

# 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 מתקנים שפורסמו עד 31 במאי 2025 ושמועד תחילתם אינו מאוחר מיום 1 בינואר 2026.

#### תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2026

תקן חשבונאות בינלאומי 21 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 21**  
**השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ**

1	מטרת התקן
3	תחולה
8	הגדרות
9	פיתוח ההגדרות
א8	בר-המרה (סעיפים א2–א10)
9	מטבע פעילות
15	השקעה נטו בפעילות חוץ
16	פריטים כספיים
17	<b>תמצית הגישה הנדרשת על ידי תקן זה</b>
	<b>אמידת שער החליפין המידי כאשר מטבע אינו</b>
א19	<b>בר-המרה (סעיפים א11–א17)</b>
20	<b>דיווח במטבע הפעילות על עסקאות במטבע חוץ</b>
20	הכרה לראשונה
23	דיווח בסוף תקופות דיווח עוקבות
27	הכרה בהפרשי שער
35	שינוי במטבע פעילות
38	<b>שימוש במטבע הצגה השונה ממטבע הפעילות</b>
38	תרגום למטבע הצגה
44	תרגום של פעילות חוץ
48	מימוש או מימוש חלקי של פעילות חוץ
50	השפעות מס של כל הפרשי השער
51	גילוי
58	מועד תחילה והוראות מעבר
61	ביטול פרסומים אחרים
	<b>נספח:</b>
	<b>תיקונים לפרסומים אחרים*†</b>

\* לא תורגם לעברית

† התיקונים לתקנים שנכללו בנספח זה בעת פרסום התקן שולבו בתקנים הרלוונטיים.

תוכן העניינים (המשך)

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\*

אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של היעדר יכולת  
המדה (תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 21) שפורסם  
באוגוסט 2023\*

בסיס למסקנות\*

\* לא תורגם לעברית

## 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 ובנספחים א–ב. 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 21 בהקשר למטרת התקן ולבסיס למסקנות, להקדמה לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים ולמסגרת המושגית לדיווח כספי. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות מספק בסיס לבחירה וליישום של מדיניות חשבונאית בהיעדר 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). נוסף על כך, ישות עשויה להציג את דוחותיה הכספיים במטבע חוץ. מטרת תקן זה היא לקבוע את האופן שבו ייכללו עסקאות במטבע חוץ ופעילויות חוץ בדוחות הכספיים של ישות ואת האופן שבו יתורגמו דוחות כספיים למטבע הצגה.
2. הנושאים העיקריים הם קביעת שער החליפין שישמש (שערי החליפין שישמשו) ואופן הדיווח על השפעות של שינויים בשערי חליפין בדוחות הכספיים.

### תחולה

3. תקן זה ייושם<sup>1</sup>:
  - (א) בטיפול החשבונאי בעסקאות וביתרות במטבעות חוץ, למעט אותן עסקאות ויתרות בנגזרים שהן בתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים;
  - (ב) בתרגום התוצאות והמצב הכספי של פעילויות חוץ אשר נכללות בדוחות הכספיים של הישות בדרך של איחוד או של שיטת השווי המאזני; וכן
  - (ג) בתרגום התוצאות והמצב הכספי של הישות למטבע הצגה.

<sup>1</sup> ראה גם פרשנות הוועדה המתמדת לפרשנויות מספר 7 קביעת האירו כמטבע.

4. תקן דיווח כספי בינלאומי 9 חל על נגזרים רבים במטבע חוץ, ובהתאם לכך, הם הוצאו מתחולת תקן זה. אולם, אותם נגזרים במטבע חוץ, שאינם בתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 9 (לדוגמה, נגזרים אחדים במטבע חוץ אשר משובצים בחוזים אחרים) הם בתחולת תקן זה. נוסף על כך, 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 הגידור 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 ומפרט דרישות שיש לעמוד בהן כדי שהדוחות הכספיים הנובעים מכך יתוארו כמצייתים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. תקן זה מפרט מידע שיש לתת לו גילוי לגבי תרגומים למטבע חוץ של מידע פיננסי שאינם מקיימים דרישות אלה.
7. תקן זה אינו חל על ההצגה בדוח על תזרימי המזומנים של תזרימי מזומנים הנובעים מעסקאות במטבע חוץ או על התרגום של תזרימי מזומנים של פעילות חוץ (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 7 דוח על תזרימי המזומנים).

## הגדרות

8. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המפורטת להלן:
- שער סגירה (closing rate)** הוא שער החליפין המידי בסוף תקופת הדיווח.
- מטבע הוא **בר-המרה (exchangeable)** למטבע אחר כאשר ישות יכולה להשיג את המטבע האחר בתוך מסגרת זמן אשר מאפשרת עיכוב מנהלי נורמלי ובאמצעות שוק או מנגנון החלפה שבהם עסקת ההחלפה תיצור זכויות ומחויבויות ניתנות לאכיפה.
- הפרש שער (exchange difference)** הוא ההפרש הנובע מתרגום של אותו מספר יחידות של מטבע אחד למטבע אחר לפי שערי חליפין שונים.
- שער חליפין (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 השונה ממטבע 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 פעילות (functional currency)** הוא המטבע של הסביבה הכלכלית העיקרית שהישות פועלת בה.

**קבוצה (Group)** היא חברה אם וכל החברות 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 של הזכויות של הישות המדווחת בנכסים נטו של אותה פעילות.

**מטבע הצגה (presentation currency)** הוא המטבע שבו הדוחות הכספיים מוצגים.

**שער חליפין מיידי (spot exchange rate)** הוא שער חליפין למסירה מיידית.

## פיתוח ההגדרות

### בר-המרה (סעיפים א2–א10)

א8. ישות בוחנת אם מטבע הוא בר-המרה למטבע אחר:

(א) במועד מדידה; וכן

(ב) לתכלית מוגדרת.

ב8. אם ישות אינה יכולה להשיג יותר מאשר סכום לא משמעותי של המטבע האחר במועד המדידה עבור התכלית המוגדרת, המטבע אינו בר-המרה למטבע האחר.

**מטבע פעילות**

9. הסביבה הכלכלית העיקרית שבה ישות פועלת היא, בדרך כלל, הסביבה הראשית שבה הישות מפיקה ומוציאה מזומנים. בעת קביעת מטבע הפעילות שלה, ישות מביאה בחשבון את הגורמים הבאים:

(א) המטבע:

(i) אשר משפיע בעיקר על מחירי המכירה של הסחורות והשירותים (בדרך כלל, יהיה זה המטבע שבו מחירי המכירה של הסחורות והשירותים שלה נקובים ומסולקים); וכן

(ii) של המדינה שהכוחות התחרותיים והפיקוח (רגולציה) שלה קובעים בעיקר את מחירי המכירה של הסחורות והשירותים שלה.

