

הטיפול החשבונאי בירידת ערך השקעה בחברה מוחזקת שאינה חברה בת

נוסח משולב של הבהרה מספר 1 (מעודכן 2009) (ינואר
2009)

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. אין להעתיק, לשכפל, לתרגם, להציג, לפרסם, להפיץ, להוציא לאור או לעשות שימוש מסחרי כלשהו בפרסום זה או בחלק ממנו, בכל דרך שהיא ובכל אמצעי מכני, אלקטרוני או אחר, ללא הסכמה מפורשת בכתב ומראש מאת המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

הבהרה זו מובאת בסעיפים 1-16. כל הסעיפים בהבהרה מחייבים באותה מידה. הוראות הבהרה, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של הבהרה. תקני החשבונאות וההבהרות המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

רקע

1. הבהרה זו נועדה לשמש ביישום הוראות תקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009), ירידת ערך נכסים, (להלן - "התקן") ואינה משנה הוראות אלו, אלא מבהירה אותם.
2. סעיף 2 לתקן קובע כי תקן זה ייושם לטיפול החשבונאי בירידת ערך של כל הנכסים, למעט מלאי... נכסים הנובעים מחוזה הקמה... נכסי מסים נדחים... נכסים הנובעים מהטבות עובד... ונכסים פיננסיים שהם בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 39". סעיף 4 לתקן קובע כי התקן חל על נכסים פיננסיים המסווגים כחברות מוחזקות, שאינן חברות בנות בהתאם להגדרות בגילוי דעת מספר 68 שיטת השווי המאזני...".
3. הטיפול החשבונאי בירידת ערך נכסים, שאינם בתחולת התקן, נקבע במסגרת פרסומים חשבונאיים אחרים. כללי ההכרה והמדידה שנקבעו בפרסומים הנ"ל אינם חופפים לאלה שנקבעו בתקן. כך לדוגמה, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, ירידת ערך כתוצאה משינויים בשיעורי הריבית בשוק של נכסים פיננסיים שנוצרו על ידי הישות כגון הלוואות שניתנו, חובות לקוחות וסכומים לקבל נוספים וכן השקעות מסוימות בנכסים פיננסיים המוחזקות לפדיון אינה מקבלת כלל ביטוי בדוחות הכספיים.
4. בהתאם להוראות גילוי דעת מספר 68 בדבר שיטת השווי המאזני

השקעה בחברה מוחזקת שאינה חברה בת (להלן - חברה כלולה) מוצגת על בסיס שיטת השווי המאזני. בהתאם לשיטה זו ההשקעה מוצגת על פי עלות בתוספת או בניכוי חלקה של החברה המחזיקה ברווחים, בהפסדים ובשינויים אחרים בהון העצמי של החברה הכלולה שאירעו לאחר מועד הרכישה. כמו כן, דורש גילוי דעת מספר 68 כי חברה מחזיקה תבחן ירידת ערך של השקעה בחברה כלולה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009).

הסוגיות

5. במקרים חריגים בהם עיקר נכסי החברה הכלולה, הינם נכסים שאינם בתחולת התקן, לדוגמה כאשר מדובר בישות, אשר עיקר נכסיה הם נכסים פיננסיים או כאשר מדובר בישות, שעיקר נכסיה הם נכסים הנובעים מחוזי הקמה, האם ניתן לראות אף בהשקעה בחברה הכלולה נכס פיננסי או נכס הנובע מחוזה הקמה בהתאמה, ולפיכך, אין להחיל עליה את הוראות התקן או שיש להתייחס לנכס כהשקעה במניות החברה הכלולה, ללא קשר להרכב נכסי החברה הכלולה.
6. מהו הטיפול החשבונאי הנדרש בתקופות הדיווח העוקבות לתקופת הדיווח בה נדרשה החברה המחזיקה לראשונה ליצור הפרשה לירידת ערך בגין ההשקעה בחברה הכלולה.

