



הבהרה מספר 3

**הטיפול החשבונאי ברידת ערך של השקעה
ביחידה מוחזקת אוטונומית, שאינה חברה בת**

פברואר, 2004

הבהרה מספר 3 -

הטיפול החשבונאי בירידת ערך של השקעה ביחידה מוחזקת אוטונומית, שאינה חברה בת

© 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.

הסעיפים, המובאים באותיות מודגשות, מייצגים את העקרונות העיקריים של ההבהרה. סעיפים אלו יש לקרוא בהקשר לחומר הרקע וסעיפי ההסבר, המהווים חלק בלתי נפרד מההבהרה. כל הסעיפים בהבהרה מחייבים באותה מידה. הנספח שבהבהרה זו אינו בא להוסיף על כללי החשבונאות המצויים בגוף ההבהרה או לגרוע מהם. במקרה של שוני בין האמור בנספח לבין האמור בגוף ההבהרה, הוראותיה של האחרונה הן המחייבות. 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, ירידת ערך נכסים, ותקן חשבונאות מספר 13, השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ, ואינה משנה הוראות אלו, אלא מבהירה אותם.
2. סעיף 30 לתקן חשבונאות מספר 13, קובע כי כל הפרשי שער שנוצרו בתרגום הדוחות הכספיים של יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל לצורך הכללתם בדוחות הכספיים של התאגיד המדווח יסווגו כסעיף נפרד בהון העצמי עד למימוש ההשקעה נטו.
3. סעיף 37 לתקן חשבונאות מספר 13 קובע כי בעת המימוש של יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל, הפרשי התרגום יוכרו כהכנסות או כהוצאות באותה תקופה בה הוכר הרווח או ההפסד מהמימוש.
4. סעיף 47 לתקן חשבונאות מספר 15, ירידת ערך נכסים, קובע כי שווי השימוש של נכס המבוסס על תזרימי מזומנים נקובים במטבע חוץ יתורגם לפי שער חליפין ליום המאזן.

הסוגיות

5. מהו הטיפול החשבונאי הנדרש בדוחותיה הכספיים של החברה המחזיקה, בגין הפרשי תרגום שנוצרו והמתייחסים להפרשה לירידת ערך השקעה ביחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל?
6. מהו הטיפול החשבונאי הנדרש בדוחותיה הכספיים של החברה המחזיקה, בגין הפרשי תרגום במידה ואלה סווגו בעבר להון העצמי, בעת ביטול, חלקי או מלא, של ההפרשה לירידת ערך?

הבהרה

7. **דוחות הכספיים של החברה המחזיקה יסווגו הן הפרשי התרגום בגין ההשקעה והן הפרשי התרגום בגין הפרשה לירידת ערך לסעיף נפרד בהון העצמי, שיכונה "הפרשי תרגום בגין יחידות מוחזקות אוטונומיות".**
8. העיקרון שנקבע בתקן חשבונאות מספר 13 לגבי השקעה ביחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל הוא שהפרשי שער, הנובעים מתרגום הדוחות הכספיים של יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל, אינם מוכרים כהכנסות או כהוצאות, מאחר ולשינויים בשערי החליפין יש השפעה מעטה, אם בכלל, על תזרים המזומנים הנוכחי והעתיד מפעילות שוטפת של היחידה המוחזקת או של התאגיד המדווח. עיקרון זה חל על ההשקעה ביחידה המוחזקת האוטונומית בכללותה ואין להפריד את הטיפול החשבונאי בין ההשקעה לבין ההפרשה לירידת ערך של ההשקעה.
9. הסכום בר-ההשבה של השקעה ביחידה מוחזקת אוטונומית נקוב במטבע חוץ ולפיכך הסכום בר-ההשבה לפיו תוצג ההשקעה בספרי החברה המחזיקה הינו הסכום המתקבל ממכפלת הסכום הנקוב במטבע חוץ בשער החליפין לתאריך המאזן. הסכום בר-ההשבה עשוי להשתנות בתקופות הדיווח הבאות, עקב שינוי בשער החליפין. ההשפעה של שינוי בשער החליפין על סכום ההפרשה לירידת ערך תיזקף להון העצמי.
10. **הפרשי התרגום, שמתייחסים להפרשה לירידת ערך, יוכרו כהכנסות או כהוצאות, בתקופה בה חל קיטון בהפרשה לירידת ערך במונחי מטבע חוץ, באופן יחסי לקיטון בהפרשה לירידת ערך.**
11. הכרה בהפרשי התרגום, בגין ההפרשה לירידת ערך, כהכנסות או כהוצאות, בתקופה בה בוטלה במלואה ההפרשה לירידת ערך השקעה בחברה מוחזקת אוטונומית בחו"ל מחזירה את חשבון ההשקעה ואת הסעיף בהון העצמי הכולל את הפרשי התרגום לסכומם כפי שהיו,

