

## בעיות מדידה בחשבונאות

מרצה: רו"ח יעל ג'רסי

מתרגלים: בשמת זוהר, שירי לסטני

סמסטר ב' תש"ע

בחינת ביניים

מועד הבחינה: יום שישי 30.4.10, שעה 08:30

משך הבחינה: שלוש וחצי שעות

מס' עמודים: 9 עמודים

חומר עזר: מחשב כיס בלבד.

H-93

נא לענות על כל שאלה במחברת נפרדת.

בהצלחה !!

בתום הבחינה על התלמיד להקפיד ולמסור למשגיחה באופן אישי את גיליון ומחברות הבחינה, ולהמתין עד אשר תסמן המשגיחה את המסירה.

## שאלה מספר 1 (45 נקודות):

1. חברת "אביה" בע"מ (להלן - "החברה") הינה חברה העוסקת בייצור והקמת שני סוגים שונים של ספינות - ספינות תובלה ואכטות. החברה הוקמה ביום 1.1.2007.
2. ביום 31.3.2008 חתמה החברה עם אייל ההון אריאל (להלן - "הלקוח") על הסכם בקשר להקמת יאכטה פרטית, אשר תכלול בריכה ובר פרטי על הסיפון. החברה מתמחה, בין היתר, בהקמת בריכות וברים ביאכטות אשר יוקמו במסגרת תהליך הקמת היאכטה (להלן - "הפרויקט").
3. החברה החלה בביצוע הפרויקט חודש לאחר חתימת ההסכם. מיד עם תחילת ביצוע הפרויקט קיבלה החברה מענק ממשלתי בגובה 12,000 ש"ח לטובת ביצוע הפרויקט. בהתאם למדיניות החשבונאית שנבחרה על ידי החברה, מענקים ממשלתיים אינם מנוכחים מהעלות של הפרויקט בגינו התקבלו, אלא מוצגים כהכנסה נדחית ("גישת הברוטו"). הפרויקט צפוי להסתיים לאחר שנתיים ממועד תחילת ביצועו.
4. במסגרת הכנת ההסכם התהוו ללקוח עלויות משפטיות בגובה 20,000 ש"ח. לחברה לא התהוו עלויות משפטיות במסגרת תהליך חתימת ההסכם.
5. להלן התנאים העיקריים שנקבעו בהסכם:
  - א. תמורת ההסכם במזומן הינה 500,000 ש"ח.
  - ב. בנוסף לתשלום במזומן כאמור לעיל, נקבע בין הצדדים כי הלקוח יעביר לחברה ספינת תובלה ישנה שברשותו, על מנת שהחברה תשפצה ותמכרה בעתיד. הערך הפנקסני של ספינת התובלה בספרי הלקוח הינו 50,000 ש"ח. השווי ההוגן של ספינת התובלה ידוע לשני הצדדים.
  - ג. אלא אם נאמר אחרת, תשלום התמורה במזומן על ידי הלקוח ייעשה מיד עם הוצאת כל חשבונית.
6. להלן מועדי הוצאת החשבוניות על ידי החברה ללקוח בגין התמורה במזומן:
  - א. במועד חתימת ההסכם תוצא חשבונית בגובה 10% מהתמורה המפורטת בסעיף 5א' לעיל, אשר תשולם במועד תחילת ביצוע הפרויקט.
  - ב. שלושה חודשים לאחר מועד חתימת ההסכם תוצא חשבונית בגובה 50% מהתמורה המפורטת בסעיף 5א' לעיל.
  - ג. שמונה חודשים לאחר הוצאת החשבונית השנייה תוצא חשבונית בגובה 20% מהתמורה המפורטת בסעיף 5א' לעיל.
  - ד. תודשיים לפני מועד סיום ההקמה (כפי שצפוי ביחס לתום כל שנה), תוצא חשבונית על יתרת התמורה המפורטת בסעיף 5א' לעיל, ועל סכום השיפוי בגין שכר המנהל האדמיניסטרטיבי (ראה סעיף 7ה' להלן), אשר תשולם 12 חודשים לאחר הוצאתה. תנאי אשראי של תשלום זה מהווים תנאי אשראי המקובלים בענף הימאות.

