

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

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

סמסטר ב', תשע"א

בחינת ביניים

מועד הבחינה: יום ו', 6.5.2011, שעה 08:30

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.

בהצלחה !!

אין להשתמש בדפי טיוטא נפרדים. הערות וטיטות 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.

14-97

שאלה מספר 1 (35 נקודות):

1. חברת גייזטרון בע"מ (להלן - "החברה") עוסקת בפיתוח וייצור חשמל על תשתית שדות גיאותרמיים. מיצוי שדות אלו מושתת על קידוחי בארות לצורך מיצוי אנרגיית הקיטור הלכודה במאגרים תת-קרקעיים.
 2. בשנים האחרונות שוקדת החברה על הרחבה וייעול מערך ייצור החשמל. לצורך כך, החלה החברה בביצוע שני הפרויקטים הנפרדים הבאים:
 - א. פיתוח תוכנת שליטה ובקרה לויסות קצב ההפקה מהמאגרים התת-קרקעיים השונים (להלן - "פרויקט תוכנת השו"ב").
 - ב. הקמת תחנת כוח חדשה במסגרת גילוי שדה גיאותרמי חדש רחב היקף (להלן - "פרויקט תחנת הכוח").
- פרויקט תוכנת השו"ב:
3. ההחלטה על פיתוח תוכנת השו"ב התקבלה ביום 1 באוגוסט 2007. לטובת פיתוח תוכנת השו"ב, העסיקה החברה את שירותיהם של יועצים חיצוניים החל מיום 1 באוגוסט 2007 ועד ליום 31 בדצמבר 2008. שכר היועצים עבור שירותיהם לאורך כל התקופה האמורה שולם מראש במזומן ביום 1 באוגוסט 2007.
 4. לצורך מימון מלוא שכר היועצים החיצוניים ביום 1 באוגוסט 2007, נטלה החברה הלוואה שקלית לא צמודה לתקופה של שנתיים בסך 500,000 ש"ח. ההלוואה נפרעת במלואה, לרבות הריבית שנצברה בגינה, ביום 31 ביולי 2009.
 5. החל מתחילת פרויקט הפיתוח, מיום 1 באוגוסט 2007, מתקיימים התנאים להכרה בנכס בלתי מוחשי בקשר עם העלויות המושקעות בו, בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי מספר 38, נכסים בלתי מוחשיים.
 6. ליום 1 באוגוסט 2007, תקופת הפיתוח של תוכנת השו"ב צפויה להסתיים ביום 31 בדצמבר 2009. לאורך כל תקופת הפיתוח לא חל שינוי באומדן זה.
 7. ליום 31 בדצמבר 2008 הערך בספרים של תוכנת השו"ב, הינו 520,000 ש"ח. סכום זה כולל עלויות האשראי שהונו בגין התוכנה בסך של 20,000 ש"ח.
 8. ביום 1 במרס 2009 רכשה החברה לטובת פרויקט תוכנת השו"ב, חיישנים בתמורה לסכום של 350,000 ש"ח, אשר שולמו במזומן באותו מועד.
 9. ביום 1 ביולי 2009 רכשה החברה ראוטרים בתמורה לסכום כולל של 150,000 ש"ח. תמורת הרכישה תשולם ביום 30 ביוני 2010. תנאי האשראי בגין תשלום זה הינם חריגים ביחס לתנאים המקובלים בעסקאות דומות. ליום 1 ביולי 2009 שיעור הריבית השנתי לתקופת אשראי דומה ברמת סיכון דומה הינו 6%.
 10. החברה השלימה את פיתוח תוכנת השו"ב, כמתוכנן, ביום 31 בדצמבר 2009. החל מאותו מועד משמשת התוכנה את החברה במסגרת פעילותה. ליום 31 בדצמבר 2009 אומדן אורך החיים השימושיים של התוכנה הינו 8 שנים והיא מופחתת לפי שיטת הקו הישר (ללא ערך שייר).

פרויקט תחנת הכוח:

11. ביום 1 בינואר 2009 רכשה החברה קרקע בה התגלתה פעילות גיאותרמית, בתמורה לסכום כולל של 600,000 ש"ח, אשר שולמו מיידית במועד הרכישה. עם רכישת הקרקע, החלה החברה בפיתוחה לצורך הקמת תחנת כוח.
12. לצורך מימון הקרקע, נטלה החברה ביום 1 בינואר 2009, הלוואה שקלית לא צמודה לתקופה של שנה, בסך 605,000 ש"ח. ההלוואה נושאת ריבית בשיעור שנתי של 4% המשולמת במלואה במועד פירעון ההלוואה, ביום 31 בדצמבר 2009. במסגרת גיוס ההלוואה נתהוו לחברה עלויות ישירות בגינה בסך של 5,000 ש"ח.
13. עקב השימוש בטכנולוגיה לאנרגיה ירוקה, זכאית החברה למענק ממשלתי בסך 100,000 ש"ח עבור הקמת תחנת הכוח, החל מיום 1 בינואר 2009. המענק הממשלתי התקבל בפועל ביום 1 במרץ 2009.
14. ביום 1 בספטמבר 2009 רכשה החברה שלוש טורבינות המייצרות הספק של 450 מגה ואת עבור תחנת הכוח בהקמה, ששווין ההוגן הינו 400,000 ש"ח (להלן-העסקה). עלות רכישת הטורבינות תיושב כדלקמן:
 - א. 60% הרכישה משווי העסקה תשולם מיידית במזומן במועד רכישתן.
 - ב. 40% משווי העסקה "תשולם" בדרך של מתן שירותי אספקת חשמל לתקופה של שנה אחת, ללא תמורה, על ידי החברה למוכר הטורבינות. אספקת השירותים תחל במועד רכישת הטורבינות.
15. במהלך הקמת תחנת הכוח שילמה החברה במזומן לקבלני משנה שני תשלומים בסך של 150,000 ש"ח כל אחד, ביום 30 ביוני 2010 וביום 31 בדצמבר 2010.
16. ליום 1 בינואר 2009 תקופת ההקמה החזויה של תחנת הכוח הינה ארבע שנים. ליום 31 בדצמבר 2009 ו-2010 לא חל שינוי באומדן זה.