אילולא הוכר הפסד מירידת ערך של ההשקעה. כמו כן, ההשפעה המצטברת על תוצאות הפעולות של הכרה בהפסד מירידת ערך וביטול מלא של ההפסד מירידת ערך היא אפס (הרווח מביטול הפסד מירידת ערך הוא בסכום זהה להפסד מירידת ערך).

תחילה

12. הבהרה זו תיושם בדוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר, 2004 או לאחר מכן. הוועדה מעודדת יישום מוקדם. אין להציג מחדש דוחות כספיים שפורסמו והמתייחסים לתקופות קודמות.

נספח א' - דוגמה ליישום הטיפול החשבונאי הנדרש על פי הבהרה זו

תאגיד א' מחזיק 40% מהון המניות המונפק והנפרע של תאגיד ב' החל ממועד הקמתו. תאגיד ב' הוא יחידה מוחזקת אוטונומית בחו"ל. מטבע המדידה וההצגה של תאגיד א' הינו שקל חדש. מטבע המדידה וההצגה של תאגיד ב' הינו דולר.

נתונים נוספים:

1. ליום 31 בדצמבר 2003, חלק תאגיד א' בהון העצמי של תאגיד ב' הינו 100 אלף דולר (400 אלף ש"ח) וקרן ההון בגין הפרשי תרגום הדוחות הכספיים של תאגיד ב' הינה אפס (0).
2. תוצאות הפעולות של תאגיד ב' היו מאוזנות לאורך השנים 2004-2005. כמו כן, הונו העצמי, המבוטא במטבע חוץ, לא השתנה בשנים האמורות.
3. במהלך שנת 2003 חלה ירידה משמעותית במחירי המניות של תאגיד ב', המצביעה על כך כי יש מקום לבחון אפשרות של ירידת ערך של ההשקעה ולקבוע את הסכום בר-ההשבה שלה.
4. להלן נתונים על הסכום בר-השבה של ההשקעה בתאגיד ב' בתאריכים מסוימים:

תאריך	סכום בר-השבה אלפי דולר
31.12.03	80
31.12.04	80
31.12.05	100

5. להלן שערי חליפין רלוונטיים:

תאריך	שער חליפין של הדולר
31.12.03	1: 4
31.12.04	1: 3
31.12.05	1: 3

6. מטעמי נוחות לא הובאה בחשבון השפעת המס.

31.12.03

בדיקת ירידת ערך ההשקעה

חשבון ההשקעה ליום 31.12.03 לפי שיטת השווי המאזני

<u>אלפי דולר</u>		<u>אלפי ש"ח</u>	
<u>100</u>	$100 * 4 =$	<u>400</u>	חלק בהון תאגיד ב'

סכום בר-השבה

<u>אלפי דולר</u>		<u>אלפי ש"ח</u>	
<u>80</u>	$80 * 4 =$	<u>320</u>	סכום בר-השבה (נתון)

כיוון שהסכום בר-ההשבה (80 אלפי דולר שהם 320 אלפי ש"ח) נמוך מחשבון ההשקעה לפי שיטת השווי המאזני (100 אלפי דולר שהם 400 אלפי ש"ח), יש להכיר בהפסד מירידת ערך בסך 80 אלפי ש"ח (20 אלפי דולר).

