

פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 22 עסקאות במטבע חוץ ותמורה מראש

IFRIC Interpretation 22 Foreign Currency Transactions and Advance Consideration

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

פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 22 והמסמכים הנלווים אליה 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

פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 22
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 הדיווח הכספי הבינלאומיים* [†]
	דוגמאות להמחשה*
	בסיס למסקנות*

* לא תורגם לעברית

[†] התיקון לתקן דיווח כספי בינלאומי 1 שנכלל בנספח זה בעת פרסום הפרשנות שולב בתקן דיווח כספי בינלאומי 1.

פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 22 עסקאות במטבע חוץ ותמורה מראש

פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 22 עסקאות במטבע חוץ ותמורה מראש (IFRIC 22) מפורטת בסעיפים 1–9 ובנספחים א ו-ב. פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 22 מלווה בדוגמאות להמחשה ובבסיס למסקנות. התחולה והמעמד המחייב של הפרשנויות מפורטים בהקדמה לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים.

הפניות

- המסגרת המושגית לדיווח כספי¹
- 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 לראשונה, במטבע הפעילות שלה, תוך שימוש לגבי הסכום במטבע החוץ בשער החליפין המידי 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 הדיווח הכספי הבינלאומיים (תקנים).
2. כאשר ישות משלמת או מקבלת תמורה מראש במטבע חוץ, היא בדרך כלל מכירה בנכס לא כספי או בהתחייבות לא כספית² קודם להכרה בנכס, בהוצאה או בהכנסה המתייחסים. הנכס, ההוצאה או ההכנסה המתייחסים (או חלק מהם) הם הסכום המוכר תוך יישום תקנים רלוונטיים הגורמים לגריעה של הנכס הלא כספי או של ההתחייבות הלא כספית הנובעים מהתמורה מראש.

¹ ההפניה היא למסגרת המושגית לדיווח כספי, שפורסמה בשנת 2010 ושהייתה בתוקף במועד הכנת הפרשנות.

² 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 חייבים), לפני שהישות מעבירה סחורה או שירות ללקוח, הישות תציג את החוזה כהתחייבות בגין חוזה כאשר התשלום משולם או כאשר מועד פירעונו של התשלום חל (המוקדם מביניהם).

3. הוועדה לפרשנויות של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (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 התקבול או התשלום של תמורה מראש במטבע חוץ אינם מוגבלים לעסקאות של הכנסות. בהתאם לכך, החליטה הוועדה לפרשנויות להבהיר את מועד העסקה לצורך קביעת שער החליפין שישמש בהכרה לראשונה של הנכס, של ההוצאה או של ההכנסה המתייחסים כאשר ישות קיבלה או שילמה תמורה מראש במטבע חוץ.

תחולה

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

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

(א) בשווי הוגן; או

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

6. ישות אינה נדרשת ליישם פרשנות זו ל:

(א) מסים על ההכנסה; או

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

סוגיה

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

עמדה מוסכמת

8. ביישום סעיפים 21–22 לתקן חשבונאות בינלאומי 21, מועד העסקה לצורך קביעת שער החליפין שישמש במועד ההכרה לראשונה של הנכס, של ההוצאה או של ההכנסה המתייחסים (או של חלק מהם) הוא המועד שבו ישות מכירה לראשונה בנכס הלא כספי או בהתחייבות הלא כספית הנובעים מהתשלום או מהתקבול של תמורה מראש.
9. אם קיימים תשלומים מראש או תקבולים מראש מרובים, הישות תקבע מועד עסקה לכל תשלום או תקבול של תמורה מראש.

נספח א מועד תחילה והוראות מעבר

נספח זה הוא חלק בלתי נפרד מפרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 22, ויש לו את אותה סמכות כמו לחלקים האחרים של פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 22.

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, היא תיתן 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 מיישמת את סעיף א2(ב), תיישם בעת היישום לראשונה את הפרשנות לנכסים, להוצאות ולהכנסות שהוכרו לראשונה בתחילת תקופת הדיווח בסעיף א2(ב)(i) או (ii) או לאחריה, שלגביהם הכירה הישות בנכסים לא כספיים או בהתחייבויות לא כספיות הנובעים מתמורה מראש לפני אותו מועד.