

تفسیر 16 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی
گزارشگری مالی
مصونسازی خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی

تفسیر 16 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مصون‌سازی خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی

ارجاع

- استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 21 آثار تغییر در نرخ ارز
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری

پیش زمینه

1. بسیاری از واحدهای گزارشگر، سرمایه‌گذاریهایی در عملیات خارجی (طبق تعریف بند 8 استاندارد بین‌المللی حسابداری 21) دارند. این عملیات خارجی ممکن است واحدهای تجاری فرعی، واحدهای تجاری وابسته، مشارکتهای خاص یا شعب باشند. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 21، واحد تجاری باید واحد پول محیط اقتصادی اصلی هر عملیات خارجی خود را به عنوان واحد پول عملیاتی آن عملیات خارجی تعیین کند. هنگام تسعیر نتایج عملکرد و وضعیت مالی عملیات خارجی به واحد پول گزارشگری، واحد تجاری ملزم است تا زمان واگذاری عملیات خارجی، تفاوت‌های مبادله ارز را در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی کند.

2. حسابداری مصون‌سازی ریسک ارز ناشی از خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی، تنها زمانی کاربرد دارد که صورتهای مالی دربرگیرنده خالص داراییهای آن عملیات خارجی باشد.¹ قلمی که در ارتباط با ریسک ارز ناشی از خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی مصون می‌شود، ممکن است مبلغی از خالص داراییها باشد که برابر یا کمتر از مبلغ دفتری خالص داراییهای عملیات خارجی است.

3. استاندارد بین‌المللی حسابداری 39، اختصاص یک قلم مصون‌شده واجد شرایط و ابزارهای مصون‌سازی واجد شرایط در یک رابطه حسابداری مصون‌سازی را الزامی می‌کند. اگر یک رابطه مصون‌سازی اختصاص‌یافته وجود داشته باشد، در مورد مصون‌سازی خالص سرمایه‌گذاری، سود یا زیان ابزار

¹. این موضوع در مورد صورتهای مالی تلفیقی، صورتهای مالی که در آن سرمایه‌گذاریهایی نظیر واحدهای تجاری وابسته یا مشارکتهای خاص با استفاده از روش ارزش ویژه به حساب منظور می‌شود و صورتهای مالی که یک شعبه یا عملیات مشترک، طبق تعریف استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 11 مشارکتهای را شامل می‌شود، مصداق دارد.

تفسیر 16 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مصون‌سازی خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی

مصون‌سازی که به عنوان مصون‌سازی اثربخش خالص سرمایه‌گذاری تشخیص داده شده است، در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی می‌شود و همراه با تفاوت‌های مبادله ارز ناشی از تسعیر نتایج عملکرد و وضعیت مالی آن عملیات خارجی، منعکس می‌گردد.

4. واحد تجاری دارای تعداد زیادی عملیات خارجی، ممکن است در معرض چندین ریسک ارز باشد. این تفسیر برای تشخیص ریسک‌های ارز که در مصون‌سازی خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی، به عنوان ریسک مصون‌شده، واجد شرایط هستند، رهنمود ارائه می‌کند.

5. استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 به واحد تجاری اجازه می‌دهد یک ابزار مالی مشتقه یا غیرمشتقه (یا ترکیبی از ابزارهای مالی مشتقه و غیرمشتقه) را به عنوان ابزار مصون‌سازی ریسک ارز اختصاص دهد. این تفسیر درباره اینکه در چه مواردی در یک گروه، ابزارهای مصون‌سازی در مصون‌سازی خالص داراییها در عملیات خارجی می‌توانند واجد شرایط حسابداری مصون‌سازی محسوب شوند، رهنمود ارائه می‌کند.

6. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 21 و استاندارد بین‌المللی حسابداری 39، مبالغ انباشته شناسایی‌شده در سایر اقلام سود و زیان جامع در ارتباط با تفاوت‌های مبادله ارز ناشی از تسعیر نتایج عملکرد و وضعیت مالی عملیات خارجی و سود یا زیان ابزار مصون‌سازی که مصون‌سازی اثربخش خالص سرمایه‌گذاری تشخیص داده شده است، هنگام واگذاری عملیات خارجی توسط واحد تجاری اصلی، باید به عنوان تعدیل تجدید طبقه‌بندی، از حقوق مالکانه به سود یا زیان دوره تجدید طبقه‌بندی شود. این تفسیر درباره نحوه تعیین مبالغی که هم بابت ابزار مصون‌سازی و هم بابت قلم مصون‌شده از حقوق مالکانه به سود یا زیان دوره تجدید طبقه‌بندی می‌شود، رهنمود ارائه می‌کند.

دامنه کاربرد

7. این تفسیر برای واحدهای تجاری کاربرد دارد که ریسک ارز ناشی از خالص سرمایه‌گذاری خود در عملیات خارجی را مصون می‌کنند و تمایل دارند واجد شرایط حسابداری مصون‌سازی طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 باشند. برای سهولت، این تفسیر چنین واحدهای تجاری را به عنوان واحد تجاری اصلی و صورتهای مالی در بردارنده خالص داراییهای عملیات خارجی را به عنوان صورتهای

تفسیر 16 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
مصون‌سازی خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی

مالی تلفیقی، مورد اشاره قرار می‌دهد. تمام مواردی که به واحد تجاری اصلی اشاره شده است، بطور یکسان برای واحد تجاری که خالص سرمایه‌گذاری آن در عملیات خارجی، مشارکت خاص، واحد تجاری وابسته یا شعبه است کاربرد دارد.

