

אוניברסיטת תל-אביב
הפקולטה לניהול
בית הספר למוסמכים במנהל 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

מרצה: רו"ח יעל ג'רסי
מתרגלות: רו"ח חן ליבליך, רו"ח שירי מלכי

סמסטר ב', תשע"ב

בחינת ביניים

מועד הבחינה:	יום ו', 18.5.2012, שעה 8:30
משך הבחינה:	שלוש שעות וחצי
מס' עמ' בבחינה:	9 עמודים (כולל עמוד זה)
חומר עזר:	מחשב כיס בלבד

נא לענות על כל שאלה במחברת נפרדת.

ב ה צ ל ח ה !!

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.

H-100

שאלה מספר 1 (39 נקודות):

1. חברת "תשתיות" בע"מ (להלן - "החברה") הינה חברה המתמחה בתכנון והקמת רשתות כבישים ואחזקתן. החברה הוקמה ביום 1.1.2005 והחל ממועד זה הקימה עשרות רשתות כבישים בין עירוניים.
2. ביום 1.11.2009 השתתפה החברה בשני מכרזים שהוציאה עיריית ירושלים (להלן - "העירייה") האחד - לכריית שתי מנהרות נוסעים בכניסה לירושלים (להלן - "פרויקט הכרייה") ואספקת שירותי תחזוקה בגין המנהרות, והשני - לשדרוג קטע הכביש ממחלף הראל ועד מחלף שורש (להלן - "פרויקט השדרוג"). במסגרת השתתפות במכרזים התהוו לחברה עלויות בסך 28,000 ש"ח, מתוכן 15,000 ש"ח בגין השתתפות במכרז לפרויקט הכרייה.
ביום 1.1.2010 התפרסמו תוצאות המכרזים, לפיהן זכתה החברה בפרויקט הכרייה בלבד, לרבות אספקת שירותי הכרייה בגין המנהרות. לאור אי סדרים שהתגלו במכרז לפרויקט השדרוג, בוטל מכרז זה. ביום 7.1.2010 ערכה העירייה מכרז נוסף, חדש, לפרויקט השדרוג (להלן - "המכרז השני"), בו השתתפה החברה, ובמסגרתו התהוו לה עלויות בסך 10,000 ש"ח. ביום 1.3.2010 התפרסמו תוצאות המכרז השני, לפיהן זכתה החברה בפרויקט השדרוג.
3. כתוצאה מזכיית החברה במכרזים לעיל, התקשרו החברה והעירייה ביום 1.4.2010 בהסכם יחיד לכריית שתי מנהרות בכניסה לירושלים ואספקת שירותי תחזוקה בגין המנהרות לתקופה של 5 שנים, אשר תחל במועד סיום כריית שתי המנהרות, ולשדרוג קטע הכביש ממחלף הראל ועד מחלף שורש.
פרויקט הכרייה צפוי להימשך 28 חודשים ופרויקט השדרוג צפוי להימשך 18 חודשים.
לא קיימת כל תלות פונקציונאלית בין פרויקט הכרייה ופרויקט השדרוג.
החברה החלה בביצוע פרויקט הכרייה מיד עם חתימת ההסכם ובפרויקט השדרוג ביום 1.6.2010.
4. בין הצדדים נקבע, על בסיס תוצאות כל אחד מהמכרזים, כי בגין פרויקט הכרייה ושירותי התחזוקה תהא התמורה בסך 900,000 ש"ח. השווי ההוגן של פרויקט הכרייה ושל שירותי התחזוקה בגינם הינו 800,000 ש"ח ו- 200,000 ש"ח, בהתאמה. בגין פרויקט השדרוג תתבסס התמורה על העלויות שהתהוו ושצפויות להתהוות בפרויקט השדרוג החל ממועד תחילת ביצועו (ללא הבאה בחשבון של המענק בסעיף 7 להלן), בתוספת מרווח של 25%, ובכל מקרה התמורה בגין פרויקט השדרוג לא תעלה על סכום של 600,000 ש"ח.
5. להלן מועדי הוצאת החשבוניות על ידי החברה ללקוח בגין פרויקט הכרייה ושירותי התחזוקה בלבד:
 - א. ביום 1.4.2010 תוצא חשבונית בגובה 100,000 ש"ח.
 - ב. ביום 1.6.2010 תוצא חשבונית בגובה 200,000 ש"ח.
 - ג. ביום 31.1.2011 תוצא חשבונית בגובה 120,000 ש"ח.
 - ד. ביום 31.3.2011 תוצא חשבונית בגובה 100,000 ש"ח.
 - ה. ביום 31.12.2011 תוצא חשבונית בגובה 340,000 ש"ח.
 - ו. ביום 31.12.2012 תוצא חשבונית בגובה 40,000 ש"ח.

במסגרת כל אחת מהחשבוניות שמופקות נעשה ייחוס של סכום התמורה בגין כריית המנהרות ואת התמורה בגין שירותי התחזוקה, על בסיס יחסי שווים ההוגן.

בגין פרויקט השדרוג, מוציאה החברה חשבונית בתום כל שנה, בהתבסס על העלויות שהתהוו ונצרכו (ראה/י גם סעיף 8 להלן).

למעט אם נאמר אחרת, תשולם התמורה במזומן על ידי העירייה במועד הוצאת החשבונית, בגין פרויקט הכרייה ופרויקט השדרוג וכן בגין שירותי התחזוקה.

6. להלן נתונים לגבי עלויות שונות, כפי שהתהוו לחברה בכל אחת מהשנים 2010-2011:

פרויקט השדרוג		פרויקט הכרייה		
שנת 2011	שנת 2010	שנת 2011	שנת 2010	
ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	
	25,000			עלויות הריסה (א)
120,000	120,000	120,000	120,000	שכר שנת של עובדי הייצור (ב)
6,000	12,000	25,000	15,000	שכר מהנדס החל מתחילת הפרויקט בלבד או תחילת השנה, כמאוחר
	270,000		420,000	חומרי גלם (ג)
		?	?	פחת מכונת כרייה (ד)

(א) במסגרת שדרוג קטע הכביש ממחלף הראל ועד מחלף שורש, נדרשה החברה להרוס חלק מקטע הכביש הקיים, לטובת הרמת קטע הכביש. טרם סלילת הכביש החדש, ביצעה החברה פעולות הריסה נרחבות לכביש הקיים.

(ב) בחברה מועסקים 10 עובדים אשר שכרם מתפלג באופן שווה על פני השנה. 5 עובדים מועסקים בפרויקט הכרייה ו- 5 עובדים מועסקים בפרויקט השדרוג. כל אחד מעובדי החברה מועסק בכל נקודת זמן בפרויקט אחד בלבד.

