

תקן חשבונאות בינלאומי 29
דיווח כספי בכלכלות היפר-
אינפלציוניות

International Accounting Standard 29

Financial Reporting in

Hyperinflationary

Economies

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר פורסמו עד 31 במאי 2019 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר 2020.

תוכן עניינים

החל מסעיף

תקן חשבונאות בינלאומי 29
דיווח כספי בכלכלות היפר-אינפלציוניות

1	תחולה
5	ההתאמה של דוחות כספיים
11	דוחות כספיים לפי עלות היסטורית
11	דוח על המצב הכספי
26	דוח על הרווח הכולל
27	רווח או הפסד מפוזיציה כספית נטו
29	דוחות כספיים לפי עלות שוטפת
29	דוח על המצב הכספי
30	דוח על הרווח הכולל
31	רווח או הפסד מפוזיציה כספית נטו
32	מסים
33	דוח על תזרימי מזומנים
34	מספרי השוואה
35	דוחות כספיים מאוחדים
37	בחירה ושימוש במדד מחירים כללי
38	כלכלות שפסקו להיות היפר-אינפלציוניות
39	גילויים
41	מועד תחילה
	בסיס למסקנות*

* לא תורגם לעברית

תקן חשבונאות בינלאומי 29 דיווח כספי בכלכלות היפר-אינפלציוניות¹

תקן חשבונאות בינלאומי 29 דיווח כספי בכלכלות היפר-אינפלציוניות (IAS 29) מפורט בסעיפים 1-41. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה, אך נשמרה תבנית התקן, כפי שהיתה בעת שאומץ על ידי ה-IASB. יש לקרוא את תקן חשבונאות בינלאומי 29 בהקשר 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.

תחולה

1. יש ליישם תקן זה לגבי הדוחות הכספיים, לרבות הדוחות הכספיים המאוחדים, של ישות כלשהי שמטבע הפעילות שלה הוא המטבע של כלכלה היפר-אינפלציונית (hyperinflationary economy).
2. בכלכלה היפר-אינפלציונית, דיווח לגבי תוצאות תפעוליות והמצב הכספי במטבע המקומי ללא התאמה (restatement) אינו שימושי. כסף מאבד כוח קנייה בשיעור כזה שהשוואת סכומים, הנובעים מעסקאות ומאירועים אחרים שהתרחשו במועדים שונים, אף באותה תקופה חשבונאית, היא מטעה.
3. תקן זה אינו קובע שיעור מוחלט שבו רואים בהיפר-אינפלציה נחשבת כמתקיימת. הצורך בהתאמה של דוחות כספיים בהתאם לתקן זה הוא נושא לשיקול דעת. המאפיינים הבאים של הסביבה הכלכלית של המדינה, מהווים סימנים להיפר-אינפלציה, אך אינם מוגבלים אליהם:
 - (א) האוכלוסייה הרגילה מעדיפה לשמור את הונה בנכסים לא כספיים או במטבע חוץ יציב יחסית. הסכומים המוחזקים במטבע המקומי מושקעים באופן מיידי, כדי לשמור על כוח קנייה;

¹ כחלק מ-שיפורים לתקני דיווח כספי בינלאומיים שפורסם במאי 2008, הוועדה שינתה את המינוחים שנעשה בהם שימוש בתקן חשבונאות בינלאומי 29 על מנת שיהיו עקביים לתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים כלהלן: (א) "שווי שוק" עודכן ל-"שווי הוגן", (ב) "תוצאות הפעולות" ו-"רווח נקי" עודכנו ל-"רווח או הפסד".

- (ב) האוכלוסייה הרגילה מתייחסת לסכומים כספיים שלא במונחים של המטבע המקומי, אלא במונחים של מטבע חוץ יציב יחסית. מחירים עשויים להיות נקובים באותו מטבע;
- (ג) מכירות ורכישות באשראי מתבצעות במחירים שמפצים בגין הפסד חזוי של כוח הקנייה במשך תקופת האשראי, אף אם התקופה היא קצרה;
- (ד) שיעורי ריבית, שכר ומחירים צמודים למדד מחירים; וכן
- (ה) שיעור האינפלציה המצטבר במשך שלוש שנים מתקרב ל-100% או עולה על שיעור זה.

