



# תקן חשבונאות מספר 13 (מתוקן) השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ

אפריל 2007



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](mailto: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 ישראליים 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](mailto: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.



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



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

אפריל 2007

תוכן עניינים

סעיפים	מבוא
1-2	מטרת התקן
3-7	תחולה
8-16	הגדרות
9-16	פיתוח ההגדרות
9-14	מטבע פעילות
15 - א15	השקעה נטו בפעילות חוץ
16	פריטים כספיים
17-19	תמצית הגישה הנדרשת על ידי תקן זה
20-37	דיווח במטבע הפעילות על עסקאות במטבע חוץ
20-22	הכרה לראשונה
23-26	דיווח בתאריכי מאזן עוקבים
27 - א34	הכרה בהפרשי שער
35-37	שינוי במטבע פעילות
38-49	שימוש במטבע הצגה השונה ממטבע הפעילות
38-43	תרגום למטבע ההצגה
44-47	תרגום של פעילות חוץ
48-49	מימוש פעילות חוץ
50	השפעות המס של כל הפרשי שער
51-57	גילוי
58-60	תחילה והוראות מעבר
61-65	שינויים בתקני חשבונאות אחרים

נספח א - ההבדלים בין תקן חשבונאות מספר 13 (מתוקן), השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 21, השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ (דצמבר 2005)

# תקן חשבונאות מספר 13 (מתוקן) - השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ

א פ ר י ל 2007

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

תקן זה מובא בסעיפים 1-65. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. תקן זה יש לקרוא בהקשר למטרת התקן. תקני החשבונאות וההבהרות המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

## מבוא

- א. תקן זה, המבוסס על תקן חשבונאות בינלאומי מספר 21 (דצמבר 2005), השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ (להלן, התקן הבינלאומי), עוסק בקביעת מטבע הפעילות של ישות או של פעילויות חוץ של ישות, בתרגום עסקאות במטבע חוץ, בתרגום דוחות כספיים של פעילות חוץ וכן בתרגום דוחות כספיים ממטבע הפעילות למטבע ההצגה.
- ב. תקן זה דורש מכל ישות - בין אם ישות העומדת בפני עצמה, ישות עם פעילויות חוץ (כמו חברת אם) או פעילות חוץ (כמו חברה בת או סניף) בודדת הנכללת בישות המדווחת - לקבוע את מטבע הפעילות שלה ולמדוד את תוצאות פעולותיה ומצבה הכספי באותו מטבע.
- ג. תקן חשבונאות זה מחליף את תקן חשבונאות מספר 13, השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ מחודש אוקטובר 2001. השינויים העיקריים בתקן זה הם:

(1) המונח "מטבע הדיווח" הוחלף בשני מונחים:

- (א) מטבע פעילות, משמע המטבע של הסביבה הכלכלית העיקרית בה פועלת הישות, וכן
- (ב) מטבע הצגה, משמע המטבע בו מוצגים הדוחות הכספיים.

(2) הכללת גורמים בהם יש להתחשב לצורך קביעת מטבע הפעילות. התקן מדגיש כי בעת קביעת מטבע הפעילות יש לשים דגש רב יותר למטבע אשר משפיע בעיקר על מחירי העסקאות ולא דווקא למטבע בו נקובים מחירי העסקאות.

(3) ביטול ההבחנה בין חברות מוחזקות שהן זרוע ארוכה לבין חברות מוחזקות שהן יחידות מוחזקות אוטונומיות. ההבחנה כיום היא בין יחידה שמטבע הפעילות שלה זהה למטבע הפעילות של הישות המדווחת לבין יחידה שמטבע הפעילות שלה שונה ממטבע הפעילות של הישות המדווחת (פעילות חוץ). כתוצאה מכך, קיימת רק שיטת תרגום אחת לפעילויות חוץ.

(4) תקן זה מאפשר לישות להציג את דוחותיה הכספיים בכל מטבע (או מטבעות). הישות נדרשת לתרגם את תוצאות פעולותיה ומצבה הכספי ממטבע הפעילות למטבע (או מטבעות) ההצגה תוך שימוש בשיטה הנדרשת לתרגום פעילות חוץ לצורך הכללתה בדוחות הכספיים של הישות המדווחת. בהתאם לשיטה זו, נכסים והתחייבויות מתורגמים לפי שער הסגירה, נתוני ההכנסה וההוצאות והתנועות ההוניות מתורגמים לפי שערי החליפין במועדי העסקאות (מועדי ההכרה בהכנסה ובהוצאות) (או בשער ממוצע לתקופה, כאשר שער כזה מהווה קירוב סביר) ומספרי השוואה של ההון העצמי לכל מאזן מוצג מתורגמים לפי שערי הסגירה.

ד. תקן זה אינו עוסק בטיפול החשבונאי בגידור פריטי מטבע חוץ, למעט גידור השקעה נטו בפעילות חוץ. התקן הבינלאומי עליו מבוסס תקן זה (IAS 21) אינו דן כלל בחשבונאות גידור, לרבות גידור של השקעה נטו בפעילות חוץ מאחר ותקן חשבונאות בינלאומי מספר 39, *מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה* חל על גידור פריטי מטבע חוץ לרבות גידור של השקעה נטו. בהתחשב שתקן חשבונאות בינלאומי מספר 39 טרם אומץ בישראל ותקן חשבונאות מספר 13, *השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ*, (אוקטובר 2001) קבע הוראות לגבי גידור של השקעה נטו בפעילות חוץ, הוחלט לכלול את ההוראות שנכללו בעבר בתקן חשבונאות מספר 13 גם בתקן זה.

#### הוראות מעבר

ה. ישות תיישם את הוראות התקן לגבי תיאומי שווי הוגן ומוניטין לגבי כל הרכישות שהתבצעו לאחר תחילת תקופת הדיווח בה יושם תקן זה לראשונה (ראה סעיף 59).

ו. יתר השינויים הנובעים מיישום תקן זה ייושמו למפרע.

ז. שינוי במטבע הפעילות הנובע משינוי בעסקאות, אירועים ונסיבות יטופל באופן של מכאן ולהבא, להבדיל משינוי במטבע הפעילות כתוצאה מיישום לראשונה של תקן זה, אשר יטופל בהתאם לסעיפים ה, ו-ו לעיל.

#### תחילה

ח. תקן זה יחול על דוחות כספיים לתקופה הראשונה המתחילה ביום 1 בינואר, 2008 או לאחר מכן.

## תקן חשבונאות מספר 13 (מתוקן)

### השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ

#### מטרת התקן

1. ישות עשויה לבצע פעילויות חוץ (foreign activities) בשתי דרכים. לישות עשויות להיות עסקאות במטבע חוץ וכן ייתכן שיהיו לה פעילויות חוץ (foreign operations). בנוסף לכך, ישות יכולה להציג את דוחותיה הכספיים במטבע חוץ. מטרת התקן היא לקבוע כיצד על ישות לכלול עסקאות במטבע חוץ ופעילויות חוץ בדוחותיה הכספיים, וכיצד לתרגם דוחות כספיים למטבע הצגה.
2. הנושאים העיקריים הם קביעת שער (שערי) החליפין שישמש (שישמשו) לתרגום, ואופן הדיווח על השפעות של שינויים בשערי חליפין בדוחות הכספיים.

