

בעיות מדידה בחשבונאות

מרצים : רו"ח יעל גרסי, רו"ח ארז רוזנברג
מתרגלות : רו"ח חן ליבליך, רו"ח שירי מלכי

סמסטר א' תשע"ב
מועד א'

מועד הבחינה : יום רביעי, 8.2.12, שעה 09:00

משך הבחינה : שלוש שעות וחצי

מס' עמודים : 7 עמודים

חומר עזר : מחשב כיס בלבד.

+ סתרון

נא לענות על כל שאלה במחברת נפרדת.

אין להשתמש בדפי טיוטא נפרדים . הערות וטיוטות יש לכתוב במחברת הבחינה בלבד.

H-102

בהצלחה !!

הוראות חשובות לצורך סריקת מחברת הבחינה :

- נא להמנע מכתובה בעט ירוק או בעפרון.
- נא לא לכתוב בתחום השוליים.

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

אוניברסיטת תל-אביב
הפקולטה לניהול
בית הספר למוסמכים במינהל עסקים
החוג לחשבונאות

לתשומת לב התלמידים
הבחינה היא אנונימית, התלמיד אינו חייב לרשום את שמו על מחברת הבחינה. מחברתו תזוהה על סמך מספר תלמיד ומספר סידורי שייכתב על גבי המחברת. תלמיד שכתב את שמו כאילו ויתר מראש על בדיקה אנונימית של מחברת הבחינה שלו.

בעיות מדידה בחשבונאות

**מרצים: רו"ח יעל ג'רסי, רו"ח ארז רוזנברג
מתרגלות: רו"ח חן ליבליך, רו"ח שירי מלכי**

סמסטר א', תשע"ב

מועד א'

מועד הבחינה: יום ד', 8.2.2012, שעה 09:00

משך הבחינה: שלוש שעות וחצי

מסי' עמ' בבחינה: 7 עמודים (כולל עמוד זה)

חומר עזר: מחשב כיס בלבד.

נא לענות על כל שאלה במחברת נפרדת.

בהצלחה !!

אין להשתמש בדפי טיוטא נפרדים. הערות וטיוטות יש לכתוב במחברת הבחינה בלבד.

בתום הבחינה יש להקפיד ולמסור למשגיחה (באופן אישי) את כל מחברות הבחינה. על התלמיד להמתין עד אשר תסמן המשגיחה כי החזיר את כל המחברות, (כולל ציון מספר המחברות), השאלון ודף התשובות.

שאלה מספר 1 (40 נקודות):

1. חברת "יובל" בע"מ (להלן - "החברה") עוסקת בייצור מוצרי חשמל.
מכונות לעיבוד שבבים:
2. ליום 1.4.2010 בבעלות החברה חמש מכונות זהות לעיבוד שבבים (להלן - "המכונות"), המשמשות אותה עד לאותו מועד במפעל הייצור של החברה במרכז הארץ.
3. ביום 1.4.2010 התקשרה החברה בהסכם עם חברת "איתי" בע"מ (להלן - "חברת איתי") למכירה מיידית של המכונות בתמורה לסכום כולל של 1,000,000 ש"ח, אשר שולמו במועד ההתקשרות בהסכם המכירה. תמורה זו מייצגת את השווי ההוגן של חמש המכונות. ליום 1.4.2010, ערכן הפנקסני הכולל של חמש המכונות בספרי החברה הינו 500,000 ש"ח, ואומדן יתרת אורך חייהן הכלכליים הינו 10 שנים, ללא ערך שייר בתום תקופה זו.
4. כמו כן, באותו מועד (יום 1.4.2010), התקשרה החברה עם חברת איתי, בהסכם משפטי נפרד, שאינו ניתן לביטול, לחכירה בחזרה של שלוש מהמכונות לעיבוד שבבים, לתקופה של 8 שנים החל מאותו מועד. במסגרת ההסכם לחכירה בחזרה נקבע כי דמי החכירה השנתיים, המשולמים על ידי החברה, יסתכמו ל- 70,000 ש"ח (סכום כולל עבור כל שלוש המכונות שנחכרו בחזרה) וישולמו מידי שנה, בתחילת התקופה, החל מיום 1.4.2010 (תשלום אחרון ביום 1.4.2017). כל שלוש המכונות שנחכרו בחזרה מחברת איתי נשארו בשימוש מפעל הייצור של החברה במרכז הארץ. במסגרת הסכם החכירה התהוו לחברת איתי עלויות משפטיות בגין עסקת החכירה בלבד בסך 25,000 ש"ח, אשר שולמו במזומן במועד ההתקשרות בחכירה.
5. ליום 1.4.2010 נאמד ערך השייר של כל שלוש המכונות שנחכרו בחזרה, לתום תקופת החכירה, בסך 150,000 ש"ח (50,000 ש"ח לכל מכונה). מחצית מערך השייר מובטחת לחברת איתי על ידי החברה. המחצית השנייה של ערך השייר מובטחת לחברת איתי על ידי חברת ביטוח, תמורת תשלום פרמיית ביטוח זניחה.
6. שיעור הריבית הגלום בחכירה בין החברה וחברת איתי אינו ידוע לחברה. שיעור הריבית התוספתי של החברה בגין חכירת מכונות לעיבוד שבבים הינו 4% לשנה.
7. חברת איתי מתכוונת להשתמש בשתי המכונות, שלא הוחכרו בחזרה לחברה, עד לתום אורך חייהם הכלכליים (ראה/י סעיף 3 לעיל). חברת איתי אינה עוסקת בייצור או במכירת מכונות לעיבוד שבבים במהלך העסקים הרגיל.
8. ביום 30.9.2011 החליטה החברה לבטל את חכירת המכונות, עקב החלטתה לרכוש מכונות חדשות מצד ג', אשר תהיינה בבעלותה המלאה. למרות שלא ניתנה לחברה זכות ביטול מתוקף הסכם החכירה בין הצדדים, הסכימה חברת איתי לביטול החכירה, אך זאת תמורת תשלום קנס בסך 150,000 ש"ח, אשר ישולם על ידי החברה במועד ביטול החכירה. החכירה בוטלה ביום 30.9.2011 ובאותו מועד הוחזרו שלוש המכונות לחברת איתי. למועד ביטול החכירה, השווי ההוגן של מכונות עיבוד שבבים אחת הינו 180,000 ש"ח. חברת איתי מתכוונת להשתמש במכונות שהוחזרו עד לתום אורך חייהם הכלכליים.