4. עדיף שכל הישויות, המדווחות במטבע של אותה כלכלה היפר-אינפלציונית, יישמו את התקן מאותו מועד. אף על פי כן, יש ליישם את התקן לגבי הדוחות הכספיים של ישות כלשהי מתחילת תקופת הדיווח שבה הישות מזהה את הקיום של היפר-אינפלציה במדינה שהיא מדווחת במטבע שלה.

ההתאמה של דוחות כספיים

5. מחירים משתנים במשך הזמן כתוצאה מכוחות פוליטיים, כלכליים וחברתיים ספציפיים או כלליים שונים. כוחות ספציפיים כמו שינויים בהיצע וביקוש ושינויים טכנולוגיים עשויים לגרום למחירים מסוימים לעלות או לרדת באופן משמעותי ובלתי תלוי זה בזה. נוסף לכך, כוחות כלליים עשויים לגרום לשינויים ברמת המחירים הכללית ובכך לגרום לשינויים בכוח הקנייה הכללי של הכסף.

6. ישויות אשר מכינות דוחות כספיים על בסיס העלות ההיסטורית עושות זאת ללא התחשבות בשינויים ברמת המחירים הכללית או בעליות מחירים ספציפיים של הנכסים או של ההתחייבויות שהוכרו. חריגים לכלל זה הם נכסים והתחייבויות שהישות נדרשת, או בוחרת, למדוד בשווי הוגן. לדוגמה, ניתן להעריך מחדש רכוש קבוע לשווי הוגן ונכסים ביולוגיים שבאופן כללי נדרש למדוד אותם בשווי הוגן. אולם, ישויות מסוימות, מציגות דוחות כספיים על בסיס גישת העלות השוטפת שמשקפת את השפעות השינויים במחירים ספציפיים של הנכסים המוחזקים.

7. בכלכלה היפר-אינפלציונית, דוחות כספיים, בין אם הם מבוססים על גישת העלות ההיסטורית ובין אם הם מבוססים על גישת העלות השוטפת, שימושיים רק אם הם מבטאים במונחים של יחידת המדידה השוטפת בסוף תקופת הדיווח. כתוצאה מכך,

התקן חל על הדוחות הכספיים של הישויות המדווחות במטבע של כלכלה היפר-אינפלציונית. הצגת המידע הנדרש על ידי תקן זה כתוספת לדוחות הכספיים שלא הותאמו אינה מותרת. נוסף לכך, הצגה נפרדת של הדוחות הכספיים לפני ההתאמה אינה רצויה.

8. הדוחות הכספיים של הישות שמטבע הפעילות שלה הוא מטבע של כלכלה היפר-אינפלציונית, בין אם הם מבוססים על גישת העלות ההיסטורית ובין אם הם מבוססים על גישת העלות השוטפת, יוצגו במונחים של יחידת המדידה השוטפת בסוף תקופת הדיווח. מספרי השוואה לתקופה הקודמת הנדרשים לפי תקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים (כפי שעודכן בשנת 2007)* ומידע כלשהו בהתייחס לתקופות הקודמות יוצגו גם הם במונחים של יחידת המדידה השוטפת בסוף תקופת הדיווח. למטרת הצגת סכומים השוואתיים במטבע הצגה שונה, יש ליישם את הסעיפים 42(ב) ו-43 לתקן חשבונאות בינלאומי 21 *השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ*.

9. יש לכלול את הרווח או הפסד מפוזיציה כספית נטו (net monetary position) ברווח או הפסד ולתת לו גילוי בנפרד.

10. ההתאמה של דוחות כספיים בהתאם לתקן דורשת את היישום של נהלים מסוימים וכן שיקול דעת. היישום העקבי מתקופה לתקופה של נהלים אלה ושל שיקול הדעת חשוב יותר מאשר הדיוק הקפדני של הסכומים המתקבלים שייכללו בדוחות הכספיים המותאמים.

דוחות כספיים לפי עלות היסטורית

דוח על המצב הכספי

11. הסכומים בדוח על המצב הכספי, שעדיין אינם מבוטאים במונחים של יחידת המדידה השוטפת בסוף תקופת הדיווח, מותאמים על ידי יישום מדד מחירים כללי.

12. פריטים כספיים אינם מותאמים משום שהם כבר מבוטאים במונחים של יחידת המדידה השוטפת בסוף תקופת הדיווח. פריטים כספיים הם כסף מוחזק ופריטים שיתקבלו או שישולמו בכסף.

