

תקן חשבונאות בינלאומי 21
השפעות השינויים בשערי
חליפין של מטבע חוץ

International Accounting Standard 21

The Effects of Changes in
Foreign Exchange Rates

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר פורסמו עד 31 במאי 2018 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר 2019.

תוכן עניינים

החל
מסעיף

תקן חשבונאות בינלאומי 21
השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע

| | |
|----|--|
| | חוץ |
| 1 | מטרת התקן |
| 3 | תחולה |
| 8 | הגדרות |
| 9 | פיתוח ההגדרות |
| 9 | מטבע פעילות |
| 15 | השקעה נטו בפעילות חוץ |
| 16 | פריטים כספיים |
| 17 | תמצית הגישה הנדרשת על ידי תקן זה |
| 20 | דיווח במטבע הפעילות על עסקאות במטבע חוץ |
| 20 | הכרה לראשונה |
| 23 | דיווח בסוף תקופת הדיווח העוקבות |
| 27 | הכרה בהפרשי שער |
| 35 | שינוי במטבע פעילות |
| 38 | שימוש במטבע הצגה השונה ממטבע הפעילות |
| 38 | תרגום למטבע הצגה |
| 44 | תרגום של פעילות חוץ |
| 48 | מימוש של פעילות חוץ או מימוש חלקי שלה |
| 50 | השפעות המס של כל הפרשי שער |
| 51 | גילוי |
| 58 | מועד תחילה והוראות מעבר |
| 61 | ביטול פרסומים אחרים |
| | נספח: |
| | תיקונים לפרסומים אחרים [†] |
| | אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תקן |
| | חשבונאות בינלאומי 21 שפורסם בדצמבר 2003* |
| | אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של השקעה נטו |
| | בפעילות חוץ (תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 21) |
| | שפורסם בדצמבר 2005* |
| | בסיס למסקנות* |
| | * לא תורגם לעברית |

[†] בספר זה שולבו התיקונים לתקני דיווח כספי בינלאומיים הנובעים מנספח זה בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים הרלוונטיים.

תקן חשבונאות בינלאומי 21 השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ

תקן חשבונאות בינלאומי 21 השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ (IAS 21) מפורט בסעיפים 1-62 ובנספח. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה, אך נשמרה תבנית התקן, כפי שהייתה בעת שאומץ על ידי ה-IASB. יש לקרוא את תקן חשבונאות בינלאומי 21 בהקשר למטרת התקן ולבסיס למסקנות, להקדמה לתקני דיווח כספי בינלאומיים ולמסגרת המושגית לדיווח כספי. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, מספק בסיס לבחירה ויישום של מדיניות חשבונאית בהעדר הנחיות מפורשות.

מטרת התקן

1. ישות עשויה לבצע פעילויות חוץ (foreign activities) בשתי דרכים. לישות עשויות להיות עסקאות במטבעות 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) ואופן הדיווח על השפעות של שינויים בשערי חליפין בדוחות הכספיים.

תחולה

3. יש ליישם תקן חשבונאות זה¹:
 - (א) בטיפול החשבונאי בעסקאות וביתרות במטבעות חוץ, למעט הטיפול בעסקאות וביתרות בנגזרים שהם בתחולתו של תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים;
 - (ב) בתרגום תוצאותיהן ומצבן הכספי של פעילויות חוץ הנכללות בדוחות הכספיים של הישות בדרך של איחוד או שיטת השווי המאזני; וכן
 - (ג) בתרגום התוצאות והמצב הכספי של הישות למטבע הצגה.

¹ ראה גם פרשנות מספר 7 של הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC 7) קביעת האירו כמטבע.

4. תקן דיווח כספי בינלאומי 9 חל על סוגים רבים של נגזרים במטבע חוץ, ובהתאם לכך, הם הוצאו מתחולתו של תקן זה. אולם, נגזרים במטבע חוץ, שאינם בתחולתו של תקן דיווח כספי בינלאומי 9 (לדוגמה, נגזרים מסוימים במטבע חוץ המשובצים בחוזים אחרים) הם בתחולת תקן זה. בנוסף לכך, תקן זה מיושם כאשר ישות מתרגמת סכומים המתייחסים לנגזרים ממטבע הפעילות שלה למטבע ההצגה.
5. תקן זה אינו חל על חשבונאות גידור של פריטים במטבע חוץ, כולל גידור של השקעה נטו בפעילות חוץ. תקן דיווח כספי בינלאומי 9 חל על חשבונאות גידור.
6. תקן זה חל על הצגת דוחות כספיים של ישות במטבע חוץ וקובע דרישות שיש לעמוד בהן על מנת שהדוחות הכספיים יתוארו כמציינים לתקני דיווח כספי בינלאומיים. 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 על תרגום תזרימי מזומנים של פעילות חוץ (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 7 *דוח על תזרימי מזומנים*).