(ב) המטבע אשר משפיע בעיקר על עלויות עבודה, חומרים ועלויות אחרות להספקת סחורות או שירותים (בדרך כלל, יהיה זה המטבע שבו עלויות אלה נקובות ומסולקות).

10. הגורמים הבאים עשויים גם כן לספק ראיות למטבע הפעילות של ישות:

(א) המטבע שבו מקורות כספיים מפעילויות מימון מופקים (כלומר, הנפקה של מכשירי חוב ושל מכשירים הוניים).

(ב) המטבע שבו, בדרך כלל, תקבולים מפעילויות תפעוליות מוחזקים.

11. הגורמים הנוספים הבאים מובאים בחשבון בקביעת מטבע הפעילות של פעילות חוץ ובקביעה אם מטבע הפעילות שלה זהה לזה של הישות המדווחת (הישות המדווחת בהקשר זה היא הישות שפעילות החוץ היא חברה בת שלה, סניף שלה, חברה כלולה שלה או הסדר משותף שלה):

(א) אם הפעילויות של פעילות החוץ מבוצעות כשלוחה של הישות המדווחת או שיש לה מידה ניכרת של עצמאות. דוגמה למצב הראשון היא כאשר פעילות החוץ רק מוכרת 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 מהפעילויות של פעילות החוץ משפיעים באופן ישיר על תזרימי המזומנים של הישות המדווחת והם זמינים בנקל להעברה אליה.

(ד) אם תזרימי המזומנים מהפעילויות של פעילות החוץ מספיקים למימון מחויבויות החוב 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 מייצג נאמנה בצורה הטובה ביותר את ההשפעות הכלכליות של העסקאות, של האירועים ושל התנאים, שבבסיס הפעילות. כחלק מגישה זו, ההנהלה נותנת עדיפות לסימנים העיקריים בסעיף 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, את האירועים ואת התנאים, שבבסיס הפעילות, הרלוונטיים לישות. בהתאם לכך, לאחר קביעתו, מטבע הפעילות אינו משתנה, אלא אם כן חל שינוי באותם עסקאות, אירועים ותנאים, שבבסיס הפעילות.

14. אם מטבע הפעילות הוא מטבע של סביבה כלכלית היפר-אינפלציונית, דוחותיה הכספיים של הישות מוצגים מחדש בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 29 *דיווח כספי בסביבות כלכליות היפר-אינפלציוניות*. ישות אינה יכולה להימנע מהצגה מחדש בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 29 על ידי, לדוגמה, אימוץ כמטבע הפעילות מטבע השונה ממטבע הפעילות שנקבע בהתאם לתקן זה (כמו מטבע הפעילות של החברה האם שלה).

## השקעה נטו בפעילות חוץ

15. לישות עשוי להיות פריט כספי לקבל מפעילות חוץ או פריט כספי לשלם לפעילות חוץ. פריט שסילוקו אינו מתוכנן ואינו סביר להתרחש בעתיד הנראה לעין הוא למעשה חלק מההשקעה נטו של הישות באותה פעילות חוץ, ומטופל בהתאם לסעיפים 32 ו-33. פריטים כספיים כאלה עשויים לכלול חייבים לזמן ארוך או הלוואות לזמן ארוך. הם אינם כוללים חייבים מסחריים או זכאים מסחריים.

15א. הישות שיש לה פריט כספי לקבל מפעילות חוץ או פריט כספי לשלם לפעילות חוץ, כמתואר בסעיף 15, עשויה להיות כל חברה בת 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 ואינו סביר להתרחש בעתיד הנראה לעין. 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 אשר מוכרים כהתחייבות. בדומה לכך, חוזה לקבל (או למסור) מספר משתנה של מכשיריה ההוניים של הישות או כמות משתנה של נכסים, כאשר השווי ההוגן שיתקבל (או שיימסר) שווה למספר קבוע או ניתן לקביעה של יחידות מטבע, הוא פריט כספי. לעומת זאת, המאפיין ההכרחי של פריט לא כספי הוא היעדר 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 שיסולקו על ידי מסירת נכס לא כספי.

## תמצית הגישה הנדרשת על ידי תקן זה

17. בעת הכנת דוחות כספיים, כל ישות – בין ישות העומדת בפני עצמה, בין ישות עם פעילויות חוץ (כמו חברה אם) ובין פעילות חוץ (כמו חברה 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 כזה בהתאם לסעיפים 20–37 ו-50.

18. ישויות מדווחות רבות מורכבות ממספר ישויות אינדיווידואליות (לדוגמה קבוצה המורכבת מחברה אם ומחברה בת, אחת או יותר). לסוגים שונים של ישויות, בין אם הן חברות בקבוצה ובין אם לאו, עשויות להיות השקעות בחברות כלולות או בהסדרים משותפים. כמו כן, עשויים להיות להן סניפים. הכרחי לתרגם את התוצאות ואת המצב הכספי של כל ישות אינדיווידואלית הנכללת בישות המדווחת למטבע שבו הדוחות הכספיים של הישות המדווחת מוצגים. תקן זה מאפשר למטבע ההצגה של ישות מדווחת להיות כל מטבע (או מטבעות). התוצאות והמצב הכספי של ישות אינדיווידואלית כלשהי הנכללת בישות המדווחת, שמטבע הפעילות שלה שונה ממטבע ההצגה, מתורגמים בהתאם לסעיפים 38–50.

19. תקן זה גם מתיר לישות העומדת בפני עצמה, המכילה דוחות כספיים, או לישות המכילה 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.

## **אמידת שער החליפין המידי כאשר מטבע אינו בר-המרה (סעיפים 11–17א)**

19א. ישות תאמוד את שער החליפין המידי במועד מדידה כאשר מטבע אינו בר-המרה למטבע אחר (כמתואר בסעיפים 8, 8א–8ב ו-2א–10א) באותו מועד. מטרת הישות באמידת שער החליפין המידי היא לשקף את השער שבו תתבצע עסקת המרה רגילה (orderly) במועד המדידה בין משתתפים בשוק בהתאם לתנאים הכלכליים השוררים.

### **דיווח במטבע הפעילות על עסקאות במטבע חוץ**

#### **הכרה לראשונה**

20. עסקה במטבע חוץ היא עסקה אשר נקובה, 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 לגבי הסכום במטבע חוץ בשער החליפין המידי בין מטבע הפעילות לבין מטבע החוץ במועד העסקה.**

22. מועד העסקה הוא המועד שבו העסקה כשירה לראשונה להכרה בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. מסיבות מעשיות, נעשה שימוש לעיתים קרובות בשער המהווה קירוב לשער בפועל במועד העסקה, לדוגמה, שער ממוצע שבועי או חודשי עשוי לשמש לכל העסקאות באותו מטבע חוץ שהתבצעו במהלך אותה תקופה. אולם, אם חלות תנודות משמעותיות בשערי החליפין, השימוש בשער הממוצע לתקופה אינו הולם.

