



## תקן חשבונאות בינלאומי 36 ירידת ערך נכסים תקן חשבונאות בינלאומי

### 28 השקעות בחברות כלולות ותקן דיווח כספי בינלאומי 1 אימוץ

#### לראשונה של תקני דיווח כספי בינלאומיים

#### ביטול הפסד מירידת ערך השקעה בחברה כלולה

אפריל 2008

לפרסומים של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות (להלן - המוסד לתקינה) בנושאי תקני דיווח כספי בינלאומיים אין מעמד של תקן או הבהרה והם אינם מחייבים. פרסום זה נועד להביא לידיעת ציבור המדווחים את העמדות כפי שהתגבשו בדיוני הוועדה המקצועית של המוסד לתקינה.

#### רקע

בהתאם לסעיף 112 לתקן חשבונאות ישראלי מספר 15 ישות נדרשה להקצות הפסד מירידת ערך של השקעה בחברה כלולה תחילה למוניטין, ולאחר מכן ליתרת חשבון ההשקעה. בהתאם לסעיף 109 לתקן חשבונאות מספר 15 הפסד מירידת ערך שהוכר לגבי מוניטין לא יבוטל. לפיכך, גם אם בתקופות עוקבות חלה עליית ערך של ההשקעה, הפסד מירידת ערך עד גובה ההפסד מירידת ערך שהוקצה למוניטין לא יבוטל.

בעקבות דיון שנערך בוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB) פרסמה ועדה זו בחודש יוני 2007 כי הפסד מירידת ערך של השקעה בחברה כלולה, אשר נמדד לאחר יישום שיטת השווי המאזני, לא יוקצה בנפרד למוניטין הגלום ביתרת ההשקעה אלא להשקעה בכללותה ולפיכך אם הסכום בר-ההשבה של ההשקעה יעלה לאחר מכן, ההפסד מירידת ערך יבוטל. (ראה גם נייר עמדה בנושא ירידת ערך השקעה בחברה כלולה מחודש ינואר 2008). בתקינה הבינלאומית כלולות ההוראות לגבי ירידת ערך של השקעה בחברה כלולה בתקן חשבונאות בינלאומי 28 *השקעות בחברות כלולות*. בהתאם להחלטה כאמור לעיל, החליטה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים, לבצע תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 28 על מנת להבהיר את ההוראה לעיל. תיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 28 נכלל במסגרת פרויקט ה- Improvements וצפוי להתפרסם כתיקון בר-תוקף ברבעון השני של שנת 2008.

#### סוגיה חשבונאית

בעת המעבר לדיווח לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, אם הוכר הפסד מירידת ערך של השקעה בחברה כלולה, אשר נזקף למוניטין, ולאחר מכן חלה עליית ערך של ההשקעה בחברה הכלולה וכל זאת לפני מועד המעבר לדיווח לפי התקינה הבינלאומית (להלן - מועד המעבר), האם נדרש תיאום של ההשקעה בחברה הכלולה במאזן הפתיחה לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים (להלן - מאזן הפתיחה) בגין ביטול ההפסד מירידת ערך שהוקצה למוניטין בהתאם לתקינה הישראלית.

## דיון

תקן דיווח כספי בינלאומי 1 אימוץ לראשונה של תקני דיווח כספי בינלאומיים קובע בסעיפים 13 ו-15 כי ישות עשויה לבחור בהקלה לגבי צירופי עסקים, כפי שמפורט בנספח ב' לאותו תקן. בהתאם לסעיף 11 לנספח ב' מאמץ לראשונה יכול לבחור שלא ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים למפרע לצירופי עסקים מהעבר (צירופי עסקים שהתרחשו לפני מועד המעבר לתקני דיווח כספי בינלאומיים). כמו כן, קובע סעיף 2(ז) לנספח ב' כי הערך בספרים של מוניטין במאזן הפתיחה יהיה לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים במועד המעבר, למעט שלושה תיאומים מוגדרים, אם קיימים (נכסים בלתי מוחשיים, תמורה מותנית ועיתוי הבדיקה של ירידת ערך של המוניטין). סעיף 33 לאותו נספח קובע כי ההקלה לגבי צירופי עסקים מהעבר חלה גם על רכישות מהעבר של השקעות בחברות כלולות ושל זכויות בעסקאות משותפות.

## סיכום

יישום ההקלה של צירופי עסקים לרכישות מהעבר של השקעות בחברות כלולות מאפשרת מדידה של השקעה בחברה כלולה לפי כללי החשבונאות המקובלים הקודמים, תוך ביצוע תיאומים מסוימים כאמור לעיל. לדעת המשתתפים בדיון, מאחר והטיפול החשבונאי שנקט על ידי המאמץ לראשונה קודם לאימוץ תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים היה בהתאם לכללי החשבונאות שהיו מקובלים בישראל באותן תקופות, לא נדרש במאזן הפתיחה תיאום של ההשקעה בחברה כלולה בגין ביטול הפסד מירידת ערך שהוקצה למוניטין עקב עליית ערך של ההשקעה לפני מועד המעבר, אם המאמץ לראשונה בחר ליישם את ההקלה לגבי צירופי עסקים.