

החלטת אכיפה חשבונאית 8-23

נושא ההחלטה:

הקצאת סכומים בין מגזרי פעילות.

תאריך ההחלטה:

מרץ 2023.

סוג ותאריך הדיווח:

דוחות כספיים תקופתיים ליום 31 בדצמבר 2022.

תיאור הטיפול החשבונאי שיושם:

לחברה הפועלת בעיקר בתחום הקמעונאות ישנם מספר מגזרי פעילות ברי דיווח, ביניהם: (1) מגזר קמעונאות מזון ("מגזר הקמעונאות"); (2) מגזר חנויות פארמה ("מגזר הפארם"). במסגרת בדיקה שביצע הסגל, בחן סגל הרשות את שתי הסוגיות הבאות הנוגעות למדידת תוצאות המגזרים:

א. ירידת ערך מלאי

במקרה אחד, רכשה החברה מוצרים אשר היא נוהגת למכור בחנויות מגזר הפארם בלבד. מוצרים אלו נשמרו במחסני הספק לתקופה ארוכה ולאור התיישנות המוצרים נרשמה בגינם ירידת ערך מלאה. בשלב מאוחר יותר ולאחר שנרשמה ירידת הערך המלאה המוצרים הועברו לסניפי מגזר הפארם. בפועל התקשה מגזר הפארם למכור את המוצרים ואלו נמכרו בסכומים זניחים וחלקם אף הושמדו. על אף שכאמור מדובר במוצרים אשר החברה מוכרת רק בחנויות מגזר הפארם, ייחסה החברה את ירידת הערך בגינם למגזר הקמעונאות.

לטענת החברה הצגה זו התבססה בעיקר על גישת החברה שלפיה כל עוד מוצרים אינם מועברים לחנויות מגזר הפארם אלא נמצאים במחסן מרכזי (מרלוי"ג או במחסן של הספק), הם משויכים מבחינה חשבונאית למגזר הקמעונאות.

ב. מבצע שיווקי

במקרה שני החליטה החברה להעניק כמתנה ללקוחות האונליין של מגזר הקמעונאות, מוצרים שהיו משויכים למגזר הפארם. המוצרים האמורים הוענקו ללקוחות האונליין בתוספת תלוש הטבה למימוש בחנויות מגזר הפארם. לאור העובדה שמוצרים אלו שהו על מדפי חנויות מגזר הפארם במשך שנים רבות, הוכרה בעבר ירידת ערך מלאי בשיעור משמעותי מעלותם המקורית של המוצרים אשר יוחסה למגזר הפארם. במועד חלוקת המוצרים בחינם ללקוחות האונליין כמפורט לעיל, ביטלה החברה את ההוצאה בגין ירידת הערך שנרשמה במגזר הפארם והכירה

במלוא עלות המוצרים (בהתאם לעלותם המקורית לפני ירידת הערך) במסגרת מגזר הקמעונאות (בדרך של רישום הנחה ללקוחות).

לטענת החברה הצגה זו התבססה בעיקר על גישת החברה שלפיה מבצע השיווק נעשה במסגרת פעילות האונליין של מגזר הקמעונאות, ומשכך יש לראות במלוא עלויות המבצע כעלות המיוחסת למגזר הקמעונאות.

החלטת סגל הרשות:

לאור הנסיבות המתוארות לעיל ובהתבסס על הוראות תקן דיווח כספי בינלאומי 8 – מגזרי פעילות "IFRS 8" או "התקן"), לעמדת סגל הרשות:

(1) בנוגע לירידת ערך מלאי – הטיפול החשבונאי בסיווג הוצאות ירידת הערך בגין המוצרים למגזר הקמעונאות היה בלתי נאות, שכן על החברה היה לסווג את ירידת הערך למגזר הפארם.

(2) בנוגע למבצע השיווקי – הטיפול החשבונאי בביטול ירידת הערך במגזר הפארם ויחוס כל העלות המקורית של המוצרים למגזר הקמעונאות היה בלתי נאות ועל החברה היה לייחס את עלות המוצרים שחולקו למגזר הפארם.

הבסיס להחלטה:

תקן דיווח כספי בינלאומי 8 – מגזרי פעילות "IFRS 8" או "התקן") מחייב לדווח מידע אודות מגזרי הפעילות של החברה בהתאם לקריטריונים המפורטים בתקן. בהתאם לסעיף 25 לתקן, הקצאות של הכנסות, הוצאות, רווחים או הפסדים ייכללו בקביעת הרווח או ההפסד המגזרי רק אם הם נכללים ברווח או ההפסד המגזרי אשר משמש את מקבל ההחלטות התפעוליות הראשי ("ה-CODM"). אולם הסעיף קובע כי אם סכומים מוקצים לרווח או להפסד מגזרי מדווח, לנכסי מגזר מדווחים או להתחייבויות מגזר מדווחות, סכומים אלו יוקצו על בסיס סביר.