8. این تفسیر تنها در مورد خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی کاربرد دارد؛ نباید به واسطه شباهت، برای سایر انواع حسابداری مصون‌سازی بکار گرفته شود.

مسائل

9. سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی ممکن است بطور مستقیم توسط واحد تجاری اصلی یا غیرمستقیم توسط واحد یا واحدهای تجاری فرعی آن انجام گیرد. مسائل مورد اشاره در این تفسیر عبارتند از:

الف. ماهیت ریسک مصون‌شده و مبلغ قلم مصون‌شده‌ای که ممکن است برای آن یک رابطه مصون‌سازی اختصاص یابد:

1. اینکه واحد تجاری اصلی تنها تفاوت‌های مبادله ارز ناشی از تفاوت بین واحد پول عملیاتی واحد تجاری اصلی و عملیات خارجی خود را می‌تواند به عنوان ریسک مصون‌شده اختصاص دهد، یا اینکه ممکن است تفاوت‌های مبادله ارز ناشی از تفاوت بین واحد پول گزارشگری صورتهای مالی تلفیقی واحد تجاری اصلی و واحد پول عملیاتی عملیات خارجی نیز به عنوان ریسک مصون‌شده اختصاص یابد؛

2. چنانچه واحد تجاری اصلی عملیات خارجی را بطور غیرمستقیم در اختیار داشته باشد، اینکه ریسک مصون‌شده می‌تواند تنها دربرگیرنده تفاوت‌های مبادله ارز ناشی از تفاوت در واحدهای پول عملیاتی بین عملیات خارجی و واحد تجاری اصلی میانی آن باشد، یا اینکه ریسک مصون‌شده، هرگونه تفاوت مبادله ارز بین واحد پول عملیاتی عملیات خارجی و هر یک از واحدهای تجاری اصلی میانی و نهایی را نیز می‌تواند در برگیرد (به عبارت دیگر، این موضوع که آیا خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی از طریق واحد تجاری اصلی میانی انجام گرفته باشد، بر ریسک اقتصادی واحد تجاری اصلی نهایی تأثیرگذار است یا خیر).

ب. جایی در گروه که می‌تواند دارنده ابزار مصون‌سازی باشد:

1. اینکه یک رابطه حسابداری مصون‌سازی واجد شرایط تنها در صورتی می‌تواند ایجاد شود که واحد تجاری مصون‌کننده خالص سرمایه‌گذاری، خود، یک طرف ابزار مصون‌سازی باشد یا اینکه هر واحد تجاری در گروه، صرفنظر از واحد پول عملیاتی آن، می‌تواند ابزار مصون‌سازی را نگهداری کند؛

2. اینکه ماهیت ابزار مصون‌سازی (مشتقه یا غیرمشتقه) یا روش تلفیق، بر ارزیابی اثربخشی مصون‌سازی تأثیرگذار است یا خیر.

تفسیر 16 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مصون‌سازی خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی

پ. چه مبالغی باید هنگام واگذاری عملیات خارجی، به عنوان تعدیلات تجدید طبقه‌بندی از حقوق مالکانه به سود یا زیان دوره تجدید طبقه‌بندی شود:

1. هنگام واگذاری عملیات خارجی مصون‌شده، چه مبالغی از اندوخته تسعیر ارز واحد تجاری اصلی در ارتباط با ابزار مصون‌سازی و در ارتباط با آن عملیات خارجی باید در صورتهای مالی تلفیقی واحد تجاری اصلی، از حقوق مالکانه به سود یا زیان دوره تجدید طبقه‌بندی شود؛
2. اینکه روش تلفیق بر تعیین مبالغی که قرار است از حقوق مالکانه به سود یا زیان دوره تجدید طبقه‌بندی شوند، تأثیرگذار است یا خیر.

اجماع

ماهیت ریسک مصون‌شده و مبلغ قلم مصون‌شده که ممکن است برای آن یک رابطه مصون‌سازی اختصاص یابد

10. حسابداری مصون‌سازی ممکن است تنها برای تفاوت‌های مبادله ارز ایجادشده بین واحد پول عملیاتی عملیات خارجی و واحد پول عملیاتی واحد تجاری اصلی بکار گرفته شود.
11. در مصون‌سازی ریسک‌های ارز ناشی از خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی، قلم مصون‌شده می‌تواند مبلغی از خالص داراییها باشد که برابر یا کمتر از مبلغ دفتری خالص داراییهای عملیات خارجی در صورتهای مالی تلفیقی واحد تجاری اصلی است. مبلغ دفتری خالص داراییهای عملیات خارجی که می‌تواند به عنوان قلم مصون‌شده در صورتهای مالی تلفیقی واحد تجاری اصلی اختصاص یابد، به این موضوع بستگی دارد که آیا واحد تجاری اصلی عملیات خارجی در سطوح پایین‌تر، حسابداری مصون‌سازی را برای تمام یا بخشی از خالص داراییهای آن عملیات خارجی بکار برده است و حسابداری مذکور در صورتهای مالی تلفیقی واحد تجاری اصلی حفظ شده است یا خیر.
12. ریسک مصون‌شده ممکن است به دلیل ریسک ارز ایجادشده بین واحد پول عملیاتی عملیات خارجی و واحد پول عملیاتی هر یک از واحدهای تجاری اصلی (واحد تجاری اصلی مستقیم، میانی یا نهایی) آن عملیات خارجی، اختصاص یابد. این موضوع که خالص سرمایه‌گذاری از طریق واحد تجاری اصلی میانی نگهداری می‌شود بر ماهیت ریسک اقتصادی ناشی از ریسک ارز واحد تجاری اصلی نهایی تأثیر ندارد.