(ג) החברה רכשה את כל חומרי הגלם שהיא עשויה לצרוך במועד תחילת העבודה של כל פרויקט. צריכת חומרי הגלם מתפלגת באופן שווה על פני תקופת ההקמה הצפויה של כל פרויקט. בגין פרויקט השדרוג, מכרה החברה את עודפי חומרי הגלם, אשר נותרו ברשותה לאחר הפסקת ביצוע פרויקט השדרוג (ראה סעיף 8 להלן) לצד ג' תמורת 140,000 ש"ח. מדיניות החברה הינה הצגת הכנסה משנית ממכירת חומרים עודפים מפרויקט בדרך של הקטנת עלויות הפרויקט.

(ד) ברשות החברה מכונה המשמשת בכרייה מנהרות בפרויקטים שונים בהם היתה מעורבת החברה. המכונה נרכשה במועד הקמת החברה תמורת 120,000 ש"ח והיא מופחתת על פני 15 שנים, בשיטת הקו הישר, ללא ערך שייר. המכונה משמשת בכל פעם בפרויקט אחד בלבד באופן שווה לאורך כל תקופת הפרויקט. ביום 31.12.2010 החליטה החברה למכור את המכונה תמורת 80,000 ש"ח. באותו מועד רכשה החברה מכונה חדשה תמורת 150,000 ש"ח, לשימוש בפרויקט, אשר מופחתת על פני 10 שנים, בשיטת הקו הישר, ללא ערך שייר.

7. החברה זכאית לקבל מענק ממשרד האנרגיה והמים, בשל היותה חברה העוסקת בפיתוח מדינת ישראל. בגין פרויקט הכרייה זכאית החברה לקבלת מענק בסכום 80,000 ש"ח ובגין פרויקט השדרוג זכאית החברה לקבלת מענק בסכום 40,000 ש"ח. המענקים צפויים להתקבל בסיום הביצוע של כל פרויקט, לאחר אישור ביצוע של מהנדס מטעם משרד האנרגיה והמים. בהתאם למדיניות החשבונאית שנבחרה על ידי החברה, מענקים ממשלתיים מנוכים מהעלות של הפרויקט בגינו התקבלו ("גישת הנטו").

8. ביום 1.3.2011 הוחלט במפתיע על ידי העירייה להפסיק את פרויקט השדרוג. בהתאם להסכמה אליה הגיעו הצדדים, ביום 1.3.2011 הוציאה החברה חשבונית אחרונה בהתבסס על העלויות שהתהוו ונצרכו על ידה עד אותו מועד. מאותו מועד עובדת החברה על פרויקט הכרייה בלבד. חלק הכביש ששודרג הינו ברשות העירייה. בשל הפסקת פרויקט השדרוג, הופסקה זכאות החברה למענק בגין פרויקט השדרוג בלבד, המצוין בסעיף 7 לעיל.

9. ביום 31.8.2011 החליטה החברה, על דעת עצמה, להקים מעקה בטיחות במנהרות הנוסעים, למען בטיחות הנהגים. עלות הוספת מעקה הבטיחות הסתכמה לסכום בגובה 160,000 ש"ח. במסגרת ההסכם המקורי בין החברה והעירייה נקבע כי תוספות שהינן אינטגרליות לנתיבי תחבורה תטופלנה במסגרת ההסכם המקורי ותשופינה בסכום העלויות שהתהוו בתוספת מרווח של 15%. ביום 31.12.2011 החברה העבירה בקשה לעירייה לשיפוי, בגין סכום העלויות שהתהוו לחברה בגין התקנת מעקה הבטיחות בתוספת מרווח של 15%. ליום 31.12.2011 צפוי כי העירייה תשפה את החברה בגין מלוא העלויות שהתהוו לה, ללא תוספת המרווח המצוינת לעיל, לאור העובדה כי העירייה אינה רואה צורך בהקמת מעקה הבטיחות. חשבונית בגין תוספת זו תוצא על ידי החברה במועד סיום הקמת מעקה הבטיחות. עד ליום 31.12.2011 טרם הסתיימה הקמת מעקה הבטיחות. מעקה בטיחות מהווה חלק אינטגרלי מנתיבי התחבורה.

נתונים נוספים:

10. בפרויקט הכרייה אומדת החברה את שיעור ההשלמה על בסיס גמר שלבים הנדסיים. בפרויקט השדרוג אומדת החברה את שיעור ההשלמה על בסיס עלויות ההשלמה שהתהוו בפועל מול סך אומדן עלויות ההשלמה ("שיטת העלות"). ליום 31.12.2010 לא ניתן לאמוד באופן מהימן את שיעור ההשלמה המתייחס לפרויקט הכרייה. ליום 31.12.2011, אומדן שיעור ההשלמה של פרויקט הכרייה הינו 70%.

11. למעט אם נאמר אחרת, הנח/י כי תנאי ההכרה בהכנסה הרלוונטיים מתקיימים לגבי שנת 2010 ולגבי שנת 2011 וכן העלויות שנתהוו לחברה בגין הפרויקט, בכל אחת מהשנים, לפני הבאה בחשבון של המענק המצוין בסעיף 7 לעיל, הינן ברות השבה.

12. אומדן העלויות הצפויות בגין פרויקט הכרייה ופרויקט השדרוג ליום 31.12.2010 הינו 220,000 ש"ח ו- 150,000 ש"ח, בהתאמה. אומדן העלויות הצפויות בגין פרויקט הכרייה ליום 31.12.2011 הינו 100,000 ש"ח. כלל העלויות הצפויות המצוינות בסעיף זה מעידות על התקדמות בעבודה. יחד עם זאת, אומדן העלויות הצפויות אינו כולל את עלויות חומרי הגלם שטרם נצרכו ואת הוצאות הפחת הצפויות בגין מכונת הכרייה, כמפורט בסעיף 6 לעיל.

13. לימים 31.12.2010 צופה החברה לסיים את שני הפרויקטים במועד. ליום 31.12.2011 צופה החברה לסיים את פרויקט הכרייה במועד.

14. החברה מפרסמת את דוחותיה הכספיים מידי שנה ביום 31 במרס בשנה העוקבת.

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

נדרש:

1. הצגי את כל הסעיפים הרלוונטיים, בהתייחס לכלל העסקאות המתוארות בשאלה, כפי שיוצגו במאזן חברת "תשתיות" בע"מ ליום 31.12.2010 ובדוח רווח והפסד לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2010 (פרטי/י חישוביך).

