

## החלטת אכיפה חשבונאית 5-23

### נושא ההחלטה:

קיבוץ מגזרי פעילות

### תאריך ההחלטה:

מרץ 2023

### סוג ותאריך הדיווח:

דוחות כספיים שנתיים ליום 31 לדצמבר 2022.

### תיאור הטיפול החשבונאי שיושם:

החברה זיהתה ארבעה מגזרי פעילות ("המגזרים המזוהים") בהתאם להוראות תקן דיווח כספי בינלאומי 8 ("IFRS 8" או "התקן").

לאורך שנות פעילותה, הציגה החברה בדוחותיה הכספיים המאוחדים השנתיים והרבעוניים, שלושה מגזרי פעילות מדווחים בלבד, זאת לאחר קיבוץ של שניים מהמגזרים המזוהים ("המגזר המקובץ").

לעמדת החברה, המגזרים המזוהים ניתנים לקיבוץ בהתאם להוראות IFRS 8, זאת עקב עמידתם בכל הקריטריונים לקיבוץ המפורטים בסעיף 12 לתקן, כמפורט להלן:

#### • קיום מאפיינים כלכליים דומים של המגזרים המקובצים (מבחן כמותי)

לעמדת החברה, על אף קיומם של פערים בין המגזרים המקובצים בעבר בשיעור הרווח הגולמי ובשיעור הרווח המדווח למקבל ההחלטות התפעולי הראשי בחברה ("CODM") – רווח גולמי בניכוי הוצאות מכירה ושיווק, הרי שמאחר שהמגזרים דומים במאפייניהם הכלכליים, קיבוץ המגזרים הינו נאות לאור השיקולים הנוספים דלהלן:

א. **הפעלת שיקול דעת בנוגע למדדי הרווחיות** – בנסיבות הרלוונטיות לחברה, לדעתה שיעור הרווחיות הגולמי אינו מייצג כיאות את מדד הרווחיות במגזרים. לכן לדעתה מדד הרווחיות העיקרי שיש לבחון לצורך הכרעה בשאלת הדמיון בין המגזרים הוא המדד הנסקר ע"י ה-CODM (כאמור לעיל-רווח גולמי בניכוי הוצאות מכירה ושיווק), בו (בהשוואה לשיעור הרווחיות הגולמית) השונות הייתה קטנה יותר.

ב. **ביצוע התאמות לרווחיות לצורך השוואה נאותה** – לעמדת החברה יש לבצע מספר התאמות למדד הנסקר על ידי ה-CODM הנדרשות על מנת להביא את מדד הרווחיות לבסיס עקבי, אחיד ובר השוואה בין המגזרים שקובצו. לאחר ביצוע התאמות אלו, שיעורי הרווחיות של המגזרים המקובצים כמעט זהים.

### ● קיום מבחנים איכותיים נוספים לרבות דמיון בתהליכי הייצור

סעיף 12 לתקן, מונה מבחנים איכותיים נוספים לצורך קיבוץ מגזרים. אחד המבחנים האיכותיים הינו "מהות תהליכי הייצור". ככלל, תהליכי ייצור של שני מגזרי פעילות או יותר עשויים להיחשב דומים אם הם חולקים, או מסוגלים לחלוק, מתקנים ועובדים משותפים או כאשר ישנו שימוש בחומרי גלם דומים. לעמדת החברה, על אף שמוצרי מגזר אחד הינם מיובאים, ומוצרי המגזר שני ברובם מייצור עצמי, מתקיים דמיון לעניין מהות תהליכי הייצור של המגזרים המקובצים. לעמדת החברה, בעת בחינה של מוצרים מיוצרים על ידי החברה יש לבחון את תהליכי הייצור על ידי החברה, ובעת בחינה של מוצרים מיובאים, יש לבחון את תהליכי הייצור אצל הספק. משכך, ולאור השימוש, בין היתר, בחומרי גלם דומים במוצרים בשני מגזרי הפעילות, גם בעת בחינת נושא זה עולה כי קיים דמיון בין שני המגזרים המזוהים במגזר המקובץ.

### החלטת סגל הרשות:

סגל הרשות לא קיבל את עמדת החברה לפיה ניתן היה לקבץ את שני המגזרים שזוהו בחברה לכדי מגזר מקובץ אחד. זאת הן בשל המבחן הכמותי והן בשל המבחן האיכותי (מהות תהליכי הייצור) שאינם מתקיימים.

### בסיס להחלטה:

סעיף 1 לתקן קובע את העיקרון המרכזי בתקן, מתן גילוי למידע שיאפשר למשתמשים בדוחותיה הכספיים של החברה להעריך את המהות ואת ההשפעות הפיננסיות של הפעילויות העסקיות שבהן החברה עוסקת ואת הסביבות הכלכליות שבהן היא פועלת. עיקרון מרכזי זה בא לידי ביטוי בתקן תוך יישום "גישת ההנהלה" – היינו, מתן גילוי למידע כספי בהתבסס על המידע שסוקר מקבל ההחלטות התפעוליות הראשי לצורך קבלת החלטות והקצאת משאבים.

