

בעיות מדידה בחשבונאות

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

מתרגלות: חן ליבליך, שירי מלכי

סמסטר א' תשע"א

מועד א'

יום שלישי, 8.2.11, שעה 09:00	מועד הבחינה:
שלוש שעות וחצי	משך הבחינה:
9 עמודים	מס' עמודים:
מחשב כיס בלבד.	חומר עזר:

נא לענות על כל שאלה במחברת נפרדת.

H-95

בהצלחה !!

הוראות חשובות לצורך סריקת מחברת הבחינה:

- נא להמנע מכתיבה בעט ירוק או בעפרון.
- נא לא לכתוב בתחום השוליים.

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 "בארט" בע"מ (להלן - "החברה") הינה חברת תעופה המפעילה קווי טיסות נוסעים לאזורים שונים ברחבי בעולם. החברה נדרשת לעשות שימוש בצי מטוסי נוסעים (חלקם בבעלותה וחלקם כחוכר בעסקאות חכירה), אשר הכרחיים לצורך פעילותה השוטפת.

הסכם לחכירת מטוס:

2. ביום 1.7.2009 התקשרה החברה בהסכם חכירה, שאינו ניתן לביטול, עם חברת "ליסה" בע"מ (להלן - "חברת ליסה"), העוסקת בייצור מטוסים למטרות שונות. בהתאם לתנאי ההסכם תחכיר חברת ליסה לחברה, החל מיום 1.7.2009, מטוס נוסעים מדגם בואינג 747 (להלן - "המטוס") לתקופה של 10 שנים (להלן - "תקופת החכירה המקורית"). בנוסף, תעניק חברת ליסה לחברה, החל מיום 1.7.2009, אחריות בגין פגמים וליקויים בייצור לתקופה של שנה - תקופה מקובלת בעסקאות דומות של חכירה ו/או בעסקאות מכירה של מטוסים (ראה/י סעיף 9 להלן). על פי תנאי ההסכם, דמי החכירה השנתיים, המשולמים על ידי החברה החל ממועד ההתקשרות בהסכם החכירה (1.7.2009), הינם בסך 160,000 ש"ח לשנה (התשלום האחרון של דמי החכירה יבוצע ביום 1.7.2018).

בתום תקופת החכירה המקורית קיימת לחברה אופציה להאריך את תקופת החכירה ב- 5 שנים נוספות בתמורה לתשלום של דמי חכירה שנתיים, בסך 100,000 ש"ח לשנה (מועד תשלום ראשון יחול ביום 1.7.2019; מועד תשלום אחרון יחול ביום 1.7.2023).

3. במסגרת עסקת החכירה הנהו, בנפרד, לחברה ולחברת ליסה עלויות משפטיות ישירות בגובה 120,000 ש"ח ו- 70,000 ש"ח, בהתאמה. החברה סיכמה עם עורך דינה כי מועד תשלום שכר טרחתו, בגובה 120,000 ש"ח, יבוצע ביום 1.1.2010. תנאי האשראי שהעניק עורך הדין לחברה הינם בהתאם לתנאי האשראי המקובלים בעסקאות דומות. חברת ליסה שילמה את העלויות המשפטיות במזומן במועד ההתקשרות בהסכם החכירה.

4. ליום 1.7.2009 מעריכות החברה וחברת ליסה, כי דמי החכירה השנתיים שיהיו מקובלים בשוק לחכירות זהות, שמשולמים בתחילת כל שנה, לתקופת חכירה המתחילה ביום 1.7.2019 ומסתיימת ביום 30.6.2024, הינם בגובה של 140,000 ש"ח.

5. ליום 1.7.2009 מעריכות החברה וחברת ליסה, כי ערך השייר של המטוס לימים 1.7.2019 ו- 1.7.2024 הינו 705,780 ש"ח ו- 120,000 ש"ח, בהתאמה. ערך השייר אינו מובטח על ידי החברה.

6. ליום 1.7.2009 ערכו הפנקסני של המטוס, כפי שנכלל במסגרת ספרי חברת ליסה, הינו 800,000 ש"ח.

7. ליום 1.7.2009 מעריכות החברה וחברת ליסה כי שווי ההוגן של המטוס לאותו מועד הינו 1,500,000 ש"ח.

8. החברה מתכוונת להשתמש במטוס כל עוד הסכם החכירה בתוקף.

