

דוח ריכוז ממצאים בנושא מלאי

מחלקה מקצועית - נובמבר 2016

רקע

מלאי הינו אחד מהסעיפים המרכזיים והמהותיים בדיווח כספי של חלק ניכר מהתאגידים המדווחים, זאת נוכח השפעתו הישירה על רווחיות התאגיד וההון החוזר שלו.

תקן חשבונאות בינלאומי 2 (להלן - "IAS 2" או "התקן") קובע את הטיפול החשבונאי במלאי. בהתאם לתקן, הסוגיה העיקרית בטיפול החשבונאי במלאי היא סכום העלות שיוכר כנכס ויוצג עד שיוכרו ההכנסות הקשורות בו. התקן מספק הנחיות לקביעת העלות, והכרה בה לאחר מכן כהוצאה, לרבות ירידות ערך נדרשות לשווי מימוש נטו. התקן מספק כמו כן הנחיות לנוסחאות עלות המשמשות להקצאת עלויות למלאי ולגילוי הנדרש בגין המלאי בדוחות הכספיים.

יחידת הביקורת של מחלקת תאגידים (להלן - "סגל הרשות") ביצעה ביקורת רחב בנושא מלאי. במדגם שכלל 5 תאגידים מדווחים מענפים שונים (להלן - "חברות המדגם"). הביקורת בחנה, בין היתר, את המדידה והגילוי של מלאי החברות כפי שדווח בדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2014 (להלן - "מועד הדיווח") וכן במספר תקופות נוספות בשנים 2013 ו-2015 (להלן - "מועדי השוואה").

בנובמבר 2016, פרסם סגל הרשות דוח ריכוז ממצאים (להלן - "דוח הממצאים") המפרט מספר סוגיות המתייחסות הן להיבטי מדידה והן להיבטי גילוי אשר עלו במסגרת הביקורת, וזאת במטרה לשקף בפני ציבור התאגידים המדווחים את עמדות סגל הרשות בכל הנוגע לסוגיות אלה.

יצוין כי סגל הרשות בחן בחברות המדגם ארבעה נושאים עיקריים כדלקמן:

- השיטה המיושמת בחברה המבוקרת למדידת המלאי ובחינת עקביות יישומה במהלך התקופות הנבדקות בביקורת.
- התאמת יתרות דוחות המלאי ליתרות שדווחו בדוחות הכספיים.
- בחינת מדידת ערך המלאי על ידי בחינת עלות מול שווי מימוש נטו ובחינת צורך בהפחתת ערך של פריטי מלאי בשים לב לקצב מכירתם ביחס למחזור התפעולי של החברה המבוקרת ("מלאי איטי" ו/או "מלאי מת").
- עמידת החברה המבוקרת בדרישות הגילוי על פי תקני חשבונאות והגילוי מכוח תקנות ניירות ערך.

להלן סקירה של עיקרי דוח הממצאים השיטה המיושמת בחברה למדידת עלות המלאי

בהתאם ל- IAS 2:

"23. יש לקבוע את עלות המלאי של פריטים, שאינם בני-החלפה (not ordinarily interchangeable) ושל סחורות או שירותים שיוצרו והופרדו לצורך פרויקטים ספציפיים, על ידי זיהוי ספציפי של העלויות שלהם."

"25. יש לקבוע את עלות המלאי, שסעיף 23 אינו מתייחס אליו, באמצעות נוסחת נכנס-ראשון, יוצא-ראשון (FIFO) או באמצעות נוסחת ממוצע משוכלל של העלות. ישות תשתמש באותה נוסחת עלות לגבי כל מלאי בעל אופי ושימוש דומים בישות. לגבי מלאי בעל אופי או שימוש שונים, ניתן להצדיק שימוש בנוסחאות עלות שונות."

סגל הרשות בחן את השיטה שיושמה בחברות המדגם במועד הביקורת ובמועדי השוואה וכן את עקביות יישומה בתקופות האמורות. ממצאי הביקורת העלו כי כלל חברות המדגם יישמו באופן עקבי את אותה שיטת מדידה, במועדים האמורים. למעט חברה אחת, שביצעה שינוי בשיטת המדידה מנוסחת FIFO לנוסחת ממוצע משוכלל, תוך מתן גילוי על העדר השפעה מהותית של השינוי בדוחות הכספיים כנדרש בתקן.