נתונים נוספים:

17. ביום 1 בינואר 2009 הנפיקה החברה 150,000 אגרות חוב, בנות 1 דולר ערך נקוב כל אחת, בתמורה ל- 130,000 דולר. אגרות החוב תיפרענה ביום 31 בדצמבר 2013 (להלן - "מועד הפירעון") ונושאות ריבית שנתית נקובה בשיעור של 5% המשולמת מדי שנה החל מיום 31 בדצמבר 2009 ועד וכולל מועד הפירעון. ליום 1 בינואר 2009 שיעור הריבית השנתי השורר בשוק לאגרות חוב שקליות לא צמודות, ברמת סיכון דומה ובעלות תקופת פירעון דומה, הינו 9%.
18. ביום 1 באוגוסט 2009 נטלה החברה הלוואה שקלית לא צמודה בסך 120,000 ש"ח. ההלוואה נושאת ריבית שנתית בשיעור של 4%, המשולמת מדי שנה החל מיום 31 ביולי 2010. קרן ההלוואה תיפרע ביום 31 ביולי 2012. לאור תנאי אשראי מוטבים אשר הוצעו לחברה על ידי הבנק המלווה אותה לאורך שנות פעילותה, הופקדו כספי ההלוואה במועד נטילתה ועד ליום 31 בדצמבר 2009, בפיקדון בנקאי הנושא ריבית חודשית בשיעור של 0.5%.
19. במהלך השנים שהסתיימו בימים 31 בדצמבר 2009 ו-31 בדצמבר 2010 לא היו ברשות החברה נכסים נוספים בתהליך הקמה.
20. לחברה אין התחייבויות פיננסיות נוספות, למעט אלו המצוינות לעיל.
21. עלויות ריבית מחושבות לפי שיטת הריבית האפקטיבית, גם בגין תקופות הקצרות משנה.

22. המדיניות החשבונאית שנבחרה על ידי החברה (כמתאפשר על ידי IAS 20) הינה הצגת מענקים ממשלתיים ב"גישת הברוטו" (משמע, המענק יוצג במאזן כהכנסה נדחית ולא כהקטנת הנכס בהקמה).

23. החברה מפרסמת דוחות כספיים שנתיים בלבד.

24. החברה עורכת את דוחותיה הכספיים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS). בהתאם לקביעות תקני ה- IFRS, מטבע הפעילות של החברה הינו השקל.

25. 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 שנת 2009	4.1
31.12.2009/1.1.2010	4.2
ממוצע שנת 2010	4.25
31.12.2010	4.15

נדרש:

1. חשבי את סכום עלויות האשראי שיהוונו לפרויקט תוכנת השו"ב, בכל אחת מהשנים 2009 ו-2010 והצגי את היתרה המאזנית של נכס זה, בספרי חברת גייזטרון לימים 31 בדצמבר 2009 ו-2010 (פרטי את חישוביך).

2. חשבי את סכום עלויות האשראי שיהוונו לפרויקט תחנת הכוח, בכל אחת מהשנים 2009 ו-2010 והצגי את היתרה המאזנית של נכס זה, בספרי חברת גייזטרון לימים 31 בדצמבר 2009 ו-2010 (פרטי את חישוביך).

3. הצגי את כל סעיפי דוח רווח והפסד, כפי שעולים מנתוני השאלה, בשנים 2009 ו-2010 (פרטי את חישוביך).

הערה:

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

שאלה מספר 2 (39 נקודות):

1. חברת "אביה" בע"מ (להלן - "החברה") הינה חברה שעוסקת בפיתוח תוכנות וייצור מערכות הקלטה לטלוויזיה במעגל סגור. דוחותיה הכספיים של החברה ערוכים בשקלים.
2. ביום 1.10.2008 נערך מכרז על ידי בית הקזינו "קופה קאבאנה" (להלן - "הלקוח"), אשר ממוקם באריזונה, ארה"ב, לביצוע פרויקט שכרוך בפיתוח, ייצור והתקנת מערך הקלטה וצפייה באמצעות מצלמות אבטחה, אשר יתופעלו על ידי שרתים בטכנולוגיה המיועדת לטלוויזיה במעגל סגור. עלויות ההשתתפות במכרז אותן השקיעה החברה הסתכמו בסך של 40,000 ש"ח. עלויות אלה שולמו במזומן במועד עריכת המכרז. עוד באותו מועד, לפני פרסום תוצאות המכרז, החברה החלה בתהליך הכשרת עובדים לטובת הפיתוח של המערכות, שהושלם עוד בשנת 2008, אשר עלותו הסתכמה בסך של 120,000 ש"ח.
3. ביום 1.4.2009 פרסמו תוצאות המכרז בדבר זכייתה של החברה במכרז.
4. במועד הזכייה במכרז, התקשרה החברה עם הלקוח בהסכם לפיתוח, ייצור והתקנת המערכות כאמור בבית הקזינו (להלן - "ההסכם" או "הפרויקט"). הפרויקט, לשלביו השונים (תהליך הפיתוח, הייצור וההתקנה של המערכות) צפוי להסתיים שנתיים לאחר מועד תחילתו. החברה החלה בביצוע הפרויקט (בפרט, בתהליך הפיתוח) במועד ההתקשרות בהסכם.
5. להלן התנאים העיקריים שנקבעו בהסכם:
 - א. תמורת ההסכם שתשולם במזומן הינה 720,000 ש"ח (להלן - "התמורה המקורית").
 - ב. בנוסף לתשלום במזומן כאמור לעיל, הוסכם בין הצדדים כי לאורך כל תקופת הפרויקט המקורית, כפי שהיא צפויה במועד ההתקשרות בהסכם, יעניק הלקוח לחברה מנוי לאתר הקזינו באינטרנט, המאפשר לשחק במשחקי מזל דרך המחשב. השווי ההוגן של שירותי המנוי באינטרנט הינו X.
 - ג. למעט אם נאמר אחרת, תשלום התמורה במזומן על ידי הלקוח ייעשה חודשיים לאחר הוצאת כל חשבונית. תקופת אשראי זו מהווה תקופת אשראי המקובלת בענף מערכות ההקלטה והצפייה.
6. להלן מועדי הוצאת החשבוניות על ידי החברה ללקוח בגין התמורה המקורית המפורטת בסעיף 5' לעיל:
 - א. במועד הזכייה במכרז תוצא חשבונית בגובה 72,000 ש"ח.
 - ב. בתום שלב הפיתוח תוצא חשבונית בגובה 140,000 ש"ח.
 - ג. בתום שלב הייצור תוצא חשבונית בגובה 280,000 ש"ח.
 - ד. עם סיום ההתקנה תוצא חשבונית בגובה 232,000 ש"ח, אשר מחציתה תשולם חודשיים לאחר הוצאתה, ומחציתה תשולם 14 חודשים לאחר הוצאתה, תקופה אשר מהווה תקופת אשראי חריגה.
7. להלן נתונים לגבי עלויות שונות, כפי שהתהוו לחברה בכל אחת מהשנים 2009-2010:

2010 ש"ח	2009 ש"ח	
200,000	180,000	שכר שנתי של עובדי הפיתוח (א)
300,000	240,000	שכר שנתי של עובדי הייצור (א)
32,000	85,000	רכיבים אלקטרוניים ומלאי ציוד צילום (ב)
8,000	-	נסיעות (ג)
-	135,000	שכר מנהל הפיתוח של הפרויקט

(א) שכר כלל העובדים שמועסקים בחברה מתפלג באופן אחיד על פני השנה. העובדים מועסקים בכל נקודות זמן בפרויקט אחד בלבד. בנוסף, סכומים אלו משקפים שכר

ששולם בגין העובדים במהלך כל השנה (משמע, כאשר לא היו מועסקים בפרויקט שמתואר לעיל, היו מועסקים בפרויקטים אחרים של החברה).