تفسیر 16 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
مصون‌سازی خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی

13. آسیب‌پذیری از ریسک ارز ناشی از خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی، تنها هنگامی می‌تواند واجد شرایط حسابداری مصون‌سازی باشد که در صورتهای مالی تلفیقی درج شده باشد. بنابراین، اگر همان خالص داراییهای عملیات خارجی توسط بیش از یک واحد تجاری اصلی در گروه (برای مثال، هم واحد تجاری اصلی مستقیم و هم غیرمستقیم) بابت ریسک یکسانی مصون شده باشد، تنها یک رابطه مصون‌سازی، واجد شرایط حسابداری مصون‌سازی در صورتهای مالی تلفیقی واحد تجاری اصلی نهایی خواهد بود. ضرورتی ندارد که رابطه مصون‌سازی اختصاص‌یافته توسط یک واحد تجاری اصلی در صورتهای مالی تلفیقی آن، توسط واحد تجاری اصلی سطح بالاتری حفظ شود. با وجود این، چنانچه این رابطه توسط واحد تجاری اصلی سطح بالاتر حفظ نشود، حسابداری مصون‌سازی بکاررفته توسط واحد تجاری سطح پایین‌تر باید قبل از شناسایی حسابداری مصون‌سازی واحد تجاری اصلی سطح بالاتر، برگشت داده شود.

جایی در گروه که می‌تواند دارنده ابزار مصون‌سازی باشد

14. یک ابزار مشتقه یا غیرمشتقه (یا ترکیبی از ابزارهای مشتقه و غیرمشتقه) می‌تواند به عنوان ابزار مصون‌سازی در مصون‌سازی خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی اختصاص یابد. ابزار(های) مصون‌سازی ممکن است تا زمانی که الزامات اختصاص دادن، مستندسازی و اثربخشی بند 88 استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 در رابطه با مصون‌سازی خالص سرمایه‌گذاری احراز شود، توسط یک یا چند واحد تجاری گروه نگهداری شود. به ویژه، راهبرد مصون‌سازی گروه، باید به دلیل امکان اختصاصهای مختلف در سطوح مختلف گروه، به وضوح مستند شود.

15. برای مقاصد ارزیابی اثربخشی، تغییر در ارزش ابزار مصون‌سازی در ارتباط با ریسک مبادله ارز، با توجه به واحد پول عملیاتی واحد تجاری اصلی در مقابل واحد پول عملیاتی شخصی که ریسک مصون‌سازی آن طبق مستندات حسابداری مصون‌سازی اندازه‌گیری می‌شود، محاسبه می‌گردد. بسته به اینکه ابزار مصون‌سازی کجا نگهداری می‌شود، در نبود حسابداری مصون‌سازی، کل تغییر در ارزش می‌تواند در سود یا زیان دوره، در سایر اقلام سود و زیان جامع، یا هر دو شناسایی شود. با این وجود، اینکه تغییر در ارزش ابزار مصون‌سازی در سود یا زیان دوره شناسایی می‌شود یا در سایر اقلام سود و زیان جامع، بر ارزیابی اثربخشی تأثیرگذار نیست. به عنوان بخشی از بکارگیری حسابداری مصون‌سازی، کل بخش اثربخش تغییر، در سایر اقلام سود و

تفسیر 16 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
مصون‌سازی خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی

زیان جامع درج می‌شود. این که ابزار مصون‌سازی، یک ابزار مشتقه یا غیرمشتقه است و نیز روش تلفیق، بر ارزیابی اثربخشی تأثیر ندارد.

واگذاری عملیات خارجی مصون‌شده

16. هنگامی که عملیات خارجی مصون‌شده واگذار می‌شود، مبلغی که به عنوان تعدیل تجدیدطبقه‌بندی در صورتهای مالی تلفیقی واحد تجاری اصلی در ارتباط با ابزار مصون‌سازی، از اندوخته تسعیر ارز به سود یا زیان دوره تجدیدطبقه‌بندی می‌شود، مبلغی است که باید طبق بند 102 استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 تعیین شود. مبلغ مذکور، سود یا زیان انباشته‌شده مربوط به ابزار مصون‌سازی است که به عنوان مصون‌سازی اثربخش تعیین شده است.

17. مبلغ تجدید طبقه‌بندی‌شده از اندوخته تسعیر ارز به سود یا زیان دوره در صورتهای مالی تلفیقی واحد تجاری اصلی در ارتباط با خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی، طبق بند 48 استاندارد بین‌المللی حسابداری 21، برابر با مبلغ منظور شده در اندوخته تسعیر ارز واحد تجاری اصلی در ارتباط با آن عملیات خارجی است. در صورتهای مالی تلفیقی واحد تجاری اصلی نهایی، مجموع مبلغ خالص شناسایی‌شده در اندوخته تسعیر ارز در ارتباط با همه عملیاتهای خارجی، تحت تأثیر روش تلفیق قرار نمی‌گیرد. با این وجود، اینکه واحد تجاری اصلی نهایی از روش تلفیق مستقیم یا مرحله به مرحله² استفاده کند، ممکن است بر مبلغ منظور شده در اندوخته تسعیر ارز در ارتباط با هر یک از عملیاتهای خارجی، تأثیرگذار باشد. استفاده از روش تلفیق مرحله به مرحله ممکن است موجب شود مبلغی که به سود یا زیان دوره تجدید طبقه‌بندی می‌شود با مبلغ مورد استفاده در تعیین اثربخشی مصون‌سازی متفاوت باشد. این تفاوت ممکن است با تعیین مبلغ مربوط به آن عملیات خارجی که در صورت استفاده از روش تلفیق مستقیم ایجاد می‌شد، حذف شود. استاندارد بین‌المللی حسابداری 21، این تعدیل را الزامی نکرده است. با این حال، این یک رویه حسابداری انتخابی است

