

# תקן חשבונאות מספר 26

## מלאי

אוגוסט 2006

The Israel Accounting Standards issued by the Israel Accounting Standards Board are often based on and may include parts of the text of the International Accounting Standards published by the International Accounting Standards Board (IASB).

International Accounting Standards, Exposure Drafts, and other IASB publications are copyright of the International Accounting Standards Board, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom, Telephone: +44 (020) 7353-0565, FAX: +44 (020) 7353-0562, E-mail: [publications@iasc.org.uk](mailto:publications@iasc.org.uk), Internet: <http://www.iasc.org.uk>.

All rights reserved. No part of the text of IASB's publications may be translated, reprinted or reproduced or utilized in any form either in whole or in part by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the International Accounting Standards Board.

The International Accounting Standards have been translated to Hebrew and are published by Israel Accounting Standards Board with the permission of IASB.

*The approved text of the International Accounting Standards is that published by the IASB in the English language and copies may be obtained direct from IASB.*



International Accounting Standards Committee ® The "Hexagon Device", "IAS", "IASB" and "International Accounting Standards" are registered Trade Marks of the International Accounting Standards Board and should not be used without the approval of the International Accounting Standards Board.

תקני חשבונאות ישראליים המתפרסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות מתבססים לעיתים או עשויים לכלול חלקים מנוסח תקני חשבונאות בינלאומיים המתפרסמים על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים.

לוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים זכויות יוצרים בתקני חשבונאות בינלאומיים, הצעות לתקני חשבונאות בינלאומיים, וחומר אחר המתפרסם על ידה. כתובתה של הוועדה: United Kingdom, London, 166 Fleet Street, EC4A 2DY. טלפון: +44 (020) 7353-0565, פקס: +44 (020) 7353-0562, דואר אלקטרוני: [publications@iasc.org.uk](mailto:publications@iasc.org.uk), אינטרנט: <http://www.iasc.org.uk>

כל הזכויות שמורות. אין לתרגם, להעתיק, לשכפל, או לעשות שימוש בחלק כלשהו של פרסומי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים, אם באמצעים אלקטרוניים או מכניים או בכל אמצעי אחר, הקיים היום, או שיהיה קיים בעתיד, לרבות צילום, הקלטה או שימוש בכל שיטת אחסון ואחזור מידע, ללא הסכמה מוקדמת בכתב מהוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים.

תרגום תקני חשבונאות בינלאומיים ופרסומם בשפה העברית בידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות נעשה בהסכמת הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים.



תצורת המשושה, "IAS", "IASB", ו-"International Accounting Standards" הם סימני מסחר רשומים של הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים ואין לעשות בהם שימוש ללא אישורה.

# תקן חשבונאות מספר 26

## מלאי

אוגוסט 2006

### תוכן עניינים

#### סעיפים

א-ט	מבוא
1	מטרת התקן
2-5	תחולה
6-8	הגדרות
9-33	מדידת מלאי
10-22	עלות המלאי
11	עלויות רכישה
12-14	עלויות המרה
15-18	עלויות אחרות
19	עלות מלאי של ספק שירותים
20	עלות ייצור חקלאי הנאסף מנכסים ביולוגיים
21-22	שיטות למדידת העלות
23-27	נוסחאות עלות
28-33	שווי מימוש נטו
34-35	הכרה ברווח או בהפסד
36-39	גילוי
40	הוראות מעבר
41	תחילה

נספח - ההבדלים בין תקן חשבונאות מספר 26, מלאי, לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 2, מלאי (מרס 2004)

## תקן חשבונאות מספר 26

### מלאי

אוגוסט 2006

© 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.

תקני חשבונאות בינלאומיים או חלקים מהם תורגמו לעברית ונכללו במסגרת תקני חשבונאות בישראל באישור הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים. הנוסח המחייב של תקני חשבונאות בישראל הוא זה המפורסם על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות בשפה העברית.

כל התייחסות לתקינה בינלאומית המובאת בגוף התקן, או בהערות השוליים לתקן, או בנספחים, אין בה כשלעצמה כדי קביעה כי אותו תקן חשבונאות בינלאומי או חלקים ממנו אומצו על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ככלל חשבונאי בישראל.