#### תחולה

3. יש ליישם תקן חשבונאות זה:
  - (א) בטיפול החשבונאי בעסקאות וביתרות במטבע חוץ, למעט הטיפול בעסקאות וביתרות בנגזרים שהם בתחולתו של תקן חשבונאות בינלאומי מספר 39, מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה<sup>1</sup>;
  - (ב) בתרגום תוצאותיהן ומצבן הכספי של פעילויות חוץ הנכללות בדוחות הכספיים של הישות בדרך של איחוד, או איחוד יחסי, או שיטת השווי המאזני; וכן
  - (ג) בתרגום התוצאות והמצב הכספי של הישות למטבע הצגה.
4. בוטל.
5. תקן חשבונאות זה אינו חל על חשבונאות גידור (Hedge Accounting) של פריטים במטבע חוץ, למעט הסיווג של הפרשי שער, הנובעים מהתחייבות במטבע חוץ, המהווה גידור של השקעה נטו בפעילות חוץ.

<sup>1</sup> אין בהפניה זו כשלעצמה כדי קביעה כי תקן חשבונאות בינלאומי מספר 39, או חלקים ממנו אומצו על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ככלל חשבונאי בישראל.

6. תקן חשבונאות זה חל על הצגת דוחות כספיים של ישות במטבע חוץ וקובע דרישות שיש לעמוד בהן על מנת שהדוחות הכספיים יתוארו כמצייתים לתקני דיווח כספי בינלאומיים. בנוסף, תקן חשבונאות זה מגדיר את המידע שיש לתת לו גילוי כאשר תרגומים למטבע חוץ של מידע פיננסי, אינם מקיימים את הדרישות הנ"ל.

7. תקן חשבונאות זה אינו חל על הצגה בדוח על תזרימי מזומנים של תזרימי מזומנים הנובעים מעסקאות במטבע חוץ, או בתרגום תזרימי מזומנים של פעילות חוץ (ראה גילוי דעת 51 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר דין וחשבון על תזרימי המזומנים, כפי שתוקן בסעיפים 62-63 לתקן זה).

## הגדרות

8. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:

שער סגירה (Closing Rate) - שער החליפין המיידני (Spot Rate) בתאריך המאזן<sup>2</sup>.

הפרש שער (Exchange Difference) - הפרש הנובע מתרגום של אותו מספר יחידות של מטבע אחד למטבע אחר לפי שערי חליפין שונים.

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

שווי הוגן (Fair value) - הסכום שבו ניתן להחליף נכס, או לסלק התחייבות, בעסקה בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון, שאינם קשורים, הפועלים בצורה מושכלת.

מטבע חוץ (Foreign Currency) - מטבע שאינו מטבע הפעילות של הישות.

פעילות חוץ (Foreign Operation) - ישות שהיא חברה בת, חברה כלולה, עסקה משותפת או סניף של הישות המדווחת, שהפעילויות שלה ממוקמות או מתנהלות במדינה או במטבע, שונים מאלה של הישות המדווחת.

מטבע הפעילות (Functional Currency) - המטבע של הסביבה הכלכלית העיקרית בה פועלת הישות.

קבוצה (Group) היא חברה אם וכל חברות הבנות שלה.

---

<sup>2</sup> על פי רוב, יש להשתמש בשער היציג ליום המאזן במידה וקיים.

**פריטים כספיים (Monetary items) - יחידות מטבע מוחזקות וכן נכסים והתחייבויות שיתקבלו או שישולמו במספר קבוע או ניתן לקביעה של יחידות מטבע.**

**השקעה נטו בפעילות חוץ (Net Investment in a Foreign Operation) - הסכום המהווה את חלקה של הישות המדווחת בנכסים נטו של אותה פעילות.**

**מטבע ההצגה (Presentation Currency) - המטבע לפיו מוצגים הדוחות הכספיים.**

**שער חליפין מיידי (Spot Exchange Rate) - שער חליפין למסירה מיידי.**

## **פיתוח ההגדרות**

### **מטבע פעילות**

9. הסביבה הכלכלית העיקרית בה פועלת ישות היא, בדרך כלל, הסביבה בה הישות בעיקר מפיקה ומוציאה מזומנים. בעת קביעת מטבע הפעילות, ישות שוקלת את הגורמים הבאים:

(א) המטבע:

i. אשר משפיע בעיקר על מחירי המכירה של הסחורות והשירותים (בדרך כלל, זה יהיה המטבע שבו נקובים ומסולקים מחירי המכירה של הסחורות והשירותים); וכן

ii. של המדינה בה הכוחות התחרותיים והפיקוח (רגולציה) שלה קובעים בעיקר את מחירי המכירה של הסחורות והשירותים.

(ב) המטבע אשר משפיע בעיקר על עלויות עבודה, חומרים ועלויות אחרות להספקת סחורות או שירותים (בדרך כלל, זה יהיה המטבע שבו נקובות ומסולקות עלויות אלה).

10. הגורמים הבאים יכולים גם כן לספק ראייה למטבע הפעילות של ישות:

(א) המטבע בו מופקים מקורות כספיים מפעילויות מימון (כלומר, הנפקה של מכשירים הוניים ומכשירי חוב).

(ב) המטבע בו, בדרך כלל, מוחזקים תקבולים מפעילויות שוטפות.

11. הגורמים הנוספים הבאים מובאים בחשבון בקביעת מטבע הפעילות של ישות שהיא פעילות חוץ, ובקביעה אם מטבע הפעילות זהה לזה של הישות המדווחת (הישות המדווחת בהקשר



זה, היא הישות שפעילות החוץ מהווה אצלה חברה בת, סניף, חברה כלולה או עסקה משותפת):

(א) אם פעילויות החוץ מבוצעות כשלוחה של הישות המדווחת, או שיש לה מידה ניכרת של עצמאות. דוגמה למצב הראשון היא כאשר פעילות החוץ מוכרת רק סחורות המיובאות מהישות המדווחת, ומעבירה אליה את התקבולים. דוגמה למצב השני היא כאשר הפעילות צוברת מזומן ופריטים כספיים אחרים, נושאת בהוצאות, מפיקה הכנסה ונוטלת אשראי, בעיקר במטבע המקומי שלה.

(ב) אם עסקאות עם הישות המדווחת מהוות שיעור גבוה או נמוך מהפעילויות של פעילות החוץ.

(ג) אם תזרימי המזומנים מפעילויות של פעילות החוץ משפיעים באופן ישיר על תזרימי המזומנים של הישות המדווחת והם זמינים להעברה אליה.

(ד) אם תזרימי המזומנים מפעילויות של פעילות החוץ מספיקים למימון התחייבויותיה הקיימות והחזויות באופן רגיל, ללא העמדת מקורות על ידי הישות המדווחת.

12. במקרים בהם הסימנים לעיל אינם חד-משמעיים ומטבע הפעילות אינו ברור, ההנהלה מפעילה את שיקול דעתה כדי לקבוע את מטבע הפעילות אשר מציג נאמנה בצורה הטובה ביותר את ההשפעות הכלכליות של העסקאות, האירועים והנסיבות של הישות. כחלק מגישה זו, ההנהלה נותנת עדיפות לסימנים העיקריים שבסעיף 9 לפני שהיא שוקלת את הסימנים בסעיפים 10 ו-11, אשר נועדו לספק ראיות תומכות נוספות, בקביעת מטבע הפעילות של ישות.

