

IFRIC's Agenda Decision

תרגום של פעילות חוץ היפר-אינפלציונית – הצגת הפרשי שער

(תקן חשבונאות בינלאומי 21 השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ ותקן חשבונאות בינלאומי 29 דיווח כספי בסביבות כלכליות היפר-אינפלציוניות)

מרס 2020

הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC) קיבלה פנייה לגבי יישום תקן חשבונאות בינלאומי 21 ותקן חשבונאות בינלאומי 29. בתבנית העובדות המתוארת בפנייה:

- א. לישות יש מטבע הצגה שהוא אינו מטבע של סביבה כלכלית היפר-אינפלציונית כהגדרתה בתקן חשבונאות בינלאומי 29;
- ב. לישות יש פעילות חוץ עם מטבע פעילות שהוא מטבע של סביבה כלכלית היפר-אינפלציונית כהגדרתה בתקן חשבונאות בינלאומי 29 (פעילות חוץ היפר-אינפלציונית); וכן
- ג. הישות מתרגמת את התוצאות ואת המצב הכספי של פעילות החוץ ההיפר-אינפלציונית למטבע ההצגה שלה בהכנת דוחותיה הכספיים המאוחדים.

סעיף 43 לתקן חשבונאות בינלאומי 21 דורש מישות להציג מחדש את התוצאות והמצב הכספי של פעילות חוץ היפר-אינפלציונית ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 29 לפני יישום שיטת התרגום המפורטת בסעיף 42 לתקן חשבונאות בינלאומי 21 (גישת הצגה מחדש/תרגום). התוצאה של היישום של גישת הצגה מחדש/תרגום יכולה לגרום לשינוי בהשקעה נטו של הישות בפעילות החוץ ההיפר-אינפלציונית. שינוי זה יכול שתי השפעות:

- א. השפעת ההצגה מחדש הנובעת מההצגה מחדש של זכות הישות בהון של פעילות החוץ ההיפר-אינפלציונית כנדרש על ידי תקן חשבונאות בינלאומי 29; וכן
- ב. השפעת התרגום הנובעת מתרגום של זכות הישות בהון של פעילות החוץ ההיפר-אינפלציונית (למעט ההשפעה של הצגה מחדש כלשהי הנדרשת על ידי תקן חשבונאות בינלאומי 29) בשער סגירה השונה משער הסגירה הקודם.

על מנת להמחיש זאת בדוגמה פשוטה, נניח שבתחילת תקופת הדיווח לישות יש זכות של 100% בפעילות חוץ היפר-אינפלציונית שיש לה נכס לא כספי בסך 1,000 במטבע מקומי (ממ), אין לה נכסים אחרים ואין לה התחייבויות. לפיכך, לפעילות החוץ יש נכסים נטו (והון) בסך 1,000 ממ. השינוי במדד המחירים הכללי של הסביבה הכלכלית ההיפר-אינפלציונית במהלך תקופת הדיווח הוא 200%. הישות יכולה, לדוגמה, לחשב:

- א. את השפעת ההצגה מחדש כ: שער חליפין סגירה $(1,000 - (1 + 200\%) * 1,000)$. חישוב זה משקף את זכות הישות בהון של פעילות החוץ ההיפר-אינפלציונית של 1,000 ממ, המוצג מחדש ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 29, ומדווח במטבע ההצגה של הישות; וכן
- ב. את השפעת התרגום כ: (שער חליפין פתיחה $1,000$) - (שער חליפין סגירה $1,000$). חישוב זה משקף את זכות הישות בהון של פעילות החוץ ההיפר-אינפלציונית של 1,000 ממ (למעט ההשפעה של ההצגה מחדש הנדרשת על ידי תקן חשבונאות בינלאומי 29) מוכפלת בהפרש שבין שער חליפין פתיחה לבין שער חליפין סגירה.

בפנייה נשאלה הוועדה (IFRIC) כיצד הישות מציגה את השפעות ההצגה מחדש והתרגום בדוח על המצב הכספי.

האם השפעת ההצגה מחדש והשפעת התרגום מקיימות את ההגדרה של הפרש שער?