הגדרות

8. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המוגדרת להלן:
- שער סגירה (Closing Rate)** הוא שער החליפין המיידי (Spot Rate) בסוף תקופת הדיווח.
- הפרש שער (Exchange Difference)** הוא ההפרש הנובע מתרגום של אותו מספר יחידות של מטבע אחד למטבע אחר לפי שערי חליפין שונים.
- שער החליפין (Exchange Rate)** הוא יחס החליפין בין שני מטבעות.
- שווי הוגן (Fair value)** הוא המחיר שהיה מתקבל ממכירת נכס או שהיה משולם להעברת התחייבות בעסקה רגילה בין משתתפים בשוק במועד המדידה. (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 13 *מדידת שווי הוגן*).

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

פעילות חוץ (Foreign Operation) היא ישות שהיא חברה בת, חברה כלולה, הסדר משותף או סניף של הישות המדווחת, שהפעילויות שלה ממוקמות או מתנהלות במדינה או במטבע השונים מאלה של הישות המדווחת.

מטבע הפעילות (Functional Currency) הוא המטבע של הסביבה הכלכלית העיקרית שבה פועלת הישות.

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

פריטים כספיים (Monetary items) הם 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) היא הסכום המהווה את חלקה של הישות המדווחת בנכסים נטו של אותה פעילות.

מטבע ההצגה (Presentation Currency) הוא המטבע שבו מוצגים הדוחות הכספיים.

שער חליפין מיידי (Spot Exchange Rate) הוא שער חליפין למסירה מיידית.

פיתוח ההגדרות

מטבע פעילות

9. הסביבה הכלכלית העיקרית שבה פועלת ישות היא, בדרך כלל, הסביבה הראשית שבה הישות 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 שבה 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 שבו מופקים מקורות כספיים מפעילויות מימון (כלומר, הנפקה של מכשירי חוב ומכשירים הוניים).
- (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 שלה זהה לזה של הישות המדווחת (הישות המדווחת בהקשר זה, היא הישות שפעילות החוץ מהווה אצלה חברה בת, סניף, חברה כלולה או הסדר משותף):
- (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, מתהוות לה הוצאות, מפיקה הכנסה ונוטלת אשראי, וכולם 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 בנקל 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 שבהם 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 מוצגים מחדש בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 29 *דיווח כספי בכלכלות היפר אינפלציוניות*. הישות אינה יכולה להימנע מהצגה מחדש בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 29 על ידי, לדוגמה, אימוץ כמטבע הפעילות, מטבע השונה 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 חיובים לזמן ארוך או הלוואות לזמן ארוך. הם אינם כוללים לקוחות או ספקים.
- 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; התחייבויות חכירה; 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; מוניטין; נכסים בלתי מוחשיים; מלאי; רכוש קבוע; נכסי זכות שימוש; והפרשות שישולקו 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 חברות בקבוצה או לאו, עשויות להיות השקעות בחברות כלולות או הסדרים משותפים. כמו כן, עשויים להיות להן סניפים. הכרחי לתרגם את התוצאות והמצב הכספי של כל ישות בודדת הנכללת בישות המדווחת למטבע שבו 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, או לישות המכינה דוחות כספיים נפרדים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 27 *דוחות כספיים נפרדים* להציג את דוחותיה הכספיים בכל מטבע (או מטבעות). אם מטבע ההצגה של הישות שונה ממטבע הפעילות שלה, 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, כשעסקאות אלה נקובות במטבע חוץ.
21. **עסקה במטבע חוץ תירשם, בעת ההכרה לראשונה, במטבע הפעילות, תוך שימוש בשער החליפין המיידני בין מטבע הפעילות לבין מטבע החוץ במועד העסקה.**
22. מועד העסקה הוא המועד שבו העסקה כשירה לראשונה להכרה בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים. 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. אולם, אם בשערי החליפין חלות תנודות משמעותיות, השימוש בשער ממוצע לתקופה אינו הולם.

