

**פרשנות מספר 9 של הוועדה לפרשנויות
של דיווח כספי בינלאומי**

בחינה מחדש של נגזרים

משובצים

IFRIC INTERPRETATION 9

Reassessment of Embedded

Derivatives

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר פורסמו עד 31 במאי 2016 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר 2017.

תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2017

פרשנות מספר 9 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי והמסמכים הנלווים אליה תוקנו על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים (פורסם בנובמבר 2009) ובוטלו על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים (פורסם באוקטובר 2010, בנובמבר 2013 וביוני 2014) (מועד תחילה 1 בינואר 2018).

מועד התחילה של התיקונים הוא לאחר 1 בינואר 2017 ולכן במהדורה זו הם לא שולבו אלא נכללו בנפרד, במסגרת נספח ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 9.

תוכן עניינים

החל מסעיף

	פרשנות מספר 9 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי בחינה מחדש של נגזרים משובצים הפניות
1	רקע
3	תחולה
6	סוגיות
7	עמדה מוסכמת
9	מועד תחילה והוראות מעבר
	אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של נגזרים משובצים (תיקונים לפרשנות מספר 9 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי ולתקן חשבונאות בינלאומי 39) שפורסם במרס 2009*
	בסיס למסקנות*

* לא תורגם לעברית

פרשנות מספר 9 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי בחינה מחדש של נגזרים משובצים

פרשנות מספר 9 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי, בחינה מחדש של נגזרים משובצים (IFRIC 9), מפורטת בסעיפים 1-12. פרשנות מספר 9 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי מלווה על ידי בסיס למסקנות. התחולה והמעמד המחייב של הפרשנויות נקבעו בסעיף 2 ובסעיפים 7-17 בהקדמה לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

הפניות

- תקן חשבונאות בינלאומי 39 מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה
- תקן דיווח כספי בינלאומי 1 אימוץ לראשונה של תקני דיווח כספי בינלאומיים
- תקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים

רקע

1. סעיף 10 בתקן חשבונאות בינלאומי 39 מתאר נגזר משובץ כ' רכיב של מכשיר מעורב (משולב) שכולל גם חוזה מארח לא-נגזר כתוצאה מכך חלק מתזרימי המזומנים של המכשיר המשולב משתנים בצורה הדומה לנגזר העומד בפני עצמו.
2. סעיף 11 בתקן חשבונאות בינלאומי 39 דורש להפריד נגזר משובץ מהחוזה המארח ולטפל בו כנגזר אם, ורק אם, מתקיימים כל התנאים הבאים:
 - (א) המאפיינים והסיכונים הכלכליים של הנגזר המשובץ אינם קשורים באופן הדוק למאפיינים ולסיכונים הכלכליים של החוזה המארח;
 - (ב) מכשיר נפרד עם אותם תנאים כמו הנגזר המשובץ היה מקיים את ההגדרה של נגזר; וכן
 - (ג) המכשיר המעורב (המשולב) אינו נמדד בשווי הוגן כאשר שינויים בשווי הוגן מוכרים ברווח או הפסד (דהיינו נגזר שמשוּבץ בנכס פיננסי או בהתחייבות פיננסית שנמדדים בשווי הוגן דרך רווח או הפסד, אינו מופרד).

תחולה

3. בכפוף לאמור בסעיפים 4 ו-5 להלן, פרשנות זו חלה על כל הנגזרים המשובצים שנמצאים בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 39.
4. פרשנות זו אינה דנה בסוגיות של מדידה מחדש העולות מבחינה מחדש של נגזרים משובצים.
5. פרשנות זו אינה חלה על נגזרים המשובצים בחוזים שנרכשו ב:
- (א) צירוף עסקים (כמוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 3 (כפי שעודכן בשנת 2008));
- (ב) צירוף של ישויות או עסקים תחת אותה שליטה, כמתואר בסעיפים 11 - 44 לתקן דיווח כספי בינלאומי 3 (מעודכן 2008); או
- (ג) הקמה של עסקה משותפת כהגדרתה בתקן דיווח כספי בינלאומי 11 *הסדרים משותפים*
- וגם אינה דנה בבחינה מחדש האפשרית שלהם במועד הרכישה¹.

