



## תקן חשבונאות ממשלתי מספר 12

מלאי (מעודכן 2014)

דצמבר, 2014



The Israel Government Accounting Standards issued by the Israel Government Accounting Standards Board are often based on and may include translated parts of the text of the International Public Sector Accounting Standards (Copyright 12/2005) published by the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) of the International Federation of Accountants (IFAC).

International Public Sector Accounting Standards, Exposure Drafts, and other IPSASB publications are copyright of the International Federation of Accountants, 545 Fifth Avenue, 14th Floor New York 10017, USA, Telephone: +1 (212) 286-9344, FAX: +1 (212) 286-9570, E-mail: [PublicSectorPubs@ifac.org](mailto:PublicSectorPubs@ifac.org) website: <http://www.ifac.org>.

All rights reserved. No part of the text of IPSASB'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 Federation of Accountants.

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

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

תקני חשבונאות ממשלתיים ישראלים המתפרסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית מתבססים לעיתים על נוסח תקני חשבונאות בינלאומיים או עשויים לכלול חלקים מנוסח תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי (זכויות יוצרים 12/2005), המתפרסמים על ידי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי (IPSASB) של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC).

לפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון זכויות יוצרים בתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי, הצעות לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי, וחומר אחר המתפרסם על ידי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי. כתובתה של הפדרציה: 545 Fifth Avenue, 14th Floor New York 10017, USA, טלפון: +1 (212) 286-9344, פקס: +1 (212) 286-9570, דואר אלקטרוני: [publications@iasc.org.uk](mailto:publications@iasc.org.uk), אתר האינטרנט: <http://www.ifac.org>.

כל הזכויות שמורות. אין לתרגם, להעתיק, לשכפל, או לעשות שימוש בחלק כלשהו של פרסומי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי, 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 מהפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון.

תרגום תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי ופרסומם בשפה העברית בידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית נעשה בהסכמת הפדרציה הבינלאומית של רואי חשבון (IFAC)

אין ללמוד מתקני החשבונאות הממשלתיים לגבי ישויות, שאינן בתחולת תקנים ממשלתיים אלו.



תקן חשבונאות ממשלתי מספר 12 – מלאי (מעודכן 2014)

דצמבר 2014

תוכן עניינים

סעיף	
1	מטרת התקן
2-8	תחולה
9-14	הגדרות
10-14	שווי מימוש נטו
11-14	מלאי
15-43	מדידת מלאי
18-31	עלות מלאי
19	עלויות רכישה
20-23	עלויות המרה
24-27	עלויות אחרות
28	עלות מלאי של ספק שירותים
29	עלות תוצרת חקלאית שנאספה מנכסים ביולוגיים
30-31	שיטות למדידת עלות
32-37	נוסחאות לקביעת עלות
38-42	שווי מימוש נטו
43	חלוקת סחורות ללא תמורה או בתמורה סמלית
44-46	הכרה בהוצאה
47-50	גילוי
51-52	מועד תחילה
53	ביטולו של תקן חשבונאות ממשלתי מספר 12 (פורסם ב-2006) נספח 1 – עיקרי ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 12, מלאי (מעודכן 2013), לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 12, מלאי נספח 2 – עיקרי ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מס' 12, מלאי (מעודכן 2013), לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 2, מלאי

## תקן חשבונאות ממשלתי מספר 12 – מלאי (מעודכן 2014)

ד צ מ ב ר 2 0 1 4

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית. 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 חשבונאית ממשלתית.

תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי או חלקים מהם תורגמו לעברית ונכללו במסגרת תקני חשבונאות ממשלתיים בישראל באישור הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון. הנוסח המחייב של תקני חשבונאות ממשלתיים בישראל הוא זה המפורסם על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית בשפה העברית.

כל התייחסות לתקינה הבינלאומית למגזר הציבורי המובאת בתקן, או בהערות השוליים לתקן, או בנספחים, אין בה כשלעצמה כדי קביעה כי אותו תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי או חלקים ממנו אומצו על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית ככלל חשבונאי בישראל.

תקן זה מובא בסעיפים 1 - 53. 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 הממשלתיים המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

### מטרת התקן

1. מטרת התקן היא לקבוע את הטיפול החשבונאי במלאי. הסוגיה העיקרית בטיפול החשבונאי במלאי היא סכום העלות שיוכר כנכס ויוצג עד שינתנו השירותים הקשורים או יוכרו ההכנסות הקשורות. תקן זה מספק הנחיות לקביעת העלות ולהכרה בה לאחר מכן כהוצאה, לרבות הורדת ערך (write down) כלשהי בשווי מימוש נטו. התקן מספק גם הנחיות לנוסחאות עלות המשמשות להקצאת עלויות לסוגי מלאי שונים.