#### **דיווח בסוף תקופות דיווח עוקבות**

23. **בסוף כל תקופת דיווח:**

(א) פריטים כספיים במטבע חוץ יתורגמו תוך שימוש בשער הסגירה;

(ב) פריטים לא כספיים אשר נמדדים במונחי עלות היסטורית במטבע חוץ יתורגמו תוך שימוש בשער החליפין במועד העסקה; וכן

(ג) פריטים לא כספיים אשר נמדדים בשווי הוגן במטבע חוץ יתורגמו תוך שימוש בשערי החליפין במועד שבו נמדד השווי ההוגן.

24. הערך בספרים של פריט נקבע בהתאם לתקנים רלוונטיים אחרים. לדוגמה, רכוש קבוע עשוי להימדד במונחי שווי הוגן או עלות היסטורית בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16 *רכוש קבוע*. בין אם הערך בספרים נקבע על בסיס עלות היסטורית ובין אם על בסיס שווי הוגן, אם הסכום נקבע במטבע חוץ הוא מתורגם למטבע הפעילות בהתאם לתקן זה.

25. הערך בספרים של פריטים אחדים נקבע על ידי השוואה בין שני סכומים או יותר. לדוגמה, הערך בספרים של מלאי הוא הנמוך מבין עלות לבין שווי מימוש נטו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 2 *מלאי*. באופן דומה, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36 *ירידת ערך נכסים*, הערך בספרים של נכס, שקיים לגביו סימן לירידת ערך, הוא הנמוך מבין ערכו בספרים לפני בחינת הפסדים אפשריים מירידת ערך לבין הסכום בר-ההשבה שלו. כאשר נכס כזה אינו כספי ונמדד במטבע חוץ, הערך בספרים נקבע על ידי השוואה בין:

(א) העלות או הערך בספרים, כפי שמתאים, מתורגמים לפי שער החליפין במועד שבו נקבע הסכום (כלומר, השער ביום העסקה, בהתייחס לפריט הנמדד במונחי עלות היסטורית); לבין

(ב) שווי המימוש נטו או הסכום בר-ההשבה, כפי שמתאים, מתורגמים לפי שער החליפין במועד שבו נקבע שווי זה (לדוגמה, שער הסגירה בסוף תקופת הדיווח).

השפעת השוואה זו עשויה לגרום לכך שהפסד מירידת ערך מוכר במטבע הפעילות, אך אינו מוכר במטבע החוץ, או להפך.

26. כאשר מספר שערי חליפין ניתנים להשגה, השער שנעשה בו שימוש הוא השער שבו תזרימי המזומנים העתידיים, המייצגים את העסקה או את היתרה, היו ניתנים לסילוק, אם תזרימי מזומנים אלה היו מתרחשים במועד המדידה.

## הכרה בהפרשי שער

27. כפי שמצוין בסעיפים 3(א) ו-5, תקן דיווח כספי בינלאומי 9 חל על חשבונאות גידור של פריטים במטבע חוץ. היישום של חשבונאות גידור דורש מישות לטפל בהפרשי שער אחדים באופן שונה מהטיפול בהפרשי שער הנדרש על ידי תקן זה. לדוגמה, תקן דיווח כספי בינלאומי 9 דורש

שהפרשי שער על פריטים כספיים, אשר כשירים כמכשירים מגדרים בגידור תזרים מזומנים, יוכרו לראשונה ברווח כולל אחר במידה שהגידור הוא אפקטיבי.

**28. הפרשי שער, הנובעים מהסילוק של פריטים כספיים או 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 הם נוצרים, למעט כמתואר בסעיף 32.**

29. כאשר פריטים כספיים נובעים מעסקה במטבע חוץ וחל שינוי בשער החליפין בין מועד העסקה לבין מועד הסילוק, התוצאה היא הפרש שער. כאשר העסקה מסולקת בתוך אותה תקופה חשבונאית שבה היא אירעה, כל הפרש השער מוכר באותה תקופה. אולם, כאשר העסקה מסולקת בתקופה חשבונאית מאוחרת יותר, הפרש השער המוכר בכל תקופה עד למועד הסילוק נקבע לפי השינוי בשערי החליפין במהלך כל תקופה.

**30. כאשר רווח או הפסד בגין פריט לא כספי מוכרים ברווח כולל אחר, כל רכיב חליפין של אותו רווח או של אותו הפסד יוכר ברווח כולל אחר. לעומת זאת, כאשר רווח או הפסד בגין פריט לא כספי מוכרים ברווח או הפסד, כל רכיב חליפין של אותו רווח או של אותו הפסד יוכר ברווח או הפסד.**

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

**32. הפרשי שער הנובעים מפריט כספי, אשר מהווה 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, כפי שמתאים. בדוחות הכספיים אשר כוללים את פעילות החוץ ואת 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 השקעה 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 השונה ממטבע הפעילות של הישות המדווחת וממטבע הפעילות של פעילות החוץ, הפרש שער נוצר בדוחות הכספיים הנפרדים של הישות המדווחת ובדוחות הכספיים האינדיווידואליים של פעילות החוץ בהתאם לסעיף 28. הפרשי שער כאלה מוכרים ברווח כולל אחר בדוחות כספיים אשר כוללים את פעילות החוץ ואת הישות המדווחת (כלומר דוחות כספיים שבהם פעילות החוץ מאוחדת או מטופלת תוך שימוש בשיטת השווי המאזני).

34. כאשר ספרים ורישומים של ישות מתנהלים במטבע השונה ממטבע הפעילות שלה, בעת הכנת הדוחות הכספיים על ידי הישות, כל הסכומים מתורגמים למטבע הפעילות בהתאם לסעיפים 20–26. הדבר מביא לסכומים זהים במטבע הפעילות כפי שהיה קורה אילו מלכתחילה הפריטים היו נרשמים במטבע הפעילות. לדוגמה, פריטים כספיים מתורגמים למטבע הפעילות תוך שימוש בשער סגירה ופריטים לא כספיים אשר נמדדים על בסיס עלות היסטורית מתורגמים תוך שימוש בשער החליפין במועד העסקה, שבגינה הם הוכרו.

### שינוי במטבע פעילות

35. כאשר חל שינוי במטבע הפעילות של ישות, ישות תיישם את נוהלי התרגום המתאימים למטבע הפעילות החדש מכאן ולהבא החל ממועד השינוי.