13. נכסים והתחייבויות הצמודים לפי הסכם לשינויים במחירים, כגון אגרות חוב והלוואות הצמודות למדד, מותאמים בהתאם להסכם כדי לוודא את הסכום העומד לפירעון (outstanding) בסוף תקופת הדיווח. פריטים אלה מוצגים בסכום מותאם זה בדוח על המצב הכספי המותאם.

14. כל שאר הנכסים וההתחייבויות הם לא כספיים. פריטים לא כספיים מסוימים מוצגים בסכומים השוטפים בסוף תקופת הדיווח, כגון שווי מימוש נטו ושווי הוגן, כך שהם אינם מותאמים. כל שאר הנכסים וההתחייבויות הלא כספיים מותאמים.
15. רוב הפריטים הלא כספיים מוצגים לפי עלות או לפי עלות בניכוי פחת; לכן הם מבוטאים בסכומים השוטפים במועד רכישתם. העלות או העלות בניכוי פחת המותאמות של כל פריט נקבעות על ידי יישום השינוי בממדד המחירים הכללי לעלותם ההיסטורית ולפחת שנצבר ממועד הרכישה ועד לסוף תקופת הדיווח. לדוגמה, רכוש קבוע, מלאי חומרי גלם וסחורות, מוניטין, פטנטים, סימני מסחר ונכסים דומים מותאמים ממועד רכישתם. מלאי מוצרים בתהליך (partly-finished) ומוצרים מוגמרים מותאמים מהמועד שבו התהוו עלויות הרכישה וההמרה.
16. יתכן ורישומים מפורטים של מועדי הרכישה של פריטי רכוש קבוע אינם ניתנים להשגה או אינם ניתנים לאומדן. במצבים נדירים כאלה, עשוי להידרש, בתקופת היישום הראשונה של תקן זה, שימוש בהערכה מקצועית בלתי תלויה של ערך הפריטים כבסיס להתאמתם.
17. יתכן וממדד מחירים כללי לא יהיה ניתן להשגה לגבי התקופות שבהן נדרשת ההתאמה של רכוש קבוע לפי תקן זה. במצבים אלה, עשוי להידרש שימוש באומדן המבוסס, לדוגמה, על השינויים בשער החליפין בין מטבע הפעילות לבין מטבע חוץ יציב יחסית.
18. פריטים לא כספיים מסוימים מוצגים בסכומים השוטפים במועדים שאינם מועד הרכישה או מועד הדוח על המצב הכספי, לדוגמה רכוש קבוע שהוערך מחדש במועד קודם כלשהו. במקרים אלה, הערכים בספרים מותאמים ממועד ההערכה מחדש.
19. יש להקטין את הסכום המותאם של פריט לא כספי, בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים מתאימים, כאשר הוא עולה על הסכום בר ההשבה. לדוגמה, הסכומים המותאמים של רכוש קבוע, מוניטין, פטנטים וסימני מסחר מוקטנים לסכום בר-ההשבה והסכומים המותאמים של מלאי מוקטנים לשווי מימוש נטו.
20. ישות מושקעת (investee) שמטופלת לפי שיטת השווי המאזני עשויה לדווח במטבע של כלכלה היפר-אינפלציונית. הדוח על המצב הכספי והדוח על הרווח הכולל של ישות מושקעת כזו מותאמים בהתאם לתקן כדי לחשב את חלקו של המשקיע בנכסים נטו וברווח או הפסד של הישות המושקעת. כאשר הדוחות הכספיים

המותאמים של הישות המושקעת מבוטאים במטבע חוץ, הם מתורגמים לפי שערי סגירה.

21. השפעת האינפלציה מוכרת, בדרך כלל, בעלויות אשראי. אין זה ראוי גם להתאים את היציאה ההונית שמומנה על ידי אשראי וגם להוון אותו חלק של עלויות האשראי, אשר מפצה בגין האינפלציה במשך אותה התקופה. חלק זה של עלויות האשראי מוכר כהוצאה במהלך התקופה שבה מתהוות העלויות.

22. ישות עשויה לרכוש נכסים בהתאם להסדר שמאפשר לה לדחות תשלום מבלי שיתהוו לה עלויות ריבית מפורשות. כאשר אין זה מעשי לחלץ (impute) את סכום הריבית, נכסים כאלה מותאמים ממועד התשלום ולא ממועד הרכישה.