### תחולה

2. ישות העורכת ומציגה דוחות כספיים על בסיס מצטבר תישם תקן זה בטיפול החשבונאי בכל סוגי המלאי למעט:

(א) עבודה בתהליך הנובעת מחוזי ביצוע, לרבות חוזי שירותים במישרין (ראה תקן חשבונאות ממשלתי מספר 11, חוזי הקמה);

(ב) מכשירים פיננסיים (ראה תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 28, מכשירים פיננסיים: הצגה, וכן תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 29, מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה);

(ג) נכסים ביולוגיים הקשורים לפעילות חקלאית ולתוצרת חקלאית בנקודת האסוף (ראה תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 27, חקלאות); וכן

(ד) עבודה בתהליך של שירותים שיסופקו ללא תמורה או בתמורה סמלית המתקבלת במישרין ממקבלי השירותים.

3. תקן זה אינו חל על מדידה של מלאי המוחזק על ידי:

(א) יצרני מוצרים חקלאיים ומוצרי יער, תוצרת חקלאית לאחר אסיף וכן מינרלים ומוצרים מינרליים, כל עוד המלאי נמדד בשווי מימוש נטו בהתאם לנוהג המקובל באותם ענפים. כאשר מלאי זה נמדד בשווי מימוש נטו, שינויים בשווי זה מוכרים בעודף או בגרעון במהלך תקופת השינוי; וכן

(ב) סוחרים בסחורות יסוד (commodities) המודדים את המלאי שברשותם בשווי הוגן בניכוי עלויות מכירה. כאשר מלאי זה נמדד בשווי הוגן בניכוי עלויות מכירה, שינויים בשווי ההוגן בניכוי עלויות מכירה מוכרים בעודף או בגרעון במהלך תקופת השינוי.

4. התקן ייושם על ידי כל הישויות הממשלתיות, למעט ישויות ממשלתיות עסקיות.

5. המבוא לתקינה חשבונאית בינלאומית למגזר הציבורי, מסביר כי ישויות ממשלתיות עסקיות מיישמות תקני דיווח כספי בינלאומיים אשר מפורסמים על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים או תקני חשבונאות ישראלים. ישויות ממשלתיות עסקיות מוגדרות בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 1 הצגת דוחות כספיים (מעודכן 2010).

6. המלאי המוזכר בסעיף 2(ד) אינו כלול בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 2, מלאי והוא אינו בתחולת תקן זה, מאחר שהטיפול בו כרוך בסוגיות המיוחדות למגזר הציבורי, הדורשות שיקולים נוספים.

7. המלאי המוזכר בסעיף 3(א) נמדד בשווי מימוש נטו בשלבי ייצור מסוימים. הדבר קורה, לדוגמה, כאשר יבולים חקלאיים נאספו או מינרלים נכרו ומכירתם הובטחה בהתאם לחוזה אקדמה (forward contract) או בערבות ממשלתית, או כאשר קיים שוק פעיל והסיכון באי הצלחה למכור הוא זניח. מלאי זה אינו בתחולת התקן רק בכל הנוגע לדרישות המדידה.

8. סוחרים הם אלה הקונים או מוכרים סחורות יסוד עבור אחרים או עבור עצמם. מלאי המוזכר בסעיף 3(ב) נרכש בעיקר בכוונה למכור אותו בעתיד הקרוב ובמטרה לייצר רווח מתנודות במחיר או ממרווח של סוחר. כאשר מלאי זה נמדד בשווי הוגן בניכוי עלויות מכירה, הוא אינו בתחולת התקן רק בכל הנוגע לדרישות המדידה.

## הגדרות

9. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:

## מלאי (Inventories) הוא נכס:

- (א) בצורה של חומרים וחומרי עזר המיועדים לצריכה בתהליך ייצור;
- (ב) בצורה של חומרים וחומרי עזר המיועדים לצריכה או לחלוקה בעת הספקת שירותים;
- (ג) המוחזק למטרות מכירה או חלוקה במהלך הפעולות הרגיל; או
- (ד) בתהליך ייצור למטרות מכירה או חלוקה.