בנוסף, בסיום ההקמה תועבר ספינת התובלה הישנה של הלקוח לחברה.

7. להלן נתונים לגבי העלויות, כפי שהתהוו לחברה בכל אחת מהשנים 2008-2009:

2009 ש"ח	2008 ש"ח	
75,000	100,000	רכישת ציוד וחומרי גלם (א)
?	?	שכירות רכוש קבוע (ב)
?	?	שכר עובדים (ג)
?	?	פחת רכוש קבוע (ד)
-	2,500	שכר מנהל אדמיניסטרטיבי (ה)

- א. במסגרת רכישת הציוד המשמש להקמת היאכטה, רכשה החברה עבור הלקוח ביום 1.5.2009 ריהוט ייחודי, אשר ישמש את הלקוח בסלון היאכטה. בשל קשריה של החברה עם ספק הרהיטים, רכשה זו בוצעה בעלות נמוכה יותר ביחס לעלות אותה היה משלם הלקוח אילו היה רוכש את הריהוט בעצמו. הצדדים הסכימו ביניהם כי בעבור 10,000 ש"ח תרכוש החברה את הריהוט עבור הלקוח. הסכום כאמור אינו כלול במסגרת תמורת ההסכם לעיל. החברה אינה אחראית לטיב הריהוט והיא אינה נושאת בסיכון האשראי בגין רכישת זו (סיכונים אלה חלים על ספק הרהיטים). תמורת הריהוט שילמה החברה לספק הרהיטים סכום של 8,000 ש"ח, אשר כלול בעלויות המופיעות בטבלה לעיל. החברה לא נוהגת לבצע עסקאות לרכישת ריהוט ייחודי כאמור במהלך העסקים הרגיל.
- ב. עם תחילת הקמת הפרויקט, שכרה החברה משאית לטובת הקמת היאכטה. הוצאות השכירות הינן בגובה 5,000 ש"ח לחודש שכירות. תקופת הסכם השכירות הינה מתחילת ביצוע הפרויקט ועד ליום 30.6.2009. עלות השכירות למשך 12 חודשי השכירות הראשונים שולמה במזומן במועד תחילת ביצוע הפרויקט.
- ג. בפרויקט מועסקים שמונה עובדים. שכרו השעתי של עובד הינו 20 ש"ח. בכל חודש בו מתנהל הפרויקט, משקיע כל עובד 200 שעות עבודה.
- ד. במועד הקמת החברה רכשה החברה 10 מכונות. עלות מכונה הסתכמה לכדי 100,000 ש"ח. המכונות מופחתות על פני 20 שנים. לטובת הקמת היאכטה שימשו את החברה 6 מכונות באופן בלעדי בתפוקה מלאה (למעט אם נאמר אחרת). ביום 1.7.2008, שתיים מתוך 6 המכונות ששימשו להקמת היאכטה, הושבתו זמנית. ביום 1.1.2009 הוחזרו המכונות לפעולה, לאחר שתוקנו (בעלות זניחה). רק אחת משתי המכונות חזרה לשמש בהקמת היאכטה.
- ה. במסגרת הפרויקט, שכרה החברה מנהל אדמיניסטרטיבי, אשר ינהל את הזמנות הציוד המשמש לביצוע הפרויקט, ואותו בלבד. הלקוח התחייב לשפות את החברה ב-40% בלבד משכרו של מנהל זה. ביום 31.12.2008 התפטר המנהל האדמיניסטרטיבי עקב בעיות אישיות. כמו כן, לא העסיקה החברה מנהל אדמיניסטרטיבי חדש.
8. ביום 31.12.2008 החליטה החברה לשנות את המפרט הפנימי של היאכטה ולהוסיף שמשות כפולות לחלונות היאכטה. שינוי מעין זה הביא לתוספת עלויות בסך 2,000 ש"ח. לימים 31.12.2008 הלקוח טרם נתן את הסכמתו לשינוי, ולא ניתן להעריך האם יסכים לשינוי, על אף שהשמשות הכפולות הורכבו ביאכטה. ביום 30.4.2009 אישר הלקוח את התוספת ונתן את הסכמתו לשפות את החברה בגין עלויות השמשות. התשלום בגין השמשות התבצע מיד עם הסכמת הלקוח לתוספת.
9. ביום 1.10.2009 קיבלה החברה חשבון בגין שכירות השטח הימי הספציפי בו עגנה היאכטה במהלך הקמתה מיום 1.2.2009 ועד ליום 30.9.2009, אשר הסתכם לסך של 20,000 ש"ח. החברה שילמה את חשבון השכירות ביום 31.12.2009. עקב הפיגור בתשלום, נשאה החברה בתשלום קנס בגובה 2,000 ש"ח.
10. לפי תנאי ההסכם, בגין כל חודש בו תוקדם מסירת היאכטה, ישלם הלקוח לחברה 15,000 ש"ח. הסכום האמור ישולם לחברה 12 חודשים לאחר מועד מסירת היאכטה. עוד הוסכם בין הצדדים במסגרת ההסכם כי בגין כל חודש פיגור במסירת היאכטה, תשלם החברה ללקוח סכום בגובה 12,000 ש"ח, אשר ישולם במועד סיום הפרויקט.
11. ליום 31.12.2008 צופה החברה לסיים את הפרויקט ביום 31.7.2010.
12. ליום 31.12.2009 צופה החברה לסיים את הפרויקט ביום 31.1.2010.
13. החברה אומדת את שיעור ההשלמה על בסיס שעות העבודה בפועל של העובדים המועסקים בפרויקט אל מול סך שעות העבודה שצפוי שיושקעו בפרויקט. בכל שלב של הפרויקט, שעות העבודה הצפויות פר חודש, עד לסיום הפרויקט, זהות לאלו המצוינות בסעיף ג' לעיל.