23. [בוטל]

24. בתחילת התקופה הראשונה של יישום התקן, רכיבי הון הבעלים (owners' equity), פרט לעודפים ולקרן הערכה מחדש כלשהי (revaluation surplus), מותאמים על ידי יישום מדד מחירים כללי מהמועדים שבהם הושקעו הרכיבים או נוצרו בדרך אחרת. יש לבטל קרנות הערכה מחדש כלשהן שנוצרו בתקופות הקודמות. העודפים המותאמים נגזרים מכל הסכומים האחרים בדוח על המצב הכספי המותאם.

25. בתום התקופה הראשונה ובתקופות העוקבות, כל רכיבי הון הבעלים מותאמים על ידי יישום מדד מחירים כללי מתחילת התקופה או ממועד ההשקעה, לפי המאוחר מביניהם. לתנועות במהלך התקופה בהון הבעלים ניתן גילוי בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים.

דוח על הרווח הכולל

26. תקן זה דורש שכל הפריטים בדוח על הרווח הכולל יבוטאו במונחים של יחידת המדידה השוטפת בסוף תקופת הדיווח. לכן, יש להתאים את כל הסכומים על ידי יישום השינוי במדד המחירים הכללי מהמועדים שבהם פריטי ההכנסות וההוצאות נרשמו לראשונה בדוחות הכספיים.

רווח או הפסד מפוזיציה כספית נטו

27. בתקופת אינפלציה, ישות המחזיקה עודף של נכסים כספיים על התחייבויות כספיות מפסידה כוח קנייה וישות עם עודף של התחייבויות כספיות על נכסים כספיים מרוויחה את כוח הקנייה עד לשיעור שבו הנכסים וההתחייבויות אינם צמודים לרמת 1243

המחירים. ניתן לגזור את הרווח או ההפסד הזה מהפוזיציה הכספית נטו כהפרש הנובע מההתאמה של נכסים לא כספיים, הון הבעלים ופריטים בדוח על הרווח הכולל ומהתיאום של נכסים והתחייבויות הצמודים למדד. ניתן לאמוד את הרווח או ההפסד על ידי יישום השינוי במדד מחירים כללי לממוצע המשוקלל לתקופה של ההפרש בין הנכסים הכספיים לבין ההתחייבויות הכספיות.

28. הרווח או ההפסד מפוזיציה כספית נטו נכלל ברווח או הפסד. התיאום של אותם נכסים והתחייבויות, הצמודים לפי הסכם לשינויי מחירים, שמבוצע בהתאם לסעיף 13, מקוזז כנגד הרווח או ההפסד מהפוזיציה הכספית נטו. פריטים אחרים של הכנסות והוצאות, כגון הכנסת והוצאת מימון, והפרשי שער חליפין המתייחסים לסכומים שהושקעו או שניטלו באשראי, קשורים גם הם לפוזיציה כספית נטו. למרות שלפריטים אלה ניתן גילוי בנפרד, יכול להיות מועיל להציגם ביחד עם הרווח או ההפסד מהפוזיציה הכספית נטו בדוח על הרווח הכולל.

דוחות כספיים לפי עלות שוטפת

דוח על המצב הכספי

29. פריטים המוצגים בעלות שוטפת אינם מותאמים משום שהם כבר מבוטאים במונחים של יחידת המדידה השוטפת בסוף תקופת הדיווח. פריטים אחרים בדוח על המצב הכספי מותאמים בהתאם לסעיפים 11-25.

דוח על הרווח הכולל

30. דוח על הרווח הכולל לפי עלות שוטפת, לפני התאמה, בדרך כלל מדווח על עלויות שוטפות בזמן שבו התרחשו העסקאות או האירועים הרלוונטיים. עלות המכירות ופחת נרשמים בעלויות שוטפות בעת הצריכה; מכירות וכן הוצאות אחרות נרשמות בסכומיהן הכספיים כאשר הן התרחשו. לכן, כל הסכומים טעונים התאמה ליחידת המדידה השוטפת בסוף תקופת הדיווח על ידי יישום מדד מחירים כללי.

רווח או הפסד מפוזיציה כספית נטו

31. הרווח או ההפסד מפוזיציה כספית נטו מטופלים בהתאם לסעיפים 27 ו-28.