עלות שחלוף נוכחית (Current replacement cost) היא העלות שתתהווה לישות לרכישת הנכס במועד הדיווח.

שווי מימוש נטו (Net realizable value) הוא אומדן מחיר המכירה במהלך הפעולות הרגיל בניכוי אומדן העלויות להשלמה ואומדן העלויות הדרושות לביצוע המכירה, ההחלפה או החלוקה.

מונחים שמוגדרים בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים משמעותם בתקן זה, זהה למשמעות שנקבעה באותם תקנים.

### שווי מימוש נטו

10. שווי מימוש נטו מתייחס לסכום נטו שישות מצפה לקבל ממכירה של מלאי במהלך הפעולות הרגיל. שווי הוגן מייצג את הסכום שתמורתו ניתן להחליף את אותו מלאי בין קונה מרצון למוכר מרצון בשוק. שווי מימוש נטו הוא ערך ספציפי לישות, לא כך הדבר לגבי שווי הוגן. שווי מימוש נטו של מלאי עשוי שלא להיות שווה לשווי הוגן בניכוי עלויות מכירה.

### מלאי

11. מלאי כולל סחורות הנרכשות ומוחזקות לצורך מכירה מחדש, לרבות, לדוגמה, סחורה שנרכשה על ידי ישות ומוחזקות לצורך מכירתה מחדש, או קרקע ונכס אחר המוחזקים למכירה. מלאי כולל גם מוצרים מוגמרים שיוצרו, או עבודה בתהליך המיוצרת על ידי הישות. כמו כן, מלאי כולל חומרים וחומרי עזר שישמשו בתהליך הייצור וסחורות שנרכשו או יוצרו על ידי ישות, המיועדות לחלוקה לאחרים ללא תמורה או בתמורה סמלית, לדוגמה, ספרי לימוד שהופקו על ידי משרד החינוך לצורך חלוקה בבתי ספר. בישויות ממשלתיות רבות מלאי יתייחס לרוב להספקת שירותים ולא לסחורות שנרכשו ואשר מוחזקות לצורך מכירה מחדש או לסחורות המיוצרות למכירה. במקרה של ספק שירותים, מלאי כולל את עלויות השירות, כמתואר בסעיף 28, שבגינן הישות עדיין לא הכירה בהכנסות הקשורות (הנחיות בנוגע להכרה בהכנסות ניתן למצוא בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 9, הכנסות מעסקאות חליפין).

12. מלאי בישויות ממשלתיות עשוי לכלול:

- (א) תחמושת;
- (ב) מאגרים לצריכה;
- (ג) חומרי תחזוקה;
- (ד) חלקי חילוף לרכוש קבוע, למעט אלה המטופלים בתקני חשבונאות העוסקים ברכוש קבוע.
- (ה) מאגרי מלאי אסטרטגי (לדוגמה, מלאי דלקים);
- (ו) מלאי מטבעות ושטרות שטרם הונפקו;
- (ז) מוצרים להספקת שירותי דואר המוחזקים למכירה (לדוגמה, בולים);
- (ח) עבודה בתהליך, וכן
- (ט) קרקע/רכוש המוחזקים למכירה.

13. כאשר הממשלה שולטת בזכויות ליצירת נכסים שונים והנפקתם, לרבות בולי דואר ומטבעות ושטרות, פריטי מלאי אלה יוכרו כמלאי למטרות תקן זה. פריטים אלה אינם מדווחים בערכם הנקוב, אלא נמדדים בהתאם לסעיף 15, כלומר בהתאם לעלות הדפסתם או הטבעתם.

14. כאשר ממשלה מחזיקה מאגרי מלאי אסטרטגי של מלאי חירום, כגון מלאי דלקים, לשימוש במצבי חירום או במצבים אחרים (לדוגמה, אסונות טבע או מצבי חירום אזרחיים אחרים), מאגרי מלאי אלה מוכרים כמלאי למטרות תקן זה ומטופלים בהתאם.

### מדידת מלאי

15. מלאי יימדד לפי הנמוך בין עלות לבין שווי מימוש נטו, למעט מקרים בהם חלים סעיפים 16 או 17.

16. כאשר מלאי נרכש באמצעות עסקה שאינה עסקת חליפין, עלותו תימדד בשוויו ההוגן במועד הרכישה.

17. מלאי יימדד לפי הנמוך בין עלות לבין עלות שחלוף נוכחית כאשר הוא מוחזק:

- (א) לצורך חלוקה ללא תמורה או בתמורה סמלית; או

(ב) לצריכה בתהליך ייצור של סחורות המיועדות לחלוקה ללא תמורה או בתמורה סמלית.

