

REGLUGERÐ FRAMKVÆMDASTJÓRNARINNAR (EB) nr. 460/2009

2010/EES/64/13

frá 4. júní 2009

um breytingu á reglugerð (EB) nr. 1126/2008 um innleiðingu tiltekinna, alþjóðlegra reikningsskilastaðla í samræmi við reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1606/2002 að því er varðar túlkun alþjóðlegra túlkunarnefndarinnar um reikningsskil (IFRIC-túlkun) nr. 16 (*)

FRAMKVÆMDASTJÓRN EVRÓPUBANDALAGANNA HEFUR,

með hliðsjón af stofnsáttmála Evrópubandalagsins,

með hliðsjón af reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1606/2002 frá 19. júlí 2002 um beitingu alþjóðlegra reikningsskilastaðla ⁽¹⁾, einkum 1. mgr. 3. gr.,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

- 1) Með reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 1126/2008 ⁽²⁾ voru samþykktir alþjóðlegir staðlar og túlkanir sem voru fyrir hendi 15. október 2008.
- 2) Hinn 3. júlí 2008 birti alþjóðlega túlkunarnefndin um reikningsskil (IFRIC) IFRIC-túlkun 16, áhættuvarnir vegna hreinnar fjárfestingar í erlendum rekstri, hér á eftir nefnd „IFRIC-túlkun 16“. Í IFRIC-túlkun 16 er að finna nánari skýringar á því hvernig skuli beita kröfum IAS-staðals 21 og IAS-staðals 39 í tilvikum þar sem eining beittir áhættuvörnum vegna gengisáhættu erlendra gjaldmiðla sem stafar af hreinni fjárfestingu í erlendum rekstri.
- 3) Með samráði við sérfræðingahóp (TEG) Evrópsku ráðgjafarnefndarinnar um reikningsskil (EFRAG) er það staðfest að IFRIC-túlkun 16 uppfylli tæknilegu skilyrðin fyrir innleiðingu sem eru sett fram í 2. mgr. 3. gr. reglugerðar (EB) nr. 1606/2002. Endurskoðunarhópurinn um ráðgjöf um reikningsskilastaðla lagði mat á álit Evrópsku ráðgjafarnefndarinnar um reikningsskil (EFRAG) um stuðning við staðlana, í samræmi við

ákvörðun framkvæmdastjórnarinnar 2006/505/EB frá 14. júlí 2006 um skipun endurskoðunarhóps um ráðgjöf um reikningsskilastaðla til að ráðleggja framkvæmdastjórninni um hlutlægni og hlutleysi álitá EFRAG ⁽³⁾, og tilkynnti framkvæmdastjórn Evrópubandalaganna að álitnið væri yfirvegað og hlutlægt.

4) Því ber að breyta reglugerð (EB) nr. 1126/2008 til samræmis við það.

5) Ráðstafanirnar, sem kveðið er á um í þessari reglugerð, eru í samræmi við álit stýrjnefndarinnar um reikningsskil.

SAMÞYKKT REGLUGERÐ ÞESSA:

1. gr.

Í viðaukann við reglugerð (EB) nr. 1126/2008 bætist við túlkun alþjóðlegra túlkunarnefndarinnar um reikningsskil (IFRIC) IFRIC-túlkun 16, áhættuvarnir vegna hreinnar fjárfestingar í erlendum rekstri, eins og hún er sett fram í viðaukanum við þessa reglugerð.

2. gr.

Félög skulu beita IFRIC-túlkun 16, eins og hún er sett fram í viðaukanum við þessa reglugerð, eigi síðar en frá og með upphafsdagsetningu fyrsta fjárhagsárs þeirra sem hefst eftir 30. júní 2009.

3. gr.

Reglugerð þessi öðlast gildi á þriðja degi eftir að hún birtist í *Stjórnartíðindum Evrópusambandsins*.

Reglugerð þessi er bindandi í heild sinni og gildir í öllum aðildarríkjunum án frekari lögfestingar.

Gjört í Brussel 4. júní 2009.

Fyrir hönd framkvæmdastjórnarinnar,

Fyrir hönd framkvæmdastjórnarinnar,

Charlie McCREEVY

framkvæmdastjóri.

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtið. ESB L 139, 5.6.2009, bls. 6. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegru EES-nefndarinnar nr. 114/2009 frá 22. október 2009 um breytingu á XXII. viðauka (Félagaréttur) við EES-samninginn, sjá *EES-viðbæti við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins* nr. 68, 17.12.2009, bls. 16.

⁽¹⁾ Stjtið. EB L 243, 11.9.2002, bls. 1.

⁽²⁾ Stjtið. ESB L 320, 29.11.2008, bls. 1.

⁽³⁾ Stjtið. ESB L 199, 21.7.2006, bls. 33.

VIÐAUKI

ALÞJÓÐLEGIR REIKNINGSSKILASTAÐLAR

IFRIC-túlkun 16	IFRIC-túlkun 16, áhættuvarnir vegna hreinnar fjárfestingar í erlendum rekstri
-----------------	---

IFRIC-TÚLKUN 16

Áhættuvarnir vegna hreinnar fjárfestingar í erlendum rekstri

TILVÍSANIR

- IAS-staðal 8, reikningsskilaáðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur
- IAS-staðal 21, áhrif gengisbreytinga erlendra gjaldmiðla
- IAS-staðal 39, fjármálagerningar: færsla og mat