דיווח בסוף תקופות הדיווח העוקבות

23. **בסוף כל תקופת דיווח:**
- (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 נמדד 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 בינלאומי 16 *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 בינלאומי 2 *מלאי*. באופן דומה, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36 *ירידת ערך נכסים*, ערך בספרים של נכס, שקיים לגביו סימן לירידת ערך הוא הנמוך שבין ערכו בספרים לפני בחינת ירידות ערך אפשריות לבין הסכום בר-ההשבה שלו. 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 שבו 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 שבו שווי זה נקבע (לדוגמה, שער סגירה בסוף תקופת הדיווח).

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

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

הכרה בהפרשי שער

27. כפי שצוין בסעיף 3(א) וסעיף 5, תקן דיווח כספי בינלאומי 9 חל על חשבונאות גידור של פריטים במטבע חוץ. יישום חשבונאות גידור דורש מישות לטפל בהפרשי שער מסוימים באופן שונה מהטיפול בהפרשי שער שנדרש על ידי תקן זה. לדוגמה, תקן דיווח כספי בינלאומי 9 דורש שהפרשי שער בגין פריטים כספיים, אשר כשירים

כמכשירים מגדרים בגידור תזרים מזומנים, יוכרו לראשונה ברווח כולל אחר במידה שהגידור הוא אפקטיבי.

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 הפסד בתקופה שבה נבעו, למעט הפרשי שער המטופלים בהתאם לסעיף 32 להלן.

29. כאשר נוצרים פריטים כספיים מעסקה במטבע חוץ, וחל שינוי בשער החליפין בין מועד ביצוע העסקה לבין מועד הסילוק, נוצר הפרש שער. כאשר העסקה מסולקת במהלך התקופה החשבונאית שבה אירעה, כל הפרש השער מוכר באותה תקופה. אולם, 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 ברווח כולל אחר, כל רכיב חליפין של אותו רווח או הפסד יוכר ברווח כולל אחר. לעומת זאת, כאשר רווח או הפסד בגין פריט לא כספי מוכר ברווח או הפסד, כל רכיב חליפין של אותו רווח או הפסד יוכר ברווח או הפסד.

31. תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים דורשים כי רווחים והפסדים מסוימים יוכרו ברווח כולל אחר. לדוגמה, תקן חשבונאות בינלאומי 16 דורש כי רווחים והפסדים מסוימים בגין הערכה מחדש של רכוש קבוע יוכרו ברווח כולל אחר. כאשר נכס כזה נמדד במטבע חוץ, סעיף 23(ג) לתקן זה דורש שהסכום המשוערך יתורגם תוך שימוש בשער במועד שבו נקבע הערך וכתוצאה מכך נוצר הפרש שער, אשר גם הוא מוכר ברווח כולל אחר.

32. הפרשי שער בגין פריט כספי, שמהווה חלק מהשקעה נטו בפעילות חוץ של ישות מדווחת (ראה סעיף 15), יוכרו ברווח או הפסד בדוחות הכספיים הנפרדים של הישות המדווחת או בדוחות הכספיים האינדיבידואליים של פעילות החוץ, בהתאם לעניין. בדוחות הכספיים הכוללים גם את פעילות החוץ וגם את הישות המדווחת (לדוגמה, דוחות כספיים מאוחדים כאשר פעילות החוץ היא חברה בת), הפרשי שער כאלה יוכרו לראשונה ברווח כולל אחר ויסווגו מחדש מההון לרווח או הפסד 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 פריט כזה 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 הנפרדים של הישות המדווחת ובדוחות הכספיים האינדיבידואליים של פעילות החוץ בהתאם לסעיף 28. הפרשי שער כאלה מוכרים ברווח כולל אחר בדוחות כספיים הכוללים גם את פעילות החוץ וגם את הישות המדווחת (במילים אחרות, דוחות כספיים שבהם פעילות החוץ נכללת בדרך של איחוד מלא 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 תוך שימוש בשער סגירה, ופריטים לא כספיים הנמדדים בעלות היסטורית מתורגמים תוך שימוש בשער החליפין במועד העסקה, בגינה הם הוכרו.

