

## בעיות מדידה בחשבונאות

מרצים: רו"ח יעל ג'רסי, רו"ח ארז רוזנברג

מתרגלים: חן ליבליך, רו"ח שירי מלכי

סמסטר א' תשע"א  
בחינת ביניים

פתי"ן

יום שישי 31.12.2010, שעה 08:30

מועד הבחינה:

שלוש וחצי שעות

משך הבחינה:

8 עמודים

מס' עמודים:

מחשב כיס בלבד.

חומר עזר:

נא לענות על כל שאלה במחברת נפרדת.

H-96

בהצלחה !!

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

## שאלה מספר 1 (40 נקודות):

1. חברת "קצר" בע"מ (להלן - "החברה") עוסקת בפיתוח, תכנון וייצור המוצרים הבאים לפי מפרטים ספציפיים העונים לדרישות לקוחותיה:  
א. קונסולות משחקים  
ב. פיתוח מחשבי כף יד
2. ביום 1.12.2008 התקשרה חברת "ניוטון" בע"מ (להלן - "הלקוח") עם החברה בהסכם המכיל את המוצרים והשירותים הבאים בתמורה לסכום כולל של 410,000 ש"ח:  
א. ייצור ומכירה של קונסולות משחקים בהתאם למפרט ספציפי של הלקוח ומסירתה ביום 31.7.2011. החל ממועד מסירת קונסולות המשחקים תעניק החברה ללקוח אחריות יצרן למשך תקופה של שנה בגין הקונסולה האמורה. תקופת אחריות כאמור הינה בהתאם לתקופה המקובלת בענף.  
ב. פיתוח מחשב כף יד בהתאם למפרט ספציפי של הלקוח ומסירתו ביום 31.8.2011.
3. לא קיימת כל תלות פונקציונאלית או חוזית בין קונסולות המשחקים לבין מחשב כף היד. בנוסף, הוגשו הצעות נפרדות והתנהל משא ומתן נפרד בגין קונסולות המשחקים ובגין פיתוח המחשב, במסגרתו כל אחד מהצדדים היה רשאי לקבל או לדחות כל אחד מהם בנפרד. יחד עם זאת, מכירת קונסולות המשחקים ומחשב כף היד אוגדו ונחתמו במסגרת חוזה משפטי מחייב אחד.
4. במסגרת ההסכם נקבעה תמורה בסך X ש"ח לקונסולות המשחקים ותמורה בסך Y ש"ח לפיתוח מחשב כף היד. קביעת התמורה כאמור בחוזה התבססה על השווי ההוגן של כל אחד מהנזכרים לעיל. בנוסף נקבע בהסכם כי אם תידרש רכישה של רכיבים הכרחיים נוספים ישפה הלקוח את החברה ב- 100% מעלות רכיבים אלו.
5. בהתאם להסכם המכירה מועדי הוצאת החשבוניות וסכומן הינם כדלקמן:  
א. במועד חתימת ההסכם הוצאה חשבונית בגובה של 30,000 ש"ח בגין ייצור קונסולות המשחקים. חשבונית זו שולמה על ידי הלקוח מיידית במועד חתימת ההסכם. בגין יתרת התמורה שנקבעה בהסכם בגין קונסולות המשחקים (כאמור בסעיף 4 לעיל) יוצאו ללקוח עשר חשבוניות שוות, מדי שלושה חודשים (בתחילת הרבעון), החל מיום 1.4.2009.  
ב. בגין פיתוח מחשב כף היד תוציא החברה חשבונית מדי שלושה חודשים (בתחילת הרבעון), החל מיום 1.4.2009, בגובה 10% מתמורת ההסכם שנקבעה בגינו (כאמור בסעיף 4 לעיל).
6. החברה החלה בייצור קונסולות המשחקים ובפיתוח מחשב כף היד ארבעה חודשים לאחר ההתקשרות בהסכם.
7. בהתאם להסכם האמור, בגין כל חודש בו תוקדם מסירת קונסולות המשחקים ביחס לתאריך המסירה נקבע בהסכם (ראה/י סעיף 2' לעיל), ישלם הלקוח לחברה, במועד המסירה, 5% נוספים מתמורת ההסכם שנקבעה בגין קונסולות המשחקים. לימים 31.12.2008 ו- 31.12.2009 מעריכה החברה כי מסירת קונסולות המשחקים תתבצע ביום 31.7.2011. ליום 31.12.2010 מעריכה החברה כי מסירת קונסולות המשחקים תתבצע ביום 30.5.2011. תשלומים נוספים בגין סעיף זה, אם קיימים, ישולמו חודש לאחר מועד המסירה עם הוצאת החשבונית המתאימה במועד המסירה.
8. במסגרת חתימת ההסכם התהוו לחברה עלויות משפטיות ישירות בגובה 10,000 ש"ח בגין ייצור הקונסולה וסכום זהה בגין פיתוח המחשב. כל העלויות המשפטיות שולמו במזומן באותו מועד.
9. במהלך חודש דצמבר 2008 התברר לחברה כי תידרש לשלב רכיב של עין אלקטרונית בקונסולות המשחקים המפותחת עבור הלקוח. החברה פנתה ללקוח באופן מידי על מנת שיישא בעלויות המתייחסות לרכיב האמור, בהתאם לנקבע ביניהם בהסכם. הלקוח סירב

לפנייה זו. החברה שילמה ביום 31.12.2008 מקדמה בגובה של 6,000 ש"ח לקבלן משנה בגין ייצור רכיב זה. קבלן המשנה העביר את העין האלקטרונית לרשות החברה במהלך שנת 2009 וזו הותקנה על ידי החברה במסגרת קונסולת המשחקים. בחודש דצמבר 2010 הגיעו הצדדים להסכמה כי הלקוח ישפה את החברה ב- 90% בלבד מעלות הרכיב האמור. בין הצדדים הוסכם כי עם מסירת קונסולת המשחקים תוציא החברה חשבונית ללקוח בגובה השיפוי כאמור וזו תשולם באופן מיידי.

10. להלן נתונים לגבי העלויות שהתהוו לחברה בגין קונסולת המשחקים ובגין פיתוח מחשב כף היד בכל אחת מהשנים 2009 ו- 2010 (הטבלה אינה כוללת את העלות שצוינה בסעיף 9 לעיל):

מחשב כף יד		קונסולת משחקים		
2010	2009	2010	2009	
ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	
140,000	50,000	40,000	26,000	שכר עובדים
-	-	32,000	20,000	חומרי גלם (א)
21,000	15,000	20,000	10,000	שכר מנהל עבודה

(א) נתונים אלה משקפים חומרי גלם, לפי מועד רכישתם, בכל אחת מהשנים 2009 ו- 2010. במהלך שנת 2009 עשתה החברה שימוש ב- 90% מחומרי הגלם שרכשה. יתר חומרי הגלם שנרכשו בשנת 2009 שימשו במסגרת תהליך הייצור בשנת 2010. כמו כן, כל חומרי הגלם שנרכשו בשנת 2010 שימשו במסגרת תהליך הייצור באותה שנה.