FORSAGA

1. Margar einingar, sem reikningsskil taka til, hafa fjárfest í erlendum rekstri (eins og hann er skilgreindur í 8. lið. IAS-staðals 21). Þess háttar erlendum rekstur getur verið dótturfélög, hlutdeildarfélög, samrekstur eða útibú. Þess er krafist í IAS-staðli 21 að eining ákvarði starfrækslugjaldmiðil hvers erlends rekstrar sem gjaldmiðil aðalefnahagsumhverfis viðkomandi rekstrar. Við umreikning rekstrarafkomu og fjárhagsstöðu erlends rekstrar yfir í framsetningargjaldmiðil er gerð krafa um að einingin færi gengismun erlendra gjaldmiðla í aðrar heildartekjur þar til hún ráðstafar erlenda rekstrinum.
2. Áhættuvarnarreikningsskil gengisáhættu erlendra gjaldmiðla vegna hreinnar fjárfestingar í erlendum rekstri eiga einungis við þegar hreinar eignir viðkomandi erlends rekstrar eru innifaldar í reikningsskilunum (1). Sá liður sem verið er að verja að því er varðar gengisáhættu erlendra gjaldmiðla sem stafar af hreinni fjárfestingu í erlendum rekstri getur verið fjárhæð hreina eigna, jöfn eða minni en bókfært verð hreina eigna erlenda rekstrarins.
3. Í ákvæðum IAS-staðals 39 er þess krafist að áhættuvarinn liður, sem uppfyllir skilyrði um áhættuvarnarreikningsskil, og valdir áhættuvarnargerningar séu tilgreindir í áhættuvarnarreikningsskilum. Ef tilgreind áhættuvarnartengsl eru fyrir hendi að því er varðar áhættuvarnir vegna hreinnar fjárfestingar skal færa hagnað eða tap á áhættuvarnargerningi, sem er ætlað að vera skilvirk áhættuvörn vegna hreinnar fjárfestingar, í aðra heildarafkomu ásamt gengismun erlendra gjaldmiðla sem rekja má til umreiknings á rekstrarmiðurstöðu og fjárhagsstöðu erlenda rekstrarins.
4. Eining með margháttaðan erlenda rekstur getur verið óvarin gagnvart margs konar gengisáhættu erlendra gjaldmiðla. Þessi túlkun veitir leiðbeiningar um greiningu á gengisáhættu erlendra gjaldmiðla sem uppfyllir skilyrði um áhættu sem varið er gegn með áhættuvörn vegna hreinnar fjárfestingar í erlendum rekstri.
5. Samkvæmt IAS-staðli 39 er einingu heimilt að tilgreina annaðhvort afleiðu eða fjármálagerning, sem ekki er afleiða (eða sambland afleiðu og fjármálagernings sem ekki er afleiða), sem áhættuvarnargerning vegna gengisáhættu erlendra gjaldmiðla. Í þessari túlkun eru veittar leiðbeiningar um það hvar innan samstæðu áhættuvarnargerningar, sem eru áhættuvörn vegna hreinnar fjárfestingar í erlendum rekstri, geta verið staðsettir, þannig að þeir uppfylli skilyrði um áhættuvarnarreikningsskil.
6. Í IAS-staðli 21 og IAS-staðli 39 er þess krafist að uppsafnaðar fjárhæðir, sem færðar eru undir aðrar heildartekjur, bæði í tengslum við gengismun erlendra gjaldmiðla, sem stafar af umreikningi niðurstaðna og fjárhagsstöðu erlenda rekstrarins, og hagnaðar eða taps á áhættuvarnargerningi, sem talin er skilvirk vörn vegna hreinnar fjárfestingar, skuli endurflokka úr eigin fé í rekstrarreikning sem endurflokkunarleiðréttingu þegar móðurfélag ráðstafar erlenda rekstrinum. Í þessari túlkun eru veittar leiðbeiningar um hvornig eining skuli ákvarða þær fjárhæðir sem eigi að endurflokka úr eigin fé í rekstrarreikning, bæði vegna áhættuvarnargerningsins og áhættuvarða liðarins.

GILDISSVIÐ

7. Túlkun þessi gildir um einingu sem ver sig gegn gengisáhættu erlendra gjaldmiðla sem leiðir af hreinni fjárfestingu í erlendum rekstri og vill uppfylla skilyrði um áhættuvarnarreikningsskil í samræmi við IAS-staðal 39. Til hagræðingar er í þessari túlkun vísað til þess háttar einingar sem móðurfélags og til reikningsskila, sem fela í sér hreina eign erlends rekstrar, sem samstæðureikningsskila. Allar tilvísanir til móðurfélags eiga jafnt við um einingu sem er með hreina fjárfestingu í erlendum rekstri sem er samrekstur, hlutdeildarfélag eða útibú.
8. Túlkun þessi gildir einungis um áhættuvarnir vegna hreina fjárfestinga í erlendum rekstri og skal ekki beita henni á samsvarandi hátt á aðrar tegundir áhættuvarnarreikningsskila.

(¹) Þetta á við um samstæðureikningsskil, reikningsskil þar sem eru færðar fjárfestingar með hlutdeildaraðferðinni, reikningsskil þar sem hlutdeild samrekstraraðila í samrekstri er tekin saman miðað við eignarhlutfall (með fyrirvara um breytingar sem lagðar eru til í birtingardögum 9 (ED 9) í Sameiginlegu fyrirkomulagi, sem Alþjóðareikningsskilaráðið (IASB) birti í september 2007), og reikningsskil sem taka einnig til útibús.