2. روش مستقیم، یک روش تلفیق است که در آن صورتهای مالی عملیات خارجی بطور مستقیم به واحد پول عملیاتی واحد تجاری اصلی نهایی تسعیر می‌شود. روش مرحله به مرحله، یک روش تلفیق است که در آن صورتهای مالی عملیات خارجی، نخست به واحد پول عملیاتی واحد(های) تجاری اصلی میانی و سپس به واحد پول واحد تجاری اصلی نهایی (یا واحد پول گزارشگری، در صورت تفاوت) تسعیر می‌گردد.

تفسیر 16 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
مصون‌سازی خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی

که باید برای تمام خالص سرمایه‌گذاریها با ثبات رویه
بکار گرفته شود.

تاریخ اجرا

18. واحد تجاری باید این تفسیر را برای دوره‌های سالانه‌ای
که از اول اکتبر سال 2008 یا پس از آن شروع می‌شود،
بکار گیرد. واحد تجاری باید اصلاح بند 14 را که به
موجب اصلاحات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، منتشرشده در
آوریل سال 2009، صورت گرفت، برای دوره‌های سالانه‌ای که
از اول جولای سال 2009 یا پس از آن شروع می‌شود، بکار
گیرد. اگر واحد تجاری این تفسیر را برای دوره‌ای که
پیش از اول اکتبر سال 2008 شروع می‌شود، بکار گیرد، یا
اگر اصلاح بند 14 را پیش از اول جولای سال 2009
بکارگیرد، باید این موضوع را افشا کند.

18الف. [این بند اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم‌الاجرا نشده است و
بنابراین، در این ویرایش درج نشده است.]

18ب. [این بند اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم‌الاجرا نشده است و
بنابراین، در این ویرایش درج نشده است.]

گذار

19. استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 مشخص می‌کند که واحد
تجاری چگونه تغییر در رویه حسابداری ناشی از بکارگیری
یک تفسیر برای نخستین بار را اعمال کند. واحد تجاری،
هنگام بکارگیری این تفسیر برای نخستین بار، ملزم به
رعایت آن الزامات نیست. اگر واحد تجاری یک ابزار
مصون‌سازی را برای مصون‌سازی خالص سرمایه‌گذاری اختصاص
دهد اما مصون‌سازی، شرایط حسابداری مصون‌سازی در این
تفسیر را احراز نکند، باید استاندارد بین‌المللی
حسابداری 39 را برای توقف حسابداری مصون‌سازی، با تسری
به آینده بکار گیرد.

تفسیر 16 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
مصون‌سازی خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی

پیوست

رهنمود بکارگیری

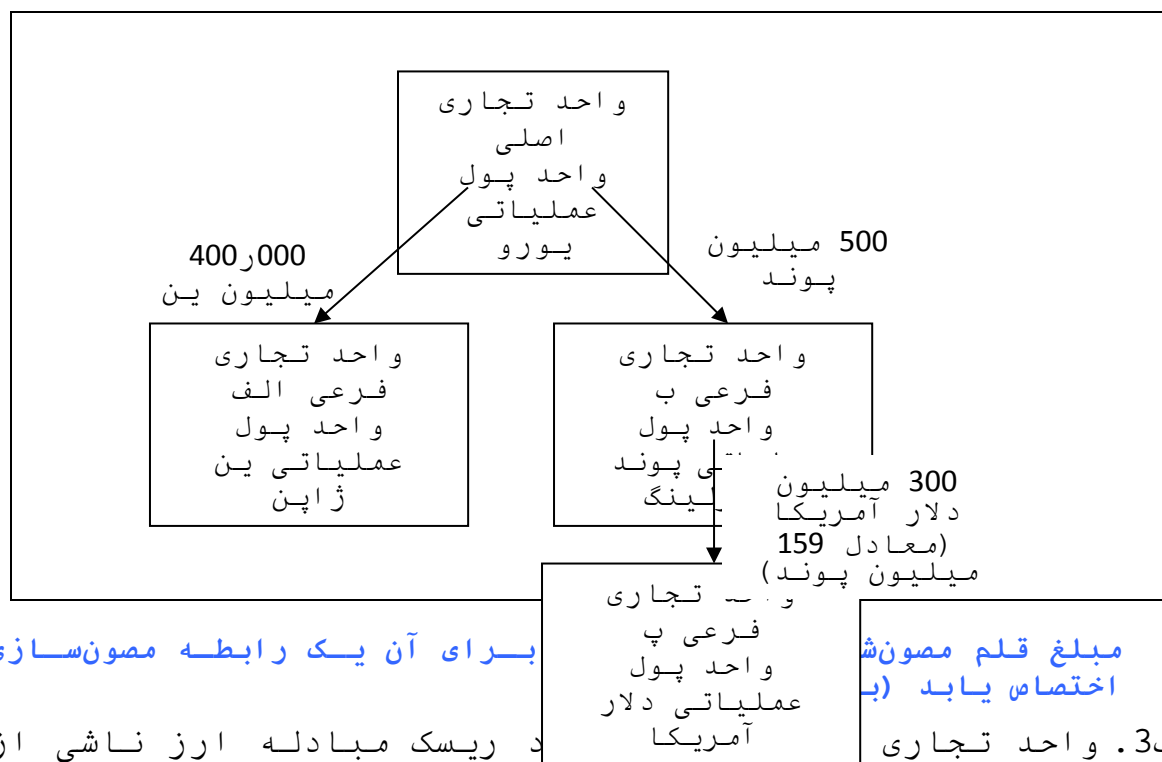
این پیوست بخش جدانشدنی این تفسیر است.