11. לימים 31.12.2008, 31.12.2009 ו- 31.12.2010 נאמדו העלויות העתידיות (שטרם שולמו או נתהוו) בגין שכר עובדים, חומרי גלם ושכר מנהל עבודה, הנדרשות להשלמת ייצור קונסולת המשחקים, בסך של 86,000 ש"ח, 58,000 ש"ח ו- 30,000 ש"ח, בהתאמה. לימים 31.12.2008 ו- 31.12.2009 נאמדו העלויות העתידיות (שטרם שולמו או נתהוו) בגין שכר עובדים ושכר מנהל עבודה, הנדרשות להשלמת פיתוח מחשב כף היד, בסך של 240,000 ש"ח ו- 170,000 ש"ח, בהתאמה. בחודש פברואר 2010, לפני פרסום הדוחות הכספיים לשנת 2009, התפטרו באופן בלתי צפוי מחצית מעובדי החברה המועסקים בפיתוח מחשב כף היד, עקב העתקת מפעלי החברה לדרום הארץ באותו חודש. בשל אירוע זה, צופה החברה בחודש פברואר 2010 כי אומדן העלויות הנדרשות להשלמת פיתוח המחשב הינו בגובה של 110,000 ש"ח.

12. לימים 31.12.2008, 31.12.2009 ו- 31.12.2010 צופה החברה כי עלות התיקונים והחלפת החלקים במהלך תקופת האחרייות בגין קונסולת המשחקים תסתכם ב- 17,000 ש"ח, 20,000 ש"ח ו- 15,000 ש"ח, בהתאמה.

13. במהלך השנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2009 הכירה החברה במסגרת דוח רווח והפסד בהכנסות בגובה של 157,191 ש"ח בגין ההסכם האמור.

14. פיתוח מחשב כף היד הסתיים, מוקדם מהצפוי, ביום 9.12.2010.

#### נתונים נוספים:

15. בכל חוזי ההקמה, החברה אומדת את שיעור ההשלמה על בסיס עלויות ההשלמה שהתהוו בפועל מול סך אומדן עלויות ההשלמה ("שיטת העלות").

16. החברה מפרסמת את דוחותיה הכספיים מידי שנה ביום 31 במרס.

17. הנח/י כי תנאי ההכרה בהכנסה הרלוונטיים מתקיימים לכל התקופות האמורות, למעט אם נאמר במפורש אחרת.

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

נדרש:

1. חשבי את סכום התמורה שנקבעה בהסכם בגין קונסולת המשחקים (X) ואת סכום התמורה שנקבעה בהסכם בגין פיתוח מחשב כף היד (Y) (פרטי חישוביך).

הערה:

במידה ולא הצלחת לחשב את X ואת Y, ניתן להניח, לצורך המשך פתרון השאלה, כי התמורה שנקבעה בהסכם בגין קונסולת המשחקים (X) הינה 200,000 ש"ח והתמורה שנקבעה בהסכם בגין פיתוח מחשב כף היד (Y) הינה 210,000 ש"ח. במקרה של שימוש בהנחות אלה לא יינתן ניקוד כלשהו בגין נדרש זה.

2. להציג את כל הסעיפים הרלוונטיים כפי שיוצגו במאזני חברת "קצר" בע"מ לימים 31.12.2008, 31.12.2009 ו-31.12.2010 ובדוח רווח והפסד לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים (פרטי חישוביך).

## שאלה מספר 2 (30 נקודות):

1. חברת "פרפל" בע"מ (להלן - "החברה") הינה חברת תקשורת סלולרית המפעילה רשתות סלולר בישראל. החברה פועלת בישראל בלבד ודוחותיה הכספיים ערוכים בשקלים.
  2. החל משנת 2009 שוקדת החברה על פיתוח דור חדש של תקשורת סלולרית (7.3 GSMA). לשם כך, החלה החברה בפיתוח שני פרויקטים נפרדים:
    - א. הקמת מערך תשתית חדש של תמסורת ואנטנות (להלן - "פרויקט מערך התשתית").
    - ב. תוכנה חדשנית לניהול יישומי הרשת בדור החדש, התומכת גם בדורות הקודמים (להלן - "פרויקט פיתוח תוכנה").
  3. ההחלטה על ביצוע כל אחד מהפרויקטים המצוינים לעיל אינה תלויה בביצוע הפרויקט השני. כמו כן, בהיבט הטכנולוגי ניתן לבצע ולהשלים כל אחד מהפרויקטים מבלי לבצע ולהשלים את הפרויקט השני.
- פרויקט מערך התשתית:
- שנת 2009:
4. ביום 1 במאי 2009 (להלן - "מועד הרכישה") רכשה החברה קרקע לטובת פרויקט מערך התשתית בתמורה לסכום כולל של 700,000 ש"ח. עלות רכישת הקרקע תיושב כדלקמן:
    - א. 50% מתמורת הרכישה תשולם מיידית במועד הרכישה.
    - ב. 30% מתמורת הרכישה תשולם ביום 1 ביוני 2009 (תנאי אשראי מקובלים בעסקאות דומות).
    - ג. יתרת הסכום תשולם ביום 31 בדצמבר 2009 (תנאי אשראי חריגים ביחס לתנאים המקובלים בעסקאות דומות). ליום 1 במאי 2009 שיעור הריבית השנתי לאשראי דומה ברמת סיכון דומה הינו 8%.
  5. הקמת מערך התשתית צפויה להימשך במשך שנתיים. במועד רכישת הקרקע החלה החברה לפעול למען השגת היתרים להצבת אנטנות משרד התקשורת. נכון למועד זה, מעריכה החברה כי צפויה השגת ההיתרים הנדרשים (ראה/י גם סעיפים 8 ו-9).
  6. לצורך מימון נוסף של הקרקע, נטלה החברה ביום 1 ביוני 2009 הלוואה שקלית לא צמודה בסך 200,000 ש"ח. ההלוואה נושאת ריבית שנתית בשיעור של 6%, המשולמת מדי שנה החל מיום 1 ביוני 2010. קרן ההלוואה תיפרע ביום 1 ביוני 2012.
  7. ביום 1 באוקטובר 2009, רכשה החברה ציוד תמסורת בעלות 450,000 ש"ח שישמש בהקמת מערך התשתית על הקרקע המצוינת לעיל. התמורה בגין ציוד התמסורת האמור שולמה ביום 1 בנובמבר 2009.
  8. במהלך חודש נובמבר 2009 החלו הפגנות סוערות של ארגונים למען איכות הסביבה, המתנגדים להצבת אנטנות בשטחים שונים. עם זאת, ליום 31 בדצמבר 2009 מעריכה החברה כי צפויה השגת ההיתרים הנדרשים.
- שנת 2010:
9. ביום 1 בינואר 2010, לאור המשך ההפגנות, החליט משרד התקשורת במפתיע, להשעות את ההחלטה בדבר מתן ההיתרים לחברה ולחדש את הדיונים בנושא לכל המוקדם רק במהלך שנת 2011. בתגובה להחלטה זו, החליטה הנהלת החברה להשעות את פיתוח הפרויקט מיום 1 בינואר 2010 ועד לקבלת ההיתרים, כלומר לכל הפחות עד לשנת 2011.

