



סיכום פרשנות מספר 16 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC 16) גידורים של השקעה נטו בפעילות חוץ

בחודש יולי 2008 פורסמה על ידי הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי פרשנות מספר 16, הדנה בגידורים של השקעה נטו בפעילות חוץ.

רקע

תקן חשבונאות בינלאומי 21 דורש מישות לקבוע את מטבע הפעילות של כל אחת מפעילויות החוץ שלה (בין אם היא חברת בת, חברה כלולה, עסקה משותפת או סניף) לפי המטבע של הסביבה הכלכלית העיקרית של אותה פעילות. בעת תרגום התוצאות והמצב הכספי של פעילות חוץ למטבע ההצגה, הישות נדרשת להכיר בהפרשי שער של מטבע חוץ הנוצרים במהלך תרגום זה ברווח כולל אחר, עד למימוש ההשקעה באותה פעילות חוץ.

תקן חשבונאות בינלאומי 39 מתיר לישות ליעד מכשירים פיננסיים מסוימים כמכשירים מגדרים של סיכון מטבע חוץ. אם קיים יחס גידור מיועד, במקרה של גידור השקעה נטו, הרווח או ההפסד מהמכשיר המגדר שנקבע שהוא גידור אפקטיבי של ההשקעה נטו מוכר ברווח כולל אחר כפי שגם הפרשי השער של מטבע חוץ הנובעים מתרגום התוצאות והמצב הכספי של פעילות החוץ. נכללים בקרן הפרשי שער ברווח כולל אחר.

בעת מימוש ההשקעה בפעילות חוץ, תקן חשבונאות בינלאומי 21 ותקן חשבונאות בינלאומי 39 דורשים לסווג מחדש את הסכומים שהוכרו ברווח כולל אחר בגין הפרשי השער ובגין המכשיר המגדר מההון העצמי לדוח רווח והפסד.

הסוגיות

הפרשנות דנה בשלוש סוגיות:

(א) מהות הסיכון המגודר - האם ניתן לגדר רק את הסיכון הנובע משוני במטבעות הפעילות של פעילות החוץ והחברה האם או גם את הסיכון הנובע משוני בין מטבע הפעילות של פעילות החוץ לבין מטבע ההצגה של החברה האם, וכן אם ניתן לגדר רק את הסיכון הנובע מהשוני בין מטבע הפעילות של פעילות החוץ לבין מטבע הפעילות של החברה האם הישירה בלבד או שניתן לגדר גם את הסיכון בין מטבע הפעילות של פעילות החוץ לבין מטבע הפעילות של החברה האם הסופית.

- (ב) מיקום המכשיר המגדר - האם המכשיר המגדר חייב להיות מוחזק על ידי החברה שמבצעת את הגידור של ההשקעה נטו שלה או שישות כלשהי בקבוצה יכולה להחזיק במכשיר המגדר, וכן האם מהות המכשיר או שיטת האיחוד משפיעים על בחינת אפקטיביות הגידור.
- (ג) סיווג מחדש בעת מימוש פעילות חוץ מגודרת - אילו סכומים המתייחסים למכשיר המגדר והמתייחסים לפעילות החוץ הזו, יש לסווג מחדש מקרן תרגום מטבע חוץ לרווח או הפסד, ואם שיטת האיחוד משפיעה על סכומים אלה.

מהות הסיכון המגודר וסכום הפריט המגודר בגינו ניתן ליעד יחס גידור

חברה רשאית לגדר את הסיכון הנובע מהשוני בין מטבע הפעילות של פעילות חוץ לבין מטבע הפעילות של החברה האם (ולא למטבע ההצגה). כמו כן, כל חברה אם בשרשרת השליטה על פעילות החוץ יכולה לגדר את הסיכון הנובע מהשוני במטבעות הפעילות. אולם, בדוחות הכספיים המאוחדים ניתן לגדר את החשיפה לסיכון מטבע חוץ, הנובע מהשקעה נטו בפעילות חוץ, פעם אחת בלבד. כלומר, אם יותר מחברה אם אחת גידרה את סיכון מטבע חוץ הנובע מפעילות חוץ מוגדרת, בדוחות הכספיים המאוחדים, בהם נכללות פעילות החוץ והחברות האם יש לבטל את חשבונאות הגידור שביצעה אחת החברות.