رب1. این پیوست، نحوه بکارگیری این تفسیر را با استفاده از ساختار یک شرکت که در ادامه مشاهده می‌کنید، تبیین می‌کند. در تمام موارد، اثربخشی روابط مصون‌سازی توصیف‌شده، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 آزمون می‌شود، اگرچه، این آزمون در این پیوست توضیح داده نمی‌شود. واحد تجاری اصلی، که واحد تجاری اصلی نهایی است، صورتهای مالی تلفیقی خود را بر حسب واحد پول عملیاتی خود که یورو است، ارائه می‌کند. مالکیت هر یک از واحدهای تجاری فرعی، کاملاً در اختیار واحد تجاری اصلی است. خالص سرمایه‌گذاری واحد تجاری اصلی در واحد تجاری فرعی ب (با واحد پول عملیاتی پوند استرلینگ) 500 میلیون یورو می‌باشد که شامل 300 میلیون دلار، معادل 159 میلیون پوند، خالص سرمایه‌گذاری واحد تجاری فرعی ب در واحد تجاری فرعی پ (با واحد پول عملیاتی دلار آمریکا) است. به عبارت دیگر، خالص داراییهای واحد تجاری ب، علاوه بر سرمایه‌گذاری آن در واحد تجاری پ، 341 میلیون پوند است.

ماهیت ریسک مصون‌شده که ممکن است برای آن یک رابطه مصون‌سازی اختصاص یابد (بندهای 10 تا 13)

رب2. واحد تجاری اصلی می‌تواند خالص سرمایه‌گذاری خود در هر یک از واحدهای تجاری فرعی الف، ب و پ را بابت ریسک مبادله ارز بین واحدهای پول عملیاتی مربوط به آنها (ین ژاپن، پوند استرلینگ و دلار آمریکا) و یورو مصون کند. افزون بر این، واحد تجاری اصلی می‌تواند ریسک مبادله ارز دلار آمریکا/پوند استرلینگ بین واحدهای پول عملیاتی واحد تجاری فرعی ب و واحد تجاری فرعی پ را نیز مصون کند. واحد تجاری فرعی ب می‌تواند در صورتهای مالی تلفیقی خود، خالص سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی پ را بابت ریسک مبادله ارز بین واحدهای پول عملیاتی دلار آمریکا و پوند استرلینگ مصون کند. در مثالهای زیر، ریسک مصون شده، ریسک مبادله نقطه‌ای ارز است زیرا ابزارهای مصون‌سازی، ابزار مشتقه نیستند. اگر ابزارهای مصون‌سازی پیمان آتی بودند، واحد تجاری اصلی می‌توانست ریسک مبادله ارز آتی را اختصاص دهد.

تفسیر 16 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
مصون‌سازی خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی



برای آن یک رابطه مصون‌سازی

ر ب 3. واحد تجاری در ریسک مبادله ارز ناشی از خالص سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی پ را مصون کند. فرض کنید واحد تجاری فرعی الف یک استقراض بیرونی به مبلغ 300 میلیون دلار دارد. خالص داراییهای واحد تجاری فرعی الف در آغاز دوره گزارشگری 400,000 میلیون ین، شامل عواید استقراض بیرونی به مبلغ 300 میلیون دلار است.

ر ب 4. قلم مصون‌شده می‌تواند مبلغی از خالص داراییها باشد که برابر یا کمتر از مبلغ دفتری خالص سرمایه‌گذاری واحد تجاری اصلی در واحد تجاری فرعی پ (300 میلیون دلار) در صورتهای مالی تلفیقی است. واحد تجاری اصلی در صورتهای مالی تلفیقی خود می‌تواند 300 میلیون دلار استقراض بیرونی واحد تجاری فرعی الف را برای مصون‌سازی ریسک مبادله نقطه‌ای ارز یورو/دلار مرتبط با خالص سرمایه‌گذاری در 300 میلیون دلار از خالص داراییهای واحد تجاری فرعی پ، اختصاص دهد. در این مورد، هم تفاوت مبادله ارز یورو/دلار مربوط به 300 میلیون دلار استقراض بیرونی در واحد تجاری فرعی الف و هم تفاوت مبادله ارز یورو/دلار مربوط به 300 میلیون دلار خالص سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی پ، در اندوخته تسعیر ارز صورتهای مالی تلفیقی واحد تجاری اصلی پس از بکارگیری حسابداری مصون‌سازی، منظور می‌شود.

تفسیر 16 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
مصون‌سازی خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی

رب5. در نبود حسابداری مصون‌سازی، کل تفاوت مبادله ارز دلار/یورو مربوط به 300 میلیون دلار استقرض بیرونی در واحد تجاری فرعی الف، به شرح زیر در صورتهای مالی تلفیقی واحد تجاری اصلی شناسایی می‌شد:

- تغییر در نرخ مبادله نقطه‌ای ارز دلار/ین، تسعیر شده به یورو، در سود یا زیان دوره، و
- تغییر در نرخ مبادله نقطه‌ای ارز ین/یورو، در سایر اقلام سود و زیان جامع.