10. השעיית הפרויקט בשנת 2010 מהווה סימן לירידת ערך. עם זאת, מבחינות שערך החברה לימים 1 בינואר 2010 ו- 31 בדצמבר 2010 עולה כי לא קיימת ירידה בערכו של פרויקט מערך התשתית.

#### פרויקט פיתוח תוכנה:

##### שנת 2009:

11. ביום 1 באוגוסט 2009, במקביל להקמת פרויקט מערך התשתית, החלה החברה בפיתוח התוכנה לניהול יישומים ברשת.

12. לטובת פיתוח התוכנה בשנת 2009 הסתייעה החברה בשירותיהם של יועצים חיצוניים בתמורה לסכום של 100,000 ש"ח. הן השירותים שהתקבלו (אשר מייצגים פעולות של מחקר וסקרי שוק) והן התמורה בעדם התפלגו באופן שווה בתקופה שהחלה ביום 1 באוגוסט 2009 והסתיימה ביום 31 בדצמבר 2009.

13. לצורך מימון שכר היועצים החיצוניים, נטלה החברה ביום 1 באוגוסט 2009 הלוואה שקלית לא צמודה לתקופה של 3 חודשים בסך 30,000 ש"ח. ההלוואה נושאת ריבית בשיעור רבעוני של 1.25% המשולמת במלואה במועד פירעון ההלוואה (1 בנובמבר 2009).

14. ליום 1 באוגוסט 2009 תקופת הפיתוח החזויה של התוכנה הינה שלוש שנים. ליום 31 בדצמבר 2009 לא חל שינוי באומדן זה.

15. החל מיום 1 בינואר 2010 בלבד מתקיימים התנאים להכרה בנכס בלתי מוחשי בגין פרויקט פיתוח התוכנה בהתאם להוראות תקן חשבוונאות בינלאומי מספר 38, נכסים בלתי מוחשיים. עד וכולל ליום 31 בדצמבר 2009 לא התקיימו התנאים כאמור.

##### שנת 2010:

16. על אף השעיית הפרויקט להקמת מערך תשתית, המשיכה החברה במהלך שנת 2010 בפיתוח התוכנה, אשר מיועדת לתמוך גם ביישומי הרשת הקיימת כיום (ראה/י גם סעיף 2 ב').

17. סכום נוסף בגובה של 480,000 ש"ח שולם מראש ביום 1 בינואר 2010 ליועצים החיצוניים עבור שירותיהם במהלך שנת 2010. השירותים האמורים, אשר בשנת 2010 מייצגים עבודות פיתוח התוכנה אשר מהוות לנכס הבלתי מוחשי (תוכנה) שבהקמה, התפלגו באופן שווה במהלך שנת 2010.

18. לצורך מימון חלק משכר היועצים החיצוניים, הנפיקה החברה ביום 1 בינואר 2010 100,000 אגרות חוב בנות 1 דולר ערך נקוב כל אחת, בתמורה ל- 85,000 דולר. אגרות החוב תיפרענה ביום 31 בדצמבר 2012 (להלן - "מועד הפירעון") ונושאות ריבית שנתית נקובה בשיעור של 4% המשולמת מדי שנה החל מיום 31 בדצמבר 2010 ועד וכולל מועד הפירעון.

ליום 1 בינואר 2010 שיעור הריבית השנתי השורר בשוק לאגרות חוב שקליות לא צמודות, ברמת סיכון דומה ובעלות תקופת פירעון דומה, הינו 8%.

19. ביום 1 באוגוסט 2010 שילמה החברה 20,000 ש"ח עבור רישיונות להפעלת התוכנה, אשר הוונו לנכס הבלתי מוחשי (תוכנה) שבהקמה.

##### נתונים נוספים בגין חברת פרפל:

20. ביום 1 ביולי 2009 נטלה החברה הלוואה שקלית לא צמודה בסך 420,000 ש"ח. ההלוואה נושאת ריבית בשיעור שנתי של 9% המשולמת מדי שנה החל מיום 1 ביולי 2010. קרן ההלוואה תיפרע ביום 1 ביולי 2011.

21. החברה מפרסמת דוחות כספיים שנתיים בלבד.

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

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

תאריך	שע"ח של הדולר (ש"ח ל-1 דולר)
1/1/2010	4
ממוצע לשנת 2010	4.1
31/12/2010	4.4

#### נדרש:

1. חשבי את סכום עלויות האשראי שיהוונו לפרויקט מערך התשתית, אם בכלל, בכל אחת מהשנים 2009 ו-2010 והצגי את היתרה המאזנית של נכס זה, אם קיימת, בספרי חברת פרפל לימים 31 בדצמבר 2009 ו-2010 (פרטי את חישוביך).

2. חשבי את סכום עלויות האשראי שיהוונו לפרויקט פיתוח התוכנה, אם בכלל, בכל אחת מהשנים 2009 ו-2010 והצגי את היתרה המאזנית של נכס זה, אם קיימת, בספרי חברת פרפל לימים 31 בדצמבר 2009 ו-2010 (פרטי את חישוביך).

## שאלה מספר 3 (30 נקודות):

1. (10 נקודות)

חברת אסף בע"מ עוסקת בייצור ובמכירת ציוד תקשורת ומיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 18 (IAS 18). מכירות החברה באסיה לחברות הסלולר מתבצעות באמצעות מפיק מקומי. התמורה עבור ציוד התקשורת משולמת על ידי חברות הסלולר ישירות למפיק המקומי. עם קבלת התמורה, המפיק המקומי מעביר לחברת אסף 90% מהתמורה שהתקבלה.

- פרטי חמישה פרמטרים רלוונטיים לבחינת אופן הדיווח על ההכנסות - על בסיס ברוטו או על בסיס נטו, אשר על המפיק המקומי לקחת בחשבון.
- הסבר/י מהן השלכות כתוצאה מהפרמטרים והבחינה שצינת בסעיף הקודם על אופן ההכרה בהכנסה בדוחותיה הכספיים של חברת אסף, אם בכלל.
- הנח/י לצורך סעיף זה כי המפיק המקומי מהווה רק סוכן/מתווך בעסקאות המכירה. ביום 31 בדצמבר 2009 התבצעה עסקת מכירה של ציוד תקשורת לפיה חברת הסלולר תשלם למפיק המקומי 100 ש"ח בגין הציוד האמור ביום 31 בדצמבר 2010. שיעור הריבית השנתי המקובל לתקופה דומה ולסיכון דומה הינו 7.5%. פרטי את כל השלכות המדידה וההצגה על דוחות הרווח והפסד של המפיק המקומי ושל חברת אסף לשנים 2009 ו-2010 כתוצאה מהעסקה האמורה (נמקי תשובתך ולוה/י אותה בחישובים המתאימים).