2. הצגי את כל הסעיפים הרלוונטיים, בהתייחס לכלל העסקאות המתוארות בשאלה, כפי שיוצגו במאזן חברת "תשתיות" בע"מ ליום 31.12.2011 ובדוח רווח והפסד לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2011 (פרטי/י חישוביך).

שאלה מספר 2 (39 נקודות):

1. חברת "תפוח" בע"מ (להלן - "החברה" או "חברת תפוח") הינה חברת טכנולוגיה המייצרת, בין היתר, מערכות הפעלה ואפליקציות שונות. החברה פועלת בישראל בלבד ודוחותיה הכספיים ערוכים בשקלים.
2. החל מיום 1 בינואר 2009 שוקדת החברה על פיתוח מערכת הפעלה קינטית חדשנית (להלן גם "פרויקט פיתוח מערכת הפעלה"). ליום 1 בינואר 2009 תקופת הפיתוח החזויה של מערכת ההפעלה הינה שלוש שנים. לאורך כל תקופת הפיתוח לא חל שינוי באומדן זה.

שנת 2009:

3. לטובת פיתוח מערכת ההפעלה, ביום 1 בינואר 2009 חתמה החברה על חוזה עם חברת "טראסק", חברת ייעוץ חיצונית המתמחה בתחום החישה הקינטית, לקבלת שירותים למשך שנתיים (ראה/י גם סעיפים 7 ו-9). היועצים החיצוניים החלו את עבודת הפיתוח ביום 1 בינואר 2009. שווי ההגון של השירותים שסופקו על ידי חברת טראסק בשנת 2009 בלבד, אשר התפלגו באופן שווה על פני התקופה שהחלה ביום 1 בינואר 2009 והסתיימה ביום 31 בדצמבר 2009, הינם 200,000 ש"ח, אשר תמורתם שולמה במזומן על ידי החברה ביום 1 ביולי 2009.
4. לצורך מימון שכר היועצים החיצוניים, הנפיקה החברה ביום 1 בינואר 2009, 30,000 אגרות חוב סדרה א' בנות 1 ש"ח ערך נקוב כל אחת, בתמורה ל-28,000 ש"ח. אגרות החוב נפרעות ב-5 תשלומי קרן (ערך נקוב) חצי שנתיים שווים המשולמים החל מיום 30 ביוני 2009 ועד ליום 30 ביוני 2011. הריבית החצי שנתי הנקובה על יתרת הקרן (ערך נקוב) הבלתי מסולקת הינה קבועה ושווה ל-3%. הריבית משולמת מדי חצי שנה החל מיום 30 ביוני 2009 ועד וכולל מועד הפירעון האחרון של הקרן (ערך נקוב) ביום 30 ביוני 2011.
5. החל מיום 1 ביולי 2009 בלבד מתקיימים התנאים להכרה בנכס בלתי מוחשי בגין פרויקט פיתוח מערכת ההפעלה, בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי מספר 38 - "נכסים בלתי מוחשיים". עד וכולל ה-1 ביולי 2009 לא התקיימו התנאים כאמור.
6. ביום 1 בספטמבר 2009 רכשה החברה קוד מקור של חברת סטארט אפ מתחרה לטובת האצת הפיתוח של מערכת ההפעלה, בתמורה לסך של 80,000 ש"ח, אשר שולמו במזומן באותו מועד.

שנת 2010:

7. ביום 1 בינואר 2010, הודיעה חברת טראסק כי היא נקלעה לקשיים וכי בשל כך תפסיק לספק שירותים לכלל לקוחותיה, ביניהם חברת תפוח. לאור נסיבות אלו החליטה הנהלת חברת תפוח להשעות את תהליך פיתוח מערכת ההפעלה למשך 12 חודשים לכל הפחות, פרק הזמן המינימאלי הנדרש לקיום הליך מכרז למציאת חברת ייעוץ חדשה ועריכת חוזה עמה. (ראה/י גם סעיף 9).
8. השעיית פרויקט פיתוח מערכת ההפעלה בשנת 2010 מהווה סימן לירידת ערך. מבחינות שערך החברה, עולה כי לימים 1 בינואר 2010 ו-31 בדצמבר 2010 הסכום בר ההשבה של פרויקט פיתוח מערכת ההפעלה הינו 195,000 ש"ח ו-160,000 ש"ח, בהתאמה.

שנת 2011:

9. ביום 1 בינואר 2011, הודיעה חברת טראסק במפתיע על השגת מימון חיצוני, שהושג באותו היום, ועל המשך פעילותה. לאור זאת, הכריזה הנהלת חברת תפוח על חידוש פרויקט פיתוח מערכת ההפעלה של החברה (להלן - "חידוש עבודות הפיתוח") ובו בעת חידשה חברת טראסק את עבודות הפיתוח על פרויקט פיתוח מערכת ההפעלה בתמורה

לשווי של 450,000 ש"ח. 70% מסך שווי התמורה שולמה מראש במזומן ביום 1 בינואר 2011 ואילו היתרה סופקה בדרך של מתן שירותי בקרת איכות על ידי החברה לחברת טראסק. השירותים האמורים, הן של החברה והן של חברת טראסק, התפלגו באופן שווה החל מיום 1 בינואר 2011 ועד ליום 31 בדצמבר 2011. חידוש עבודת הפיתוח כאמור מהווה סימן המצביע על כך שהפסד מירידת ערך שהוכר בעבר, אם הוכר, אינו קיים עוד או הוקטן. מבחינות שערך החברה, עולה כי לימים 1 בינואר 2011 ו-31 בינואר 2011, הסכום בר ההשבה של פרויקט פיתוח מערכת ההפעלה הינו 200,000 ש"ח ו-800,000 ש"ח בהתאמה.

10. ביום 1 במאי 2011 שילמה החברה 45,000 ש"ח עבור רישיונות להרצת מערכת ההפעלה. התמורה בגין הרישיונות שולמה ביום 31 בדצמבר 2011 (תנאי אשראי חריגים ביחס לתנאים המקובלים בעסקאות דומות). ליום 1 במאי 2011 שיעור הריבית השנתי לאשראי דומה ברמת סיכון דומה הינו 8%.

11. ביום 1 באוקטובר 2011 רכשה החברה רכיבים נוספים הדרושים לפיתוח מערכת ההפעלה, בתמורה לסך של 100,000 ש"ח. 80% מהתמורה שולמה מיידית במזומן ואילו בגין יתרת הסכום, העבירה החברה באותו מועד מחשבים ניידים של החברה אשר נמכרים במסגרת פעילותה השוטפת. שוויים ההוגן של המחשבים הניידים הללו שווה לערכם בספרים.

