

# תקן חשבונאות בינלאומי 2 מלאי

## International Accounting Standard 2 Inventories

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקנים שפורסמו עד 31 במאי 2025 ושמועד תחילתם אינו מאוחר מיום 1 בינואר 2026.

### תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2026

תקן חשבונאות בינלאומי 2 והמסמכים הנלווים אליו תוקנו על ידי:

- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים (פורסם באפריל 2024) (מועד תחילה 1 בינואר 2027).

מועד התחילה של התיקונים האלה הוא לאחר 1 בינואר 2026, ולכן הם לא שולבו במהדורה זו, אלא נכללו בנפרד בכרך ג במסגרת תקנים ותיקונים נוספים.

## תוכן העניינים

החל מסעיף

## תקן חשבונאות בינלאומי 2 מלאי

1	מטרת התקן
2	תחולה
6	הגדרות
9	מדידת מלאי
10	עלות מלאי
11	עלויות רכישה
12	עלויות המרה
15	עלויות אחרות
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 פרסומים אחרים
	נספח:

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> התיקונים לתקנים שנכללו בנספח זה בעת פרסום התקן שולבו בתקנים 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 שהייתה בעת שאומץ על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים. יש לקרוא את תקן חשבונאות בינלאומי 2 בהקשר למטרת התקן ולבסיס למסקנות, להקדמה לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים ולמסגרת המושגית לדיווח כספי. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות מספק בסיס לבחירה וליישום של מדיניות חשבונאית בהיעדר הנחיות מפורשות.

### מטרת התקן

1. מטרת תקן זה היא לקבוע את הטיפול החשבונאי במלאי. הסוגיה העיקרית בטיפול החשבונאי במלאי היא סכום העלות שיוכר כנכס ויוצג עד שיוכרו ההכנסות המתייחסות. תקן זה מספק הנחיות לקביעת העלות והכרה בה לאחר מכן כהוצאה, כולל 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) [בוטל]

(ב) מכשירים פיננסיים (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 32 מכשירים פיננסיים: הצגה ותקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים); וכן

(ג) נכסים ביולוגיים המתייחסים לפעילות חקלאית ותוצרת 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, במידה שבה המלאי נמדד בשווי מימוש נטו בהתאם לפרקטיקות מבוססות היטב בענפים אלה. כאשר מלאי כזה נמדד בשווי מימוש נטו, שינויים בשווי זה מוכרים ברווח או הפסד בתקופת השינוי.

**(ב) סוחרים (ברוקרים) בסחורות יסוד (commodities) שמוודים את המלאי שלהם בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה. כאשר מלאי כזה נמדד בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה, שינויים בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה מוכרים ברווח או הפסד בתקופת השינוי.**

4. המלאי, שסעיף 3(א) מתייחס אליו, 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 עבור אחרים או על חשבונם. מלאי, שסעיף 3(ב) מתייחס אליו, נרכש בעיקר בכונה למכור אותו בעתיד הקרוב ולהפיק רווח מתנודות במחיר או ממרווח של סוחר (ברוקר). כאשר מלאי זה נמדד בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה, הוא אינו בתחולת תקן זה רק בכל הנוגע לדרישות המדידה.

## הגדרות

6. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המפורטת להלן:

**מלאי (inventory) הוא נכס:**

(א) המוחזק לצורכי 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 צופה לממש ממכירת המלאי במהלך העסקים הרגיל. שווי הוגן משקף את המחיר שבו עסקה רגילה למכירת מלאי זהה בשוק העיקרי (או הכדאי ביותר) למלאי זה הייתה מתרחשת בין משתתפים בשוק במועד המדידה. השווי הראשון

הוא ערך ספציפי לישות; והשני לא. שווי מימוש נטו של מלאי עשוי להיות שונה משווי הוגן בניכוי עלויות למכירה.

8. מלאי כולל סחורות (goods) הנרכשות ומוחזקות למכירה כולל, לדוגמה, סחורה (merchandise) שנרכשה על ידי קמעונאי ומוחזקות למכירה, או קרקע ונכסי דלא נידי אחרים המוחזקים למכירה. מלאי כולל גם מוצרים מוגמרים שיוצרו או עבודה בתהליך הייצור של הישות וכולל חומרים וחומרי עזר שממתיינים לשימוש בתהליך הייצור. הטיפול החשבונאי בעלויות שהתהוו כדי לקיים חוזה עם לקוח שאינן יוצרות מלאי (או נכסים בתחולה של תקן אחר) הוא בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות.