13. מטבע הפעילות של ישות משקף את העסקאות, האירועים והנסיבות הרלוונטיים לישות. בהתאם לכך, לאחר קביעתו, מטבע הפעילות אינו משתנה, אלא אם חל שינוי באותם עסקאות, אירועים ונסיבות.

14. אם מטבע הפעילות הוא מטבע של כלכלה היפר-אינפלציונית, דוחותיה הכספיים של הישות מותאמים לאינפלציה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 29, *דיווח כספי בכלכלות היפר אינפלציונית*. הישות אינה יכולה להימנע מהתאמת הדוחות הכספיים לאינפלציה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 29 על ידי, לדוגמה, אימוץ מטבע מסוים כמטבע הפעילות, כאשר מטבע זה שונה ממטבע הפעילות שנקבע בהתאם להוראות תקן זה (כמו מטבע הפעילות של החברה האם).

## השקעה נטו בפעילות חוץ

15. לישות יכול להיות פריט כספי לקבל מפעילות חוץ, או פריט כספי לשלם לפעילות חוץ. פריט שסילוקו אינו מתוכנן, ואף לא סביר שיסולק בעתיד הנראה לעין, מהווה למעשה חלק מההשקעה נטו של הישות באותה פעילות חוץ, ומטופל בהתאם לסעיפים 32 ו-33. פריטים כספיים, כאמור, עשויים לכלול חייבים לזמן ארוך או הלוואות לזמן ארוך. הם אינם כוללים חייבים או זכאים מסחריים.

15א. הישות שיש לה פריט כספי לקבל מפעילות חוץ או פריט כספי לשלם לפעילות חוץ, כמתואר בסעיף 15 יכולה להיות חברה בת כלשהי בקבוצה. לדוגמה, לישות יש שתי חברות בנות, חברה א' וחברה ב'. חברה בת ב' היא פעילות חוץ. חברה בת א' מעניקה הלוואה לחברה בת ב'. ההלוואה לקבל מחברה בת ב' של חברה בת א' היא חלק מההשקעה נטו של הישות בחברה בת ב', אם סילוק ההלוואה אינו מתוכנן ולא סביר שיתרחש בעתיד הנראה לעין. דבר זה יהיה נכון גם אם חברה בת א' הייתה בעצמה פעילות חוץ.

## פריטים כספיים

16. המאפיין ההכרחי של פריט כספי הוא זכות לקבל (או מחויבות למסור) מספר קבוע או ניתן לקביעה של יחידות מטבע. דוגמאות כוללות: פנסיות והטבות עובד אחרות שישולמו במזומן; הפרשות שיסולקו במזומן; ודיבידנדים במזומן שמוכרים כהתחייבות. בדומה לכך, חוזה לקבל (או למסור) מספר משתנה של מכשיריה ההוניים של הישות או כמות משתנה של נכסים, כאשר השווי ההוגן שיתקבל (או יימסר) שווה למספר קבוע או ניתן לקביעה של יחידות מטבע, הוא פריט כספי. לעומת זאת, המאפיין ההכרחי של פריט לא כספי הוא העדר זכות לקבל (או מחויבות למסור) מספר קבוע או ניתן לקביעה של יחידות מטבע. דוגמאות כוללות: סכומים ששולמו מראש בגין סחורות ושירותים (לדוגמה, שכירות ששולמה מראש); מוניטין; נכסים בלתי מוחשיים; מלאי; רכוש קבוע והפרשות שיסולקו על ידי מסירת נכס לא כספי.

## תמצית הגישה הנדרשת על ידי תקן זה

17. בעת הכנת דוחות כספיים, כל ישות - בין אם ישות העומדת בפני עצמה, ישות עם פעילויות חוץ (כמו חברת אם) או פעילות חוץ (כמו חברת בת או סניף) - קובעת את מטבע הפעילות שלה בהתאם לסעיפים 9-14. הישות מתרגמת פריטים במטבע חוץ למטבע הפעילות שלה ומדווחת על ההשפעות של תרגום זה בהתאם לסעיפים 20-37 ו-50.

18. ישויות מדווחות רבות מורכבות ממספר ישויות בודדות (לדוגמה קבוצה המורכבת מחברה אם וחברה בת, אחת או יותר). לסוגים שונים של ישויות, בין אם חלק מקבוצה או לאו, עשויות להיות השקעות בחברות כלולות או בעסקאות משותפות. כמו כן, עשויים להיות להן סניפים. הכרחי לתרגם את התוצאות והמצב הכספי של כל ישות בודדת הנכללת בישות המדווחת למטבע בו מוצגים הדוחות הכספיים של הישות המדווחת. תקן זה מאפשר

למטבע ההצגה של הישות המדווחת להיות כל מטבע (או מטבעות). התוצאות והמצב הכספי של ישות בודדת כלשהי הנכללת בישות המדווחת, אשר מטבע הפעילות שלה שונה ממטבע ההצגה שנבחר לקבוצה, מתורגמים בהתאם לסעיפים 38-50.

19. תקן זה גם מאפשר לישות העומדת בפני עצמה, אשר מכינה דוחות כספיים להציג את דוחותיה הכספיים בכל מטבע (או מטבעות). אם מטבע ההצגה שונה ממטבע הפעילות של הישות, תוצאותיה ומצבה הכספי מתורגמים, אף הם, למטבע ההצגה בהתאם לסעיפים 38-50.

## **דיווח במטבע הפעילות על עסקאות במטבע חוץ**

### **הכרה לראשונה**

20. עסקת מטבע חוץ היא עסקה הנקובה, או שסילוקה נדרש, במטבע חוץ, כולל עסקאות הנובעות כאשר ישות:

(א) רוכשת או מוכרת סחורות או שירותים, שמחירם נקוב במטבע חוץ,

(ב) לווה או מלווה כספים כאשר הסכומים לשלם, או הסכומים לקבל, נקובים במטבע חוץ, או

(ג) רוכשת או מממשת נכסים, או מתהוות לה התחייבויות או מסלקת התחייבויות, בדרך אחרת כלשהי, כשעסקאות אלה נקובות במטבע חוץ.

21. **עסקה הנקובה במטבע חוץ תירשם, בעת ההכרה לראשונה, במטבע הפעילות, תוך שימוש בשער החליפין המידי בין מטבע הפעילות לבין מטבע החוץ במועד העסקה.**

22. מועד העסקה הוא המועד בו העסקה כשירה לראשונה להכרה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים. מסיבות מעשיות, לעיתים קרובות, משתמשים בשער המהווה קירוב לשער בפועל במועד העסקה. לדוגמה, שער ממוצע שבועי או חודשי עשוי לשמש לכל העסקאות באותו מטבע חוץ שהתבצעו באותה תקופה. עם זאת, אם בשערי החליפין חלות תנודות משמעותיות, השימוש בשער ממוצע לתקופה אינו הולם.