הבהרה

השקעה בחברה כלולה שעיקר נכסיה אינם בתחולת התקן

7. הוועדה החליטה כי השקעה בחברה כלולה, היא נכס שבתחולת התקן גם באותם מקרים בהם עיקר נכסי החברה הכלולה הם נכסים שאינם בתחולת התקן. כך לדוגמה, כאשר החברה הכלולה היא ישות, שעיקר נכסיה הם נכסים פיננסיים או ישות, שעיקר נכסיה הם נכסים הנובעים מחוזי הקמה.
8. התקן קובע את הטיפול החשבונאי בירידת ערך של כל הנכסים, המופיעים בדוח על המצב הכספי של הישות המדווחת (למעט רשימת נכסים שהוצאו מתחולתו). כאשר לישות השקעות בחברות בנות, האמור לעיל ייושם לגבי הדוח על המצב הכספי המאוחד של הישות המדווחת, שהרי נכסי החברה הבת הם נכסי הישות, המוחזקים באמצעות ישות משפטית נפרדת. כאשר לישות המדווחת השקעה בחברה מוחזקת שאינה בת, הנכס שיוצג בדוח על המצב הכספי של הישות המדווחת (או בדוח על המצב הכספי

המאוחד אם קיים) הוא ההשקעה באותה חברה בכללותה ולא נכסי החברה המוחזקת, שהרי אלה אינם בגדר נכסי הישות המדווחת. לפיכך, מן הראוי שהישות המדווחת תבחן את ירידת ערך ההשקעה מבלי לבחון את תמהיל הנכסים וההתחייבויות של החברה הכלולה. ההשקעה בחברה הכלולה מייצגת את חלקה של החברה המחזיקה בנכסים נטו של החברה הכלולה, לאמור נכסים בניכוי התחייבויות, ולא את חלקה בנכסים ברוטו של החברה הכלולה.

9. הקביעה בתקן שהסכום בר-ההשבה הוא שווי הוגן בניכוי עלויות למכירה או שווי שימוש, הגבוה מביניהם, נובעת מההחלטה שמדידת סכום בר-השבה של נכס חייבת לשקף את ההתנהגות הסבירה של הנהלה רציונאלית. לשון אחר, מטרת המדידה של סכום בר-השבה היא לשקף החלטת השקעה (מכירת הנכס או החזקתו) של הנהלה רציונאלית, המתבססת על אומדן תזרימי המזומנים העתידיים נטו הצפויים מהנכס. מנקודת מבט של הישות המדווחת, החברה הכלולה מהווה, על פי רוב יחידה מניבה-מזומנים אחת כוללת, והחלטת ההשקעה שתתקבל על ידי הנהלה רציונאלית היא לגבי הנכס הנשלט על ידה, לאמור על השקעה בחברה הכלולה בכללותה. בחינת ירידת ערך לגבי כל אחד מהנכסים (ו/ או יחידות מניבות-מזומנים) של החברה הכלולה, עומדת בסתירה לרציונל, שעליו מושתת התקן, שהרי אין ביכולתה של הישות המדווחת לקבל החלטה לגביהם.

הטיפול החשבונאי הנדרש בתקופות הדיווח העוקבות

10. בתקופות הדיווח העוקבות לתקופה בה נדרשה החברה המחזיקה לראשונה ליצור הפרשה לירידת ערך בגין ההשקעה בחברה הכלולה, תוצג ההשקעה בחברה הכלולה בדוחות הכספיים על פי הנמוך מבין הסכום בר-ההשבה לבין חשבון ההשקעה לפי שיטת השווי המאזני. הסכום בר-ההשבה יחושב בכל תקופת דיווח בה קיימים סימנים כי חל שינוי בסכום בר-ההשבה.

11. הפסד מירידת ערך השקעה בחברה כלולה שהוכר או שבוטל, באופן מלא או חלקי, במהלך התקופה, ייכלל בסעיף חלק החברה המחזיקה ברווחי (הפסדי) חברה כלולה לאותה תקופה. בביאורים לדוחות הכספיים יינתן גילוי בנפרד לסכום ההפסד מירידת ערך שהוכר או שבוטל במהלך התקופה.

12. בהתאם לתקן, יש להכיר בהפסד מירידת ערך בכל עת שערכו של הנכס בספרים עולה על הסכום בר-ההשבה שלו.

13. בסעיף 114 לתקן נקבע כי הפסד מירידת ערך של נכס, למעט

מוניטין, שהוכר בתקופות קודמות יבוטל אם ורק אם חלו שינויים באומדנים, ששימשו בקביעת הסכום בר-ההשבה של הנכס, מהמועד בו הוכר לאחרונה ההפסד מירידת ערך. במקרה כזה הערך בספרים של הנכס יוגדל לסכום בר-ההשבה שלו, למעט כמתואר בסעיף 117. עלייה זו מהווה ביטול של הפסד מירידת ערך. סעיף 117 לתקן קובע כי הערך בספרים של נכס, למעט מוניטין, שעלה כתוצאה מביטול של הפסד מירידת ערך לא יעלה על הערך בספרים שהיה נקבע (בניכוי פחת או הפחתה) אילו לא הוכר הפסד מירידת ערך של הנכס בשנים קודמות.