36. כפי שמצוין בסעיף 13, מטבע הפעילות של ישות משקף את העסקאות, את האירועים ואת התנאים, שבבסיס הפעילות, אשר רלוונטיים לישות. בהתאם לכך, לאחר שנקבע מטבע הפעילות, הוא יכול להשתנות רק אם חל שינוי באותם עסקאות, אירועים ותנאים, שבבסיס הפעילות. לדוגמה, שינוי במטבע, אשר משפיע בעיקר על מחירי המכירה של הסחורות והשירותים, עשוי לגרום לשינוי במטבע הפעילות של ישות.

37. ההשפעה של שינוי במטבע פעילות מטופלת מכאן ולהבא. במילים אחרות, ישות מתרגמת את כל הפריטים למטבע הפעילות החדש תוך שימוש בשער החליפין במועד השינוי. הסכומים המתורגמים הנובעים מכך של פריטים לא כספיים מטופלים כעלותם ההיסטורית. הפרשי שער הנובעים מתרגום של פעילות חוץ, שהוכרו קודם לכן ברווח כולל אחר בהתאם לסעיפים 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 רשאית להציג את דוחותיה הכספיים בכל מטבע (או מטבעות). אם מטבע הצגה שונה ממטבע הפעילות של הישות, הישות מתרגמת

את תוצאותיה ואת מצבה הכספי למטבע ההצגה. לדוגמה, כאשר קבוצה כוללת ישויות אינדוידואליות 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, שמטבע הפעילות שלה אינו מטבע של סביבה כלכלית היפר-אינפלציונית, יתורגמו למטבע הצגה אחר תוך שימוש בנהלים הבאים:**

(א) נכסים והתחייבויות לכל דוח על המצב הכספי מוצג (כלומר, כולל מספרי השוואה) יתורגמו לפי שער הסגירה במועד של אותו דוח על המצב הכספי;

(ב) הכנסות והוצאות לכל דוח המציג רווח או הפסד ורווח כולל אחר (כלומר, כולל מספרי השוואה) יתורגמו לפי שערי חליפין במועדי העסקאות; וכן

(ג) כל הפרשי השער הנובעים מכך יוכרו ברווח כולל אחר.

40. מסיבות מעשיות, נעשה שימוש לעיתים קרובות בשער המהווה קירוב לשערי החליפין במועדי העסקאות, לדוגמה, שער ממוצע לתקופה, לצורך תרגום פריטי הכנסה והוצאה. אולם, אם חלות תנודות משמעותיות בשערי חליפין, השימוש בשער הממוצע לתקופה אינו הולם.

41. הפרשי שער המצוינים בסעיף 39(ג) נובעים מ:

(א) תרגום הכנסות והוצאות לפי שערי החליפין במועדי העסקאות ונכסים והתחייבויות לפי שער הסגירה.

(ב) תרגום יתרת הפתיחה של הנכסים נטו לפי שער סגירה השונה משער הסגירה הקודם.

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

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

(א) כל הסכומים (כלומר, נכסים, התחייבויות, פריטים הוניים, הכנסות והוצאות, כולל מספרי השוואה) יתורגמו לפי שער הסגירה במועד של הדוח 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 או לשינויים עוקבים בשערי חליפין).

43. כאשר מטבע הפעילות של ישות הוא המטבע 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 המתורגמים למטבע של סביבה כלכלית שאינה היפר-אינפלציונית (ראה סעיף 42(ב)). כאשר הסביבה הכלכלית מפסיקה להיות היפר-אינפלציונית והישות מפסיקה להציג מחדש את דוחותיה הכספיים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 29, היא תשתמש בסכומים שהוצגו מחדש לרמת המחירים במועד שבו הישות הפסיקה להציג מחדש את דוחותיה הכספיים, כעלויות ההיסטוריות לצורך התרגום למטבע ההצגה.

## תרגום של פעילות חוץ

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

45. הכללת התוצאות והמצב הכספי של פעילות חוץ באלה של הישות המדווחת כרוך בנוהלי איחוד רגילים, כגון ביטול היתרות התוך-קבוצתיות וביטול העסקאות התוך-קבוצתיות של חברה בת (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 10 *דוחות כספיים מאוחדים*). אולם, נכס כספי תוך-קבוצתי (או התחייבות כספית תוך-קבוצתית), בין לזמן קצר ובין לזמן ארוך, אינו יכול להיות מבוטל (אינה יכולה להיות מבוטלת) כנגד ההתחייבות התוך-קבוצתית המקבילה (הנכס התוך-קבוצתי המקביל), ללא הצגת תוצאות התנדודות של שערי החליפין בדוחות הכספיים המאוחדים. זאת מאחר שהפריט הכספי מייצג מחויבות להמרת מטבע אחד באחר וחושף את הישות המדווחת לרווח או להפסד מתנדודות 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 הון עד למימוש פעילות החוץ.

46. כאשר הדוחות הכספיים של פעילות חוץ ערוכים למועד השונה מזה של הישות המדווחת, פעילות החוץ מכינה, לעיתים קרובות, דוחות נוספים

למועד הדוחות הכספיים של הישות המדווחת. כאשר לא מכינים דוחות נוספים, תקן דיווח כספי בינלאומי 10 מאפשר שימוש במועד שונה, בתנאי שפער הזמן אינו עולה על שלושה חודשים ושתיאומים מבוצעים בגין ההשפעות של עסקאות או אירועים אחרים משמעותיים כלשהם שהתרחשו בין המועדים השונים. במקרה כזה, הנכסים וההתחייבויות של פעילות החוץ מתורגמים לפי שער החליפין לסוף תקופת הדיווח של פעילות החוץ. תיאומים בגין שינויים משמעותיים בשערי חליפין עד לסוף תקופת הדיווח של הישות המדווחת מבוצעים בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 10. אותה גישה משמשת ביישום שיטת השווי המאזני לחברות כלולות ולעסקאות משותפות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 28 (כפי שתוקן בשנת 2011).

47. מוניטין כלשהו, הנובע מרכישת פעילות חוץ, ותיאומי שווי הוגן כלשהם לערכים בספרים של נכסים ושל התחייבויות, הנובעים מרכישת אותה פעילות החוץ, יטופלו כנכסים וכהתחייבויות של פעילות החוץ. לפיכך, הם יבוטאו במטבע הפעילות של פעילות החוץ ויתורגמו לפי שער הסגירה בהתאם לסעיפים 39 ו-42.

## מימוש או מימוש חלקי של פעילות חוץ

48. בעת המימוש של פעילות חוץ, הסכום המצטבר של הפרשי השער המתייחסים לאותה פעילות חוץ, שהוכרו ברווח כולל אחר ונצברו ברכיב הנפרד של ההון, יסווגו מחדש מההון לרווח או הפסד (כתיאום בגין סיווג מחדש) כאשר הרווח או ההפסד מהמימוש מוכרים (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים (כפי שעודכן בשנת 2007)).