#### עלות מלאי

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

#### עלויות רכישה

19. עלויות הרכישה של מלאי כוללות את מחיר הרכישה, מיסי 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 וחומרים. הנחות והטבות מסחריות ופריטים דומים אחרים, מנוכים בעת קביעת עלויות הרכישה.

#### עלויות המרה

20. עלויות ההמרה של מלאי בתהליך למלאי מוצרים גמורים מתהוות בעיקר בסביבת ייצור. עלויות ההמרה של מלאי כוללות עלויות הקשורות במישרין ליחידות הייצור, כגון עבודה ישירה. הן כוללות גם הקצאה שיטתית של עלויות תקורה קבועות ומשתנות בייצור המתהוות בעת הפיכת חומרים למוצרים גמורים. עלויות תקורה קבועות בייצור הן אותן עלויות ייצור עקיפות שנשארות קבועות יחסית ללא קשר להיקף הייצור, כגון פחת ותחזוקה של מבני המפעל וציוד ועלות ניהול המפעל ותפעולו. עלויות תקורה משתנות בייצור הן אותן עלויות ייצור עקיפות שמשתנות באופן ישיר, או כמעט ישיר, עם היקף הייצור, כגון חומרים עקיפים ועבודה עקיפה.

21. הקצאה של עלויות תקורה קבועות בייצור לעלויות ההמרה מבוססת על קיבולת נורמלית של מתקני הייצור. קיבולת נורמלית הינה תוצרת הצפויה להתקבל בממוצע במהלך מספר תקופות או עונות בנסיבות נורמליות, בהתחשבות באובדן קיבולת כתוצאה מפעילויות תחזוקה מתוכננות. ניתן להשתמש ברמת הייצור בפועל אם היא מייצגת קיבולת נורמלית. סכום עלויות התקורה הקבועות המוקצה לכל אחת מיחידות הייצור אינו גדל כתוצאה מייצור נמוך או מהשבתת מפעל. עלויות תקורה שלא הוקצו מוכרות כהוצאה בתקופה בה הן מתהוות. בתקופות של ייצור מוגבר באופן חריג, סכום עלויות התקורה הקבועות המוקצה לכל אחת מיחידות הייצור מוקטן, כך שהמלאי לא יימדד בערך הגבוה מעלותו. עלויות תקורה משתנות בייצור מוקצות לכל אחת מיחידות הייצור על בסיס השימוש בפועל במתקני הייצור.

22. לדוגמה, הקצאה של עלויות, קבועות ומשתנות, המתהוות בפיתוח של קרקע בלתי מפותחת המוחזקת למכירה למחזיקים בקרקע למטרות מגורים או עסקים, יכולה לכלול עלויות הקשורות לשיפור הנוף, לניקוז, להנחת צנרת למטרת חיבורי תשתית וכדומה.



23. ייתכן שבתהליך 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 להתבסס על ערכי מכירה יחסיים של כל אחד מהמוצרים בין בשלב כשלהו בתהליך הייצור, כאשר ניתן לזהות את המוצרים בנפרד, ובין בעת השלמת תהליך הייצור. רוב מוצרי הלוואי, מטבעם, אינם מהותיים. במקרים אלה, 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

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

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

- (א) כמויות חריגות של בזבז חומרים, עלויות כוח אדם או עלויות ייצור אחרות;
- (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.

26. תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הממשלתי מספר 5, *עלויות אשראי*, מפרט את הנסיבות המוגבלות שבהן עלויות אשראי נכללות בעלות של מלאי.

27. ישות עשויה לרכוש מלאי בתנאי סילוק נדחים. כאשר קיים בפועל רכיב מימוני הכלול בהסדר, לדוגמה הפרש בין מחיר המכירה בתנאי אשראי רגילים לבין הסכום ששולם, אותו רכיב יוכר כהוצאת ריבית במהלך תקופת המימון.