14. ליום 31.12.2008 החברה אינה צופה שההטבות הכלכליות הקשורות להסכם הקמת היאכטה יזרמו אליה.
15. הנח'י כי הלקוח משפה את החברה בגין כל העלויות שהוצאו בשנת 2008.
16. אומדן ההכנסות הצפויות מהפרויקט ליום 31.12.2008 הינו 220,000 ש"ח. אומדן זה כולל את שני מרכיבי תשלום התמורה - במזומן ובדרך של קבלת ספינת התובלה.
17. אומדן העלויות הצפויות בגין הפרויקט ליום 31.12.2008 הינו 150,000 ש"ח וליום 31.12.2009 הינו 30,000 ש"ח. אומדן העלויות הצפויות ליום 31.12.2008 כולל, בין היתר, את עלויות שכירת המשאית אשר טרם שולמו.
18. החברה מפרסמת את דוחותיה הכספיים מידי שנה ביום 31 במרס.
19. הנח'י כי תנאי ההכרה בהכנסה הרלוונטיים מתקיימים, למעט כאשר נאמר במפורש אחרת.
20. החברה עורכת את דוחותיה הכספיים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS).

#### נדרש:

1. הצג'י את כל הסעיפים הרלוונטיים כפי שיוצגו במאזן חברת "אביה" בע"מ ליום 31.12.2008 ובדוח רווח והפסד לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2008 (פרט'י חישובייד).
2. הצג'י את כל הסעיפים הרלוונטיים כפי שיוצגו במאזן חברת "אביה" בע"מ ליום 31.12.2009 ובדוח רווח והפסד לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2009 (פרט'י חישובייד).
3. פרט'י מהו סכום ההפרשה להפסד, במידה וקיימת, לימים 31 בדצמבר 2008 ו-31 בדצמבר 2009 (פרט'י חישובייד).