9. ליום 1.7.2009 מעריכה חברת ליסה כי עלות תיקון פגמים וליקויים בייצור, במסגרת שנת האחריות שהוענקה אגב ההסכם, תסתכם ל- 20,000 ש"ח. העלויות בפועל במהלך אותה תקופה תאמו את האומדן האמור והתפלגו באופן אחיד על פני תקופת האחריות.

10. הנח'י כי שיעור הריבית הגלום בעסקת החכירה אינו ידוע לחברה. ליום 1.7.2009 שיעור הריבית התוספתי של החברה הינו 7.5% לשנה.

11. ביום 1.7.2010, עם תום תקופת האחזיות, כמפורט בסעיף 2 לעיל, התקשרה החברה בהסכם עם חברת ליסה לפיו האחרונה תעניק לחברה שירותי תחזוקה לתקופה של שנה החל מאותו מועד בתמורה לסכום של 40,000 ש"ח, אשר שולמו באותו מועד. עלויות התחזוקה שהתהוו לחברת ליסה בגין ההסכם האמור, החל מיום 1.7.2010 ועד ליום 31.12.2010, הסתכמו ב- 5,000 ש"ח. ליום 31.12.2010 מעריכה חברת ליסה כי עד ליום 1.7.2011 יתהוו לה עלויות תחזוקה נוספות בסכום דומה.

הסכמים למכירה ולחכירה בחזרה של קרקע:

12. עד ליום 1.7.2009 בבעלות החברה קרקע המשמשת לטובת חניית מטוסי החברה (להלן - "הקרקע"), שערכה הפנקסני הינו 700,000 ש"ח.

13. ביום 1.7.2009 התקשרה החברה בהסכם עם חברת "מגי" בע"מ (להלן - "חברת מגי") לפיו תימכנה זכויות הבעלות המתייחסות לקרקע לחברת מגי בתמורה לסכום של 800,000 ש"ח, אשר שולמו באותו מועד. כמו כן, באותו מועד התקשרה החברה בהסכם חוזי נוסף עם חברת מגי, שאינו ניתן לביטול, לחכירה בחזרה של הקרקע האמורה לתקופה של 10 שנים, החל מאותו מועד, בתמורה לתשלום דמי חכירה שנתיים, המשולמים מדי שנה החל מיום 1.7.2010.

14. במסגרת הסכם המכירה והסכם החכירה הנהו לחברה עלויות משפטיות בסך כולל של 40,000 ש"ח. העלויות מיוחסות לכל אחד מההסכמים באופן שווה. חברת מגי הסכימה לקחת על עצמה את התשלום של עלויות אלו. כל העלויות שולמו במזומן על ידי חברת מגי ביום 1.7.2009.

15. ליום 1.7.2009 נאמד ערך השייר של הקרקע לתום תקופת החכירה ב- 600,000 ש"ח. ערך השייר אינו מובטח על ידי החברה.

16. ליום 1.7.2009 שווייה ההוגן של הקרקע הינו 800,000 ש"ח.

17. שיעור הריבית השנתי הגלום בעסקת החכירה, בגובה 4.1856%, ידוע לחברה.

נתונים נוספים:

18. כל החברות מטפלות בפריטי רכוש קבוע לפי מודל העלות.

19. כל החברות מפחיתות רכוש קבוע לפי שיטת הקו הישר.

20. הוצאות/הכנסות ריבית, נמדדות לפי שיטת הריבית האפקטיבית, גם בגין תקופות הקצרות משנה.

21. חכירה מסווגת כחכירה מימונית במידה שמתקיימת לפחות אחת מהדוגמאות המפורטות בתקן חשבונאות בינלאומי 17, חכירות, למצבים שבהם מסווגת חכירה כאמור.

22. למעט אם נאמר מפורשות אחרת, לא חלו שינויים באומדנים במהלך התקופות האמורות.

23. כל החברות עורכות את דוחותיהן הכספיים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS).

