

## יסודות החשבונאות א' - שיעור 3/רו"ח טל משה

### הצגת שאלה מספר 17:

יסודות החשבונאות א' - משה טל, רו"ח

שאלה מס' 17 - מלאי

חברת "האס הבטוח" בע"מ (להלן - "החברה"), הינה חברה מסחרית אשר הוקמה בשנת 2005 ועוסקת בייבוא ושיווק תרופה נגד צינון.  
להלן נתונים בדבר עסקאות המלאי של החברה בשנים 2011-2012:

#### נתונים נוספים:

1. החברה מנהלת את המלאי לפי שיטת FIFO תקופתי.
2. בהתאם להסכם החברה עם לקוחותיה, בתי המרקחת ברחבי הארץ, התשלום עבור המלאי מתבצע אך ורק בעת המכירה (מלאי במשגור).
3. החברה רוכשת את המלאי משני ספקים בלעדיים, אחד בארץ ואחד בארה"ב.
4. בהתאם להסכם החברה עם ספקיה הבלעדיים, עלות הזמנת המלאי עבור 5,000 יחידות ומטה הינה 7,000 ש"ח ואילו עלות הזמנת מלאי עבור כמות הגדולה מ-5,000 יחידות הינה 12,000 ש"ח. בגין כל הזמנת מלאי מהספק בארה"ב משלמת החברה מיסי ייבוא בסך 24,000 ש"ח. עלויות אלו הינן קבועות והחברה מחוונת אותן לעלות המלאי באופן יחסי לכמות הנרכשת.
5. עוד עפ"י הסכם החברה עם ספקיה, במידה והחברה תרכוש בהזמנה אחת יותר מ-10,000 יחידות, היא תזכה בהנחת כמות של 7% על מחיר יחידה.
6. עפ"י תחשיב מחלקת השיווק של החברה, העלות הנדרשת למימוש יחידה הינה 1.2 ש"ח.
7. להלן נתונים לגבי רכישות החברה מספקיה הבלעדיים, בשנים 2011-2012 (בש"ח):

תאריך קניה	ספק	כמות ביחידות	עלות ליחידה
19/02/2011	ארה"ב	3,400	15.2
07/03/2011	ארה"ב	7,100	16.0
08/05/2011	ישראל	5,240	21.4
18/09/2011	ארה"ב	11,750	17.5
05/10/2011	ישראל	8,500	22.6
27/03/2012	ישראל	2,370	24.0
20/04/2012	ישראל	14,630	20.8
14/06/2012	ארה"ב	12,500	18.2
01/11/2012	ישראל	4,800	21.3

8. מלאי הסגירה ליום 31/12/2010 (כולל העמסת עלויות) מורכב מ-4,000 יחידות בעלות 18 ש"ח במחסי החברה ומ-1,500 יחידות בעלות 26 ש"ח הנמצאות במשגור בבתי המרקחת ברחבי הארץ.
9. ביום 2/2/2011, התברר כי מלאי שנמצא במשגור בבית מרקחת בדרום, המורכב מ-3,100 יחידות בעלות של 20 ש"ח (כולל העמסת עלויות), לא נלקח בחשבון בספירת המלאי ליום 31/12/2010.
10. מכירות החברה ברוטו בשנת 2011 הסתכמו ל-950,000 ש"ח וכללו 34,000 יחידות. בנוסף, החברה העניקה ללקוחותיה הנחות מסחריות בסך 23,100 ש"ח.

יסודות החשבונאות א' - משה טל, ר"ח

11. מחיר המכירה של יחידה בסוף שנת 2011 עמד על 28 ש"ח.
12. עלות המכר בשנת 2012 היוותה 82% מהמכירות נטו.
13. החברה העניקה ללקוחותיה הנחות מסחריות בסך 19,444 ש"ח.
14. בספירת המלאי שנערכה ביום 31/12/2012 נספרו 6,400 יחידות בבתי מרקחת ברחבי הארץ, 5,050 יחידות במחסני החברה וכן 3,530 יחידות במחסני החברה אשר התקבל תשלום בגינם אך הם טרם נמסרו ללקוח (מכור והחזק – הנח כי הסיכונים והתשואות עברו ללקוח). מחיר המכירה של יחידה בסוף שנת 2012 עמד על 22 ש"ח.
15. החברה מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי מספר 2.

