**תיאוריה חשבונאית - שיעור 7**

**המשך 18IAS**

**סעיף 12- החלפת מלאי במלאי כאשר המלאים בעלי ערך דומה ואופי דומה –**

יכול להיות עסקה שיש בה מזומנים, יכולה להיות החלפה מברטר נקי ויכול להיות שגם אם השו"ה שונה אז הצד השני משלם כסף נוסף.

השאלה האם להכיר ברווח כתוצאה מהחלפת מלאים?

פעם היתה גישה שאסור להכיר ברווח (למשל בר"ק).

בהחלפת מלאי במלאי – אם מדובר במלאי שמקיים את 2 התנאים הבאים:

1. **בעל ערך דומה** - אם יש לי נניח מלאי A בשווי 100 ₪ ומלאי B 130 ₪ , אם מחליפים ביניהם, צריך להוסיף מזומן 30, זה יותר מ25% (שזה המגבלה), אז כבר אין ליישם את סעיף 12.

מעל 25% לא מיישמים את סעיף 12, מתחת ל-25% כן מיישמים את סעיף 12, כלומר, אין הכרה ברווח.

1. **אופי דומה** – צריך לבדוק האם החליפו כדי להוזיל עלויות או בגלל שבאמת רצו את המוצר השני , הרי אין לדבר סוף תמיד אפשר שהכל דומה. **למשל**: אם אני מחליף יצרן שמן ישראלי מיצא שמן בישול ליצרן שמן רומני תמורת ריבה נניח אז מה נגיד שזה בעצם מוצרי מזון ז"א נשאלת השאלה איפה עובר הגבול אז לכן צריך לחשוב גם על המניע לעסקה.

אם המניע רק לחסוך עלויות הובלה ז"א שזה מוצר ממש תחליפי אז הייתי אומר שנפעיל את סעיף 12 ואם לא אז לא. (צריכים להיעזר בדוגמאות שהתקן נותן).

**נראה כעת שתי דוגמאות מספריות לשני מצבים שמעורב בהן מצומן, פעם אחת מזומן נמוך ופעם אחת מזומן נמוך פעם אחת מפעילים את סעיף 12 ופעם שניה לא מפעילים השאלה היא מה רושמים: (הדוגמאות המספריות – נמצאות בקובץ, עמ' 8 )**

דוגמא לטיפול בעסקת החלפה שבה יש תשלום מזומן נמוך:

נניח שיש לתנובה מלאי חלב שעלותו 100,000 ₪ .ושוו"ה (מחיר מכירה ליצרן חלב אחר) הוא 120,000 ₪. ליטבתה יש חלב שעלותו 90,000 ₪ ושוו"ה 96,000 ₪.

הצדדים מסכימים על שווים ההוגן של החלב של שני הצדדים.

בעסקה בוצעה החלפת חלב שבה יטבתה הוסיפה 24,000 ₪ במזומן .

שימו לב כי 96,000+24,000=120,000. לפי התקינה האמריקאית , אם מזומן בעסקה הינו פחות מ-25% מהשווי ההוגן , (דהיינו 120,000\*25%=30,000) אז העסקה נחשבת עסקה של החלפת פריטים דומים בשווי דומה . במקרה שלפנינו המזומן ששולם 24,000<30,000 לכן נחיל על העסקה את סעיף 12 .

איך מפעילים את סעיף 12?

אני רואה כאילו לתנובה יש 2 מאגרים. היא החליפה חלב שעלה 96,000 ואחד 80,000.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 25% | 80% |  | תנובה | יטבתה |
| 20,000 | 80,000 | עלות | 100,000 | 90,000 |
| 24,000 | 96,000 | שווי הוגן | 120,000 | 96,000 |
|  |  |  | 80% = 96,000 |  |

הרעיון הוא שתנובה יכלה לתת פחות חלב כדי שלא יהיה מזומן בעסקה ז"א מה שקרה כאן זה שתי עסקאות :

1. החלפה ללא מזומן 120,000\*80%=96,000

יטבתה תירשום –

|  |  |
| --- | --- |
| ח' מלאי חדש  ז' מלאי ישן | 90,000 |

תנובה תרשום –

|  |  |
| --- | --- |
| ח' מלאי חדש  ז' מלאי ישן | 80,000 |

1. מעבירים עוד 20% מהחלב תמורת 24,000

|  |  |
| --- | --- |
| ח' מלאי חדש  ז' מזומן | 24,000 |

תנובה תרשום –

|  |  |
| --- | --- |
| ח' עלה"מ  ז' מלאי ישן | 20,000 |
| ח' מזומן  ז' מכירות | 24,000 |