48א. נוסף על מימוש מלא של זכות של ישות בפעילות חוץ, המימושים החלקיים הבאים מטופלים כמימושים:

(א) כאשר במימוש החלקי מעורב איבוד שליטה בחברה בת אשר כוללת פעילות חוץ, ללא קשר אם לישות נותרות זכויות שאינן מקנות שליטה בחברה הבת לשעבר לאחר המימוש החלקי; וכן

(ב) כאשר הזכות שנותרה לאחר המימוש החלקי של זכות בהסדר משותף או לאחר מימוש חלקי של זכות בחברה כלולה אשר כוללים פעילות חוץ היא נכס פיננסי אשר כולל פעילות חוץ.

48ב. במימוש של חברה בת אשר כוללת פעילות חוץ, הסכום המצטבר של הפרשי השער המתייחס לפעילות חוץ זו והמיוחס לזכויות שאינן מקנות שליטה ייגרע, אך לא יסווג מחדש לרווח או הפסד.

48ג. במימוש החלקי של חברה בת אשר כוללת פעילות חוץ, הישות תייחס מחדש את החלק היחסי 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.**

748. מימוש חלקי של הזכות של ישות בפעילות חוץ הוא כל קיטון בזכות הבעלות של ישות בפעילות חוץ, למעט אותם מקרים בסעיף 48א, אשר מטופלים כמימוש.

49. ישות עשויה לממש או לממש חלקית את זכותה בפעילות חוץ באמצעות מכירה, פירוק, פדיון הון מניות או נטישת הפעילות, כולה או חלקה. הורדת ערך של הערך בספרים של פעילות חוץ עקב הפסדים עצמיים שלה או עקב ירידת ערך שהוכרה על ידי המשקיע אינה מהווה מימוש חלקי. בהתאם לכך, שום חלק מהרווח או מההפסד מהפרשי השער שהוכרו ברווח כולל אחר אינו מסווג מחדש לרווח או הפסד בעת הורדת ערך.

## השפעות מס של כל הפרשי השער

50. לרווחים ולהפסדים מעסקאות במטבע חוץ ולהפרשי שער הנובעים מתרגום התוצאות והמצב הכספי של ישות (כולל פעילות חוץ) למטבע אחר עשויים להיות השפעות מס. תקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על ההכנסה מיושם להשפעות מס אלה.

## גילוי

51. בסעיפים 53 ו-55–57, אזכורים ל"מטבע פעילות", במקרה של קבוצה, חלים על מטבע הפעילות של החברה האם.

52. ישות תיתן גילוי:

(א) לסכום הפרשי השער שהוכרו ברווח או הפסד, למעט הפרשי שער על מכשירים פיננסיים הנמדדים בשווי הוגן דרך רווח או הפסד בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9; וכן

(ב) להפרשי שער נטו שהוכרו ברווח כולל אחר ונצברו ברכיב נפרד של הון ולהתאמה בין סכום הפרשי שער כאלה בתחילת התקופה לבין סכומם בסופה.

53. כאשר מטבע ההצגה שונה ממטבע הפעילות, תצוין עובדה זו, ביחד עם גילוי למטבע הפעילות ולסיבה לשימוש במטבע ההצגה שונה.

54. כאשר יש שינוי במטבע הפעילות של הישות המדווחת או של פעילות חוץ משמעותית, יינתן גילוי לעובדה זו ולסיבה לשינוי במטבע הפעילות.

**55. כאשר ישות מציגה את דוחותיה הכספיים במטבע השונה ממטבע הפעילות שלה, היא תתאר את הדוחות הכספיים כמצייתים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים רק אם הם מצייתים לכל הדרישות של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, 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 למטבע אחר רק פריטים מסוימים מהדוחות הכספיים שלה. ייתכן גם מצב שבו 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. המרות כאלה אינן בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, והגילויים 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, היא:**

**(א) תזהה בבירור את המידע כמידע נלווה, כדי להבדיל אותו מהמידע המציית לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים;**

**(ב) תיתן גילוי למטבע שבו המידע הנלווה מוצג; וכן**

**(ג) תיתן גילוי למטבע הפעילות של הישות ולשיטת התרגום ששימשה כדי לקבוע את המידע הנלווה.**

**57א. כאשר ישות אומדת שער חליפין מייד מיד מאחר שמטבע אינו בר-המרה למטבע אחר (ראה סעיף 19א), הישות תיתן גילוי למידע אשר יאפשר למשתמשים בדוחותיה הכספיים להבין כיצד העובדה שהמטבע אינו בר-המרה למטבע אחר משפיעה, או צפויה להשפיע, על הביצועים הכספיים, על המצב הכספי ועל תזרימי המזומנים של הישות. כדי להשיג מטרה זו, ישות תיתן גילוי למידע לגבי:**

**(א) המהות וההשפעות הכספיות של המטבע שאינו בר-המרה למטבע האחר;**

**(ב) שער החליפין המייד (שערי החליפין המיידים) שנעשה בו (בהם) שימוש;**

**(ג) תהליך האמידה; וכן**

**(ד) הסיכונים שהישות חשופה אליהם מאחר שהמטבע אינו בר-המרה למטבע האחר.**

57. סעיפים א18–20 מפרטים את האופן שבו ישות מיישמת את סעיף א.57.

## 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, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

א.58. *השקעה נטו בפעילות חוץ* (תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 21), שפורסם בדצמבר 2005, הוסיף את סעיף א15 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 מכאן ולהבא לגבי כל הרכישות שהתרחשו לאחר תחילת תקופת הדיווח הכספי שבה תקן זה מיושם לראשונה. יישום למפרע של סעיף 47 לרכישות קודמות מותר. לגבי רכישה של פעילות חוץ המטופלת מכאן ולהבא, אך התרחשה לפני המועד שבו תקן זה מיושם לראשונה, הישות לא תציג מחדש תקופות קודמות, ובהתאם לכך, היא רשאית, כאשר הדבר נאות, לטפל במוניטין ובתיאומי שווי הוגן הנובעים מרכישה זו כנכסים וכהתחייבויות של הישות במקום כנכסים וכהתחייבויות של פעילות החוץ. לכן, מוניטין ותיאומי שווי הוגן אלה מבוטאים כבר במטבע הפעילות של הישות או שהם פריטים לא כספיים במטבע חוץ המדווחים תוך שימוש בשער החליפין במועד הרכישה.

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

א.60. תקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שעודכן בשנת 2007) תיקן את המינוח המשמש בכל תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. נוסף על כך, הוא 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 א48–ד48 ותיקן את סעיף 49. ישות תיישם תיקונים אלה 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]

60.ד. סעיף 60 ב תוקן על ידי שיפורים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, שפורסם במאי 2010. ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2010 או לאחרי. יישום מוקדם יותר מותר.

60.ה. [בוטל]

60.ו. 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.