סעיף 12 לתקן קובע כי קיבוץ מגזרי פעילות יכול שיעשה בהתקיים שלושה תנאים מצטברים:

1. אם הקיבוץ הוא עקבי לעיקרון המרכזי של התקן;
2. למגזרים יש מאפיינים כלכליים דומים;
3. המגזרים דומים בכל אחד מהפרמטרים המפורטים בסעיף 12 לתקן ובהם, מהות תהליכי הייצור (יחד עם מהות המוצרים והשירותים, סוג הלקוחות, שיטות הפצת המוצרים ומהות הסביבה המפקחת).

לעמדת סגל הרשות, אשר נתמכת בעיקרון המרכזי של התקן, ברירת המחדל הינה שהדיווח על מגזרי פעילות בדוחות הכספיים יהא זהה לאופן שבו ה-CODM סוקר את המגזרים באופן פנימי. הצגת מידע מצומצם יותר במסגרת הדוחות הכספיים ביחס לאופן הדיווח הפנימי בדרך של קיבוץ

**מגזרים שמורה למקרים שבהם הצגה שכזו אינה משנה את יכולתם של משתמשי הדוחות להעריך את המהות וההשפעות הפיננסיות של הפעילויות העסקיות שבהן החברה עוסקת ואת הסביבות העסקיות שבהן היא פועלת.**

להלן תוצג התייחסות סגל הרשות לטיעוני החברה:

- א. **לעניין המבחן הכמותי** – לאורך שנים קיימים פערים משמעותיים בשיעורי הרווחיות ביחס למגזרים שקובצו, זאת הן ברווח הגולמי והן ברווח המדווח ל-CODM. מבדיקת תוצאות החברה עלה, כי חלק מהפערים נבעו בשל הפער בתהליכי הייצור (כמתואר לעיל – ייבוא לעומת ייצור עצמי). סגל הרשות הפנה את החברה לעמדות שפרסם בעבר בדבר הנטל שיש להרים בעת בחינת מאפיינים כלכליים דומים כתנאי לקיבוץ בהתאם לתקן.<sup>1</sup>
- ב. **לעניין המבחן האיכותי** – לעמדת סגל הרשות, בחינת תהליכי הייצור צריכה להיעשות מנקודת מבטה של החברה. סגל הרשות אינו מקבל את עמדת החברה לפיה יש לבחון את הדמיון בין המגזרים מנקודת מבט חיצונית המתייחסת למאפייני המוצר הסופי בלבד. במקרה זה, מבחינת החברה מגזר אחד מבוסס על יבוא והשני בעיקר על ייצור עצמי. מבנה העלויות ושיעור המינוף התפעולי הינו שונה בתכלית כאשר מדובר במגזר מייבא (שיעור עלויות קבועות נמוך) בהשוואה למגזר יצרני (שיעור עלויות קבועות גבוה). כמו כן מגזר יצרני נדרש להשקעות הוניות משמעותיות בהשוואה למגזר מייבא שאינו נדרש להשקעות הוניות משמעותיות. על כן, בהינתן שלחברה מגזר שמוכר בעיקר מוצרים בייצור עצמי ומגזר שמוכר בעיקר מוצרים מיובאים, הרי שתנאי הדמיון במהות תהליכי הייצור אינו מתקיים.

**בהתבסס על כל האמור לעיל, לעמדת סגל הרשות מגזרי הפעילות של החברה אשר קובצו אינם בעלי מהות תהליכי ייצור דומה ואינם דומים במאפייניהם הכלכליים. כפועל יוצא, קיבוצם אינו עומד בהוראות סעיף 12 לתקן.**

### **תיאור התיקון:**

החברה קיבלה את עמדת סגל הרשות.

החברה עדכנה את מתכונת הגילוי המגזרי, לרבות עדכון מספרי השוואה, על מנת שזה ישקף גילוי מגזרי המפצל את שני המגזרים שקובצו. כתוצאה מהתיקון האמור הציגה החברה 4 מגזרי פעילות (חלף 3 מגזרים בני דיווח אשר הוצגו בדוחותיה הכספיים עד אותו מועד), וזאת בשים לב למבחני הספים הכמותיים הקבועים בתקן לעניין הצגת מגזרים בני דיווח.

<sup>1</sup> ובפרט ל-[החלטת אכיפה חשבונאית 22-1](#) שדנה בהרחבה בבחינת המאפיינים הכלכליים הדומים לזמן ארוך.