

תקן חשבונאות בינלאומי 29
דיווח כספי בסביבות כלכליות
היפר-אינפלציוניות

International Accounting Standard 29
Financial Reporting in
Hyperinflationary
Economies

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקנים שפורסמו עד 31 במאי 2025 ושמועד תחילתם אינו מאוחר מיום 1 בינואר 2026.

תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2026

תקן חשבונאות בינלאומי 29 והמסמכים הנלווים אליו תוקנו על ידי:

- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* (פורסם באפריל 2024) (מועד תחילה 1 בינואר 2027).

מועד התחילה של התיקונים האלה הוא לאחר 1 בינואר 2026, ולכן הם לא שולבו במהדורה זו, אלא נכללו בנפרד בכרך ג במסגרת תקנים ותיקונים נוספים.

תוכן העניינים

החל מסעיף

תקן חשבונאות בינלאומי 29
דיווח כספי בסביבות כלכליות היפר-אינפלציוניות

1	תחולה
5	ההצגה מחדש 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 המזומנים
34	מספרי השוואה
35	דוחות כספיים מאוחדים
37	בחירה ושימוש במדד מחירים כללי
38	סביבות כלכליות שפסקו להיות היפר-אינפלציוניות
39	גילויים
41	מועד תחילה
	בסיס למסקנות*

* לא תורגם לעברית

תקן חשבונאות בינלאומי 29 דיווח כספי בסביבות כלכליות היפר-אינפלציוניות¹

תקן חשבונאות בינלאומי 29 דיווח כספי בסביבות כלכליות היפר-אינפלציוניות (IAS 29) מפורט בסעיפים 1-41. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה, אך נשמרה תבנית התקן, כפי שהייתה בעת שאומץ על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים. יש לקרוא את תקן חשבונאות בינלאומי 29 בהקשר לבסיס למסקנות, להקדמה לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים למסגרת המושגית לדיווח כספי. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות מספק בסיס לבחירה וליישום של מדיניות חשבונאית בהיעדר הנחיות מפורשות.

תחולה

1. תקן זה ייושם לגבי הדוחות הכספיים, כולל הדוחות הכספיים המאוחדים, של ישות כלשהי שמטבע הפעילות שלה הוא המטבע של סביבה כלכלית היפר-אינפלציונית.
2. בסביבה כלכלית היפר-אינפלציונית, דיווח של תוצאות תפעוליות ושל מצב כספי במטבע המקומי ללא הצגה מחדש הוא אינו שימושי. כסף מאבד כוח קנייה בשיעור כזה שהשוואת סכומים מעסקאות ומאירועים אחרים אשר התרחשו במועדים שונים, אף באותה תקופה חשבונאית, היא מטעה.
3. תקן זה אינו קובע שיעור מוחלט שבו היפר-אינפלציה נחשבת כמתקיימת. הצורך בהצגה מחדש של דוחות כספיים בהתאם לתקן זה הוא נתון לשיקול דעת. המאפיינים הבאים של הסביבה הכלכלית של המדינה הם סימנים להיפר-אינפלציה, אך אינם מוגבלים אליהם:
 - (א) האוכלוסייה הרגילה מעדיפה לשמור את הונה בנכסים לא כספיים או במטבע חוץ יציב יחסית. סכומים המוחזקים במטבע המקומי מושקעים באופן מיידי כדי לשמור על כוח הקנייה;
 - (ב) האוכלוסייה הרגילה מתייחסת לסכומים כספיים לא במונחים של המטבע המקומי, אלא במונחים של מטבע חוץ יציב יחסית. מחירים עשויים להיות נקובים באותו מטבע;

¹ כחלק משיפורים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שפורסם במאי 2008, הוועדה שינתה את המונחים שנעשה בהם שימוש בתקן חשבונאות בינלאומי 29 כדי שיהיו עקביים עם תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים כלהלן: (א) "שווי שוק" תוקן ל"שווי הוגן", וכן (ב) "תוצאות הפעולות" ו"רווח נקי" תוקנו ל"רווח או הפסד".