הרכב חשבון ההשקעה ליום 31.12.03 לאחר רישום הפסד מירידת ערך

<u>אלפי דולר</u>		<u>אלפי ש"ח</u>	
100	$100 * 4 =$	400	חלק בהון תאגיד ב'
<u>(20)</u>	$20 * 4 =$	<u>(80)</u>	בניכוי הפרשה לירידת ערך
<u>80</u>		<u>320</u>	ערך בספרים של ההשקעה

דוח רווח והפסד לשנה שנתיימה ביום 31.12.2003

בשנה שנתיימה ביום 31.12.2003 נזקף לדוח רווח והפסד, הפסד מירידת ערך השקעה בתאגיד ב' בסך 80 אלפי ש"ח.

31.12.04

בהתאם להבהרה מספר 1, בתקופות הדיווח העוקבות לתקופה בה נדרשה החברה המחזיקה לראשונה ליצור הפרשה לירידת ערך בגין השקעה בחברה המוחזקת, שאינה בת, תוצג ההשקעה בחברה המוחזקת בדוחות הכספיים על פי הנמוך מבין הסכום בר-ההשבה לבין חשבון ההשקעה לפי שיטת השווי המאזני.

למעשה, יש לחשב בכל תקופת דיווח את חשבון ההשקעה על בסיס הדוחות הכספיים של החברה המוחזקת (ללא ההפרשה) ולאמוד את הסכום בר-ההשבה של ההשקעה לאותו מועד (אם אין סימנים המעידים על שינוי באומדן זה, האומדן הקודם יהווה את הסכום בר-ההשבה). במידה והסכום בר-ההשבה נמוך יותר הרי שההפרש בין סכום זה לבין חשבון ההשקעה, אשר חושב כאמור לעיל מהווה את ההפרשה להפסד לאותו מועד.

עדכון הפרשה לירידת ערך השקעה

חשבון ההשקעה ליום 31.12.04 לפי שיטת השווי המאזני

<u>אלפי דולר</u>		<u>אלפי ש"ח</u>	
<u>100</u>	$100 * 3 =$	<u>300</u>	חלק בהון תאגיד ב'

סכום בר-השבה

<u>אלפי דולר</u>		<u>אלפי ש"ח</u>	
<u>80</u>	$80 * 3 =$	<u>240</u>	סכום בר-השבה (נתון)

לפיכך, חשבון ההשקעה יוצג על סך של 240 אלפי ש"ח.

הרכב חשבון ההשקעה ליום 31.12.04 לאחר עדכון הפרשה לירידת ערך

<u>אלפי דולר</u>		<u>אלפי ש"ח</u>	
100	$100 * 3 =$	300	חלק בהון תאגיד ב'
<u>(20)</u>	$20 * 3 =$	<u>(60)</u>	בניכוי הפרשה לירידת ערך
<u>80</u>		<u>240</u>	ערך בספרים של ההשקעה

חישוב הפרשי שער בגין השקעה בתאגיד ב'

<u>אלפי ש"ח</u>		
$\$100 * (4-3) =$	100	הפרשי שער בגין י.פ. חשבון השקעה ללא הפרשה לירידת ערך
$\$20 * (4-3) =$	<u>(20)</u>	הפרשי שער בגין י.פ. הפרשה לירידת ערך
$\$80 * (4-3) =$	<u>80</u>	הפרשי שער בגין יתרת פתיחה חשבון ההשקעה

הן הפרשי השער בגין ההשקעה ((100) אלפי ש"ח) והן הפרשי השער בגין הפרשה לירידת ערך (20) אלפי ש"ח) יסווגו כסעיף נפרד בהון העצמי.

תנועה בחשבון ההשקעה בתקופה 31.12.03-31.12.04

<u>אלפי ש"ח</u>		
	320	יתרה ליום 31.12.03
$100-20 =$	<u>(80)</u>	עדכון כנגד קרן הון
	<u>240</u>	יתרה ליום 31.12.04

דוח רווח והפסד לשנה שנתיימה ביום 31.12.2004

בשנה שנתיימה ביום 31.12.2004 לא נזקפו לדוח רווח והפסד סכומים כלשהם בגין ההשקעה בתאגיד ב', מאחר ותוצאות הפעולות של תאגיד ב' היו מאוזנות בשנה זו ולא חל שינוי בסכום בר-ההשבה של ההשקעה במונחי מטבע המדידה של החברה המוחזקת.