תקן זה מובא בסעיפים 1-41. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. תקן זה יש לקרוא בהקשר למטרת התקן. תקני החשבונאות וההבהרות המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

## מבוא

א. תקן זה, המבוסס על תקן חשבונאות בינלאומי מספר 2, מלאי, קובע את הטיפול החשבונאי במלאי.

## הוראות מעבר ותחילה

ב. תקן זה יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר, 2007 או לאחר מכן, ויישם בדרך של ישום למפרע.

## תחולה

ג. התקן אינו חל על מלאי עבודה בתהליך הנובע מחוזי ביצוע, שתקן חשבונאות מספר 4 חל עליו, על מלאי בניינים למכירה, שתקן חשבונאות מספר 2 חל עליו, על מכשירים פיננסיים וכן על נכסים ביולוגיים הקשורים לפעילות חקלאית ולייצור חקלאי בעת אסיף.

ד. הוראות המדידה בתקן אינן חלות על מלאי, המוחזק על ידי יצרני מוצרים חקלאיים, ומוצרי יער, ייצור חקלאי אחרי אסיף ומינרלים ומוצרים מינרליים, אם בהתאם לנוהג מקובל בענפים אלו, המלאי נמדד בשווי מימוש נטו. אם מלאי זה אינו נמדד בשווי מימוש נטו, יחולו הוראות המדידה בתקן ולצורך יישום התקן, העלות במועד האסיף תהיה שוויו ההוגן בניכוי אומדן עלויות בנקודת המכירה באותו מועד.

בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 41, חקלאות, עלויות בנקודת מכירה כוללת עמלות לברוקרים וסוחרים, היטלים של רשויות פיקוח וכן מיסי העברה ומכס. עלויות בנקודת מכירה אינן כוללת עלויות הובלה ועלויות אחרות הנחוצות על מנת להביא את הנכסים לשוק.

ה. הוראות המדידה בתקן אינן חלות על מלאי סחורות שיש להן מחיר שוק מצוטט (commodities), המוחזק על ידי ברוקרים, הנמדד בשווי הוגן בניכוי עלויות מכירה.

## מדידה

ו. התקן קובע כי מלאי נמדד לפי הנמוך בין עלות לבין שווי מימוש נטו.

ז. בהתאם לתקן, עלות המלאי כוללת את כל עלויות הרכישה, עלויות הייצור ועלויות אחרות שהתהוו בהבאת המלאי למיקומו ולמצבו הנוכחיים.

ח. התקן קובע כי עלות המלאי של פריטים, שאינם בני החלפה (not ordinarily interchangeable) ושל סחורות או שירותים שיוצרו והופרדו לצורך פרויקטים ספציפיים, תקבע על ידי זיהוי ספציפי של העלויות שלהם. עלות מלאי אחר תקבע באמצעות נוסחת נכנס-ראשון, יוצא-ראשון (FIFO) או באמצעות נוסחת ממוצע משוקלל של העלות. התקן דורש מישות להשתמש באותה נוסחת עלות לגבי כל מלאי בעל אופי ושימוש דומים לישות. לגבי מלאי בעל אופי או שימוש שונים, ניתן להצדיק שימוש בנוסחאות עלות שונות.

#### הכרה ברווח או בהפסד

ט. בהתאם לתקן, כאשר מלאי נמכר, הערך בספרים של מלאי זה מוכר כהוצאה בתקופה בה מוכרות ההכנסות הקשורות. הסכום של ירידת ערך כלשהי של מלאי לשווי מימוש נטו וכל ההפסדים בגין מלאי מוכרים כהוצאה בתקופה בה התרחשו. סכום הביטול של ירידת ערך כלשהי של מלאי, הנובע מעלייה בשווי מימוש נטו, מוכר כהפחתת סכום המלאי שמוכר כהוצאה בתקופה בה הביטול מתרחש.

## תקן חשבונאות מספר 26, מלאי

### מטרת התקן

1. מטרת התקן היא לקבוע את הטיפול החשבונאי במלאי. הסוגיה העיקרית בטיפול החשבונאי במלאי היא סכום העלות שיוכר כנכס ויוצג עד שיוכרו ההכנסות הקשורות. תקן זה מספק הנחיות לקביעת העלות והכרה בה לאחר מכן כהוצאה, לרבות ירידת ערך (write-down) כלשהי לשווי מימוש נטו. התקן מספק גם הנחיות לנוסחאות עלות שמשמשות להקצאת עלויות לסוגי מלאי שונים.