به جای اختصاص توصیف شده در بند رب4، واحد تجاری اصلی می‌تواند در صورتهای مالی تلفیقی خود 300 میلیون دلار استقرض بیرونی در واحد تجاری فرعی الف را به عنوان مصون‌سازی ریسک مبادله نقطه‌ای ارز پوند/دلار، بین واحد تجاری فرعی پ و واحد تجاری فرعی ب اختصاص دهد. در این حالت، کل تفاوت مبادله ارز دلار/یورو مربوط به 300 میلیون دلار استقرض بیرونی در واحد تجاری فرعی الف، به شرح زیر در صورتهای مالی تلفیقی واحد تجاری اصلی شناسایی می‌شود:

- تغییر در نرخ مبادله نقطه‌ای ارز پوند/دلار، در اندوخته تسعیر ارز مربوط به واحد تجاری فرعی پ،
- تغییر در نرخ مبادله نقطه‌ای ارز پوند/ین، تسعیر شده به یورو، در سود یا زیان دوره، و
- تغییر در نرخ مبادله نقطه‌ای ارز ین/یورو در سایر اقلام سود و زیان جامع.

رب6. واحد تجاری اصلی نمی‌تواند 300 میلیون دلار استقرض بیرونی در واحد تجاری فرعی الف را هم به عنوان مصون‌سازی ریسک نقطه‌ای مبادله ارز یورو/دلار و هم به عنوان ریسک نقطه‌ای مبادله ارز پوند/دلار، در صورتهای مالی تلفیقی خود اختصاص دهد. یک ابزار مصون‌سازی واحد می‌تواند فقط یکبار ریسک اختصاص یافته یکسانی را مصون کند. واحد تجاری فرعی ب نمی‌تواند در صورتهای مالی تلفیقی خود حسابداری مصون‌سازی را بکار گیرد زیرا ابزار مصون‌سازی، خارج از گروه متشکل از واحد تجاری فرعی ب و واحد تجاری فرعی پ، نگهداری می‌شود.

جایی در گروه که می‌تواند دارنده ابزار مصون‌سازی باشد (بندهای 14 و 15)

رب7. همان‌طور که در بند رب5 تشریح شد، کل تغییر ارزش در ارتباط با ریسک مبادله ارز مربوط به 300 میلیون دلار استقرض بیرونی در واحد تجاری فرعی الف، می‌تواند در

تفسیر 16 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مصون‌سازی خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی

نبود حسابداری مصون‌سازی، هم در سود یا زیان دوره (ریسک نقطه‌ای دلار/ین) و هم در سایر اقلام سود و زیان جامع (ریسک نقطه‌ای یورو/ین)، در صورتهای مالی تلفیقی واحد تجاری اصلی شناسایی شود. هر دو مبلغ برای مقاصد ارزیابی اثربخشی مصون‌سازی اختصاص‌یافته در بند رب4 لحاظ می‌شود زیرا تغییر در ارزش ابزار مصون‌سازی و قلم مصون‌شده، هر دو، با توجه به واحد پول عملیاتی واحد تجاری اصلی، یعنی یورو، در مقابل واحد پول عملیاتی واحد تجاری فرعی پ، یعنی دلار، طبق مستندات مصون‌سازی محاسبه می‌شود. روش تلفیق (یعنی روش مستقیم یا روش مرحله به مرحله) بر ارزیابی اثربخشی مصون‌سازی تأثیری ندارد.

مبالغ تجدید طبقه‌بندی‌شده به سود یا زیان دوره هنگام واگذاری عملیات خارجی (بندهای 16 و 17)

رب8. هنگام واگذاری واحد تجاری فرعی پ، مبالغی که در صورتهای مالی تلفیقی واحد تجاری اصلی از اندوخته تسعیر ارز به سود یا زیان دوره تجدید طبقه‌بندی می‌شود، عبارتند از:

الف. در ارتباط با 300 میلیون دلار استقراض بیرونی در واحد تجاری فرعی الف، مبلغی که طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 باید مشخص شود، یعنی کل تغییر ارزش مرتبط با ریسک مبادله ارز که به عنوان بخش اثربخش مصون‌سازی در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است؛ و

ب. در ارتباط با 300 میلیون دلار خالص سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی پ، مبلغ تعیین‌شده از طریق روش تلفیق واحد تجاری اصلی. اگر واحد تجاری اصلی از روش مستقیم استفاده کند، اندوخته تسعیر ارز مرتبط با واحد تجاری فرعی پ، بطور مستقیم از طریق نرخ مبادله ارز یورو/دلار تعیین می‌شود. اگر واحد تجاری اصلی از روش مرحله به مرحله استفاده کند، اندوخته تسعیر ارز مرتبط با واحد تجاری فرعی پ، از طریق تسعیر اندوخته تسعیر ارز شناسایی‌شده توسط واحد تجاری فرعی ب که منعکس‌کننده نرخ مبادله ارز پوند/دلار است، با استفاده از نرخ مبادله ارز یورو/پوند، به واحد پول عملیاتی واحد تجاری اصلی تعیین می‌شود. استفاده از روش تلفیق مرحله به مرحله توسط واحد تجاری اصلی در دوره‌های گذشته، مانع یا الزامی برای تعیین مبلغ اندوخته تسعیر ارزی که هنگام واگذاری واحد تجاری فرعی پ تجدید طبقه‌بندی

تفسیر 16 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
مصون‌سازی خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی

می‌شود، معادل همان مبلغی که در صورت استفاده مستمر
از روش مستقیم، با توجه به رویه حسابداری آن،
شناسایی می‌شد، محسوب نمی‌شود.