חכירת רכב:

9. ביום 1.1.2011 התקשרה החברה עם חברת "אורי" בע"מ (להלן - "חברת אורי") בהסכם לחכירת רכב אשר ישמש את מנכ"ל החברה החל מאותו מועד, בתמורה לדמי חכירה חצי שנתיים, לא צמודים, בסך 10,000 ש"ח, אשר ישולמו מידי שישה חודשים החל מיום 30.6.2011 ועד לתום תקופת החכירה. לחברה קיימת אופציה לרכוש את הרכב בתום תקופת החכירה תמורת סכום בגובה של 50,000 ש"ח. ליום 1.1.2011 השווי ההוגן של הרכב הינו 100,000 ש"ח ואומדן ערך השייר של הרכב לתום תקופת החכירה הינו 40,000 ש"ח. במידה שהחברה תבחר שלא לממש את אופציית הרכישה, היא מבטיחה להשיב לחברת אורי את מלוא ערך השייר של הרכב לתום תקופת החכירה, כפי שהוא נאמד ביום 1.1.2011. שיעור הריבית החצי שנתי הגלום בחכירה,

3.3316%, אינו ידוע לחברה. שיעור הריבית התוספתי של החברה לחכירת רכבים הינו 5% לחצי שנה. ליום 1.1.2011 אומדן יתרת אורך הכלכליים של הרכב הינו 5 שנים.

נתונים נוספים:

10. כל החברות מטפלות בפריטי רכוש קבוע לפי מודל העלות.
11. כל החברות מפחיתות רכוש קבוע לפי שיטת הקו הישר.
12. הוצאות/הכנסות ריבית, נמדדות לפי שיטת הריבית האפקטיבית, גם בגין תקופות הקצרות משנה.
13. הנחי כי הסכם חכירה מסווג כחכירה מימונית במידה שמתקיימת לפחות אחת מארבע הדוגמאות הראשונות המפורטות בסעיף 10 בתקן חשבונאות בינלאומי 17 - "חכירות", למצבים שבהם מסווגת חכירה כאמור.
14. למעט אם נאמר מפורשות אחרת, לא חלו שינויים באומדנים במהלך התקופות האמורות.
15. כל החברות עורכות את דוחותיהן הכספיים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS).

נדרש:

1. בגין ההסכמים בין חברת יובל וחברת איתי - הצג/י את כל פקודות היומן כפי שתירשמה בספרי חברת יובל בכל אחת מהשנים 2010 ו- 2011 ואת כל היתרות המאזניות הרלוונטיות בספריה ליום 31.12.2010 (פרט/י את חישוביך).
2. בגין ההסכמים בין חברת יובל וחברת איתי - הצג/י את כל פקודות היומן כפי שתירשמה בספרי חברת איתי בכל אחת מהשנים 2010 ו- 2011 ואת כל היתרות המאזניות הרלוונטיות בספריה לימים 31.12.2010 ו- 31.12.2011 (פרט/י את חישוביך).
3. בגין ההסכם בין חברת יובל וחברת אורי - הצג/י את כל פקודות היומן כפי שתירשמה בספרי חברת יובל בשנת 2011 ואת כל היתרות המאזניות הרלוונטיות בספריה ליום 31.12.2011 (פרט/י את חישוביך).
4. כיצד תשתנה תשובתך לסעיף 3 לעיל, אילו תנאי החכירה של הרכב היו זהים (לעניין סכום התשלום החצי שנתי ותקופת החכירה שנקבעה בין הצדדים), אך בנוסף, לחברת יובל קיימת הזכות לבטל את החכירה לאחר תקופה של שנתיים. במידה וחברת יובל מנצלת את זכות הביטול, היא תשלם קנס בסך של 4,000 ש"ח לחברת אורי (פרט/י את חישוביך).

הערה:

לצורך הצגת היתרות המאזניות יש להפריד בין יתרות לזמן קצר לבין יתרות לזמן ארוך.

שאלה מספר 2 (27 נקודות):

1. חברה א' בע"מ (להלן - "החברה" או "חברה א'") הינה חברה שהתאגדה בישראל והעוסקת בתחום הנדל"ן בגוש דן. להלן פרטים בדבר תיק השקעות בניירות ערך בו מחזיקה החברה למועדים השונים.
2. החברה מסווגת מכשירים פיננסיים בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי 39. ככל שהדבר נתון לבחירתה (במועד ההכרה לראשונה או לאחר מכן) ומתאפשר לפי כללי החשבונאות המצוינים לעיל, על מנת לצמצם את התנודתיות בדוחות הכספיים, נוטה החברה לסווג מכשירים פיננסיים כך שיימדדו לפי עלות מופחתת ולא לפי שווי הוגן.

השקעה במניות חברה ב'

1. ביום 30 בספטמבר 2010 רכשה החברה בבורסה לניירות ערך 6,000 מניות רגילות של חברה ב'. במסגרת רכישה זו התהוו לחברה עלויות עסקה בסך של 10,000 ש"ח, אשר שולמו במזומן באותו מועד. ליום 30 בספטמבר 2010 בכוונת החברה לממש השקעה זו במהלך חמש השנים הקרובות לאחר שתושג תשואה של לפחות 40%.
2. בשל צורכי נזילות, מימשה החברה ביום 1 בינואר 2011 20% מהחזקתה במניות חברה ב'.
3. בהתאם למדיניות החברה, ירידה בשווי ההוגן של השקעה במכשיר הוני (כגון, מניות רגילות) בשיעור של 20% או יותר מתחת לעלות ההשקעה מהווה ראייה אובייקטיבית לירידת ערך.
4. להלן מחירי מניית חברה ב' בבורסה למועדים השונים (בש"ח):

תאריך	מחיר למניה רגילה
30.9.2010	12
31.12.2010/1.1.2011	9
31.12.2011	8

השקעה באגרות חוב סדרה ג'

3. ביום 1 בינואר 2010 רכשה החברה 200,000 אגרות חוב סחירות סדרה ג', בנות 2 ש"ח ערך נקוב כל אחת, אשר הונפקו באותו מועד על ידי חברה ג', תמורת שוויין ההוגן לאותו מועד (ראה/י סעיף 8 להלן). אגרות החוב אינן צמודות, ותיפרענה ביום 31 בדצמבר 2016. אגרות החוב נושאות ריבית שנתית נקובה בשיעור של 3%, המשולמת מדי שנה החל מיום 31 בדצמבר 2010 ועד וכולל ליום 31 בדצמבר 2016 (להלן בסעיף 5 - "מועד הפירעון"). אגרות החוב נרכשו במטרה להפיק רווחים ממכירתן בטווח הקצר.
4. ביום 31 במאי 2010 הופסק המסחר בבורסה לניירות ערך באגרות החוב סדרה ג', עקב אי סדרים שהתגלו בחברה ג'.
5. ביום 31 בדצמבר 2010 (לאחר תשלום הריבית), בחנה חברה א' מחדש את מטרות השקעתה באגרות החוב סדרה ג', והחליטה להחזיק בכל אגרות החוב סדרה ג' בעתיד הנראה לעין (אך לא בהכרח עד למועד הפירעון). למועד זה (לאחר תשלום הריבית כאמור), מעריכה החברה כי כל תשלומי הריבית צפויים להתקבל במלואם ובמועדם, אך רק 85% מהערך הנקוב של אגרות החוב סדרה ג' צפויים להתקבל במועד הפירעון. ליום 31 בדצמבר 2011 לא חל שינוי באומדני תזרימי המזומנים ביחס לאלה שנאמדו על ידי החברה ביום 31 בדצמבר 2010.