### תחולה

2. תקן זה חל על כל סוגי המלאי, למעט:

א. עבודה בתהליך הנובעת מחוזי ביצוע, כולל חוזי שירות הקשורים במישרין (ראה תקן חשבונאות מספר 4, עבודות על פי חוזה ביצוע);

ב. מלאי בניינים למכירה, (ראה תקן חשבונאות מספר 2, הקמת בניינים למכירה);

ג. מכשירים פיננסיים; וכן

ד. נכסים ביולוגיים הקשורים לפעילות חקלאית ולייצור חקלאי בעת אסיף (ראה תקן חשבונאות בינלאומי מספר 41, חקלאות).

3. תקן זה אינו חל על מזידת מלאי המוחזק על ידי:

א. יצרני מוצרים חקלאיים ומוצרי יער, ייצור חקלאי אחרי אסיף ומינרלים ומוצרים מינרליים, כל עוד המלאי נמדד בשווי מימוש נטו בהתאם לנוהג מקובל בענפים אלה. כאשר מלאי זה נמדד בשווי מימוש נטו, שינויים בשוויים אלה מוכרים ברווח או בהפסד בתקופת השינוי.

ב. סוחרים (ברוקרים) בסחורות שיש להן מחיר שוק מצוטט (commodities) שמודדים את המלאי שלהם בשווי הוגן בניכוי עלויות מכירה. כאשר מלאי זה נמדד בשווי הוגן בניכוי

**עלויות מכירה, שינויים בשווי הוגן בניכוי עלויות מכירה מוכרים ברווח או בהפסד בתקופת השינוי.**

4. מלאי, המוזכר בסעיף 3(א), נמדד בשווי מימוש נטו בשלבי ייצור מסוימים. לדוגמה, כאשר יכול חקלאי נאסף או כאשר מינרלים הופקו ומכירתם מובטחת על ידי חוזה אקדמה או ערבות ממשלתית, או כאשר קיים שוק פעיל ויש סיכון זניח לחוסר הצלחה למכור. מלאי זה אינו בתחולת דרישות המדידה של תקן זה.

5. סוחרים (ברוקרים) הם אלה שקונים או מוכרים סחורות שיש להן מחיר שוק מצוטט (commodities) עבור אחרים או על חשבונם. מלאי, המוזכר בסעיף 3(ב), נרכש בעיקר בכוונה למכור אותו בעתיד הקרוב ולהפיק רווח מתנודות במחיר או ממרווח של סוחר (ברוקר). כאשר מלאי זה נמדד בשווי הוגן בניכוי עלויות מכירה, הוא אינו בתחולת דרישות המדידה של תקן זה.

## **הגדרות**

6. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות הבאה:

**מלאי (Inventory) - הוא נכס:**

א. המוחזק לצרכי מכירה במהלך העסקים הרגיל;

ב. בתהליך ייצור למכירה כזו; או

ג. בצורה של חומרים שיצרכו בתהליך הייצור או שיצרכו במהלך הספקת השירותים.

**שווי מימוש נטו (Net realisable value) - הוא אומדן מחיר המכירה במהלך העסקים הרגיל בניכוי אומדן העלויות להשלמה ואומדן העלויות הדרושות לביצוע המכירה.**

**שווי הוגן (Fair value) - הסכום שבו ניתן להחליף נכס או לסלק התחייבות בעסקה בתום לב בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון, הפועלים בצורה מושכלת.**



7. שווי מימוש נטו מתייחס לסכום נטו שישות מצפה לקבל ממכירת המלאי במהלך העסקים הרגיל. שווי הוגן משקף את הסכום שבו ניתן להחליף את המלאי בעסקה בשוק בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון, הפועלים בצורה מושכלת. השווי הראשון הוא ערך ספציפי לישות; והשני לא. שווי מימוש נטו של מלאי יכול להיות שונה משווי הוגן בניכוי עלויות מכירה.
8. מלאי כולל סחורות הנרכשות ומיועדות למכירה חוזרת כולל, לדוגמה, מרכולת (merchandise) שנרכשה על ידי קמעונאי ומיועדת למכירה חוזרת, או נכסי דלא נידי אחרים המיועדים למכירה חוזרת. מלאי כולל גם מוצרים גמורים או עבודה בתהליך וכולל חומרים שישמשו בתהליך הייצור. במקרה של ספק שירות, מלאי כולל את עלויות השירות, כאמור בסעיף 19, שלגביו הישות עדיין לא הכירה בהכנסות הקשורות (ראה תקן חשבונאות מספר 25, הכנסות).