60.ז. 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.

60.ח. 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.

60.ט. [בוטל]

60.י. 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.

60.יא. 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.

60.יב. היעדר יכולת המרה, שפורסם באוגוסט 2023, תיקן את סעיפים 8 ו-26 והוסיף את סעיפים 8א-8ב, 19א, 57א-57ב ואת נספח א. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2025 או לאחרי. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת את תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו. מועד היישום לראשונה הוא תחילת תקופת הדיווח השנתית שהישות מיישמת בה לראשונה תיקונים אלה.

60.יג. בעת יישום היעדר יכולת המרה, ישות לא תציג מחדש מידע השוואתי. במקום זאת:

(א) כאשר הישות מדווחת על עסקאות במטבע חוץ במטבע הפעילות שלה, ובמועד היישום לראשונה, מגיעה למסקנה שמטבע הפעילות שלה אינו בר-המרה למטבע החוץ או, אם מתאים, מגיעה למסקנה שמטבע החוץ אינו בר-המרה למטבע הפעילות שלה, הישות, במועד היישום לראשונה:

(i) תתרגם את הפריטים הכספיים במטבע החוץ ואת הפריטים הלא כספיים הנמדדים בשווי הוגן במטבע החוץ המושפעים, תוך שימוש בשער החליפין המיידני הנאמד באותו מועד; וכן

(ii) תכיר בהשפעה כלשהי של יישום לראשונה של התיקונים כתיאום ליתרת הפתיחה של העודפים.

(ב) כאשר הישות משתמשת במטבע הצגה השונה ממטבע הפעילות שלה או מתרגמת את התוצאות ואת המצב הכספי של פעילות חוץ, ובמועד היישום לראשונה, מגיעה למסקנה שמטבע הפעילות שלה (או מטבע הפעילות של פעילות החוץ) אינו בר-המרה למטבע ההצגה שלה או, אם מתאים, מגיעה למסקנה שמטבע ההצגה שלה אינו בר-המרה למטבע הפעילות שלה (או למטבע הפעילות של פעילות החוץ), הישות, במועד היישום לראשונה:

(i) תתרגם את הנכסים וההתחייבויות המושפעים תוך שימוש בשער החליפין המיידני הנאמד באותו מועד; וכן

(ii) תתרגם את הפריטים ההוניים המושפעים תוך שימוש בשער החליפין המיידני הנאמד באותו מועד, אם מטבע הפעילות של הישות הוא של סביבה כלכלית היפר-אינפלציונית; וכן

(iii) תכיר בהשפעה כלשהי של יישום לראשונה של התיקונים כתיאום לסכום המצטבר של הפרשי תרגום – שנצבר ברכיב נפרד של הון.

60.ד. [סעיף זה מתייחס לתיקונים שעדיין אינם בתוקף, ולכן אינו נכלל במהדורה זו.]<sup>§</sup>

## ביטול פרסומים אחרים

61. תקן 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 הוועדה המתמדת לפרשנויות מספר 11 מטבע חוץ – היוון של הפסדים הנגרמים מפיחותי מטבע תמורים.

<sup>§</sup> סעיף זה נוסף על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים (מועד תחילה 1 בינואר 2027).

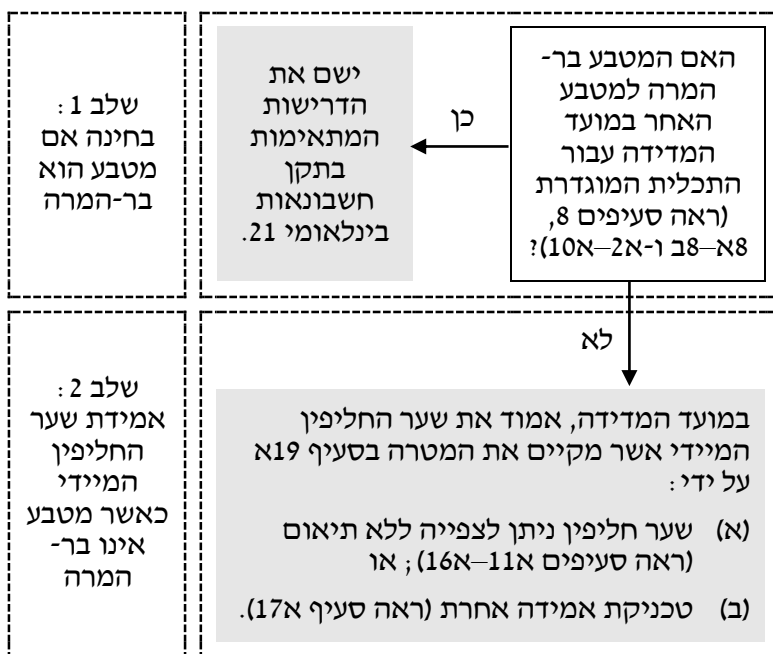
- (ב) פרשנות הוועדה המתמדת לפרשנויות מספר 19 מטבע דיווח –  
מדידה והצגה של דוחות כספיים לפי תקן חשבונאות בינלאומי  
21 ותקן חשבונאות בינלאומי 29.
- (ג) פרשנות הוועדה המתמדת לפרשנויות מספר 30 מטבע דיווח –  
תרגום ממטבע מדידה למטבע הצגה.

## נספח א הנחיות יישום

נספח זה הוא חלק בלתי נפרד מהתקן.

### יכולת המרה

1א. התכלית של התרשים להלן היא לסייע לישויות לבחון אם מטבע הוא בר-המרה ולאמוד את שער החליפין המידי כאשר מטבע אינו בר-המרה.



### שלב 1: בחינה אם מטבע הוא בר-המרה (סעיפים 8א-8ב)

2א. סעיפים 3א-10א מפרטים הנחיות יישום כדי לסייע לישויות לבחון אם מטבע הוא בר-המרה למטבע אחר. ישות עשויה לקבוע שמטבע אינו בר-המרה למטבע אחר, אף על פי שהמטבע האחר עשוי להיות בר-המרה בכיוון ההפוך. לדוגמה, ישות עשויה לקבוע שמטבע PC אינו בר-המרה למטבע LC, אף על פי שמטבע LC בר-המרה למטבע PC.

## מסגרת זמן

3א. סעיף 8 מגדיר שער חליפין מיידי כשער חליפין למסירה מיידי. אולם, ייתכן שעסקת המרה לא תושלם באופן מיידי עקב דרישות משפטיות או פיקוחיות או מטעמים מעשיים כמו חגים לאומיים. עיכוב מנהלי נורמלי בהשגת המטבע האחר אינו מונע ממטבע להיות בר-המרה למטבע האחר. קביעה מה מהווה עיכוב מנהלי נורמלי תלויה בעובדות ובנסיבות.