### **דיווח בתאריכי מאזן עוקבים**

23. **בכל תאריך מאזן:**

(א) פריטים כספיים במטבע חוץ יתורגמו תוך שימוש בשער הסגירה,

(ב) פריטים לא-כספיים שנמדדים במונחי עלות היסטורית במטבע חוץ, יתורגמו תוך שימוש בשער החליפין במועד העסקה, וכן

(ג) פריטים לא-כספיים שנמדדים בשווי הוגן במטבע חוץ יתורגמו תוך שימוש בשערי החליפין במועד שבו נקבע השווי ההוגן.

24. הערך בספרים של פריט נקבע בהתאם לתקני חשבונאות רלוונטיים אחרים. לדוגמה, רכוש קבוע עשוי להימדד במונחי שווי הוגן או עלות היסטורית בהתאם להוראות תקן חשבונאות מספר 27, רכוש קבוע. בין אם הערך בספרים נקבע על בסיס העלות ההיסטורית או על בסיס שווי הוגן, אם הסכום נקבע במטבע חוץ הוא יתורגם למטבע הפעילות בהתאם לתקן חשבונאות זה.

25. הערך בספרים של פריטים מסוימים נקבע על ידי השוואה של שני סכומים או יותר. לדוגמה, הערך בספרים של מלאי הוא הנמוך שבין עלות לבין שווי מימוש נטו בהתאם לתקן חשבונאות מספר 26, מלאי. באופן דומה, בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15, ירידת ערך נכסים, ערך בספרים של נכס, שקיים לגביו סימן לירידת ערך הוא הנמוך שבין הערך בספרים לפני בחינת ירידת ערך לבין הסכום בר-ההשבה. כאשר נכס כזה אינו כספי ונמדד במטבע חוץ, הערך בספרים נקבע על ידי השוואה בין:

(א) עלות או ערך בספרים, לפי העניין, מתורגם לפי שער החליפין במועד בו הסכום נקבע (לדוגמה, שער ביום העסקה, בהתייחס לפריט הנמדד במונחי עלות היסטורית), לבין

(ב) שווי מימוש נטו או סכום בר-השבה, לפי העניין, מתורגם לפי שער החליפין במועד בו שווי זה נקבע (לדוגמה, שער סגירה בתאריך המאזן).

השפעת השוואה זו יכולה לגרום לכך שמוכר הפסד מירידת ערך במטבע הפעילות, אך לא מוכר הפסד מירידת ערך במטבע חוץ, או ההיפך.

26. כאשר יש מספר שערי חליפין זמינים, השער שנעשה בו שימוש הוא השער שבו תזרימי המזומנים העתידיים, המייצגים את העסקה או היתרה, ניתנים לסילוק, אם תזרימי מזומנים אלה היו מתרחשים במועד המדידה. אם לא קיים באופן זמני שער חליפין בין שני מטבעות, השער שנעשה בו שימוש הוא השער העוקב הראשון בו ניתן לבצע את החליפין.

## הכרה בהפרשי שער

27. בוטל.

28. הפרשי שער הנובעים מסילוק של פריטים כספיים, או הנובעים מתרגום של פריטים כספיים לפי שערי חליפין שונים מאלה ששימשו לתרגום בעת ההכרה לראשונה במהלך התקופה, או מאלה ששימשו לתרגום בדוחות כספיים קודמים, יוכרו ברווח או בהפסד בתקופה בה נבעו, למעט הפרשי שער המטופלים בהתאם לסעיפים 32 ו-34א להלן.

29. כאשר נוצרים פריטים כספיים מעסקה במטבע חוץ, וחל שינוי בשער החליפין בין מועד ביצוע העסקה במטבע חוץ לבין מועד הסילוק, נוצר הפרש שער. כאשר העסקה מסולקת במהלך התקופה החשבונאית בה אירעה, כל הפרש השער מוכר באותה תקופה. כאשר העסקה מסולקת בתקופה חשבונאית מאוחרת יותר, הפרש השער המוכר בכל תקופה עד למועד שבו העסקה מסולקת, נקבע על פי השינוי בשערי החליפין במהלך אותה תקופה.

30. כאשר "רווח" או "הפסד" בגין פריט לא כספי מוכר ישירות בהון העצמי, כל רכיב חליפין (הפרשי שער) של אותו רווח או הפסד יוכר, אף הוא, ישירות בהון העצמי. ולהיפך, כאשר רווח או הפסד בגין פריט לא כספי מוכר ברווח או בהפסד, כל רכיב חליפין של אותו רווח או הפסד יוכר, אף הוא, ברווח או בהפסד.

31. תקנים חשבונאיים אחרים דורשים כי רווחים והפסדים מסוימים יוכרו ישירות בהון העצמי. לדוגמה, תקן חשבונאות מספר 27, *רכוש קבוע*, דורש כי רווחים והפסדים מסוימים בגין הערכה מחדש של רכוש קבוע יוכרו ישירות בהון העצמי. כאשר נכס כזה נמדד במטבע חוץ, סעיף 23(ג) של תקן זה דורש שהסכום המשוערך יתורגם לפי השער במועד שבו נקבע הערך. כתוצאה מכך נוצר הפרש שער אשר גם הוא מוכר בהון העצמי.

32. הפרשי שער בגין פריט כספי, שמהווה חלק מהשקעה נטו בפעילות חוץ של ישות מדווחת (ראה סעיף 15), יוכרו ברווח או בהפסד בדוחות הכספיים הנפרדים<sup>3</sup> של הישות המדווחת או בדוחות הכספיים האינדיבידואליים של פעילות החוץ. בדוחות הכספיים הכוללים גם את פעילות החוץ וגם את הישות המדווחת (לדוגמה, דוחות כספיים מאוחדים כאשר פעילות החוץ היא חברה בת), הפרשי השער הנ"ל יוכרו לראשונה בסעיף נפרד בהון העצמי ויוכרו ברווח או בהפסד בעת מימוש ההשקעה נטו בהתאם לסעיף 48.

33. כאשר פריט כספי מהווה חלק מההשקעה נטו בפעילות חוץ של ישות מדווחת, והוא נקוב במטבע הפעילות של הישות המדווחת, הפרש שער נוצר בדוחות הכספיים האינדיבידואליים של פעילות החוץ בהתאם לסעיף 28. אם הפריט הנ"ל נקוב במטבע הפעילות של פעילות החוץ, הפרש שער נוצר בדוחות הכספיים הנפרדים של הישות המדווחת בהתאם לסעיף 28. אם פריט כזה נקוב במטבע שהוא אינו מטבע הפעילות של הישות המדווחת ואינו מטבע הפעילות של פעילות החוץ, הפרש שער נוצר בדוחות הכספיים

<sup>3</sup> ההתייחסות לדוחות הכספיים הנפרדים אינה רלוונטית בישראל כל עוד לא אומצה הגישה של תקן חשבונאות בינלאומי מספר 27 ותקן חשבונאות בינלאומי מספר 28 לגבי דוחות כספיים נפרדים.

הנפרדים של הישות המדווחת ובדוחות הכספיים האינדיבידואליים של פעילות החוץ בהתאם לסעיף 28. הפרשי השער הנ"ל מסווגים לסעיף נפרד בהון העצמי בדוחות כספיים הכוללים גם את פעילות החוץ וגם את הישות המדווחת (במילים אחרות, דוחות כספיים בהם פעילות החוץ נכללת בדרך של איחוד מלא, איחוד יחסי או לפי שיטת השווי המאזני).