2. (10 נקודות)

חברת נעם בע"מ (להלן - "החברה"), העוסקת בייצור ובמכירת ציוד בטחוני, מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 18 (IAS 18). סמנכ"ל הכספים של החברה, נמצא בשלבי ניתוח וגיבוש המדיניות החשבונאית של החברה בנושא הכרה בהכנסה. לאחר סקירת הסכמי המכירה שקיימים בחברה הסתבר לסמנכ"ל הכספים כי ההסכמים כוללים את הזכויות הבאות:

- זכות החזרה
- תקופת אחריות
- הנחת כמות כפונקציה של היקף הרכישות העתידיות של הלקוח

סייע/י לסמנכ"ל הכספים לנתח בגין כל אחת מהזכויות הנ"ל את הבאים:  
(1) מכלול ההשפעות האפשריות על מדיניות ההכרה בהכנסה ממכירת מוצרי החברה ו-  
(2) השלכות על הצגת המאזן של החברה בגין כל אחת מהאפשרויות שתיארת בסעיף 1 לעיל.

3. (10 נקודות)

חברת תמר בע"מ (להלן - "החברה") עוסקת בייצור ובמכירת מוצרי השקייה. ביום 31 בדצמבר 2008 התקשרה החברה בהסכם מכירה עם לקוח, לפיו תמסור החברה באותו מועד ללקוח טפטפות להשקייה חקלאית ובתמורה ישלם הלקוח לחברה שלושה תשלומים שנתיים שווים, החל מיום 31 בדצמבר 2009, בסכום של 101,010 ש"ח כל אחד. מחירן של הטפטפות האמורות בעסקאות בהן תמורתן משולמת מיידית במזומן הינו 270,000 ש"ח. עלות מלאי הטפטפות שנמכרו במסגרת העסקה האמורה הינה 200,000 ש"ח. כמו כן, תספק החברה ללקוח תחזוקה לתקופה של שלוש שנים תמורת 60,000 ש"ח לכל התקופה. תחזוקה כאמור לתקופה של שנה אחת בלבד נמכרת בנפרד על ידי החברה בתמורה ל-30,000 ש"ח לשנה.

- בהנחה כי חברת תמר מדווחת לפי תקני ה-IFRS, מהן חלופות ייחוס התמורה, ביום 31 בדצמבר 2008, למרכיבי ההסכם (הסבר/י וחשב/י) ומהי זעתך על התוצאה החשבונאית שנגזרת מכל אחת מהחלופות?
- כיצד תשתנה תשובתך לסעיף א' לעיל, אילו חברת תמר מדווחת לפי U.S. GAAP?



**אוניברסיטת תל-אביב**

**בעיות מדידה בחשבונאות**

**מרצים: רו"ח יעל ג'רסי, רו"ח ארז רוזנברג**

**מתרגלים: חן ליבליך, רו"ח שירי מלכי**

**פתרון בחינת ביניים 31.12.2010**

**סמסטר א', תשע"א**

## פתרון שאלה מספר 1

### קביעת יחידת המדידה

ראשית, יש לבחון מהי יחידת המדידה, בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי 11 (להלן - IAS 11). התנאים לפיצול או לקיבוץ חוזים מופיעים בסעיפים 8-9 ב-IAS 11.

### בחינת תנאי הפיצול הינה כדלקמן:

- הוגשו הצעות נפרדות לגבי ייצור קונסולת המשחקים ופיתוח מחשב כף היד.
- נוהל משא ומתן נפרד באשר לייצור הקונסולה ולפיתוח המחשב והלקוח יכול היה לדחות או לקבל כל עבודה בנפרד מהעבודה האחרת.
- ההכנסות והעלויות בגין ייצור הקונסולה ופיתוח המחשב ניתנות לזיהוי ולהפרדה.

לאור הבחינה לעיל, נקבע כי ייצור קונסולת המשחקים ופיתוח מחשב כף היד מהווים שתי יחידות מדידה נפרדות, אשר כל אחת מהן מטופל בנפרד בהתאם להוראות IAS 11.

### חישוב התמורה שנקבעה בהסכם לחוץ ההקמה הנפרדים

חישוב % החשלמה ליום 31 בדצמבר 2009

מחשב כף יד	קונסולת משחקים	
65,000	60,000	עלויות השלמה בפועל
170,000	60,000	עלויות השלמה צפויות
27.66%	50.00%	שיעור ההשלמה:
Y	X = 410,000 - Y	אומדן ההכנסות
27.66% * Y	50% * (410,000 - Y)	הכנסות שהוכרו ברווח והפסד
50% * (410,000 - Y) + 27.66% * Y =	157,191	
22.34% * Y =	47,809	
Y =	214,002	
214,002	195,998	תמורת ההסכם שנקבעה (אומדן ההכנסות)

### שנת 2008 - מחשב כף יד

214,002	סך ההכנסות מהפרייקט:
250,000	סך עלויות הפרייקט:
	בדיקת ריכוזיות הפרייקט:
214,002	סך הכנסות
(250,000)	סך עלויות
(35,998)	הפסד צפוי

### סעיפי רווח והפסד לשנת 2008:

0	הכנסות
(35,998)	עלות ההכנסות
(35,998)	הפסד גולמי

### יתרות מאזניות ליום 31.12.2008

	זכאים בגין עבודות בביצוע (מופיעים במסגרת ההתחייבויות):
10,000	עלויות שהושקעו
(35,998)	בניכוי הפסד מצטבר שהוכר
-	בניכוי חשבונות שהוצאו ללקוחות
(25,998)	סה"כ

## שנת 2009 - מחשב כף יד

### חישוב סך ההכנסות:

מועד	הכנסות	
1.4.2009	21,400	הנחות הפיתרון: החשבוניות שהוצאו שולמו במועד הוצאתן. התקבלו גם הנחות נוספות
1.7.2009	21,400	
1.10.2009	21,400	
	64,201	סה"כ
	149,802	חשבוניות שטרם הוצאו:
	149,802	סה"כ
	214,002	סך ההכנסות מהפרויקט:

### חישוב סך העלויות:

עלויות בפועל:	10,000
עלויות משפטיות	50,000
שכר עובדים	15,000
שכר מנהל עבודה	75,000
סה"כ	170,000
עלויות צפויות:	245,000
סך עלויות הפרויקט:	214,002
בדיקת ריווחיות הפרויקט:	245,000
סך הכנסות	(30,998)
סך עלויות	
הפסד צפוי	