ÁLITAEFNI

- 9 Eignarhald fjárfestingar í erlendum rekstri getur verið hjá móðurfélagi með beinum hætti eða óbeint í gegnum dótturfélag eða dótturfélög. Í þessari túlkun er fjallað um eftirfarandi álitæfni:
- a) *eðli áhættunnar, sem varið er gegn, og fjárhæð áhættuvarins liðar, sem áhættuvarnartengsl eiga við:*
- hvort móðurfélagi sé aðeins heimilt að tilgreina gengismun vegna erlendra gjaldmiðla, sem stafar af mismunandi starfrækslugjaldmiðlum móðurfélags og erlends rekstrar þess, sem áhættu, sem varið er gegn, eða hvort því sé einnig heimilt að tilgreina gengismun vegna erlendra gjaldmiðla sem stafar af mismun á framsetningargjaldmiðli í samstæðureikningsskilum móðurfélagsins og starfrækslugjaldmiðli erlenda rekstrarins, sem áhættu, sem varið er gegn,
 - ef eignarhald móðurfélagsins á erlenda rekstrinum er aðeins óbeint, hvort áhættan, sem varið er gegn, feli aðeins í sér gengismun sem stafar af mismun í starfrækslugjaldmiðlum erlenda rekstrarins og næsta móðurfélags, eða hvort áhættan, sem varið er gegn, feli einnig í sér allan gengismun erlendra gjaldmiðla milli starfrækslugjaldmiðils erlenda rekstrarins og millimóðurfélags eða endanlegs móðurfélags (þ.e. hvort það að eignarhald millimóðurfélagsins á hreinni fjárfestingu í erlendum rekstri hafi áhrif á fjárhagslega áhættu endanlegs móðurfélags),
- b) *hvar eignarhald áhættuvarnargernings geti verið í samstæðunni:*
- hvort aðeins sé unnt að koma á viðurkenndum tengslum áhættuvarreikningsskila ef einingin, sem ver hreina fjárfestingu sína, er aðili að áhættuvarnargerningnum eða hvort eignarhald áhættuvarnargerningsins geti verið hjá hvaða einingu sem er innan samstæðu, án tillits til starfrækslugjaldmiðils hennar,
 - hvort eðli áhættuvarnargernings (afleiðu eða ekki afleiðu) eða samstæðureikningsaðferðir hafi áhrif á mat á skilvirkni áhættuvarnar
- c) *hvaða fjárhæðir skal endurflokka úr eigin fé í rekstrarreikning sem endurflokkunarleiðréttingar við ráðstöfun erlenda rekstrarins:*
- hvaða fjárhæðir úr varasjóði móðurfélags vegna umreiknings úr einum gjaldmiðli í annan vegna áhættuvarnargerningsins og varðandi viðkomandi erlendan rekstur, skal endurflokka úr eigin fé í rekstrarreikning í samstæðureikningsskilum móðurfélags, þegar erlendum, áhættuvörðum rekstri er ráðstafað,
 - hvort samstæðureikningsskilaaðferðin hafi áhrif á ákvörðun fjárhæða sem skal endurflokka úr eigin fé í rekstrarreikning.

ALMENNT SAMKOMULAG

Eðli áhættunnar, sem varið er gegn, og fjárhæð áhættuvarins liðar sem áhættuvarnartengsl eru tilgreind fyrir

- 10 Áhættuvarreikningsskilum er einungis beitt á gengismun erlendra gjaldmiðla sem myndast milli starfrækslugjaldmiðils erlenda rekstrarins og starfrækslugjaldmiðils móðurfélagsins.
- 11 Við áhættuvörn gegn gengisáhættu erlendra gjaldmiðla, sem stafar af hreinni fjárfestingu í erlendum rekstri, getur áhættuvarinn liður verið fjárhæð hreinna eigna sem er jöfn eða lægri en bókfært verð hreinna eigna erlenda rekstrarins í samstæðureikningsskilum móðurfélags. Bókfært verð hreinnar eignar erlends rekstrar, sem kann að vera tilgreint sem áhættuvarinn liður í samstæðureikningsskilum móðurfélags, er háð því að eitthvert lægra sett móðurfélag erlenda rekstrarins hafi beitt áhættuvarreikningsskilum vegna allrar eða hluta af hreinni eign viðkomandi erlends rekstrar, og að þeim reikningsskilum hafi verið viðhaldið í samstæðureikningsskilum móðurfélags.
- 12 Áhættu, sem varið er gegn, má tilgreina sem áhættu vegna eignar í erlendum gjaldmiðli sem rekja má til starfrækslugjaldmiðils erlenda rekstrarins og starfrækslugjaldmiðils móðurfélags (næsta móðurfélags, millimóðurfélags eða endanlegs móðurfélags) viðkomandi erlends rekstrar. Það að móðurfélagið hefur eignarhaldið á hreinu fjárfestingu hafi ekki áhrif á eðli fjárhagslegrar áhættu sem stafar af gjaldmiðilsáhættu endanlega móðurfélagsins.
- 13 Gjaldmiðilsáhætta, sem stafar af hreinni fjárfestingu í erlendum rekstri, getur einungis uppfyllt skilyrði um áhættuvarreikningsskil í eitt skipti í samstæðureikningsskilum. Ef fleiri en eitt móðurfélag innan samstæðunnar (t.d. bæði beint og óbeint móðurfélag) verja sömu hreinu eign erlends rekstrar gegn sömu áhættu uppfylla því aðeins ein áhættuvarnartengsl skilyrði fyrir áhættuvarreikningsskilum í samstæðureikningsskilum endanlega móðurfélagsins. Áhættuvarnartengslum, sem eitt móðurfélag tilgreinir í samstæðureikningsskilum sínum, er ekki endilega viðhaldið í öðrum herra settum móðurfélögum. Ef herra sett móðurfélag viðheldur ekki tengslunum skal þó bakfæra áhættuvarreikningsskil sem lægra sett eining beitir áður en áhættuvarreikningsskil herra setts móðurfélags eru færð.