סעיף 8 לתקן חשבונאות בינלאומי 21 מגדיר הפרש שער כהפרש "הנובע מתרגום של אותו מספר יחידות של מטבע אחד למטבע אחר לפי שערי חליפין שונים". הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה, שבתבנית העובדות המתוארת בפנייה, השפעת התרגום לבדה מקיימת את ההגדרה של הפרש שער או שהשילוב של השפעת ההצגה מחדש ושל השפעת התרגום מקיים את ההגדרה הזו.

כיצד ישות מציגה הפרש שער כלשהו הנובע מתרגום פעילות חוץ היפר-אינפלציונית?

הוועדה (IFRIC) העירה שכל הדרישות בתקן חשבונאות בינלאומי 21 אשר קובעות את ההכרה (או ההצגה) של הפרשי שער דורשות מישות להכיר (או להציג) הפרשי שער ברווח או הפסד או ברווח כולל אחר (OCI). תקן חשבונאות בינלאומי 21 דורש הכרה בהפרשי שער ברווח או הפסד או ברווח כולל אחר – ללא התייחסות להון – מאחר שהפרשי שער מקיימים את ההגדרה של הכנסה או הוצאות. בהתאם לכך, הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שישות אינה מכירה הפרשי שער ישירות בהון.

סעיף 7 לתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגה של דוחות כספיים קובע שרכיבים של רווח כולל אחר כוללים "רווחים והפסדים שנובעים מתרגום הדוחות הכספיים של פעילות חוץ". סעיף 41 לתקן חשבונאות בינלאומי 21 מסביר שהפרשי שער שנובעים מתרגום הדוחות הכספיים של פעילות חוץ שאינה היפר-אינפלציונית מוכרים ברווח כולל אחר – ולא ברווח או הפסד – מאחר "ולשינויים בשערי החליפין יש השפעה מעטה, אם בכלל, על תזרימי המזומנים הנוכחיים והעתידים מפעילויות". הוועדה (IFRIC) העירה שהסבר זה רלוונטי גם אם מטבע הפעילות של פעילות החוץ הוא היפר-אינפלציוני. בהתאם לכך, הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שישות מציגה ברווח כולל אחר הפרש שער כלשהו הנובע מהתרגום של פעילות חוץ היפר-אינפלציונית.

יישום הדרישות בתקני דיווח כספי בינלאומיים להשפעת ההצגה מחדש ולהשפעת התרגום

הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שבתבנית העובדות המתוארת בפנייה הישות מציגה:

- א. את השפעת ההצגה מחדש ואת השפעת התרגום ברווח כולל אחר, אם הישות מחשיבה את השילוב של שתי השפעות אלה כמקיים את ההגדרה של הפרש שער בתקן חשבונאות בינלאומי 21; או
- ב. את השפעת התרגום ברווח כולל אחר, אם הישות מחשיבה רק את השפעת התרגום כמקיימת את ההגדרה של הפרש שער בתקן חשבונאות בינלאומי 21. במקרה כזה, בעקביות עם הדרישות בסעיף 25 לתקן חשבונאות בינלאומי 29, הישות מציגה את השפעת ההצגה מחדש בהון.

לאור הניתוח שלה, הוועדה (IFRIC) שקלה אם להוסיף פרויקט לגבי ההצגה של הפרשי שער הנובעים מההצגה מחדש ומהתרגום של פעילויות חוץ היפר-אינפלציוניות לסדר היום לתקינה שלה. הוועדה (IFRIC) לא השיגה ראיות שפרויקט בהיקף כזה – שיבצע בנפרד מהיבטים אחרים של הטיפול החשבונאי בפעילויות חוץ היפר-אינפלציוניות – יביא לשיפור בדיווח הכספי שיהיה מספיק כדי לגבור על העלויות. כתוצאה מכך, הוועדה (IFRIC) החליטה לא להוסיף נושא זה לסדר היום לתקינה שלה.

תרגום ה-Agenda Decision של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי לעברית מובא לנוחות המדווחים וראי החשבון. הנוסח המקורי באנגלית הוא הנוסח המחייב וניתן לקרוא אותו באתר האינטרנט של המוסד לתקני דיווח כספי בינלאומיים בכתובת:

<https://cdn.ifrs.org/-/media/project/presenting-exchange-differences-ad/ias21-ias29-presenting-exchange-differences-mar-20.pdf>