נדרש:

1. בגין ההסכמים בין חברת בארט בע"מ לבין חברת ליסה בע"מ - הצג/י את כל פקודות היומן כפי שתירשמנה בספרי חברת בארט בע"מ בכל אחת מהשנים 2009 ו- 2010 ואת כל היתרות המאזניות הרלוונטיות בספריה לימים 31.12.2009 ו- 31.12.2010 (פרט/י את חישוביך).
2. בגין ההסכמים בין חברת בארט בע"מ לבין חברת ליסה בע"מ - הצג/י את כל פקודות היומן כפי שתירשמנה בספרי חברת ליסה בע"מ בכל אחת מהשנים 2009 ו- 2010 ואת כל היתרות המאזניות הרלוונטיות בספריה לימים 31.12.2009 ו- 31.12.2010 (פרט/י את חישוביך).
3. בגין ההסכמים בין חברת בארט בע"מ לבין חברת מגי בע"מ - הצג/י את כל פקודות היומן כפי שתירשמנה בספרי חברת בארט בע"מ בשנים 2009 ו- 2010 ואת כל היתרות המאזניות הרלוונטיות בספריה לימים 31.12.2009 ו- 31.12.2010 (פרט/י את חישוביך).
4. הסבר/י (אין צורך בביצוע חישובים או רישום פקודות יומן) מה היו ההשלכות החשבונאיות על הדוחות הכספיים של בארט ושל מגי, אילו בתום תקופת החכירה, הקרקע הייתה עוברת לבעלותה של בארט ללא תשלום נוסף. (בתשובתך לנדרש זה פרט/י את ההבדלים ביחס לתשובתך לנדרש 3 לעיל, בקשר לסעיפי המאזן השונים ולסעיפי הרווח וההפסד).

הערה

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

שאלה מספר 2 (35 נקודות):

1. חברת "קרסו" בע"מ (להלן - "החברה") הינה חברת בניה, הפועלת בעיקר בצפון הארץ, לאור התמחותה בבנייה בתנאי השטח ההרריים השוררים באזור זה.

פרויקט הקמת בית חולים והשקעה באיגרות חוב סדרה א'

2. ביום 31 באוקטובר 2009 ניגשה החברה למכרז שפרסמה חברת "שירותי רפואה בע"מ" להקמת בית חולים בקצרין (להלן - "פרויקט בית החולים"). אגב המכרז התהוו לחברה, ביום 31 באוקטובר 2009, עלויות משפטיות בגין שכר טרחה עורך דין בסך 50,000 ש"ח, אשר שולמו במזומן באותו מועד. בהתאם לתנאי המכרז, ההצעות שהוגשו במסגרת המכרז ביום 31 באוקטובר 2009 הינן סופיות ואינן ניתנות לשינוי לאחר הגשתן.
3. עד ליום 1 בינואר 2010 בחנה חברת "שירותי רפואה בע"מ" את ההצעות שהוגשו במסגרת המכרז שהתקיים ביום 31 באוקטובר 2009. ביום 1 בינואר 2010 פרסמה חברת "שירותי רפואה בע"מ" את תוצאות המכרז והודיע לחברה על זכייתה במכרז להקמת בית החולים. באותו מועד נחתם הסכם בין הצדדים לפיו תקים החברה את בית החולים בהתאם לדרישות חברת "שירותי רפואה בע"מ". הקמת בית החולים החלה במועד חתימת ההסכם והיא צפויה להסתיים ביום 30 בספטמבר 2011. במהלך כל תקופת הקמת בית החולים לא חל שינוי במועד הסיום הצפוי.
4. בהתאם להסכם בין הצדדים וכפי שהוגדר בתנאי המכרז, סכום התמורה הכולל בגין פרויקט בית החולים הינו 1,500,000 ש"ח (להלן - "תמורת ההסכם"). תמורת ההסכם תשולם במלואה במזומן על ידי חברת "שירותי רפואה בע"מ" מיד עם התחלת הקמת בית החולים (כלומר, ביום 1 בינואר 2010), כנגד הוצאת חשבונית מתאימה.
5. ביום 1 בינואר 2010, מיד עם קבלת התמורה בגין פרויקט בית החולים, החליטה החברה להשקיע 50% מתמורת ההסכם ולרכוש בבורסה איגרות חוב סחירות סדרה א' בנות 1 ש"ח ערך נקוב כל אחת, אשר הונפקו ביום 1 בינואר 2009 על ידי חברה א' בבורסה לניירות ערך. חברה א' הנפיקה ביום 1 בינואר 2009, 1,000,000 איגרות חוב סחירות סדרה א' בנות 1 ש"ח ערך נקוב כל אחת. איגרות החוב אינן צמודות ונפרעות ב-4 תשלומי קרן (ערך נקוב) שווים המשולמים מדי שנה החל מיום 31 בדצמבר 2009 ועד ליום 31 בדצמבר 2012. הריבית השנתית הנקובה על יתרת הקרן (ערך נקוב) הבלתי מסולקת הינה קבועה ושווה ל- 6%. הריבית משולמת מדי שנה החל מיום 31 בדצמבר 2009 ועד וכולל מועד הפירעון האחרון של הקרן ביום 31 בדצמבר 2012. רכישת איגרות החוב על ידי החברה ביום 1 בינואר 2010 נעשתה לאחר ביצוע התשלום הראשון של קרן וריבית. כלומר, ביום 1 בינואר 2010 רכשה החברה 750,000 איגרות חוב סחירות סדרה א' בנות 1 ש"ח ערך נקוב כל אחת. התמורה, אשר שולמה בגין רכישת איגרות החוב, לא כללה תשלום בגין עלויות עסקה, שהתהוו לחברה במסגרת רכישת איגרות החוב, בגובה של 10,000 ש"ח. התשלום בגין עלויות העסקה התבצע ביום 1 בינואר 2010. לימים 1 בינואר 2010 ו- 31 בדצמבר 2010 קיימת לחברה הכוונה והיכולת להחזיק באיגרות החוב האמורות עד למועד הפירעון האחרון של הקרן ביום 31 בדצמבר 2012 (ראה/י גם סעיף 11 להלן).
6. עקב הימצאותה של קצרין באזור בעל עדיפות לאומית, זכאית החברה למענק ממשלתי בסך 200,000 ש"ח בגין הפרויקט להקמת בית החולים. המענק הממשלתי יתקבל במלואו עם סיום הקמת בית החולים. בהתאם לתנאי המענק, הזכאות לקבלתו מתגבשת עם התקדמות הקמת בית החולים (ראה/י גם סעיף 17 להלן).