#### עלות מלאי של ספק שירותים

28. ספקי שירות המחזיקים במלאי, למעט סוגי המלאי המוזכרים בסעיף 2(ד), ימדדו אותו לפי עלויות הייצור שלו. אותן עלויות כוללות בעיקר עבודה ועלויות אחרות של סגל עובדים העוסקים ישירות בהספקת השירות, לרבות סגל ניהולי, וכן עלויות תקורה הניתנות לייחוס. לא יכללו עלויות כוח אדם שאינן עוסק בהספקת השירות. עלויות כוח אדם ועלויות אחרות הקשורות למכירות ולצוות המנהלתי הכולל אינן נכללות אלא מוכרות כהוצאות בתקופה שבה התהוו. עלות המלאי של ספק שירות אינה כוללת שולי רווח או

עלויות תקורה שאינן ניתנות לייחוס, אשר מגולמים, לעתים קרובות, במחירים המחויבים על ידי ספקי שירותים.

### **עלות תוצרת חקלאית שנאספה מנכסים ביולוגיים**

29. בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 27, *חקלאות*, מלאי המהווה תוצרת חקלאית שישות אספה מנכסיה הביולוגיים ימדד לראשונה בשווי ההוגן, בניכוי עלויות מכירה בעת האסיף. זוהי עלות המלאי באותו מועד לצורך יישום תקן זה.

### **שיטות למדידת עלות**

30. לצרכי נוחות, ניתן להשתמש בשיטות למדידת עלות המלאי, כגון שיטת העלות התקנית (standard costs method) או השיטה הקמעונאית (retail method), בתנאי שהתוצאות מהוות קירוב לעלות. עלויות תקניות לוקחות בחשבון רמות נורמליות של חומרים, חומרי עזר, עבודה, יעילות וניצול הקיבולת. יש לבחון אותן באופן סדיר ולעדכן, לפי הצורך, לאור הנסיבות.

31. ניתן להעביר מלאי ליישות על ידי עסקה שאינה עסקת חליפין. לדוגמה, סוכנות סיוע בינלאומית עשויה לתרום אספקה רפואית לבית חולים ציבורי לאחר אסון טבע. בנסיבות אלה, עלות המלאי היא שווי ההוגן במועד קבלתו.

### **נוסחאות לקביעת עלות**

32. ישות תשתמש באותה נוסחת עלות לגבי כל מלאי בעל שימוש ומהות דומים מבחינת הישות. לגבי מלאי שמהותו שונה או שהשימוש בו שונה (לדוגמה, סחורות מסוימות המשמשות במגזר אחד ואותו סוג של סחורות המשמשות באופן שונה במגזר אחר), ניתן להצדיק שימוש בנוסחאות עלות שונות. הבדל במיקום גיאוגרפי של מלאי אחד לעומת אחר (וההבדלים בין חוקי המס החלים על אזורים אלה, בהתאמה) אינו מספיק, כשלעצמו, על מנת להצדיק שימוש בנוסחאות שונות לקביעת עלות.

33. יש לקבוע את עלותו של מלאי, למעט מלאי מהסוג המתואר בסעיף 36, באמצעות נוסחת נכנס ראשון – יוצא ראשון (FIFO) או באמצעות נוסחת הממוצע המשוקלל של העלות.

34. לדוגמה, שימוש הישות במלאי במגזר אחד עשוי להיות שונה משימוש באותו מלאי במגזר אחר. אולם המיקום הגיאוגרפי של מלאי אחד לעומת מלאי אחר אינו מספיק, כשלעצמו, על מנת להצדיק שימוש בנוסחאות שונות לקביעת עלות.

35. נוסחת נכנס ראשון - יוצא ראשון (FIFO) מניחה שפריטי מלאי שנרכשו או יוצרו ראשונים נמכרים ראשונים, וכתוצאה מכך הפריטים הנותרים במלאי בסוף התקופה הם אלה שנרכשו או יוצרו אחרונים. בהתאם לנוסחת הממוצע המשוקלל של העלות, העלות של כל פריט נקבעת לפי הממוצע המשוקלל של העלות של פריטים דומים בתחילת התקופה ולפי

העלות של פריטים דומים שנרכשו או יוצרו במהלך התקופה. ניתן לחשב את הממוצע על בסיס תקופתי, או עם כל משלוח נוסף שמתקבל, תלוי בנסיבות של הישות.

36. **עלות מלאי של פריטים שאינם ניתנים להחלפה באופן רגיל ושל סחורות או שירותים שיוצרו ונועדו לפרויקטים מסוימים, תוקצה באמצעות זיהוי ספציפי של העלויות הנפרדות שלהם.**

37. המשמעות של זיהוי ספציפי של עלות היא שעלויות ספציפיות מיוחסות לפריטי מלאי מזוהים. זהו טיפול נאות בפריטים שנועדו לפרויקט מסוים, ללא קשר לשאלה האם נקנו או יוצרו. אולם זיהוי ספציפי של עלויות אינו נאות במקרה של כמות גדולה של פריטי מלאי הניתנים להחלפה באופן רגיל. בנסיבות אלה, שימוש בשיטה של זיהוי ספציפי לאותם פריטים שנשארו במלאי עשויה לשמש כדי להשפיע מראש על העודף או הגירעון לתקופה.