## מדידת מלאי

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

### עלות המלאי

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

### עלויות רכישה

11. עלויות הרכישה של מלאי כוללות את מחיר הרכישה, מסים על יבוא ומסים אחרים (למעט אלה שישות יכולה להשיב לעצמה לאחר מכן מרשויות המס), וכן עלויות הובלה, עלויות טיפול ועלויות אחרות, שניתן לייחס במישרין לרכישת מוצרים גמורים, חומרים ושירותים. הנחות ופריטים דומים אחרים מנוכים בקביעת עלויות הרכישה.

### עלויות המרה

12. עלויות ההמרה של מלאי כוללות עלויות הקשורות במישרין ליחידות הייצור, כגון עבודה ישירה (direct labour). הן כוללות גם הקצאה שיטתית של עלויות תקורה קבועות ומשתנות בייצור (production overhead) שהתהוו בהמרת חומרים למוצרים גמורים. עלויות תקורה קבועות בייצור הן אותן עלויות ייצור עקיפות שנשארות קבועות יחסית בלי קשר להיקף הייצור, כגון פחת ואחזקת בניינים וציוד המפעל, ועלות ניהול המפעל. עלויות

תקורה משתנות בייצור הן אותן עלויות ייצור עקיפות שמשותנות באופן ישיר, או כמעט ישיר, ביחס להיקף הייצור, כמו חומרים עקיפים או עבודה עקיפה ( indirect materials and indirect labour).

13. ההקצאה של עלויות תקורה קבועות בייצור לעלויות ההמרה מבוססת על קיבולת נורמלית (normal capacity) של מתקני הייצור. קיבולת נורמלית היא תחזית הייצור שיושג בממוצע במשך מספר תקופות או עונות בנסיבות נורמליות, תוך הבאה בחשבון של אובדן קיבולת כתוצאה מפעילויות אחזקה מתוכננות. ניתן להשתמש ברמת הייצור בפועל אם היא מהווה קירוב לקיבולת הנורמלית. סכום עלויות התקורה הקבועות, המוקצה לכל אחת מיחידות הייצור, אינו מוגדל כתוצאה מייצור נמוך או השבתת מפעל. עלויות תקורה שלא הוקצו מוכרות כהוצאה בתקופה בה הן התהוו. בתקופות של ייצור גבוה באופן חריג, סכום עלויות התקורה הקבועות, המוקצה לכל אחת מיחידות הייצור, מוקטן כך שהמלאי לא יימדד בערך הגבוה מהעלות. עלויות תקורה משתנות בייצור מוקצות לכל אחת מיחידות הייצור על בסיס השימוש בפועל במתקני הייצור.

14. יתכן ובתהליך הייצור מייצרים יותר ממוצר אחד בו-זמנית. לדוגמה, כאשר מייצרים מוצרים משותפים או כאשר יש מוצר עיקרי ומוצר לוואי. כאשר לא ניתן לזהות בנפרד את עלויות ההמרה של כל אחד מהמוצרים, הן מוקצות בין המוצרים על בסיס סביר ועקבי. לדוגמה, ההקצאה יכולה להיות מבוססת על ערכי מכירה יחסיים של כל אחד מהמוצרים בין בשלב תהליך הייצור, כאשר ניתן לזהות את המוצרים בנפרד, ובין בעת השלמת תהליך ייצור המוצרים. רוב מוצרי הלוואי, מטבעם, אינם מהותיים. כאשר זהו המקרה הם נמדדים, לעיתים קרובות, בשווי מימוש נטו ושווי זה מופחת מהעלות של המוצר העיקרי. כתוצאה מכך, הערך בספרים של המוצר העיקרי אינו שונה באופן מהותי מעלותו.

#### עלויות אחרות

15. עלויות אחרות נכללות בעלות המלאי רק במידה והן התהוו בהבאת המלאי למיקומו ולמצבו הנוכחיים. לדוגמה, ייתכן שראוי לכלול בעלות המלאי עלויות עיצוב מוצרים עבור לקוחות מסוימים או עלויות תקורה, שאינן עלויות ייצור.