התאמת יתרות דוחות המלאי ליתרות שדווחו בדוחות הכספיים

בבדיקה זו ביקש סגל הרשות לבחון את ההתאמה בין פריטי המלאי המרכיבים את יתרות המלאי בדוחות הכספיים של חברות המדגם למועד הביקורת, לבין יתרות המלאי בהתאם לדוחות מלאי שנערכו למועד הביקורת. להלן עיקרי הממצאים:

יתרות מלאי שלא נמצאו בספירות המלאי

באחת מחברות המדגם נמצא כי למועד הביקורת נכללה בדוחות הכספיים יתרת מלאי שלא נמצאה בספירות המלאי. בבדיקה שבוצעה על ידי החברה בעקבות הביקורת, נמצא ליקוי דומה גם בדוחות הכספיים לשנים קודמות.

טעות בחישוב יתרות המלאי

במקרה אחר נמצאה טעות בערך המלאי כפי שהוצג בדוחותיה הכספיים של החברה למועד הביקורת, שמקורה בחישוב שגוי בגיליון אלקטרוני בו חושבה יתרת המלאי לדוחות הכספיים.

מדידת המלאי

בהתאם ל- IAS 2:

"9. מלאי יימדד לפי הנמוך בין עלות לבין שווי מימוש נטו."

"28. יתכן ולא ניתן יהיה להשיב את עלות המלאי אם המלאי ניזוק, אם הוא התיישן, במלואו או חלקו, או אם מחיר המכירה שלו ירד..."

מדידת מלאי על פי הנמוך מבין עלות לבין שווי מימוש נטו

במסגרת בדיקה זו ביקש סגל הרשות לבחון את נאותות ההפרשה לירידת ערך מלאי בגין פריטי מלאי ששווי המימוש נטו שלהם נמוך מעלותם בספרים. להלן עיקרי הממצאים:

אי ביצוע בחינת עלות מול שווי מימוש נטו לכלל פריטי המלאי

באחת החברות נמצא כי באופן עקבי, מידי תקופה ותקופה ולכל תאריך מאזן, בוחנת החברה מחיר עלות מול מחיר מכירה רק לגבי קבוצת פריטים מצומצמת **קבועה** אחת בלבד ולא לגבי כלל הפריטים שברשותה, זאת באופן שאינו עולה בקנה אחד עם הוראות התקן. במקרה האמור, בדיקה מלאה לכלל פריטי המלאי העלתה את הצורך ברישום הפחתת ערך של מספר פריטים נוספים.

בחברה אחרת נמצא כי באופן חד פעמי למועד הביקורת בוצעה בחינה מדגמית בלבד של מספר פריטי מלאי לגביהם נבדק מחיר העלות מול מחיר המכירה ואף בוצעה הפחתה לגבי חלק מפריטי המלאי. אולם הבדיקה לא בוצעה לפריטים אחרים, באופן שאינו עולה בקנה אחד עם הוראות התקן. גם במקרה זה נמצא כי לו הייתה מתבצעת בדיקה כנדרש, החברה הייתה נדרשת להפחית את ערכם של מספר פריטי מלאי נוספים.

השוואת מחירי עלות מול מחירי מכירה שגויים

במקרה מסוים נמצא כי בבחינה של עלות המלאי מול מחירי המכירה אותה ביצעה החברה למועד הביקורת, ואשר על פיה הכירה החברה בירידת ערך מלאי, מחירי המכירה ששימשו לבחינה היו שגויים שכן, הם התבססו על מחירי המכירה ששימשו את החברה בבחינת הצורך בהפחתת ערך המלאי גם בשנה קודמת (קרי, **מחירי המכירה לא עודכנו**). כתוצאה מכך, חישוב הפרשה לירידת ערך מלאי למועד זה היה שגוי.

