחליף את ההוראות שנקבעו בהבהרה 8 והבהרה 9 לגילוי דעת 36 של לשכת רואי חשבון בישראל.

4. בסעיף 15 לתקן זה נוספה התייחסות לתקן חשבונאות מספר 3, היוון עלויות אשראי, אשר איננה קיימת בתקן הבינלאומי.

5. התקן הבינלאומי מתיר לבחור בין שתי חלופות לטיפול בהפרשי שער הנובעים מפיחות חד, או מאובדן ערך חד של המטבע, שלגביהם אין דרך מעשית לבצע גידור, ושהם בעלי השפעה על התחייבויות, שאינן ניתנות לסילוק ושנובעות ישירות מרכישה של נכסים, שאירעה לאחרונה והנקובה במטבע חוץ. בהתאם לסעיף 15 לתקן הבינלאומי, הפרשי שער, כאמור, יכללו בדוח רווח והפסד כהוצאה או כהכנסה. בהתאם לטיפול החלופי המותר המפורט בסעיפים 20-22 לתקן הבינלאומי, הפרשי שער, כאמור, יכללו בערך הספרים של הנכס המתייחס, בתנאי שהערך בספרים לא יעלה על השווי ההוגן של הנכס. תקן זה מאמץ את החלופה בסעיף 15 לתקן הבינלאומי ומבטל כל התייחסות לטיפול החלופי המותר. בהתאם לכך:

- (א) סעיפים 20-22 לתקן זה בוטלו,
- (ב) הערת שוליים מספר 2 לתקן הבינלאומי המתייחסת לסעיף 21 לתקן הבינלאומי בוטלה,
- (ג) התייחסות לסעיף 21 שהופיע בסעיף 13 לתקן הבינלאומי בוטלה, וכן
- (ד) סעיף 42(ג) לתקן הבינלאומי, המחייב גילוי לגבי הפרשי שער שנכללו בערך הספרים של נכס בהתאם לסעיף 21 לתקן הבינלאומי, בוטל.

6. התייחסות לדיווח כספי במטבע של סביבה כלכלית היפר-אינפלציונית, בסעיף 30(ב) לתקן הבינלאומי, הושמטה. במקומה נוספה התייחסות לדיווח כספי מותאם לאינפלציה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בסביבה כלכלית היפר-אינפלציונית.

7. סעיף 33 לתקן הבינלאומי עוסק בתרגום מוניטין והתאמות שווי הוגן הנובעים מרכישה של יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל. התקן הבינלאומי מתיר לתרגם מוניטין והתאמות שווי הוגן לפי שער סגירה (סעיף 33(א)) או לפי השער במועד ביצוע העסקה (סעיף 33(ב)). תקן זה קובע שכל מוניטין, הנוצר ברכישת יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל וכל התאמות שווי הוגן לערך בספרים של נכסים והתחייבויות, הנובעים מרכישת אותה יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל, יטופלו כנכסים והתחייבויות של היחידה המוחזקת האוטונומית בחו"ל ויתורגמו על פי שער סגירה. סעיף 45 לתקן הבינלאומי, המחייב מתן גילוי לגבי השיטה שנבחרה בסעיף 33 לצורך תרגום מוניטין והתאמות לשווי הוגן הנובעים מרכישה של יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל, שונה בהתאם. סעיף 45 לתקן זה מחייב תאגיד לתת גילוי לגבי אופן תרגום יחידות מוחזקות בחו"ל, לרבות מוניטין והתאמות לשווי ההוגן, הנובעים מרכישה של יחידה כאמור.

8. סעיף 35 לתקן הבינלאומי מטפל במקרים בהם קיים פער זמן בין תאריך המאזן של התאגיד המדווח לבין תאריך המאזן של היחידה המוחזקת האוטונומית בחו"ל. הסעיף קובע כי במקרים בהם לא ניתן להכין דוחות כספיים של היחידה המוחזקת האוטונומית בחו"ל לתאריך הדיווח של התאגיד המדווח, ניתן להשתמש בדוחות כספיים הערוכים לתאריך שונה בתנאי שפער הזמן אינו עולה על שלושה חודשים. כמו כן, הסעיף קובע שיש לתרגם את הדוחות הכספיים של היחידה המוחזקת האוטונומית בחו"ל לפי שער החליפין לתאריך המאזן של היחידה המוחזקת,

אך עם זאת, יש לבצע התאמות, בגין אירועים מסוימים שהתרחשו בפער הזמן, כאמור, לשינויים משמעותיים בשערי החליפין עד לתאריך המאזן של התאגיד המדווח. במקום זאת, סעיף 35 לתקן זה קובע כי ניתן להשתמש בדוחות כספיים הערוכים לתאריך שונה בתנאי שחוקי המדינה בה רשומה ופועלת היחידה המוחזקת האוטונומית בחו"ל מחייבים עריכת דוחות כספיים למועד שונה מזה של החברה האם ושהדוחות הכספיים של היחידה המוחזקת האוטונומית בחו"ל ערוכים לתאריך המקדים את תאריך הדוחות הכספיים של החברה האם ופער הזמן ביניהם אינו עולה על שלושה חודשים. כמו כן, סעיף 35 לתקן זה מונה מקרים ספציפיים בהם יש להשתמש בשער חליפין שלאחר תאריך המאזן של היחידה המוחזקת בחו"ל:

(א) פריטים תוצאתיים מיוחדים,

(ב) הפסדים שוטפים חריגים (לא יובאו בחשבון רווחים כל שהם והפסדים שוטפים שאינם חריגים),

(ג) תנועות הוניות (השקעות בהון מניות, דיוידנדים וכיו"ב), וכן

(ד) עסקאות בין חברתיות חריגות (ינותחו ויוצגו בהתאם למהותן).

9. סעיף 38 לתקן זה כולל כחלק מהאפשרויות לאופן מימוש יחידה מוחזקת אוטונומית גם פירעון פריט כספי לקבל לזמן ארוך כאמור בסעיף 18 לעיל, וגם ירידה בשיעור ההחזקה כתוצאה מהנפקה לצד ג', אפשרויות שלא צוינו בסעיף זה בתקן הבינלאומי.

10. סעיף 41 לתקן הבינלאומי מפנה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 12, מסים על ההכנסה. הפניה זו הושמטה מתקן זה ובמקומה נכללו הוראות לגבי מסים שוטפים ומסים נדחים המתייחסים לפריטים שנכללו בדוח רווח והפסד ולפריטים שנכללו בהון העצמי.

11. סעיף 48 לתקן הבינלאומי (הוראות מעבר) קובע שבמועד הראשון בו תאגיד מיישם תקן זה, עליו, למעט מקרים בהם הסכום אינו ניתן לקביעה באופן סביר, לסווג באופן נפרד ולהציג את היתרה שנצברה לתחילת תקופה, של הפרשי שער נדחים אשר סווגו כהון עצמי בתקופות קודמות. סעיף 48 לתקן זה קובע, במקום זאת, שהיתרה הבלתי מופחתת במטבע חוץ של מוניטין ושל התאמות שווי הוגן כלשהן לערך הספרים של נכסים והתחייבויות, שנבעו מרכישת יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל, שאירעה לפני מועד תחילתו של תקן זה, יתורגמו החל ממועד היישום לראשונה של תקן זה לפי שער הסגירה במועד הדיווח.

12. סעיף 49 לתקן הבינלאומי שונה כך שמועד תחילתו של תקן זה יהיה חופף את מועד המעבר לדיווח כספי נומינלי בהתאם לתקן חשבונאות מספר 12, הפסקת ההתאמה של דוחות כספיים.

13. סעיפים 50-54 לתקן זה לא נכללו בתקן הבינלאומי. סעיפים אלה כוללים תיקון לגילוי דעת 51, דין וחשבון על תזרימי המזומנים, ולגילוי דעת 68, שיטת השווי המאזני, וביטול גילוי דעת 14, הטיפול החשבונאי בהפרשי שער ובהפרשי מדד.

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

חברי הוועדה

פרופסור אלי אמיר, רו"ח – יו"ר הוועדה

רו"ח חיים אסיאג
פרופסור דן גלאי
פרופסור אריה גנס, רו"ח
רו"ח אבי זיגלמן
רו"ח דב ספיר
ד"ר אריה עובדיה

צוות מקצועי בכיר

רו"ח שרון מימון-צדיק
רו"ח דנה בר-נר

משתתפים קבועים

רו"ח יהודה אלגריסי
רו"ח רונן בראל
רו"ח יגאל גוזמן
רו"ח דוד גולדברג
רו"ח רפי האפט
רו"ח אדיר ענבר
רו"ח מוטי פרידמן
עו"ד אמיר שרף

המועצה של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

עו"ד מירי כץ, יו"ר רשות ני"ע – סגן יו"ר המועצה
רו"ח עופר מנירב, נשיא לשכת רו"ח – סגן יו"ר המועצה
פרופסור יאיר אורגלר, יו"ר דירקטוריון הבורסה
רו"ח דניאל דורון, ועדת התיאום של הארגונים הכלכליים
רו"ח אלכס הילמן
פרופסור צבי טלמון (רו"ח)
רו"ח נחמיה מלך
מר עמוס מר חיים, יו"ר איגוד החברות הרשומות בבורסה
גבי ציפי סמט, המפקחת על שוק ההון
ד"ר אייל סולגניק (רו"ח), רשות ניירות ערך
עו"ד (רו"ח) מיכל עבאדי-בויאנגיו
רו"ח יהונתן קפלן, נציב מס הכנסה
רו"ח יצחק רוטמן
רו"ח יוסי שחק
רו"ח ישראל שטראוס
מר מוטי שפיגל, בנק ישראל, הפיקוח על הבנקים