16. להלן דוגמאות לעלויות שאינן נכללות בעלות המלאי ומוכרות כהוצאות בתקופה בה הן התהוו:

א. סכומים חריגים של עלויות חומרים, עבודה או עלויות ייצור אחרות שבוזבוז;

ב. עלויות אחסון, אלא אם עלויות אלה נחוצות לתהליך הייצור לפני שלב ייצור נוסף;

ג. עלויות תקורה מנהלתיות שאינן תורמות להבאת המלאי למיקומו ולמצבו הנוכחיים; וכן

ד. עלויות מכירה.

17. תקן חשבונאות מספר 3, היוון עלויות אשראי מזהה מצבים מסוימים בהם עלויות אשראי נכללות בעלות המלאי.

18. ישות יכולה לרכוש מלאי בתנאי סילוק נדחים. כאשר ההסדר בפועל כולל מרכיב מימון, אותו מרכיב, לדוגמה הפרש בין מחיר הרכישה בתנאי אשראי רגילים לבין הסכום ששולם, מוכר כהוצאת ריבית במשך תקופת המימון.

#### **עלות מלאי של ספק שירותים**

19. כאשר לספקי שירותים יש מלאי, הם מודדים אותו בעלויות ייצור. עלויות אלה כוללות בעיקר עבודה ועלויות אחרות של עובדים, המעורבים במישרין בהספקת השירות, לרבות עובדים מפקחים, ועלויות תקורה שניתנות לייחוס. עלויות עבודה ועלויות אחרות הקשורות למכירות ולעובדי הנהלה כללית אינן נכללות, אלא מוכרות כהוצאות בתקופה בה הן התהוו. עלות המלאי של ספק שירותים אינה כוללת מרווחי רווח או עלויות תקורה שלא ניתנות לייחוס, שלעיתים קרובות, משולבות במחירים המחויבים על ידי ספקי שירותים.

#### **עלות ייצור חקלאי הנאסף מנכסים ביולוגיים**

20. בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 41, חקלאות, מלאי המהווה ייצור חקלאי, שישות אספה מנכסיה הביולוגיים, נמדד בעת הכרה ראשונית בשווי ההוגן בניכוי אומדן עלויות בנקודת

המכירה בעת האסיף. זוהי עלות המלאי באותו מועד לצורך יישום תקן זה.

### שיטות למדידת העלות

21. לצורכי נוחות, ניתן להשתמש בשיטות למדידת עלות המלאי, כמו שיטת העלות התקנית (standard costs method) או השיטה הקמעונית (retail method), בתנאי שהתוצאות מהוות קירוב לעלות. עלויות תקניות מביאות בחשבון רמות נורמליות של חומרים, עבודה, יעילות וניצול הקיבולת. יש לבחון אותן באופן סדיר ויש לעדכן אותן, לפי הצורך, לאור המצב הנוכחי.

22. בשיטה הקמעונית משתמשים, לעיתים קרובות, בענף הקמעוני למדידת מלאי של מספר גדול של פריטים המתחלפים באופן מהיר, עם מרווחים דומים שעבורם לא מעשי להשתמש בשיטות קביעת עלות אחרות. עלות המלאי נקבעת באמצעות הפחתת ערך המכירה של המלאי בשיעור רווח גולמי הולם. בשיעור הרווח הגולמי שנעשה בו שימוש מובא בחשבון מלאי שמחיר המכירה שלו ירד מתחת למחיר המכירה המקורי שלו. לעיתים קרובות, משתמשים בשיעור ממוצע לגבי כל אחת מהמחלקות הקמעוניות.

### נוסחאות עלות

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.

24. משמעות זיהוי ספציפי של עלות היא שעלויות ספציפיות מיוחסות לפריטי מלאי שזוהו. זהו הטיפול ההולם לגבי פריטים שמופרדים לצורך פרויקט ספציפי, ללא קשר, אם הם נרכשו או נוצרו. אולם, זיהוי ספציפי של עלויות אינו הולם כאשר יש מספר גדול של פריטי מלאי שאינם בני-החלפה. בנסיבות כאלה, ניתן היה להשתמש בשיטה של בחירת אותם פריטים שנשארו במלאי, על מנת להשפיע על קביעת הרווח או ההפסד.

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

26. לדוגמה, למלאי המשמש במגזר עסקי אחד יכול להיות שימוש שונה לישות, מזה של אותו סוג של מלאי המשמש במגזר עסקי אחר. אולם, שוני במיקום גיאוגרפי של סוגי מלאי (או שוני בחוקי המס הרלוונטיים), כשלעצמו, אינו מספיק כדי להצדיק את השימוש בנוסחאות עלות שונות.