## יכולת להשיג את המטבע האחר

4א. בבחינה אם מטבע הוא בר-המרה למטבע אחר, ישות תביא בחשבון את יכולתה להשיג את המטבע האחר, ולא את כוונתה או החלטתה לעשות זאת. בכפוף לדרישות האחרות בסעיפים 2א–10א, מטבע הוא בר-המרה למטבע אחר אם ישות יכולה להשיג את המטבע האחר – במישרין או בעקיפין – גם אם היא מתכוונת או מחליטה שלא לעשות זאת. לדוגמה, בכפוף לדרישות האחרות בסעיפים 2א–10א, ללא קשר אם הישות מתכוונת או מחליטה להשיג את מטבע PC, מטבע LC הוא בר-המרה למטבע PC אם ישות יכולה להמיר את מטבע LC במטבע PC או להמיר את מטבע LC במטבע אחר (FC) ולאחר מכן להמיר את מטבע FC במטבע PC.

## שווקים או מנגנוני החלפה

5א. בבחינה אם מטבע הוא בר-המרה למטבע אחר, ישות תביא בחשבון רק שווקים או מנגנוני המרה שבהם עסקה להמרת המטבע במטבע האחר תיצור זכויות ומחויבויות בנות-אכיפה. יכולת אכיפה היא עניין של חוק. הקביעה אם עסקת המרה בשוק או במנגנון המרה תיצור זכויות ומחויבויות בנות-אכיפה תלויה בעובדות ובנסיבות.

## תכלית השגת המטבע האחר

6א. שערי חליפין שונים עשויים להיות זמינים לשימושים שונים של מטבע. לדוגמה, תחום שיפוט הניצב בפני לחץ על מאזן התשלומים שלו עשוי לרצות להרתיע העברות הוניות (כמו תשלומי דיבידנד) לתחומי שיפוט אחרים אך לעודד ייבוא של סחורות ספציפיות מתחומי שיפוט אלה. בנסיבות כאלה, הרשויות הרלוונטיות עשויות:

(א) לקבוע שער חליפין מועדף לייבוא של אותן סחורות ושער חליפין "הכולל קנס" ("penalty" exchange rate) להעברות הוניות לתחומי שיפוט אחרים, כך ששערי חליפין שונים חלים על עסקאות המרה שונות; או

(ב) להפוך את המטבע האחר לזמין רק לתשלום עבור ייבוא של אותן סחורות ולא להעברות הוניות לתחומי שיפוט אחרים.

7א. בהתאם לכך, הקביעה אם מטבע הוא בר-המרה למטבע אחר יכולה להיות תלויה בתכלית שבעבורה הישות משיגה (או שבאופן היפותטי הישות עשויה להצטרך להשיג) את המטבע האחר. בבחינת יכולת המרה:

(א) כאשר ישות מדווחת על עסקאות במטבע חוץ במטבע הפעילות שלה (ראה סעיפים 20–37), הישות תניח שהתכלית שלה בהשגת המטבע האחר היא לממש או לסלק עסקאות אינדיווידואליות, נכסים אינדיווידואליים או התחייבויות אינדיווידואליות במטבע חוץ.

(ב) כאשר ישות משתמשת במטבע הצגה השונה ממטבע הפעילות שלה (ראה סעיפים 38–43), הישות תניח שהתכלית שלה בהשגת המטבע האחר היא לממש או לסלק את הנכסים נטו או את ההתחייבויות נטו שלה.

(ג) כאשר ישות מתרגמת את התוצאות ואת המצב הכספי של פעילות חוץ למטבע ההצגה (ראה סעיפים 44–47), הישות תניח שהתכלית שלה בהשגת המטבע האחר היא לממש או לסלק את ההשקעה נטו בפעילות חוץ שלה.

8א. ניתן לממש את הנכסים נטו של ישות או את ההשקעה נטו בפעילות חוץ של ישות על ידי, לדוגמה:

(א) החלוקה של תשואה כספית לבעלים של הישות;

(ב) הקבלה של תשואה כספית מפעילות החוץ של הישות; או

(ג) ההשבה של ההשקעה על ידי הישות או על ידי הבעלים של הישות, כמו באמצעות מימוש של ההשקעה.

9א. ישות תבחן אם מטבע הוא בר-המרה למטבע אחר בנפרד לכל תכלית המפורטת בסעיף 7א. לדוגמה, ישות תבחן יכולת המרה לצורך דיווח על עסקאות במטבע חוץ במטבע הפעילות שלה (ראה סעיף 7א(ג)) בנפרד מיכולת המרה לצורך תרגום התוצאות והמצב הכספי של פעילות חוץ (ראה סעיף 7א(ג)).

### **יכולת להשיג רק סכומים מוגבלים של המטבע האחר**

10א. מטבע אינו בר-המרה למטבע אחר אם, לתכלית המפורטת בסעיף 7א, ישות אינה יכולה להשיג יותר מסכום לא משמעותי של המטבע האחר. ישות תבחן את המשמעותיות של הסכום של המטבע האחר שביכולתה להשיג לתכלית מוגדרת על ידי השוואת סכום זה לסכום הכולל של המטבע האחר הנדרש לאותה תכלית. לדוגמה, לישות שמטבע הפעילות שלה הוא LC יש התחייבויות הנקובות במטבע FC. הישות בוחנת אם הסכום הכולל של FC שביכולתה להשיג לתכלית סילוק התחייבויות

אלה הוא לא יותר מסכום לא משמעותי ביחס לסכום המצרפי (הסיכום) של יתרות ההתחייבויות שלה הנקובות במטבע FC.

## **שלב 2: אמידת שער החליפין המיידית כאשר מטבע אינו בר-המרה (סעיף 19א)**

11א. התקן אינו קובע את האופן שבו ישות אומדת את שער החליפין המיידית כדי לקיים את המטרה בסעיף 19א. ישות יכולה להשתמש בשער חליפין ניתן לצפייה ללא תיאום (ראה סעיפים 12א–16א) או בטכניקת אמידה אחרת (ראה סעיף 17א).

### **שימוש בשער חליפין ניתן לצפייה ללא תיאום**

12א. באמידת שער החליפין המיידית כנדרש על ידי סעיף 19א, ישות רשאית להשתמש בשער חליפין ניתן לצפייה ללא תיאום, אם שער החליפין הניתן לצפייה מקיים את המטרה בסעיף 19א. דוגמאות לשער חליפין ניתן לצפייה כוללות:

(א) שער חליפין מיידית לתכלית השונה מזו שבעבורה הישות בוחנת יכולת המרה (ראה סעיפים 13א–14א); וכן

(ב) שער החליפין הראשון שבו ישות יכולה להשיג את המטבע האחר עבור התכלית המוגדרת לאחר שהושבה יכולת ההמרה של המטבע (שער חליפין עוקב ראשון) (ראה סעיפים 15א–16א).