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, שהוכרו קודם לכן ברווח כולל אחר בהתאם להוראות סעיפים

32 ו-39(ג), אינם מסווגים מחדש מההון לרווח או הפסד עד למימוש הפעילות.

שימוש במטבע הצגה השונה 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 הצגה. לדוגמה, כאשר קבוצה כוללת ישויות בודדות 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 בנהלים הבאים:
- (א) נכסים והתחייבויות לכל דוח על מצב כספי מוצג (כלומר, כולל מספרי השוואה) יתורגמו לפי שער הסגירה במועד אותו דוח על המצב הכספי;
- (ב) הכנסות והוצאות לכל דוח שמציג רווח או הפסד ורווח כולל אחר (כלומר, כולל מספרי השוואה) יתורגמו לפי שערי החליפין במועדי העסקאות; וכן
- (ג) כל הפרשי השער הנוצרים יוכרו ברווח כולל אחר.
40. מסיבות מעשיות, שער המהווה קירוב לשערי החליפין במועדי העסקאות, לדוגמה, שער ממוצע לתקופה, משמש, לעיתים קרובות, לצורך תרגום פריטי הכנסה והוצאה. אולם, אם חלות תנודות משמעותיות בשערי החליפין, השימוש בשער הממוצע לתקופה אינו הולם.
41. הפרשי שער שצוינו בסעיף 39(ג) נובעים מ-:
- (א) תרגום הכנסות והוצאות לפי שערי החליפין במועדי העסקאות, ונכסים והתחייבויות לפי שער סגירה.
- (ב) תרגום יתרת פתיחה של נכסים נטו לפי שער סגירה השונה משער הסגירה הקודם.

הפרשי שער אלה אינם מוכרים ברווח או הפסד, מאחר ולשינויים בשערי החליפין יש השפעה ישירה מעטה, אם בכלל, על תזרימי המזומנים הנוכחיים והעתידיים מפעילויות. הסכום המצטבר של הפרשי השער מוצג ברכיב נפרד בהון עד למימוש של פעילות החוץ. כאשר הפרשי השער מתייחסים לפעילות חוץ אשר מאוחדת, אך אינה בבעלות מלאה, הפרשי השער המצטברים, הנובעים מתרגום והמתייחסים לזכויות שאינן מקנות שליטה, מוקצים ומוכרים כחלק מהזכויות שאינן מקנות שליטה בדוח על המצב הכספי המאוחד.

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

(א) כל הסכומים (כלומר, נכסים, התחייבויות, פריטי הון, הכנסות והוצאות, כולל מספרי השוואה) יתורגמו לפי שער הסגירה בדוח על המצב הכספי האחרון פרט לאמור להלן

(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 תציג מחדש את דוחותיה הכספיים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 29, לפני יישום שיטת התרגום המפורטת 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 להציג מחדש את דוחותיה הכספיים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 29, עליה להשתמש בסכומים שהוצגו מחדש לרמת המחירים במועד שבו הישות הפסיקה להציג מחדש את דוחותיה הכספיים, כעלויות היסטוריות לצורך התרגום למטבע ההצגה.

תרגום של פעילות חוץ

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

45. הכללת התוצאות והמצב הכספי של פעילות חוץ באלה של הישות המדווחת כרוך בנהלי איחוד רגילים, כגון ביטול יתרות תוך קבוצתיות וביטול עסקאות תוך קבוצתיות של חברה בת (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 10 *דוחות כספיים מאוחדים*). אולם, נכס (או התחייבות) כספי תוך קבוצתי, בין אם לזמן קצר או לזמן ארוך, אינו יכול להיות מבוטל כנגד ההתחייבות (או הנכס) התוך קבוצתית המקבילה, ללא הצגת תוצאות התנדדות 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 מתנדדות בשערי החליפין. בהתאם לכך, בדוחות הכספיים המאוחדים של הישות המדווחת, הפרש שער כזה מוכר ברווח או הפסד או, אם הוא נובע מהנסיבות המתוארות בסעיף 32, הוא מוכר ברווח כולל אחר ונצבר ברכיב נפרד של ההון 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, תקן דיווח כספי בינלאומי 10 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 לסוף תקופת הדיווח של פעילות החוץ. כמו כן, מבוצעים תיאומים בגין שינויים משמעותיים בשערי החליפין עד לסוף תקופת הדיווח של הישות המדווחת בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 10. אותה גישה משמשת בעת יישום שיטת השווי המאזני לחברות כלולות ועסקאות משותפות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 28 (כפי שתוקן בשנת 2011).