הסכום המירבי שאותו ניתן לגדר בגין השקעה נטו בפעילות חוץ הוא הערך בספרים של הנכסים נטו של פעילות החוץ בדוחות הכספיים המאוחדים של החברה האם הסופית. סכום זה תלוי בשאלה אם חברה אם כלשהי בשרשרת השליטה על פעילות החוץ, מלבד החברה האם הסופית, ביצעה גידור של ההשקעה בפעילות חוץ ואם גידור זה נשמר בדוחות הכספיים המאוחדים של החברה האם. כלומר, אם חברה אם כלשהי בשרשרת השליטה גידרה את מלוא ההשקעה בפעילות החוץ וגידור זה נשמר בדוחות הכספיים המאוחדים של החברה האם הסופית, החברה האם הסופית אינה יכולה לבצע גידור נוסף של ההשקעה בפעילות החוץ.

מיקום המכשיר המגדר

המכשיר המגדר עשוי להיות מוחזק על ידי כל אחת מחברות הקבוצה, למעט על ידי פעילות החוץ עצמה.

בחינת האפקטיביות אינה מושפעת מהעובדה שהמכשיר המגדר הוא מכשיר נגזר או שאינו נגזר ולא משיטת האיחוד. כמו כן, בחינת האפקטיביות אינה מושפעת מהעובדה שהרווח או הפסד בגין המכשיר המגדר נזקף לרווח או הפסד או לרווח כולל אחר.

סיווג מחדש בעת מימוש פעילות חוץ מגודרת

בעת מימוש פעילות חוץ שגודרה, הסכום שיסווג מחדש לרווח או הפסד, כולל:

(א) סכום הרווח או ההפסד המצטבר האפקטיבי בגין המכשיר המגדר,

(ב) הסכום שנכלל בקרן תרגום מטבע חוץ של החברה האם המדווחת בגין אותה פעילות חוץ יש לציין כי הסכום נטו המצרפי שמופיע בדוחות הכספיים של החברה האם הסופית אינו מושפע מהשיטה שבה בוצע האיחוד של החברה האם (איחוד ישיר או איחוד בשלבים), אך שיטת האיחוד עשויה להשפיע על הסכום שנכלל בקרן תרגום מטבע החוץ בגין פעילות חוץ אינדיווידואלית. זאת מאחר ובהתאם לשיטה הישירה, הדוחות הכספיים של פעילות החוץ מתורגמים ישירות למטבע הפעילות של החברה האם הסופית ואילו בהתאם לשיטת האיחוד בשלבים, הדוחות הכספיים של פעילות החוץ מתורגמים תחילה למטבע הפעילות של חברה אם כלשהי (חברות אם כלשהן) הנמצאת בשרשרת השליטה ולאחר מכן מתורגמים למטבע הפעילות של החברה האם הסופית (או למטבע ההצגה, אם הוא שונה).

לדוגמה, אם מטבע הפעילות של החברה האם הסופית הוא אירו, מטבע הפעילות של החברה הבת הוא ליש"ט ומטבע הפעילות של החברה הנכדה, המוחזקת על ידי החברה הבת ומהווה אף היא חברה בת של החברה האם הסופית הוא דולר. במקרה כזה, אם מבוצע איחוד בשיטה הישירה קרן התרגום בגין החברה הנכדה תכלול את הפרשי השער בין האירו לבין הדולר בגין ההשקעה בחברה הנכדה. לעומת זאת, אם מבוצע איחוד בשלבים, קרן התרגום בגין החברה הנכדה בדוחות הכספיים של החברה האם הסופית תכלול את קרן התרגום בין הדולר לבין הליש"ט בגין ההשקעה של החברה הבת בחברה הנכדה, כפי שנכללו בדוחות הכספיים של החברה הבת כשהקרן מתורגמת לאירו.

התוצאה היא שבעת מימוש של פעילות חוץ עשויים להיות מסווגים מחדש סכומים שונים מההון העצמי לרווח או הפסד, בהתאם לשיטת האיחוד שבה בחרה החברה האם. הפרשנות מציינת כי גם אם חברה נקטה בשיטת האיחוד בשלבים, החברה יכולה לבחור לסווג מחדש לרווח או הפסד בעת מימוש פעילות חוץ סכום הזהה לסכום שהיה נזקף לרווח או הפסד אם החברה האם היתה נוקטת בשיטת האיחוד הישירה.

תחילה

הפרשנות חלה על דוחות כספיים לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 באוקטובר 2008 או לאחריו, כלומר למרבית המדווחים החל ביום 1 בינואר 2009. יישום מוקדם מותר.