### **שימוש בשער חליפין ניתן לצפייה עבור תכלית אחרת**

13א. מטבע שאינו בר-המרה למטבע אחר לתכלית אחת עשוי להיות בר-המרה לאותו מטבע לתכלית אחרת. לדוגמה, ישות עשויה להיות מסוגלת להשיג מטבע כדי לייבא סחורות ספציפיות, אך לא כדי לשלם דיבידנדים. במצבים כאלה, הישות עשויה להגיע למסקנה ששער חליפין ניתן לצפייה לתכלית אחרת מקיים את המטרה בסעיף 19א. אם השער מקיים את המטרה בסעיף 19א, ישות רשאית להשתמש בשער זה כאומדן לשער חליפין מיידית.

14א. בבחינה אם שער חליפין ניתן לצפייה כזה מקיים את המטרה בסעיף 19א, ישות תביא בחשבון, בין יתר הגורמים:

(א) אם קיימים מספר שערי חליפין ניתנים לצפייה – קיום של יותר משער חליפין ניתן לצפייה אחד עשוי להצביע ששערי החליפין נקבעו כדי לעודד ישויות או למנוע מהן להשיג את המטבע האחר לתכליות מסוימות. שערי חליפין ניתנים לצפייה אלה עשויים לכלול "תמריץ" או "קנס" ולכן עשויים שלא לשקף את התנאים הכלכליים השוררים.

(ב) **התכלית שבעבורה המטבע הוא בר-המרה** – אם ישות יכולה להשיג את המטבע האחר רק לתכליות מוגבלות (כמו לייבא אספקת חירום), שער החליפין הניתן לצפייה עשוי שלא לשקף את התנאים הכלכליים השוררים.

(ג) **מהות שער החליפין** – סביר יותר ששער חליפין ניתן לצפייה הנקבע בשוק חופשי (free floating observable exchange rate) ישקף את התנאים הכלכליים השוררים מאשר שער חליפין הנקבע באמצעות התערבות סדירה על ידי הרשויות הרלוונטיות.

(ד) **התדירות שבה שערי החליפין מעודכנים** – סביר פחות ששער חליפין ניתן לצפייה שאינו משתנה לאורך זמן ישקף את התנאים הכלכליים השוררים מאשר שער חליפין אשר מתעדכן על בסיס יומי (או אפילו בתדירות גבוהה יותר).

### שימוש בשער החליפין העוקב הראשון

15א. מטבע שאינו בר-המרה למטבע אחר במועד המדידה לתכלית מוגדרת עשוי להפוך לאחר מכן לבר-המרה לאותו מטבע לאותה תכלית. במצבים כאלה, ישות עשויה להגיע למסקנה ששער החליפין העוקב הראשון מקיים את המטרה בסעיף 19א. אם השער מקיים את המטרה בסעיף 19א, ישות רשאית להשתמש בשער זה כשער החליפין המידי הנאמד.

16א. בבחינה אם שער החליפין העוקב הראשון מקיים את ההגדרה בסעיף 19א, ישות תביא בחשבון, בין יתר הגורמים:

(א) **פרק הזמן בין מועד המדידה לבין המועד שבו הושבה יכולת ההמרה** – ככל שפרק זמן זה קצר יותר, סביר יותר ששער החליפין העוקב הראשון ישקף את התנאים הכלכליים השוררים.

(ב) **שיעורי אינפלציה** – כאשר הסביבה הכלכלית כפופה לאינפלציה גבוהה, כולל כאשר סביבה כלכלית היא היפר-אינפלציונית (כמפורט בתקן חשבונאות בינלאומי 29 **דיווח כספי בסביבות כלכליות היפר-אינפלציוניות**), המחירים משתנים לעיתים קרובות במהירות, ייתכן אף מספר פעמים ביום. בהתאם לכך, שער החליפין העוקב הראשון למטבע של סביבה כלכלית כזו עשוי שלא לשקף את התנאים הכלכליים השוררים.

### שימוש בטכניקת אמידה אחרת

17א. ישות המשתמשת בטכניקת אמידה אחרת רשאית להשתמש בכל שער חליפין ניתן לצפייה – כולל שערים מעסקאות המרה בשווקים או

במנגנוני המרה אשר אינם יוצרים זכויות ומחויבויות ניתנות לאכיפה – ולתאם שער זה, במידת הצורך, כדי לקיים את המטרה בסעיף 19א.

### גילוי כאשר מטבע אינו בר-המרה

18א. ישות תביא בחשבון את רמת הפירוט הנחוצה כדי לספק את מטרת הגילוי בסעיף 57א. ישות תיתן גילוי למידע המפורט בסעיפים 19א–20 ולמידע נוסף כלשהו הנחוץ כדי לקיים את מטרת הגילוי בסעיף 57א.

19א. ביישום סעיף 57א, ישות תיתן גילוי:

(א) למטבע ולתיאור של ההגבלות הנובעות מכך שהמטבע אינו בר-המרה למטבע האחר;

(ב) לתיאור של העסקאות המושפעות;

(ג) לערך בספרים של הנכסים וההתחייבויות המושפעים;

(ד) לשערי החליפין המיידים ששימשו ולעובדה ששערים אלה הם:

(i) שערי חליפין ניתנים לצפייה ללא תיאום (ראה סעיפים 12א–16א); או

(ii) שערי חליפין מיידים שנאמדו תוך שימוש בטכניקת אמידה אחרת (ראה סעיף 17א).

(ה) לתיאור של טכניקת אמידה כלשהי שהישות השתמשה בה ולמידע כמותי ואיכותי לגבי הנתונים וההנחות ששימשו בטכניקת אמידה זו; וכן

(ו) למידע איכותי לגבי כל סוג של סיכון שהישות חשופה אליו מאחר שהמטבע אינו בר-המרה למטבע האחר ולמהות ולערך בספרים של נכסים והתחייבויות שחשופים לכל סוג של סיכון.

20א. כאשר מטבע הפעילות של פעילות חוץ אינו בר-המרה למטבע ההצגה או, אם מתאים, מטבע ההצגה אינו בר-המרה למטבע הפעילות של פעילות החוץ, ישות תיתן גילוי גם:

(א) לשם פעילות החוץ; לעובדה שפעילות החוץ היא חברה בת, פעילות משותפת, עסקה משותפת, חברה כלולה או סניף; ולמקום העסקים העיקרי שלה;

(ב) למידע כספי מתומצת לגבי פעילות החוץ; וכן

(ג) למהות ולתנאים של הסדרים חוזיים כלשהם אשר יכולים לדרוש מהישות לספק תמיכה כספית לפעילות החוץ, כולל אירועים או נסיבות אשר יכולים לחשוף את הישות להפסד.