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 של פעילות חוץ או מימוש חלקי שלה

48. בעת המימוש של פעילות חוץ, הסכום המצטבר של הפרשי השער המתייחסים לאותה פעילות חוץ, אשר הוכרו ברווח כולל אחר ונצברו כרכיב נפרד בהון, יסווגו מחדש מההון לרווח או הפסד (כתיאום בגין סיווג מחדש) באותה תקופה שבה הוכר הרווח או

ההפסד מהמימוש (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים (כפי שעודכן בשנת 2007)).

48. בנוסף למימוש כולל של זכויות של ישות בפעילות חוץ, המימושים החלקיים הבאים מטופלים כמימושים:

(א) כאשר במימוש החלקי מעורב איבוד שליטה בחברה בת שכוללת פעילות חוץ, בלי להתחשב אם הישות מחזיקה בזכויות שאינן מקנות שליטה בחברה הבת לשעבר לאחר המימוש החלקי; וכן

(ב) כאשר הזכות שנתרה לאחר המימוש החלקי של הזכות בהסדר משותף או מימוש חלקי של זכות בחברה כולה שכוללים פעילות חוץ היא נכס פיננסי שכולל פעילות חוץ.

48. במימוש של חברה בת שכוללת פעילות חוץ, הסכום המצטבר של הפרשי שער המתייחס לפעילות חוץ זו ואשר מיוחס לזכויות שאינן מקנות שליטה יגרע, אך לא יסווג מחדש לרווח או הפסד.

48. **במימוש חלקי של חברה בת שכוללת פעילות חוץ, הישות תייחס מחדש חלק יחסי של הסכום המצטבר של הפרשי השער שהוכרו ברווח כולל אחר לזכויות שאינן מקנות שליטה באותה פעילות חוץ. בכל מימוש חלקי אחר של פעילות חוץ, הישות תסווג מחדש לרווח או הפסד רק את החלק היחסי של הסכום המצטבר של הפרשי השער שהוכרו ברווח כולל אחר.**

48. מימוש חלקי של זכות של ישות בפעילות חוץ הוא קיטון כלשהו בזכות הבעלות בפעילות חוץ, למעט המקרים המתוארים בסעיף 48א, אשר מטופלים כמימוש.

49. ישות עשויה לממש, או לממש חלקית, את חלקה בפעילות חוץ באמצעות מכירה, פירוק, פדיון הון המניות או נטישת הפעילות, כולה או חלקה. הורדת ערך של הערך בספרים של פעילות חוץ עקב הפסדים עצמיים או עקב ירידת ערך שהוכרה על ידי המשקיע אינה מהווה מימוש חלקי. לפיכך, שום חלק מהפרשי התרגום שמוכר ברווח כולל אחר אינו מסווג מחדש לרווח או הפסד בעת הורדת 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 בינלאומי 12 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 הפסד, למעט הפרשי שער בגין מכשירים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח או הפסד בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9; וכן
- (ב) הפרשי שער נטו שהוכרו ברווח כולל אחר ונצברו ברכיב נפרד של ההון והתאמה בין סכום הפרשי שער אלה בתחילת התקופה לבין סכומם בסופה.
53. כאשר מטבע ההצגה שונה ממטבע הפעילות, יש לתת גילוי לעובדה זו, ביחד עם גילוי מטבע הפעילות והסיבה לשימוש במטבע הצגה שונה.
54. כאשר יש שינוי במטבע הפעילות של הישות המדווחת או של פעילות חוץ משמעותית, 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 דיווח כספי בינלאומי מתאים וכל הבהרה מתאימה של תקנים אלה, כולל שיטת התרגום המפורטת 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 הגילויים המפורטים בסעיף 57 נדרשים.
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 נלווה, כדי להבדיל אותו מהמידע אשר מציינת לדרישות של תקני דיווח כספי בינלאומיים;

(ב) לתת גילוי למטבע שבו מוצג המידע הנלווה; וכן

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

מועד תחילה והוראות מעבר

58. ישות תיישם תקן זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2005 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מומלץ. אם ישות מיישמת תקן זה לתקופה המתחילה לפני 1 בינואר 2005, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

58א. *השקעה נטו בפעילות חוץ* (תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 21), שפורסם בדצמבר 2005, הוסיף את סעיף 15א ותיקן את סעיף 33. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2006 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מומלץ.