השקעה באגרות חוב סדרה ד'

6. ביום 1 בינואר 2010 רכשה החברה בבורסה לניירות ערך את כל יתרת אגרות חוב סדרה ד' בנות 1 ש"ח ערך נקוב כל אחת הקיימות במחזור. אגרות חוב סדרה ד' הונפקו שנתיים קודם לכן ביום 1 בינואר 2008 על ידי חברה ד' ונרשמו למסחר בבורסה לניירות ערך.

בהתאם, ביום 1 בינואר 2008 הנפיקה חברה ד' 90,000 איגרות חוב סחירות סדרה ד' בנות 1 ש"ח ערך נקוב כל אחת. איגרות החוב אינן צמודות ונושאות ריבית שנתית נקובה בשיעור של 5%. איגרות החוב נפרעות ב- 6 תשלומים שווים (קרן וריבית) המשולמים מדי שנה החל מיום 31 בדצמבר 2008 ועד וכולל ליום 31 בדצמבר 2013 (להלן בסעיף זה ובסעיף 7 "מועד הפירעון"). ליום 1 בינואר 2010 אין בכוונת החברה להחזיק באיגרות החוב סדרה ד' עד למועד הפירעון אך גם אין בכוונתה לממשן בטווח הקצר.

7. ביום 1 בינואר 2011 בחנה החברה מחדש את מטרות השקעתה באיגרות החוב סדרה ד', והחליטה לעדכן את מטרות השקעתה ולהחזיק בכל איגרות החוב סדרה ד' עד למועד הפירעון שלהן. כמו כן, ליום 1 בינואר 2011 קיימת לחברה היכולת להחזיק באיגרות החוב סדרה ד' עד למועד הפירעון. עד ליום 31 בדצמבר 2011 לא חל שינוי בכוונת החברה או ביכולתה להחזיק באיגרות החוב סדרה ד' עד למועד הפירעון.

נתונים נוספים:

8. להלן נתונים אודות שוויין ההוגן של איגרות החוב סדרה ג' למועדים שונים (לאחר תשלומי ריבית באותם מועדים, אם קיימים) וכן שיעור הריבית השנתי הגלום במחיר הבורסה המותאם לסיכון של איגרות חוב סדרה ד' (להלן – שיעור ריבית השוק):

תאריך	שווי הוגן אג"ח סדרה ג' עבור 2 ש"ח ערך נקוב (בש"ח)	אג"ח סדרה ד' - שיעור ריבית השוק השנתי (באחוזים)
1.1.2008	-	5%
1.1.2009	-	5.2%
31.12.2009/1.1.2010	1.05	5.5%
31.5.2010	1.02	5.6%
31.12.2010/1.1.2011	0.95	5.3%
31.12.2011	1.075	5.8%

9. הכנסות ריבית מחושבות לפי שיטת הריבית האפקטיבית, גם בגין תקופות הקצרות משנה.

10. החברה מפרסמת את דוחותיה הכספיים מדי שנה ביום 31 במרס.

11. החברה עורכת את דוחותיה הכספיים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS). דוחותיה הכספיים של החברה ערוכים בשקל.

נדרש:

1. להציג את כל פקודות היומן שתירשמה בספרי חברה א' בכל אחת מהשנים 2010 ו- 2011 ואת כל הסעיפים המאזניים הרלוונטיים בספריה לימים 31.12.2010 ו- 31.12.2011 בגין השקעתה במניות חברה ב' (פרט/י חישוביך).

2. להציג את כל פקודות היומן שתירשמה בספרי חברה א' בכל אחת מהשנים 2010 ו- 2011 ואת כל הסעיפים המאזניים הרלוונטיים בספריה לימים 31.12.2010 ו- 31.12.2011 בגין השקעתה באיגרות חוב סדרה ג' (פרט/י חישוביך).

3. להציג את כל פקודות היומן שתירשמה בספרי חברה א' בכל אחת מהשנים 2010 ו- 2011 ואת כל הסעיפים המאזניים הרלוונטיים בספריה לימים 31.12.2010 ו- 31.12.2011 בגין השקעתה באיגרות חוב סדרה ד' (פרט/י חישוביך).

הערה: לצורך הצגת היתרות המאזניות, אין צורך להפריד בין יתרות לזמן קצר לבין יתרות לזמן ארוך.

שאלה מספר 3 (33 נקודות):

1. (7 נקודות)

חברת נעם בע"מ (להלן - "החברה") הינה חברה בינלאומית מהמובילות בתחומה, העוסקת בייצור ובמכירת ציוד תקשורת. החברה מיישמת את הוראות תקן חשבונאות בינלאומי 18 (IAS 18) בגין עסקאות למכירת מוצריה. חלק ממכירותיה של החברה בהודו מתבצעות באמצעות גופים מקומיים איתם מתקשרת החברה. להלן מספר נקודות לעניין אופי היחסים שבין החברה לבין אותם גופים מקומיים:

א. החברה שותפה פעילה בחלק מתהליך המשא ומתן שבין הגוף המקומי והלקוח הסופי, אך החברה אינה צד להסכם המכירה בין הגוף המקומי והלקוח הסופי. יחד עם זאת, הסכם המכירה שבין החברה לבין הגוף המקומי (המתייחס לאותו מוצר שנמכר על ידי הגוף המקומי ללקוח הסופי) מצורף בידיעת החברה כנספח להסכם המכירה בין הגוף המקומי והלקוח הסופי. שני ההסכמים המצוינים לעיל כפופים לחוק המקומי החל בהודו.

ב. המחיר בעסקה שבין הגוף המקומי לבין הלקוח הסופי נקבע על ידי הגוף המקומי (ולא על ידי החברה).

ג. הגופים המקומיים אינם עוסקים בפיתוח, בייצור או בתמיכה בציוד תקשורת.

ד. ההסכם שבין החברה לבין הגופים המקומיים קובע כי במידה שהיקף הרכישות השנתיות של הגוף המקומי מהחברה עולה על סכום של 20 מליון ש"ח, זכאי הגוף המקומי להנחת כמות בשיעור של 5% על כל ציוד התקשורת שרכש מהחברה באותה שנה. אין לחברה מנגנון הנחה דומה במסגרת עסקאות בהן מוצריה נמכרים באופן ישיר ללקוחות סופיים אחרים בהודו.

ה. בשנים האחרונות התרחשו שלושה מקרים שבהם לאחר החתימה על ההסכמים המצוינים לעיל, הגוף המקומי הגיע לכדי פשיטת רגל והמלאי שרכש בעבר מהחברה הועבר לנושיו ולא ללקוח הסופי. במקרים אלה קבע בית המשפט בהודו כי על החברה להיכנס לנעלי הגוף המקומי ולקיים את ההסכם מול הלקוח הסופי.

בהתייחס לכל אחת מהנקודות המצוינות לעיל, בנפרד וכמכלול, נתח/י ופרט/י את הטיפול החשבונאי בגין עסקאות למכירת מוצרי החברה בדוחותיה הכספיים של:

(1) חברת נעם.

(2) הגופים המקומיים בהודו.