Staðsetning handhafnar áhættuvarnargernings í samstæðu

- 14 Tilgreina má afleiðu eða fjármálagerning, sem ekki er afleiða (eða sambland afleiðu og fjármálagernings sem ekki er afleiða), sem áhættuvarnargerning í áhættuvörn vegna hreinnar fjárfestingar í erlendum rekstri. Eignarhald á áhættuvarnargerningi eða -gerningum má vera hjá einingu eða einingum innan samstæðunnar (að undanskildum þeim erlenda rekstri sem er verið að verja gegn áhættu), svo framarlega sem kröfum um tilgreiningu, skjalfestingu og skilvirkni, sem tengjast áhættuvörnum vegna hreinna fjárfestinga, er fullnægt í samræmi við 88. lið IAS-staðals 39. Sérstaklega skal skjalfesta áhættuvarnaráætlun samstæðunnar með skýrum hætti vegna möguleika á mismunandi tilgreiningu á mismunandi stigum samstæðunnar.
- 15 Að því er varðar mat á skilvirkni er breyting á virði áhættuvarnargernings, með tilliti til gjaldmiðilsáhættu, reiknuð með hliðsjón af starfrækslugjaldmiðli þess móðurfélags sem áhættan, sem verið er gegn, er miðuð við, í samræmi við gögn áhættuvarnarreikningsskilanna. Ef áhættuvarnarreikningsskil eru ekki fyrir hendi mætti, með hliðsjón af því hvar eignarhaldið er á áhættuvarnargerningnum, færa heildarbreytingu á virði áhættuvarnargernings í rekstrarreikning, í aðrar heildartekjur eða í hvort tveggja. Það hvort breytingin á virði áhættuvarnargernings er færð í rekstrarreikning eða í aðrar heildartekjur hefur þó ekki áhrif á mat á skilvirkni. Sem hluti af beitingu áhættuvarnarreikningsskila er samtala virka hluta breytingarinnar talin með öðrum heildarhagnaði. Hvort áhættuvarnargerningur er afleiða eða ekki afleiða eða samstæðureikningsskilaaðferðin hefur ekki áhrif á mat á skilvirkni.

Ráðstöfun á áhættuvörðum erlendum rekstri

- 16 Þegar erlendum rekstri, sem var áhættuvarinn, er ráðstafað er sú fjárhæð sem endurflokkuð er í rekstrarreikning sem endurflokkunarleiðrétting frá varasjóði vegna umreiknings úr einum gjaldmiðli í annan í samstæðureikningsskilum móðurfélags, að því er varðar áhættuvarnargerninginn, sú fjárhæð sem krafist er að sé tilgreind skv. 102. lið IAS-staðals 39. Sú fjárhæð er uppsafnaður ágóði eða tap af áhættuvarnargerningnum sem var ákvarðaður sem skilvirk áhættuvörn.
- 17 Fjárhæðin, sem endurflokka skal yfir í rekstrarreikning úr varasjóði vegna umreiknings úr einum gjaldmiðli í annan í samstæðureikningsskilum móðurfélags, að því er varðar hreina fjárfestingu í viðkomandi erlendum rekstri í samræmi við 48. lið IAS-staðals 21, er sú fjárhæð sem er talin með í þeim varasjóði móðurfélags vegna umreiknings úr einum gjaldmiðli í annan að því er varðar viðkomandi erlendan rekstur. Í samstæðureikningsskilum endanlegs móðurfélags hefur aðferð samstæðureikningsskila ekki áhrif á þá uppsöfnuðu fjárhæð sem færð er í gengismun við umreikning vegna alls erlends rekstrar. Hvort endanlegt móðurfélag notar beina aðferð eða áfangaaðferð samstæðureikningsskila (2) getur þó haft áhrif á þá fjárhæð sem talin er með í gengismun við umreikning að því er varðar einn einstakan erlendan rekstur. Notkun áfangaaðferðar við samstæðureikningsskil getur leitt til endurflokkunar fjárhæðar, sem er frábrugðin þeirri sem notuð er til að reikna skilvirkni áhættuvarnar, yfir í rekstrarreikning. Þessum mismun má hugsanlega eyða með því að ákvarða fjárhæðina, í tengslum við þann erlenda rekstur, sem hefði orðið ef bein aðferð við samstæðureikningsskil hefði verið notuð. Ekki er nauðsynlegt að gera þessa leiðréttingar samkvæmt IAS-staðli 21. Þó er þetta val um reikningsskilaaðferð sem skal fylgja með samræmdum hætti vegna allra hreinna fjárfestinga.

GILDISTÖKUDAGUR

- 18 Eining skal beita þessari túlkun að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. október 2008 eða síðar. Heimilt er að beita túlkuninni fyrr. Ef eining beitir þessari túlkun að því er varðar tímabil sem hefst fyrir 1. október 2008 skal hún greina frá því.

AÐLÖGUN

- 19 Í IAS-staðli 8 er tilgreint hvernig eining beitir breytingu á reikningsskilaaðferð sem leiðir af beitingu túlkunar í fyrsta sinn. Ekki er gerð krafa um að eining fari að þessum kröfum þegar hún beitir þessari túlkun í fyrsta sinn. Ef eining hefur tilgreint áhættuvarnargerning sem áhættuvörn vegna hreinnar fjárfestingar, og sá áhættuvarnargerningur uppfyllir ekki skilyrði um áhættuvarnarreikningsskil í þessari túlkun, skal einingin beita IAS-staðli 39 framvirkt til þess að binda enda á þau áhættuvarnarreikningsskil.