בחינת עלות פריטי מלאי מול מחירי מכירה ברמת ספק ולא ברמת הפריט

חברה אחרת יישמה מתודולוגיה לבחינת עלות המלאי מול מחירי המכירה ברמת הספק (דהיינו, נבחנה הרווחיות של כלל המוצרים המסופקים על ידי כל אחד מהספקים **במקובץ**) ולא ברמת פריט, כך שמקום בו לא נמצא כי קיים הפסד גולמי ברמת הספק, לא בוצעה הפחתה בגין ירידת ערך. כפועל יוצא מיישום מתודולוגיה זו, נוצרה השפעה מקזזת בין פריטי מלאי שונים המסופקים על ידי אותו ספק, וזאת בניגוד להוראות התקן. בעקבות הביקורת, החברה ביצעה בדיקה נוספת ברמה של כל פריט מלאי, ומצאה כי היה עליה להפחית את ערכם של מספר רב של פריטים נוספים בגינם לא התבצעה הפחתה כנדרש.

חישוב הפחתת ערך מלאי על כמות פריטים שגויה

באחת החברות נמצא כי הפחתת מחיר לשווי מימוש נטו לגבי פריט מסוים, בוצעה בהתבסס על כמות פריטים שגויה (כמות שונה מזו שהייתה בפועל למועד הביקורת), כתוצאה מכך יתרת המלאי בדוחות הכספיים למועד הביקורת הייתה שגויה.

מלאי "איטי" ו/או מלאי "מת"

במסגרת בדיקה זו ביקש סגל הרשות לבחון האם בחברות המדגם מוחזקים פריטי מלאי מעבר לתקופת המחזור התפעולי שלהן, וככל שכן, האם נדרש היה לבצע בגין פריטי מלאי אלה הפרשה לירידת ערך.

מדיניות הפחתת מלאי איטי שגוייה

אחת מחברות המדגם המחזיקה ביתרות משמעותיות של מלאי איטי, אימצה במהלך שנת 2014 מדיניות הפחתת מלאי איטי לפיה יתרות מלאי איטי מופחתות בהתאם לבחינה מטריציונית של שני פרמטרים שנלקחים בחשבון: משך התקופה שהפריט מוחזק במלאי ותקופת גלגולו.

במהלך הביקורת ובעקבות הערות סגל הרשות, ביצעה החברה בחינה מחודשת למדיניותה האמורה, והגיעה למסקנה כי שיעורי הפחתת המלאי כפי שנקבעו על ידה בשנת 2014 מביאים לתוצאה בה נרשמות הפחתות לא סבירות של פריטי מלאי מסוימים, ומשכן, יש לעדכן את המדיניות בנושא.

חוסר אחידות במדידת המלאי האיטי בדוחות המאוחדים

בשתיים מחברות המדגם, נמצא כי מדיניות הפחתת מלאי איטי כפי שאומצה על ידן, אינה מיושמת באופן אחיד על ידי כלל החברות בקבוצה. כך נמצא כי בגין פריטי מלאי זהים שהוחזקו על ידי חברות שונות בקבוצה בעלות פעילות דומה, יושמה מדיניות הפחתה שונה וזאת שלא בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים. בעקבות הביקורת החברות עדכנו את המדיניות ואת יישומה לכלל חברות הקבוצה.

ליקויים בתהליך הערכת מלאי איטי

בשתיים מחברות המדגם, נמצא כי אין תהליך מובנה לבחינת הצורך בהפחתת מלאי איטי. כך לדוגמה, באחת החברות לא נמצא שקיים דוח ייעודי כלשהו לבחינת מלאי איטי, דבר שגרם בפועל לאי זיהוי מלאי איטי בגינו החברה נדרשה להכיר בהפרשה לירידת ערך.

טעות בהיוון עלויות למלאי

בהתאם ל- IAS 2:

"10. עלות המלאי תכלול את כל עלויות הרכישה, עלויות ההמרה ועלויות אחרות שהתהוו בהבאת המלאי למיקומו ולמצבו הנוכחיים..."

ממצאי הביקורת העלו כי אחת מחברות המדגם היוונה עלויות הגבוהות מאלה שהתהוו לה בפועל וזאת כתוצאה מטעות, כפועל יוצא מכך הציגה החברה בדוחות הכספיים יתרת מלאי בסכום גבוה יותר מזה שהיה בפועל.

גילוי

במסגרת בדיקה זו, ביקש סגל הרשות לבחון את נאותות הגילוי הנדרש בהתאם לתקני חשבונאות ותקנות ניירות ערך למועד הביקורת.