2. (8 נקודות)

א. פרשנות מספר 15 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי, הסכמים להקמת מבנים (להלן - "IFRIC 15"), עוסקת בסוגיה האם הסכם נמצא בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 11 או בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 18. חברת תמר-נדל"ן בע"מ עוסקת בייזום ובהקמת נדל"ן ופועלת לגיבוש מדיניות חשבונאית על מנת להסדיר את הטיפול בהסכמים להקמת מבנים בהתאם ל-IFRIC 15.

מנה/י ופרט/י שלושה מאפיינים שעשויה חברת תמר-נדל"ן להביא בחשבון במסגרת גיבוש מדיניות לקביעת הטיפול בהסכמים להקמת מבנים לפי תקן חשבונאות בינלאומי 11 או לפי תקן חשבונאות בינלאומי 18.

ב. בגין כל אחד מהפריטים הבאים, פרט/י את הטיפול החשבונאי (לרבות עיתוי ההכרה ואופן ההצגה) שייושם בדוחותיה הכספיים של חברת תמר-נדל"ן בע"מ לפי כל אחת מהחלופות הבאות: (א) ההסכמים להקמת המבנים מטופלים לפי תקן חשבונאות בינלאומי 11 (ב) ההסכמים להקמת המבנים מטופלים לפי תקן חשבונאות בינלאומי 18:

- (1) אחריות בגין מבנים לתקופה של שנה לאחר מסירתם (כמקובל בענף).
- (2) פחת בגין רכוש קבוע ששימש בלעדית במסגרת הקמת המבנה.
- (3) חשבונאיות שהוצאו ללקוח לאחר השלמת 40% מהפרויקט ואשר תמורתן נגבתה באופן מיידי.

3. (6 נקודות)

- חברת אסף בע"מ (להלן - "החברה") עוסקת בייצור ובמכירת צעצועים לילדים ומיישמת את הוראות תקן חשבונאות בינלאומי 18 (IAS 18) בגין עסקאות למכירת מוצריה. החברה נוהגת להתקשר עם לקוחותיה בעסקאות למכירת מוצריה הכוללות תנאי אשראי של שוטף + 90 ימים לאחר מועד המסירה. יחד עם זאת, כל ההסכמים כוללים אפשרות מצד הלקוח להקדים את התשלום כך שתמורת העסקה תשולם על ידו כעבור שוטף + 30 ימים לאחר מועד המסירה, בתמורה להפחתת 2% ממחיר העסקה.
- א. פרטי את הטיפול החשבונאי שעל החברה ליישם בדוחותיה הכספיים בגין עסקאות למכירת מוצריה.
- ב. האם תשובתך לסעיף א' תשתנה במידה שבהתאם להיסטוריה של החברה בשנים האחרונות, ב- 30% מהמקרים בלבד הוקדם התשלום על ידי הלקוח ושולם כעבור שוטף + 30 ימים לאחר מועד המסירה?

4. (6 נקודות)

- א. לעניין היוון עלויות אשראי, פרטי את הטיפול החשבונאי בהפרשי שער הנובעים מאשראי במטבע חוץ לפי הוראות התקינה הבינלאומית (IAS 23), התקינה האמריקנית (SFAS 34) והתקינה הישראלית (תקן 3).
- ב. חברה א' עוסקת בהקמת בניינים לצורך מכירתם ובוחנת האם פרויקטים מסוג כאמור מהווים נכס כשיר לצורכי היוון עלויות אשראי. בהקשר זה פרטי את הוראות התקינה הבינלאומית והתקינה הישראלית, והדגשי את ההבדלים ביניהם בעניין.

5. (6 נקודות)

- חברה א' הינה קבלן מבצע המיישמת את הוראות תקן חשבונאות ישראלי מספר 4. החברה קובעת את שיעור ההשלמה לפי גמר הנדסי. ליום 31 בדצמבר 2011 סך ההכנסות בגין פרויקט א' צפויות להסתכם ב- 1,000 ש"ח וסך העלויות צפויות להסתכם ב- 700 ש"ח (מתוכן מחצית התהוו ושולמו עד ליום 31 בדצמבר 2011). כמו כן, ליום 31 בדצמבר 2011 השלימה החברה 40% מהפרויקט (שהחל ביום 30 ביוני 2011). עד למועד פרסום הדוחות הכספיים לשנת 2011 (31 בינואר 2012) השלימה החברה 50% מהפרויקט.
- א. הצגי את סעיפי הרווח והפסד הרלוונטיים של חברה א' בגין פרויקט א' בשנת 2011 לפי הוראות התקינה הישראלית (במידה שישנן מספר חלופות הצגה, יש להציג את כל החלופות כאמור).
- ב. הצגי את הסעיפים הרלוונטיים כפי שיופיעו במאזן החברה ליום 31 בדצמבר 2011, לפי הוראות התקינה הישראלית, בהנחה כי החברה מוציאה חשבוניות ללקוחותיה לפי שיעור השלמת הפרויקט. כמו כן, הנחי כי 50% מסך החשבוניות שהוצאו נפרעו עד ליום 31 בדצמבר 2011 (במידה שישנן מספר חלופות, כפי שצוינו בסעיף א' לעיל, יש להציג את כל החלופות כאמור).

אוניברסיטת תל-אביב
הפקולטה לניהול
בית הספר למוסמכים במינהל עסקים
החוג לחשבונאות

בעיות מדידה בחשבונאות

מרצים: רו"ח יעל ג'רסי, רו"ח אדז רוזנברג
מתרגלות: רו"ח חן ליבליך, רו"ח שירי מלכי
סמסטר א', תשע"ב

פתרון בחינה סופית

פיתרון שאלה 1 - חכירות:

טיפול בעסקת המכירה והחכירה בחזרה בין חברת יובל וחברת אית:

סיווג עסקת החכירה בספרי חברת יובל ובספרי חברת אית:

שיעור הריבית הגלום בחכירת מכונות עיבוד השבבים:

P.V. = 625,000	}	Refc. (begin) =	2.98%
N = 8			
PMT = 70,000			
F.V. = 150,000			

הערך הנוכחי של דמי החכירה המינמליים, מנקודת ראות החוכר:

Rate = 4%	}	P.V. (begin) =	544,946
N = 8			
PMT = 70,000			
F.V. = 75,000			

היחס בין הערך הנוכחי של דמי החכירה המינמליים לשווי ההוגן של הנכס המוחכר:

$625,000/600,000 =$	104%	מנקודת ראות המחכיר
$544,946/600,000 =$	91%	מנקודת ראות החוכר

מנקודת ראות המחכיר והחוכר, הערך הנוכחי של תשלומי החכירה המינמליים מסתכם לסכום המהווה באופן מהותי את השווי ההוגן של הנכס המוחכר.

כמו כן, תקופת החכירה היא למשך החלק העיקרי של אורך החיים הכלכליים של המכונות (8/10).

אי לכך תסווג חכירת מכונות עיבוד השבבים כחכירה מימונית, מנקודת ראות המחכיר ומנקודת ראות החוכר.