שיעור הרווח שלמה ליום 31 בדצמבר 2009 27.66%  $(75,000 - 10,000) / (245,000 - 10,000) =$

### סעיפי רווח והפסד לשנת 2009:

2009	2008	מזכר	ש"ח
59,192	0	59,192	$214,002 * 27.66\% =$
(54,192)	(35,998)	(90,190)	$245,000 * 27.66\% + 30,998 * (1 - 27.66\%) =$
5,000	(35,998)	(30,998)	

הכנסות  
עלות ההכנסות  
רווח (הפסד) גולמי

### יתרות מאזנויות ליום 31.12.2009

זכאים בגין עבודות בביצוע (מופיעים במסגרת ההתחייבויות):	75,000
עלויות שהושקעו	(30,998)
בניכוי הפסד מצטבר שהוכר	(64,201)
בניכוי חשבוניות שהוצאו ללקוחות	(20,198)
סה"כ	

**שנת 2010 - מחשב כף יד**

**חישוב סך ההכנסות:**

מועד	הכנסות	
1.4.2009	21,400	חשבוניות שהוצאו ושלמו:
1.7.2009	21,400	
1.10.2009	21,400	
1.1.2010	21,400	
1.4.2010	21,400	
1.7.2010	21,400	
1.10.2010	21,400	
	<u>21,400</u>	
	149,802	סה"כ
	<u>64,201</u>	חשבוניות שטרם הוצאו:
	64,201	סה"כ
	<b>214,002</b>	<b>סך ההכנסות מהפרויקט:</b>

**חישוב סך העלויות:**

עלויות בפועל:	
עלויות משפטיות	10,000
שכר עובדים	190,000
שכר מנהל עבודה	<u>36,000</u>
	<b>236,000</b>

**סך עלויות הפרויקט:**

214,002	בדיקת ריבוי חיות המרויקט:
<u>236,000</u>	סך הכנסות
(21,998 )	סך עלויות
	הפסד צפוי

**סעיפי רווח והפסד לשנת 2010:**

מאזן	2008+2009	2010	
ש"ח			
214,002	59,192	154,810	הכנסות
(236,000 )	(90,190 )	(145,810 )	עלות ההכנסות
(21,998 )	(30,998 )	9,000	רווח גולמי

**יתרות מאזניות ליום 31.12.2010**

**חייבים בגין עבודות בכיצוע:**

236,000	עלויות שהושקעו
(21,998 )	בניכוי הפסד מצטבר שהוכר
<u>(149,802 )</u>	בניכוי חשבוניות שהוצאו ללקוחות
64,201	סה"כ

**שנת 2008 - קונסולת משחקים**

סך ההכנסות מהפרויקט:	195,998	
סך עלויות הפרויקט:	119,000	$86,000+10,000+6,000+17,000 =$
בדיקת רווחיות הפרויקט:		
סך הכנסות	195,998	
סך עלויות	(119,000)	
רווח צפוי	76,998	

**יתרות מאזניות ליום 31.12.2008**

חייבים בגין עבודות בביצוע:	
עלויות שהושקעו	16,000
בתוספת רווח מצטבר שהוכר	-
בניכוי חשבוניות שהוצאו ללקוחות	(30,000)
סה"כ	(14,000)

**שנת 2009 - קונסולת משחקים**

**חישוב סך ההכנסות:**

מועד	הכנסות	
31.12.2008	30,000	חשבוניות שהוצאו ושולמו:
1.4.2009	16,600	
1.7.2009	16,600	
1.10.2009	16,600	
	79,799	סה"כ
	116,198	חשבוניות שטרם הונפקו:
	195,998	סך ההכנסות מהפרויקט:

**חישוב סך העלויות:**

		<u>עלויות בפועל:</u>
	10,000	עלויות משפטיות
	6,000	תשלום לקבלן משנה
	26,000	שכר עובדים
	18,000	חומרי גלם
	<u>10,000</u>	שכר מנהל עבודה
	70,000	סה"כ
		<u>עלויות צפויות:</u>
		אחריות
		סה"כ
		<u>סך עלויות הפרויקט:</u>
		בדיקת רווחיות הפרויקט:
		סך הכנסות
		סך עלויות
		רווח צפוי

שיעור ההשלמה ליום 31 בדצמבר 2009 50.0%  $(70,000-10,000)/(150,000-10,000-20,000) =$

**סעיפי רווח והפסד לשנת 2009:**

ש"ח		הכנסות
195,998*50% =	97,999	עלות ההכנסות
150,000*50% =	(75,000)	רווח גולמי
	22,999	

**יתרות מאזניות ליום 31.12.2009**

חייבים בגין עבודות בביצוע:	
עלויות שהושקעו	72,000
הוצאה בגין הפרשה לאחריות	10,000
בתוספת רווח מצטבר שהוכר	22,999
בניכוי חשבוניות שהוצאו ללקוחות	(79,799)
סה"כ	25,200

הפרשה לאחריות  $20,000*50% =$  (10,000)

## שנת 2010 - קונסולת משחקים

### חישוב סך ההכנסות:

מועד	הכנסות	
31.12.2008	30,000	חשבוניות שהוצאו ושולמו:
1.4.2009	16,600	
1.7.2009	16,600	
1.10.2009	16,600	
1.1.2010	16,600	
1.4.2010	16,600	
1.7.2010	16,600	
1.10.2010	16,600	
	<u>146,198</u>	סה"כ
	49,799	חשבוניות שטרם הוצאו:
	5,400	שיפוי בגין עין אלקטרונית
	<u>19,600</u>	פרמיית הקדמה
	74,799	סה"כ
	<u>220,998</u>	סך ההכנסות מהפרויקט:

### חישוב סך העלויות:

	עלויות בפועל:	
	10,000	עלויות משפטיות
	6,000	תשלום לקבלן משנה
26,000+40,000 =	66,000	שכר עובדים
20,000+32,000 =	52,000	חומרי גלם
10,000+20,000 =	<u>30,000</u>	שכר מנהל עבודה
	164,000	סה"כ
	30,000	עלויות צפויות:
	<u>15,000</u>	אחריות
	45,000	סה"כ
	<u>209,000</u>	סך עלויות הפרויקט:
	220,998	בדיקת ריווחיות הפרויקט:
	<u>209,000</u>	סך הכנסות
	<u>11,998</u>	סך עלויות
		רווח צפוי

שיעור ההשלמה ליום 31 בדצמבר 2010 83.7%  $(164,000 - 10,000) / (209,000 - 10,000 - 15,000) =$

### סעיפי רווח והפסד לשנת 2010:

2010	2009	מצטבר	
ש"ח	ש"ח	ש"ח	
86,966	97,999	184,965	220,998*83.7% =
(99,924)	(75,000)	(174,924)	209,000*83.7% =
(12,957)	22,999	10,041	