- (ג) מכירות ורכישות באשראי מתבצעות במחירים אשר מפצים על ההפסד החזוי של כוח הקנייה במהלך תקופת האשראי, אף אם התקופה היא קצרה;
- (ד) שיעורי ריבית, שכר עבודה ומחירים הם צמודים למדד מחירים; וכן
- (ה) שיעור האינפלציה המצטבר במשך שלוש שנים מתקרב ל-100% או עולה על שיעור זה.

4. עדיף שכל הישויות אשר מדווחות במטבע של אותה סביבה כלכלית היפר-אינפלציונית יישמו את תקן זה מאותו מועד. אף על פי כן, תקן זה חל על הדוחות הכספיים של ישות כלשהי מתחילת תקופת הדיווח שבה הישות מזהה את הקיום של היפר-אינפלציה במדינה שהיא מדווחת במטבע שלה.

ההצגה מחדש 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 אינדיווידואליים לעלות או לרדת באופן משמעותי ובלתי תלוי זה בזה. נוסף על כך, 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 בעלויות של מחירים ספציפיים של הנכסים או של ההתחייבויות שהוכרו. החריגים לכך הם אותם נכסים ואותן התחייבויות שהישות נדרשת או בוחרת למדוד בשווי הוגן. לדוגמה, ניתן להעריך מחדש רכוש קבוע לשווי הוגן ובאופן כללי נדרש למדוד נכסים ביולוגיים בשווי הוגן. אולם, ישויות אחדות מציגות דוחות כספיים על בסיס גישת העלות השוטפת אשר משקפת את השפעות השינויים במחירים הספציפיים של הנכסים המוחזקים.
7. בסביבה כלכלית היפר-אינפלציונית, דוחות כספיים, בין אם הם מבוססים על גישת עלות היסטורית ובין אם הם מבוססים על גישת עלות שוטפת, הם שימושיים רק אם הם מבוססים במונחים של יחידת המדידה השוטפת בסוף תקופת הדיווח. כתוצאה מכך, תקן זה חל על הדוחות הכספיים של ישויות המדווחות במטבע של סביבה כלכלית היפר-אינפלציונית. הצגת המידע הנדרש על ידי תקן זה כתוספת לדוחות הכספיים שלא הוצגו מחדש אינה מותרת. יתר על כן, הצגה נפרדת של הדוחות הכספיים לפני ההצגה מחדש אינה רצויה.

8. הדוחות הכספיים של ישות שמטבע הפעילות שלה הוא המטבע של סביבה כלכלית היפר-אינפלציונית, בין אם הם מבוססים על גישת עלות היסטורית ובין אם הם מבוססים על גישת עלות שוטפת, יוצגו במונחים של יחידת המדידה השוטפת בסוף תקופת הדיווח. מספרי ההשוואה לתקופה הקודמת הנדרשים על ידי תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים (כפי שעודכן בשנת 2007) ומידע כלשהו בהתייחס לתקופות קודמות גם יוצגו במונחים של יחידת המדידה השוטפת בסוף תקופת הדיווח. לצורך הצגת מספרי השוואה במטבע הצגה שונה, יש ליישם את סעיפים 42(ב) ו-43 לתקן חשבונאות בינלאומי 21 השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ.
9. הרווח או ההפסד מהפוזיציה הכספית נטו ייכלל ברווח או הפסד ויינתן לו גילוי בנפרד.
10. ההצגה מחדש של דוחות כספיים בהתאם לתקן זה דורשת את היישום של נהלים מסוימים וכן שיקול דעת. היישום העקבי מתקופה לתקופה של נהלים ושל שיקולי דעת אלה חשוב יותר מאשר הדיוק הקפדני של הסכומים המתקבלים הנכללים בדוחות הכספיים המוצגים מחדש.