נתונים נוספים:

12. ביום 1 בינואר 2006 הנפיקה החברה 50,000 אגרות חוב סדרה ב' בנות 2 ש"ח ערך נקוב כל אחת, בתמורה לסך כולל של - 90,000 ש"ח. אגרות החוב תיפרענה ביום 31 בדצמבר 2012 (להלן - "מועד הפירעון") ונושאות ריבית שנתית נקובה בשיעור של 4% המשולמת מדי שנה החל מיום 31 בדצמבר 2006 ועד וכולל מועד הפירעון.

13. ביום 1 בינואר 2009 נטלה החברה הלוואה דולרית בסך 100,000 דולר. ההלוואה נושאת ריבית דולרית בשיעור שנתי של 5% המשולמת מדי שנה החל מיום 31 בדצמבר 2009 ועד ליום 31 בדצמבר 2010. קרן ההלוואה תיפרע ביום 31 בדצמבר 2010. במסגרת גיוס ההלוואה, נתהוו לחברה עלויות ישירות בגינה בסך של 3,000 דולר, אשר שולמו באותו מועד. ליום 1 בינואר 2009 שיעור הריבית השנתי השורר בשוק להלוואות שקליות לא צמודות, ברמת סיכון דומה ובעלות תקופת פירעון דומה, ללא עלויות הנפקה, הינו 5.5%.

14. במהלך השנים שהסתיימו בימים 31 בדצמבר 2009, 31 בדצמבר 2010 ו-31 בדצמבר 2011 לא היו ברשות החברה נכסים נוספים בתהליך הקמה.

15. לחברה אין התחייבויות פיננסיות נוספות, למעט אלו המצוינות לעיל.

16. עלויות ריבית מחושבות לפי שיטת הריבית האפקטיבית, גם בגין תקופות הקצרות משנה.

17. החברה מפרסמת דוחות כספיים שנתיים בלבד.

18. החברה עורכת את דוחותיה הכספיים בהתאם לתקני דיווח כספיים בינלאומיים (IFRS).

19. להלן נתונים לגבי שערי החליפין של הדולר אל מול השקל במועדים מסוימים:

תאריך	שע"ח של הדולר (ש"ח ל-1 דולר)
1.1.2009	4
ממוצע 1.1.2009-30.6.2009	4
30.6.2009/1.7.2009	4.1
ממוצע 30.6.2009-31.12.2009	4.4
ממוצע לשנת 2009	4.2
31.12.2009/1.1.2010	4.3
ממוצע לשנת 2010	3.8
31.12.2010	4

נדרש:

חשבי את סכום עלויות האשראי שתהווה לפרויקט פיתוח מערכת ההפעלה, אם בכלל, בכל אחת מהשנים 2009, 2010 ו-2011 והצגי את היתרה המאזנית של נכס זה, בספרי חברת "תפוח" לימים 31 בדצמבר 2009, 2010 ו-2011 (פרטי את חישוביך).

שאלה מספר 3 (22 נקודות):

א. (12 נקודות)

חברה "הכל-בה" (להלן- החברה) עוסקת במספר תחומי פעילות במהלך העסקים הרגיל, בין היתר, בפרסום, מכירת מוצרי טקסטיל, אלקטרוניקה, וליסינג תפעולי של רכבי מנהלים. החברה מיישמת את כללי החשבונאות הבינלאומיים (IFRS) בדוחותיה הכספיים. מה סכום ההכנסה שהחברה תכיר בדוחותיה הכספיים לשנת 2011 בגין העסקות שמתוארות בכל אחד מהסעיפים הבאים בנפרד ומהו הבסיס החשבונאי, אם קיים, לפי IFRS, לסכום ההכרה בהכנסה שקבעת:

1. בשנת 2011 הציעה החברה ל- 100 מלקוחותיה הפעילים בתחום הטקסטיל הנחת כמות בגין רכישות של מוצר חדש שהשיקה החברה באותה שנה. ההנחה תלויה ברמת הרכישות שיעשו עד סוף 2013, ותינתן רטרואקטיבית במועד השגת הטווח החל מהיחידות הראשונות שנרכשו (לרבות אלו משנת 2011, ראה/י להלן):

מספר יחידות שירכשו (טווח הרכישות)	שיעור ההנחה מהמחיר המלא	שיעור הלקוחות שצפוי להגיע לטווח הרכישות
1-10	0%	20%
11-20	10%	70%
21 ומעלה	20%	10%

בשנת 2011, 100 לקוחות ביצעו את הרכישה הראשונה של מוצר זה מהחברה במחיר מלא של 100 ש"ח ליחידה. כל לקוח רכש 2 יחידות.

2. החברה מוכרת פרסום באמצעות שלטי חוצות, בגודל קבוע, בתמורה ל- 900 ש"ח (בעוד שעלות הפרסום לחברה הינה 700 ש"ח). בשנת 2011 חתמה החברה על עסקה עם לקוח א' במסגרתו תספק החברה ללקוח פרסום כאמור בשלטי חוצות, אך תקבל מהלקוח הפקת פרסומת לטלוויזיה למשך 15 שניות, בשווי מוערך של כ- 890 ש"ח. העסקה הושלמה באותה שנה.

3. החברה קונה רכבים בעלות של כ- 1,200 ש"ח לרכב, משכירה אותם על פני תקופה של שלוש שנים כחלק ממהלך העסקים הרגיל, ובתום התקופה, כאשר הרכב חוזר אליה, הוא עומד למכירה. ערך הגרט שהוערך לתום שלוש השנים הינו 300 ש"ח לרכב (הנחי/י כי אין שינוי אומדן של ערך הגרט). ב- 1 בינואר 2011 חזר הרכב לחברה וכעבור כחודש מכרה אותו החברה לחיצוניים.

4. במהלך שנת 2011 מכרה החברה, בתחום הטקסטיל, 300 יחידות של הלבשה תחתונה. כל יחידה נמכרה תמורת 40 ש"ח. החברה נותנת ללקוחותיה זכות החזרה של המוצרים עד לתקופה של שנה. על בסיס ההיסטוריה שצברה החברה 15% מכלל הלקוחות יחזירו את המוצרים. החברה תוכל למכור את המוצרים בחזרה במחיר שיכסה לפחות את עלות המוצר המקורי (20 ש"ח ליחידה). בשנת 2011 טרם בוצעו החזרות.

5. שנת 2011 זוהי השנה הראשונה בה החלה החברה בפיתוח ומכירת מוצרי אלקטרוניקה. החברה השיקה מוצר חדשני בספטמבר 2011 ומכרה אותו ל- 3 לקוחות. מחיר המכירה של המוצר הינו 2,000 ש"ח ליחידה. החברה העניקה זכות החזרה ללקוחותיה לתקופה של חמש שנים. בשנת 2011 טרם בוצעו החזרות.