34. כאשר ספרים ורישומים של ישות מתנהלים במטבע שאינו מטבע הפעילות שלה, בעת הכנת הדוחות הכספיים על ידי הישות, כל הסכומים מתורגמים למטבע הפעילות בהתאם להוראות סעיפים 20-26. הטיפול החשבונאי הנ"ל יביא להצגת סכומים במטבע הפעילות כפי שהם היו מוצגים אילו מלכתחילה נרשמו לפי מטבע הפעילות. לדוגמה, פריטים כספיים מתורגמים למטבע הפעילות לפי שער סגירה, ופריטים לא כספיים הנמדדים בעלות היסטורית מתורגמים לפי שער החליפין במועד העסקה, בגינה הם הוכרו.

א.34. הפרשי שער, הנובעים מהתחייבות במטבע חוץ, המהווה גידור של השקעה נטו בפעילות חוץ, יסווגו במסגרת ההון העצמי בדוחות כספיים הכוללים גם את פעילות החוץ וגם את הישות המדווחת, עד למימוש ההשקעה נטו, ובמועד האמור יוכרו ברווח או בהפסד בהתאם לסעיף 48.

### **שינוי במטבע פעילות**

35. כאשר חל שינוי במטבע הפעילות של ישות, ישות תישם את נהלי התרגום המתאימים למטבע הפעילות החדש באופן של מכאן ולהבא החל ממועד השינוי.

36. כפי שצוין בסעיף 13, מטבע הפעילות של ישות משקף את העסקאות, האירועים והנסיבות, הרלוונטיים לישות. בהתאם לכך, לאחר שנקבע מטבע הפעילות, הוא ישתנה רק אם חל שינוי באותן עסקאות, אירועים ונסיבות. לדוגמה, שינוי במטבע, אשר משפיע בעיקר על מחירי המכירה של הסחורות והשירותים, יכול לגרום לשינוי במטבע הפעילות של הישות.

37. ההשפעה של שינוי במטבע פעילות מטופלת באופן של מכאן ולהבא. במילים אחרות, ישות מתרגמת את כל הפריטים למטבע הפעילות החדש תוך שימוש בשער החליפין במועד השינוי. הסכומים המתורגמים המתקבלים של פריטים לא כספיים מטופלים כעלותם ההיסטורית. הפרשי שער בגין תרגום של פעילות חוץ, שסווגו קודם לכן בהון עצמי בהתאם להוראות סעיפים 32 ו-39(ג), אינם מוכרים ברווח או בהפסד עד למימוש הפעילות.

### **שימוש במטבע הצגה שונה ממטבע הפעילות**

#### **תרגום למטבע הצגה**

38. ישות יכולה להציג את דוחותיה הכספיים בכל מטבע (או מטבעות). אם מטבע הצגה שונה ממטבע הפעילות של הישות, הישות מתרגמת את תוצאותיה ואת המצב הכספי שלה

למטבע ההצגה. לדוגמה, כאשר קבוצה כוללת ישויות נפרדות עם מטבעות פעילות שונים, התוצאות והמצב הכספי של כל ישות מבוטאים במטבע אחיד, כדי שניתן יהיה להציג דוחות כספיים מאוחדים.

**39. התוצאות והמצב הכספי של ישות, אשר מטבע הפעילות שלה אינו מטבע של סביבה כלכלית היפר-אינפלציונית, יתורגמו למטבע הצגה אחר תוך שימוש בנוהלים הבאים:**

**(א) נכסים והתחייבויות לכל מאזן מוצג, (כלומר, כולל מספרי השוואה) יתורגמו לפי שער הסגירה במועד אותו מאזן;**

**(ב) הכנסה והוצאות לכל דוח רווח והפסד (כלומר, כולל מספרי השוואה), יתורגמו לפי שערי החליפין במועדי העסקאות (מועדי ההכרה בהכנסה ובהוצאות);**

**(ג) מספרי השוואה של ההון העצמי לכל מאזן מוצג יתורגמו לפי שער הסגירה במועד אותו מאזן. כל התנועות ההוניות במהלך השנה יתורגמו לפי שערי החליפין במועדי ההכרה בתנועות אלה; וכן**

**(ד) כל הפרשי השער הנוצרים יוכרו כרכיב נפרד בהון עצמי.**

**40. מסיבות מעשיות, שער המהווה קירוב לשערי החליפין במועדי העסקאות (מועדי ההכרה בהכנסה ובהוצאות), לדוגמה, שער ממוצע לתקופה, משמש, לעיתים קרובות, לצורך תרגום פריטי הכנסות והוצאות. אולם, אם חלות תנודות משמעותיות בשערי החליפין, השימוש בשער הממוצע לתקופה אינו הולם.**

**41. הפרשי שער שצוינו בסעיף 39(ד) נובעים מ-:**

**(א) תרגום הכנסה והוצאות ותנועות הוניות לפי שערי החליפין במועדי ההכרה בהם, ונכסים והתחייבויות לפי שער סגירה. הפרשי שער אלה נובעים הן מפריטי הכנסות והוצאות שהוכרו ברווח או בהפסד והן מאלה שהוכרו ישירות בהון העצמי;**

**(ב) תרגום יתרת פתיחה של נכסים נטו לפי שער סגירה השונה משער הסגירה הקודם.**

הפרשי שער אלה אינם מוכרים ברווח או בהפסד, מאחר ולשינויים בשערי החליפין יש השפעה ישירה מעטה, אם בכלל, על תזרימי המזומנים הנוכחיים והעתידיים מפעילויות. כאשר הפרשי השער מתייחסים לפעילות חוץ אשר מאוחדת, אך אינה בבעלות מלאה, הפרשי השער המצטברים, הנובעים מתרגום והמתייחסים לזכויות המיעוט, מוקצים ומוכרים כחלק מזכויות המיעוט במאזן המאוחד.

42. התוצאות והמצב הכספי של ישות, אשר מטבע הפעילות שלה הוא מטבע של סביבה כלכלית היפר-אינפלציונית, יתורגמו למטבע הצגה אחר תוך שימוש בנוהלים הבאים:

(א) כל הסכומים (כלומר, נכסים, התחייבויות, פריטי הון עצמי, הכנסה והוצאות, כולל מספרי השוואה) יתורגמו לפי שער הסגירה במועד המאזן האחרון, למעט

(ב) כאשר סכומים מתורגמים למטבע של סביבה כלכלית שאינה היפר-אינפלציונית, מספרי השוואה יהיו אלה שהוצגו כסכומים של השנה השוטפת בדוחות הכספיים של השנה הקודמת הרלוונטית (כלומר, לא מותאמים לשינויים עוקבים ברמת המחירים וגם לא מותאמים לשינויים עוקבים בשערי חליפין).

43. כאשר מטבע הפעילות של ישות הוא מטבע של סביבה כלכלית היפר-אינפלציונית, הישות מתאימה את דוחותיה הכספיים לאינפלציה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 29, *דיווח כספי בכלכלות היפר-אינפלציוניות*, לפני יישום שיטת התרגום שנקבעה בסעיף 42, למעט מספרי השוואה אשר מתורגמים למטבע של סביבה שאינה היפר-אינפלציונית (ראה סעיף 42(ב)). כאשר, הכלכלה מפסיקה להיות היפר אינפלציונית והישות מפסיקה להתאים את דוחותיה הכספיים לאינפלציה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 29, עליה להשתמש בסכומים, שהותאמו לרמת המחירים במועד בו הישות הפסיקה להציג דוחות כספיים מותאמים, כעלויות היסטוריות לצורך התרגום למטבע הצגה.