דוחות כספיים לפי עלות היסטורית

דוח על המצב הכספי

11. סכומים בדוח על המצב הכספי, שעדיין אינם מבוטאים במונחים של יחידת המדידה השוטפת בסוף תקופת הדיווח, מוצגים מחדש על ידי יישום מדד מחירים כללי.
12. פריטים כספיים אינם מוצגים מחדש, מאחר שהם כבר מבוטאים במונחים של יחידת המטבע השוטפת בסוף תקופת הדיווח. פריטים כספיים הם כסף מוחזק ופריטים שיתקבלו או שישולמו בכסף.
13. נכסים והתחייבויות הצמודים לפי הסכם לשינויים במחירים, כמו איגרות חוב והלוואות, הצמודות למדד, מותאמים בהתאם להסכם כדי לוודא את הסכום העומד לפירעון בסוף תקופת הדיווח. פריטים אלה מוצגים בסכום מותאם זה בדוח על המצב הכספי המוצג מחדש.
14. כל שאר הנכסים וההתחייבויות הם לא כספיים. פריטים לא כספיים אחדים מוצגים בסכומים השוטפים בסוף תקופת הדיווח, כמו שווי מימוש נטו ושווי הוגן, ולכן הם אינם מוצגים מחדש. כל שאר הנכסים וההתחייבויות הלא כספיים מוצגים מחדש.
15. רוב הפריטים הלא כספיים מוצגים לפי עלות או לפי עלות בניכוי פחת; לכן הם מבוטאים בסכומים השוטפים במועד הרכישה. העלות או העלות בניכוי פחת המוצגות מחדש של כל פריט נקבעות על ידי יישום

השינוי במדד מחירים כללי לעלותם ההיסטורית ולפחת שנצבר ממועד הרכישה ועד לסוף תקופת הדיווח. לדוגמה, רכוש קבוע, מלאי חומרי גלם וסחורות, מוניטין, פטנטים, סימנים מסחריים ונכסים דומים מוצגים מחדש ממועד רכישתם. מלאי של מוצרים מוגמרים-למחצה ושל מוצרים מוגמרים מוצג מחדש מהמועד שבו התהוו עלויות הרכישה וההמרה.

16. ייתכן שרישומים מפורטים של מועדי הרכישה של פריטי רכוש קבוע לא יהיו ניתנים להשגה או לא ניתנים לאמידה. במצבים נדירים אלה, עשוי להידרש, בתקופת היישום הראשונה של תקן זה, שימוש בהערכה מקצועית בלתי תלויה של ערך הפריטים כבסיס להצגתם מחדש.

17. ייתכן שמדד מחירים כללי לא יהיה ניתן להשגה לגבי התקופות שבהן ההצגה מחדש של רכוש קבוע נדרשת על ידי תקן זה. בנסיבות אלה, עשוי להידרש שימוש באומדן המבוסס, לדוגמה, על השינויים בשער החליפין בין מטבע הפעילות לבין מטבע חוץ יציב יחסית.

18. פריטים לא כספיים אחדים מוצגים בסכומים השוטפים במועדים שאינם מועד הרכישה או מועד הדוח על המצב הכספי, לדוגמה, רכוש קבוע אשר הוערך מחדש במועד קודם כלשהו. במקרים אלה, הערכים בספרים מוצגים מחדש ממועד ההערכה מחדש.

19. יש להקטין את הסכום המוצג מחדש של פריט לא כספי בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים מתאימים, כאשר הוא עולה על הסכום בר-ההשבה שלו. לדוגמה, סכומים מוצגים מחדש של רכוש קבוע, מוניטין, פטנטים וסימנים מסחריים מוקטנים לסכום בר-ההשבה וסכומים מוצגים מחדש של מלאי מוקטנים לשווי מימוש נטו.

20. ישות מושקעת אשר מטופלת לפי שיטת השווי המאזני עשויה לדווח במטבע של סביבה כלכלית היפר-אינפלציונית. הדוח על המצב הכספי והדוח על הרווח הכולל של ישות מושקעת כזו מוצגים מחדש בהתאם לתקן זה כדי לחשב את חלקו של המשקיע בנכסים נטו וברווח או הפסד של הישות המושקעת. כאשר הדוחות הכספיים המוצגים מחדש של הישות המושקעת מבוטאים במטבע חוץ, הם מתורגמים לפי שערי סגירה.