ב. (5 נקודות)

חברת הסופט (להלן – החברה) הינה חברה ישראלית, פרטית, אשר עוסקת במכירה של תוכנה ומתן שירותי תמיכה לתקופה של שנתיים ממועד המכירה. מחיר המכירה של התוכנה הינו 1,000 ש"ח, והתמיכה לשנתיים הראשונות ניתנת ללא תוספת תשלום. תמורת העסקה מתקבלת על ידי החברה לאחר כשנה ויומיים ממועד העסקה. לחברה אין עסקות של מכירת תוכנה בנפרד (ללא שירותי תמיכה), אך יש לה היסטוריה של מכירת שירותי תמיכה לשנה בתמורה לסך של 200 ש"ח. עלות התוכנה בלבד הינה 500 ש"ח והחברה מעריכה ששיעור הרווח הגולמי שלה בגין מכירת תוכנה הינו 50%. סמנכ"ל הכספים של החברה שוקל איזו תקינה כדאי לאמץ – אמריקנית (US GAAP) או בינלאומית - על מנת שהתוצאות הכספיות של החברה תהיינה טובות יותר, במיוחד בשנה הראשונה (שנת גיוסו לחברה), והעקרונות החשבונאיים לא יקשו עליו בתהליך יישומם.

1. מה ההבדל בין המודל החשבונאי שיושם לגבי עסקה זאת לפי תקינה אמריקנית לבין המודל המתאים לפי התקינה הבינלאומית?
2. מה המלצתך לסמנכ"ל הכספים? פרט/י מדוע.
3. כיצד תשתנה תשובתך, אם בכלל, במקרה שהחברה הייתה מתחילה למכור בנפרד תוכנה (ללא שירותי תמיכה), בנוסף להמשך קיומן של העסקות המתוארות לעיל?

ג. (5 נקודות)

שיטת העבודות הגמורות הינה שיטה שבעיקרה הרווח מהעסקה, הכנסות העסקה והעלויות המיוחסות לה, מוכרים בעת השלמת העבודה ומסירתה. חברת "המבצע" עוסקת בביצוע עבודות לפי חוזי ביצוע עם לקוחותיה. האם שיטת העבודות הגמורות ניתנת ליישום על ידי החברה ואם כן, באילו נסיבות/תנאים, בכל אחד מהמקרים הבאים:

1. החברה מדווחת לפי IFRS.
2. החברה מדווחת לפי תקינה ישראלית.
3. החברה מדווחת לפי US GAAP.

פתרון בחינת ביניים

בעיות מדידה בחשבונאות

מרצה: רו"ח יעל ג'רסי

מתרגלות: רו"ח חן ליבליך, רו"ח שירי מלכי

סמסטר ב' תשע"ב

פתרון שאלה 1 - חוזי הקמה:

הקצאת התמורה בין כריית המנהרות לתחזוקה בגין המנהרות (לפי יחסי שווי הוגן):

$800,000/1,000,000 \times 900,000 =$	720,000	פרויקט כריית המנהרות:
$200,000/1,000,000 \times 900,000 =$	180,000	תחזוקה בגין המנהרות:

פרויקט כריית המנהרות:

שנת 2010:

מדידת אומדן ההכנסות:

$100,000 \times 80\% =$	80,000	1.4.2010	חשבוניות שהוצאו:
$200,000 \times 80\% =$	160,000	1.6.2010	
$720,000 - 80,000 - 160,000 =$	480,000		חשבוניות שטרם הוצאו:
	720,000		סה"כ

מדידת אומדן העלויות:

		עלויות שהתהוו:
	15,000	עלויות מכרז
$120,000/12 \times 9 =$	90,000	שכר עובדים
	15,000	שכר מהנדס
$420,000/28 \times 9 =$	135,000	חומרי גלם
$120,000/15 \times 9/12 =$	6,000	פחת מכונת כרייה
	261,000	

		עלויות צפויות:
$420,000/28 \times 19 =$	285,000	חומרי גלם
$150,000/(10 \times 12) \times 19 =$	23,750	פחת מכונת כרייה
	220,000	כלליות
	-80,000	בניכוי מענק
	448,750	

	709,750	סה"כ
789,750		סה"כ אומדן עלויות ללא המענק:

בדיקת רווחיות:

720,000	אומדן הכנסות
709,750	אומדן עלויות
10,250	רווח צפוי

סעיפי רווח והפסד לשנת 2010

	261,000	הכנסות
$261,000 - 80,000 = 261,000 / 789,750 =$	-234,561	עלות ההכנסות
	26,439	רווח גולמי
$80,000 - 120,000 \cdot 9/15 =$	8,000	רווח הון ממכירת ר"ק
	34,439	רווח תפעולי

הוצאות הפחת בגובה 2,000 ש"ח תיוקפנה לעלות ההכנסות לפי קצב ההתקדמות של פרויקטים אחרים אליהם מיוחסות הוצאות אלה.

יתרות מאזניות ליום 31.12.2010

$80,000 \cdot 261,000 / 786,000 =$	26,439	מענק לקבל:
		חייבים בגין עבודות בביצוע:
	546,000	עלויות שהתהוו
	-26,439	מענק
	26,439	רווח שהוכר
	-240,000	חשבוניות שהוצאו
	306,000	
$(100,000 + 200,000) \cdot 20\%$	-60,000	הכנסה נדחית בגין שירותי תחזוקה:

שנת 2011

מדידת אומדן ההכנסות:

$100,000 \cdot 80\% =$	80,000	1.4.2010	חשבוניות שהוצאו:
$200,000 \cdot 80\% =$	160,000	1.6.2010	
$120,000 \cdot 80\% =$	96,000	31.1.2011	
$100,000 \cdot 80\% =$	80,000	31.3.2011	
$340,000 \cdot 80\% =$	272,000	31.12.2011	
	688,000		
כולל שיפוי בגין הקמת מעקה בטיחות	192,000		חשבוניות שטרם הוצאו:
	880,000		סה"כ

מדידת אומדן העלויות:

		עלויות שהתהוו:
	15,000	עלויות מכרז
$90,000 + 120,000 =$	210,000	שכר עובדים
$15,000 + 25,000 =$	40,000	שכר מהנדס
$420,000 / 28 \cdot 21 =$	315,000	חומרי גלם
$6,000 + 150,000 / 10 =$	21,000	פחת מכונת כרייה
	160,000	הקמת מעקה בטיחות
	761,000	
		עלויות צפויות:
$420,000 / 28 \cdot 7 =$	105,000	חומרי גלם
$150,000 / (10 \cdot 12) \cdot 7 =$	8,750	פחת מכונת כרייה
	100,000	כלליות
	-80,000	בניכוי מענק
	133,750	
	894,750	סה"כ