טיפול בספרי חברת אית (רובש/מחכיר)

לוח סילוקין להשקעה בגין חכירה:

יתרת פתיחה	PMT	ריבית	קרן	יתרת סגירה
625,000	70,000	0	70,000	555,000
555,000	70,000	16,549	53,451	501,549
501,549	70,000	14,955	55,045	446,503
446,503	70,000	13,313	56,687	389,817
389,817	70,000	11,623	58,377	331,440
331,440	70,000	9,883	60,117	271,323
271,323	70,000	8,090	61,910	209,413
209,413	70,000	6,244	63,756	145,657
145,657	70,000	4,343	-4,343	150,000
	560,000	85,000	475,000	

שנת 2010:

1.4.2010	ח'	מכונות עיבוד שבבים	1,000,000	1,000,000
	ז'	מזומן		1,000,000
	ח'	השקעה ברוטו בחכירה	640,000	$70,000 \cdot 7 + 150,000 =$
	ח'	מזומן	45,000	$70,000 - 25,000 =$
	ז'	ריבית שט"מ		85,000
	ז'	מכונות עיבוד שבבים		$1,000,000 \cdot 3/5 =$
31.12.2010	ח'	ריבית לקבל/ריבית שט"מ	12,366	$555,000 \cdot [(1+2.98\%)^{0.75} - 1] =$
	ז'	הכנסות ריבית		12,366
	ח'	הוצאות פחת	30,000	$400,000/10 \cdot 9/12 =$
	ז'	פחת שנצבר		30,000

יתרות מאזוניות ליום 31.12.2010 :

רכוש שוטף	רכוש לזמן ארוך	סה"כ	
70,000	570,000	640,000	השקעה ברוטו בחכירה
15,358	57,277	72,634	ריבית שט"מ
54,642	512,723	567,366	השקעה נטו בחכירה

מכונות עיבוד שבבים :

400,000	עלות
30,000	פחת שנצבר
370,000	עלות מופחתת

שנת 2011:

31.3.2011	ח' ז'	מזומן	70,000	70,000	
	ז'	השקעה ברוטו בחכירה			70,000
	ח' ז'	ריבית שט"מ	4,183	4,183	
	ז'	הכנסות ריבית			4,183
30.9.2011	ח' ז'	ריבית לקבל/ריבית שט"מ	7,422	7,422	$501,549 * [(1 + 2.98\%)^{0.5} - 1] =$
	ז'	הכנסות ריבית			7,422
	ח' ז'	מזומן	150,000	150,000	קנס בגין ביטול חכירה
	ז'	רווח			150,000
		מכונות עיבוד השבבים תירשמונה בספרי חברת איתי לפי הנמוך מבין :			
		שווי הוגן	540,000		
		עלות מופחתת מקורית	1,000,000/5*3*8.5/10 =	510,000	
		ההפרש בין ההשקעה ברוטו למרכיב הריבית שט"מ	508,971		
	ח' ז'	ריבית שט"מ	61,029		
	ח' ז'	מכונות עיבוד שבבים	508,971		
	ז'	השקעה ברוטו בחכירה		570,000	
	ח' ז'	הוצאות פחת	54,970		$400,000/10 + 508,971/8.5 * 3/12 =$
	ז'	פחת שנצבר		54,970	

יתרות מאזוניות ליום 31.12.2011 :

מכונות עיבוד שבבים :

908,971	עלות
84,970	פחת שנצבר
824,001	עלות מופחתת

טיפול בספרי חברת יובל (מוכר/חוכר)

לוח סילוקין להתחייבות בגין חכירה :

יתרת סגירה	קרן	ריבית	PMT	יתרת פתיחה	תקופה
474,946	70,000	0	70,000	544,946	
423,943	51,002	18,998	70,000	474,946	1.4.2010 - 31.3.2011
370,901	53,042	16,958	70,000	423,943	1.4.2011 - 31.3.2012
315,737	55,164	14,836	70,000	370,901	1.4.2012 - 31.3.2013
258,367	57,371	12,629	70,000	315,737	1.4.2013 - 31.3.2014
198,701	59,665	10,335	70,000	258,367	1.4.2014 - 31.3.2015
136,649	62,052	7,948	70,000	198,701	1.4.2015 - 31.3.2016
72,115	64,534	5,466	70,000	136,649	1.4.2016 - 31.3.2017
75,000	-2,885	2,885		72,115	1.4.2017 - 31.3.2018
	469,946	90,054	560,000		

שנת 2010:

1.4.2010	ח'	מזומן	1,000,000		
	ז'	מכונות עיבוד שבבים	500,000	500,000	
	ז'	רווח הון		$500,000 \cdot 2/5 = 200,000$	
	ז'	רווח נדחה		$500,000 \cdot 3/5 = 300,000$	
	ח'	מכונות עיבוד שבבים	544,946	$474,946 + 70,000 =$	
	ז'	התחייבות בגין חכירה מימונית		474,946	
	ז'	מזומן		70,000	
31.12.2010	ח'	הוצאות ריבית	14,178	$474,946 \cdot [(1+4\%)^{0.75} - 1] =$	
	ז'	התחייבות בגין חכירה מימונית/ ריבית לשלם		14,178	
	ח'	הוצאות פחת	44,057	$(544,946 - 75,000) / 8 \cdot 9/12 =$	
	ז'	פחת שנצבר		44,057	
	ח'	רווח נדחה	28,125	$300,000 / 8 \cdot 9/12 =$	
	ז'	רווחים אחרים		28,125	

יתרות מאזניות ליום 31.12.2010:

מכונות לעיבוד שבבים:

עלות	544,946
פחת שנצבר	44,057
עלות מופחתת	<u>500,888</u>

התחייבות בגין חכירה מימונית	זמן קצר	זמן ארוך	סה"כ
	65,180	423,943	489,124
רווח נדחה	זמן קצר	זמן ארוך	סה"כ
	37,500	234,375	271,875

שנת 2011:

31.3.2011	ח'	הוצאות ריבית	4,820		
	ח'	התחייבות בגין חכירה מימונית	65,180		
	ז'	מזומן		70,000	
30.9.2011	ח'	הוצאות ריבית	8,396	$423,943 \cdot [(1+4\%)^{0.5} - 1] =$	
	ז'	התחייבות בגין חכירה מימונית		8,396	
	ח'	הוצאות פחת	44,057	$(544,946 - 75,000) / 8 \cdot 9/12 =$	
	ז'	פחת שנצבר		44,057	
	ח'	רווח נדחה	271,875	הפחתת יתרת הרווח הנדחה	
	ז'	רווחים אחרים		271,875	
	ח'	התחייבות בגין חכירה מימונית	432,339		
	ח'	הפסד	174,492		
	ז'	מכונות עיבוד שבבים		456,831	
	ז'	מזומן		150,000	קנס בגין ביטול חכירה

מתוך שאלה 2
השקעה במניות חברה א'