مصون‌سازی بیش از یک عملیات خارجی (بندهای 11، 13 و 15)

رب9. مثالهای زیر توضیح می‌دهد که در صورتهای مالی تلفیقی
واحد تجاری اصلی، ریسکی که می‌تواند مصون شود، همواره
ریسک بین واحد پول عملیاتی آن (یورو) و واحد پول
عملیاتی واحدهای تجاری فرعی ب و پ است. صرف نظر از
اینکه مصون‌سازی چگونه اختصاص یافته است، بیشترین
مبلغی که می‌تواند به عنوان مصون‌سازی اثربخش در
اندوخته تسعیر ارز صورتهای مالی تلفیقی واحد تجاری
اصلی هنگامی که هر دو عملیات خارجی مصون شده است
منظور شود، 300 میلیون دلار برای ریسک یورو/دلار و 341
میلیون پوند برای ریسک یورو/پوند است. سایر تغییرات
در ارزش که ناشی از تغییر در نرخهای مبادله ارز است،
در سود یا زیان تلفیقی واحد تجاری اصلی منظور می‌شود.
البته احتمال دارد 300 میلیون دلار تنها بابت تغییرات
در نرخ مبادله نقطه‌ای ارز دلار/پوند یا 500 میلیون
پوند تنها بابت تغییرات در نرخ مبادله نقطه‌ای ارز
پوند/یورو برای واحد تجاری اصلی اختصاص یابد.

واحد تجاری اصلی، هم ابزار مصون‌سازی بر حسب دلار آمریکا و هم بر حسب پوند
استرلینگ دارد

رب10. واحد تجاری اصلی ممکن است تمایل داشته باشد ریسک
مبادله ارز مرتبط با خالص سرمایه‌گذاری در واحد تجاری
فرعی ب و نیز واحد تجاری فرعی پ را مصون کند. فرض
کنید که واحد تجاری اصلی ابزارهای مصون‌سازی مناسبی بر
حسب دلار آمریکا و پوند استرلینگ در اختیار دارد که
می‌تواند به عنوان مصون‌سازی خالص سرمایه‌گذاری در واحد
تجاری فرعی ب و واحد فرعی پ اختصاص دهد. اختصاصهایی
که واحد تجاری اصلی می‌تواند در صورتهای مالی تلفیقی
خود انجام دهد، شامل موارد زیر است، اما به این موارد
محدود نمی‌شود:

الف. 300 میلیون دلار ابزار مصون‌سازی به منظور
مصون‌سازی 300 میلیون دلار خالص سرمایه‌گذاری در واحد
تجاری فرعی پ با ریسکی که ریسک مبادله نقطه‌ای ارز
(یورو/دلار) بین واحد تجاری اصلی و واحد تجاری فرعی
پ است، اختصاص یابد و تا 341 میلیون پوند ابزار
مصون‌سازی، به منظور مصون‌سازی 341 میلیون پوند خالص
سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی ب با ریسکی که

تفسیر 16 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
مصون‌سازی خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی

ریسک مبادله نقطه‌ای ارز (یورو/پوند) بین واحد تجاری اصلی و واحد تجاری فرعی ب است، اختصاص یابد.

ب. 300 میلیون دلار ابزار مصون‌سازی به منظور مصون‌سازی 300 میلیون دلار خالص سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی پ با ریسکی که ریسک مبادله نقطه‌ای ارز (پوند/دلار) بین واحد تجاری فرعی ب و واحد تجاری فرعی پ است، اختصاص یابد و تا 500 میلیون پوند ابزار مصون‌سازی به منظور مصون‌سازی 500 میلیون پوند خالص سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی ب با ریسکی که ریسک مبادله نقطه‌ای ارز (یورو/پوند) بین واحد تجاری اصلی و واحد تجاری فرعی ب است، اختصاص یابد.

رب11. ریسک یورو/دلار که ناشی از خالص سرمایه‌گذاری واحد تجاری اصلی در واحد تجاری فرعی پ است با ریسک یورو/پوند که ناشی از خالص سرمایه‌گذاری واحد تجاری اصلی در واحد تجاری فرعی ب است، تفاوت دارد. با وجود این، در مورد توصیف‌شده در بند رب10 (الف)، واحد تجاری اصلی با اختصاص ابزار مصون‌سازی دلاری که در اختیار دارد، تا کنون ریسک یورو/دلار ناشی از خالص سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی پ را بطور کامل مصون کرده است. همچنین، چنانچه واحد تجاری اصلی ابزار پوند استرلینگی را که در اختیار دارد برای مصون‌سازی 500 میلیون پوند خالص سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی ب اختصاص دهد، 159 میلیون پوند از آن خالص سرمایه‌گذاری، یعنی معادل پوندی خالص سرمایه‌گذاری دلاری در واحد تجاری فرعی پ، دو بار بابت ریسک پوند/یورو در صورتهای مالی تلفیقی واحد تجاری اصلی مصون می‌شود.

رب12. در مورد توصیف‌شده در بند رب10 (ب)، اگر واحد تجاری اصلی ریسک مصون‌شده را به عنوان ریسک مبادله نقطه‌ای ارز (پوند/دلار) بین واحد تجاری فرعی ب و واحد تجاری فرعی پ اختصاص دهد، تنها بخش پوند/دلار تغییر ارزش ابزار مصون‌سازی 300 میلیون دلاری آن، در اندوخته تسعیر ارز واحد تجاری اصلی در ارتباط با واحد تجاری فرعی پ منظور می‌شود. بقیه این تغییر (معادل تغییر 159 میلیون پوندی پوند/یورو)، در سود یا زیان تلفیقی واحد تجاری اصلی، به شرح بند رب5 منظور می‌شود. از آنجا که اختصاص ریسک دلار/پوند بین واحدهای تجاری فرعی ب و پ شامل ریسک پوند/یورو نیست، واحد تجاری اصلی، همچنین می‌تواند تا 500 میلیون پوند از خالص سرمایه‌گذاری خود در واحد تجاری فرعی ب را با ریسکی که ریسک مبادله

تفسیر 16 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
مصون‌سازی خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی

نقطه‌ای ارز (پوند/یورو) بین واحد تجاری اصلی و واحد تجاری فرعی ب است، اختصاص دهد.

