

פתרון:

מצב עולם מספר 1 – אופציית רכש

הסבר כללי: בהתאם לסעיף 66. ל-IFRS15, אם לישות יש זכות לרכוש חזרה את הנכס, הלקוח אינו משיג שליטה על הנכס מאחר שהלקוח מוגבל ביכולתו לכוון את השימוש בנכס ולהשיג את כל ההטבות הנותרות מהנכס. כתוצאה מכך, הישות תטפל בחוזה באחת מהאפשרויות הבאות:

- כחכירה בהתאם ל-IAS17 אם הישות יכולה או חייבת לרכוש חזרה את הנכס בסכום שהוא נמוך ממחיר המכירה המקורי של הנכס, או
- כהלוואה בהתאם לסעיף 68. ל-IFRS 15 אם הישות יכולה או חייבת לרכוש חזרה את הנכס בסכום שהוא שווה או גבוה ממחיר המכירה המקורי של הנכס

בהתאם לסעיף 67. ל-IFRS15, יש לקחת בחשבון את ערך הזמן של הכסף, כלומר בעת השוואת מחיר הרכישה חזרה למחיר המקורי של הנכס, יש להוון את מחיר הרכישה חזרה.

חשוב לציין, כי בשונה מאופציית מכר, לא נדרש לבדוק האם האופציה "כלכלית" או לא. מניחים בהכרח שהחברה תממש את האופציה ומתעלמים מהאפשרות שהחברה לא תממש (אלא אם כן האופציה היא מלאכותית – לא רלוונטי לעניינו משום שהאופציה אינה עמוק עמוק מחוץ לכסף וכן אינה תלויה בהתרחשותם של גורמים שאין סיכוי שיקרו).

יישום: מחיר הרכישה חזרה המהוון של הנכס ($9047 = 9,500 / 1.05$ ש"ח) נמוך מהמחיר המקורי של הנכס (10,000 ש"ח למכונת) ועל כן בהתאם להוראות התקן יש לטפל בחוזה כחכירה בהתאם ל-IAS17. גובה דמי החכירה שיוכרו בתקופה - $pmt=50,000 > PV[pv=500,000;fv=475,000;pmt=?;r=5\%;n=1]$. המשמעות היא שהחברה אדישה בין לקבל 50,000 בסוף השנה מאשר לקבל 500,000 ש"ח בתחילת השנה ולהחזיר 475,000 בש"ח בסוף השנה.

הסעיפים בדוח רווח והפסד שיושפעו מהעסקה:

- הכנסות מחכירת מכונות (הכנסות אחרות או הכנסות)
 - הוצאות מימון תיאורטיות מכיוון שדמי החכירה התקבלו לפני הספקת השירות
 - הוצאות פחת (המכונות מהוות רכוש קבוע)
- אי מימוש האופציה:** במידה והאופציה לא תמומש לאחר 12 חודשים, יש לגרוע את הערך בספרים של המכונות אל מול סעיף עלות המכר ולהכיר בהכנסה בגובה יתרת סעיף דמי החכירה מראש.

מצב עולם מספר 2 – אופציית מכר

הסבר כללי: בהתאם לסעיף 70. ל-IFRS15, אם לישות יש מחויבות לרכוש חזרה את הנכס לבקשת הלקוח במחיר שהוא נמוך ממחירו המקורי של הנכס, הישות תביא בחשבון במועד ההתקשרות בחוזה אם ללקוח יש תמריץ כלכלי משמעותי לממש זכות זו.

בסעיף 71. מצוין כי אם מחיר הרכישה חזרה חזוי לעלות באופן משמעותי על שווי השוק של הנכס זה עשוי להצביע על כך שללקוח יש תמריץ כלכלי משמעותי לממש את אופציית המכר.

בהתאם לסעיף 75, בעת השוואת מחיר הרכישה חזרה למחיר המכירה, ישות תביא בחשבון את ערך הזמן של הכסף.

דהיינו, אופציית מכר שונה מאופציית רכש במובן שכדי לקבוע את הטיפול החשבונאי יש לבחון בנוסף גם את מידת ה"כלכליות" של האופציה ע"י השוואה בין מחיר המכירה לשווי השוק החזוי של הנכס במועד מימוש האופציה.

יישום: מחיר הרכישה חזרה המהוון של הנכס ($9047 = 9,500 / 1.05$ ש"ח) נמוך מהמחיר המקורי של הנכס (10,000 ש"ח למכונת) ועל כן בהתאם להוראות התקן יש לבחון האם במועד ההתקשרות יש לחברת רויס תמריץ כלכלי משמעותי לממש את אופציית המכר. שווי השוק הצפוי (9,000) אינו מצביע על כדאיות כלכלית משמעותית למימוש האופציה. על כן, בהתאם לסעיף 72 לתקן, יש לטפל בהסכם כמכירה של מוצר עם זכות החזרה (ולכן

יש לקחת בחשבון את שיעור החזרות בחברה). ההכנסה שתוכר הינה בגובה $480,000 = 50 * 0.96 * 10,000$ ש"ח במועד העסקה (לא נדרש לבצע חישוב כמותי). בגין החלק שהחברה לא הכירה בגינו בהכנסה יש ליצור התחייבות להחזר בהתאם לסטטיסטיקה וכן להכיר בנכס החזרות. הסעיפים בדוח רווח והפסד שיושפעו מהעסקה:

- הכנסות
- עלות המכר

אי מימוש האופציה: במידה והאופציה לא תמומש לאחר 12 חודשים, ניתן להכיר בהכנסה שטרם הוכרה בגובה ההתחייבות להחזר, לצד גריעת נכס החזרות.