(ב) החברה רוכשת רכיבים אלקטרוניים ומלאי ציוד צילום המשמשים לטובת ייצור המערכות לבית הקזינו בלבד. עלות רכישת הרכיבים האלקטרוניים וציוד הצילום, המופיעה בטבלה לעיל, כוללת רכישת עדשות מיוחדות למצלמות על ידי החברה, אשר משפרות את איכות הצפייה. עדשות אלו אינן הכרחיות לתהליך ייצור המערכות, והן נרכשו בשל בקשת הלקוח, שלא מתוקף תנאי ההסכם המקורי. החברה נוהגת לבצע עסקאות לרכישת עדשות מיוחדות למצלמות אותן היא מספקת ללקוחותיה, במהלך העסקים הרגיל. הלקוח התחייב לשפות את החברה בגין עלות רכישת העדשות בתוספת מרווח בגובה 10%. עלות רכישת העדשות הינה בגובה 15,000 ש"ח. החברה רכשה את העדשות ביום 30.11.2009. במועד זה הוצאה חשבונית ללקוח בגין סכום השיפוי, אשר אינה כלולה במסגרת התמורה המקורית האמורה בסעיפים 5 ו-6 לעיל. תמורת השיפוי שולמה לחברה חודשיים לאחר מועד הוצאת החשבונית.

ביום 1.2.2010 נשברה אחת העדשות, במסגרת תקופת האחריות שניתנה ללקוח רכשה החברה עדשה נוספת, בסכום של 2,000 ש"ח (עלות אשר לא תשופה על ידי הלקוח או על ידי הספק ממנו רוכשת החברה את העדשות). סכום זה כלול בעלות הרכיבים והציוד המופיעה בטבלה לעיל.

עדשות שהחברה רוכשת בעבור הלקוח נרכשות באשראי ספקים שאינו נושא ריבית, לתקופה של שלושה חודשים. תקופת אשראי זו הינה תקופת אשראי מקובלת בענף. לחברה יש חופש פעולה בקביעת מחירי העדשות הנמכרות ללקוח במסגרת ייצור והתקנת המערכות.

לפי אומדן שביצעה החברה, לתום שנת 2010 קיימים לחברה עודפי רכיבים וציוד בגין שני חודשי עבודה, אשר צפויים לשמש בפרויקטים אחרים של החברה, ועלותם כלולה במסגרת הטבלה לעיל.

(ג) לטובת התקנת המערכות בבית הקזינו, הוטסו שני עובדים לארה"ב. עלות כרטיס טיסה לעובד הינה בגובה 4,000 ש"ח.

8. תהליך הפיתוח הסתיים ביום 30.11.2009. תהליך הייצור החל מיד עם סיום תהליך הפיתוח והסתיים ביום 31.10.2010. תהליך התקנת המערכות החל ביום 1.11.2010 וטרם הסתיים עד לתום שנת 2010.

9. ביום 1.3.2010 הופסק תהליך ייצור המערכות עקב תקלה במערכות הייצור. התקלה תוקנה ביום 1.5.2010, ותהליך הייצור נמשך ממועד זה כמתוכנן.

10. ביום 31.12.2010, בשל פיגור צפוי בסיום התקנת המערכת, אשר נגרם כתוצאה מהתקלה במערכות הייצור, נוהל משא ומתן מחודש בין הצדדים בגין ההסכם, בו הוסכם כי החברה תעניק ללקוח הנחה בגובה 10,000 ש"ח, במסגרת הוצאת החשבונית האחרונה בפרויקט, כאמור בסעיף 6 לעיל, וכן תספק ללקוח שירותי תמיכה למשך שישה חודשים ממועד סיום ההתקנה, ללא כל תשלום נוסף. השווי ההוגן של שירותי התמיכה לתקופה של שישה חודשים הינו 20,000 ש"ח.

נתונים נוספים:

11. החברה אומדת את שיעור ההשלמה על בסיס עלויות ההשלמה שהתהוו בפועל מול סך אומדן עלויות ההשלמה ("שיטת העלות").

הנח/י כי תנאי ההכרה בהכנסה הרלוונטיים מתקיימים לגבי שנת 2009 ולא מתקיימים לגבי שנת 2010. למעט אם נאמר אחרת, העלויות שנתהוו לחברה בגין הפרויקט, בכל אחת מהשנים, הינן ברורות השבה.

12. בשנת 2010 הכירה החברה בדוח רווח והפסד בהכנסות בגובה 203,000 ש"ח בגין הפרויקט בלבד.

13. אומדן העלויות הצפויות בגין הפרויקט לימים 31.12.2009 ו- 31.12.2010 הינו 345,000 ש"ח ו- 170,000 ש"ח, בהתאמה. אומדן העלויות הצפויות ליום 31.12.2010 אינו כולל עודפי רכיבים וציוד, אם ישנם.
14. ליום 31.12.2009 צופה החברה לסיים את הפרויקט במועדו. ליום 31.12.2010 צופה החברה לסיים את הפרויקט בשלושה חודשי איחור.
15. החברה מפרסמת את דוחותיה הכספיים מידי שנה ביום 31 במרס בשנה העוקבת.
16. החברה עורכת את דוחותיה הכספיים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS).

נדרש:

- מצא/י את השווי ההוגן של שירותי המנוי באינטרנט (X) אשר מהווים חלק מתמורות ההסכם שנחתם בין חברת "אביה" בע"מ ללקוח.
- הערה:
רק במידה ולא הצלחת למצוא את X, ועל מנת להמשיך בפתרון השאלה, ניתן להניח כי השווי ההוגן של שירותי המנוי באינטרנט, אשר מהווים חלק מתמורות ההסכם, הינו 33,000 ש"ח. במקרה של שימוש בהנחה זו לא יינתן ניקוד כלשהו בגין נדרש זה.
- הצג/י את כל הסעיפים הרלוונטיים, בהתייחס לכלל העסקאות המתוארות בשאלה, כפי שיוצגו במאזן חברת "אביה" בע"מ ליום 31.12.2009 ובדוח רווח והפסד לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2009 (פרט/י חישוביך).
 - הצג/י את כל הסעיפים הרלוונטיים, בהתייחס לכלל העסקאות המתוארות בשאלה, כפי שיוצגו במאזן חברת "אביה" בע"מ ליום 31.12.2010 ובדוח רווח והפסד לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2010 (פרט/י חישוביך).
 - פרט/י מהי יתרת ההפרשה להפסד, במידה וקיימת, לימים 31 בדצמבר 2009 ו- 31 בדצמבר 2010 (פרט/י חישוביך).

שאלה מספר 3 (26 נקודות):

א. (6 נקודות)

חברת "מוטו-ביומד" בע"מ (להלן - "החברה") עוסקת בפיתוח וייצור תרופות לטיפול בסוגים שונים של מחלות האדמת. בידי החברה הידע והאמצעים לפיתוח תרופות למחלות מסוג זה.