## תרגום של פעילות חוץ

44. סעיפים 45-47, בנוסף לסעיפים 38-43, מיושמים כאשר התוצאות והמצב הכספי של פעילות חוץ מתורגמים למטבע הצגה, כדי לכלול את פעילות החוץ בדוחות הכספיים של הישות המדווחת בדרך של איחוד, איחוד יחסי או שיטת השווי המאזני.

45. הכללת התוצאות והמצב הכספי של פעילות חוץ באלה של הישות המדווחת כרוך בנהלי איחוד רגילים, כגון ביטול יתרות בין חברתיות וביטול עסקאות בין חברתיות של חברה בת (ראה גילוי דעת 57, *דינים וחשבונות כספיים מאוחדים*). ברם, נכס (או התחייבות) כספי בין חברתי, בין אם לזמן קצר או לזמן ארוך, אינו יכול להיות מבוטל כנגד התחייבות (או נכס) בין חברתית מקבילה, ללא הצגת תוצאות התנודות של שערי החליפין בדוחות הכספיים המאוחדים. מצב זה קיים מכיוון שהפריט הכספי מייצג מחויבות להמרת מטבע אחד באחר, וחושף את הישות המדווחת לרווח או להפסד מתנודות בשערי החליפין. בהתאם לכך, בדוחות הכספיים המאוחדים של הישות המדווחת, הפרש שער כזה ממשיך להיות מוכר ברווח או בהפסד או, אם הוא נובע מהנסיבות המתוארות בסעיף 32, הוא מסווג כהון עצמי עד למימוש פעילות החוץ.



46. כאשר הדוחות הכספיים של פעילות חוץ ערוכים לתאריך שונה מזה של הישות המדווחת, פעילות החוץ מכינה, לעיתים קרובות, דוחות כספיים נוספים לתאריך הדיווח של הישות המדווחת. כאשר לא מכינים דוחות כספיים נוספים, גילוי דעת 57 של לשכת רואי חשבון בישראל, דינים וחשבונות כספיים מאוחדים וגילוי דעת 68 של לשכת רואי חשבון בישראל, שיטת השווי המאזני, מאפשרים שימוש בדוחות כספיים הערוכים לתאריך שונה, בתנאים מסוימים ותוך ביצוע תיאומים מסוימים. במקרה כזה, הנכסים וההתחייבויות של פעילות החוץ מתורגמים על פי שער החליפין לתאריך המאזן של פעילות החוץ וכן מבוצעים תיאומים בגין שינויים משמעותיים בשערי החליפין עד לתאריך המאזן של הישות המדווחת.

47. כל מוניטין, שנובע מרכישת פעילות חוץ, וכל תיאומי שווי הוגן לערכים בספרים של נכסים והתחייבויות, הנובעים מרכישת אותה פעילות החוץ יטופלו כנכסים והתחייבויות של פעילות החוץ. לפיכך, הם יבוטאו במטבע הפעילות של אותה פעילות חוץ ויתורגמו על פי שער הסגירה בהתאם לסעיפים 39 ו-42.

### **מימוש פעילות חוץ**

48. בעת המימוש של פעילות חוץ, הפרשי התרגום המצטברים שנדחו כרכיב נפרד בהון עצמי והמתייחסים לאותה פעילות חוץ, יוכרו ברווח או בהפסד באותה תקופה בה הוכר הרווח או ההפסד מהמימוש.

49. ישות עשויה לממש את חלקה בפעילות חוץ באמצעות מכירה, פירוק, פדיון הון המניות ונטישת הפעילות, כולה או חלקה. תשלום דיבידנד מהווה חלק ממימוש רק כאשר תשלום הדיבידנד מהווה למעשה החזר ההשקעה. לדוגמה, כאשר דיבידנד משולם מרווחים טרום הרכישה. במקרה של מימוש חלקי, רק החלק היחסי מהפרשי השער שנצברו יכלל ברווח או בהפסד ממימוש. הפחתת ערך של הערך בספרים של פעילות חוץ אינה מהווה מימוש חלקי. לפיכך, שום חלק מהפרשי התרגום שנדחו אינו מוכר ברווח או בהפסד בעת הפחתת הערך.

### **השפעות המס של כל הפרשי שער**

50. לרווחים ולהפסדים מעסקאות במטבע חוץ ולהפרשי שער מתרגום התוצאות והמצב הכספי של ישות (כולל פעילות חוץ) למטבע אחר עשויים להיות השפעות מס. תקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה מיושם בגין השפעות מס אלה.

## גילוי

51. בסעיפים 53 ו-55-57 להלן, התייחסויות ל"מטבע הפעילות", במקרה של קבוצה, יהיו למטבע הפעילות של החברה האם.
52. על ישות לתת גילוי לגבי:
- (א) סכום הפרשי השער שהוכרו ברווח או בהפסד, למעט הפרשי שער בגין מכשירים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח או הפסד בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 39; וכן
- (ב) הפרשי שער נטו שסווגו כרכיב נפרד של ההון העצמי (הפרשי תרגום) והתאמה בין סכום הפרשי תרגום אלה בתחילת התקופה לבין סכומם בסופה.
53. כאשר מטבע ההצגה שונה ממטבע הפעילות, יש לתת גילוי לעובדה זו, ביחד עם גילוי מטבע הפעילות ולגבי הסיבה לשימוש במטבע ההצגה שונה.
54. כאשר יש שינוי במטבע הפעילות של הישות המדווחת או של פעילות חוץ מהותית, יש לתת גילוי לעובדה זו ולסיבה לשינוי במטבע הפעילות.
55. כאשר ישות מציגה את דוחותיה הכספיים במטבע שונה ממטבע הפעילות שלה, הישות תתאר את הדוחות הכספיים כמצייתים לתקני דיווח כספי בינלאומיים רק אם הם מצייתים לכל הדרישות של כל תקן רלוונטי וכל הבהרה רלוונטית של תקנים אלה, כולל שיטת התרגום שנקבעה בסעיפים 39 ו-42.
56. לעיתים, ישות מציגה את דוחותיה הכספיים או מידע פיננסי אחר במטבע, השונה ממטבע הפעילות שלה, מבלי לקיים את דרישות סעיף 55. לדוגמה, הישות יכולה להמיר רק פריטים מסוימים מהדוחות הכספיים שלה למטבע האחר. יתכן גם מצב כאשר ישות, שמטבע הפעילות שלה אינו מטבע של סביבה כלכלית היפר-אינפלציונית, ממירה את הדוחות הכספיים שלה למטבע אחר בדרך של תרגום של כל הפריטים לפי שער הסגירה העדכני ביותר. ההמרות הנ"ל אינן בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים, ולכן נדרש לתת גילוי בהתאם לסעיף 57.
57. כאשר ישות מציגה את דוחותיה הכספיים או מידע פיננסי אחר במטבע, השונה גם ממטבע הפעילות שלה וגם ממטבע ההצגה שלה, מבלי לקיים את דרישות סעיף 55, עליה:

(א) להגדיר באופן ברור את המידע הפיננסי כמידע נילוה, בכדי להבדיל אותו מהמידע אשר מציית לדרישות של תקני דיווח כספי בינלאומיים;

(ב) לתת גילוי למטבע בו מוצג המידע הנלוה; וכן

(ג) לתת גילוי למטבע הפעילות של הישות, ושיטת התרגום ששימשה על מנת לקבוע את המידע הנלוה.

