

## תקן חשבונאות בינלאומי 2

# מלאי

## International Accounting Standard 2

# Inventories

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר פורסמו עד 31 במאי 2015 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר 2016.

### תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2016

תקן חשבונאות בינלאומי 2 והמסמכים הנלווים אליו תוקנו על ידי:

- תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים (פורסם בנובמבר 2009, באוקטובר 2010, בנובמבר 2013 וביולי 2014) (מועד תחילה 1 בינואר 2018)
  - תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות (פורסם במאי 2014) (מועד תחילה 1 בינואר 2018)
- מועד התחילה של התיקונים הוא לאחר 1 בינואר 2016 ולכן במהדורה זו הם לא שולבו אלא נכללו בנפרד, במסגרת נספח ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 ובמסגרת נספח ד לתקן דיווח כספי בינלאומי 15.

## תוכן עניינים

החל מסעיף

	<b>מבוא*</b>
	<b>תקן חשבונאות בינלאומי 2</b>
	<b>מלאי</b>
1	מטרת התקן
2	תחולה
6	הגדרות
9	מדידת מלאי
10	עלות מלאי
11	עלויות רכישה
12	עלויות המרה
15	עלויות אחרות
19	עלות מלאי של ספק שירותים
20	עלות תוצרת חקלאית הנאספת מנכסים ביולוגיים
21	שיטות למדידת העלות
23	נוסחאות עלות
28	שווי מימוש נטו
34	הכרה כהוצאה
36	גילוי
40	מועד תחילה
41	ביטול של פרסומים אחרים
	<b>נספח:</b>
	תיקונים לפרסומים אחרים <sup>†</sup>
	אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תקן
	חשבונאות בינלאומי 2 שפורסם בדצמבר 2003*
	בסיס למסקנות*

\* לא תורגם לעברית.

<sup>†</sup> בספר זה שולבו התיקונים לתקני דיווח כספי בינלאומיים הנובעים מנספח זה בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים הרלוונטיים.

## תקן חשבונאות בינלאומי 2 מלאי

תקן חשבונאות בינלאומי 2 מלאי (IAS 2) מפורט בסעיפים 1-42 ובנספח. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה, אך נשמרה תבנית התקן, כפי שהיתה בעת שאומץ על ידי ה-IASB. יש לקרוא את תקן חשבונאות בינלאומי 2 בהקשר למטרת התקן ולבסיס למסקנות, להקדמה לתקני דיווח כספי בינלאומיים ולמסגרת המושגית לדיווח כספי. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, מספק בסיס לבחירה ויישום של מדיניות חשבונאית בהעדר הנחיות מפורשות.

### 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 הורדת ערך (write-down) כלשהי לשווי מימוש נטו. התקן מספק גם הנחיות לנוסחאות עלות שמשמשות להקצאת עלויות למלאי.

### תחולה

2. תקן זה חל על כל סוגי המלאי, למעט:

(א) עבודה בתהליך הנובעת בהתאם לחווי ביצוע, כולל חוזי שירות הקשורים במישרין (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 11 חוזי הקמה);

(ב) מכשירים פיננסיים (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 32 מכשירים פיננסיים: הצגה ותקן חשבונאות בינלאומי 39 מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה); וכן

(ג) נכסים ביולוגיים הקשורים לפעילות חקלאית ולתוצרת חקלאית בנקודת האסיף (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 41 חקלאות).

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

(א) יצרני מוצרים חקלאיים ומוצרי יער, תוצרת חקלאית 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 בשווי זה מוכרים ברווח או הפסד בתקופת השינוי.

(ב) סוחרים (ברוקרים) בסחורות יסוד (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 הפסד בתקופת השינוי.

4. מלאי, המוזכר בסעיף 3(א), נמדד בשווי מימוש נטו בשלבי ייצור מסוימים. זה קורה, לדוגמה, כאשר יבול 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 תקן זה רק בכל הנוגע לדרישות המדידה.

5. סוחרים (ברוקרים) הם אלה שקונים או מוכרים סחורות יסוד (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 תקן זה רק בכל הנוגע לדרישות המדידה.

## 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 וחומרי עזר 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)** הוא המחיר שהיה מתקבל ממכירת נכס או שהיה משולם להעברת התחייבות בעסקה רגילה בין משתתפים בשוק במועד המדידה. (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 13 מדידת שווי הוגן).

7. שווי מימוש נטו מתייחס לסכום נטו שישות מצפה לקבל ממכירת המלאי במהלך העסקים הרגיל. שווי הוגן משקף את המחיר שבו עסקה רגילה למכירת מלאי זהה בשוק העיקרי (או הכדאי ביותר) למלאי זה היתה מתרחשת בין משתתפים בשוק במועד המדידה. 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 (goods) הנרכשות ומיועדות למכירה כולל, לדוגמה, סחורה (merchandise) שנרכשה על ידי קמעונאי ומיועדת למכירה, או קרקע ונכסי דלא נידי אחרים המיועדים למכירה. מלאי כולל גם מוצרים מוגמרים שיוצרו או עבודה בתהליך הייצור של הישות וכולל חומרים וחומרי עזר 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 בינלאומי 18 הכנסות).