7. להלן נתונים לגבי עלויות שכר עבודה, חומרים ופחת שהתהוו לחברה בגין פרויקט בית החולים במהלך שנת 2010 בלבד:

ש"ח	שכר עובדים
250,000	חומרי גלם (ראה/י סעיף 8 להלן)
100,000	פחת מנוף (ראה/י סעיף 9 להלן)
?	

8. סכום עלויות הפרויקט שהתהוו בשנת 2010 בגין חומרי גלם, כמצוין בסעיף 7 לעיל, כולל חומרי גלם שנרכשו בסכום של 20,000 ש"ח וטרם נצרכו עד ליום 31 בדצמבר 2010.

9. ביום 1 בינואר 2008 רכשה החברה מנוף בסכום של 1,000,000 ש"ח, אשר צפוי לשמש את החברה במסגרת הפרויקטים השונים. אורך החיים השימושיים של המנוף ליום רכישתו הינו 5 שנים, ללא ערך שייר בתום תקופה זו. החברה מפחיתה את המנוף לפי שיטת הקו הישר. החברה נוהגת לייחס את עלויות הפחת של המנוף לפרויקטים השונים בהתאם לשעות העבודה בפועל של המנוף בכל אחד מהפרויקטים ובהתבסס על שעות העבודה הנורמליות של המנוף. בשנת 2010 שימש המנוף במשך 3,000 שעות במסגרת פרויקט בית החולים ו- 500 שעות במסגרת פרויקטים אחרים. בהתאם להערכות החברה לשנת 2010, שעות העבודה הנורמליות של המנוף הינן 5,000 שעות בשנה. השימוש במנוף לצורך פרויקט בית החולים נעשה אך ורק בשנת 2010 (כפי שנצפה מראש).

10. לימים 31 בדצמבר 2009 ו-31 בדצמבר 2010 נאמדו יתרת העלויות העתידיות, הנדרשות להשלמת פרויקט בית החולים, בסך של 900,000 ש"ח ו-300,000 ש"ח, בהתאמה. אומדן יתרת העלויות ליום 31 בדצמבר 2010 אינו כולל את חומרי הגלם שנרכשו וטרם נצרכו לאותו מועד, כמצוין לעיל.