## תחילה והוראות מעבר

58. תקן זה חל על דוחות כספיים לתקופה הראשונה המתחילה ביום 1 בינואר, 2008 או לאחר מכן.

59. ישות תיישם את סעיף 47 לגבי כל הרכישות שהתבצעו לאחר תחילת תקופת הדיווח בה יושם תקן זה לראשונה.

60. כל השינויים האחרים כתוצאה מיישום תקן זה יטופלו בדרך של יישום למפרע.

## שינויים בתקני חשבונאות אחרים

61. תקן חשבונאות זה מחליף את תקן חשבונאות מספר 13, *השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ*, מחודש אוקטובר 2001.

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

### "תרגום דוחות כספיים של פעילות חוץ מאוחדת"

כדי לשקף את תזרימי המזומנים ושווי המזומנים של פעילות חוץ, אשר מאוחדת בדרך של איחוד מלא או איחוד יחסי במונחי מטבע ההצגה של הישות המדווחת, הסכומים במטבע חוץ הכלולים בדוח על תזרימי המזומנים של פעילות החוץ יתורגמו לפי שער החליפין במועד המתייחס לכל תזרים מזומנים (למעט מקרים בהם מטבע הפעילות של פעילות החוץ הוא מטבע של סביבה כלכלית היפר-אינפלציונית, ופעילות החוץ מתאימה את דוחותיה הכספיים לאינפלציה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 29, *דיווח כספי בכלכלות היפר-אינפלציונית*, בהם התרגום של תזרימי המזומנים יבוצע אף הוא לפי שער הסגירה) ויאוחזו עם תזרימי המזומנים האחרים של הישות המדווחת. הפרשי השער המתייחסים ליתרות המזומנים ושווי המזומנים בפעילות החוץ במשך תקופת הדיווח יוצגו בסכום נפרד בדוח על תזרימי המזומנים. מסיבות מעשיות, לעיתים קרובות, שער המהווה קירוב לשערי החליפין בפועל, לדוגמה, שער ממוצע שבועי או חודשי, עשוי לשמש, לצורך תרגום תזרימי המזומנים של פעילות

החוץ באותה תקופה. עם זאת, אם בשערי החליפין חלות תנודות משמעותיות, השימוש בשער ממוצע לתקופה אינו הולם.

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

"הפרשי שער מתרגום דוחות כספיים של פעילות חוץ מאוחדת

ההפרשים הנ"ל נוצרים בגין השקעה נטו בחברות מוחזקות, המהוות פעילות חוץ, והם מוכרים במאזן הישות המדווחת כרכיב נפרד במסגרת ההון העצמי. הואיל ועל פי תקן חשבונאות מספר 13 (מתוקן), השפעות השינויים בשערי החליפין של מטבע חוץ, יש לתרגם את הנכסים וההתחייבויות של פעילות החוץ על פי שער סגירה ואת ההכנסה וההוצאות על פי שער החליפין במועדי העסקאות (למעט מקרים בהם פעילות החוץ מתאימה את דוחותיה הכספיים לאינפלציה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 29, דיווח כספי בכלכלות היפר-אינפלציוניות, בהם תרגום ההכנסה וההוצאות יבוצע אף הוא לפי שער סגירה), נוצרים הפרשים המתייחסים ליתרות הפתיחה של הנכסים וההתחייבויות של פעילות החוץ, להכנסה ולהוצאות של פעילות החוץ וכן מתנועות ההשקעה בין החברות במשך תקופת הדיווח. הפרשי השער המתייחסים ליתרות המזומנים ושווי המזומנים במשך תקופת הדיווח יוצגו בסכום נפרד בדוח על תזרימי המזומנים.

64. הבהרה מספר 3, הטיפול החשבונאי ברידת ערך של השקעה ביחידה מוחזקת אוטונומית, שאינה חברה בת, בטלה.

65. הבהרה מספר 4, תרגום הדוחות הכספיים לשקל ממטבע הדיווח שאינו השקל, בטלה.

**ההבדלים בין תקן חשבונאות מספר 13 (מתוקן), השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ, לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 21 (דצמבר 2005), השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ**

1. המבוא לתקן הבינלאומי הושמט מתקן זה. המבוא לתקן זה כולל את עיקרי השינויים הכלולים בתקן זה לעומת תקן חשבונאות מספר 13, *השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ*, אוקטובר 2001.
2. סעיף 4 לתקן הבינלאומי הושמט מתקן זה. כמו כן, הושמטה בתקן זה ההפניה להבהרה בינלאומית מספר 7 (SIC 7) בסעיף 3 לתקן הבינלאומי.
3. התקן הבינלאומי כפי שעודכן בדצמבר 2005 אינו מתייחס לחשבונאות גידור לרבות גידור של השקעה נטו בפעילות חוץ. תקן זה קובע הוראות לגבי גידור של השקעה נטו בפעילות חוץ, אשר מבוססות על תקן חשבונאות בינלאומי מספר 39. ההוראות שולבו כדלקמן:
  - א. סעיף 5 לתקן הבינלאומי תוקן, על מנת להבהיר כי התקן חל על הסיווג של הפרשי שער הנובעים מהתחייבות במטבע חוץ, המהווה גידור של השקעה נטו בפעילות חוץ.
  - ב. סעיף 27 לתקן הבינלאומי הושמט מתקן זה.
  - ג. לתקן זה נוסף סעיף 34א, הקובע את הסיווג של הפרשי שער הנובעים מהתחייבות במטבע חוץ.
4. לסעיף 8 לתקן הבינלאומי בהגדרת שער סגירה נוספה בתקן זה הערת שוליים לפיה על פי רוב יש להשתמש בשער היציג ליום המאזן במידה וקיים.
5. סעיפים 14 ו-43 לתקן הבינלאומי מתייחסים לטיפול החשבונאי בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 29, *דיווח כספי בכלכלות היפר-אינפלציוניות*. בהתאם לתקן זה, אם מטבע הפעילות הוא מטבע של כלכלה היפר-אינפלציונית, הדוחות הכספיים מוצגים מחדש. בתקן זה נעשה שימוש במונח "מותאמים לאינפלציה" במקום במונח "מוצגים מחדש".
6. סעיף 19 לתקן הבינלאומי קובע במשפט הראשון כי "תקן זה גם מאפשר לישות העומדת בפני עצמה, אשר מכינה דוחות כספיים או לישות, המכינה דוחות כספיים נפרדים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 27, *דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים*, להציג את דוחותיה הכספיים בכל מטבע (או מטבעות)". בתקן זה הושמטה ההתייחסות לישות

המציגה דוחות כספיים נפרדים כדלקמן: "תקן זה גם מאפשר לישות העומדת בפני עצמה, אשר מציגה דוחות כספיים להציג את דוחותיה הכספיים בכל מטבע (או מטבעות)".