(²) Beina aðferðin er sú aðferð samstæðureikningsskila þar sem reikningsskil erlenda rekstrarins eru umreiknuð beint yfir í starfrækslugjaldmiðil endanlegs móðurfélags. Áfangaaðferðin er sú aðferð samstæðureikningsskila þar sem reikningsskil erlenda rekstrarins eru fyrst umreiknuð yfir í starfrækslugjaldmiðil millimóðurfélags (eða -félaga) og síðan umreiknuð yfir í starfrækslugjaldmiðil endanlegs móðurfélags (eða framsetningargjaldmiðil ef hann er ekki sá sami).

Viðbætur

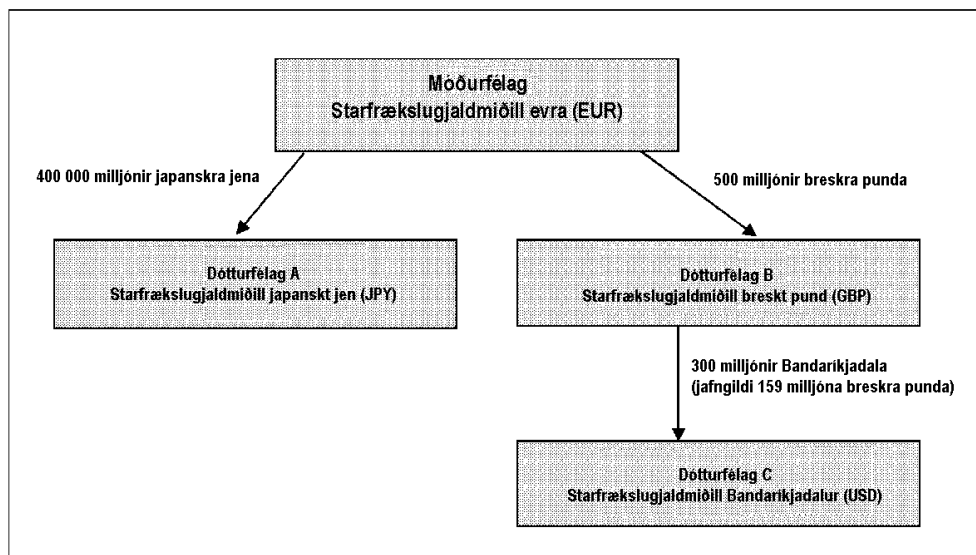
Leiðbeiningar um beitingu

Viðbætur þessi er óaðskiljanlegur hluti túlkunarinnar.

AG1 Í þessum viðbætur er beiting þessarar túlkunar útskýrð með skýringarmynd um skipulag fyrirtækja hér að neðan. Í öllum tilvikum eru áhættuvarnartengsl, sem lýst er, prófuð með tilliti til skilvirkni í samræmi við IAS-staðal 39 þótt ekki sé fjallað um þá prófun í þessum viðbæti. Móðurfélag, sem er endanlegt móðurfélag, setur fram samstæðureikningsskil sín í starfrækslugjaldmiðli sínum, sem er evrur (EUR). Sérhvert dótturfélag er að öllu leyti í eigu annars félags. Hrein fjárfesting móðurfélags að fjárhæð 500 milljónir breskra punda í dótturfélagi B (starfrækslugjaldmiðill: sterlingspund, GBP), þ.m.t. 159 milljónir breskra punda sem er jafngildi hreinnar fjárfestingar dótturfélags B í dótturfélagi C að fjárhæð 300 milljóna Bandaríkjadala (starfrækslugjaldmiðill: Bandaríkjadalur, USD). Með öðrum orðum eru hreinar eignir dótturfélags B, aðrar en fjárfestingin í dótturfélagi C, 341 milljón breskra punda.

Eðli áhættunnar sem áhættuvarnartengsl geta verið tilgreind fyrir (10.–13. liður)

AG2 Móðurfélag getur notað áhættuvörn vegna hreinnar fjárfestingar í dótturfélögum A, B og C til að verjast gengisáhættu vegna mismunandi starfrækslugjaldmiðla félaganna (japönsk jen (JPY), bresk pund (GBP) og Bandaríkjadalur (USD)) og evrur (EUR). Þessu til viðbótar getur móðurfélag varið sig gegn gjaldmiðilsáhættu Bandaríkjadals gagnvart bresku pundi milli starfrækslugjaldmiðla dótturfélags B og dótturfélags C. Dótturfélag B getur í samstæðureikningsskilum sínum varist gjaldmiðilsáhættu milli starfrækslugjaldmiðlanna Bandaríkjadals og bresks punds vegna hreinnar fjárfestingar í dótturfélagi C. Í eftirfarandi dæmum er tilgreind áhætta stundargengisáhætta vegna þess að áhættuvarnargerningar eru ekki afleiður. Ef áhættuvarnargerningar væru framvirkir samningar gæti móðurfélag tilgreint framvirka gjaldmiðilsáhættu.



Fjárhæð áhættuvarins liðar sem áhættuvarnartengsl eru tilgreind fyrir (10.–13. liður)

AG3 Móðurfélag vill verjast gjaldeyrisáhættu vegna hreinnar fjárfestingar í dótturfélagi C. Ef gert er ráð fyrir að erlend lántaka dótturfélags A sé 300 milljónir Bandaríkjadala. Hrein eign dótturfélags A við upphaf reikningsskilatímabils er 400 000 milljónir japanskra jena að meðöldum ávinningi af erlendu lántökunni sem er 300 milljónir Bandaríkjadala.