## שאלה מספר 2 (35 נקודות):

1. תברת "הראל" בע"מ (להלן - החברה) הינה חברה לייצור, שיווק והפצת מערכות סינון מים לשימוש תעשייתי.
2. ביום 1 באפריל 2009 פנתה חברת "שירה" בע"מ (להלן - הלקוח) לחברה בבקשה שתקים עבורה מסנן מים ייחודי אשר יותאם לצרכיה הספציפיים. עוד באותו היום נחתם ההסכם בין החברה ללקוח (להלן - פרויקט שירה). מועד סיום הפרויקט נקבע ליום 31 במרס 2011. בין הצדדים נקבע כי תמורת ההסכם תתבסס על העלויות שיושקעו בפרויקט החל ממועד תחילת ביצועו בתוספת מרווח של 20%.
3. החברה החלה בביצוע הפרויקט מיד עם החתימה על ההסכם.
4. ביום 1 בפברואר 2009, טרם חתימת ההסכם, שילמה החברה לעורך דינה סכום של 15,000 ש"ח במזומן, על מנת שזה ינסח הסכם משפטי גנרי אשר ישמש את החברה כתשתית בכלל עסקותיה.
5. תשלום המזומן על ידי הלקוח ייעשה חודשיים לאחר הוצאת כל חשבונית. בגין כל חודש הקדמה בסיום שלב א', שלב ב' או שלב ג', ביחס לצפוי בעת החתימה על ההסכם, ישלם הלקוח לחברה סכום נוסף של 10,000 ש"ח. בגין כל חודש איחור בסיום שלב א', שלב ב' או שלב ג', ביחס לצפוי בתחילת ההסכם, תשלם החברה ללקוח קנס פיגור בגובה 15,000 ש"ח. ההתחשבות בגין איחור ו/או הקדמה תיכלל במסגרת החשבונית האחרונה.
6. להלן מועדי הוצאת החשבוניות:
  - א. במועד הסיום בפועל של שלב א' של הפרויקט, תוצא חשבונית אשר סכומה יתבסס על העלויות שהושקעו ונצרכו על ידי החברה בפועל עד לסיום שלב א', בתוספת מרווח של 20%. מועד הסיום הצפוי של שלב א', בעת החתימה על ההסכם, הינו 31 בדצמבר 2009.
  - ב. במועד הסיום בפועל של שלב ב' של הפרויקט, תוצא חשבונית אשר סכומה יתבסס על העלויות שהושקעו ונצרכו על ידי החברה בפועל במהלך שלב ב' בלבד, בתוספת מרווח של 20%. מועד הסיום הצפוי, בעת החתימה על ההסכם, של שלב ב' הינו כעבור שנה ממועד תחילת הפרויקט.
  - ג. חשבונית בגין יתרת תמורת ההסכם תוצא במועד הסיום הצפוי של הפרויקט ומסירת מסנן המים ללקוח. סכומה יתבסס על העלויות שהושקעו ונצרכו על ידי החברה בפועל במהלך שלב ג' בלבד, בתוספת מרווח של 20%.
7. להלן נתונים לגבי העלויות המתייחסות לפרויקט שירה כפי שנתהוו לחברה בכל אחת מהשנים 2009-2010:

2010	2009	
ש"ח	ש"ח	
200,000	250,000	רכישת ציוד וחומרים (א)
300,000	200,000	שכר עובדים ויועצים מקצועיים (ב)
-	?	פחת רכוש קבוע (ג)

- (א) ביום 31 בדצמבר 2010 התברר לחברה כי רכשה במהלך המחצית השנייה של שנת 2010 חומרים עודפים ולפיכך מכרה באותו היום את החומרים אשר עלותם בספרים לאותו מועד הסתכמה לסך של 30,000 ש"ח, בעבור סכום של 40,000 ש"ח.

(ב) שכר העובדים והיועצים המקצועיים בשנת 2009 כולל תשלום במזומן שנעשה ביום 1 בספטמבר 2009 בסך של 70,000 ליועץ חיצוני עבור קבלת שירותים בין 1 בספטמבר 2009 ועד 1 באפריל 2010.