## מדידת מלאי

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

### עלות מלאי

10. עלות המלאי מורכבת מכל עלויות הרכישה, עלויות ההמרה והעלויות האחרות שהתהוו בהבאת המלאי למיקומו ולמצבו הנוכחיים.

### עלויות רכישה

11. עלויות הרכישה של מלאי מורכבות ממחיר הרכישה, ממסים על ייבוא וממסים אחרים (מלבד אלה הניתנים להשבה על ידי הישות לאחר מכן מרשויות המס), וכן מעלויות הובלה, מעלויות טיפול ומעלויות אחרות, הניתנות לייחוס במישרין לרכישת מוצרים מוגמרים, חומרים ושירותים. הנחות מסחריות, הוזלות (rebates) ופריטים דומים אחרים מנוכים בקביעת עלויות הרכישה.

### עלויות המרה

12. עלויות ההמרה של מלאי כוללות עלויות המתייחסות במישרין ליחידות הייצור, כמו עבודה ישירה (direct labour). הן כוללות גם הקצאה שיטתית של עלויות תקורה קבועות ומשתנות בייצור (production overheads) המתהוות בהמרת חומרים למוצרים מוגמרים. עלויות תקורה קבועות בייצור הן אותן עלויות ייצור עקיפות שנשארות קבועות יחסית ללא קשר להיקף הייצור, כמו פחת ואחזקה בגין בניינים, ציוד ונכסי זכות שימוש של המפעל המשמשים בתהליך הייצור, ועלות ניהול ומנהלה של המפעל. עלויות תקורה משתנות בייצור הן אותן עלויות ייצור עקיפות שמשתנות באופן ישיר, או באופן ישיר בקירוב, ביחס להיקף הייצור, כמו חומרים עקיפים או עבודה עקיפה.

13. ההקצאה של עלויות תקורה קבועות בייצור לעלויות ההמרה מבוססת על קיבולת נורמלית של מתקני הייצור. קיבולת נורמלית היא הייצור שצפוי להיות מושג 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 שבה 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. ייתכן שבתהליך הייצור מייצרים יותר ממוצר אחד בו-זמנית. זה המקרה, לדוגמה, כאשר מיוצרים מוצרים משותפים או כאשר יש מוצר עיקרי ומוצר לוואי. כאשר עלויות ההמרה של כל אחד מהמוצרים אינן ניתנות לזיהוי בנפרד, הן מוקצות בין המוצרים על בסיס הגיוני ועקבי. ההקצאה עשויה להיות מבוססת, לדוגמה, על ערכי מכירה יחסיים של כל אחד מהמוצרים בשלב תהליך הייצור, כאשר המוצרים הופכים ניתנים לזיהוי בנפרד, או בעת השלמת הייצור. 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 שבה הן התהוו בהבאת המלאי למיקומו ולמצבו הנוכחיים. לדוגמה, ייתכן שמתאים לכלול בעלות המלאי עלויות תקורה, שאינן עלויות ייצור או את העלויות של עיצוב מוצרים עבור לקוחות ספציפיים.

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

(א) סכומים חריגים של עלויות חומרים, עבודה או עלויות ייצור אחרות שבזבזו;

(ב) עלויות אחסון, אלא אם כן עלויות אלה נחוצות לתהליך הייצור לפני שלב ייצור נוסף;

(ג) עלויות תקורה מנהליות שאינן תורמות להבאת המלאי למיקומו ולמצבו הנוכחיים; וכן

(ד) עלויות מכירה.

17. תקן חשבונאות בינלאומי 23 עלויות אשראי מזהה נסיבות מוגבלות שבהן עלויות אשראי נכללות בעלות המלאי.

18. ישות עשויה 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.

19. [בוטל]

### עלות תוצרת חקלאית הנאספת מנכסים ביולוגיים

20. בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 41 חקלאות, מלאי המורכב מתוצרת 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 הקמעונאית (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 התנאים הנוכחיים.

22. בשיטה הקמעונאית משתמשים, לעיתים קרובות, בתעשייה הקמעונאית למדידת מלאי של מספר גדול של פריטים המתחלפים באופן מהיר, עם מרווחים דומים שעבורם זה לא מעשי להשתמש בשיטות קביעת עלות אחרות. עלות המלאי נקבעת באמצעות הפחתת ערך המכירה של המלאי בשיעור רווח גולמי מתאים. בשיעור הרווח הגולמי שנעשה בו שימוש מובא בחשבון מלאי שמחיר המכירה שלו ירד (marked down) מתחת למחיר המכירה המקורי שלו. לעיתים קרובות, נעשה שימוש בשיעור ממוצע לגבי כל אחת מהמחלקות הקמעונאיות.