#### **שווי מימוש נטו**

38. ייתכן שלא ניתן יהיה להשיב את עלות המלאי אם המלאי ניזוק, אם הוא התיישן במלואו או בחלקו, או אם מחיר המכירה שלו ירד. כמו כן, ייתכן שלא ניתן יהיה להשיב את עלות המלאי, אם אומדן עלויות ההשלמה שלו גדל, או אם גדל אומדן העלויות שיתהוו על מנת לבצע את המכירה, ההחלפה או החלוקה שלו. הפחתת ערך של מלאי מתחת לעלות לכדי שווי מימוש נטו הינה עקבית עם הגישה לפיה נכסים לא יוצגו בסכומים הגבוהים מהטבות כלכליות עתידיות או מפוטנציאל השירות החזויים להתקבל ממכירתם, החלפתם, חלוקתם או השימוש בהם.

39. ירידת ערך של מלאי לשווי מימוש נטו נעשית, בדרך כלל, לכל פריט בפני עצמו. אולם, בנסיבות מסוימות, ייתכן שיהיה נאות לקבץ פריטים דומים או קשורים. ניתן לקבץ פריטי מלאי המשמשים למטרות דומות או לשימושים סופיים דומים ואשר לא ניתן באופן מעשי להעריכם בנפרד מפריטים אחרים באותו קו מוצרים. אין זה נאות להפחית את ערכו של מלאי בהתבסס על סיווגו, לדוגמה, מוצרים מוגמרים, או כל סוגי המלאי בפעילות מסוימת או במגזר גיאוגרפי מסוים. ספקי שירותים צוברים, בדרך כלל, עלויות בהתייחס לכל שירות שבגיננו מחויב מחיר מכירה נפרד. לכן, כל שירות כזה מטופל כפריט נפרד.

40. אומדנים של שווי מימוש נטו מביאים בחשבון גם את המטרה שלשמה מוחזק המלאי. לדוגמה, שווי המימוש נטו של כמות מלאי המוחזקת כדי לקיים חוזי מכירה או שירות איתנים מבוסס על מחיר החוזה. אם חוזי המכירה הינם לכמות הנמוכה מזו המוחזקת, שווי המימוש נטו של כמות המלאי העודפת מבוסס על מחירי מכירה כלליים. ניתן למצוא הנחיות לטיפול בהפרשות או בהתחייבויות תלויות, כגון אלה הנובעות מחוזי מכירות איתנים המתייחסים לכמות הגבוהה מכמות המלאי המוחזקת, וכן אלה הנובעות מחוזי רכישה איתנים, בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים.

41. חומרים וחומרי עזר אחרים, המוחזקים לשימוש בייצור מלאי, אינם מופחתים מתחת לעלות אם חזוי שהמוצרים המוגמרים שבהם ייכללו יימכרו, יוחלפו או יחולקו בסכום העלות או בסכום הגבוה מהעלות. אולם, כאשר ירידה במחיר החומרים מצביעה על כך שעלות המוצרים המוגמרים תהיה גבוהה משווי המימוש נטו, החומרים מופחתים לשווי מימוש נטו. בנסיבות אלה, עלות שחלוף החומרים עשויה להיות כלי המדידה הזמין הטוב ביותר לשווי המימוש נטו של החומרים.

42. הערכה מחדש של שווי מימוש נטו מבוצעת בכל תקופה עוקבת. כאשר הנסיבות אשר קודם לכן גרמו לירידת ערך מלאי מתחת לעלותו אינן קיימות עוד או כאשר יש ראייה ברורה לעלייה בשווי המימוש נטו בשל שינוי בנסיבות כלכליות, סכום ירידת הערך מתבטל (כלומר, הביטול מוגבל לסכום הפחתת הערך המקורי), כך שהערך החדש בספרים הוא הנמוך מבין העלות לשווי המימוש נטו המתוקן. הדבר מתרחש, לדוגמה, כאשר פריט מלאי, המוצג בשווי מימוש נטו, משום שמחיר המכירה שלו ירד, עדיין נשאר במלאי בתקופה עוקבת ומחיר המכירה שלו עלה.