נד"ש :

1. חשב את ערך המלאי של החברה ליום 31/12/2011-2012
2. הצג את דו"ח רווח והפסד של החברה, עד שורת הרווח הגולמי לשנים 2011-2012.

**פתרון שאלה מספר 17:**

**שנת 2011:**

תאריך	ספק	כמות ביחידות	עלות ליחידה	קניות ברוטו	הנחות	קניות נטו	עלות הזמנה	מיסי יבוא	סה"כ
19.2.11	ארה"ב	3,400	15.2	51,680	-	51,680	7,000	24,000	82,680
7.3.11	ארה"ב	7,100	16	113,600	-	113,600	12,000	24,000	149,600
8.5.11	ישראל	5,240	21.4	112,136	-	112,136	12,000	-	124,136
18.9.11	ארה"ב	11,750	17.5	205,625	(14,394)	191,231	12,000	24,000	227,231
5.10.11	ישראל	8,500	22.6	192,100	-	192,100	12,000	-	204,100
<b>סיכום</b>		35,990		675,141	(14,394)	660,747	55,000	72,000	787,747

מלאי ליום 31.12.2010

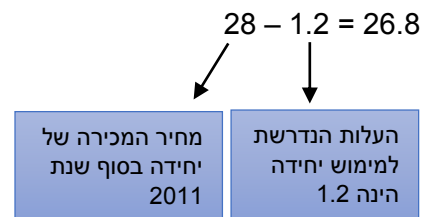
מצב	סה"כ	עלות ליחידה	כמות יחידות
מחסן	72,000	18	4,000
משגור	39,000	26	1,500
משגור	62,000	20	3,100
	173,000		8,600

8,600	מלאי פתיחה
35,990	רכישות
<u>(34,000)</u>	מכירות
10,590	סה"כ כמות יחידות

מלאי ליום 31.12.11

עלות	כמות	תאריך
204,100	8,500	5.10.11
40,418	2,090	18.9.11
244,518	10,590	-

**חישוב שווי מימוש נטו:**



$26.8 \times 10,590 = 283,812$

**יובל לגזיאל**

על פי תקן בינלאומי מספר 2 המלאי יוצג על פי העלות או שווי מימוש נטו, הנמוך מבניהם. כמקרה זה, העלות 244,518 נמוכה מהשווי מימוש נטו 283,812 ולכן המלאי יוצג על פי העלות.

**הצגת דו"ח רווי והפסד של החברה, עד שורת הרווח הגולמי לשנה 2011:**

ביאור (1) – מכירות נטו

950,000	מכירות ברוטו
<u>(23,100)</u>	הנחות
926,900	מכירות נטו

ביאור (2) – עלות המכירות

173,000	מלאי פתיחה
	קניות ברוטו
	הנחות
	קניות נטו
660,747	עלות הזמנה
55,000	מיסי יבוא
72,000	מלאי סגירה
<u>(244,518)</u>	סה"כ עלות המכר
716,229	

חברת "האס הבטוח" בע"מ  
הדוח על הרווח הכולל (דוח רווח או הפסד)  
עד שורת הרווח הגולמי  
לשנה שהסתיימה ביום 31.12.2011