31.12.05

עדכון הפרשה לירידת ערך השקעה

חשבון ההשקעה ליום 31.12.05 לפי שיטת השווי המאזני

<u>אלפי דולר</u>		<u>אלפי ש"ח</u>	
<u>100</u>	$100 \times 3 =$	<u>300</u>	חלק בהון תאגיד ב'

סכום בר-השבה

<u>אלפי דולר</u>		<u>אלפי ש"ח</u>	
<u>100</u>	$100 \times 3 =$	<u>300</u>	סכום בר-השבה (נתון)

לפיכך, חשבון ההשקעה יוצג על סך של 300 אלפי ש"ח.

הרכב חשבון ההשקעה ליום 31.12.05 לאחר ביטול הפרשה לירידת ערך

<u>אלפי דולר</u>		<u>אלפי ש"ח</u>	
<u>100</u>	$100 \times 3 =$	<u>300</u>	חלק בהון תאגיד ב'

חישוב הפרשי שער בגין השקעה בתאגיד ב'

בשנת 2005 לא נוצרו הפרשי שער, כיוון שלא חל שינוי בשער החליפין.

דוח רווח והפסד לשנה שנסתיימה ביום 31.12.2005

להלן הסכומים שייזקפו לדוח רווח והפסד בשנה שנסתיימה ביום 31.12.2005 :

אלפי ש"ח

60	ביטול הפרשה לירידת ערך
<u>20</u>	הפרשי תרגום בגין הפרשה לירידת ערך
<u>80</u>	הכנסות שייזקפו לדוח רווח והפסד

תנועה בחשבון ההשקעה בתקופה 31.12.04-31.12.05

אלפי ש"ח

240	יתרה ליום 31.12.04
<u>60</u>	ביטול הפרשה לירידת ערך
<u>300</u>	יתרה ליום 31.12.05

סיכום

להלן הסכומים שנזקפו לדוח רווח והפסד במהלך השנים 2003-2005 :

אלפי ש"ח

(80)	שנת 2003
0	שנת 2004
<u>80</u>	שנת 2005
<u>0</u>	הכנסות שייזקפו לדוח רווח והפסד

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

חברי הוועדה

רו"ח, דב ספיר - יו"ר הוועדה

רו"ח חיים אסיאג
רו"ח יגאל גוזמן
פרופסור דן גלאי
פרופסור אריה גנס, רו"ח
רו"ח אבי זיגלמן
רו"ח דליה לב

צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון צדיק
רו"ח חיה פרשר

יועץ מקצועי לוועדה

רו"ח רונן מנשס

משתתפים קבועים

רו"ח יהודה אלגריסי
רו"ח דוד גולדברג
רו"ח רפי האפט
רו"ח צחי חבושה
רו"ח אדיר ענבר
רו"ח מוטי פרידמן
רו"ח יזהר קנה

ועדת מעקב ליישום תקן

חשבונאות מס' 15

רו"ח חיים אסיאג - יו"ר
רו"ח יהודה אלגריסי
רו"ח רפי האפט
רו"ח אודי הילמן
רו"ח אבי זיגלמן
רו"ח דב ספיר
רו"ח אדיר ענבר
מר מוטי שפיגל

המועצה של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

מר משה טרי, יו"ר רשות ני"ע - סגן יו"ר המועצה
רו"ח עופר מנירב, נשיא לשכת רו"ח - סגן יו"ר המועצה
פרופסור יאיר אורגלר, יו"ר דירקטוריון הבורסה
מר אייל בן שלוש, המפקח על שוק ההון
רו"ח דניאל דורון, לשכת התיאום של הארגונים הכלכליים
רו"ח אלכס הילמן, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
פרופסור צבי טלמון (רו"ח), נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
עו"ד טלי ירון-אלדר, נציבת מס הכנסה
רו"ח נחמיה מלך
מר עמוס מר חיים, נציג איגוד החברות הציבוריות הרשומות בבורסה
ד"ר אייל סולגניק, רו"ח - רשות ני"ע
עו"ד (רו"ח) מיכל עבאדי-בויאנגיו, סמנכ"ל משרד הבריאות
רו"ח יצחק רוטמן, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
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