14. בהתאם לאמור לעיל, אם הסכום בר-ההשבה של ההשקעה נמוך מערכה בספרים, החברה המחזיקה מכירה בהפסד מירידת ערך. בהתאם להבהרה מספר 10 הטיפול החשבונאי בירידת ערך של השקעה בחברה מוחזקת, שאינה חברה בת ההפסד מירידת ערך של ההשקעה בחברה כלולה יוקצה להשקעה בכללותה (ולא לרכיבי ההשקעה - מוניטין וכו'). ביטול הפסד מירידת ערך של ההשקעה ייעשה בהתאם להוראות תקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009), תוך בחינת ההשקעה בכללותה. מאחר וההפסד מירידת ערך אינו מוקצה לרכיבי ההשקעה, החברה המחזיקה יכולה לבטל את ההפסד מירידת ערך, בהתקיים התנאים לביטול זה.

15. ההפרשה לירידת ערך השקעה בחברה כלולה יכולה לנבוע מסיבות שונות, כגון הפסדים צפויים בעתיד, אשר בגינם אין ליצור הפרשה להפסדים בחברה המוחזקת עצמה, או קיום נכסים פיננסיים, אשר התשואה עליהם נמוכה מהריבית המקובלת בשוק. בתקופות הדיווח הבאות לאחר ביצוע ההפרשה ימצאו גורמים אלה ביטויים בדוחות הכספיים של החברה הכלולה וישום שיטת השווי המאזני ללא התאמת ההפרשה שבוצעה בגין ההשקעה בחברה הכלולה עלולה לגרום לרישום כפול של ההפסדים האמורים. לפיכך, החברה המחזיקה תכלול את חלקה בתוצאות העסקיות של החברה הכלולה ולאחר מכן תעדכן את ההפרשה לירידת ערך. כל עוד לא חל שינוי בסכום בר-ההשבה של ההשקעה והוא נמוך מההשקעה לפי שיטת השווי המאזני, לא תהיה השפעה לשינוי בשווי המאזני של החברה הכלולה על דוח רווח או הפסד של החברה המחזיקה וכל שינוי כאמור ייזקף כנגד ההפרשה לירידת ערך.

תחילה

16. הבהרה זו בתוקף ממועד התחילה של תקן חשבונאות מספר 15 (מעודכן 2009) ירידת ערך נכסים.

נספח א' - דוגמה ליישום הטיפול החשבונאי הנדרש בתקופות דיווח עוקבות

נכון ליום 31.12.09 מחזיק תאגיד א' 40% מהון המניות המונפק והנפרע של תאגיד ב'. מניות תאגיד ב' נסחרות בבורסה לניירות ערך. להלן הרכב חשבון ההשקעה של תאגיד א' בתאגיד ב' ליום 31.12.09:

	אלפי ש"ח	
$10,000 * 40\% =$	4,000	חלק בהון התאגיד המוחזק
	200	עודף עלות מיוחס למכונה (*)
	300	מוניטין
	<u>4,500</u>	

(*) יתרת אורך חיי המכונה ליום 31.12.09 הינה 5 שנים.

נתונים נוספים:

- במהלך שנת 2010 חלה ירידה משמעותית במחירי המניות של תאגיד ב' לפיה שווי ההשקעה נמוך משמעותית מהשווי בספרים.
- במהלך שנת 2012 חלה ירידה בשיעורי הריבית בשוק, אשר משפיעה על שיעור הניכיון ואשר מצביעה על אפשרות לעליית ערך של ההשקעה.
- להלן תוצאות הפעילות של תאגיד ב' לשנים 2010 - 2012:

שנה	רווח (הפסד) אלפי ש"ח
2010	(1,000)
2011	(500)
2012	900

- להלן הסכום בר-ההשבה של ההשקעה בתאגיד ב':

תאריך	אלפי ש"ח
31.12.10	3,500
31.12.11	3,500
31.12.12	4,400

- ההנחה היא כי תאגיד ב' לא נדרש להפחית את הערך בספרים של המכונה מעבר לפחת השוטף, כיוון שהסכום בר-ההשבה של המכונה עולה באופן משמעותי על הערך בספרים.
- מטעמי נוחות לא הובאה בחשבון השפעת המס.