926,900	מכירות נטו (1)
<u>(716,229)</u>	עלות המכירות (2)
210,671	רווח גולמי

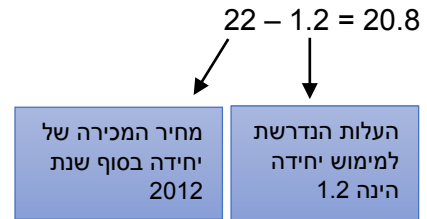
**שנת 2012:**

תאריך	ספק	כמות ביחידות	עלות ליחידה	קניות ברוטו	הנחות	קניות נטו	עלות הזמנה	מיסי יבוא	סה"כ
27.3.12	ישראל	2,370	24	56,880	-	56,880	7,000	-	63,880
20.4.12	ישראל	14,630	20.8	304,304	(21,301)	283,003	12,000	-	295,003
14.6.12	ארה"ב	12,500	18.2	227,500	(15,925)	211,575	12,000	24,000	247,575
1.11.12	ישראל	4,800	21.3	102,240	-	102,240	7,000	-	109,240
<b>סיכום</b>	-	34,300	-	690,924	37,226	653,698	38,000	24,000	715,698

מלאי ליום 31.12.12

תאריך	כמות	עלות
1.1.12	4,800	109,240
14.6.12	6,650	131,710
-	11,450	240,950

**חישוב שווי מימוש נטו :**



$11,450 \times 20.8 = 238,160$

על פי תקן בינלאומי מספר 2 המלאי יוצג על פי העלות או שווי מימוש נטו, הנמוך מבניהם. כמקרה זה, שווי מימוש נטו 238,160 נמוך מהעלות 240,950 ולכן המלאי יוצג על פי שווי מימוש נטו.

**הצגת דו"ח רווי והפסד של החברה, עד שורת הרווח הגולמי לשנה 2012:**

ביאור (2) – עלות המכירות	
244,518	מלאי פתיחה
	קניות ברוטו
	690,924
	הנחות
	(37,226)
653,698	קניות נטו
38,000	עלות הזמנה
24,000	מיסי יבוא
<u>(238,160)</u>	מלאי סגירה
722,056	סה"כ עלות המכר
ביאור (1) – מכירות נטו	
	מכירות ברוטו
900,000	
<u>(19,444)</u>	הנחות
880,556	מכירות נטו
$722,056 \times 82\% = 880,056$	←

חברת "האס הבטוח" בע"מ  
הדוח על הרווח הכולל (דוח רווח או הפסד)  
עד שורת הרווח הגולמי  
לשנה שהסתיימה ביום 31.12.2012

880,556	מכירות נטו (1)
(722,056)	עלות המכירות (2)
158,500	רווח גולמי

**תקן בינלאומי מספר 2 סעיף 32:**

בנושא המלאי יש לעשות הבחנה בין חברה מסחרית לחברה תעשייתית.  
קיימים שלושה סוגי מלאי בחברה תעשייתית:

1. מלאי חומרי גלם
  2. מלאי תוצרת בתהליך
  3. מלאי מוצרים מוגמרים
- מלאי מוצג על פי עלות או שווי מימוש נטו, הנמוך מבניהם. אך יש לשים לב לחריג בתקן זה, המופיע בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 2 סעיף 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.

ניתן דוגמא-

חברת "עלית" קונה קקאו לצורך ייצור של מוצר השוקולד ולא כדי לסחור בו.

עלות הקקאו 1,000 ₪

שווי מימוש נטו 900 ₪

על פי הכלל, אמורים להציג את הקקאו לפי הנמוך מבין העלות או השווי מימוש נטו, כלומר, לפי השיווי מימוש נטו.

אך מכיוון שחברת "עלית" לא מוכרת את הקקאו, אלא מייצרת בעזרתו, יש צורך לעשות בדיקה של המוצר הסופי שמיוצר – השוקולד.

אם שווי מימוש נטו של השוקולד (מוצר מוגמר) נמוך מהעלות, נציג את הקקאו (חומר גלם) לפי שווי מימוש נטו – 900 ₪.

אם שווי מימוש נטו של השוקולד (מוצר מוגמר) גבוה מהעלות, נציג את הקקאו (חומר גלם) לפי העלות – 1000 ₪.