בדיקת רווחיות:	
אומדן הכנסות	880,000
אומדן עלויות	894,750
הפסד צפוי	-14,750

שיעור השלמה ליום 31.12.2011: 70%

סעיפי רווח והפסד לשנת 2011:	
הכנסות	880,000*70%-261,000 = 355,000
עלות ההכנסות	894,750*70%-234,561+14,750*(1-70%) = -396,189
הפסד גולמי	-41,189

יתרות מאזניות ליום 31.12.2011:

מענק לקבל:	80,000	הכרה במלוא המענק כיוון שהוכרו מלוא העלויות
* התקבל פיתרון לפיו הוכר מענק בקצב ההכרה בעלויות שהשבתן צפויה	56,396	

זכאים בגין עבודות בביצוע:	
עלויות שהתהוו	866,000
מענק	-80,000 ראה * כאמור
הפסד שהוכר	-14,750
תשבוניות שהוצאו	-688,000
	83,250

הכנסה נדחית בגין שירותי תחזוקה: -172,000 $(100+200+120+100+340)*1,000*20\% =$

פתרון שאלה 2:

פרויקט פיתוח מערכת ההפעלה:

תקופת ההיוון מתחילה ביום 1 ביולי 2009 (מועד בו התקיים לראשונה קריטריון ההכרה בנכס למי תקן חשבונאות בינלאומי מספר 38), הואיל ומתקיימים כל התנאים המפורטים להלן:
 (א) הושקעו עלויות בנכס
 (ב) נגרמו עלויות אשראי; ו-
 (ג) נעשו פעילויות הדרושות להכנת הנכס לשימוש המיועד

שנת 2009:

השקעה משוקללת, נטו בגין פרויקט פיתוח מערכת ההפעלה בשנת 2009:

תאריך	סכום שהושקע	תקופה	השקעה ממוצעת
1.7.2009	100,000	6/12	50,000
1.9.2009	80,000	4/12	26,667
	180,000		76,667
1.7.2009	(22,644)	6/12	(11,322)
			65,345

השקעה משוקללת לצורך

היוון אשראי שאינו ספציפי:

היוון אשראי ספציפי - אנ"ח סדרה א':

תאריך	30.6.2009	31.12.2009	30.6.2010	31.12.2010	30.6.2011
תשלום קרן	6,000	6,000	6,000	6,000	6,000
תשלום ריבית	900	720	540	360	180
סך תשלום:	6,900	6,720	6,540	6,360	6,180

R= 5.51% P.N

ערך נוכחי של ההלוואה ליום 30.6.2009:

עלויות אשראי ספציפי שיהוונו: 1,248

היוון אשראי לא ספציפי:

בגין אגרות חוב סדרה ב':

תישבו ריבית ואפקטיבית:

$PMT = 4,000$
 $N = 7$
 $F.V. = 100,000$
 $P.V. = 90,000$

$Refc = 5.78\%$

$93,810$
 $96,482$

$93,810 \cdot (1 + 5.78\%)^0.5 =$

ערך נוכחי של אנ"ח סדרה ב' ליום 1.1.2009: 93,810

ערך נוכחי של אנ"ח סדרה ב' ליום 30.6.2009: 96,482

לוח סילוקין:

תקופה	י.פ.	PMT	הוצאות ריבית	הפחתת נכיון	י.ס.
1.1.2009-31.12.2009	93,810	4,000	5,420	1,420	95,230
1.1.2010-31.12.2010	95,230	4,000	5,502	1,502	96,732
1.1.2011-31.12.2011	96,732	4,000	5,588	1,588	98,320
1.1.2012-31.12.2012	98,320	4,000	5,680	1,680	100,000

$5,420 - (96,482 - 93,810) =$
 $96,482 \cdot 6/12 =$

$2,748$
 $48,241$

עלויות אשראי:

יתרת הלוואה ממוצעת:

התקבלה גם תשובה לפיה חושבה יתרת ההלוואה הממוצעת לפי יתרת הפתיחה של ההלוואה ללא צבירת ריבית לשלם

בגין הלוואה דולרית:

6.65%
 $100,174$

$97,000 \cdot 1.0665^0.5 =$

מציאת שיעור ריבית אפקטיבי בהתחשב בעלויות הנפקה:

יתרת ההלוואה ליום 30.6.2009 בדולרים:

לוח סילוקין דולרי:

תקופה	י.פ.	PMT	הוצאות ריבית	הפחתת נכיון	י.ס.
1.1.2009-31.12.2009	97,000	5,000	6,452	1,452	98,452
1.1.2010-31.12.2010	98,452	5,000	6,548	1,548	100,000

עלויות אשראי:

$(100,174 \cdot 1.0665^{0.5} - 100,174) \cdot 4.4 =$	14,422	ריבית
$(4.3 - 4.4) \cdot (100,174 \cdot 1.0665^{0.5} - 100,174) =$	(328)	הכנסות מהפרשי שער בגין ריבית
$(4.3 - 4.1) \cdot 100,174 =$	20,035	הוצאות מהפרשי שער בגין קרן
	<u>34,129</u>	

ריבית צפויה בגין הלוואה שקלית אלטרנטיבית:
 מציאות שיעור ריבית אפקטיבי בהתחשב בעלויות
 הנפקה: 7.16%

לוח סילוקין שקלי:

תקופה	ז.ב.	PMT	הוצאות ריבית	הפחתת נכיון	ז.ס.
1.1.2009-31.12.2009	388,000	22,000	27,793	5,793	393,793
1.1.2010-31.12.2010	393,793	22,000	28,207	6,207	400,000

$$4 \cdot (97,000 \cdot 1.0716 - 97,000 \cdot 1.0716^{0.5}) = 14,137$$

עלויות אשראי:
 יתרת הלוואה ממוצעת: 14,422
 205,357

ייתקבלה גם תשובה לפיה חושבה יתרת ההלוואה הממוצעת לפי יתרת הפתיחה של ההלוואה ללא צבירת ריבית לשלם

שיעור ההיוון: $(2,748 + 14,422) / (48,241 + 205,357) = 6.77\%$

סכום תאורטי להיוון: $6.77\% \cdot 65,345 = 4,424$

עלויות אשראי לא ספציפי בפועל: $2,748 + 14,422 = 17,170$

היוון עלויות אשראי בגין אשראי לא ספציפי: 4,424

יתרה מאזנית של פרויקט מערכת ההפעלה ליום 31.12.2009:

עלויות הקמה שהושקעו:	180,000
עלויות אשראי שחוונו:	<u>5,673</u>
	<u>185,673</u>
$1,248 + 4,424 =$	

שנת 2010:

השעיית הפרויקט מהווה סימן לירידת ערך.