על רקע האמור, יובאו להלן נימוקי סגל הרשות ביחס לכל אחת מההחלטות הנ"ל:

1. ירידת ערך מלאי:

לעמדת הסגל, בנסיבות העניין, הקצאת המלאי וירידת הערך בגינו מלכתחילה למגזר הקמעונאות חלף הקצאתו למגזר הפארם אינה הקצאה על בסיס סביר והיא עומדת בניגוד לעקרונות ייחוס ירידות ערך בהתאם לשיוך המגזרי הנאות של מוצרים לפי סוגם, מהותם, וכן המגזר שהזמין אותם ושאליו הם היו מיועדים במקור (ואף נמכרו במסגרתו בסופו של יום).

יתרה מכך, לעמדת הסגל, ככלל ייחוס למגזר הקמעונאות בלבד של כל העלויות בגין ירידת ערך מלאי הנמכר בשני המגזרים (קמעונאות וחנויות פארמה) ואינו בעל ייעוד מוגדר מראש בעת קליטתו, מבלי לבצע ייחוס של חלק מעלויות ירידת ערך המלאי למגזר הפארם לפי מנגנון סביר, אינו מהווה הקצאה על בסיס סביר כנדרש לפי סעיף 25 ל-IFRS 8.

לעמדת הסגל, בנסיבות המתוארות לעיל, הקצאת כלל עלויות המלאי למגזר הקמעונאות בלבד מובילה לתוצאה שגויה, שבה לא מוכרות במסגרת תוצאות מגזר הפארם כלל עלויות המלאי שנרכשו עבורו, לרבות ירידות הערך האפשריות, וזאת רק בשל מיקומו הפיזי של המלאי לאורך הליך רכישתו או מכירתו.

2. העברת מלאי ממגזר הפארם למגזר הקמעונאות:

בנסיבות המתוארות לעיל בוצעה העברה של מלאי ממגזר הפארם למגזר הקמעונאות בהתאם לערכי קנייתו של המלאי, לאחר שהמלאי שהה תקופה ארוכה מאוד בסניפי מגזר הפארם מבלי שנמכר ואף בוצעה בגינו הפרשה משמעותית לירידת ערך במגזר הפארם. כתוצאה מכך, העברת המלאי הובילה למעשה לביטול הפסדים בגין ירידות הערך של המלאי שהוכרו או שהיו צפויות להיות מוכרות במגזר הפארם אלמלא העברת המלאי. לעמדת הסגל, מדובר על הקצאה בלתי סבירה, וזאת מכיוון שמלאי זה נרכש מלכתחילה לשם מכירתו ללקוחות מגזר הפארם והמוצרים במהותם הם כאלו שנמכרים בעיקר או רק בסניפי מגזר הפארם. קבלת ההחלטה לשנות את ייעוד המלאי התקבלה בדיעבד, לאחר שהוכרה ירידת הערך בתקופה שבה המוצר היה מיועד למכירה ללקוחות מגזר הפארם.

יתרה מזאת, גם בנוגע ליתרת עלות המלאי (דהיינו ערך המלאי לאחר הכרה בירידת הערך), לעמדת סגל הרשות, הקצאת עלות זו למגזר הקמעונאות בלבד ולא למגזר הפארם היא הקצאה בלתי סבירה. הטעם לכך הוא שחלוקת המלאי ללקוחות האונליין ובשים לב לנסיבות הספציפיות של המקרה, נועדה בעיקר למטרת הגברת המודעות והחשיפה של מוצרי מגזר הפארם בפלטפורמת האונליין של מגזר הקמעונאות, כאשר מגזר הפארם עצמו נשא בעלויות הכרוכות בחלוקת המלאי ואף צירף לארזות המוצרים קופוני הנחה לקנייה עתידית בחנויות הפארם בלבד. כמו כן, בחינת הנושא העלתה בנוסף, כי החברה אינה נוהגת כדבר שבשגרה לחלק מוצרים במתנה ללקוחות האונליין שלא אגב מבצעי קידום מכירות של מוצרים חדשים. לפיכך, לעמדת הסגל נכון יותר היה לסווג גם את יתרת עלות המלאי למגזר הפארם ולא לשייכה למגזר הקמעונאות.

תיאור התיקון:

החברה קיבלה את עמדת סגל הרשות. בנסיבות המקרה, בעקבות בדיקות שערכה החברה ולאחר בחינת ההשפעה האפשרית של שני האירועים הנ"ל על הדוחות הכספיים של החברה, סגל הרשות החליט שלא להתערב בעמדת החברה שלפיה השפעת שני אירועים אלה אינה עולה לכדי טעות מהותית בדוחותיה הכספיים של החברה אשר מחייבת פרסום מחדש של הדוחות הכספיים. על כן, החברה ביצעה התאמה לא מהותית בדרך של הצגה מחדש של מספרי ההשוואה במסגרת ביאור המגזרים בדוחות הכספיים של החברה לשנת 2022.