**שאלת רב ברירה לדוגמא ממבחן:**

יסודות החשבונאות אי - משה טל, רו"ח

**נתונים לשאלה מספר 7 - (רב ברירה - מלאי)**

**להלן מספר טענות בקשר להוראות IAS 2:**

- א. מלאי במשגור (קונסיגנציה) אינו מהווה חלק ממלאי הסגירה.
- ב. לא תוכר ירידת ערך של חומרי גלם המוחזקים לצורך ייצור מוצר המהווה מלאי במקרה בו צפוי כי אותו מוצר מוגמר יימכר במחיר שווה או גבוה מעלותו.
- ג. עלות המלאי אינה כוללת את עלויות האחסון, אלא אם הן הכרחיות לתהליך הייצור לפני המעבר לשלב ייצור נוסף.
- ד. עלות המלאי כוללת את עלויות המכירה בנינו.

**שאלה מספר 7**

**איזה טענה/טענות מבין הטענות שלעיל נכונות?**

- א. טענה א' בלבד.
- ב. טענות ב' ו-ג.
- ג. טענה ג' בלבד.
- ד. טענות א' ו-ב'.
- ה. טענות ג' ו-ד'.

התשובה הנכונה היא ב' – טענות ב' וג' בלבד נכון.  
טענה א' אינה נכונה כיוון שמלאי במשגור כן מהווה חלק ממלאי הסגירה.  
טענות ב' וג' נכונות.  
טענה ד' אינה נכונה, עלויות מכירה הן לא חלק מעלות המלאי, וזאת על פי סעיף 16 ד'.

## רכוש קבוע – תקן בינלאומי מספר 16

### 2 מודלים באשר לרכוש הקבוע:

- (1) מודל העלות ההיסטורית – על פי סעיף 30 לתקן 2 : לאחר ההכרה כנכס, פריט רכוש קבוע יוצג בעלותו בניכוי פחת שנצבר, ובניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו.
- (2) מודל הערכה מחדש – על פי סעיף 31 לתקן 2 : לאחר ההכרה כנכס, פריט רכוש קבוע, שניתן למדוד את שווי ההוגן באופן מהימן, יוצג בסכום משוערך, שהוא שווי ההוגן במועד ההערכה מחדש, בניכוי פחת שנצבר לאחר מכן, ובניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו לאחר מכן. הערכות מחדש יבוצעו באופן סדיר מספיק, על מנת לוודא שהערך בספרים אינו שונה באופן מהותי מהערך שהיה נקבע לפי שווי הוגן בסוף תקופת הדיווח.

סעיף 29 לתקן חשבונאות בינלאומי 16 קובע כלל:

ישות תבחר במודל העלות כאמור בסעיף 30 או במודל ההערכה מחדש כאמור בסעיף 31 כמדיניותה החשבונאית ותיישם מדיניות זו לגבי כל קבוצת רכוש הקבוע.

כלומר, אם בחרנו לטפל במבנה בשיטה מסוימת, גם שאר המבנים חייבים להיות מטופלים באותה השיטה.

סעיף 37 מפרט דוגמאות לקבוצות הרכוש הקבוע:

קבוצת רכוש קבוע היא קיבוץ של נכסים בעלי מהות דומה ושימוש דומה בפעילויות הישות. להלן דוגמאות לקבוצות נפרדות:

קרקע

קרקע ובניינים

מכונות

אניות

מטוסים

כלי רכב

ריהוט ואביזרים קבועים אחרים

ציוד משרדי

צמחים מניבים



**הצגת שאלה מספר 1:**

יסודות החשבונאות א' - משה טל, ר"ח

**שאלה מס' 1 - רכוש קבוע (עלות) - עלויות ראשוניות**

חברת "שירה" בע"מ (להלן "החברה") רכשה ביום 15/9/2016 מכונה חדישה תמורת 200,000 ש"ח.