שנת 2010				
30.9.2010	רכישת המניות	ח' השקעה במניות זמינות למכירה ז' מזומן	72,000	$6,000 \cdot 12\% = 72,000$
	עלויות עסקה	ח' קרן הון, OCI ז' מזומן	10,000	10,000
31.12.2010	ירידת ערך	ח' הפסד מירידת ערך ז' קרן הון, OCI	28,000	10,000
		ז' השקעה במניות זמינות למכירה	18,000	$6,000 \cdot (12-9)\% = 18,000$
יתרת מאזנויות ליום 31.12.2010: השקעה במניות זמינות למכירה				
			54,000	$6,000 \cdot 9\% = 54,000$

שנת 2011				
1.1.2011	מימוש 20% השקעה	ח' מזומן	10,800	$6,000 \cdot 9 \cdot 20\% = 10,800$
		ז' השקעה במניות זמינות למכירה		
31.12.2011	ירידת ערך	ח' הפסד מירידת ערך ז' השקעה במניות זמינות למכירה	4,800	$6,000 \cdot (9-8) \cdot 80\% = 4,800$
יתרת מאזנויות ליום 31.12.2011: השקעה במניות זמינות למכירה				
			38,400	$6,000 \cdot 8 \cdot 80\% = 38,400$

השקעה באג"ח סדרה ג'

שנת 2010				
1.1.2010	רכישת אג"ח	ח' השקעה באג"ח בשווי הון דרך רווח או הפסד ז' מזומן	210,000	$200,000 \cdot 1.05 = 210,000$
שנת 2010		ח' מזומן ז' הכנסות ריבית/שערך אג"ח בשווי הון דרך רווח או הפסד	12,000	$400,000 \cdot 3\% = 12,000$
31.12.2010		ח' שערך אג"ח בשווי הון דרך רווח או הפסד ז' השקעה באג"ח בשווי הון דרך רווח או הפסד	20,000	$0.95 \cdot 200,000 - 210,000 = 20,000$
לאור שינוי מדיניות החברה, יש לסווג מחדש את האג"ח מקטגוריית שווי הון דרך רווח או הפסד להלוואות וחייבים				
31.12.2010	שינוי סיווג	ח' השקעה באג"ח - הלוואות וחייבים ז' השקעה באג"ח בשווי הון דרך רווח או הפסד	190,000	$200,000 \cdot 0.95 = 190,000$
יתרת מאזנויות ליום 31.12.2010: השקעה באג"ח - הלוואות וחייבים				
			190,000	$0.95 \cdot 200,000 = 190,000$

שנת 2011

מציאת ריבית אפקטיבית ליום 1.1.2011

$$\begin{aligned} PMT &= 400,000 \cdot 3\% = 12,000 \\ N &= 6 \\ F.V. &= 0.85 \cdot 400,000 = 340,000 \\ P.V. &= 190,000 \end{aligned}$$



Refc =

15.27%

לוח סילוקין בנוי האג"ח:

תקופה	יתרת פתיחה	תקבל	הכנסות ריבית	הפחתת נזילון	יתרת סגירה
1.1.2011-31.12.2011	190,000	12,000	29,018	17,018	207,018
1.1.2012-31.12.2012	207,018	12,000	31,617	19,617	226,635
1.1.2013-31.12.2013	226,635	12,000	34,613	22,613	249,248
1.1.2014-31.12.2014	249,248	12,000	38,067	26,067	275,315
1.1.2015-31.12.2015	275,315	12,000	42,048	30,048	305,363
1.1.2016-31.12.2016	305,363	12,000	46,637	34,637	340,000

מקדונת היום לשנת 2011:

31.12.2011	חי מוטן	12,000	
	חי השקעה באג"ח - הלוואות וחייבים	17,018	
	זי הכנסות ריבית		29,018

על אף הגירול בשווי ההון של הנכס, אין לבטל את ירידת הערך שהוכרה שכן לא מתקיימים הסימנים לכך

יתרת מאזנויות ליום 31.12.2011:

השקעה באג"ח - הלוואות וחייבים 207,018

השקעה באג"ח סדרה ד'

שנת 2010:

מציאת ה-PMT של אגרות חוב סדרה ד' ליום 1.1.2008:

$$\begin{matrix} R = 5\% \\ N = 6 \\ F.V. = 0 \\ P.V. = 90,000 \end{matrix} \quad \left. \vphantom{\begin{matrix} R = 5\% \\ N = 6 \\ F.V. = 0 \\ P.V. = 90,000 \end{matrix}} \right\} \quad PMT = 17,732$$

מציאת שווי הון של אגרות חוב סדרה ד' ליום 1.1.2010:

$$\begin{matrix} PMT = 17,732 \\ N = 4 \\ F.V. = 0 \\ R = 5.5\% \end{matrix} \quad \left. \vphantom{\begin{matrix} PMT = 17,732 \\ N = 4 \\ F.V. = 0 \\ R = 5.5\% \end{matrix}} \right\} \quad PV = 62,152$$

לוח סילוקינו בנין האג"ח:

תקופה	יתרת פתיחה	תקבול	ע"ח קרן	ע"ח ריבית	יתרת סגורה
1.1.2010-31.12.2010	62,152	17,732	14,313	3,418	47,839
1.1.2011-31.12.2011	47,839	17,732	15,100	2,631	32,738
1.1.2012-31.12.2012	32,738	17,732	15,931	1,801	16,807
1.1.2013-31.12.2013	16,807	17,732	16,807	924	0

מקדונת היום לשנת 2010:

1.1.2010	רכישת אג"ח	חי השקעה באג"ח ומינות למכירה	62,152	62,152	
		זי מוטן			62,152
שנת 2010	תשלום	חי מוטן	17,732	14,313	62,152-47,839=
		זי השקעה באג"ח ומינות למכירה		3,418	
		זי הכנסות ריבית			

מציאת שווי הון של אגרות חוב סדרה ד' ליום 31.12.2010:

$$\begin{matrix} PMT = 17,732 \\ N = 3 \\ F.V. = 0 \\ R = 5.3\% \end{matrix} \quad \left. \vphantom{\begin{matrix} PMT = 17,732 \\ N = 3 \\ F.V. = 0 \\ R = 5.3\% \end{matrix}} \right\} \quad PV = 48,017$$

31.12.2010	שערך	חי השקעה באג"ח ומינות למכירה	179	179	48,017-47,839=
		זי קרן ה-OCI			
				179	

יתרת מאזנויות ליום 31.12.2010:

השקעה באג"ח ומינות למכירה 48,017
קרן OCI (נכות) 179

שנת 2011:

לאור שינוי מדיניות החברה, ביום 1.1.2011 יש לסווג כחדש את האג"ח מקטגוריית AFS לקטגוריית HTM

1.1.2011	שינוי סיווג	חי השקעה באג"ח מוחזקות למדיון	48,017	48,017
		וי השקעה באג"ח זמינות למכירה	48,017	

לוח סילוקין בליוו האג"ח:

תקופה	יתרת פתיחה	תקבול	ע"ח קרן	ע"ח ריבית	יתרת סגירה
1.1.2011-31.12.2011	48,017	17,732	15,187	2,545	32,831
1.1.2012-31.12.2012	32,831	17,732	15,992	1,740	16,839
1.1.2013-31.12.2013	16,839	17,732	16,839	892	0