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

22. ישות עשויה לרכוש נכסים בהתאם להסדר אשר מאפשר לה לדחות תשלום מבלי שיתהוו לה עלויות ריבית מפורשות. כאשר זה לא מעשי לחלץ את סכום הריבית, נכסים כאלה מוצגים מחדש ממועד התשלום ולא ממועד הרכישה.

23. [בוטל]
24. בתחילת התקופה הראשונה של יישום תקן זה, הרכיבים של הון הבעלים, למעט עודפים וקרן הערכה מחדש כלשהי, מוצגים מחדש על ידי יישום מדד מחירים כללי מהמועדים שבהם הושקעו הרכיבים או נוצרו בדרך אחרת. קרן הערכה מחדש כלשהי שנוצרה בתקופות קודמות תבוטל. העודפים המוצגים מחדש נגזרים מכל הסכומים האחרים בדוח על המצב הכספי המוצג מחדש.
25. בסוף התקופה הראשונה ובתקופות עוקבות, כל הרכיבים של הון הבעלים מוצגים מחדש על ידי יישום מדד מחירים כללי מתחילת התקופה או ממועד ההשקעה, אם הוא מאוחר יותר. לתנועות לתקופה בהון הבעלים ניתן גילוי בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 1.

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 להציג מחדש את כל הסכומים על ידי יישום השינוי במדד המחירים הכללי מהמועדים שבהם פריטי ההכנסה וההוצאה נרשמו לראשונה בדוחות הכספיים.

רווח או הפסד מפוזיציה כספית נטו

27. בתקופת אינפלציה, ישות המחזיקה בעודף של נכסים כספיים על התחייבויות כספיות מפסידה כוח קנייה וישות עם עודף של התחייבויות כספיות על נכסים כספיים מרוויחה כוח קנייה במידה שבה הנכסים וההתחייבויות אינם צמודים לרמת מחירים. ניתן לגזור את הרווח הזה או ההפסד הזה מהפוזיציה הכספית נטו כהפרש הנובע מההצגה מחדש של נכסים לא כספיים, של הון הבעלים ושל פריטים בדוח על הרווח הכולל ומהתיאום של נכסים ושל התחייבויות הצמודים למדד. ניתן לאמוד את הרווח או את ההפסד על ידי יישום השינוי במדד מחירים כללי לממוצע המשוקלל לתקופה של ההפרש בין הנכסים הכספיים לבין ההתחייבויות הכספיות.
28. הרווח או ההפסד מהפוזיציה הכספית נטו נכלל ברווח או הפסד התיאום בהתאם לסעיף 13 של אותם נכסים ושל אותן התחייבויות, הצמודים לפי הסכם לשינויי מחירים, מקוֹזז כנגד הרווח או ההפסד מהפוזיציה הכספית נטו. פריטי הכנסה והוצאה אחרים, כמו הכנסת מימון והוצאת מימון, והפרשי שער המתייחסים לכספים שהושקעו או שניטלו, קשורים גם הם לפוזיציה הכספית נטו. אף על פי שלפריטים אלה ניתן גילוי בנפרד, ייתכן שיהיה זה 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 מוצגים מחדש, מאחר שהם כבר מבוטאים במונחים של יחידת המדידה השוטפת בסוף תקופת הדיווח. פריטים אחרים בדוח על המצב הכספי מוצגים מחדש בהתאם לסעיפים 11–25.

דוח על הרווח הכולל

30. דוח על הרווח הכולל לפי עלות שוטפת, לפני הצגה מחדש, בדרך כלל מדווח על עלויות שהן שוטפות במועד שבו התרחשו העסקאות או האירועים הרלוונטיים. עלות המכירות ופחת נרשמים בעלויות שוטפות בעת הצריכה; מכירות והוצאות אחרות נרשמות בסכומיהן הכספיים כאשר הן התרחשו. לכן, כל הסכומים צריכים להיות מוצגים מחדש ליחידת המדידה השוטפת בסוף תקופת הדיווח על ידי יישום מדד מחירים כללי.

רווח או הפסד מפוזיציה כספית נטו

31. הרווח או ההפסד מהפוזיציה הכספית נטו מטופלים בהתאם לסעיפים 27 ו-28.

