

IFRIC 22

**פרשנות מספר 22 של הוועדה לפרשנויות  
של דיווח כספי בינלאומי**

**עסקאות במטבע חוץ ותמורה  
מראש**

**IFRIC Interpretation 22**

**Foreign Currency**

**Transactions and Advance**

**Consideration**

*גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר  
פורסמו עד 31 במאי 2023 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר  
.2024*

## תוכן עניינים

החל  
מסעיף

**פרשנות מספר 22 של הוועדה לפרשנויות של  
דיווח כספי בינלאומי  
עסקאות במטבע חוץ ותמורה מראש**

	הפניות
1	רקע
4	תחולה
7	סוגיה
8	עמדה מוסכמת

**נספח א:**  
מועד תחילה והוראות מעבר

**נספח ב:**  
תיקון לתקן דיווח כספי בינלאומי 1 אימוץ לראשונה של תקני  
דיווח כספי בינלאומיים<sup>†</sup>

דוגמאות להמחשה\*

בסיס למסקנות\*

\* לא תורגם לעברית

<sup>†</sup> בספר זה שולב התיקון לתקן דיווח כספי בינלאומי 1 הנובע מנספח זה בתקן דיווח כספי בינלאומי 1.

## פרשנות מספר 22 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי

### עסקאות במטבע חוץ ותמורה מראש

פרשנות מספר 22 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי עסקאות במטבע חוץ ותמורה מראש (IFRIC 22), מפורטת בסעיפים 1-9 ובנספחים א ו-ב. פרשנות מספר 22 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי מלווה על ידי דוגמאות להמחשה ובסיס למסקנות. התחולה והמעמד המחייב של הפרשנויות נקבעו בהקדמה לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

### הפניות

- המסגרת המושגית לדיווח כספי<sup>1</sup>
- תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות
- תקן חשבונאות בינלאומי 21 השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ

### רקע

1. סעיף 21 לתקן חשבונאות בינלאומי 21 השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ דורש מישות לרשום עסקה במטבע חוץ, בעת ההכרה בה לראשונה, במטבע הפעילות שלה, תוך שימוש בשער החליפין המיידי בין מטבע הפעילות לבין מטבע החוץ (שער החליפין) במועד העסקה. סעיף 22 לתקן חשבונאות בינלאומי 21 קובע כי מועד העסקה הוא המועד שבו העסקה כשירה לראשונה להכרה בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (להלן – "תקנים").
2. כאשר ישות משלמת או מקבלת תמורה מראש במטבע חוץ, בדרך כלל היא מכירה בנכס לא כספי או בהתחייבות לא כספית<sup>2</sup> קודם להכרה בנכס, בהוצאה או בהכנסה המתייחסים. הנכס, ההוצאה או ההכנסה המתייחסים (או חלק מהם) הינם הסכום המוכר תוך

<sup>1</sup> ההפניה היא למסגרת המושגית לדיווח כספי, שפורסמה בשנת 2010, שהייתה בתוקף במועד הכנת הפרשנות.

<sup>2</sup> לדוגמה, סעיף 106 לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות דורש שאם לקוח משלם תמורה, או לישות יש זכות לסכום של תמורה שהיא אינה מותנית (כלומר חייב), לפני שהישות מעבירה סחורה או שירות ללקוח, הישות תציג את החוזה כהתחייבות בגין חוזה כאשר מתבצע התשלום או כאשר חל מועד פירעונו של התשלום (המוקדם מביניהם).

יישום תקנים רלוונטיים, שכתוצאה מהם נגרעים הנכס הלא כספי או ההתחייבות הלא כספית הנובעים מהתמורה מראש.

3. הוועדה לפרשנויות של תקני דיווח כספי בינלאומי (הוועדה לפרשנויות) קיבלה בתחילה שאלה לגבי אופן קביעת "מועד העסקה" ביישום סעיפים 21-22 לתקן חשבונאות בינלאומי 21 כאשר מוכרות הכנסות. השאלה התייחסה באופן ספציפי לנסיבות שבהן ישות מכירה בהתחייבות לא כספית הנובעת מקבלת תמורה מראש לפני שהיא מכירה בהכנסות המתייחסות אליה. בעת הדיון בסוגיה, ציינה הוועדה לפרשנויות כי תקבול או תשלום של תמורה מראש במטבע חוץ אינה מוגבלת לעסקאות של הכנסות. לפיכך, החליטה הוועדה לפרשנויות להבהיר את מועד העסקה לצורך קביעת שער החליפין שישמש בהכרה לראשונה של הנכס, ההוצאה או ההכנסה המתייחסים כאשר ישות קיבלה או שילמה תמורה מראש במטבע חוץ.