11. ליום 31 בדצמבר 2010 (לאחר תשלום קרן וריבית באותו מועד) מעריכה החברה כי בשל קשיים פיננסיים משמעותיים אליהם נקלעה חברה א', לא תצליח חברה א' לעמוד במלוא התשלומים החוזיים של איגרות החוב סדרה א', וכי רק 80% מתוך יתרת התקבולים החוזיים בגין הקרן והריבית צפויים להתקבל. למועד זה, השווי ההוגן (מחיר הבורסה) של איגרות החוב מסדרה א' המוחזקות על ידי החברה הינו 360,000 ש"ח.

12. החברה אומדת את שיעור ההשלמה בכל חוזי ההקמה על בסיס גמר שלבים הנדסיים. ליום 31 בדצמבר 2010 שיעור ההשלמה בגין פרויקט בית החולים הינו 55%.

השקעה באיגרות חוב סדרה ב'

13. ביום 1 בינואר 2009 רכשה החברה, בתמורה לשוויין ההוגן, 250,000 איגרות חוב סחירות סדרה ב' בנות 1 ש"ח ערך נקוב כל אחת, אשר הונפקו באותו מועד על ידי חברה ב'. איגרות החוב אינן צמודות, תיפרענה ביום 31 בדצמבר 2013 (להלן - "מועד הפירעון") ונושאות ריבית שנתית נקובה בשיעור של 4%. הריבית בגין איגרות החוב משולמת מדי שנה החל מיום 31 בדצמבר 2009 ועד וכולל מועד הפירעון. במסגרת רכישת איגרות החוב התהוו לחברה עלויות עסקה בגובה 5,000 ש"ח, אשר שולמו במזומן ביום 1 בינואר 2009.

14. 70% מאיגרות חוב סדרה ב' נרכשו במטרה להפיק רווחים ממכירתן בטווח הקצר ואילו יתרת איגרות החוב יועדו על ידי החברה במועד ההכרה לראשונה לקטגוריית

"שווי הוגן דרך רווח או הפסד" (הנח"י כי החברה עומדת בתנאים הנדרשים לייעוד כאמור).

15. הרבעון השלישי של שנת 2009 אופיין במפולת חסרת תקדים בהיקפה בשוק ההון. נסיבות אלה מהוות "נסיבות נדירות" כמשמעותן בתקן חשבונאות בינלאומי 39. בהתאם החליטה החברה ביום 30 בספטמבר 2009 כי מכשירים פיננסיים שברשותה המסווגים לקטגוריית "שווי הוגן דרך רווח או הפסד" יסווגו למועד האמור מחוץ לקטגוריה זו, ככל שהדבר מתאפשר לפי כללי החשבונאות המצוינים לעיל. כמו כן, ביום 30 בספטמבר 2009 בחנה החברה מחדש את מטרות השקעתה באגרות החוב סדרה ב' והחליטה להחזיק בכל אגרות החוב סדרה ב' לטווח ארוך (אך לא בהכרח עד למועד הפירעון). שיעור ההיוון השנתי המקובל בשוק ליום 30 בספטמבר 2009 לאגרות חוב בעלות סיכון זהה הינו 9%. החברה עדיין צופה כי מלוא התשלומים בגין אגרות חוב סדרה ב' ישולמו ובמועדם.

16. להלן נתונים אודות שוויין ההוגן של אגרות חוב סדרה ב', המוחזקות על ידי החברה, למועדים מסוימים (לאחר תשלומי ריבית באותם מועדים, אם קיימים):

תאריך	שווי הוגן אג"ח סדרה ב' (בש"ח)
1.1.2009	230,000
30.9.2009	?
31.12.2009/1.1.2010	220,000
31.12.2010	260,000

נתונים נוספים:

17. לפי המדיניות החשבונאית שנבחרה על ידי החברה וכמתאפשר על ידי תקן חשבונאות בינלאומי 20, לצורכי הצגה, מענקים ממשלתיים מוצגים כניכוי מעלות הנכס בגינם התקבלו.

18. החברה מפרסמת את דוחותיה הכספיים מדי שנה ביום 28 בפברואר.

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

נדרש:

1. הצג/י את כל הסעיפים הרלוונטיים בגין פרויקט בית החולים, כפי שיוצגו במאזני חברת "קרסו" בע"מ, לימים 31.12.2009 ו-31.12.2010 ובדוח רווח והפסד לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים (פרט/י חישוביך; אין צורך ברישום פקודות יומן).