27. נוסחת נכס-ראשון יוצא-ראשון (FIFO) מניחה כי פריטי מלאי שנרכשו או שנוצרו ראשוניים גם נמכרים ראשוניים, וכתוצאה מכך הפריטים שנוותרו במלאי בתום התקופה הם אלה שנרכשו או שנוצרו אחרונים. לפי נוסחת ממוצע משוקלל של עלות, העלות של כל אחד מהפריטים נקבעת לפי הממוצע המשוקלל של עלות פריטים דומים בתחילת תקופה ועלות פריטים דומים שנרכשו או שנוצרו במהלך התקופה. ניתן לחשב את הממוצע על בסיס תקופתי, או כאשר מתקבל כל משלוח, תלוי בנסיבות של הישות הספציפית.

### שווי מימוש נטו

28. יתכן ולא ניתן יהיה להשיב את עלות המלאי אם המלאי ניזוק, אם הוא התיישן, במלואו או בחלקו, או אם מחיר המכירה שלו ירד. יתכן גם שלא ניתן יהיה להשיב את עלות המלאי אם אומדן עלויות ההשלמה גדל או אם אומדן העלויות שיתהוו על מנת לבצע את המכירה יגדל. הפחתת ערך של מלאי מתחת לעלות לשווי מימוש נטו עקבית עם הגישה לפיה נכסים לא יוצגו בסכומים הגבוהים מהסכומים החזויים להתקבל ממימושם או משימוש בהם.

29. ירידת ערך של מלאי נעשית, בדרך כלל, לגבי כל פריט בפני עצמו. אולם, בנסיבות מסוימות יכול להיות ראוי לקבץ פריטים דומים או קשורים. זה יכול להיות המצב כאשר פריטי מלאי המתייחסים לאותו קו ייצור שמשמשים למטרות דומות או לאותם משתמשים סופיים, מיוצרים ומשווקים באותו אזור גיאוגרפי, ולא ניתן באופן מעשי להעריכם בנפרד מפריטים אחרים באותו קו ייצור. לא ראוי להפחית מלאי על בסיס של סוגי מלאי, לדוגמה, מוצרים גמורים, או כל סוגי המלאי בענף מסוים או במגזר גיאוגרפי. ספקי שירותים, בדרך כלל, צוברים עלויות בהתייחס לכל שירות שלגביו מחויב מחיר מכירה נפרד. לכן, כל שירות כזה מטופל כפריט נפרד.

30. אומדנים של שווי מימוש נטו מבוססים על הראיה המהימנה ביותר, שזמינה בעת קביעת האומדנים, של הסכום שבו המלאי חזוי להיות ממומש. אומדנים אלה מביאים בחשבון תנודות של מחיר או של עלות, הקשורות ישירות לאירועים המתרחשים לאחר

תום התקופה, במידה ואירועים כאלה מאששים את התנאים ששררו בתום התקופה.

31. אומדני שווי מימוש נטו מביאים בחשבון גם את המטרה שעבורה המלאי מוחזק. לדוגמה, שווי המימוש נטו של כמות המלאי, שמוחזקת כדי לקיים חוזי מכירות או חוזי שירות, מבוסס על מחיר החוזה. אם חוזי המכירות הם לכמות הנמוכה מכמות המלאי המוחזקת, שווי המימוש נטו של העודף מבוסס על מחירי המכירה הכלליים. הפרשות יכולות להיווצר כתוצאה מחוזי מכירות לכמות הגבוהה מכמות המלאי המוחזקת או מכמויות מלאי הכלולות בחוזי רכישה (כאשר המחירים הנקובים בחוזי המכירה נמוכים מעלויות הרכישה או הייצור של פריטי המלאי הכלולים בחוזה המכירה).

32. חומרים, המוחזקים לשימוש בייצור מלאי, אינם מופחתים, אם המוצרים הגמורים שבהם הם יכללו חזויים להימכר בסכום העלות או בסכום הגבוה מהעלות. אולם, כאשר ירידה במחיר החומרים שבמלאי יכולה להצביע על כך שעלות המוצרים הגמורים תהיה גבוהה משווי המימוש נטו, החומרים מופחתים לשווי מימוש נטו. בנסיבות כאלה, עלות שחלוף החומרים יכולה להיות המדידה הזמינה הטובה ביותר לשווי המימוש נטו של החומרים.