واحد تجاری فرعی ب ابزار مصون‌سازی بر حسب دلار دارد

رب13. فرض کنید که واحد تجاری فرعی ب، 300 میلیون دلار بدهی بیرونی دارد که عواید آن از طریق یک وام درون‌گروهی بر حسب پوند استرلینگ به واحد تجاری اصلی منتقل شده است. از آنجا که داراییها و بدهیهای واحد تجاری فرعی ب هر دو 159 میلیون پوند افزایش یافته است، خالص داراییهای واحد تجاری فرعی ب تغییری نکرده است. واحد تجاری فرعی ب می‌تواند بدهی بیرونی را به عنوان مصون‌سازی ریسک پوند/دلار خالص سرمایه‌گذاری خود در واحد تجاری فرعی پ در صورتهای مالی تلفیقی خود اختصاص دهد. واحد تجاری اصلی می‌تواند اختصاص ابزار مصون‌سازی توسط واحد تجاری فرعی ب به منظور مصون کردن 300 میلیون دلار خالص سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی پ بابت ریسک پوند/دلار را حفظ کند (به بند 13 مراجعه شود) و ابزار مصون‌سازی بر حسب پوند را که در اختیار دارد به منظور مصون‌سازی کل 500 میلیون پوند خالص سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی ب اختصاص دهد. مصون‌سازی نخست، که توسط واحد تجاری فرعی ب اختصاص یافته است، با توجه به واحد پول عملیاتی واحد تجاری فرعی ب (پوند استرلینگ) و مصون‌سازی دوم، که توسط واحد تجاری اصلی اختصاص یافته است، با توجه به واحد پول عملیاتی واحد تجاری اصلی (یورو) ارزیابی می‌شود. در این حالت، فقط ریسک پوند/دلار ناشی از خالص سرمایه‌گذاری واحد تجاری اصلی در واحد تجاری فرعی پ، در صورتهای مالی تلفیقی واحد تجاری اصلی از طریق ابزار مصون‌سازی دلاری مصون شده است، نه کل ریسک یورو/دلار. بنابراین، کل ریسک یورو/پوند که از 500 میلیون پوند خالص سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی ب ناشی می‌شود، می‌تواند در صورتهای مالی تلفیقی واحد تجاری اصلی مصون شود.

رب14. با این وجود، نحوه حسابداری 159 میلیون پوند وام پرداختنی واحد تجاری اصلی به واحد تجاری فرعی ب نیز باید در نظر گرفت شود. اگر وام پرداختنی واحد تجاری اصلی به دلیل عدم احراز شرایط مندرج در بند 15 استاندارد بین‌المللی حسابداری 21، بخشی از خالص سرمایه‌گذاری آن در واحد تجاری فرعی ب محسوب نشود، تفاوت مبادله ارز پوند/یورو که ناشی از تسعیر آن است، در سود یا زیان تلفیقی واحد تجاری اصلی منظور می‌شود.

اگر 159 میلیون پوند وام پرداختنی به واحد تجاری فرعی ب بخشی از خالص سرمایه‌گذاری واحد تجاری اصلی محسوب شود، خالص سرمایه‌گذاری مذکور تنها 341 میلیون پوند خواهد بود و در نتیجه، مبلغی که واحد تجاری اصلی به عنوان قلم مصون‌شده بابت ریسک پوند/یورو می‌تواند اختصاص دهد، از 500 میلیون پوند به 341 میلیون پوند کاهش می‌یابد.

رب15. اگر واحد تجاری اصلی رابطه اختصاص‌یافته توسط واحد تجاری فرعی ب را برگشت دهد، می‌تواند 300 میلیون دلار استقراض بیرونی واحد تجاری فرعی ب را به منظور مصون‌سازی 300 میلیون دلار خالص سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی ب بابت ریسک یورو/دلار اختصاص دهد و ابزار مصون‌سازی بر حسب پوند را که خود در اختیار دارد، به منظور مصون‌سازی تنها تا سقف 341 میلیون پوند از خالص سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی ب اختصاص دهد. در این صورت، اثربخشی هر دو مصون‌سازی از طریق مراجعه به واحد پول عملیاتی واحد تجاری اصلی (یورو) محاسبه می‌شود. در نتیجه، هم تغییر در ارزش دلار/پوند استقراض بیرونی واحد تجاری فرعی ب و هم تغییر در ارزش پوند/یورو وام پرداختنی واحد تجاری اصلی به واحد تجاری فرعی ب (معادل دلار/یورو در مجموع) در اندوخته تسعیر ارز صورتهای مالی تلفیقی واحد تجاری اصلی منظور می‌شود. از آنجا که واحد تجاری اصلی تاکنون بطور کامل ریسک یورو/دلار ناشی از خالص سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی ب را مصون کرده است، فقط می‌تواند تا سقف 341 میلیون پوند بابت ریسک یورو/پوند، خالص سرمایه‌گذاری خود در واحد تجاری فرعی ب مصون‌سازی کند.