(ג) בשנת 2009 בלבד עשתה החברה שימוש ברכוש קבוע שנרכש בעבר המשמש את החברה במספר פרויקטים. ייחוס עלות הרכוש הקבוע בין הפרויקטים השונים ייעשה על בסיס ההיקף הנורמאלי של פעילות החברה על בסיס שעות. היקף הפעילות הנורמאלי הינו 2,000 שעות בשנה. הפחת השנתי הינו 50,000 ש"ח. שעות הפעילות בפועל בחברה בשנת 2009 הינו 1,700 שעות עבור סך הפרויקטים מתוכם 900 שעות עבור פרויקט שירה. ליום 31 בדצמבר 2009 הרכוש הקבוע הופחת במלואו.

8. להלן נתונים לגבי יתרת העלויות החזויות בגין פרויקט שירה לימים 31 בדצמבר 2009 ו- 31 בדצמבר 2010:

<u>31.12.2010</u>	<u>31.12.2009</u>	
ש"ח	ש"ח	
-	250,000	רכישת ציוד וחומרים
100,000	250,000	שכר עובדים ויועצים מקצועיים
-	-	פחת

9. בספטמבר 2010 הוציא הלקוח למכרז פרויקט הרחבה למסנן המים שמוקם בפרויקט שירה, אשר ישמש את הלקוח במתקן להתפלת מים. החברה השתתפה במכרז והתהוו לה עלויות בסך של 120,000 ש"ח. ביום 1 בדצמבר 2010 התבשרה החברה על זכייתה במכרז. בינואר 2011 נחתם הסכם בין שני הצדדים (להלן - פרויקט התפלה). מועד סיום החוזה נקבע ליום 31 בדצמבר 2014. בין הצדדים נקבע כי תמורת החוזה מבוססת על עלות בתוספת מרווח של 25%.

10. להלן נתונים לגבי יתרת העלויות בגין פרויקט ההתפלה החזויות לימים 31 בדצמבר 2010:

<u>31.12.2010</u>	
ש"ח	
600,000	רכישת ציוד וחומרים
800,000	שכר עובדים ויועצים מקצועיים

11. ליום 31 בדצמבר 2009 צופה החברה כי שלב ב' בפרויקט שירה יסתיים ביום 1 במרס 2010 וכי שלב ג' יסתיים ביום 1 במאי 2011.

12. ליום 31 בדצמבר 2010 צופה החברה כי שלב ג' בפרויקט שירה יסתיים במועד המקורי אשר נקבע בהסכם.

13. בפועל הסתיימו שלב א' ושלב ב' במועד המתוכנן.

14. הנח/י כי כל העלויות מעידות על השלמה, למעט אם נאמר מפורשות אחרת.

15. ההוצאות מתפלגות באופן שווה על פני השנה אלא אם נאמר אחרת.

16. החברה אומדת את שיעור ההשלמה על בסיס העלות בפועל מול העלות הכוללת החזויה ("שיטת העלות").

17. מדיניות החברה הינה הצגת הכנסה משנית ממכירת חומרים עודפים מפרויקט בדרך של הקטנת עלויות הפרויקט.

18. הנח'י כי תנאי ההכרה בהכנסה הרלוונטיים מתקיימים בכל התקופות האמורות, למעט אם נאמר אחרת.

19. החברה מפרסמת את דוחותיה הכספיים מזי שנה ביום 31 במרס לשנה העוקבת.

20. החברה עורכת את דוחותיה הכספיים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS).

#### נדרש:

1. הצג'י את כל הסעיפים הרלוונטיים, כפי שנובעים מנתוני השאלה, כפי שיוצגו במאזן חברת "הראל" בע"מ ליום 31 בדצמבר 2009 ובדוח רווח והפסד לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2009 (פרט'י חישוביך).

2. הצג'י את כל הסעיפים הרלוונטיים, כפי שנובעים מנתוני השאלה, כפי שיוצגו במאזן חברת "הראל" בע"מ ליום 31 בדצמבר 2010 ובדוח רווח והפסד לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2010 (פרט'י חישוביך).