שנת 2011	תשלום	חי סוגטן	17,732	15,187	48,017-32,831=
		וי השקעה באג"ח מוחזקות למדיון		2,545	
		וי הכנסות ריבית			

31.12.2011	הפחתת הקרן בשיטת הריבית האמקטיבית	חי קרן הון OCI	86	86	2,631-2,545=
		וי הכנסות ריבית		86	

יתדות מאונויות ליום 31.12.2011:

השקעה באג"ח מוחזקות למדיון	32,831	
קרן OCI (בוכות)	92	179-86=

פתרון שאלה מספר 3:

שאלה 1:

בהתאם להוראות סעיף 8 בתקן חשבונאות בינלאומי 18 - "הכנסות" (להלן - IAS 18), הכנסות כוללות רק תזרים חיובי ברוטו של הטבות כלכליות, שהישות קיבלה ו/או זכאית לקבל בעבור עצמה. סכומים שנגבו עבור צד שלישי אינם הטבות כלכליות הזורמות לישות וכתוצאה מהם אין גידול בהון הישות. לפיכך, הם אינם נכללים בהכנסות. סכומים אשר ישות גובה עבור הספק העיקרי אינם נחשבים כהכנסות, והכנסותיה הן סכום העמלה בלבד.

בהתאם לסעיף 21 בהנחיות היישום של IAS 18, קביעה אם ישות פועלת כספק עיקרי או כסוכן דורשת שיקול דעת ובחינה של כל העובדות והנסיבות. בסעיף זה מופיעים מאפיינים המצביעים על פעילותה של ישות כספק עיקרי או כסוכן, אשר עשויים לסייע בבחינת מעמד הישות. כמו כן, הבהרה מספר 8 בתקינה הישראלית - "דיווח הכנסות על בסיס ברוטו או על בסיס נטו", מספקת גם היא סימנים שעשויים להצביע על מעמד הישות כספק עיקרי או כסוכן. להלן ניתוח מעמד חברת נעם והגופים המקומיים בהתאם לנקודות המאפיינות את מערכת היחסים העסקית השוררת ביניהם:

- א. שותפות פעילה של חברת נעם במשא ומתן שמתנהל בין הגוף המקומי ללקוח הסופי מעידה על כך כי לחברת נעם חלק בקביעת תנאי העסקה ומעורבות בתהליך המכירה. אמנם טכנית חברת נעם אינה צד להסכם המכירה, אך במהות עניין זה עשוי להעיד כי לחברת נעם משקל בעסקה גם מנקודת המבט של הלקוח הסופי. לפיכך, הדבר עשוי להעיד כי חברת נעם משמשת כספק עיקרי ואילו הגוף המקומי משמש כסוכן בלבד.
- ב. המחיר בעסקה נקבע על ידי הגוף המקומי - מאפיין העשוי להעיד על כך שהגוף המקומי נושא בסיכונים ובתשואות של ספק עיקרי בעסקה. יחד עם זאת, יש לבחון את מכלול מאפייני העסקה לצורך קביעה כאמור.
- ג. הגוף המקומי אינו עוסק בפיתוח, ייצור או בתמיכה במוצר, קרי, פעולות אלו מבוצעות על ידי חברת נעם - מאפיין זה מעיד על כך שלגוף המקומי אין ערך מוסף ממשי במסגרת העסקה. בהתאם, הגוף המקומי אינו משנה את המוצר, אינו מספק שירותים כלשהם המתייחסים אליו ונראה כי אין לו מעורבות בתהליך אפיון המוצר. מאידך, נראה כי הגוף המקומי רואה הלקוח הינו חברת נעם. לכן, נראה כי חברת נעם היא הנושאת בסיכונים ובתשואות המאפיינים את הספק העיקרי בהסדר מכירה ואילו הגוף המקומי משמש כסוכן בלבד.
- ד. מתן הנחה לגוף המקומי בלבד - העובדה כי הנחת הכמות ניתנת לגוף המקומי בלבד ולא ללקוחות אחרים של החברה, עשויה להעיד כי ההנחה מהווה למעשה תמריץ מכירה לגוף המקומי בגין פעילותו כסוכן וכמשווק של מוצרי החברה, ומאידך חברת נעם מהווה כספק עיקרי בעסקה.
- ה. השלכות בעת פשיטת רגל של הגוף המקומי - על בסיס ניסיון העבר עולה כי לחברת נעם האחריות העיקרית להספקת המוצר ללקוח ולמילוי ההזמנה ועל כן נראה כי היא המחויבת העיקרית כלפי הלקוח במסגרת ההסדר.

בהתחשב במכלול העובדות והנסיבות שנתחו לעיל, ניתן לקבוע כי חברת נעם היא זאת שנושאת בסיכונים ובתשואות של ספק עיקרי בגין ציוד התקשורת, ובהתאם עליה לדווח על הכנסותיה ממכירת ציוד התקשורת לגופים המקומיים על בסיס ברוטו. הגופים המקומיים משמשים בעסקות אלו כסוכנים בלבד ובהתאם עליהם לדווח על הכנסותיהם ממכירת ציוד התקשורת ללקוחות הסופיים על בסיס נטו (קרי, להכיר כהכנסה רק בגין עודף התמורה הנגבית מהלקוח הסופי על הסכומים המשולמים לחברת נעם).

שאלה 2:

סעיף א:

בהתאם לפרשנות מספר 15 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (להלן - IFRIC 15), ישויות העוסקות בהקמת נדל"ן נדרשות לבחון האם ההסכם הינו בתחולת IAS 18 או בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי מספר 11 (להלן - IAS 11), ובהתאם מתי ראוי להכיר בהכנסה מהקמת הנדל"ן. להלן מאפיינים שעשויה חברת תמר-נדל"ן להביא בחשבון במסגרת גיבוש מדיניות לקביעת הטיפול בהסכמים להקמת מבנים:

1. מידת המעורבות של הלקוח - כאשר הסכם ההקמה מקנה לקונים יכולת מוגבלת להשפיע על עיצוב הנכס או לבצע שינויים מזעריים לעיצוב הבסיסי, יש ליישם לגבי הכנסות מהסכם כאמור את הוראות IAS 18. מנגד, במידה שהסכם ההקמה מקנה לקונים את היכולת לקבוע את הרכיבים המבניים העיקריים של עיצוב הנכס, יש ליישם לגבי הכנסות מהסכם כאמור את הוראות IAS 11.
2. הבעלות על הקרקע - כאשר הקמת המבנה מתבצעת על גבי קרקע השייכת לקונה עוד לפני התקשרותו בהסכם עם הקבלן, הדבר עשוי להעיד, בהיעדר מאפיינים אחרים, על כך שיש ליישם את הוראות IAS 11.
3. השלכות בעת ביטול ההסכם - במידה שהמבנה בהקמה יוותר בידי הקבלן, נראה כי הסיכונים וההטבות בגין הנכס לא הועברו לידי הקונה, אלא רק עם השלמת המבנה ומסירתו. מצב זה עשוי להעיד על הצורך ביישום הוראות IAS 18. מנגד, במידה שהמבנה בהקמה יוותר בידי הלקוח בעת ביטול ההסכם, הדבר עשוי להעיד, בהיעדר מאפיינים אחרים, על כך שיש ליישם את הוראות IAS 11.

