

השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ

מרצה: שלומי שוב



IAS 21

חלק א'

The Effects of Changes in
Foreign Exchange Rates

רוב רובן של הישויות בעולם העסקים המודרני מבצעות פעילויות או עסקאות ביותר ממטבע אחד.

פעילות של ישות מדווחת יכולה להתבצע במטבע חוץ **בשתי דרכים:**

1 הישות יכולה להתקשר ישירות בעסקאות הנקובות במטבע חוץ (לדוגמה, רכישת מלאי מספק בחו"ל, גיוס הלוואה במט"ח, מכירות ייצוא לחו"ל).

2 הישות יכולה להחזיק פעילות חוץ באמצעות ישות שמטבע הפעילות שלה שונה (כדוגמת חברה בת, חברה כלולה או עסקה משותפת).

התקן עוסק בקביעת מטבע הפעילות של ישות מדווחת, בתרגום עסקאות במטבע חוץ ובתרגום דוחות כספיים ממטבע הפעילות למטבע ההצגה.

1 תרגום עסקאות המתבצעות במישרין במט"ח (בהנחה שמטבע הפעילות הינו השקל)

2 קביעת מטבע הפעילות וטיפול במצבים בהם מטבע הפעילות שונה מהמטבע המקומי

3 הטיפול בפעילויות חוץ שמטבע הפעילות שלהן שונה ממטבע הפעילות של החברה המחזיקה

נושא 1 - תרגום עסקאות במט"ח (מטבע הפעילות הינו השקל)

בהתאם לתקן, לצורך הטיפול החשבונאי בעסקאות במט"ח (תרגום עסקאות במט"ח לשקלים – מטבע הפעילות), יש להבחין בין הטיפול החשבונאי במועד ההכרה הראשונית לבין הטיפול החשבונאי בתאריכי מאזן עוקבים.

מועד ההכרה הראשונית

במועד ההכרה הראשונית, עסקה הנקובה במט"ח תוכר בדוחות הכספיים עפ"י שער החליפין במועד העסקה.

מועד העסקה הוא המועד בו העסקה כשירה לראשונה להכרה בהתאם לכללי חשבונאות רלבנטיים.

תאריכי מאזן עוקבים

בהתאם לתקן, לצורך הטיפול החשבונאי בתאריכי מאזן עוקבים יש לבצע תחילה הבחנה בין:

פריטים כספיים

פריטים לא כספיים

פריטים כספיים

מוגדרים כיחידות מטבע מוחזקות וכן נכסים והתחייבויות שיתקבלו או שישולמו במספר קבוע או ניתן לקביעה של יחידות מטבע (לדוגמה, חייבים, זכאים, הלוואות, מזומן).

ההגדרה של פריט כספי היא הגדרה יותר מצומצמת של מכשיר פיננסי.



בהתאם לתקן, פריטים כספיים במט"ח יימדדו בתאריכי מאזן עוקבים עפ"י שער החליפין במועד המאזן המדווח (י.ס.).
הפרשי השער הנובעים מהמדידה הנ"ל של הפריטים הכספיים יוכרו כהכנסות או כהוצאות בתקופה שבה הם נבעו אלא אם כללי חשבונאות דורשים אחרת. לדוגמה, ניתן להוון הפרשי שער לנכס כשיר בהתאם ל- IAS 23 ("היוון עלויות אשראי").