ביום 1 בדצמבר 2009 התקשרה החברה עם חברת "אילמד" בע"מ (להלן - "הלקוח") למתן שירותי מחקר ופיתוח תרופה מסוג RED לטיפול במחלת האדמת (להלן - "ההסכם"). תהליך הפיתוח צפוי להימשך כשנתיים. במידה ויצלח תהליך הפיתוח, יפנה הלקוח לרשויות המפקחות לאישורה של התרופה. תהליך ייצור ושיווק התרופה, שיעשה על ידי הלקוח, יחל רק לאחר קבלת אישור הרשויות המפקחות בתחום, אם יושג.

בגין ביצוע ההסכם תהא זכאית החברה לקבלת תמורה מהלקוח כדלקמן:

א. 2,000,000 ש"ח במועד חתימת ההסכם בין החברה ללקוח. החברה לא תידרש להחזיר את הסכום במידה ותהליך הפיתוח יכשל.

ב. 3,000,000 ש"ח במועד סיום תהליך הפיתוח, אם יצליח.

ג. 2,500,000 ש"ח במועד קבלת אישור הרשויות לתרופה, אם יתקבל.

ד. במידה והפיתוח יצליח, התרופה תאושר על ידי הרשויות המפקחות והלקוח ישווק וימכור את התרופה, תהא זכאית החברה לתמלוגים בשיעור של 5% מהכנסותיו של הלקוח, על פני תקופה של 5 שנים. לפי אומדנים שביצעו החברות, ובהתחשב בשיעור מהאוכלוסיה החשוף למחלה, אם תפותח התרופה ותאושר על ידי הרשויות היקפי המכירות שלה בתקופה האמורה יגיעו לכ- 30 מליון ש"ח.

סמנכ"ל הכספים של החברה שוקל מהו מודל ההכרה בהכנסה הנאות בגין הסכם זה - בהנחה שהחברה מיישמת את IAS 18 לגבי הטיפול החשבונאי בשירותי הפיתוח. עזור/י לסמנכ"ל הכספים לנתח את ההשלכות החשבונאיות של ההסכם, ובפרט, את הטיפול החשבונאי בדוחות הכספיים לשנת 2009.

ב. (8 נקודות)

חברה א' הינה חברה שעוסקת במכירה של מוצרים ייחודיים מסוג X ומתן של שירותים נלווים (שירותי תמיכה) לתקופה של שנה (אין לחברה מתחרים שמוכרים מוצרים דומים). החברה התקשרה בהסכם ביום 30 בדצמבר 2009 עם לקוח למכירת המוצר (שנמסר ללקוח ביום למחרת) ומתן שירותי תמיכה עד ליום 31 בדצמבר 2010. לאחר מו"מ עם הלקוח, הצדדים קבעו במסגרת ההסכם שהלקוח ישלם סך כולל של 10,000 ש"ח בעבור המוצר, ושירותי התמיכה יסופקו ללא תמורה נוספת. החברה אינה מוכרת את מוצרי X ללא שירותי תמיכה. החברה אינה מוכרת שירותי תמיכה בתקופות עוקבות (אלו ניתנים רק לגבי השנה הראשונה). נתח/י מהו הטיפול החשבונאי בעסקה על ידי חברה א', בשנים 2009 ו- 2010 בכל אחד מהמקרים הבאים:

1. מוצר X הינו מכונת צילום

א. חברה א' מדווחת לפי IFRS

ב. חברה א' מדווחת לפי תקינה אמריקנית

2. מוצר X הינו תוכנה (Software)

א. חברה א' מדווחת לפי IFRS

ב. חברה א' מדווחת לפי תקינה אמריקנית

ג. (8 נקודות)

חברה א' עוסקת בייצור ומכירה של מוצרי הלבשה. החברה מיישמת IFRS. החברה שוקלת לאמץ תוכנית תמרוץ לקוחות על מנת להתמודד עם התחרות הקשה בשוק ולהגדיל את היקפי המכירות שלה. החברה שוקלת ליישם את אחת מתוכניות התמרוץ הבאות:

- א. מתן הנחה של 20% בעת רכישת מוצרי החברה למשך תקופה של חודשיים ממועד כניסת החברה לתוכנית התמרוץ.
- ב. מתן הנחה של 20% ללקוחות מתמידים, משמע, כאלו שיצברו במהלך תקופה של שנתיים רכישות בהיקף של לפחות 5,000 ש"ח כל אחד. במקרה זה יהיו הלקוחות זכאים להנחה רטרואקטיבית בגין הרכישות שביצעו בשנתיים החולפות.
- ג. הענקת מוצר שלישי חינם אם הלקוח ירכוש את שני המוצרים הראשונים במהלך תקופה של שנתיים.
- ד. חלוקת קופונים של החברה המזכים את הלקוח במוצר ראשון חינם אם יגיע עם הקופון לחנות.

בקשר לכל אחת מהתוכניות הסבר/י:

1. מהו הפרסום הבינלאומי הרלוונטי לטיפול בתוכנית התמרוץ, אם קיים?
2. כיצד תוכנית התמרוץ תשפיע על הדוחות הכספיים של החברה (על הרווח והפסד לסעיפיו השונים ועל המאזן) ובאיזה עיתוי?

ד. (4 נקודות)

חברת "המבצע" עוסקת בביצוע עבודות בתחום ההנדסה לפי דרישות הלקוח. החברה מעריכה את שלב ההשלמה לפי שיטת העלות. החברה שוקלת האם לאמץ את כללי ה- IFRS או לחילופין את התקינה הישראלית בנושא עבודות בביצוע. פרט/י מהם פערי ההצגה (בלבד!!!) של הפרויקטים של החברה בדוח רווח והפסד ובמאזן – בין ה- IFRS לבין התקינה הישראלית?

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

בעיות מדידה בחשבונאות

פיתרון בחינת ביניים

סמסטר ב', תשע"א

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

פתרון שאלה 1 - היוון עלויות אשראי

מרוקט תוכנת השו"ב:

תקופת ההיוון מתחילה ביום 1 באוגוסט 2007 והאיל ומתקיימים כל התנאים המפורטים להלן:
 א) הושקעו עלויות בנכס
 ב) נגרמו עלויות אשראי; ו-
 ג) נעשו פעילויות הדרושות להכנת הנכס לשימוש המיועד

חילוף הריבית של הלוואה שקלית מיום 1 באוגוסט 2007:

$$500,000 \cdot (1 + X\%)^5 (1 + 5/12) - 500,000 = 20,000$$

$$X = 2.8072\%$$

סך האשראי הספציפי משוקלל מיום 1 באוגוסט 2007, שווה לערך בספרים של תוכנת השו"ב (לפני היוון עלויות). מכאן, שההשקעה המשוקללת, נטו של התוכנה הינה אפס ואין לחוון בגינה עלויות אשראי לא ספציפי.
 כמו כן, אין נתונים על קיום אשראים לא ספציפים בחברה בשנים 2007-2008.