יתרה מאזנית של פרויקט מערכת ההפעלה ליום 31.12.2010:

יתרה מאזנית: 185,673

סכום בר השבה: 160,000

יתרה מאזנית של פרויקט מערכת ההפעלה ליום 31.12.2010: 160,000

שנת 2011:

השקעה משוקללת, נטו בגין פרויקט פיתוח מערכת ההפעלה בשנת 2011:

תאריך	סכום שהושקע	תקופה	השקעה ממוצעת
1.1.2011	185,673	12/12	185,673
1.1.2011	315,000	12/12	315,000
1.5.2011	42,749	8/12	28,500
1.10.2011	100,000	3/12	25,000
	643,422		554,172
1.1.2011	(5,857)	6/12	(2,929)
1.5.2011	(42,749)	8/12	(28,500)
			522,744

סה"כ

בניכוי אשראי ספציפי:

אמיח

אשראי חריג

השקעה משוקללת לצורך

היוון אשראי שאינו ספציפי:

היוון אשראי ספציפי:

בגין אג"ח סדרה א': 323
בגין אשראי חריג: 2,251

סה"כ עלויות אשראי ספציפי:

היוון אשראי לא ספציפי:

בגין אגרות חוב סדרה ב':

עלויות אשראי:

יתרת הלואה משוקללת:

שיעור ההיוון:

סכום תאורטי להיוון: 30,200

עלויות אשראי לא ספציפי בפועל:

היוון עלויות אשראי בגין אשראי לא ספציפי:

יתרה מאזנית של פרויקט מערכת ההפעלה ליום 31.12.2011:

עלויות הקמה שהושקעו: 443,422
הקמה באמצעות מתן שירותים: 135,000
עלויות אשראי שהונו: 8,162

עלות פרויקט מערכת ההפעלה אילולא הוכרה ירידת ערך:

סכום בר השבה: 800,000

יתרה מאזנית של פרויקט מערכת ההפעלה ליום 31.12.2011: 786,584

פתרון שאלה 3

סעיף א:

נדרש 1:

הישות מעניקה ללקוחותיה הנחת כמות כפונקציה של היקף רכישות עתידיות של הלקוח. הנחה זו מטופלת בהתאם להוראות פרשנות מספר 13 "תוכניות נאמנות לקוחות" (להלן - "IFRIC 13").

על פי הוראות IFRIC 13, על ישות ליישם את הוראות סעיף 13 של תקן חשבונאות בינלאומי 18 "הכנסות" (להלן - "IAS 18") ולטפל בזכות להנחה כרכיב הניתן לזיהוי בנפרד של עסקת המכירה שבה היא מוענקת. השווי ההוגן של התמורה שהתקבלה או שיש זכות לקבלה בגין עסקת המכירה הראשונית יוקצה בין הזכות להנחה עתידית לבין הרכיבים האחרים של המכירה. ייחוס התמורה בין הרכיבים השונים ייעשה בהתאם לשיטות המקובלות בתקני ה-IFRS, כאשר בהתאם לנתוני השאלה, ניתן לפעול בהתאם לשיטת השייר בלבד.

סכום ההכנסה שתכיר החברה בשנת 2011 מחושב כדלקמן:

$$100 * 2 * (100 - 100 * 10\% * 70\% - 100 * 20\% * 10\%) = 18,200$$

נדרש 2:

בהתאם ל- SIC 31, העוסק בהחלפת שירותי פרסום שאינם דומים, חברה אי' תכיר בהכנסה לפי שווים ההוגן של שירותים הפרסום שסיפקה, בהנחה שמתקיימים יתר הקריטריונים להכרה בהכנסה, כפי שנקבעו בסעיף 5 ב- SIC 31. מאחר וחברה אי' סיפקה את כלל השירותים המזכים אותה בהכנסה עד לתום שנת 2011, תכיר החברה בהכנסה בגובה של 900 ש"ח.

נדרש 3:

בהתאם לנתוני השאלה, החברה עוסקת בתחום הליסינג התפעולי, קרי במהלך תקופת הליסינג הרכבים מסווגים בחברה כרכוש קבוע, ועם סיום תקופת הליסינג, הרכבים מוחזקים למכירה וככאלו מסווגים מחדש לסעיף המלאי.

הרכבים המסווגים כרכוש קבוע לאורך תקופת הליסינג מופחתים עד לערך השייר שלהם, אשר נאמד מחדש על ידי החברה מדי תקופה, בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי 16 "רכוש קבוע". ערך השייר של הרכבים מסמל את מחיר המכירה שלהם במועד סיום השימוש בהם. לכן, בשנת 2011, עם סיום תקופת הליסינג של הרכב המתואר בשאלה, ערך השייר בסך 300 ש"ח מסמל את מחיר המכירה של הרכב ולכן בשנת 2011, עם מכירת הרכב, החברה תכיר בהכנסה בסך 300 ש"ח.

נדרש 4:

ישות תכיר בהכנסה בהתקיים כל תנאי ההכרה בהכנסה, כפי שנקבעו בסעיף 14 ב- IAS 18. הכללתה של זכות החזרה במסגרת הסכם מכירה, עשויה לפגוע בהתקיימותם של תנאי ההכרה בהכנסה, במידה שלא ניתן לאמוד את שיעור החזרות באופן מהימן.

בהתאם לסעיף 17 ב- IAS 18, ישות קמעונאית בדרך כלל שומרת סיכון בעלות בלתי משמעותית כתוצאה מעסקאות מכירה קמעונאיות שבמסגרתן מוצע החזר כספי ללקוח במקרה של אי-

שביעות רצון. במקרה זה, ההכנסות מוכרות במועד המכירה בתנאי שהמוכר יכול לאמוד באופן מהימן את ההחזרות העתידיות ומכיר בהתחייבות במאזן בגין החזרות בהתבסס על ניסיון עבר וגורמים רלוונטיים אחרים. בהתאם לנתוני השאלה, החברה יכולה לאמוד באופן מהימן את אחוז ההחזרות העתידיות על בסיס ניסיון עבר, ולכן בשנת 2011 החברה תכיר בהכנסה בגובה: $10,200 = 40\% \times 300 \times 85\%$.