סעיף ב:

1. אחריות בגין מבנים לתקופה של שנה לאחר מסירתם – מדובר באחריות סטנדרטית שאינה מהווה רכיב נפרד במסגרת החוזה. יישום IAS 11: ההפרשה בגין האחריות מוכרת בהתאם לשיעור ההשלמה של הפרויקט לאורך תקופת הקמת המבנה כנגד הכרה בהוצאות במסגרת עלות ההכנסות. יישום IAS 18: ההכנסה בגין הקמת המבנה תידחה עד להתקיימות התנאים להכרה בהכנסה האמורים בסעיף 14 ל-IAS 18, אשר מתקיימים בדרך כלל עם מסירת המבנה.

בהתאם, במצבים כאמור, ההפרשה לאחריות תוכר לראשונה כנגד עלות ההכנסות עם מסירת המבנה.

2. פחת בגין רכוש קבוע ששימש בלעדית במסגרת הקמת המבנה -

יישום IAS 11: מדובר בעלות ישירה של הפרויקט המוכרת כמו יתר עלויות הפרויקט על בסיס שיעור ההשלמה של הפרויקט.

יישום IAS 18: מדובר בעלות ישירה של הפרויקט. לכן, עלות הפחת תהווה למלאי בהקמה, ותוכר כהוצאה במסגרת עלות ההכנסות, רק עם התקיימות התנאים להכרה בהכנסה (בדרך כלל, עם המסירה).

3. חשבוניות שהוצאו ללקוח לאחר השלמת 40% מהפרויקט ואשר תמורתן נגבתה באופן מיידי -

יישום IAS 11: בהנחה שמתקיימים התנאים להכרה בהכנסה, להוצאת החשבוניות אין השפעה על ההכרה בהכנסה מהפרויקט. כל הכנסות הפרויקט מוכרות לפי שיעור השלמה.

לצרכי הצגה מאזנית, הנפקת החשבוניות מקטינה את סעיף החייבים בגין עבודות בביצוע ומגדילה את סעיף הלקוחות. גביית החשבוניות מקבלת ביטוי במסגרת סעיף הלקוחות, אשר מתאפס במקרה זה, כיוון שגבייתן הושלמה.

יישום IAS 18: הוצאת החשבוניות וגבייתן מהוות מקדמה שתוכר כהכנסה נדחית במאזן ללא השפעה בדוח רווח או הפסד. ההכנסה בגין הפרויקט תוכר רק עם התקיימות תנאי ההכרה בהכנסה (בדרך כלל, עם מסירת המבנה).

שאלה 3:

סעיף א:

בהתאם להחלטת אכיפה של רשות ניירות ערך מספר 3-11, עסקת מכירת סחורות אשר בה נקבעה תמורה בתנאי אשראי מסוימים, ולצדה אפשרות להתקשר בעסקת מזומן (דהיינו רכישת הסחורות במחיר נמוך יותר בתמורה לתשלום במזומן), הינה עסקה הכוללת עסקת מימון.

במקרה זה, האפשרות המוענקת לכלל הלקוחות להתקשר בהסכם בתנאי אשראי קצרים יותר של שוטף +30 ימים, תמורת קבלת הנחה ממחיר המכירה, מהווה למעשה את חלופת ביצוע העסקה במזומן. כלומר, מחיר העסקה בניכוי 2% בגין ההנחה, מהווה את שוויה ההוגן של העסקה וסכום זה יוכר בסעיף ההכנסות עם התקיימות התנאים להכרה בהכנסה. מנגד, רכיב ההנחה בגובה 2% ממחיר העסקה, מהווה את מרכיב המימון. לכן, בעסקות הנעשות בתנאי אשראי של שוטף +90 ימים, מחיר המכירה במזומן בלבד יוכר במסגרת סעיף ההכנסות ואילו רכיב ההנחה יוכר במסגרת הכנסות ריבית.

סעיף ב:

התשובה לעיל לא תשתנה, שכן כאמור לעיל, קיומה של חלופה לביצוע העסקה במחיר מופחת לצד ביצוע עסקה בתנאי אשראי מסוימים אחרים, הינה עסקה הכוללת מרכיב

מימוני. כלומר, טיפול כאמור אינו מותנה בהיקף העסקאות המיושבות בהתאם לחלופת המזומן.

שאלה 4:

סעיף א:

- בהתאם להוראות תקני ה-IFRS, יש להוון עלויות אשראי לנכס כשיר, כאשר עלויות אשראי כוללות גם הפרשי שער בגין אשראי במט"ח, במידה שהם נחשבים כתיאום לעלויות הריבית. כלומר, בהתאם, יש להוון הפרשי שער בהתחשב במגבלת הריבית השקלית האלטרנטיבית.
- בהתאם להוראות התקינה האמריקנית, יש להוון לנכס כשיר עלויות ריבית בלבד. כלומר, הפרשי שער אינם ניתנים להיוון לנכסים כשירים.
- בהתאם להוראות התקינה הישראלית, בהתקיים התנאים להיוון, יש להוון את מלוא הפרשי השער ללא מגבלה כלשהי.

סעיף ב:

בהתאם להוראות תקני ה-IFRS, נכס כשיר בגינו יש להוון עלויות אשראי הינו נכס שנדרש פרק זמן מהותי כדי להכינו לשימוש המיועד או למכירתו. כלומר, לא נעשית הבחנה בין מלאי לבין נכס אחר לשימוש עצמי, כך שמלאי אשר הקמתו נמשכת פרק זמן מהותי מהווה נכס כשיר.

מנגד, הוראות התקינה הישראלית מגבילות יותר באשר לאפשרות להוון עלויות אשראי בגין מלאי. בהתאם להוראות אלו, על נכס כשיר שנועד למכירה (היינו, נכס בהקמה שאינו משמש עדיין את ייעודו, אשר הכנתו לטובת מכירתו מצריכה פרק זמן ניכר) לקיים בעת תחילת הקמתו או הכשרתו לייעודו לפחות את אחד התנאים הבאים:

1. תקופת הקמתו חריגה ביחס לתקופת ההקמה של נכסים כשירים למכירה באותו העסק.
2. תקופת הקמתו החזויה עולה על 3 שנים.
3. ההשקעה הכרוכה בהקמתו חריגה ביחס להשקעה המקובלת בנכסים כשירים למכירה באותו עסק.

שאלה 5:

סעיף א:

חלופה א:

הכנסות	$1,000 \times 40\% = 400$
עלויות	$700 \times 40\% = 280$
רווח	$300 \times 40\% = 120$

חלופה ב:

470 הכנסות P.N

350 עלויות בפועל שהתהוו

רווח $300 * 40\% = 120$

סעיף ב:

חלופה א:

מלאי עבודות בביצוע: $350 - 280 = 70$

לקוחות: $400 - 200 = 200$

חלופה ב:

מלאי עבודות בביצוע: $350 - 350 = 0$

לקוחות: $470 - 200 = 270$