הכנסות  
עלות ההכנסות  
רווח (הפסד) גולמי

### יתרות מאזניות ליום 31.12.2010

#### חייבים בגין עבודות בביצוע:

164,000	עלויות שהושקעו
12,554	התאמה בגין הפרשה לאחריות
10,041	בתוספת רווח מצטבר שהוכר
<u>(146,198)</u>	בניכוי חשבוניות שהוצאו ללקוחות
40,397	סה"כ

הפרשה לאחריות (12,554) 15,000\*83.7%

## פתרון שאלה 2 - היוון עלויות אשראי

### פרויקט מערך התשתית:

תקופת ההיוון מתחילה ביום 1 במאי 2009, הואיל ומתקיימים כל התנאים המפורטים להלן:  
 (א) הושקעו עלויות בנכס  
 (ב) נגרמו עלויות אשראי לראשונה; ו-  
 (ג) נעשו פעילויות הדרושות להכנת הנכס לשימוש המיועד (לא בהכרח פעילויות פיזיות)

שנת 2009:

השקעה משוקללת, נטו בגין פרויקט מערך התשתית בשנת 2009:

תאריך	סכום שהושקע	תקופה	השקעה ממוצעת
קרקע - 50%	1.5.2009	8/12	233,333
קרקע - 20%	1.5.2009	8/12	88,665
קרקע - 30%	1.6.2009	7/12	122,500
ציוד תמסורת	1.11.2009	2/12	75,000
סה"כ	1,142,998		519,499
בניכוי אשראי ספציפי:			
אשראי חריג	1.5.2009	8/12	(88,665)
הלוואה	1.6.2009	7/12	(116,667)
			(205,332)
השקעה משוקללת לצורך היוון אשראי שאינו ספציפי:			314,167

היוון אשראי לא ספציפי:

בגין הלוואה שקלית כללית:

עלויות אשראי:	18,900	$420,000 \cdot 9\% \cdot 6/12 =$
יתרת הלוואה ממוצעת:	210,000	$420,000 \cdot 6/12 =$

בגין הלוואה לטובת מימון שכר יועצים חיצוניים במסגרת פרויקט פיתוח התוכנה:

כל עוד לא מתקיימים התנאים לתחילת תקופת ההיוון של פרויקט פיתוח התוכנה, האשראי הספציפי עבורו מהווה אשראי לא ספציפי עבור פרויקט מערך התשתית.

עלויות אשראי:	375	$30,000 \cdot 1.25\% =$
יתרת הלוואה ממוצעת:	7,500	$30,000 \cdot 3/12 =$
שיעור ההיוון:	8.86%	$(18,900 + 375) / (210,000 + 7,500) =$
סכום תאורטי להיוון:	27,842	$8.86\% \cdot 314,167 =$
עלויות אשראי לא ספציפי בפועל:	19,275	$18,900 + 375 =$
היוון עלויות אשראי בגין אשראי לא ספציפי:	19,275	

היוון אשראי ספציפי:

בגין אשראי חריג:	7,002	$140,000 - 132,998 =$
בגין הלוואה:	7,000	$200,000 \cdot 6\% \cdot 7/12 =$
היוון עלויות אשראי בגין אשראי ספציפי:	14,002	

יתרה מאזנית של פרויקט מערך התשתית ליום 31/12/2009:

19,275+14,002=  
1,142,998  
33,277  
1,176,275

עלויות הקמה שהושקעו :  
עלויות אשראי שהווננו :

שנת 2010 :

יתרה מאזנית של פרויקט מערך התשתית ליום 31/12/2010 :  
ללא שינוי ביחס לשנה קודמת 1,176,275



**פרויקט פיתוח תוכנה:**

תקופת ההיוון מתחילה ביום 1 בינואר 2010 (מועד בו התקיים לראשונה קריטריון ההכרה בנכס לפי תקן חשבוונאות 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 2010:**

השקעה משוקלת, נטו בגין פרויקט פיתוח התוכנה בשנת 2010:

תאריך	סכום שהושקע	תקופה	השקעה ממוצעת
1.1.2010	480,000	12/12	480,000
1.8.2010	20,000	5/12	8,333
			<u>488,333</u>
	500,000		
1.1.2010	(340,000)	12/12	(340,000)
			<u>148,333</u>

שכר יועצים חיצוניים מ-2010

רשיונות

בניכוי אשראי ספציפי:

אג"ח

השקעה משוקלת לצורך

היוון אשראי שאינו ספציפי:

היוון אשראי לא ספציפי:

**בגין הלוואה שקלית כללית:**

420,000*9%*12/12=	37,800	עלויות אשראי:
420,000*12/12=	420,000	יתרת הלוואה ממוצעת:

**בגין הלוואה לצורך מימון רכישת הקרקע במסגרת פרויקט מערך התשתית:**

עם השעיית ההיוון של פרויקט מערך התשתית, האשראי הספציפי שנותר בגינו מוטפל כאשראי לא ספציפי של פרויקט פיתוח התוכנה.

200,000*6%=	12,000	עלויות אשראי:
200,000*12/12=	200,000	יתרת הלוואה ממוצעת:
(37,800+12,000)/(420,000+200,000)=	8.03%	שיעור ההיוון:
8.03%*148,333=	11,915	סכום תאורטי להיוון:
37,800+12,000=	49,800	עלויות אשראי לא ספציפי בפועל:

היוון עלויות אשראי בגין אשראי לא ספציפי:

11,915

היוון אשראי ספציפי - אג"ח:

שע"ח של הדולר (שע"ח ל-1 דולר)	תאריך
4	1.1.2010
4.1	ממוצע 2010
4.4	31/12/2010

חישוב ריבית אפקטיבית:

PMT = 4,000  
 N = 3  
 F.V. = 100,000  
 P.V. = 85,000

Refc =

10.04%

לוח סילוקין דולרי:

<u>תקופה</u>	<u>י.פ.</u>	<u>PMT</u>	<u>הוצאות ריבית</u>	<u>הפחתת נכיון</u>	<u>י.ס.</u>
1.1.2010-31.12.2010	85,000	4,000	8,530	4,530	89,530
1.1.2011-31.12.2011	89,530	4,000	8,985	4,985	94,515
1.1.2012-31.12.2012	94,515	4,000	9,485	5,485	100,000

בגין 2010 :

עלויות אשראי :		
ריבית	34,974	$4.1 \cdot 85,000 \cdot 10.04\% =$
הפרשי שער בגין ריבית	2,559	$(4.4 - 4.1) \cdot 85,000 \cdot 10.04\% =$
הפרשי שער בגין קרן	34,000	$(4.4 - 4) \cdot 85,000 =$
	<u>71,533</u>	

ריבית צפויה בגין הלוואה שקלית אלטרנטיבית :

27,200	$85,000 \cdot 4 \cdot 8\% =$
--------	------------------------------

מסקנה : הסכום שיהווה הינו 34,974 ש"ח

יתרה מאזגנית של פרויקט פיתוח התוכנה ליום 31/12/2010 :