נדרש 5:

בהמשך לאמור בסעיף קודם, במידה שהמוכר אינו יכול לאמוד באופן מהימן את שיעור ההחזרות העתידיות, או שמא קיימת אי ודאות לגבי אפשרות ההחזרה, ההכרה בהכנסה תידחה בדרך כלל עד למועד פקיעת זכות ההחזרה או עד למועד שבו הסחורה התקבלה באופן רשמי על ידי הלקוח. בהתאם לנתוני השאלה, לחברה אין ניסיון עבר על בסיסו ניתן לאמוד את שיעור ההחזרות באופן מהימן ובנוסף זכות ההחזרה היא לתקופה משמעותית. בהתאם, החברה לא תכיר בהכנסה בשנת 2011 בגין מכירת המוצר.

סעיף ב:

נדרש 1:

הפרסום הרלוונטי העוסק בהכרה בהכנסה מתוכנה במסגרת התקינה האמריקנית הוא SOP 97-2. בהתאם ל-SOP 97-2, התנאים להכרה בהכנסה הם:

1. קיימת ראייה לקיומו של הסכם
2. המוצר נמסר
3. מחיר המכירה קבוע או ניתן לקביעה
4. הגבייה מובטחת ברמת וודאות סבירה

בהתאם ל-SOP 97-2, לא ניתן להכיר בהכנסה בגין מכירת תוכנה באשראי העולה על תקופה של שנה, אלא רק עם קבלת התמורה במזומן, מאחר ותנאי תשלום מסוג זה עלולים להעיד כי מחיר המכירה אינו קבוע או ניתן לקביעה, ולכן תנאי ההכרה בהכנסה במועד מסירת התוכנה אינם מתקיימים. קרי, אימוץ המודל האמריקני יביא לדחייה בהכרה בהכנסה. עם קבלת התמורה לאחר שנה ויומיים, יש להכיר בהכנסה לפי תנאי ההכרה בהכנסה מעסקות מרובות מרכיבים, בהתאם ל-SOP 97-2, קרי יש לעשות שימוש ביחסי שווי הוגן, כל עוד ניתן לבסס את השווי ההוגן של אחד מרכיבי העסקה על בסיס מחיר מכירה נפרד. אם ניתן לבסס את השווי ההוגן של הרכיב שטרם סופק בלבד, ניתן לעשות שימוש בשיטת השייר. בהתאם לנתוני השאלה, לא ניתן לבסס מחיר מכירה נפרד לרכיב התוכנה. עם זאת, לחברה יש היסטוריה של מכירת שירותי תמיכה בנפרד, כך שיש לעשות שימוש בשיטת השייר. כלומר עם קבלת התמורה במזומן, יש להכיר בהכנסה בגין מכירת התוכנה על בסיס שיטת השייר ובמקביל להכיר בהכנסה בגין אספקת שירותי התמיכה בשווי הוגן בהתאם לחלק שירותי התמיכה שכבר סופק (שנה מתוך שנתיים).

בתקינה הבינלאומית לא קיים פרסום נפרד לעסקאות תוכנה ויש לאמץ את IAS 18. כאמור לעיל, מדובר בעסקה מרובת מרכיבים בה ייחוס התמורה בין הרכיבים השונים ייעשה בהתאם לשיטות המקובלות בתקני ה-IFRS, קרי בהתאם לשיטת יחסי שווי הוגן או שיטת השייר. לפי התקינה הבינלאומית, קיימות שיטות שונות לבסס שווי הוגן, בהן עלות בתוספת מרווח. כמו כן, בהתאם ל- IAS 18 ולהחלטת הרשות לניירות ערך 3-11, תנאי העסקה המפורטים בשאלה כוללים מרכיב מימוני, אשר יש להכיר בו באופן נפרד על פני תקופת האשראי.

נדרש 2:

בהתאם לנתוני השאלה סמנכ"ל הכספים של החברה מעוניין שתוצאות החברה תהיינה טובות יותר והעקרונות החשבונאיים לא יקשו עליו בתהליך יישומו. בהתאם לתקינה האמריקנית, החברה תיאלץ לדחות את ההכרה בהכנסה לשנת 2012, מועד קבלת התמורה במזומן, אולם שיטה זו קלה יותר ליישום. בהתאם לתקינה הבינלאומית, החברה תכיר בהכנסה כבר בשנת 2011 כך שתוצאות החברות תהיינה טובות יותר בשלב מוקדם יותר, אך לאור הצורך בהפרדת הרכיב המימוני, נראה ששיטה זו מורכבת יותר ליישום.

נדרש 3:

מכירת התוכנה באופן נפרד פירושה שניתן לבסס שווי הוגן גם לרכיב זה בהתאם לתקינה האמריקנית. קרי, בעת קבלת התמורה במזומן בשנת 2012, יש לייחס את התמורה למרכיבים השונים בהתאם ליחסי שווי הוגן ועל בסיס ייחוס זה להכיר בהכנסה. בהתאם לתקינה הבינלאומית, התשובה לא הייתה משתנה כלל, שכן בהתאם לתקינה זו, ניתן לקבוע שווי הוגן בשיטות שונות, ביניהן גם לפי עלות בתוספת מרווח, ובכל מקרה אין הכרח להתבסס על מחיר המכירה בנפרד של המרכיב על ידי החברה.

סעיף ג:

נדרש 1:

בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי 11 "חוזי הקמה" (להלן - "IAS 11") השימוש בשיטת העבודות הגמורות אסור. בהתאם להוראות סעיף 22 ב- IAS 11, כאשר התוצאה של חוזה הקמה ניתנת לאמידה באופן מהימן, יש להכיר בהכנסות ובעלויות חוזה, הקשורות לחוזה ההקמה, כהכנסות והוצאות בהתאמה לפי שלב ההשלמה של פעילות החוזה בתום תקופת הדיווח.

נדרש 2:

בהתאם להוראות סעיף 6 בתקן מספר 4 "עבודות על פי חוזה ביצוע", קבלן המבצע עבודות רבות שמשך ביצוען קצר (פחות משנה) יכול לדחות את ההכרה בהכנסה עד גמר ביצוע העבודות ומסירתן, אם הדחייה כאמור לא תביא לעיוות בתוצאות העסקיות.

נדרש 3:

בהתאם לדרישות SOP 81-1, קבלן מבצע יכול לבחור לעשות שימוש בשיטת העבודות הגמורות כמדיניות חשבונאית, כאשר התוצאות שתוצגנה לא תהיינה שונות מהותית בהשוואה לאלו שתוצגנה במסגרת שיטת שיעור ההשלמה (למשל, כאשר מדובר בעבודות שמשך ביצוען קצר), כאשר האומדנים המשמשים בשיטת שיעור ההשלמה אינם מהימנים וכאשר ודאי שלא יתהווה הפסד מהחווה.