גילוי בהתאם ל- IAS 2

ממצאי הביקורת העלו כי ככלל, ניתן גילוי נאות בהתאם לנדרש בתקן, למעט שני ממצאים:

א. חברה אחת לא כללה גילוי אודות סכום ירידת הערך שהוכר כנדרש על פי סעיף 36(ה) לתקן;

ב. חברה אחרת הציגה בגילוי סכום ירידת ערך שגוי שלא תאם לסכום ירידת ערך שהוכר בפועל בדוחות הכספיים.

גילוי מכוח תקנות ניירות ערך ותקני חשבונאות אחרים

גילוי בדבר שינוי מדיניות הפחתת מלאי איטי

במקרה מסוים עדכנה חברה בשנת 2014 את מדיניות הפחתת המלאי איטי, אולם ביצעה זאת מבלי לתת לכך גילוי בהתאם לנדרש על פי סעיפים 125 ו-129 לתקן חשבונאות בינלאומי 1, הצגת דוחות כספיים (IAS 1).

גילוי על תקופת מחזור תפעולי

במקרה אחר נמצא כי חברה לא כללה בדוחותיה גילוי בנוגע לתקופת המחזור התפעולי וזאת בניגוד לנדרש על פי הוראות תקנה 8 לתקנות ניירות ערך.

גילוי על פריטי מלאי שחזוי שיושבו לאחר יותר מ-12 חודשים לאחר תקופת הדיווח

סעיף 65 ל- IAS 1 קובע כי מידע לגבי המועדים החזויים למימוש של נכסים והתחייבויות הוא שימושי לצורך ההערכה של הנזילות וכושר הפירעון של ישות. כמו כן קובע הסעיף כי מועד ההשבה החזוי של נכסים לא כספיים כגון מלאי, הוא שימושי בין אם הוא מסווג כשוטף ובין אם מסווג כלא שוטף. לפיכך, על ישות לתת גילוי לסכום פריטי המלאי שחזוי שיושבו (recovered) לאחר יותר מ-12 חודשים לאחר תקופת הדיווח. במסגרת הביקורת נמצא שבדוחותיה של אחת מהחברות במדגם לא קיים גילוי כאמור.

נושאים נוספים שעלו אגב הביקורת - סיווג מלאי חלקי חילוף במסגרת סעיף המלאי חלקי סעיף הרכוש הקבוע

סעיף 8 לתקן חשבונאות בינלאומי 16, רכוש קבוע (IAS 16) קובע כי פריטים כמו חלקי חילוף, ציוד גיבוי וציוד עזר מוכרים בהתאם ל- IAS 16 כאשר הם מקיימים ההגדרה של רכוש קבוע. אחרת, פריטים אלה מסווגים כמלאי.

במהלך הביקורת נמצא כי אחת מחברות המדגם, סיווגה מספר פריטי מלאי כמלאי חלקי חילוף בדוחותיה הכספיים (דהיינו, כנכס שוטף), על אף שאותם פריטים מקיימים את ההגדרה של רכוש קבוע.

השלכות הביקורת ואופן תיקון ממצאי הביקורת על ידי חברות המדגם

ממצאי הביקורת כפי שפורטו הצביעו על מספר טעויות וליקויים ברמת מהותיות שונה במדידת והצגת המלאי בדוחות הכספיים של שלוש מתוך חמש חברות המדגם. חברות אלה תיקנו את הטעויות בדוחות הכספיים בהתאם למידת המהותיות שלהן כאמור. כך, חברה אחת ביצעה תיקון בדרך של הצגה מחדש (restatement) של דוחותיה הכספיים בגין **טעות מהותית**, ושתי החברות האחרות תיקנו את הטעויות במסגרת דוחות כספיים לתקופות שוטפות כהתאמה לא מהותית של מספרי ההשוואה.

יובהר כי האמור לעיל מהווה סקירה תמציתית של דוח הממצאים ולפיכך אינו מהווה תחליף לקריאת נוסחו המלא ולבחינת מכלול השלכות הנגזרות מכוחו.

לקישור לדוח הממצאים כפי שפורסם על ידי סגל הרשות [לחץ/י כאן](#).

בברכה,

המחלקה המקצועית