הטיפול החשבונאי בירידת ערך נכסים
הטיפול החשבונאי בירידת ערך השקעה בחברה מוחזקת שאינה חברה בת

31.12.10

לאור ירידה משמעותית במחירי המניות של תאגיד ב' נדרש תאגיד א' לקבוע את הסכום בר-ההשבה של ההשקעה בתאגיד ב'. אם הסכום בר-ההשבה נמוך מחשבון ההשקעה בהתאם לשיטת השווי המאזני, על תאגיד א' להכיר בהפסד מירידת ערך.

הרכב חשבון ההשקעה על בסיס שיטת השווי המאזני ליום 31.12.10 :

<u>אלפי ש"ח</u>		
$(10,000 - 1,000) * 40\% =$	3,600	חלק בהון התאגיד המוחזק
$200 * 4/5 =$	160	עודף עלות מיוחס למכונה
	<u>300</u>	מוניטין
		חשבון ההשקעה לפי שיטת
	<u>4,060</u>	השווי המאזני

כיוון שהסכום בר-ההשבה (3,500 ש"ח) נמוך מחשבון ההשקעה לפי שיטת השווי המאזני (4,060 אלפי ש"ח) יש להכיר בהפסד מירידת ערך בסך 560 אלפי ש"ח. ההפסד מירידת ערך יוקצה להשקעה בכללותה.

להלן הרכב חשבון ההשקעה ליום 31.12.10 לאחר רישום הפסד מירידת ערך :

ערך בספרים

אלפי ש"ח

3,600	חלק בהון התאגיד המוחזק
160	עודף עלות מיוחס למכונה
<u>300</u>	מוניטין
4060	
<u>(560)</u>	בניכוי הפרשה לירידת ערך
<u>3,500</u>	ערך בספרים של ההשקעה

להלן הסכומים שייזקפו לדוח רווח או הפסד בשנה שנסתיימה ביום 31.12.2010 :

אלפי ש"ח

$(1,000) * 40\% =$	(400)	חלק בהפסדי תאגיד ב'
$200 * 1/5 =$	(40)	הפחתת עודף עלות מכונה
	<u>(560)</u>	הפסד מירידת ערך
	<u>(1,000)</u>	

31.12.11

בהתאם לתקן, יש לאמוד את הסכום בר-ההשבה של ההשקעה רק באם קיים סימן המצביע על האפשרות של ירידת ערך ההשקעה או באם קיים סימן כלשהו, המצביע על כך שהפסד מירידת ערך של ההשקעה, שהוכר בשנה הקודמת, אינו קיים עוד או קטן. אם לא קיים סימן כזה, יש להתבסס על הסכום בר-ההשבה שנאמד בתקופה קודמת.

הרכב חשבון ההשקעה על בסיס שיטת השווי המאזני ליום 31.12.11 :

<u>אלפי ש"ח</u>		
$(9,000 - 500) * 40\% =$	3,400	חלק בהון התאגיד המוחזק
$200 * 3/5 =$	120	עודף עלות מיוחס למכונה
	<u>300</u>	מוניטין
		חשבון ההשקעה לפי שיטת
	<u>3,820</u>	השווי המאזני

כיוון שהסכום בר-ההשבה (3,500 ש"ח) נמוך מחשבון ההשקעה לפי שיטת השווי המאזני (3,820 אלפי ש"ח), ההשקעה בתאגיד ב' תוצג בגובה הסכום בר-ההשבה.

להלן הרכב חשבון ההשקעה ליום 31.12.11 לאחר עדכון ההפרשה לירידת ערך :

<u>ערך בספרים</u>		
<u>אלפי ש"ח</u>		
3,400		חלק בהון התאגיד המוחזק
120		עודף עלות מיוחס למכונה
<u>300</u>		מוניטין
3,820		
<u>(320)</u>		בניכוי הפרשה לירידת ערך
<u>3,500</u>		ערך בספרים של ההשקעה

להלן הסכומים שייזקפו לדוח רווח או הפסד בשנה שנסתיימה ביום 31.12.11 :

<u>אלפי ש"ח</u>		
$(500) * 40\% =$	(200)	חלק בהפסדי תאגיד ב'
$200 * 1/5 =$	(40)	הפחתת עודף עלות מכונה
		הקטנת הפרשה להפסד
$560 - 320 =$	<u>240</u>	מירידת ערך
	=	

הטיפול החשבונאי בירידת ערך נכסים

הטיפול החשבונאי בירידת ערך השקעה בחברה מוחזקת שאינה חברה בת

ניתן לראות כי לאור העובדה כי הסכום בר-השבה זהה בשנים 2011 - 2010 ונמוך מחשבון ההשקעה לפי שיטת השווי המאזני הסכום בו תוצג ההשקעה בדוחות על המצב הכספי של התאגיד, לא השתנה ואין השפעה על דוח רווח או הפסד.