AG4 Áhættuvarði liðurinn getur verið fjárhæð hreinnar eignar sem er jöfn eða minni en bókfært verð hreinnar fjárfestingar móðurfélags í dótturfélagi C (300 milljónir Bandaríkjadala) í samstæðureikningsskilum þess. Móðurfélagið getur, í samstæðureikningsskilum sínum, tilgreint erlenda lántöku í dótturfélagi A að fjárhæð 300 milljónir Bandaríkjadala sem áhættuvörn vegna stundargengisáhættu milli EUR og USD í tengslum við hreina fjárfestingu í 300 milljóna Bandaríkjadala hreinni eign dótturfélags C. Í því tilviki er bæði gengismunur milli EUR og USD í tengslum við erlendu lántökuna að fjárhæð 300 milljónir Bandaríkjadala í dótturfélagi A og gengismunur milli EUR og USD vegna hreinnar fjárfestingar að fjárhæð 300 milljónir Bandaríkjadala í dótturfélagi C talinn með í gengismun vegna umreiknings í samstæðureikningsskilum móðurfélags eftir beitingu áhættuvarnarreikningsskila.

AG5 Ef áhættuvarnarreikningsskilum er ekki beitt ætti að færa samtölu gengismunar milli USD og EUR vegna USD 300 milljóna erlendar lántöku í dótturfélagi A í samstæðureikningsskilum móðurfélags sem hér segir:

— breytingu á stundargengi milli USD og JPY, umreiknað í EUR, í rekstrarreikning og

— breytingu á stundargengi milli JPY og EUR undir aðrar heildartekjur.

Móðurfélag getur, í samstæðureikningsskilum sínum, tilgreint erlenda lántöku að fjárhæð 300 milljónir Bandaríkjadala í dótturfélagi A sem áhættuvörn vegna stundargengisáhættu milli EUR og USD í tengslum við hreina fjárfestingu í hreinni eign dótturfélags C að fjárhæð 300 milljónir Bandaríkjadala. Í því tilviki færast samtala gengismunar milli USD og EUR vegna erlendar lántöku að fjárhæð 300 milljónir Bandaríkjadala í dótturfélagi A í staðinn í samstæðureikningsskil móðurfélags sem hér segir:

— breyting á stundargengi GBP/USD í varasjóði vegna gengismunar við útreikning í tengslum við dótturfélag C

— breyting á stundargengi GBP/JPY, umreiknuð í evrur, í rekstrarreikning, og

— breyting á stundargengi JPY/EUR í aðrar heildartekjur.

AG6 Móðurfélag getur ekki tilgreint 300 milljóna Bandaríkjadala utanaðkomandi lántöku í dótturfélagi A sem áhættuvörn bæði vegna stundargengisáhættu EUR/USD og GBP/USD í samstæðureikningsskilum sínum. Hver áhættuvarnargerningur getur aðeins varið gegn sömu tilgreindu áhættunni einu sinni. Dótturfélag B getur ekki beitt áhættuvarnarreikningsskilum í samstæðureikningsskilum sínum vegna þess að handhöfn áhættuvarnargerningsins er utan við samstæðu sem dótturfélag B og dótturfélag C mynda.

Hvar í samstæðu getur handhöfn áhættuvarnargernings verið (14. og 15. grein)?

AG7 Eins og greint er frá í lið AG5 ætti að færa heildarbreytinguna á virði, að því er varðar gjaldmiðilsáhættu vegna erlendar lántöku að fjárhæð 300 milljónir Bandaríkjadala í dótturfélagi A, bæði í rekstrarreikning (stundargengisáhætta USD/JPY) og í aðrar heildartekjur (stundargengisáhætta EUR/JPY) í samstæðureikningsskil móðurfélags ef áhættuvarnarreikningsskil eru ekki fyrir hendi. Báðar fjárhæðirnar eru taldar með til að fá mat á skilvirkni áhættuvarnar sem tilgreind er í lið AG4 þar sem breyting á virði bæði áhættuvarnargernings og áhættuvarins liðar er reiknuð með hliðsjón af evru sem starfrækslugjaldmiðli móðurfélags gagnvart Bandaríkjadala sem starfrækslugjaldmiðli dótturfélags C, í samræmi við gögn um áhættuvörnina. Aðferð samstæðureikningsskila (þ.e. bein aðferð eða áfangaaðferð) hefur ekki áhrif á mat á skilvirkni áhættuvarnarinnar.

Fjárhæðir sem eru endurflokkaðar í rekstrarreikning við ráðstöfun erlends rekstrar (16. og 17. liður)

AG8 Þegar dótturfélagi C er ráðstafað eru fjárhæðirnar, sem endurflokkaðar eru af gengismun við umreikning yfir í rekstrarreikning í samstæðureikningsskilum móðurfélags, eftirfarandi:

a) að því er varðar erlenda lántöku í dótturfélagi A að fjárhæð 300 milljónir Bandaríkjadala, sú fjárhæð sem krafist er samkvæmt IAS-staðli 39 að sé tilgreind, þ.e. heildarvirðisbreyting á gjaldmiðilsáhættu, sem var færð í aðrar heildartekjur sem virkur hluti áhættuvarnarinnar og

b) að því er varðar hreina fjárfestingu að fjárhæð 300 milljónir Bandaríkjadala í dótturfélagi C, sú fjárhæð sem ákvörðuð var samkvæmt samstæðureikningsskilaaðferð einingarinnar. Ef móðurfélag beitir beinni aðferð er gengismunur við umreikning ákvarðaður beint með gengi evru gagnvart Bandaríkjadala, að því er varðar dótturfélag C. Ef móðurfélag beitir áfangaaðferð ákvarðast gengismunur við umreikning, að því er varðar dótturfélag C, af gengismun við umreikning dótturfélags B með hliðsjón af gengi GBP/USD, umreiknað yfir í starfrækslugjaldmiðil móðurfélags miðað við gengi evru gagnvart bresku pundi. Þótt móðurfélag beiti áfangaaðferð við samstæðureikningsskil á fyrri tímabilum krefst það hvorki né útilokar að móðurfélagið ákvarði að fjárhæð gengismunar við umreikning, sem endurflokka skal, þegar það ráðstafar dótturfélagi C, sé sama fjárhæð og móðurfélagið hefði fært ef það hefði alltaf beitt beinni aðferð, í samræmi við reikningsskilaaðferð þess.