שנת 2009:

השקעה משוקללת, נטו בגין מרוקט תוכנת השו"ב בשנת 2009:

תאריך	סכום שהושקע	תקופה	השקעה ממוצעת
השקעות שנים קודמות - כולל היוון עלויות אשראי	520,000	1	520,000
ציוד חיישנים	350,000	10/12	291,667
ציוד ראטרים	$150000 / (1.06) = 141,509$	6/12	70,755
סה"כ	1,011,509		882,421
בגיני אשראי ספציפי:			
הלוואה שקלית מ-2007	1.1.2009	7/12	(291,667)
אשראי חריג	1.7.2009	6/12	(70,755)
			(362,421)
השקעה משוקללת לצורך			520,000
היוון אשראי שאינו ספציפי:			

היוון אשראי ספציפי:

בגין אשראי חריג:	4,183	$141,509 \cdot (1.06)^{(6/12)} - 141,509 =$
בגין הלוואה שקלית מ-2007:	8,466	$520,000 \cdot (1.028072)^{(7/12)} - 520,000 =$
היוון עלויות אשראי בגין אשראי ספציפי:	12,649	

היוון אשראי לא ספציפי:

בגין אג"ח:

תאריך	שע"ח של הדולר (ש"ח ל-1 דולר)
1.1.2009	4
ממוצע שנת 2009	4.1
31.12.2009/1.1.2010	4.2
ממוצע שנת 2010	4.25
31.12.2010	4.15

חישוב ריבית אפקטיבית:

$$\text{PMT} = 7,500$$

$$N = 5$$

$$F.V. = 150,000$$

$$P.V. = 130,000$$

$$\text{Refc} = 8.37\%$$

לוח סילוקין דולרי:

תקופה	י.פ.	PMT	הוצאות ריבית	הפחתת נכיון	י.ס.
1/1/2009 - 31/12/2009	130,000	7,500	10,884	3,384	133,384
1/1/2010 - 31/12/2010	133,384	7,500	11,167	3,667	137,051
1/1/2011 - 31/12/2011	137,051	7,500	11,474	3,974	141,025
1/1/2012 - 31/12/2012	141,025	7,500	11,807	4,307	145,332
1/1/2013 - 31/12/2013	145,332	7,500	12,168	4,668	150,000

בגין 1/1/2009 - 31/12/2009 :

עלויות אשראי :

ריבית	44,624	$4.1 \cdot 130,000 \cdot 8.37\% =$
הוצאות מהפרשי שער בגין ריבית	1,088	$(4.2 - 4.1) \cdot 130,000 \cdot 8.37\% =$
הוצאות מהפרשי שער בגין קרן	26,000	$130,000 \cdot (4.2 - 4) =$
	<u>71,712</u>	

ריבית צמיה בגין הלוואה שקלית אלטרנטיבית :

	<u>46,800</u>	$4 \cdot 130,000 \cdot 9\% =$
--	---------------	-------------------------------

מסקנה : מוגבלת הריבית השקלית אפקטיבית. לכן יש להוון 46,800.

יתרת הלוואה ממוצעת :	520,000	$130,000 \cdot 12/12 \cdot 4 =$
----------------------	---------	---------------------------------

בגין הלוואה שקלית :

יש להתעלם מהכנסות הריבית הנובעות מהשקעת האשראי, שאינו ספציפי, במקדון נושא ריבית, בעת חישוב שיעור ההיוון.

עלויות אשראי :	1,977	$120,000 \cdot (1.04)^5/12 - 120,000 =$
יתרת הלוואה ממוצעת :	50,000	$120,000 \cdot 5/12 =$
שיעור ההיוון :	8.56%	$(46,800 + 1,977) / (520,000 + 50,000) =$
סכום תאורטי להיוון :	48,492	$8.56\% \cdot (520,000 + 46,667) =$
עלויות אשראי לא ספציפי במועל :	48,777	$46,800 + 1,977 =$
מגבלת עלויות אשראי לא ספציפי אינה אפקטיבית.		
היוון עלויות אשראי בגין אשראי לא ספציפי :	<u>44,498</u>	$8.56\% \cdot 520,000 =$

יתרה מאוזנת של תוכנת הש"ב ליום 31/12/2009 :

עלויות הקמה שהושקעו :	1,011,509	
עלויות אשראי שהוונט בשנת 2009 :	<u>57,148</u>	$12,649 + 44,498 =$
	<u>1,068,657</u>	
סעיפים תוצאתיים בדוח רו"ה בשנת 2009 :		
הכנסות ריבית מהשקעת אשראי לא ספציפי עודף בפקדון	(3,000)	$120,000 \cdot 0.5\% \cdot 5 =$
הפרשי שער בגין האניח הדולרי	24,912	$71,712 - 46,800 =$
עלויות אשראי לא ספציפי	285	$48,777 - 48,492 =$

שנת 2010 :

יתרה מאוזנת של תוכנת הש"ב ליום 31/12/2010 :

עלות תוכנת הש"ב :	1,068,657	
פחת שנצבר :	<u>(133,582)</u>	$1,068,657 \cdot 1/8 =$
עלות מופחתת של תוכנת הש"ב :	<u>935,075</u>	
סעיפים תוצאתיים בדוח רו"ה בשנת 2010 :		
הוצאות פחת בגין תוכנת הש"ב :	133,582	

פרויקט תחנת הכוח:

שנת 2009:

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

השקעה משוקללת, נטו בגין פרויקט תחנת הכוח בשנת 2009:

תאריך	סכום שהושקע	תקופה	השקעה ממוצעת
1.1.2009	600,000	12/12	600,000
1.1.2009	(600,000)	12/12	(600,000)
1.9.2009	240,000	4/12	80,000
1.9.2009	(100,000)	4/12	(33,333)
			<u>46,667</u>
	140,000		

השקעה משוקללת לצורך
 היוון אשראי שאינו ספציפי:

היוון אשראי ספציפי:

מציאת ריבית אפקטיבית בגין הלוואה לטובת מימון הקרקע:

PMT = 24,200		
N = 1		
F.V. = 605,000	Refc =	4.87%
P.V. = 600,000		
$600,000 \cdot 4.87\% =$		<u>29,200</u>

היוון עלויות אשראי בגין אשראי ספציפי:

היוון אשראי לא ספציפי:

$6.56\% \cdot 46,667 =$		<u>3,993</u>
-------------------------	--	--------------

הקצאת עלויות אשראי לא ספציפי בגין תחנת הכוח:

יתרה מאוזנת של תחנת הכוח ליום 31/12/2009:

$600,000 + 400,000 =$	1,000,000	
$29,200 + 3,993 =$	<u>33,193</u>	
	<u>1,033,193</u>	

עלויות הקמה שהושקעו:
 עלויות אשראי שהיוו בשנת 2009:

סעיפים תוצאתיים בדוח רו"ה בשנת 2009:
 הכנסות בגין שירותים:

$400,000 \cdot 40\% \cdot 4/12 =$	53,333
-----------------------------------	--------

שנת 2010:

השקעה משוקללת, נטו בגין פרויקט תחנת הכוח בשנת 2010:

תאריך	סכום שהושקע	תקופה	השקעה ממוצעת
	873,193	12/12	873,193
	150,000	6/12	75,000
	<u>150,000</u>	0/12	-
	1,173,193		<u>948,193</u>

לא כולל השקעה בגובה 160,000 ש"ח אשר נכללה במאזן, בגין אספקת שירותים

סה"כ

בניכוי מענקים משנים קודמות:

1.1.2010	(100,000)	12/12	(100,000)
30.6.2010	(100,000)		(100,000)
	<u>848,193</u>		

האשראי הספציפי נפרע ביום 31.12.2009
 ולכן לא נלקח בחשבון בחישוב ההשקעה המשוקללת לשנת 2010

השקעה משוקללת לצורך
 היוון אשראי שאינו ספציפי:

היוון עלויות אשראי בגין אשראי לא ספציפי:

בגין האג"ח:

תאריך	שע"ח של הדולר (ש"ח ל-1 דולר)
1.1.2009	4
ממוצע שנת 2009	4.1
31.12.2009/1.1.2010	4.2
ממוצע שנת 2010	4.25
31.12.2010	4.15

Refc = 8.37%

לוח שילוקין דולרי:

תקופה	י.פ.	PMT	הוצאות ריבית הפחתת נכיון	י.ס.
1/1/2009 - 31/12/2009	130,000	7,500	10,884	133,384
1/1/2010 - 31/12/2010	133,384	7,500	11,167	137,051

בין 1/1/2010 - 31/12/2010 :

		עלויות אשראי :	
	47,461	ריבית	
$4.25 \cdot 133,384 \cdot 8.37\% =$	(1,117)	הכנסות מהפרשי שער בגין ריבית	
$(4.15 - 4.25) \cdot 133,384 \cdot 8.37\% =$	(6,669)	הכנסות מהפרשי שער בגין קרן	
$133,384 \cdot (4.15 - 4.2) =$	39,675		
	48,018	ריבית צמיה בגין הלוואה שקלית אלטרנטיבית:	
$4 \cdot 133,384 \cdot 9\% =$			
	39,675	מסקנה: מנגלת הריבית השקלית לא אפקטיבית. לכן יש להוון 39,675	
	560,212	יתרת הלוואה ממוצעת:	
$133,384 \cdot 4.2 \cdot 12/12 =$			
		בגין הלוואה שקלית:	
	4,800	עלויות אשראי:	
התקבל גם מתרון הכולל את יתרת הריבית שנצברה לתחילת התקופה	120,000	יתרת הלוואה ממוצעת:	
$120,000 \cdot 4\% \cdot 12/12 =$			
$120,000 \cdot 12/12 =$			
		בגין אשראי ספציפי עבור תוכנת השו"ב:	
		עם סיום פיתוח תוכנת השו"ב והפסקת היוון עלויות אשראי בגינה, האשראי הספציפי בגין תוכנת השו"ב משמש כאשראי לא ספציפי עבור תחנת הכוח:	
	4,307	בגין אשראי חריג:	
$150,000 - (141,509 + 4,183) =$			
התקבל גם מתרון הכולל את יתרת הריבית שנצברה לתחילת התקופה	70,755	יתרת הלוואה ממוצעת:	
$141,509 \cdot 6/12 =$			
	6.5%	שיעור ההיוון:	
$(39,675 + 4,800 + 4,307) / (560,212 + 120,000 + 70,755) =$			
$6.5\% \cdot 848,193 =$	55,098	סכום תאורטי להיוון:	
$39,675 + 4,800 + 4,307 =$	48,782	עלויות אשראי לא ספציפי בפועל:	
	48,782	היוון עלויות אשראי בגין אשראי לא ספציפי:	
		יתרה מואזנית של פרויקט מערך התשתית ליום 31/12/2010:	
	1,333,193	עלויות הקמה שהושקעו:	
$1,033,193 + 150,000 + 150,000 =$	48,782	עלויות אשראי שהונו בשנת 2010:	
	1,381,975		
	106,667	סעימים תוצאתיים בדוח רוו"ה בשנת 2010:	
$400,000 \cdot 40\% \cdot 6/12 =$		הכנסות בגין שירותים:	

פתרון שאלה מספר 2

עלויות מצטברות שהתהוו עד תום שנת 2010 (נ"ב צריכה):

$180,000/12 \cdot 8 =$	120,000	שכר עובדי פיתוח
$240,000/12 \cdot 1 + 300,000/12 \cdot 8 =$	220,000	שכר עובדי ייצור
$85,000 - 15,000 + (32,000 - 2,000)/12 \cdot 10 =$	95,000	רכיבים וציוד
$4,000 \cdot 2 =$	8,000	נסיעות
נתון	<u>135,000</u>	שכר מנהל פיתוח
	578,000	

עלויות שהתהוו וניתנות להשבה: 578,000

הכנסות מצטברות שהוכרו בדוח רווח והפסד בגין 2009 ו-2010: 578,000

הכנסות שהוכרו בדוח רווח והפסד בגין שנת 2010: 203,000

הכנסות שהוכרו בדוח רווח והפסד בגין שנת 2009: 375,000

$$563,000 - 188,000 =$$

שנת 2009

חישוב סך העלויות:

עלויות בפועל:

$180,000/12 \cdot 8 =$	120,000	שכר עובדי פיתוח
$240,000/12 =$	20,000	שכר עובדי ייצור
$85,000 - 15,000 =$	70,000	רכיבים וציוד
נתון	<u>135,000</u>	שכר מנהל פיתוח

סה"כ 345,000

עלויות צפויות:

נתון 345,000

סה"כ 345,000

סך עלויות הפרויקט: 690,000

שיעור ההשלמה ליום 31 בדצמבר 2009 50.00% $345,000 / (345,000 + 345,000) =$

סך אומדן הכנסות הפרויקט בשנת 2009: 750,000 $375,000 / 50\% =$

חישוב סך ההכנסות:

מועד	הכנסות	חשבוניות שהוצאו
1.1.2009	72,000	
30.11.2009	<u>140,000</u>	
נתון		

סה"כ 212,000

חשבוניות שטרם הוצאו שירותי מנוי באינטרנט 508,000 $720,000 - 72,000 - 140,000 =$

P.N.

30,000

סה"כ 538,000

סך ההכנסות מהפרויקט: 750,000 ראה/י חישוב לעיל

בדיקת רווחיות הפרויקט:

750,000	סך הכנסות
<u>690,000</u>	סך עלויות
60,000	רווח צפוי

סעיפי רווח והפסד לשנת 2009:

ש"ח	הכנסות
בגין הפרויקט בלבד	עלות ההכנסות
375,000	רווח גולמי
345,000	הוצאות אחרות
30,000	
31,500	
בגין מנוי לאתר האינטרנט של בית הקיינו	
11,250	

יתרות מאזניות ליום 31.12.2009

חייבים בגין עבודות בביצוע:

עלויות שהושקעו	345,000
בתוספת רווח מצטבר שהוכר	30,000
בניכוי חשבוניות שהוצאו ללקוחות ושירותי מנוי שהתקבלו	(223,250)
סה"כ	151,750

לקוחות	156,500	$140,000 + 15,000 \cdot 1.1 =$
ספקים	15,000	בגין רכישת עדשות באשראי ספקים

שנת 2010

חישוב סך ההכנסות:

מערך	הכנסות	
1.1.2009	72,000	720,000*10% =
30.11.2009	140,000	נתון
31.10.2010	280,000	נתון
	<u>26,250</u>	30,000*21/24 =
	518,250	
		סה"כ
	198,000	כולל ניכוי הנחה בסך 10,000 ש"ח ושירותי תמיכה שניתנו ללא תמורה ששווים 20,000 ש"ח
	<u>3,750</u>	30,000*3/24 =
	201,750	
		סה"כ
	<u>720,000</u>	
		סך ההכנסות מהפרויקט:

חישוב סך העלויות:

עלויות בפועל:		
שכר עובדי פיתוח	120,000	180,000/12*8 =
שכר עובדי ייצור	220,000	240,000/12*1+300,000/12*8 =
רכיבים וציוד	95,000	85,000-15,000+(32,000-2,000)/12*10 =
נסיעות	8,000	4,000*2 =
שכר מנהל פיתוח	<u>135,000</u>	נתון
	578,000	
		סה"כ
	<u>170,000</u>	נתון
	170,000	
		עלויות צפויות:
		סה"כ
	<u>748,000</u>	
		סך עלויות הפרויקט:

בדיקת רווחיות הפרויקט:

סך הכנסות	720,000
סך עלויות	<u>748,000</u>
הפסד צפוי	(28,000)

סעיפי רווח והפסד לשנת 2010:

ש"ח	בגין הפרויקט בלבד	
203,000	203,000	הכנסות
<u>-263,000</u>	<u>-263,000</u>	עלות ההכנסות
(60,000)	(58,000)	הפסד גולמי
15,000		הוצאות אחרות
		בגין מנוי לאתר האינטרנט של בית הקיינו

יתרות מאזניות ליום 31.12.2010

חייבים בגין עבודות בביצוע:

עלויות שהושקעו	578,000
בניכוי הפסד מצטבר שהוכר	(28,000)
בניכוי חשבונות שהוצאו ללקוחות ושירותי מנוי שהתקבלו	<u>(518,250)</u>
סה"כ	<u>31,750</u>
לקוחות	280,000
ספקים	2,000
	בגין רכישת עדשות באשראי ספקים
	בגין חשבונית שהוצאה ביום 31.10.2010

פתרון שאלה 3

סעיף א:

מדובר בעסקת מכירה אשר חלק מתמורתה מותנית בהשגת אבני דרך. אחד מתנאי ההכרה בהכנסה המופיעים בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 18 - "הכרה בהכנסה" (להלן - IAS 18) הינו שסכום ההכנסה ניתן למדידה מהימנה. בהתחשב באי הודאות הכרוכה בהשגת אבני הדרך, ומכאן, בקבלת מרכיבי התמורה הנוספים, שתנאי זה לא יתקיים עד למועד השגת כל אבן דרך, ולא תוכר ההכנסה המותנית. במועד בו הושגה אבן דרך, תוכר ההכנסה אשר מותנית בהשגת אותה אבן דרך. להלן סכומי ומועדי ההכנסות שתוכרנה מההסכם:

- א. במועד קבלת המקדמה בגובה 2,000 אלפי ש"ח, תהווה המקדמה הכנסה נדחית בספרי חברת מוטו-ביומד, אשר תוכר ברווח והפסד ההכנסה על פני תקופת הפיתוח, ללא קשר להצלחת הפיתוח (תקופת הספקת השירותים).
- ב. סכום בגובה 3,000 אלפי ש"ח יוכר כהכנסה עם מועד סיום תהליך הפיתוח, במידה ויצלח. ההכנסה לא תוכר לפני מועד סיום הפיתוח, כיוון שטרם סיום הפיתוח סכום ההכנסות אינו ניתן למדידה מהימנה, כאמור.
- ג. סכום בגובה 2,500 אלפי ש"ח יוכר כהכנסה במועד קבלת אישור הרשויות לתרופה, אם יתקבל. ההכנסה לא תוכר לפני מועד קבלת אישור הרשויות לתרופה, כיוון שטרם קבלת האישור לישות סכום מותנה זה של ההכנסות אינו ניתן למדידה מהימנה, כאמור.
- ד. תמלוגים בשיעור של 5% מהכנסותיו של הלקוח יוכרו כהכנסה כאשר קמה זכאות לקבלם. נשאלת השאלה האם סכום ההכנסה ניתן למדידה מהימנה כבר עם תחילת ביצוע מכירות התרופה על ידי חברת אילמד - וזאת רק אם קיים מספיק מידע, ברמת וודאות גבוהה, על מנת לאמוד באופן מהימן את ההכנסות; או אחרת, בעת ביצוע ההכנסות המזכות בתמלוגים בפועל. אם אין יכולת לאמון מהימנה ומראש (מקרה שסביר שיתרחש בנסיבות המתוארות), הכנסות מתמלוגים לא תוכרנה מראש, אלא עם ביצוע המכירות.

סעיף ב:

מדובר בעסקה מרובת רכיבים, הכוללת מכירת מכונת צילום/תוכנה ומתן שירותים נלווים. יש לייחס את התמורה מהעסקה בין הרכיבים השונים. מנתוני השאלה עולה כי לא קיים מחיר מכירה נפרד לכל אחד מרכיבי העסקה וכי אין מתחרים לחברה מהם ניתן להסיק את מחירי המכירה של הרכיבים האמורים.

נדרש 1: המוצר הינו מכונת צילום

- א. בתקינה הבינלאומית, אין אמרה מפורשת כיצד לקבוע את שווי ההונן של כל רכיב. ניתן לעשות שימוש באומדנים למחיר המכירה, ביניהם שימוש בעלות בתוספת מרווח סביר. בשל היעדר מחיר מכירה נפרד למכונת הצילום או לשירותי התמיכה, יחושב השווי ההונן של כל רכיב על בסיס אומדן, ותמורת המכירה תוקצה לפי יחסי השווי ההונן של רכיבי העסקה.

IFRS לא קובע כיצד התמורה תיוחס בין רכיב מכונת הצילום לרכיב השירותים הנלווים (דוגמאות לייחוס שיטת יחסי שווי הוגן :

1. תמורת ההסכם תיוחס לרכיבי ההסכם לפי יחסי שוויים ההוגן.
2. שיטת השייר - לפיה התמורה תוקצה ראשית לרכיב שטרם סופק, לפי שוויו ההוגן, ואילו יתרת התמורה תיוחס לרכיב שסופק (במקרה האמור, מכונת הצילום).

בשנת 2009 תוכר הכנסה בגין רכיב מכונת הצילום שסופק, ותוכר הכנסה נדחית בגין רכיב השירותים הנלווים, אשר יסופקו בשנת 2010. בשנת 2010, תופחת ההכנסה הנדחית כנגד הכרה בהכנסה בגין רכיב השירותים.