פריטים כספיים - המחשה



שע"ח:	תאריך
4	15.05.09
4.2	15.10.09
4.4	31.12.09
4.3	15.02.10

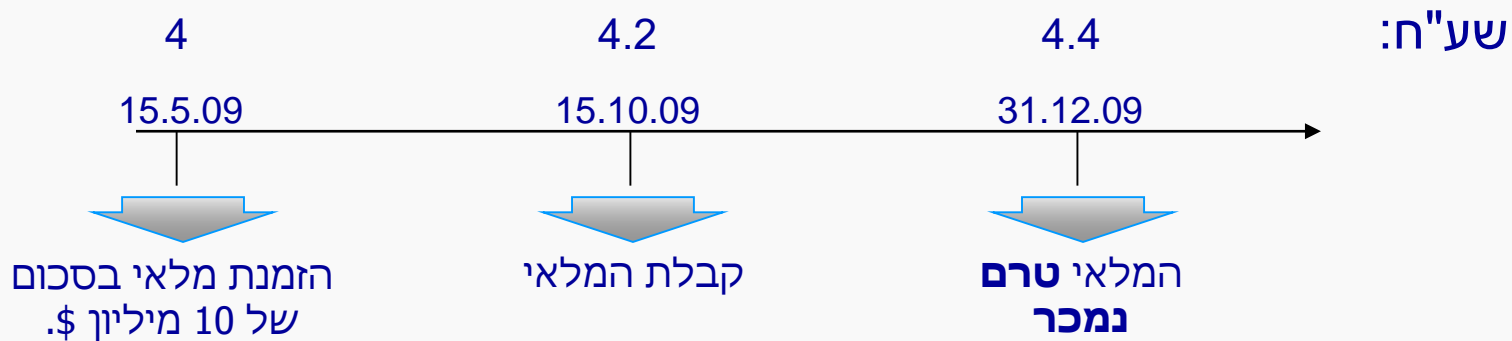
פריטים לא כספיים

הטיפול בפריטים לא כספיים בתאריכי מאזן עוקבים תלוי בבסיס המדידה של הפריט
הלא כספי:

כאשר בסיס המדידה של הפריט הלא כספי הוא **עלות היסטורית** הרי שהמדידה בתאריכי מאזן עוקבים תמשיך להתבצע עפ"י שע"ח במועד העסקה.

כאשר בסיס המדידה של הפריט הלא כספי הוא **שווי הוגן** אזי המדידה בתאריכי מאזן עוקבים תתבצע עפ"י שע"ח במועד קביעת השווי ההוגן.

פריט לא כספי – מדידה לפי עלות המחשה א'



פריט לא כספי – מדידה לפי שווי הוגן המחשה ב'

חברה ישראלית רכשה ביום 31 בדצמבר 2008 נדל"ן להשקעה בחו"ל.

להלן השווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה:

שע"ח	שווי הוגן	תאריך
4	80 מיליון דולר	31.12.08
3.5	100 מיליון דולר	31.12.09

פריט לא כספי – מדידה לפי שווי הוגן המחשה ג'

חברה ישראלית רכשה ביום 31 בדצמבר 2009 1,000 מניות בבורסה בארה"ב.
החברה סיווגה את המניות כנכס פיננסי הנמדד בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר.

להלן מחירי המניות בתאריכים השונים:

שע"ח	מחיר מניה	תאריך
3	10 דולר	31.12.09
3.2	12 דולר	31.03.10
4	9 דולר	30.06.10

החברה עורכת דוחות רבעוניים.

הערה 1 - תשלום מקדמה ע"ח מלאי המחשה



הערה 2 – ירידת ערך מלאי המחשה א'



הערה 2 – ירידת ערך נדל"ן להשקעה המחשה ב'

חברה ישראלית רכשה ביום 1 בינואר 2009 קרקע להשבחה בארה"ב.
הקרקע מטופלת בספרים כנדל"ן להשקעה לפי מודל העלות.

להלן השווי ההוגן של הקרקע בתאריכים השונים:

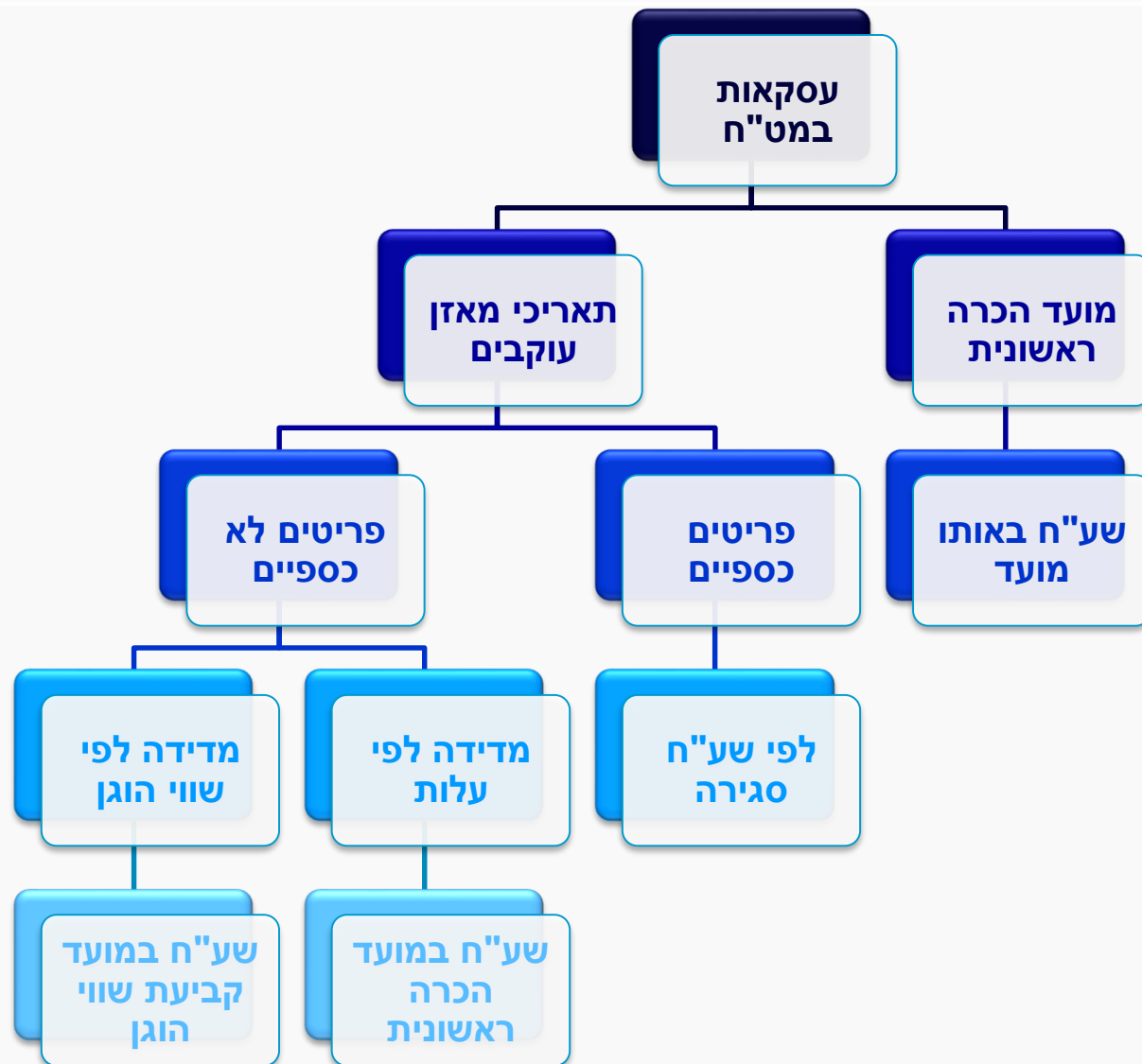
תאריך	שווי הוגן	שע"ח
01.01.09	100M דולר	4
31.12.09	100M דולר	4.4
31.12.10	80M דולר	3

ביום 31 בדצמבר 2010 מתקיימים סממנים לירידת ערך בהתאם ל - IAS 36.

הנח כי שווי שימוש שווה לשווי הוגן (עלויות המכירה זניחות).

תרגום עסקאות המתבצעות במישרין במט"ח

סיכום



נושא 2 - קביעת מטבע הפעילות

מטבע הפעילות מוגדר כמטבע של הסביבה הכלכלית העיקרית בה פועלת הישות המדווחת. מדובר בדרך כלל בסביבה הראשית בה הישות מפיקה ומוציאה את עיקר מזומניה.