סוגיות

6. תקן חשבונאות בינלאומי 39 דורש מישות, כאשר היא הופכת לראשונה להיות צד לחוזה, לבחון אם נדרש להפריד מהחוזה המארח נגזרים משובצים כלשהם שכלולים בחוזה, ולטפל בהם כנגזרים בהתאם לתקן. פרשנות זו דנה בסוגיות הבאות:
- (א) האם תקן חשבונאות בינלאומי 39 דורש שבחינה כזו תיעשה רק כאשר ישות הופכת לראשונה להיות צד לחוזה, או שהבחינה תישקל מחדש במהלך תקופת (life) החוזה?
- (ב) האם מאמץ לראשונה יבצע את הבחינה שלו על סמך התנאים שהתקיימו כאשר הישות הפכה לראשונה להיות צד לחוזה, או על סמך התנאים ששררו כאשר הישות אימצה לראשונה את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים?

¹ תקן דיווח כספי בינלאומי 3 (כפי שעודכן בשנת 2008) עוסק ברכישה של חוזים עם נגזרים משובצים בצירופי עסקים.

עמדה מוסכמת

7. ישות תבחן אם נדרש להפריד נגזר משובץ מהחווה המארח ולטפל בו כנגזר כאשר הישות הופכת לראשונה להיות צד לחווה. בחינה מחדש לאחר מכן אסורה, אלא אם (א) חל שינוי בתנאי החווה אשר משנה באופן משמעותי את תזרימי המזומנים שהיו נדרשים בהתאם לחווה אלמלא בוצע השינוי, או (ב) נכס פיננסי סווג מחדש מקבוצת שווי הוגן דרך רווח או הפסד. בשני המקרים האמורים, נדרשת בחינה מחדש. ישות תקבע אם שינוי בתזרימי מזומנים הינו משמעותי באמצעות הבאה בחשבון של המידה שבה תזרימי המזומנים העתידיים החזויים הקשורים לנגזר המשובץ, לחווה המארח, או לשניהם, השתנו, ואם השינוי הינו משמעותי יחסית לתזרימי המזומנים שנחזו קודם לכן בגין החווה.

א.7. הבחינה אם נדרש להפריד נגזר משובץ מהחווה המארח ולטפל בו כנגזר בעת סיווג מחדש של נכס פיננסי מקבוצת שווי הוגן דרך רווח או הפסד, בהתאם לסעיף 7 תתבצע על בסיס הנסיבות הקיימות במועד המאוחר מבין:

(א) המועד שבו הישות הופכת לראשונה להיות צד לחווה; לבין

(ב) המועד שבו חל שינוי בתנאי החווה אשר משנה באופן משמעותי את תזרימי המזומנים שהיו נדרשים בהתאם לחווה אלמלא בוצע השינוי.

למטרת בחינה זו, סעיף 11(ג) לתקן חשבונאות בינלאומי 39 לא ייושם (כלומר חווה מעורב (משולב) יטופל כאילו הוא לא נמדד בשווי ההוגן כאשר שינויים בשווי הוגן מוכרים ברווח או הפסד). אם ישות אינה מסוגלת לבצע בחינה זו, החווה המעורב (משולב), יישאר מסווג בשווי ההוגן דרך רווח או הפסד בשלמותו.

8. מאמץ לראשונה יבחן אם נדרש להפריד נגזר משובץ מהחווה המארח ולטפל בו כנגזר בהתחשב בתנאים שהיו קיימים במועד המאוחר מבין המועד שבו הוא הפך לראשונה להיות צד לחווה לבין המועד שבו נדרשת בחינה מחדש לפי סעיף 7.

מועד תחילה והוראות מעבר

9. ישות תיישם פרשנות זו לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביוני 2006 או לאחריו. יישום מוקדם של הפרשנות מומלץ. אם ישות מיישמת פרשנות זו לתקופה המתחילה לפני 1 ביוני 2006, עליה לתת גילוי לעובדה זו. פרשנות זו תיושם למפרע.

10. נגזרים משובצים (תיקונים לפרשנות מספר 9 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי ולתקן חשבונאות בינלאומי 39) שפורסם במרס 2009, תיקן את סעיף 7 והוסיף את סעיף 7א. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המסתיימות ביום 30 ביוני 2009 או לאחריו.
11. סעיף 5 תוקן על ידי שיפורים לתקני דיווח כספי בינלאומיים שפורסם באפריל 2009. ישות תיישם את התיקון באופן של מכאן ולהבא לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2009 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 3 (כפי שעודכן בשנת 2008) לתקופה מוקדמת יותר, עליה ליישם תיקון זה לאותה תקופה מוקדמת ולתת גילוי לעובדה זו.
12. תקן דיווח כספי בינלאומי 11, שפורסם במאי 2011, תיקן את סעיף 5(ג). ישות תיישם את תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 11.