מסקנה – בעסקה מרוכזת רושמים את המלאי החדש לפי העלות של הישן ועוד ה24,000

הגענו ל114,000 –

**יטבתה-**

ח' מלאי חדש 114,000

ז' מלאי ישן 90,000

ז' מזומן 24,000

**תנובה-**

ח' מלאי חדש 80,000

ח' עלות מכירות 20,000

ח' מזומן 24,000

ז' מלאי ישן 100,000

ז' מכירות 24,000

הפעולה המרוכזת היא כמובן תוצאה של שתי הפעולות המקוצרות מה שברור פה זה שהמלאי הישן נמחק כולו כי היא מסרה אותו והוא כבר לא נמצא אצלה. חשוב לשים לב כי המלאי החדש נרשם אצל תנובה לא לפי 100,000 אלא לפי 80,000 רק בגלל העסקה הראשונה העסקה השניה זו כבר עסקת מכירה רגילה שהיא מכרה חלב שעלה לה 20,000 והיא מכרה אותו ב24,000.

אם מדובר במלאי שמקיים את 2 התנאים האלה אז אסור להכיר ברווח מעסקת ההחלפה.

ואז זה אומר שהמלאי החדש שקונים יירשם לפי העלות של המלאי הישן.

**דוגמאות להחלפות** – נפט בנפט, חלב בחלב (לפי סעיף 12). המטרה לחסוך בעלויות הובלה.

נניח לחברה יש לחברה מאגר נפט במדינה מסוימת והיא רוצה להעביר נפט למדינה אחרת, במקום שכל אחד יוביל הם פשוט מחליפים ביניהם.

דוגמא לטיפול בעסקת החלפה שבה יש תשלום מזומן גבוה:

נניח שיש לתנובה מלאי חלב שעלותו 100,000 ₪ .ושוו"ה (מחיר מכירה ליצרן חלב אחר) הוא 120,000 ₪. ליטבתה יש חלב שעלותו 65,000 ₪ ושוו"ה 72,000 ₪.

הצדדים מסכימים על שווים ההוגן של החלב של שני הצדדים.

בעסקה בוצעה החלפת חלב שבה יטבתה הוסיפה 48,000 ₪ במזומן.

המזומן בעסקה הוא כבר הרבה מעל 25% ולכן יטופל כשתי עסקאות נפרדות לפי סעיף 9

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | תנובה | יטבתה |
| עלות | 100,000 | 65,000 |
| ש"ה | 120,000 | 72,000 |

המלאי שיטבתה נתנה, היא הוסיפה 48,000 מזומן וזה הוחלף תמורת המלאי של תנובה.

48,000 מזומן זה יותר מ25%. – מלאי תנובה הוחלף כנגד 48,000 +מלאי יטבתה.

ולכן לא מפעילים את סעיף 12, אלא את סעיף 9. ההכנסות יירשמו לפי השווי ההוגן של התמורה שהתקבלה.

יטבתה תירשום –

התמורה שהתקבלה:

שוו"ה של מלאי 120,000

מזומן (48,000)

72,000

|  |  |
| --- | --- |
| ח' עלה"מ  ז' מלאי ישן | 65,000 |
| ח' מלאי חדש  ז' מזומן  ז' מכירות | 120,000  48,000  72,000 |

תנובה תירשום –

מלאי 72,000

מזומן 48,000

תמורה 120,000

|  |  |
| --- | --- |
| ח' עלה"מ  ז' מלאי ישן | 100,000 |
| ח' מלאי חדש  ח' מזומן  ז' מכירות | 72,000  48,000  120,000 |

שאלה מבחינה –

חברה ישראלית שפועלת בישראל, חברה יצרנית. ביצעה עסקת החלפה ללא תשלום –

היו לה פתיתים בצורת קוסקוס במשקל 5,000 ק"ג. והחליפה כנגד פתיתים Barila במשקל 4,000 ק"ג. העסקה הזו דווחה לשלטונות המכס. החלפה זו בוצעה במטרה להעשיר את מגוון המוצרים שלה.

המכס ששילמה החברה הינו בסך שקל לק"ג. כלומר שולם 4,000 ₪ מכס.

עלות הייצור של הפתיתים בצורת קוסקוס – 10,000

בדר"כ היא מוכרת את מלאי זה תמורת 15,000.

השווי ההוגן של Barila (לא כולל מכס) 16,000. – 4 ₪ לק"ג.

השאלה היא איך העסקה הזו תירשם בספרי החברה הישראלית?