עלויות הקמה שהושקעו :	500,000	
עלויות אשראי שהוונו :	<u>46,888</u>	$11,915 + 34,974 =$
	<u>546,888</u>	

### פתרון שאלה 3:

#### שאלה 1:

##### סעיף א'

לפי נספח א' בתקן חשבונאות בינלאומי 18 (להלן - IAS 18), ישות פועלת כספק עיקרי כאשר הישות חשופה לסיכונים ולהטבות המשמעותיים המתייחסים למכירת סחורות או להספקת שירותים. מאפיינים המצביעים שישות פועלת כספק עיקרי כוללים:

1. הישות הינה המחויבת העיקרית להספקת הסחורות או השירותים ללקוח או למילוי ההזמנה.
2. הישות נושאת בסיכון מלאי לפני או לאחר הזמנת הלקוח, במהלך המשלוח או בעת החזרת סחורות.
3. לישות יכולת לקבוע את מחיר העסקה, במישרין או בעקיפין, לדוגמה על ידי הספקת סחורות או שירותים נוספים.
4. הישות משנה את המוצר/ מבצעת חלק מהשירות.
5. לישות יכולת לבחור את ספק המוצר/ השירות.
6. לישות ישנה מעורבות בתהליך אפיון המוצר/ השירות.
7. הישות נושאת בסיכון להפסד פיזי של המלאי.
8. הישות נושאת בסיכון האשראי של הלקוח בגין הסכום שהישות זכאית לקבל ממנו.

##### סעיף ב'

הבחינה האם המפיץ המקומי פועל כספק עיקרי או כסוכן משפיעה על עיתוי ההכרה בהכנסה ועל סכום ההכנסות שיוכרו, כמפורט להלן.

במידה שהמפיץ המקומי פועל כספק עיקרי, משמע כי הסיכונים וההטבות המשמעותיים, המתייחסים למכירת הסחורות, הועברו מחברת אסף למפיץ המקומי. למעשה, במקרה כאמור, חברת אסף רואה לנגד עיניה את המפיץ המקומי כלקוח הסופי. בהתאם, ההכנסה תוכר על ידי חברת אסף לכשיתקיימו תנאי ההכרה בהכנסה בעסקאותיה עם המפיץ המקומי, וזאת, בדרך כלל, ללא תלות בעסקאות המתבצעות בין המפיץ המקומי וחברות הסלולר. הכנסה כאמור תוכר על ידי חברת אסף לפי התמורה שהתקבלה מהמפיץ המקומי, כלומר לפי 90% בלבד מהתמורה.

להבדיל, במידה שהמפיץ המקומי משמש כסוכן/מתווך בעסקת המכירה, חברת אסף נותרת חשופה לסיכונים ולהטבות המשמעותיים המתייחסים למכירת הסחורות. במקרה כאמור, עיתוי ההכרה בהכנסה על ידי חברת אסף ייבחן ביחס לעסקאות המתבצעות עם חברות הסלולר. הכנסה כאמור תוכר על ידי חברת אסף בגובה של 100% מהתמורה עבור מוצריה, ובמקביל תוכר עמלת המכירה בשיעור של 10% במסגרת הוצאות מכירה ושיווק.

## סעיף ג'

המפיץ המקומי משמש כסוכן/מתווך ולכן יכיר בהכנסות על בסיס נטו. לפי סעיף 11 ב-IAS 18, לעיתים כאשר תזרים המזומנים נדחה, השווי ההוגן של התמורה עשוי להיות נמוך מהסכום הנקוב של המזומנים שהתקבלו או שהישות זכאית לקבל. כמו כן, בהתאם להחלטה מספר 3-11 של הרשות לניירות ערך, חזקה הניתנת לסתירה היא, שעסקה במסגרתה ניתן לקונה אשראי לתקופת אשראי צפויה העולה על ארבעה חודשים (שוטף + 90 ימים) היא עסקה הכוללת עסקת מימון ומחייבת היוון של התקבולים העתידיים שזכאי התאגיד לקבל בגין העסקה.

בהתאם לנתוני השאלה, התשלום בגין העסקה נדחה לתקופה של 12 חודשים ממועד ביצוע העסקה, ועל כן עולה כי העסקה כוללת רכיב מימוני. בשל כך, יש לייחס חלק מתמורת העסקה בגין הרכיב המימוני ולהכיר בו באופן נפרד על פני תקופת האשראי.

## מפיץ מקומי

בהנחה כי התקיימו כל תנאי ההכרה בהכנסה, ביום 31 בדצמבר 2009 יכיר המפיץ בהכנסות נטו בגובה של 9.3 ש"ח בלבד, המחושבים לפי  $10/(1+7.5\%)$ . במהלך שנת 2010 יכיר המפיץ המקומי בהכנסות מימון בגובה של 0.7 ש"ח. הערה: מכיוון שהמפיץ מספק למעשה לחברת אסף גם שירותי גבייה, התקבל גם פתרון לפיו תנאי ההכרה בהכנסה המתייחסים למפיץ טרם התקיימו ליום 31 בדצמבר 2009.

## חברת אסף

ביום 31 בדצמבר 2009 תכיר חברת אסף בהכנסות בגובה של 9.3 ש"ח, אשר נמדדו לפי היוון התקבולים המתייחסים לעסקת המכירה. כמו כן, תכיר חברה אסף באותו מועד בהוצאת מכירה ושיווק בגין העמלה למפיץ בגובה של 9.3 ש"ח. הוצאה זו משקפת גם היא ערך נוכחי של מחויבותה של החברה כלפי המפיץ. במהלך שנת 2010 תכיר חברת אסף בהכנסות מימון בגובה של 7 ש"ח בגין עסקת המכירה, וכן בהוצאת מימון בגובה של 0.7 ש"ח, בגין מרכיב המימון המתייחס לתשלום למפיץ.

## שאלה 2:

### סעיף א'

ישות תכיר בהכנסה בהתקיים כל תנאי ההכרה בהכנסה, כפי שנקבעו בסעיף 14 ב-IAS 18. הכללתה של זכות החזרה במסגרת הסכם מכירה, עשוי לפגוע בהתקיימותם של תנאי ההכרה בהכנסה. בהתאם לסעיף 17 ב-IAS 18, ישות קמעונאית בדרך כלל שומרת סיכון בעלות בלתי משמעותי 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. במקרה כאמור, תכיר הישות במאזן בהפרשה להחזרות שתשקף את שיעור העסקאות שהחזרתן צפויה.

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. במקרה כאמור, תכיר הישות בהכנסה נדחית במאזן בגין סכום המזומן שהתקבל מהלקוח.

### סעיף ב'

ישות עשויה לספק ללקוח אחריות בגין המוצר הנמכר במסגרת הסכם מכירת המוצר. במקרה כזה יש לבחון האם מדובר באחריות סטנדרטית במכירת מוצרים מסוג זה, או שמא מדובר באחריות מורחבת המהווה רכיב נפרד בהסכם המכירה.