ב. בהתאם לתקניה האמריקנית [EITF 08-1], קביעת שווי ההוגן של כל מרכיב תיעשה לפי החיררכיה הבאה:

1. מחיר מכירה נפרד
 2. בהיעדר מחיר מכירה נפרד, לפי מחיר מכירה של מתחרים אחרים בשוק
 3. בהיעדר כל ראייה מצד ג', יש להשתמש באומדן הטוב ביותר למחיר המכירה המבוסס על המחיר בו הישות הייתה מוכרת את המוצר בנפרד במקרה המתואר, בהיעדר מחיר מכירה נפרד תתבסס ההערכה על האומדן הטוב ביותר (בדומה לתקניה הבינלאומית). יחד עם זאת, התמורה תיוחס לרכיבי ההסכם לפי יחסי שווי הוגן בלבד וחל איסור על שימוש בשיטת השייר.
- בדומה לתקניה הבינלאומית, בשנת 2009 תוכר הכנסה בגין רכיב מכונת הצילום שסופק, ותוכר הכנסה נדחית בגין רכיב השירותים הנלווים, אשר יסופקו בשנת 2010. בשנת 2010, תופחת ההכנסה הנדחית כנגד הכרה בהכנסה בגין רכיב השירותים.

נדרש 2: המוצר הינו תוכנה

- א. ללא שינוי מסעיף 1א.
 - ב. התקניה האמריקנית כוללת כללים ספציפיים לעסקות הכוללות תוכנה בהתאם ל-SOP 97-2. בין היתר, נקבע ב-SOP 97-2 כי ניתן לקבוע את השווי ההוגן של מרכיב במסגרת עסקה מרובת רכיבים רק על בסיס מחיר מכירה בנפרד של אותו מרכיב על ידי הישות עצמה.
- מאחר שמנתוני השאלה עולה כי לא קיים מחיר מכירה נפרד לכל אחד מרכיבי העסקה, ובפרט לרכיב שטרם סופק, אזי יש לדחות את ההכרה בהכנסה בשנת 2009 בגין כלל הרכיבים. ההכנסה בגין רכיב התוכנה ורכיב השירותים תוכר במהלך שנת 2010, על פני תקופת מותן שירותי התמיכה.

סעיף ג:

- א. עסקה זו אינה בתחולת פרשנות מספר 13 - "תוכניות נאמנות לקוחות" (להלן - "IFRIC 13") שכן ההנחה לא ניתנה בכפוף לעמידה בתנאי כשירות נוספים אלא בתחולתו של IAS 18.

בהתאם לסעיף 10 בתקן חשבוטאות בינלאומי מספר 18 - "הכרה בהכנסה" (להלן - IAS 18), סכום ההכנסות הנובע מעסקה, נמדד על פי השווי ההוגן של התמורה שהתקבלה ו/או התמורה שהישות זכאית לקבל, בהתחשב בסכומי הנחות מסחריות ו/או הנחות כמות שהישות מעניקה".

לאור האמור, תכיר הישות בהכנסה בגובה התמורה שהתקבלה בניכוי ההנחה שניתנה.

ב. הישות מעניקה ללקוחותיה הנחות כמות כפונקציה של היקף רכישות עתידיות של הלקוח.

עסקה זו הינה בתחולת 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 ההוגן של התמורה שהתקבלה או שיש זכות לקבלה בגין עסקת המכירה הראשונית יוקצה בין הזכות להנחה עתידית לבין המוצר שנמכר.

בהתאם, החברה נדרשת לייחס את התמורה במועד המכירה הראשוני בין המוצר שנמכר בפועל לבין הזכות המותנית לקבלת הנחה עתידית. תנאי ההכרה בהכנסה בגין כל אחד מרכיבים אלה ייבחנו בנפרד. ההכנסה בגין מכירת המוצר 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.

ג. בדומה לסעיף ב', עסקה זו הינה בתחולת IFRIC 13 (הזכות לתמריץ ניתנה כחלק מעסקת

המכירה ופדיון זכות זו כפופה לעמידה בתנאי כשירות נוספים בעתיד). השווי ההוגן של התמורה שהתקבלה או שיש זכות לקבלה בגין עסקת המכירה הראשונית יוקצה בין הזכות לקבלת מוצר בעתיד לבין המוצר שנמכר. ההכנסה בגין מכירת המוצר תוכר במועד המכירה הראשוני (בהנחה כי מתקיימים כל תנאי ההכרה בהכנסה המתייחסים לרכיב זה) ואילו ההכנסה בגין הזכות לקבלת מוצר בעתיד תידחה ותוכר כהכנסה נדחית במאזן. ההכנסה הנדחית תופשר ותוכר כהכנסה בעת ניצול ההטבה בעתיד, בהתחשב גם בצפי לניצולה.

ד. עסקה זו אינה בתחולת IFRIC 13, שכן לא נבעה מעסקת מכירה. במועד הענקת ההטבה (חלוקת הקופונים) אין רישום חשבונאי כלשהו (אם קיימת עלות כלשהי בגין הקופונים וחלוקתם, אלו יוכרו כהוצאה מזיית, אשר ניתן לסווגה כעלות שיווק ומכירה). בתקופות עוקבות, עם מימוש ההטבה על ידי הלקוח, ההכנסה שתוכר תהיה בגין התמורה שתתקבל מהלקוח (משמע, לא כולל הכנסה "רעיונית" בגין המוצר אותו קיבל בחינם) עלות המכר בגין העסקה תכלול את העלות של כלל המוצרים שרכש כולל עלות המוצר אותו קיבל ב"חינם".

סעיף ד':

פערי הצגה בין התקינה הבינלאומית לבין התקינה הישראלית בנושא עבודות בביצוע:

נושא	תקינה בינלאומית (IAS 11)	תקינה ישראלית (תקן 4)
<u>הצגה ברוטו/נטו</u>	חייבים/זכאים בגין עבודות בביצוע עלויות שהתהוו בתוספת רווח (הפסד) שהוכר בניכוי חשבונות שהוצאו לקוחות – חשבונות שהוצאו וטרם שולמו	מלאי עלויות שהתהוו בניכוי עלויות שהוכרו בניכוי הפרשה להפסד, אם קיימת
<u>מענקים</u>	שתי חלופות הצגה בהתאם ל- IAS 20: הצגה נטו כקיטון בעלויות הפרויקט, או הצגה ברוטו כרכיב נפרד מהפרויקט שיוכר במסגרת הכנסות אחרות. אופן הבחירה גם ישפיע על ההצגה המאזנית – גובה ההכרה בחייבים בגין עבודות בביצוע לעומת הכרה בהכנסה נדחית	מרכיב בהכנסות הפרויקט
<u>הכנסה משנית</u>	ניתן להקטין את עלויות הפרויקט על ידי הכנסה משנית שאינה כלולה במסגרת הכנסות הפרויקט	לא קיים
<u>הצגת ההכנסות במסגרת דוח רווח והפסד</u>	שיטה אחת אפשרית – שיטת המכפלה של הכנסות ועלויות לפי שיעור השלמה	כאשר שיעור ההשלמה לא נקבע בשיטת העלות, קיימות שתי חלופות: 1. חישוב הכנסות ועלויות לפי שיעור השלמה. 2. חישוב העלויות והרווח לפי שיעור השלמה וחשוב ההכנסות כ- P.N. כאשר שיעור ההשלמה נקבע בשיטת העלות, יש לעשות שימוש בחלופה השנייה בלבד