## מדידת מלאי

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

### עלות מלאי

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 מוגמרים, חומרים ושירותים. הנחות מסחריות, החזרים (rebates) 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 מוגמרים. עלויות תקורה קבועות בייצור הן אותן עלויות ייצור עקיפות שנשארות קבועות יחסית בלי קשר להיקף הייצור, כגון

פחת ואחזקת בניינים וציוד המפעל, ועלות ניהול אדמיניסטרטיבי של המפעל. עלויות תקורה משתנות בייצור הן אותן עלויות ייצור עקיפות שמשתנות באופן ישיר, או כמעט ישיר, ביחס להיקף הייצור, כמו חומרים עקיפים או עבודה עקיפה.

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 ושוי 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 שבזבזו;

- (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 בינלאומי 23 עלויות אשראי מזהה מצבים מוגבלים 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 סגל העובדים, המעורב במישרין בהספקת השירות, לרבות סגל עובדים מפקח, ועלויות תקורה שניתנות לייחוס. עלויות עבודה ועלויות אחרות הקשורות למכירות ולסגל עובדי הנהלה כללית אינן נכללות, אלא מוכרות כהוצאות בתקופה בה הן התהוו. עלות המלאי של ספק שירותים אינה כוללת מרווחי רווח (profit margins) או עלויות תקורה שלא ניתנות לייחוס, שלעיתים קרובות, משולבות במחירים שנקבעו על ידי ספקי שירותים.

### עלות תוצרת חקלאית הנאספת מנכסים ביולוגיים

20. בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 41 חקלאות, מלאי המהווה תוצרת חקלאית, שישות אספה מנכסיה הביולוגיים, נמדד בעת הכרה לראשונה בשווי ההוגן בניכוי עלויות למכירה בנקודת 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 cost method) או השיטה הקמעונית (retail method), בתנאי שהתוצאות מהוות קירוב לעלות. עלויות תקניות מביאות בחשבון רמות נורמליות של חומרים, חומרי עזר, עבודה, יעילות וניצול הקיבולת. יש לבחון

אותן באופן סדיר ויש לעדכן אותן, לפי הצורך, לאור המצב השוטף.

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 שהם בני-החלפה. בנסיבות כאלה, השיטה של בחירת אותם פריטים שיישארו במלאי, ניתן היה להשתמש בה 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 בישות. לגבי מלאי בעל אופי או שימוש שונים, ניתן להצדיק שימוש בנוסחאות עלות שונות.

26. לדוגמה, למלאי המשמש במגזר פעילות אחד יכול להיות שימוש שונה לישות, מזה של אותו סוג של מלאי המשמש במגזר פעילות 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 נכנס-ראשון יוצא-ראשון (FIFO) מניחה כי פריטי מלאי שנרכשו או שנוצרו ראשונים גם נמכרים ראשונים, 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. הורדת 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 להוריד ערך מלאי על בסיס של סוגי מלאי, לדוגמה, מוצרים מוגמרים, או כל סוגי המלאי במגזר פעילות מסוים. 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, שניתנת להשגה 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 איתנים או חוזי שירות איתנים, 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 איתנים לכמות הגבוהה מכמות המלאי המוחזקת או מכמויות מלאי הכלולות בחוזי רכישה איתנים. הפרשות כאלו

מטופלות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים.

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

33. הערכה מחדש של שווי מימוש נטו מבוצעת בכל תקופה עוקבת. כאשר הנסיבות, שגרמו קודם לכן להורדת 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 הורדת 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 כהוצאה

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

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 כל 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 הורדת ערך מלאי שהוכרה כהוצאה בתקופה לפי סעיף 34;

(ו) סכום ביטול של הורדת ערך כלשהי, שהוכר כהפחתת הסכום של מלאי, שהוכר כהוצאה בתקופה לפי סעיף 34;

(ז) הנסיבות או האירועים שהובילו לביטול הורדת ערך של מלאי לפי סעיף 34; וכן

(ח) הערך בספרים של מלאי ששועבד כבטוחה להתחייבויות.

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

38. סכום המלאי שמוכר כהוצאה במהלך התקופה, המכונה לעיתים קרובות כעלות המכר, מורכב מאותן עלויות שקודם נכללו במדידת המלאי שכעת נמכר 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.

## מועד תחילה

40. ישות תיישם תקן זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2005 או לאחריו. יישום מוקדם של התקן מומלץ. אם ישות מיישמת תקן זה לתקופה המתחילה לפני 1 בינואר 2005, עליה לתת גילוי לעובדה זו.
- 40.א. [סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 9, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2018, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 9.]
- 40.ב. [סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 9, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2018, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 9.]
- 40.ג. תקן דיווח כספי בינלאומי 13, שפורסם במאי 2011, תיקן את ההגדרה של שווי הוגן בסעיף 6 ותיקן את סעיף 7. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 13.
- 40.ד. [סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 9, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2018, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 9.]
- 40.ה. [סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 15, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2018, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ד לתקן דיווח כספי בינלאומי 15.]
- 40.ו. [סעיף זה נוסף כתוצאה מתיקונים של תקן דיווח כספי בינלאומי 9, אשר תחולתו היא מיום 1 בינואר 2018, ולפיכך הסעיף לא נוסף במהדורה זו. הסעיף נכלל בנספח ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 9.]

## ביטול פרסומים אחרים

41. תקן זה מחליף את תקן חשבונאות בינלאומי 2 מלאי (שעודכן בשנת 1993).
42. תקן זה מחליף את פרשנות מספר 1 של הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC 1) עקביות - נוסחאות עלות שונות למלאי.