### נוסחאות עלות

23. עלות המלאי של פריטים, שאינם בני-החלפה (not ordinarily interchangeable) ושל סחורות או שירותים שיוצרו ושהופרדו לצורך פרויקטים ספציפיים, תקבע על ידי זיהוי ספציפי של העלויות האינדיבידואליות שלהם.

24. זיהוי ספציפי של עלות משמעו שעלויות ספציפיות מיוחסות לפריטי מלאי שזוהו. זהו הטיפול המתאים לגבי פריטים שמופרדים לצורך פרויקט ספציפי, ללא קשר, אם הם נרכשו או נוצרו. אולם, זיהוי

ספציפי של עלויות אינו מתאים כאשר יש מספר גדול של פריטי מלאי שהם בני-החלפה. בנסיבות כאלה, ניתן היה להשתמש בשיטה של בחירת אותם פריטים שיישארו במלאי כדי להשיג השפעות שנקבעו מראש על רווח או הפסד.

**25. עלות המלאי, מלבד מלאי המטופל בהתאם לסעיף 23, תקבע תוך שימוש בנוסחת נכנס-ראשון יוצא-ראשון או בנוסחת 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 עשוי להיות שימוש שונה לישות, מזה של אותו סוג של מלאי המשמש במגזר פעילות אחר. אולם, שוני במיקום גאוגרפי של סוגי מלאי (או שוני בחוקי המס הרלוונטיים), כשלעצמו, אינו מספיק כדי להצדיק את השימוש בנוסחאות עלות שונות.

27. נוסחת נכנס-ראשון יוצא-ראשון מניחה כי פריטי מלאי שנרכשו או שנוצרו ראשונים גם נמכרים ראשונים, וכתוצאה מכך הפריטים שנותרים במלאי בסוף 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.

## שווי מימוש נטו

28. ייתכן שלא ניתן יהיה להשיב את עלות המלאי אם המלאי ניזוק, אם הוא התיישן, במלואו או בחלקו, או אם מחיר המכירה שלו ירד. ייתכן גם שלא ניתן יהיה להשיב את עלות המלאי אם אומדן עלויות ההשלמה גדל או אם אומדן העלויות שיתהוו כדי לבצע את המכירה גדל. הורדת 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 לשווי מימוש נטו נעשית, בדרך כלל, לגבי כל פריט בפני עצמו. אולם, בנסיבות אחדות עשוי להיות מתאים לקבץ פריטים דומים או קשורים. זה עשוי להיות המקרה כאשר פריטי מלאי המתייחסים לאותו קו ייצור שמשמשים למטרות דומות או לאותם משתמשים סופיים, מיוצרים ומשווקים באותו אזור גאוגרפי, ולא ניתן באופן מעשי להעריכם בנפרד מפריטים אחרים באותו קו ייצור. אין זה מתאים להוריד ערך מלאי על בסיס סיווג מלאי, לדוגמה, מוצרים מוגמרים, או כל סוגי המלאי במגזר פעילות מסוים.

30. אומדנים של שווי מימוש נטו מבוססים על הראיה המהימנה ביותר, שניתנת להשגה בעת ביצוע האומדנים, של הסכום שבו המלאי חזוי להיות ממומש. אומדנים אלה מביאים בחשבון תנודות של מחיר או של עלות, הקשורות במישרין לאירועים המתרחשים לאחר סוף התקופה, במידה שבה אירועים כאלה מאששים את התנאים ששררו בסוף התקופה.

31. אומדנים של 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 עשויות לנבוע מחוזי מכירות איתנים לכמות הגבוהה מכמות המלאי המוחזקת או מכמויות מלאי הכלולות בחוזי רכישה איתנים. הפרשות כאלה 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 מצביעה על כך שעלות המוצרים המוגמרים עולה על שווי המימוש נטו, מבוצעת הורדת ערך של החומרים לשווי מימוש נטו. בנסיבות כאלה, עלות שחלוף החומרים עשויה להיות המידה הטובה ביותר הניתנת להשגה של שווי המימוש נטו של החומרים.