מסים

32. ההתאמה של דוחות כספיים בהתאם לתקן עשויה ליצור הפרשים בין ערכם בספרים של נכסים והתחייבויות בודדים (individual) בדוח על המצב הכספי לבין בסיסי המס שלהם. יש לטפל בהפרשים אלה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על ההכנסה.

דוח על תזרימי מזומנים

33. התקן דורש שכל הפריטים בדוח על תזרימי מזומנים יבוטאו במונחים של יחידת המדידה השוטפת בסוף תקופת הדיווח.

מספרי השוואה

34. מספרי השוואה לתקופת הדיווח הקודמת, בין אם הם מבוססים על גישת העלות ההיסטורית ובין אם הם מבוססים על גישת העלות השוטפת, מותאמים על ידי יישום מדד מחירים כללי, כך שהדוחות הכספיים להשוואה מוצגים במונחים של יחידת המדידה השוטפת בתום תקופת הדיווח. בנוסף, יש לבטא את המידע, שניתן לו גילוי בהתייחס לתקופות הקודמות, במונחים של יחידת המדידה השוטפת בתום תקופת הדיווח. לצורך הצגת מספרי השוואה במטבע הצגה שונה, יש ליישם את הסעיפים 42(ב) ו-43 לתקן חשבונאות בינלאומי 21 השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ.

דוחות כספיים מאוחדים

35. לחברה אם שמדווחת במטבע של כלכלה היפר-אינפלציונית עשויות להיות חברות בנות שגם הן מדווחות במטבעות של כלכלות היפר-אינפלציוניות. יש להתאים את הדוחות הכספיים של חברה בת כלשהי כזו על ידי יישום מדד מחירים כללי של המדינה, שבמטבע שלה היא מדווחת, לפני שהדוחות הכספיים נכללים בדוחות הכספיים המאוחדים המופקים על ידי החברה האם. כאשר חברה בת כזו היא חברה בת חוץ (foreign subsidiary), יש לתרגם את דוחותיה הכספיים שהותאמו לפי שערי סגירה. הדוחות הכספיים של חברות בנות, שאינן מדווחות במטבעות של כלכלות היפר-אינפלציוניות, יטופלו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 21.

36. אם מאוחדים דוחות כספיים שמועדי הדיווח שלהם שונים, יש להתאים את כל הפריטים, בין אם לא כספיים ובין אם כספיים, ליחידת המדידה השוטפת במועד הדיווח של הדוחות הכספיים המאוחדים.

בחירה ושימוש במדד מחירים כללי

37. ההתאמה של דוחות כספיים בהתאם לתקן דורשת שימוש במדד מחירים כללי שמשקף שינויים בכוח קנייה כללי. עדיף שכל הישויות שמדווחות במטבע של אותה כלכלה ישתמשו באותו מדד.

כלכלות שפסקו להיות היפר-אינפלציוניות

38. כאשר כלכלה פסקה להיות היפר-אינפלציונית וישות מפסיקה הכנה והצגה של דוחות כספיים בהתאם לתקן זה, היא צריכה לטפל בסכומים, המבוטאים ביחידת המדידה השוטפת בתום תקופת הדיווח הקודמת, כבסיס לערכים בספרים בדוחות הכספיים הבאים שלה.

גילויים

39. יש לתת את הגילויים הבאים:

(א) העובדה שהדוחות הכספיים ומספרי השוואה לתקופות הקודמות הותאמו בגין השינויים בכוח הקנייה הכללי של מטבע הפעילות וכתוצאה מכך, הם מוצגים במונחים של יחידת המדידה השוטפת בסוף תקופת הדיווח;

(ב) אם הדוחות הכספיים מבוססים על גישת העלות ההיסטורית או על גישת העלות השוטפת; וכן

(ג) הזהות והרמה של מדד המחירים בסוף תקופת הדיווח ואת השינויים במדד במהלך תקופת הדיווח השוטפת ותקופת הדיווח הקודמת.

40. הגילויים הנדרשים לפי תקן זה דרושים כדי להבהיר את בסיס הטיפול בהשפעות האינפלציה בדוחות הכספיים. הגילוי נועד גם כדי לספק מידע אחר, הנדרש כדי להבין בסיס זה ואת הסכומים המתקבלים.

מועד תחילה

41. תקן זה יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 1990 או לאחריו.