#### **חלוקת סחורות ללא תמורה או בתמורה סמלית**

43. ישות ממשלתית עשויה להחזיק מלאי אשר ההטבות הכלכליות העתידיות ממנו או פוטנציאל השירות שלו אינם קשורים במישרין ליכולתו להניב תזרימי מזומנים נטו. סוגי מלאי אלה עשויים להיווצר כאשר ממשלה החליטה לחלק מוצרים מסוימים ללא תמורה או בתמורה סמלית. במקרים אלה, ההטבות הכלכליות העתידיות או פוטנציאל השירות של המלאי, למטרות דיווח כספי, משתקפים בסכום שהיה על הישות לשלם על מנת לרכוש את ההטבות הכלכליות או את פוטנציאל השירות, אם דבר זה הכרחי לצורך השגת מטרות הישות. כאשר ההטבות הכלכליות או פוטנציאל השירות אינם ניתנים לרכישה בשוק, יש לבצע אומדן של עלות שחלוף. אם המטרה לשמה מוחזק המלאי משתנה, יוערך המלאי בהתבסס על הוראות סעיף 15.

#### **הכרה כהוצאה**

44. כאשר מלאי נמכר, מוחלף או מחולק, הערך בספרים של מלאי זה יוכר כהוצאה בתקופה בה הוכרו ההכנסות הקשורות. אם אין הכנסות קשורות, ההוצאה תוכר כאשר הסחורות מחולקות או עם מתן השירות הקשור. הסכום של הורדת ערך כלשהי של מלאי וכל ההפסדים בגין מלאי יוכרו כהוצאה בתקופה בה התרחשו. סכום הביטול של הורדת ערך כלשהי של מלאי יוכר כהפחתת סכום המלאי שהוכר כהוצאה בתקופה בה מתרחש הביטול.

45. עבור ספק שירות, העיתוי שבו מלאי מוכר כהוצאה הינו, בדרך כלל, בעת הספקת השירותים או בעת הוצאת החיוב עבור השירותים הניתנים בתשלום.

46. סוגי מלאי מסוימים עשויים להיות מוקצים לסעיפים אחרים של נכסים, 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

47. יש לתת גילוי לכל הפרטים הבאים בדוחות הכספיים:

- (א) המדיניות החשבונאית שאומצה למדידת מלאי, לרבות נוסחת העלות שיושמה;
- (ב) סך הערך בספרים של מלאי והערך בספרים לפי הסיווגים המתאימים לישות;
- (ג) הערך בספרים של מלאי שהוצג בשווי הוגן בניכוי עלויות מכירה;
- (ד) מבוטל;
- (ה) הסכום של הפסד מהורדת ערך כלשהי המוכר כהוצאה לתקופה בהתאם לסעיף 42;
- (ו) סכום של ביטול כלשהו של הורדת ערך כלשהי שהוכר בדוח על הביצוע הכספי לתקופה בהתאם לסעיף 42;
- (ז) הנסיבות או האירועים אשר הובילו לביטול ירידת ערך של מלאי בהתאם לסעיף 42; וכן
- (ח) הערך בספרים של מלאי ששועבד כבטחון להתחייבויות.

48. מידע לגבי הערכים בספרים של סיווגים שונים של מלאי והיקף השינויים בנכסים אלה הינו שימושי למשתמשים בדוחות הכספיים. סיווגי מלאי מקובלים הם סחורות, חומרי ייצור, עבודה בתהליך ומוצרים מוגמרים. ניתן לתאר את המלאי של ספק שירות כעבודה בתהליך.

49. סכום מלאי המוכר כהוצאה במהלך התקופה כולל את אותן עלויות שנכללו קודם לכן במדידת מלאי שכבר נמכר, הוחלף או חולק, ובוטלה ההקצאה שנעשתה בגינו לעלויות תקורת ייצור וסכומים חריגים של עלויות ייצור של מלאי. הנסיבות של הישות עשויות להצדיק גם הן את ההכללה של עלויות אחרות, כמו עלויות חלוקה.

50. ישויות מסוימות מאמצות צורת הצגה של עודף או גירעון, לפיה עלות המלאי שהוכרה כהוצאה במהלך התקופה אינה מוצגת בנפרד. בהתאם לתבנית זו, ישות מצגינה ניתוח של הוצאות תוך שימוש בסיווג המבוסס על מהות ההוצאות. במקרה זה, ישות נותנת גילוי לעלויות שהוכרו כהוצאה בגין חומרי גלם וחומרים אחרים שנצרכו, עלויות עבודה ועלויות אחרות ביחד עם סכום השינוי נטו במלאי לתקופה.