33. בחינה מחדש של שווי מימוש נטו מבוצעת בכל תקופה עוקבת. כאשר הנסיבות, שגרמו קודם לכן להורדת ערך מלאי מתחת לעלות, אינן קיימות עוד או כאשר קיימת ראיה ברורה לעלייה בשווי מימוש נטו כתוצאה משינוי בנסיבות כלכליות, סכום הורדת הערך מבוטל (משמע, הביטול מוגבל לסכום של הורדת הערך המקורית) כך שהערך בספרים החדש הוא הנמוך מבין העלות לבין שווי המימוש נטו המעודכן. זה מתרחש, לדוגמה, כאשר פריט מלאי, שמוצג בשווי מימוש נטו, מאחר 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 שבה הוכרו ההכנסות המתייחסות. הסכום של הורדת ערך כלשהי של מלאי לשווי מימוש נטו וכל ההפסדים בגין מלאי יוכרו כהוצאה בתקופה שבה 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 שבה הביטול מתרחש.

35. ניתן להקצות סוגי מלאי אחדים לחשבונות של נכסים אחרים, 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. בדוחות הכספיים יינתן גילוי:
- (א) למדיניות החשבונאית שאומצה למדידת מלאי, כולל נוסחת העלות שנעשה בה שימוש;
- (ב) לסך הכול הערך בספרים של מלאי ולערך בספרים לפי סיווגים המתאימים לישות;
- (ג) לערך בספרים של מלאי המוצג בשווי הוגן בניכוי עלויות למכירה;
- (ד) לסכום המלאי שהוכר כהוצאה במהלך התקופה;
- (ה) לסכום הורדת ערך מלאי שהוכרה כהוצאה בתקופה בהתאם לסעיף 34;
- (ו) לסכום ביטול כלשהו של הורדת ערך כלשהי, שהוכרה כהפחתת הסכום של מלאי, שהוכר כהוצאה בתקופה בהתאם לסעיף 34;
- (ז) לנסיבות או לאירועים שהובילו לביטול הורדת ערך של מלאי בהתאם לסעיף 34; וכן
- (ח) לערך בספרים של מלאי ששועבד כבטוחה להתחייבויות.
37. מידע לגבי הערכים בספרים המוחזקים בסיווגים שונים של מלאי והיקף השינויים בנכסים אלה שימושי למשתמשים בדוחות כספיים. סיווגים נפוצים של מלאי הם סחורה (merchandise), חומרי עזר לייצור, חומרים, עבודה בתהליך ומוצרים מוגמרים.
38. סכום המלאי שמוכר כהוצאה במהלך התקופה, המכונה לעיתים קרובות כעלות המכירות, מורכב מאותן עלויות שנכללו קודם לכן במדידת המלאי שכעת נמכר ומעלויות תקורה בייצור שלא הוקצו ומסכומים חריגים של עלויות ייצור מלאי. הנסיבות של הישות עשויות גם להצדיק הכללת סכומים אחרים, כמו עלויות הפצה.
39. ישויות אחדות מאמצות צורת הצגה של רווח או הפסד, שתוצאתה גילוי לסכומים, מלבד עלות המלאי שהוכרה כהוצאה במהלך התקופה. בהתאם לצורת הצגה זו, ישות מציגה ניתוח הוצאות תוך שימוש

בסיווג, המבוסס על מהות ההוצאות. במקרה זה, הישות נותנת גילוי לעלויות שהוכרו כהוצאה לגבי חומרי גלם וחומרים אחרים שנצרכו, ועלויות 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 יותר מומלץ. אם ישות מיישמת תקן זה לתקופה המתחילה לפני 1 בינואר 2005, היא תיתן גילוי לעובדה זו.
- 40א. [בוטל]
- 40ב. [בוטל]
- 40ג. 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.
- 40ד. [בוטל]
- 40ה. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 *הכנסות מחוזים עם לקוחות*, שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיפים 2, 8, 29 ו-37 וביטל את סעיף 19. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.
- 40ו. תקן דיווח כספי בינלאומי 9, כפי שפורסם ביולי 2014, תיקן את סעיף 2 וביטל את סעיפים 40א, 40ב ו-40ד. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 9.
- 40ז. תקן דיווח כספי בינלאומי 16 *חכירות*, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיף 12. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.
- 40ח. *[סעיף זה מתייחס לתיקונים שעדיין אינם בתוקף, ולכן אינו נכלל במהדורה זו.]*<sup>§</sup>

## ביטול פרסומים אחרים

41. תקן זה מחליף את תקן חשבונאות בינלאומי 2 *מלאי* (שעודכן בשנת 1993).

<sup>§</sup> סעיף זה נוסף על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* (מועד תחילה 1 בינואר 2027).

42. תקן זה מחליף את פרשנות הוועדה המתמדת לפרשנויות מספר 1  
עקביות – נוסחאות עלות שונות למלאי.