כאן לא מפעילים את סעיף 12, מאחר והיא נעשית במטרה להעשיר את המוצרים שהיא מוכרת בארץ. יש כאן עסקה של מכירת מלאי שלה. ולכן מפעילים את סעיף 9, והוא אומר שמכירות יירשמו לפי התמורה שהתקבלה. העסקה כאן היתה כדי להגדיל את המלאי ולא לצורך החלפה בלבד ולכן למרות שזה פתיתים וזה פתיתים אני לא מפעיל את סעיף 12 אלא את סעיף 9.

|  |  |
| --- | --- |
| ח' עלה"מ  ז' מלאי ישן | 10,000 |
| ח' מלאי חדש  ז' מזומן (מכס)  ז' מכירות | 20,000  4,000  16,000 |

אם היינו מפעילים את סעיף 12 – נניח החליפו פתיתים בפתיתים והמטרה היא לחסוך עלויות הובלה:

|  |  |
| --- | --- |
| ח' מלאי חדש  ז' מלאי ישן | 10,000 |
| ח' מלאי חדש (מכס)  ז' מזומן | 4,000 |

והמלאי סה"כ יהיה לפי 14,000.

סעיף 13 –

רישא הסעיף-

ברגע שמפרידים בין הרכיבים צרי לחשוב בנפרד אם התקיימו התנאים להכרה בהכנסה.

בעסקה אחת נמכרו מספר רכיבים – 3 פריטים. אם אני מזהה שמדובר ברכיבים שונים, והם אינם תלויים אחד בשני במובן שאם אני נניח מוכר מכונה לשטיפת בקבוקים ומתחייב להתקין לו את המכונה ואם אני לא אתקין אז הוא יחזיר לי את המכונה.

ברגע שיש לי מרכיבים שונים ואנו מזהים אותם כמרכיבים נפרדים אז צריך לטפל בכל אחד בנפרד.

דוגמא -

חברת הוט עשתה חוזה עם לקוח שהוא מצטרף לשירותי הכבלים, לקוח גדול. החברה מספקת לו ציוד שעלות הציוד 50,000 ₪, ורווח ממכירת ציוד זה 30% מהעלות. החברה מתקינה לו את הציוד והוא מצטרף לשירותי החברה לתקופה של 36 חודשים. הלקוח ישלם סכום חודשי כולל על פי התוכנית 2,700 ₪.

מכרנו ציוד כולל התקנה ושירות כבלים (שירות מתמשך).

אם אני רוצה ליישם את סעיף 13, פקודת היומן ביום הראשון תהיה – ביום 31.12.13 -

אני שואל את עצמי כמה קיבלתי עבור הציוד וכמה עבור הכבלים

PV=65,000 PMT=1,968

N=36

I=0.5

BEGIN

כלומר: ציוד 1,968 ושירות כבלים 732.

|  |  |
| --- | --- |
| ח' עלה"מ – ציוד  ז' מלאי – ציוד | 50,000 |
| ח' לקוח – חייב  ז' מכירות | 65,000 |

**פקודות היומן ב1.1.14 –**

|  |  |
| --- | --- |
| ח' מזומן  ז' לקוח  ז' הכנסות ממתן שירות | 2,700  1,968  732 |

**פקודות היומן ב31.1.14 –**

0.5%\*(65,000-1,968)=315

|  |  |
| --- | --- |
| ח' לקוח  ז' הכנסות | 315 |

**חלקו השני של סעיף 13 -**

מצב שבו יש 2 חוזים משפטיים נפרדים.

יכול להיות שכאשר אטפל בכל חוזה בנפרד אציג מצג שאינו נאמן.

נניח קרקע שעלותה 500,000 נמכרה תמורת 2 מיליון ₪ במזומן. אם אני רואה רק את החוזה הזה ולא את החוזה השני אני בעצם מציג רווח. אבל אם אני מסתכלת על החוזה השני שהקונה מתחייב למכור חזרה את הקרקע למוכר המקורי, אז יש כאן עסקה עתידית, בעוד שנה תמורת 2.2 מיליון.

ואם אני מטפלת בחוזה השני, זה חוזה עתידי שאני לא רושמת ביום הראשון כי השווי שלו אפס. וגם אין פה תקן מחייב. אין יישום של 39IAS

אני מסתכלת על שני החוזים יחד וזה לא יהיה מצג נאמן אם אני אשום רווח הון. ולכן אסור להכיר ברווח ממכירת הקרקע, צריך לרשום את הקרקע לפי 500,000 ולרשום כאילו קיבלה הלוואה על סך 2 מיליון ולרשום הוצאות מימון בגין זה.