

## שאלה תיאורטית פתוחה – הכרה בהכנסה

חברת איורונאופיקס בע"מ (להלן – "החברה") עוסקת בפיתוח, ייצור ותחזוקה של מערכות טיסה בלתי מאוישות. לחברה פרויקטים רבים עם לקוחות ברחבי העולם. החברה החלה זה עתה ליישם את IFRS 15, תקן ההכרה בהכנסה, וביקשה להסתייע בדך בניתוח אופן ההכרה בהכנסה בפרויקט הדגל שלה – "נץ 4".

להלן עיקרי ההתקשרות בפרויקט – "נץ 4":

- החברה חתמה על הסכם מפורט עם לקוח מרכזי ומוכר שלה לפיו התחייבה לייצר עבורו 20 יח' של מטוס ללא טייס - נץ 4, אשר ימסרו ללקוח. על פי תנאי ההסכם, בעת השלמתו של כל מטוס, המטוס יימסר ללקוח. עד להשלמתו של כל מטוס ומסירתו, ללקוח לא קיימת שליטה על המטוס. ההסכם האמור הוא עבור כל היחידות יחדיו. המשא ומתן והתמחור נעשו עבור כלל היחידות.
- תהליך הייצור והפיתוח של המטוס כולל מספר רב של שלבי עבודה שבמהלכם החברה מפתחת יכולות, מצטיידת בחומרים ומרכיבה כל אחד מן המטוסים. לעמדת החברה, ללא השלמת כלל השלבים האמורים, אין למוצר בתהליך ערך משמעותי ללקוח שכן רק לחברה קיימים הידע והיכולת להשלים את ייצור המטוס.
- במסגרת המשא ומתן החברה הציעה ללקוח לחתום גם על חוזה לשירותי תחזוקה ואחריות, אך הלקוח טרם הסכים להצעה זו.
- ההסכם כולל סעיף שמקנה ללקוח זכות לרכוש יחידות נוספות במחיר שיקבע במשא ומתן עתידי נפרד.
- תמורת החוזה תשולם לפי אבני דרך חוזיות אשר נקבעו לפי מועדי האספקה של המטוסים.
- ההסכם כולל אפיון מלא של כלל היכולות והמפרטים הנדרשים על ידי הלקוח. לעמדת החברה, מטוסי ה- "נץ 4" יהיו מותאמים בצורה כזו ללקוח שאין ביכולתה הפרקטית או החוזית למכור אותם ללקוחות אחרים.
- ההסכם כולל תיאור של מספר מקרים בהם החוזה יחשב כמבוטל. לעניין זה, פרט למקרה של הפרה חמורה של החוזה בידי החברה, הלקוח יידרש לפצות את החברה בגין העבודה שהושקעה עד למועד ביטול החוזה וטרם התקבלה בגינה תמורה (הפיצוי יקבע לפי עלות חומרים ועבודה + מרווח קבוע בחוזה).

**נדרש:**

נתח/י את כל ההיבטים הקשורים בהכרה בהכנסה מפרויקט נץ 4, אשר עולים מהוראות IFRS 15 והנתונים בשאלה.

## פתרון תיאורטית פתוחה – הכרה בהכנסה

### (1) זיהוי החוזה

על פי הנתונים ישנו בשאלה הסכם חתום, הכולל את כל המחויבויות של הצדדים בנוגע לייצור והפיתוח של כלל היחידות (20 מטוסים). אין נתונים לגבי המהות המסחרית וצפי הגבייה, אך ניתן להניח כי אלו מתקיימים, כל שכן כי נאמר שמדובר בלקוח מרכזי ומוכר של החברה (IFRS 15.9).

**על כן, ישנו חוזה יחיד לכל ההתקשרות המתוארת.**

### (2) זיהוי מחויבויות הביצוע

לעניין זיהוי מחויבויות הביצוע, יש להתייחס לשלושה רכיבים של ההסכם שהוזכרו בנתונים:

- **ייצור ופיתוח המטוסים:** על פי סעיף IFRS 15.22 יישות תזזה כמחויבות ביצוע כל הבטחה להעביר ללקוח סחורה או שירות, או, סדרה של סחורות או שירותים מובחנים שהם למעשה זהים. במקרה האמור החברה התחייבה לספק ללקוח 20 מטוסים. נראה כי מדובר בסחורות מובחנות ואלו גם יסופקו על בסיס השלמה של כל מטוס. **בהתאם לסעיף IFRS 15.23 ובשילוב עם הניתוח להלן לגבי קיום מחויבות הביצוע, נראה כי כל הסדרה של ייצור ומסירת 20 המטוסים מהווים מחויבות ביצוע אחת.**
- **שירותי אחריות:** אחריות סטנדרטית ככלל איננה מהווה מחויבות ביצוע נפרדת ומטופלת בהתאם לדרישות IAS 37. בעוד ששירות אחריות מובחן יכול בהחלט להוות מחויבות ביצוע נפרדת במסגרת החוזה. במקרה דנן, החוזה איננו כולל אחריות סטנדרטית כלשהי והלקוח טרם הסכים לרכוש את שירותי האחריות שהוצעו לו בנפרד. **על כן, אין מחויבות ביצוע נוספת בגין שירותי אחריות.**
- **אופציה של לקוח לסחורות או לשירותים נוספים:** נאמר כי ההסכם כולל סעיף שמקנה ללקוח לרכוש יחידות נוספות במחיר שיקבע במשא ומתן עתידי נפרד. על פי סעיף IFRS 15.B40 אופציה כזו תהווה מחויבות ביצוע נפרדת רק אם היא מספקת זכות מהותית ללקוח, אשר הוא לא היה מקבל אלמלא התקשר בחוזה זה. נראה כי אפשרות להזמין יחידות נוספות על ידי משא ומתן נפרד, לא מקנה ללקוח כל זכות מהותית. **על כן, אין מחויבות ביצוע נוספת בגין האופציה.**

### (3) קיום מחויבויות הביצוע

לעניין קיום מחויבות הביצוע יש להתייחס לשני היבטים:

- **הכרה בהכנסה בנקודת או על פני זמן:** יש לבחון את המחויבות לייצור מטוס בודד על פי הקריטריונים של סעיף IFRS 15.35, על מנת לקבוע האם מחויבות מובילה להכרה בהכנסה על פני זמן, שכן זהו גם תנאי מחייב לקביעה לעיל כי הייצור של כל הסדרה (20 יחידות) הוא מחויבות ביצוע אחת. בעוד שהלקוח לא מקבל וצורך בו זמנית את ההטבות (כי המטוס יסופק רק כשיושלם) וביצועי הישות אינם משפרים נכס אשר נשלט על ידי הלקוח (סעיפי (א) ו-(ב) ל- IFRS 15.35), נראה כי לאור נתוני השאלה, אין למטוס שימוש אלטרנטיבי (כי החברה לא יכולה למכור אותו במצבו ללקוחות אחרים) וכן לחברה יש זכות לתשלום הניתנת לאכיפה (פיצוי במקרה של ביטול). **על כן, נראה כי המחויבות לייצור מטוס עונה לתנאים להכרה בהכנסה על פני זמן ומכאן שכל מחויבות הביצוע לייצור 20 המטוסים עונה לתנאים של הכרה בהכנסה על פני זמן.**
- **אופן המדידה של ההתקדמות:** על פי סעיף IFRS 15.B14 על החברה למדוד את ההתקדמות על ידי שיטה המבוססת על תפוקות (לפי אבני דרך) או שיטה המבוססת תשומות (לפי עלויות). נראה כי במקרה זה שתי השיטות מקובלות, עם זאת, מדידה לפי אבני הדרך תביא לעיוות חשבונאי מכיוון שבגין מטוסים אשר בחתך החשבונאי טרם הושלמו, לא תוכר הכנסה כלל בעוד שהוכרו כבר עלויות שהושקעו בפועל.

### (4) קביעת מחיר העסקה (לא נדרש)

אין נתונים לגבי סכומים שגבייתם מסופקת או כאלה שיכולים לחזור ללקוח (כמו קנסות פיגורים וכו'), לכן נראה כי מחיר העסקה יהיה המחיר הנקוב בחוזה.

5) הקצאת מחיר העסקה למחויבויות הביצוע (לא נדרש)

לאור הניתוח לעיל, ישנה מחויבות ביצוע אחת בלבד בחוזה, לכן אין שאלה בדבר הקצאת התמורה שכאמור מוגדרת בחוזה באופן של אבני דרך, על פני מחויבויות הביצוע.