## תחלה

4. פרשנות זו חלה על עסקה במטבע חוץ (או חלק ממנה) כאשר ישות מכירה בנכס לא כספי או בהתחייבות לא כספית הנובעים מהתשלום או התקבול של תמורה מראש לפני שהישות מכירה בנכס, בהוצאה או בהכנסה המתייחסים (או בחלק מהם).

5. פרשנות זו אינה חלה כאשר ישות מודדת את הנכס, ההוצאה או ההכנסה המתייחסים במועד ההכרה לראשונה:

(א) בשווי הוגן; או

(ב) בשווי ההוגן של התמורה ששולמה או שהתקבלה במועד השונה ממועד ההכרה לראשונה של הנכס הלא כספי או ההתחייבות הלא כספית הנובעים מתמורה מראש (לדוגמה, מדידת מוניטין בעת יישום תקן דיווח כספי בינלאומי 3 *צירופי עסקים*).

6. ישות אינה נדרשת ליישם פרשנות זו לגבי:

(א) מיסים על הכנסה; או

(ב) חוזי ביטוח (כולל חוזי ביטוח משנה) שהיא מנפיקה או חוזי ביטוח משנה שהיא מחזיקה.

## סוגיה

7. פרשנות זו קובעת כיצד לקבוע את מועד העסקה לצורך קביעת שער החליפין שישמש בהכרה לראשונה של הנכס, ההוצאה או ההכנסה המתייחסים (או חלק מהם) בעת הגריעה של נכס לא כספי או התחייבות לא כספית הנובעים מהתשלום או מהתקבול של תמורה מראש במטבע חוץ.

## עמדה מוסכמת

8. בעת יישום סעיפים 21-22 לתקן חשבונאות בינלאומי 21, מועד העסקה לצורך קביעת שער החליפין שישמש במועד ההכרה לראשונה של הנכס, ההוצאה או ההכנסה המתייחסים (או חלק מהם) הוא המועד שבו ישות מכירה לראשונה בנכס הלא כספי או בהתחייבות הלא כספית הנובעים מתשלום או מתקבול של תמורה מראש.

9. אם קיימים מספר תשלומים מראש או תקבולים מראש, הישות תקבע את מועד העסקה לכל תשלום או תקבול של תמורה מראש.

## נספח א

## מועד תחילה והוראות מעבר

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של פרשנות מספר 22 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי ויש לו את אותה סמכות כמו לחלקים אחרים של פרשנות מספר 22 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי.

## מועד תחילה

1א. ישות תיישם פרשנות זו לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2018 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת פרשנות זו לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

## הוראות מעבר

2א. ביישום לראשונה, ישות תיישם פרשנות זו:

(א) למפרע תוך יישום תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות; או

(ב) מכאן ולהבא לכל הנכסים, ההוצאות וההכנסות שבתחילת הפרשנות שהוכרו לראשונה באחד המועדים הבאים או לאחריו:

(i) תחילת תקופת הדיווח שבה הישות מיישמת לראשונה את הפרשנות; או

(ii) תחילת תקופת דיווח קודמת המוצגת כמידע השוואתי בדוחות הכספיים של תקופת הדיווח שבה הישות מיישמת לראשונה את הפרשנות.

3א. ישות אשר במועד היישום לראשונה מיישמת את סעיף א2(ב), תיישם את הפרשנות לנכסים, להוצאות ולהכנסות שהוכרו לראשונה בעת או לאחר תחילת תקופת הדיווח הקבועה בסעיף א2(ב)(i) או בסעיף (ii), שביחס אליהם הישות הכירה בנכסים לא כספיים או בהתחייבויות לא כספיות הנובעים מתמורה מראש לפני אותו מועד.