33. הערכה מחדש של שווי מימוש נטו מבוצעת בכל תקופה עוקבת. כאשר הנסיבות, שגרמו קודם לכן לירידת ערך מלאי מתחת לעלות, אינן קיימות יותר או כאשר קיימת ראייה ברורה לעלייה בשווי מימוש נטו כתוצאה משינוי בנסיבות כלכליות, סכום ירידת הערך מבוטל (משמע, הביטול מוגבל לסכום של ירידת הערך המקורית) כך שהערך בספרים החדש הוא הנמוך בין העלות לבין שווי המימוש נטו המתוקן. לדוגמה, כאשר פריט מלאי, שמוצג בשווי מימוש נטו, משום שמחיר המכירה שלו ירד, עדיין נשאר במלאי בתקופה עוקבת ומחיר המכירה שלו עלה.

### הכרה ברווח או בהפסד

34. כאשר מלאי נמכר, הערך בספרים של מלאי זה יוכר כהוצאה בתקופה בה הוכרו ההכנסות הקשורות. הסכום של ירידת ערך כלשהי של מלאי לשווי מימוש נטו וכל ההפסדים בגין מלאי יוכרו כהוצאה בתקופה בה התרחשו. סכום הביטול של ירידת ערך כלשהי של מלאי, הנובע מעלייה בשווי מימוש נטו, יוכר כהפחתת סכומי המלאי שמוכרים כהוצאה בתקופה בה הביטול התרחש.

35. סוגי מלאי מסוימים יכולים להיות מוקצים לסעיפים אחרים של רכוש, לדוגמה, מלאי המשמש כרכיב של רכוש קבוע בהקמה עצמית. מלאי, שהוקצה לנכס אחר באופן זה, מוכר כהוצאה על פני אורך החיים השימושיים של אותו נכס.

## גילוי

36. יש לתת גילוי לפרטים הבאים בדוחות הכספיים:

א. המדיניות החשבונאית למדידת מלאי שאומצה, לרבות נוסחת העלות שיושמה;

ב. סך הערך בספרים של מלאי והערך בספרים לפי הסוגים המתאימים לישות;

ג. הערך בספרים של מלאי המוצג בשווי הוגן בניכוי עלויות מכירה;

ד. סכום המלאי שהוכר כהוצאה במהלך התקופה;

ה. סכום ירידת ערך מלאי שהוכרה כהוצאה בתקופה לפי סעיף 34;

ו. סכום ביטול של ירידת ערך כלשהי, שהוכר כהפחתת הסכום של מלאי, שהוכר כהוצאה בתקופה לפי סעיף 34;

ז. הנסיבות או האירועים שהובילו לביטול ירידת ערך של מלאי לפי סעיף 34; וכן

ח. הערך בספרים של מלאי ששועבד בשעבוד ספציפי כבטחון להתחייבויות.

37. מידע לגבי הערכים בספרים של סוגי מלאי שונים והיקף השינויים בנכסים אלה שימושי למשתמשים בדוחות הכספיים. סוגי מלאי מקובלים הם מרכולת (merchandise), חומרים, עבודה בתהליך ומוצרים גמורים. ניתן לתאר את המלאי של ספק שירות כעבודה בתהליך.

38. עלות המכר, מורכבת מאותן עלויות שקודם נכללו במדידת המלאי שכעת נמכר (כולל הפסד מירידת ערך מלאי וביטול הפסד מירידת ערך מלאי) ומעלויות תקורה בייצור שלא הוקצו ומסכומים חריגים של עלויות ייצור מלאי. הנסיבות הספציפיות של ישות יכולות גם להצדיק הכללת סכומים אחרים, כמו עלויות הפצה.

39. ישויות מסוימות מאמצות צורת הצגה של רווח או הפסד, לפיה עלות המלאי שהוכרה כהוצאה במהלך התקופה אינה מוצגת בנפרד. לפי צורת הצגה זו, ישות מציגה ניתוח הוצאות באמצעות סיווג, המבוסס על אופי ההוצאות. במקרה זה, הישות נותנת גילוי לעלויות שהוכרו כהוצאות לגבי חומרי גלם וחומרים אחרים שנצרכו, עלויות עבודה ועלויות אחרות ביחד עם סכום השינוי נטו במלאי במהלך התקופה.