קביעת מטבע הפעילות (המשך)

התקן קובע גורמים אותם יש לשקול בעת קביעת מטבע הפעילות של הישות. בסדר הגורמים קיימת היררכיה בין סימנים עיקריים, להם יש לתת עדיפות בקביעת מטבע הפעילות, לבין סימנים משניים, אשר נועדו לספק ראיות תומכות נוספות בקביעת מטבע הפעילות של הישות.

חשוב להדגיש כי מדובר בסימנים ולא בתנאים ולכן אין המדובר ברשימה סגורה. על כן, בעת קביעת מטבע הפעילות יש להפעיל בנוסף שיקול דעת.

1. המטבע המשפיע על מחיר המכירה - המטבע אשר משפיע בעיקר על מחירי

המכירה של הסחורות והשירותים (בדרך כלל זה יהיה המטבע בו נקובים ומסולקים מחירי המכירה של הסחורות והשירותים) וכן המטבע של המדינה בה הכוחות התחרותיים והפיקוח (רגולציה) שלה הם שקובעים בעיקר את מחירי המכירה של הסחורות והשירותים.

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

1. המטבע בו מופקים מקורות כספיים מפעולות מימון

2. המטבע בו, בדרך כלל, מוחזקים תקבולים מפעולות שוטפות

הטיפול החשבונאי כאשר מטבע הפעילות שונה מהמטבע המקומי - המחשה

מטבע הפעילות של חברה ישראלית הינו הדולר.
ביום 31 בדצמבר 2008 נטלה החברה הלוואה שקלית בסך מיליון ש"ח אשר אינה
נושאת ריבית.

להלן שע"ח בתאריכים השונים:

שע"ח	תאריך
4	31.12.08
3.5	31.12.09
3.8	ממוצע 2009

תרגום מטבע הפעילות למטבע ההצגה

בעוד שלישות המדווחת אין אפשרות בחירה לגבי מטבע הפעילות שלה והיא נדרשת לקבוע את המטבע המשקף באופן הטוב ביותר את מהות הפעילות שלה, הרי שהתקן מאפשר לישות המדווחת להציג את דוחותיה בכל מטבע שתבחר (מטבע הצגה).

ההיגיון המנחה את התקן הוא שמטבע ההצגה, בשונה ממטבע הפעילות, אינו משפיע על התוצאות המדווחות ועל החשיפות של החברה, אלא נועד לנוחות המשתמשים השונים בדוחות הכספיים.

תרגום מטבע הפעילות למטבע ההצגה

שיטת התרגום

התקן קובע שיטת תרגום ממטבע הפעילות למטבע ההצגה כאשר חברה רוצה להציג את הדוחות הכספיים במטבע השונה ממטבע הפעילות:

1 הנכסים וההתחייבויות בכל מאזן מוצג (כולל מספרי השוואה) יתורגמו לפי **שער הסגירה** בכל מועד מאזן.

2 הכנסות והוצאות לכל דוח רו"ה (כולל מספרי השוואה) יתורגמו לפי שע"ח במועד ביצוע העסקאות בפועל, כאשר מטעמי נוחות התקן מאפשר להשתמש **בשע"ח ממוצע לתקופה**.

3 סעיפי הון יתורגמו לפי **שע"ח במועד הנפקתם**, להוציא יתרת העודפים שתחושב לפי הסך המצטבר של הרווחים/ההפסדים שחושבו בסעיף 2 לעיל.

4 ההפרש שייוצר במאזן כתוצאה משיטת התרגום הנ"ל יופיע במסגרת ההון בסעיף שנקרא "קרן הון מהפרשי תרגום" (יוכר ברווח כולל אחר).