Áhættuvörn gagnvart fleiri en einum erlendum rekstri (11., 13., og 15. liður)

- AG9 Eftirfarandi dæmi lýsa því að í samstæðureikningsskilum móðurfélags sé áhættan, sem varið er gegn með áhættuvörn, alltaf áhættan milli starfrækslugjaldmiðils móðurfélags (EUR) og starfrækslugjaldmiðils dótturfélags B og C. Ekki skiptir máli hvernig áhættuvörnir eru tilgreindar, hámarksfjárhæðirnar, sem geta verið virkar áhættuvörnir og taldar með í gengismun við umreikning í samstæðureikningsskilum móðurfélagsins, þegar báðar erlendu rekstrareiningarnar eru áhættuvarðar 300 milljónir Bandaríkjadala vegna áhættu EUR/USD, og 341 milljón breskra punda vegna áhættu EUR/GBP. Aðrar breytingar á virði vegna gengisbreytinga erlendra gjaldmiðla eru taldar með í samstæðurekstrarreikningi móðurfélags. Að sjálfsögðu er hugsanlegt að móðurfélag tilgreini aðeins 300 milljónir Bandaríkjadala vegna breytinga á stundargengi USD/GBP eða 500 milljónir breskra punda aðeins vegna breytinga á stundargengi GBP/EUR.

Móðurfélag er handhafi áhættuvarngerninga bæði í Bandaríkjadöllum og breskum pundum

- AG10 Móðurfélag kann að vilja verjast gjaldeyrisáhættu í tengslum við hreina fjárfestingu sína bæði í dótturfélagi B og dótturfélagi C. Ef gert er ráð fyrir að móðurfélagið eigi viðeigandi áhættuvarngerninga í Bandaríkjadöllum og breskum pundum sem það gæti tilgreint sem áhættuvörn vegna hreinna fjárfestinga í dótturfélagi B og dótturfélagi C. Meðal tilgreininga sem móðurfélag getur gert í samstæðureikningsskilum sínum eru, en einskorðast ekki við, eftirfarandi:
- a) Áhættuvarngerningur að fjárhæð 300 milljónir Bandaríkjadala sem tilgreindur er sem áhættuvörn vegna hreinnar fjárfestingar í dótturfélagi C að fjárhæð 300 milljónir Bandaríkjadala, þar sem áhættan er stundargengisáhætta (EUR/USD) milli móðurfélags og dótturfélags C, og áhættuvarngerningur að fjárhæð allt að 341 milljón breskra punda, tilgreindur sem áhættuvörn vegna hreinnar fjárfestingar í dótturfélagi B sem er allt að 341 milljón breskra punda, þar sem áhættan er stundargengisáhætta (EUR/GBP) milli móðurfélags og dótturfélags B.
 - a) Áhættuvarngerningur að fjárhæð 300 milljónir Bandaríkjadala sem tilgreindur er sem áhættuvörn vegna hreinnar fjárfestingar í dótturfélagi C að fjárhæð 300 milljónir Bandaríkjadala, þar sem áhættan er stundargengisáhætta (GBP/USD) milli dótturfélags B og dótturfélags C, og áhættuvarngerningur að fjárhæð allt að 500 milljónir breskra punda, tilgreindur sem áhættuvörn vegna hreinnar fjárfestingar í dótturfélagi B að fjárhæð allt að 500 milljónir breskra punda, þar sem áhættan er stundargengisáhætta (EUR/GBP) milli móðurfélags og dótturfélags B.
- AG11 Áhætta vegna evru gagnvart Bandaríkjadala vegna hreinnar fjárfestingar móðurfélags í dótturfélagi C er önnur áhætta en áhætta vegna evru gagnvart bresku pundi vegna hreinnar fjárfestingar móðurfélags í dótturfélagi B. Í tilvikinu, sem lýst er í a-lið liðar AG10, hefur móðurfélag, með því að tilgreina áhættuvarngerning í Bandaríkjadöllum, sem það er handhafi að, þó að fullu varið sig gegn áhættu af EUR/USD vegna hreinnar fjárfestingar í dótturfélagi C. Ef móðurfélag hefur einnig tilgreint áhættuvarngerning í breskum pundum, sem það er handhafi að, sem áhættuvörn vegna hreinnar fjárfestingar að fjárhæð 500 milljónir breskra punda í dótturfélagi B, væri áhættuvörnin vegna bresks punds gagnvart evru, að því er varðar 159 milljónir breskra punda af þeirri hreinu fjárfestingu, tvítekin í samstæðureikningsskilum móðurfélagsins.
- AG12 Í tilvikinu, sem lýst er í b-lið liðar AG10, ef móðurfélag tilgreinir áhættu sem varið er gegn sem stundargengisáhætta (GBP/USD) milli dótturfélags B og dótturfélags C, er aðeins GBP/USD hluti breytingarinnar á virði áhættuvarngerningsins að fjárhæð 300 milljónir Bandaríkjadala talinn með vegna gengismunar við umreikning vegna dótturfélags C. Eftirstöðvar breytingarinnar (jafngildi GBP/EUR breytingar á 159 milljónir breskra punda) eru færðar í samstæðurekstrarreikning móðurfélags, eins og í lið AG5. Þar sem tilgreining áhættu Bandaríkjadals gagnvart bresku pundi milli dótturfélags B og C tekur ekki til áhættu vegna bresks punds gagnvart evru getur móðurfélag einnig tilgreint allt að 500 milljónir breskra punda af hreinni fjárfestingu í dótturfélagi B sem áhættu vegna stundargengisáhættu (GBP/EUR) milli móðurfélags og dótturfélags B.