59. ישות תיישם את סעיף 47 באופן של מכאן ולהבא לגבי כל הרכישות שהתבצעו לאחר תחילת תקופת הדיווח שבה יושם תקן זה לראשונה. יישום למפרע של סעיף 47 לתקן לרכישות קודמות אפשרי. לגבי רכישה של פעילות חוץ המטופלת באופן של מכאן ולהבא, ואשר התרחשה לפני המועד שבו תקן זה יושם לראשונה, הישות לא תציג מחדש תקופות קודמות ובהתאם לכך, עשויה, כאשר הדבר נאות, לטפל במוניטין ובתיאומי שווי הוגן הנובעים מרכישה זו כנכסים והתחייבויות של הישות במקום נכסים והתחייבויות של פעילות החוץ. לכן, מוניטין ותיאומי שווי הוגן מבוטאים כבר במטבע הפעילות של הישות או מהווים פריטים לא כספיים במטבע חוץ, שמדווחים תוך שימוש בשער החליפין במועד הרכישה.

60. כל השינויים האחרים כתוצאה מיישום תקן זה יטופלו בהתאם לדרישות תקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*.

60א. תקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שעודכן בשנת 2007) תיקן את המינוחים אשר משמשים בכל תקני דיווח כספי בינלאומיים. בנוסף, תקן חשבונאות בינלאומי 1 תיקן את סעיפים 27, 30-33, 37, 39, 41, 45, 48 ו-52. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. אם ישות

מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 1 (מעודכן 2007) לתקופה מוקדמת יותר, התיקונים ייושמו לתקופה מוקדמת זו.

ב.60. תקן חשבונאות בינלאומי 27 (כפי שתוקן בשנת 2008) הוסיף את סעיפים 48א-48ד ותיקן את סעיף 49. ישות תיישם תיקונים אלה באופן של מכאן ולהבא לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2009 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 27 (מתוקן 2008) לתקופה מוקדמת יותר, התיקונים ייושמו לתקופה מוקדמת זו.

ג.60. [בוטל]

ד.60. סעיף 60 תוקן על ידי שיפורים לתקני דיווח כספי בינלאומיים שפורסם במאי 2010. ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2010 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר.

ה.60. [בוטל]

ו.60. תקן דיווח כספי בינלאומי 10 ותקן דיווח כספי בינלאומי 11 הסדרים משותפים, שפורסמו במאי 2011, תיקנו את סעיפים 3(ב), 8, 11, 18, 19, 33, 44-46 ו-48א. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי 10 ואת תקן דיווח כספי בינלאומי 11.

ז.60. תקן דיווח כספי בינלאומי 13, שפורסם במאי 2011, תיקן את ההגדרה של שווי הוגן בסעיף 8, ותיקן את סעיף 23. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 13.

ח.60. הצגה של פריטים של רווח כולל אחר (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 1), שפורסם ביוני 2011, תיקן את סעיף 39. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 1, כפי שתוקן ביוני 2011.

ט.60. [בוטל]

י.60. תקן דיווח כספי בינלאומי 9, כפי שפורסם ביולי 2014, תיקן את סעיפים 3, 4, 5, 27 ו-52 וביטל את סעיפים 60ג, 60ה ו-60ט. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 9.

60א. תקן דיווח כספי בינלאומי 16 *חכירות*, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיף 16. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

ביטול פרסומים אחרים

61. תקן חשבונאות זה מחליף את תקן חשבונאות בינלאומי 21 *השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ* (שעודכן בשנת 1993).

62. תקן זה מחליף את הפרשנויות הבאות:

(א) פרשנות מספר 11 של הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC 11) *מטבע חוץ - היוון של הפסדים הנובעים מפיחותי מטבע חמורים* (פורסם ביולי 1998).

(ב) פרשנות מספר 19 של הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC 19) *מטבע דיווח - מדידה והצגה של דוחות כספיים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 21 ותקן חשבונאות בינלאומי 29* (פורסם בנובמבר 2000).

(ג) פרשנות מספר 30 של הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC 30) *מטבע הדיווח - תרגום ממטבע המדידה למטבע ההצגה* (פורסם בדצמבר 2001).