במידה שמדובר באחריות סטנדרטית, מכירת המוצר ומתן שירותי אחריות יטופלו כעסקה אחת, בהתאם לסעיף 13 ב-IAS 18. הטיפול החשבונאי במקרה כזה הוא לפי סעיף 19 ב-IAS 18, לפיו, הכנסות והוצאות בגין מכירת המוצר ומתן שירותי האחריות תוכרנה בו זמנית. עם התקיימות תנאי ההכרה בהכנסה, תכיר הישות בהפרשה במאזן בגין עלות האחריות הצפויה כנגד סעיף עלות המכירות.

במידה שהמוכר אינו יכול לאמוד באופן מהימן את עלות האחריות הצפויה, ההכרה בהכנסה תידחה. במקרה כזה, תכיר הישות בהכנסה נדחית במאזן בגין סכום המזומן שהתקבל מהלקוח.

במידה שמדובר באחריות מורחבת, לפי סעיף 13 ב-IAS 18, מכירת המוצר ומתן שירותי אחריות מהווים כל אחד רכיבים הניתנים לזיהוי בנפרד.

תמורת המכירה תוקצה בין שני רכיבי ההסכם, לפי שיטות ההקצאה המקובלות. בחינת תנאי ההכרה בהכנסה תבוצע לכל רכיב בנפרד. הישות תכיר בהכנסה נדחית במאזן בגין סכום המזומן שהתקבל מהלקוח והוקצה לרכיב שירותי האחריות. ההכנסה הנדחית תופשר ותוכר כהכנסה על פני תקופת מתן שירותי האחריות.

### סעיף ג'

הישות מעניקה ללקוחותיה הנחת כפונקציה של היקף רכישות עתידיות של הלקוח. עסקה זו הינה בתחולת פרשנות מספר 13 "תוכניות נאמנות לקוחות" (להלן - "IFRIC 13"), מאחר שהזכות להנחה ניתנה כחלק מעסקת המכירה והלקוחות יכולים לפדות זכות זו בעתיד בכפוף לעמידה בתנאי כשירות נוספים, במקרה זה כפונקציה של רכישות עתידיות נוספות. על פי הוראות IFRIC 13, על ישות ליישם את הוראות סעיף 13 של IAS 18 ולטפל בזכות להנחה כרכיב הניתן לזיהוי בנפרד של עסקת המכירה שבה היא מוענקת. השווי הוגן 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, למשל שיטת יחסי שווי הוגן או שיטת השייר.

בהתאם, החברה נדרשת לייחס את התמורה במועד המכירה הראשוני בין הסחורה שנמכרה בפועל לבין הזכות המותנית לקבלת הנחה עתידית. תנאי ההכרה בהכנסה בגין כל אחד מרכיבים אלה ייבחנו בנפרד. ההכנסה בגין מכירת הסחורה תוכר במועד המכירה הראשוני (בהנחה כי מתקיימים כל תנאי ההכרה בהכנסה המתייחסים לרכיב זה) ואילו ההכנסה בגין הזכות להנחה תידחה ותוכר כהכנסה נדחית במאזן. ההכנסה הנדחית תופשר ותוכר כהכנסה בעת ניצול ההטבה בעתיד, בהתחשב גם בצפי לניצולה.

### שאלה 3:

#### סעיף א'

בהתאם לסעיף 13 ב-IAS 18, מדובר בעסקה מרובת רכיבים, הכוללת מכירת טפטפות ומתן שירותי תחזוקה. כמו כן, בהתאם להחלטה 3-11 של הרשות לניירות ערך ובפרט לאור המחיר בגין עסקאות מכירת טפטפות להשקיה המיושבות במזומן, כוללת התמורה גם רכיב מימוני, אשר יש להכיר בו באופן נפרד על פני תקופת האשראי.

סך התמורה בגין ההסכם הינה 363,030 ש"ח, מתוכה 33,030 ש"ח הם בגין הרכיב המימוני. סכום הרכיב המימוני שלעיל מחושב כהפרש שבין סך התמורה לבין השווי ההוגן של טפטפות ההשקיה ושירותי התחזוקה.

יתרת התמורה בגובה של 330,000 ש"ח תיוחס בין רכיב הטפטפות לרכיב שירותי התחזוקה.

ניתן לייחס את התמורה בעסקה מרובת רכיבים באחת מבין הדרכים שלהלן:

- שיטת יחסי שווי הוגן - התמורה בגובה של 330,000 ש"ח תיוחס לרכיבי ההסכם לפי יחסי שוויים ההוגן. לדוגמה, בהתאם לשיטה זו יש לייחס למרכיב טפטפות ההשקיה 75%  $(= (270K / (30K * 3 + 270K))$  מהסכום האמור. בדרך כלל, שיטה זו נחשבת לשיטה שמשקפת בצורה הנאותה ביותר את המהות הכלכלית של העסקה, כיוון שההנחה הקיימת בעסקה מיוחסת באופן יחסי למרכיבי ההסכם.
  - שיטת השייר - לפיה התמורה תוקצה ראשית לרכיב שטרם סופק, לפי שווי הוגן, ואילו יתרת התמורה תיוחס לרכיב שסופק (במקרה האמור, טפטפות ההשקיה). מדובר בשיטה שמרנית יותר ביחס לשיטה שפורטה לעיל, שכן במידה שקיימת הנחה, היא תיוחס במלואה לרכיב שסופק.
  - שיטת השייר ההפוך - לפיה התמורה תוקצה ראשית לרכיב שסופק, לפי שווי הוגן, ואילו יתרת התמורה תיוחס לרכיב שטרם סופק. שיטה זו קיימת תיאורטית, אך למעשה אינה מיושמת בפרקטיקה, כיוון שמביאה להקדמת ההכרה בהכנסה. בדרך כלל, שיטה זו נחשבת לשיטה שאינה משקפת בצורה נאותה את המהות הכלכלית של העסקה.
- להלן ייוחס התמורה לרכיבי ההסכם, בהתאם לשלוש השיטות האמורות:

שיטת ייחוס התמורה	טפטפות השקיה	שירותי תחזוקה	סה"כ
יחסי שווי הוגן	247,500	82,500	330,000
שיטת השייר	240,000	90,000	330,000
שיטת השייר ההפוכה	270,000	60,000	330,000

## סעיף ב'

בהתאם ל-U.S. GAAP, הכרה בהכנסות מעסקות מרובות מרכיבים כפופה להוראות EITF 00-21. הוראות EITF 00-21 קובעות כיצד יש להקצות את תמורת ההסכם לרכיביו, כאשר מדובר בעסקה מרובת מרכיבים. ההוראות מחייבות שימוש בשיטת יחס שווי ההוגן, כל עוד ניתן לקבוע את השווי ההוגן של כל הרכיבים בעסקה.