Dótturfélag B er handhafi áhættuvarngernings í Bandaríkjadöllum

- AG13 Ef gert er ráð fyrir að erlent lán að fjárhæð 300 milljónir Bandaríkjadala sé í handhöfn hjá dótturfélagi B og ávinningurinn af því hafi verið yfirfærður til móðurfélags með láni innan samstæðu, skráðu í breskum pundum. Þar sem bæði eignir og skuldir dótturfélags B jukust um GBP 159 milljónir er hrein eign þess óbreytt. Dótturfélag B gæti í samstæðureikningsskilum sínum tilgreint erlent lán sem áhættuvörn gegn áhættu vegna bresks punds gagnvart Bandaríkjadala vegna hreinnar fjárfestingar í dótturfélagi C. Móðurfélag gæti haldið tilgreiningu dótturfélags B á þeim áhættuvarngerningi sem áhættuvörn vegna hreinnar fjárfestingar að fjárhæð 300 milljónir Bandaríkjadala í dótturfélagi C og áhættunnar vegna bresks punds gagnvart Bandaríkjadala (sjá 13. lið) og móðurfélagið gæti tilgreint áhættuvarngerninginn í breskum pundum til að verjast áhættu vegna hreinnar fjárfestingar að fjárhæð 500 milljónir breskra punda í dótturfélagi B. Fyrsta áhættuvörnin, sem dótturfélag B tilgreinir, væri metin með hliðsjón af starfrækslugjaldmiðli dótturfélags B (GBP) og síðari áhættuvörnin, sem móðurfélag tilgreinir, væri metin með hliðsjón af starfrækslugjaldmiðli móðurfélags (EUR). Í samstæðureikningsskilum móðurfélags hefur áhættuvarngerningurinn í Bandaríkjadöllum í þessu tilviki aðeins varist áhættunni vegna bresks punds gagnvart Bandaríkjadala vegna hreinnar fjárfestingar í dótturfélagi C, en ekki allri áhættunni vegna evru gagnvart Bandaríkjadala. Þess vegna er hægt að verjast allri áhættu vegna evru gagnvart bresku pundi vegna hreinnar fjárfestingar að fjárhæð 500 milljónir breskra punda í dótturfélagi B í samstæðureikningsskilum móðurfélagsins.

- AG14 Þó þarf einnig að taka til athugunar reikningsskil móðurfélags vegna veitts láns til dótturfélags B að fjárhæð 159 milljónir breskra punda. Ef veitt lán móðurfélags er ekki talið vera hluti af hreinni fjárfestingu í dótturfélagi B, þar sem það uppfyllir ekki skilyrði, sem sett eru í 15. gr. IAS-staðals 21, færast gengismunur við umreikning vegna bresks punds gagnvart evru í samstæðurekstrarreikning móðurfélagsins. Ef lán að fjárhæð 159 milljónir breskra punda, sem veitt er dótturfélagi B, er talið vera hluti af hreinni fjárfestingu móðurfélagsins, væri sú hreina fjárfesting aðeins að fjárhæð 341 milljón breskra punda og fjárhæðin sem móðurfélag tilgreindi sem áhættuvarinn lið vegna áhættunnar vegna bresks punds gagnvart evru myndi minnka úr 500 milljónum breskra punda í 341 milljón breskra punda í samræmi við það.
- AG15 Ef móðurfélag bakfærði áhættuvarnartengsl, sem dótturfélag B tilgreinir, getur móðurfélagið tilgreint erlenda lántöku að fjárhæð 300 milljónir Bandaríkjadala í dótturfélagi B sem áhættuvörn vegna hreinnar fjárfestingar að fjárhæð 300 milljónir Bandaríkjadala í dótturfélagi C vegna áhættu vegna evru gagnvart Bandaríkjadal og tilgreint áhættuvarnargerning sinn í breskum pundum sem vörn gegn hreinni fjárfestingu að fjárhæð allt að 341 milljón breskra punda í dótturfélagi B. Í því tilviki ætti að reikna skilvirkni beggja áhættuvarna með hliðsjón af starfrækslugjaldmiðli móðurfélagsins (evra). Af þeim sökum væru bæði áhrif breytingar Bandaríkjadals gagnvart bresku pundi á virði erlendar lántöku dótturfélags B og áhrif breytingar bresks punds gagnvart evru á virði láns, sem móðurfélag skuldar dótturfélagi B (jafngildi Bandaríkjadals gagnvart evru samtals), talin með í gengismun við umreikning í samstæðureikningsskilum móðurfélags. Þar sem móðurfélag hefur nú þegar varið sig að fullu gegn áhættu vegna evru gagnvart Bandaríkjadal vegna hreinnar fjárfestingar í dótturfélagi C þá getur það aðeins áhættuvarið allt að 341 milljón breskra punda af áhættunni vegna evru gagnvart bresku pundi vegna hreinnar fjárfestingar í dótturfélagi B.
-