**להלן נתונים:**

- א. עלויות החובלה לישראל הסתכמו ל- 35,000 ש"ח.
- ב. מיסי היבוא ששילמה החברה הסתכמו ל- 15,000 ש"ח ומע"מ בסך 30,000 ש"ח.
- ג. לצורך התקנת המכונה שנעשתה על ידי עובדי החברה נדרשו 50 שעות עבודה.
- ד. החברה ערכה הדרכות על תפעול המכונה לעשרה מעובדיה ונמשכו 20 שעות לכל עובד.
- ה. החברה שכרה יועץ תדמית להשקת המכונה, תמורת תשלום חד פעמי על סך של 5,000 ש"ח.
- ו. החברה ערכה מספר בדיקות למכונה במטרה לבחון האם ההתקנה הושלמה כראוי וכתוצאה מכך ייצרה המכונה שלושה מוצרים מוגמרים אשר נמכרו.
- ז. בדיקות התקינות הצריכו 100 שעות עבודה.
- ח. ביום 1/11/2016 נקבע כי המכונה זמינה לשימוש במקום ובמצב אליו התכוונה החנהלה.
- ט. ביום 15/1/2017 קיבלה החברה חזר מע"מ בגין המכונה בסך 30,000 ש"ח.

**נתונים נוספים:**

1. שכר עבודה לשעה: 35 ש"ח.
2. מחיר מכירה נטו למוצר: 200 ש"ח.
3. המכונה מופחתת בשיטת הקו הישר, 10 שנים וערך השייר בתום התקופה הינו אפס.

**נדרש:**

1. חשב את עלות המכונה.
2. רשום פקודות יומן.
3. הצג את הסעיפים התוצאתיים כפי שיופיעו בדוח על הרווח הכולל (דוח רווח או הפסד) של החברה לשנים שהסתיימו ביום 31/12/2016-2017.
4. הצג את הסעיפים המאזניים כפי שיופיעו בדוח על המצב הכספי (מאזן) של החברה ליום 31/12/2016-2017.

**פתרון שאלה מספר 1:**

**עלויות ראשוניות:**

200,000	עלות רכישה
35,000	עלות הובלה
15,000	מיסי יבוא
1,750	עלות התקנה
3,500	בדיקת תקינות
<u>(600)</u>	תמורה נטו
254,650	סה"כ

**פקודות יומן לשנת 2016:**

30,000	ח' חייבים (מע"מ)	30,000	ז' עו"ש
	7,000	ח' הוצאות הדרכת עובדים	
	5,000	ח' הוצאות יעוץ תדמית	
12,000		ז' עו"ש	

חישוב הוצאות פחת:  
 $(254,650 \div 10) \times (2 \div 12) = 4,244$

4,244	ח' הוצאות פחת	4,244	ז' פחת נצבר
-------	---------------	-------	-------------

**נתונים מאזניים ליום 31.12.2016**

30,000	חייבים מע"מ
	רכוש קבוע:
254,650	מכונה
<u>(4,244)</u>	פחת נצבר
250,406	מכונה נטו

**נתונים תוצאתיים לשנת 2016:**

7,000	הוצאות הדרכת עובדים
5,000	הוצאות תדמית
4,244	הוצאות פחת מכונה

**פקודות יומן לשנת 2017:**

30,000	ח' עו"ש בנק	30,000	ז' חייבים מע"מ
--------	-------------	--------	----------------

יובל לגזיאל

חישוב הוצאות פחת:  
 $(254,650 \div 10) = 25,465$



ח' הוצאות פחת 25,465  
ז' פחת נצבר 25,465

**נתונים מאזניים ליום 31.12.2017**

חייבים מע"מ 30,000  
רכוש קבוע:  
מכונה 254,650  
פחת נצבר (29,509)  
מכונה נטו 224,941

**נתונים תוצאתיים לשנת 2017:**

הוצאות פחת מכונה 25,465

**הצגת שאלה מספר 2:**

יסודות החשבונאות א' - משה טל, ר"ח

**שאלה מס' 2 - רכוש קבוע (עלות) - עלויות ראשוניות**

חברת "שירה" בע"מ (להלן "החברה") הוקמה ביום 1/7/2016, החברה עוסקת ביצור בקבוקים. לצורך כך התקשרה החברה עם יצרן מכוונות באנגליה לרכישת מכונה משוכללת.