## הוראות מעבר

40. ישות תיישם תקן זה לראשונה בדרך של יישום למפרע, אלא אם כן אין זה מעשי לקבוע את ההשפעות הספציפיות לתקופה מסוימת. כאשר אין זה מעשי לקבוע את ההשפעות הספציפיות לתקופה מסוימת בשל שינוי במדיניות חשבונאית על מידע השוואתי לאחת או יותר מהתקופות הקודמות המוצגות, הישות תיישם את המדיניות החשבונאית החדשה לערכים בספרים של המלאי לתחילת התקופה המוקדמת ביותר, אשר לגביה ישום למפרע הוא מעשי, ותבצע התאמה מקבילה ליתרת הפתיחה של כל מרכיב בהון העצמי, שהושפע מהשינוי, לתקופה זו.

## תחילה

41. תקן זה יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2007 או לאחר מכן.



**נספח - ההבדלים בין תקן חשבונאות מספר 26, מלאי, לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 2, מלאי (מרס 2004)**

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

1. המבוא לתקן הבינלאומי הושמט מתקן זה. המבוא לתקן זה מתמצת את עקרונות התקן.
2. לסעיף 2 בתקן הבינלאומי נוסף בתקן זה סעיף קטן ב, הקובע כי התקן לא חל על מלאי בניינים למכירה. מספור סעיפים קטנים ב ו- ג בתקן הבינלאומי שונה בתקן זה ל- ג ו- ד.
3. לסעיף 31 בתקן הבינלאומי נוסף הסבר, המופיע בסוגריים, להפרשות אשר יכולות להיווצר כתוצאה מחוזי מכירות לכמות הגבוהה מכמות המלאי המוחזקת, והוא כאשר המחירים הנקובים בחוזי המכירה נמוכים מעלויות הרכישה או הייצור של פריטי המלאי הכלולים בחוזה המכירה. כמו כן, המשפט האחרון בסעיף 31 לתקן הבינלאומי הושמט מתקן זה.
4. סעיפים 40-42 לתקן הבינלאומי הושמטו מתקן זה. לתקן זה נוספו סעיפים 40-41, אשר כוללים הוראות מעבר ומועד תחילה.
5. התייחסות לתקני חשבונאות בינלאומיים:
  - א. הפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 11, חוזי הקמה, בסעיף 2(א) לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות מספר 4, עבודות על פי חוזה ביצוע.
  - ב. הפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 18, הכנסות בסעיף 8 לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות מספר 25, הכנסות, בתקן זה.
  - ג. הפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 23, עלויות אשראי, בסעיף 17 לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות מספר 3, היוון עלויות אשראי בתקן זה.

## הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

### משתתפים קבועים

רו"ח יהודה אלגריסי  
רו"ח דוד גולדברג  
רו"ח דורון דבי  
רו"ח צחי חבושה  
רו"ח אדיר ענבר  
רו"ח מוטי פרידמן  
רו"ח משה פרץ  
רו"ח יזהר קנה

### צוות מקצועי אד-הוק

רו"ח דורון דבי - יו"ר  
רו"ח גרגורי אוליצקי  
עו"ד אלי דניאל  
פרופסור דן וייס  
רו"ח ניר כרמון  
רו"ח ליאת עודד  
רו"ח יעקב קאופמן  
רו"ח רקפת רמיגולסקי  
רו"ח רן שרמן

### חברי הוועדה

רו"ח דב ספיר - יו"ר הוועדה  
רו"ח חיים אסיאג  
מר אלי אשרף  
רו"ח יגאל גוזמן  
פרופסור אירה גנס, רו"ח  
רו"ח אבי זיגלמן  
פרופסור אפרים צדקה

### צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון צדיק  
רו"ח תמר אורן רוזנברג  
מר שחף קורדובר

### יועץ מקצועי לוועדה

רו"ח רונן מנשס

## 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  
מר אייל בן שלוש  
רו"ח אלכס הילמן, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר  
פרופסור צבי טלמון (רו"ח), נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר  
מר רון לובש  
מר עמוס מר חיים, נציג איגוד החברות הציבוריות הרשומות בבורסה  
ד"ר משה ברקת, רו"ח - מנהל מחלקת תאגידיים - רשות ניירות ערך  
עו"ד (רו"ח) מיכל עבאדי-בויאנג'ו  
רו"ח פנחס קימלמן, לשכת התיאום של הארגונים הכלכליים  
מר איתן רוב  
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