תרגום מטבע הפעילות למטבע ההצגה - דוגמה

חברה ישראלית אשר מטבע הפעילות שלה הינו הדולר הוקמה ביום 1 בינואר 2008.
להלן נתונים על הדוחות הכספיים של החברה לשנים 2009-2008:

מאזן (באלפי דולרים):

31.12.08	31.12.09	סעיף
100	200	מזומן
200	250	מלאי
500	450	רכוש קבוע
(100)	(100)	הלוואה
(50)	(50)	הון מניות
(650)	(750)	עודפים

תרגום מטבע הפעילות למטבע ההצגה דוגמה (המשך)

רווח והפסד (באלפי דולרים):

2008	2009	
2,000	1,500	הכנסות
<u>(1,350)</u>	<u>(1,400)</u>	הוצאות
650	100	רווח נקי

להלן שע"ח לתאריכים השונים:

3	1.1.08
3.5	ממוצע 2008
4	31.12.08
4.5	ממוצע 2009
5	31.12.09

נדרש:

להציג דוחות כספיים לשנים 2008 ו- 2009 כאשר מטבע ההצגה הינו השקל.

קביעת מטבע הפעילות – סוגיות מיוחדות

מיסים על הכנסה

1

שינוי מטבע הפעילות

2

סוגיה 1 - מיסים על הכנסה - דוגמה

חברה ישראלית שמטבע הפעילות שלה הינו הדולר, מציגה את דוחותיה לפי מטבע הצגה דולרי.

ביום 1 בינואר 2009 רוכשת החברה מכונה בעלות של 100 מיליון דולר. פחת בספרים ולצרכי מס הינו 10%.

תאריך	שע"ח
1.1.09	4
ממוצע 2009	4
31.12.09	4.5

נתונים נוספים:

1. הרווח לפני מס של החברה בשנים 2009 ו-2010 הינו 20 מיליון דולר.
2. אין הפרשים זמניים נוספים.
3. שע"ח משנת 2010 ואילך נותר 4.5.
4. מס חברות - 20%.
5. מס הכנסה ממסה את החברה לפי מטבע פעילות שקל.

נדרש:

הצג ביאור על המס התיאורטי לשנים 2009 ו-2010.

סוגיה 2 – שינוי מטבע הפעילות

יש לזהות את המועד שבו מתרחש השינוי במטבע הפעילות, ובאותו המועד נטפל בשינוי הנ"ל כבתרגום למטבע הצגה.

הטיפול החשבונאי יהיה כדלקמן:

1 ליום המעבר נכין את הדוחות הכספיים במטבע הפעילות הנוכחי ונתרגם למטבע ההצגה (שהוא מטבע הפעילות החדש).

2 הסכומים המתורגמים המתקבלים של פריטים לא כספיים יטופלו כעלותם ההיסטורית חדשה.

3 הפרשי השער שיווצרו כתוצאה משינוי מטבע הפעילות ייזקפו לקרן הון, אשר אינה מופשרת.

שינוי מטבע הפעילות

דוגמה

חברה ישראלית אשר מטבע הפעילות שלה הינו הדולר הוקמה ביום 1 בינואר 2008.

להלן מאזן החברה בדולרים:

סעיף	31.12.09
מזומן	200
מלאי	250
קרקע	450
הלוואה	(100)
הון מניות	(50)
עודפים	(750)

להלן טבלת שע"ח דולר - ש"ח:

שע"ח	תאריך
4	01.01.08
5	ממוצע 2008
5	01.01.09 / 31.12.08
5	ממוצע 2009
5	01.01.10 / 31.12.09
5	ממוצע 2009
5.5	31.12.10

שינוי מטבע הפעילות דוגמה (המשך)

החל מיום 1 בינואר 2010 עוברת החברה למטבע פעילות שקלי.

נדרש:

להציג את הדוחות הכספיים של החברה לשנת 2010 תחת ההנחות הבאות:

- לא היו עסקאות בשנת 2010
- אין שינוי במצבת הנכסים וההתחייבויות
- המזומן של החברה הינו דולרי
- ההלוואה הינה דולרית
- יש להתעלם מהשפעת המס