להלן הנתונים על המכונה שנרכשה:

תאריך	הפריט	עלות בש"ח	נתון נוסף
01/08/2016	רכישה מספק באנגליה	400,000	
01/09/2016	עלויות הובלה לארץ	50,000	
15/09/2016	תשלום מיסי יבוא ומע"מ	80,000	1
15/09/2016	הוצאות חתקנה וחיבור לחשמל	28,000	
01/10/2016	עלות בדיקת תקינות	10,000	2
15/10/2016	הוצאות השקת קו המוצרים	15,000	3

נתונים נוספים:

- מיסים בגין המכונה ששילמה החברה הסתכמו ל- 80,000 ש"ח הכוללים: מע"מ בסך 20,000 ש"ח והיתרה מס קניה.
- בקבוקי פלסטיק שיוצרו במהלך בדיקת התקינות נמכרו ללקוחות החברה. התמורה נטו ממכירתם הסתכמה לסך של 4,000 ש"ח.
- לקראת השקת קו המוצרים החדש שתייצר במכונה החדשה, הפיקה החברה אירוע לקידום מכירות ללקוחות פוטנציאליים וסלבריטאים.
- ביום 1/11/2016 נקבע כי המכונה זמינה לשימוש במקום ובמצב כפי שהתכונה ההנהלה.
- המכונה הופעלה לראשונה ביום 1/12/2016.
- ביום 15/1/2017 קיבלה החברה חזר מע"מ בגין המכונה בסך 20,000 ש"ח.
- על פי נתוני היצרן אורך חיי המכונה 10 שנים. היצרן מתחייב לרכוש מתחברה את המכונה בתם 10 שנים בסכום של 1% מעלות הרכישה.
- החברה מפחיתה את המכונה בשיטת הקו הישר.

נדרש:

- חשב את עלות המכונה.
- רשום פקודות יומן.
- הצג את הסעיפים התוצאתיים כפי שיופיעו בדוח על הרווח הכולל (דוח רווח או הפסד) של החברה לשנים שהסתיימו ביום 31/12/2016-2017.
- הצג את הסעיפים המאזניים כפי שיופיעו בדוח על המצב הכספי (מאזן) של החברה ליום 31/12/2016-2017.

**פתרון שאלה מספר 2:**

**עלויות ראשוניות:**

400,000	עלות רכישה
50,000	עלויות הובלה
60,000	מיסי יבוא
28,000	עלויות התקנה
10,000	עלות בדיקת תקינות
<u>(4,000)</u>	תמורה נטו
544,000	

**פקודות יומן לשנת 2016:**

400,000 ח' מכונה  
400,000 ז' עו"ש

50,000 ח' מכונה  
50,000 ז' עו"ש

60,000 ח' מכונה  
20,000 ח' חייבים מע"מ  
80,000 ז' עו"ש

28,000 ח' מכונה  
28,000 ז' עו"ש

10,000 ח' מכונה  
10,000 ז' עו"ש

4,000 ח' עו"ש  
4,000 ז' מכונה

15,000 ח' הוצאות פרסום  
15,000 ז' עו"ש

9,000 ח' הוצאות פחת  
9,000 ז' פחת נצבר

חישוב הוצאות פחת:

$$\frac{544,000 - 4,000}{10} \times \frac{2}{12}$$



**סעיפים מאזניים לשנת 2016:**

20,000	חייבים מע"מ
544,000	מכונה
<u>(9,000)</u>	פחת נצבר
535,000	מבנה

**סעיפים תוצאתיים לשנת 2016:**

15,000	הוצאות פרסום
9,000	הוצאות פחת

**פקודות יומן לשנת 2017:**

20,000	ח' עו"ש בנק
20,000	ז' חייבים מע"מ
54,000	ח' הוצאות פחת
54,000	ז' פחת נצבר

**סעיפים מאזניים לשנת 2017:**

544,000	מכונה
<u>(63,000)</u>	פחת נצבר
481,000	מבנה

**סעיפים תוצאתיים לשנת 2017:**

54,000	הוצאות פחת
--------	------------