7. לסעיף 28 בתקן הבינלאומי נוספה בתקן זה הפניה לסעיף 34א.

8. לסעיף 39 בתקן הבינלאומי נוסף בתקן זה סעיף קטן (ג), הקובע כי מספרי ההשוואה של ההון העצמי לכל מאזן מוצג יתורגמו לפי שער הסגירה במועד אותו מאזן וכי כל התנועות ההוניות במהלך השנה יתורגמו לפי שערי החליפין במועדי ההכרה בתנועות אלה. סעיף קטן (ג) בתקן הבינלאומי מוספר בתקן זה כסעיף קטן (ד). כמו כן, לסעיף 41(א) נוספו לאחר המילים "הכנסה והוצאות" המילים "תנועות הוניות".

9. לסעיפים 39(ב) ו-40 בתקן הבינלאומי נוספה בתקן זה בסוגריים הבהרה למונח "מועדי העסקאות".

10. סעיף 46 לתקן הבינלאומי קובע כי "כאשר הדוחות הכספיים של פעילות חוץ ערוכים לתאריך שונה מזה של הישות המדווחת, פעילות החוץ מכינה, לעיתים קרובות, דוחות כספיים נוספים לתאריך הדיווח של הישות המדווחת. כאשר לא מכינים דוחות כספיים נוספים, תקן חשבונאות בינלאומי מספר 27 מאפשר שימוש בדוחות כספיים הערוכים לתאריך שונה, בתנאי שפער הזמן ביניהם אינו עולה על שלושה חודשים ושתיאומים מבוצעים בגין ההשפעות של עסקאות או אירועים אחרים משמעותיים שהתרחשו בין התאריכים השונים. במקרה כזה, הנכסים וההתחייבויות של פעילות החוץ מתורגמים על פי שער החליפין לתאריך המאזן של פעילות החוץ. כמו כן, מבוצעים תיאומים בגין שינויים משמעותיים בשערי החליפין עד לתאריך המאזן של הישות המדווחת בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 27. אותה גישה משמשת בעת יישום שיטת השווי המאזני לחברות כלולות ועסקאות משותפות ובעת יישום איחוד יחסי לעסקאות משותפות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 28, *השקעות בחברות כלולות* ותקן חשבונאות בינלאומי מספר 31. "סעיף 46 לתקן זה קובע כי "כאשר הדוחות הכספיים של פעילות חוץ ערוכים לתאריך שונה מזה של הישות המדווחת, פעילות החוץ מכינה, לעיתים קרובות, דוחות כספיים נוספים לתאריך הדיווח של הישות המדווחת. כאשר לא מכינים דוחות כספיים נוספים, גילוי דעת 57 של לשכת רואי חשבון בישראל, *דינים וחשבונות כספיים מאוחדים* וגילוי דעת 68 של לשכת רואי חשבון בישראל, *שיטת השווי המאזני*, מאפשרים שימוש בדוחות כספיים הערוכים לתאריך שונה, בתנאים מסוימים ותוך ביצוע תיאומים מסוימים. במקרה כזה, הנכסים וההתחייבויות של פעילות החוץ מתורגמים על פי שער החליפין לתאריך המאזן של פעילות החוץ וכן מבוצעים תיאומים בגין שינויים משמעותיים בשערי החליפין עד לתאריך המאזן של הישות המדווחת".

11. סעיפים 58, 58א, 59 ו-61 לתקן הבינלאומי, המתייחסים לתחילה, הושמטו מתקן זה. לתקן זה נוספו סעיפים 58, 59, ו-61-65, המתייחסים לתחילה ושינויים בתקני חשבונאות אחרים.

12. התייחסות לתקני חשבונאות בינלאומיים אחרים:

א. ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 7, *דוחות תזרים מזומנים*, בסעיף 7 לתקן הבינלאומי, הוחלפה בהפניה לגילוי דעת 51, גילוי דעת 51 של לשכת רואי חשבון בישראל, *דין וחשבון על תזרימי המזומנים*, כפי שתוקן בסעיפים 62-63 לתקן זה.

ב. ההפניה לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) בסעיף 22 לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לכללי חשבונאות מקובלים.

ג. ההפניות לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 16, *רכוש קבוע*, בסעיפים 24 ו-31 לתקן הבינלאומי הוחלפו בהפניות לתקן חשבונאות מספר 27, *רכוש קבוע*.

ד. ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 2, *מלאי*, בסעיף 25 לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות מספר 26, *מלאי*.

ה. ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 36, *ירידת ערך נכסים*, בסעיף 25 לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות מספר 15, *ירידת ערך נכסים*.

ו. ההפניות לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 27, *דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים*, ולתקן חשבונאות בינלאומי מספר 31, *זכויות בעסקאות משותפות*, בסעיף 45 לתקן הבינלאומי הוחלפו בהפניה לגילוי דעת 57 של לשכת רואי חשבון בישראל, *דינים וחשבונות כספיים מאוחדים*.

ז. ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 27, *דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים*, בסעיף 46 לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לגילוי דעת 57 של לשכת רואי חשבון בישראל, *דינים וחשבונות כספיים מאוחדים* ולגילוי דעת מספר 68 של לשכת רואי חשבון, *שיטת השווי המאזני*.

ח. ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 12, *מסים על ההכנסה*, בסעיף 50 לתקן הבינלאומי, הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות מספר 19, *מסים על ההכנסה*.

## 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 אריה גנס, רו"ח  
רו"ח אבי זיגלמן  
רו"ח משה פרץ  
פרופסור אפרים צדקה

### צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון צדיק  
מר משה זלצר  
מר יריב רגב

### יועץ מקצועי לוועדה

רו"ח רונן מנשס

### משתתפים קבועים

רו"ח יהודה אלגריסי  
רו"ח דוד גולדברג  
רו"ח דורון דבי  
רו"ח אבי דויטשמן  
רו"ח צחי חבושה  
רו"ח אדיר ענבר  
רו"ח מוטי פרידמן  
רו"ח יזהר קנה

### צוות מקצועי אד-הוק

רו"ח גיא טביביאן - יו"ר  
רו"ח אסף ברנשטיין  
רו"ח איתי גוטליב  
רו"ח יעל גירסי  
רו"ח אבי דויטשמן  
רו"ח דני ויטאן  
רו"ח גיל שדה

## המועצה של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

מר משה טרי, יו"ר רשות ני"ע - סגן יו"ר המועצה  
רו"ח ראובן שיף, נשיא לשכת רו"ח - סגן יו"ר המועצה  
מר אייל בן שלוש  
מר שאול ברונפלד, יו"ר דירקטוריון הבורסה לניירות ערך  
ד"ר משה ברקת, רו"ח - מנהל מחלקת תאגידיים - רשות ניירות ערך  
רו"ח אלכס הילמן, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר  
פרופסור צבי טלמון (רו"ח), נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר  
מר רון לובש  
רו"ח עופר מנירב, נשיא שקדם של לשכת רואי חשבון  
מר עמוס מר חיים, נציג איגוד החברות הציבוריות הרשומות בבורסה  
עו"ד (רו"ח) מיכל עבאדי-בויאנג'ו  
רו"ח פנחס קימלמן, לשכת התיאום של הארגונים הכלכליים  
מר איתן רוב  
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