## שאלה מספר 3 (20 נקודות):

1. (6 נקודות)

"התקינה החשבונאית האמריקנית (US GAAP), בנושאים שונים, קובעת כללים ועקרונות חשבונאיים מחמירים וקשיחים יותר ביחס לתקינה הבינלאומית או הישראלית"

הדגם אמירה זאת, תוך מתן 4 דוגמאות פרטניות מתחום ההכרה בהכנסה. לגבי כל אחת מהדוגמאות – פרט/י בקצרה את הוראות התקינה האמריקנית בנושא, וציין/י מהו הטיפול החשבונאי בנושא לפי התקינה הבינלאומית והישראלית.

2. (4 נקודות)

חברה א' הינה חברה ישראלית ציבורית אשר מדווחת לפי IFRS. לקראת תום תקופת הדיווח, במהלך חודש דצמבר 2009, ולאור היקף המכירות הנמוך יחסית שהשיגה החברה באותה שנה, פנתה החברה למספר לקוחות גדולים שלה במטרה למכור להם מלאים קיימים ולהגדיל את ההכנסות שידווחו בשנת 2009 בדוחותיה הכספיים. על מנת לשכנע את הלקוחות לרכוש את המלאים באופן מיידי (לפני 31.12.2009) הציעה להם החברה כי המסירה של המלאים תדחה עד למועד בו יבחר הקונה, המלאים יישארו אצל חברה א' במחסנים (המלאים ניתנים לזיהוי ומוכנים למסירה ובעלות הקונה) והלקוח ישלם לחברה בעוד 12 חודשים (תנאי האשראי הרגילים בחברה). בנוסף, על מנת לשכנע את הלקוחות לבצע את הרכישה, חברה א' שיתפה אותם בתכנונים שלה להעלות את רמת המחירים החל משנת 2010. בהתחשב בכך, חלק גדול מהלקוחות הסכימו להצעת החברה. בהתאם, החברה הגדילה את ההכנסות לשנת 2009 והלקוחות אף הם יצאו מרוצים.

הסבר/י מהי דעתך לגבי הטיפול החשבונאי שיושם על ידי חברה א' בדוחותיה הכספיים לשנת 2009?

3. (7 נקודות)

חברה א', חברה ישראלית ציבורית המדווחת לפי IFRS, עוסקת בתחום הנדל"ן. החברה שוקלת מה לעשות עם קרקע פנויה שבבעלותה (שאינה מהווה נדל"ן להשקעה). החברה נמצאת במשא ומתן עם חברה ב', אשר עוסקת אף היא בתחום הנדל"ן, למכירת הקרקע לחברה ב' לפי אחת מהחלופות הבאות:

- מכירת הקרקע מיידיית לחברה ב'. רישום הערת אזהרה לטובת חברה ב' בגין הקרקע עד שיושלם ההליך הטכני של העברת הבעלות. תשלום התמורה לחברה א' על ידי חברה ב' בשלושה תשלומים שנתיים שווים.
- מכירת הקרקע עם מבנה שייבנה עליו על ידי חברה א', אך בפיקוחה המוחלט של חברה ב' ולפי מפרט שיקבע על ידי חברה ב'. תקופת השלמת המבנה צפויה להימשך כשלוש שנים. מלוא תמורת העסקה תשולם עם המסירה של הנדל"ן (בתום 3 השנים הצפויות).
- כמו חלופה ב', רק שהניהול, הפיקוח ומפרט המבנה ייעשה ויקבע על ידי חברה א' בלבד, ללא מעורבותה של חברה ב'. חברה ב' תקבל את הקרקע והמבנה עם השלמתם, בעוד כשלוש שנים. מלוא תמורת העסקה תשולם עם המסירה של הנדל"ן (בתום 3 השנים הצפויות).



הסבר/י בקצרה, מהן ההשלכות של כל אחת מהחלופות על ההכרה בהכנסה של חברה  
א' מהעסקה? (בתשובתך התייחס/י לפרסומים הרלוונטיים השונים)

4. (3 נקודות)

"התקינה החשבונאית בכלל, ובפרט התקינה הבינלאומית, מתנתקת לעיתים מהצורה  
המשפטית של העסקה לצורך הרישום החשבונאי שלה".

הדגם/י והסבר/י אמירה זאת (בקצרה) תוך מתן 3 דוגמאות מתוך הנושאים שנלמדו  
בקורס עד כה.