31.12.12

בהתאם לתקן, יש לאמוד את הסכום בר-ההשבה של ההשקעה רק באם קיים סימן המצביע על האפשרות של ירידת ערך ההשקעה או באם קיים סימן כלשהו, המצביע על כך שהפסד מירידת ערך של ההשקעה, שהוכר בשנה הקודמת, אינו קיים עוד או קטן. אם לא קיים סימן כזה, יש להתבסס על הסכום בר-ההשבה שנאמד בתקופה קודמת. לאור העובדה שחלה ירידה בשיעור הניכיון, נאמד הסכום בר-ההשבה של ההשקעה.

הרכב חשבון ההשקעה על בסיס שיטת השווי המאזני ליום 31.12.12 :

	<u>אלפי ש"ח</u>	
$(8,500 + 900) * 40\% =$	3,760	חלק בהון התאגיד המוחזק
$200 * 2/5 =$	80	עודף עלות מיוחס למכונה
	<u>300</u>	מוניטין
		חשבון ההשקעה לפי שיטת השווי
	<u>4,140</u>	המאזני

כיוון שהסכום בר-ההשבה (4,400 ש"ח) גבוה מחשבון ההשקעה לפי שיטת השווי המאזני (4,140 אלפי ש"ח), ההשקעה בחברה כלולה תוצג בגובה חשבון ההשקעה על בסיס שיטת השווי המאזני.

להלן הרכב חשבון ההשקעה ליום 31.12.12 לאחר ביטול ההפרשה לירידת ערך :

	<u>ערך בספרים</u>	
	<u>אלפי ש"ח</u>	
	3,760	חלק בהון התאגיד המוחזק
	80	עודף עלות מיוחס למכונה
	<u>300</u>	מוניטין
	<u>4,140</u>	ערך בספרים של ההשקעה

להלן הסכומים שייזקפו לדוח רווח או הפסד בשנה שנסתיימה ביום 31.12.12 :

	<u>אלפי ש"ח</u>	
$900 * 40\% =$	360	חלק ברווחי תאגיד ב'
$200 * 1/5 =$	(40)	הפחתת עודף עלות מכונה
$0 - 320 =$	<u>320</u>	ביטול הפרשה להפסד מירידת ערך
	<u>640</u>	

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

משתתפים קבועים

רו"ח יהודה אלגריסי
רו"ח דוד גולדברג
רו"ח דורון דבי
רו"ח אבי דויטשמן
רו"ח אדיר ענבר
רו"ח יזהר קנה

חברי הוועדה

רו"ח דב ספיר - יו"ר הוועדה
רו"ח חיים אסיאג
רו"ח יגאל גוזמן
פרופסור אריה גנס, רו"ח
רו"ח אבי זיגלמן
פרופסור אפרים צדקה
רו"ח משה פרץ

צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון צדיק
מר מתן אורבך
מר שקד פורת

יועצים מקצועיים

רו"ח רונן מנשש
רו"ח שאול טבח

המועצה של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

עו"ד פרופסור זוהר גושן, יו"ר רשות ני"ע - סגן יו"ר המועצה
רו"ח ראובן שיף, נשיא לשכת רו"ח - סגן יו"ר המועצה
מר אייל בן שלוש
מר שאול ברונפלד, יו"ר דירקטוריון הבורסה לניירות ערך
ד"ר משה ברקת, רו"ח - מנהל מחלקת תאגידיים - רשות ניירות ערך
רו"ח אלכס הילמן, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
מר רון לובש
רו"ח עופר מנירב, נשיא שקדם של לשכת רואי חשבון
מר עמוס מר חיים, נציג איגוד החברות הציבוריות הרשומות בבורסה
עו"ד (רו"ח) מיכל עבאדי-בויאנג'ו
רו"ח פנחס קימלמן, לשכת התיאום של הארגונים הכלכליים
מר איתן רוב
רו"ח יוסי שחק, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
רו"ח ישראל שטראוס, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
מר מוטי שפיגל, סגן המפקח על הבנקים