## מועד תחילה

51. מועד תחילתו של תקן חשבוונאות ממשלתי זה חל על תקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2014, או לאחריו. יישום מוקדם מומלץ. אם ישות מיישמת תקן זה על תקופה המתחילה לפני ה- 1 בינואר 2014, יש לתת גילוי לעובדה זו.
52. כאשר ישות מאמצת את החשבוונאות לפי בסיס מצטבר, כהגדרתה על ידי תקני החשבוונאות הממשלתיים, למטרות דיווח כספי, לאחר מועד תחילה זה, תקן זה חל על הדוחות הכספיים השנתיים של הישות המתייחסים לתקופות החל ממועד האימוץ או לאחריו.
53. תקן זה מבטל את תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 12, מלאי, שפורסם בשנת 2006.

**נספח 1 - עיקרי ההבדלים בין תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 12, מלאי (מעודכן  
2013), לבין תקן חשבוונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 12, מלאי**

*נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.*

1. ההפניות בתקן חשבוונאות בינלאומי למגזרי הציבורי מספר 12 לתקני חשבוונאות בינלאומיים למגזר הציבורי הוחלפו בחלקן בתקן זה בהפניות לתקני חשבוונאות ממשלתיים.
2. חלק מהדוגמאות ומהסעיפים שנכללו בתקן הבינלאומי הותאמו על מנת לשקף באופן נאות יותר את המצב הקיים במדינת ישראל.
3. סדר הסעיפים בפרק "נוסחאות לקביעת עלות" שונה.

**נספח 2 - עיקרי ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 12, מלאי (מעודכן 2013), לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 2, מלאי**

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

בנספח זה, לא מפורטים ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 12 לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 12. הבדלים אלה מפורטים בנספח 1.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 12, מלאי (מעודכן 2013), (להלן: "התקן") מתבסס על תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 12, מלאי המתבסס בעיקרו על תקן חשבונאות בינלאומי מספר 2 (שעודכן בשנת 2003), מלאי, (להלן: "IAS 2"). להלן ההבדלים העיקריים בין התקן לבין IAS 2:

1. התקן עושה שימוש בהגדרה שונה של "מלאי" מאשר IAS 2, תוך הכרה בכך שבמגזר הממשלתי נוהגים לחלק סוגי מלאי מסוימים ללא תמורה או בתמורה סמלית.
2. התקן מבהיר שעבודה בתהליך של שירותים הניתנים ללא תמורה או בתמורה סמלית מהגופים המקבלים אינה נכללת בתחולת התקן.
3. בתקן נכללה הגדרה של עלות שחלוף נוכחית, המהווה תוספת להגדרות של IAS 2.
4. התקן דורש שכאשר מלאי נרכש באמצעות עסקה שאינה עסקת חליפין, עלותו תימדד בשווי ההוגן במועד הרכישה.
5. התקן דורש שכאשר מלאי מסופק ללא תמורה או בתמורה סמלית, הוא מוערך בנמוך מבין עלותו לבין עלות השחלוף הנוכחית.
6. בתקן נכללה פרשנות נוספת לזו שב- IAS 2 על מנת להבהיר את הישימות של התקנים על ישויות במגזר ממשלתי.
7. התקן עושה שימוש במינוח שונה, במקרים מסוימים, מאשר IAS 2. הדוגמה המשמעותית ביותר היא השימוש במונח "דוח על הביצוע הכספי" בתקן. המונח המקביל ב- IAS 2 הינו דוח רווח והפסד.
8. התקן אינו עושה שימוש במונח הכנסה (income), בעל משמעות רחבה יותר ב- IAS 2 מהמונח הכנסות (revenue).



## **הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית**

### **חברי הוועדה**

**רו"ח מיכאל ארד - יו"ר הוועדה**

רו"ח יוסי איצקוביץ

רו"ח יהודה אלגריסי

רו"ח דוד גולדברג

רו"ח דב ספיר

רו"ח יהלי רוטנברג

### **משקיפות**

רו"ח גילי ויצמן

רו"ח שרון מימון צדיק

### **צוות מקצועי**

רו"ח יוליה רבוי

### **צוות מקצועי אד-הוק**

סיוון כהן, רו"ח

יהודית לוי, רו"ח

אתי פיטוסי, רו"ח

דוד פריהן, רו"ח