מסים

32. ההצגה מחדש של דוחות כספיים בהתאם לתקן עשויה ליצור הפרשים בין הערך בספרים של נכסים ושל התחייבויות אינדיווידואליים בדוח על המצב הכספי לבין בסיסי המס שלהם. הפרשים אלה יטופלו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על ההכנסה.

דוח על תזרימי המזומנים

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

מספרי השוואה

34. מספרי השוואה לתקופת הדיווח הקודמת, בין אם הם מבוססים על גישת עלות היסטורית ובין אם הם מבוססים על גישת עלות שוטפת, מוצגים מחדש על ידי יישום מדד מחירים כללי, כך שהדוחות הכספיים ההשוואתיים מוצגים במונחים של יחידת המדידה השוטפת בסוף תקופת הדיווח. מידע, אשר ניתן לו גילוי בהתייחס לתקופות קודמות,

מבוטא גם במונחים של יחידת המדידה השוטפת בסוף תקופת הדיווח. לצורך הצגת מספרי השוואה במטבע הצגה שונה, יש ליישם את סעיפים 42(ב) ו-43 לתקן חשבונאות בינלאומי 21.

דוחות כספיים מאוחדים

35. לחברה אם אשר מדווחת במטבע של סביבה כלכלית היפר-אינפלציונית עשויות להיות חברות בנות שגם הן מדווחות במטבעות של סביבות כלכליות היפר-אינפלציוניות. הדוחות הכספיים של חברה בת כלשהי כזו צריכים להיות מוצגים מחדש על ידי יישום מדד מחירים כללי של המדינה, שבמטבע שלה היא מדווחת, לפני שהם נכללים בדוחות הכספיים המאוחדים המופקים על ידי החברה האם. כאשר חברה בת כזו היא חברה בת חוץ, דוחותיה הכספיים המוצגים מחדש מתורגמים לפי שערי סגירה. הדוחות הכספיים של חברות בנות, שאינן מדווחות במטבעות של סביבות כלכליות היפר-אינפלציוניות, מטופלים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 21.

36. אם מאוחדים דוחות כספיים עם מועדי דיווח שונים, כל הפריטים, בין לא כספיים ובין כספיים, צריכים להיות מוצגים מחדש ליחידת המדידה השוטפת במועד הדיווח של הדוחות הכספיים המאוחדים.

בחירה ושימוש במדד מחירים כללי

37. ההצגה מחדש של דוחות כספיים בהתאם לתקן זה דורשת שימוש במדד מחירים כללי אשר משקף שינויים בכוח קנייה כללי. עדיף שכל הישויות אשר מדווחות במטבע של אותה סביבה כלכלית ישתמשו באותו מדד.

סביבות כלכליות שפסקו להיות היפר-אינפלציוניות

38. כאשר סביבה כלכלית פסקה להיות היפר-אינפלציונית וישות מפסיקה את ההכנה ואת ההצגה של דוחות כספיים בהתאם לתקן זה, היא תטפל בסכומים המבוטאים ביחידת המדידה השוטפת בסוף תקופת הדיווח הקודמת כבסיס לערכים בספרים בדוחות הכספיים העוקבים שלה.

גילויים

39. הגילויים הבאים יינתנו:

(א) העובדה שהדוחות הכספיים ומספרי השוואה לתקופות הקודמות הוצגו מחדש 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 עלות היסטורית או על גישת עלות שוטפת; וכן

(ג) הזהות והרמה של מדד המחירים בסוף תקופת הדיווח והשינוי במדד במהלך תקופת הדיווח השוטפת והקודמת.

40. הגילויים הנדרשים על ידי תקן זה דרושים כדי להבהיר את בסיס הטיפול בהשפעות האינפלציה בדוחות הכספיים. הם גם נועדו כדי לספק מידע אחר, הנדרש כדי להבין בסיס זה ואת הסכומים המתקבלים כתוצאה מכך.

מועד תחילה

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

42. [סעיף זה מתייחס לתיקונים שעדיין אינם בתוקף, ולכן אינו נכלל במהדורה זו].[§]

[§] סעיף זה נוסף על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים (מועד תחילה 1 בינואר 2027).