2. הצג/י את כל פקודות היומן וכן את כל הסעיפים הרלוונטיים בגין ההשקעות במכשירים הפיננסיים השונים, כפי שיוצגו במאזני חברת "קרסו" בע"מ, לימים 31.12.2009 ו-31.12.2010 ובדוח רווח והפסד לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים (פרט/י חישוביך).

הערה:

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

שאלה מספר 3 (25 נקודות):

1. (9 נקודות)

חברת אסף בע"מ (להלן - "החברה") עוסקת בייצור ובמכירת ציוד תקשורת ומיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 18 (IAS 18). ביום 9 בדצמבר 2009 מכרה החברה ציוד תקשורת מסוג A למפעיל סלולרי בהודו (להלן - "הלקוח"), כאשר תמורת העסקה תשולם ביום 9 בדצמבר 2010. הואיל ולאחר מועד התקיימו כל הקריטריונים להכרה בהכנסה הכירה החברה בדוחותיה הכספיים לשנת 2009 בהכנסה בגין העסקה האמורה.

ביום 1 בדצמבר 2010 התקשרה החברה בהסכם נוסף עם הלקוח האמור למכירת ציוד תקשורת מסוג B. תנאי האשראי, כפי שנקבעו במסגרת הסכם נוסף זה, הם לתקופה של שנתיים.

עד ליום 31 בדצמבר 2010 לא פרע הלקוח את יתרת החוב הקיימת המתייחסת לציוד התקשורת מסוג A, אשר אמורה הייתה להשתלם, כמפורט לעיל, ביום 9 בדצמבר 2010. מבדיקות שערכה החברה בעקבות אי-פירעון החוב עולה כי הלקוח מצוי בקשיים פיננסיים משמעותיים.

נדרש:

- א. בהתייחס לעסקת מכירת ציוד התקשורת מסוג A, פרטי מהן השלכות המתואר לעיל, אם בכלל, על דוחותיה הכספיים של החברה לשנת 2010.
- ב. בהתייחס לעסקת מכירת ציוד התקשורת מסוג B, פרטי מהן השלכות המתואר לעיל, אם בכלל, על דוחותיה הכספיים של החברה לשנת 2010.
- ג. הסבר/י ופרטי/י, כיצד, אם בכלל, הייתה משתנה תשובתך לסעיף ב' לעיל, במידה שהסכם מכירת ציוד התקשורת מסוג B היה קובע כי הבעלות בגין ציוד התקשורת תועבר ללקוח כעבור שנתיים במקביל להעברת התשלום הנדרש בהתאם להסכם.

הערה:

בתשובתך נא התייחס/י באופן פרטני לסעיפי הרווח והפסד וסעיפי המאזן השונים שמושפעים מהעסקאות המתוארות.

2. (8 נקודות)

חברת נעם-סל בע"מ (להלן - "החברה") הינה קמעונאית של מוצרי מזון, המפעילה מאות סניפים ברחבי הארץ. החברה מפעילה מועדון לקוחות המעניק הטבות ומבצעים שונים. בהתאם לאחד מסוגי ההטבות, החברה שולחת בדואר זיכוי לחברי מועדון הלקוחות בשיעור של 3% מסך רכישותיהם השנתיות, כאשר הזיכוי ניתן לניצול רק במעמד עסקת רכישה נוספת (כלומר, לקוח אינו יכול לפדות ו/או לנצל את הזיכוי בדרך אחרת, מלבד בעת רכישה מוצרים נוספים של החברה). הזיכוי האמור נשלח לחברי המועדון מדי תחילת שנה בגין הרכישות שביצעו במהלך השנה הקודמת והוא ניתן לניצול על פני תקופה של ארבע שנים בלבד. לכשינוצל הזיכוי יופחת סכום הזיכוי מסכום עסקת הרכישה הנוספת. לדוגמה, בגין חבר מועדון הלקוחות, אשר בשנת 2008 היקף רכישותיו השנתיות מסתכם ל- 7,000 ש"ח, יישלח ביום 1 בינואר 2009 זיכוי בגובה של 210 ש"ח, הניתן לניצול עד ליום 1 בינואר 2013.

בשנים 2010 ו- 2011 היקף המכירות ללקוחות הנמנים על מועדון הלקוחות של החברה הסתכם ב- 30,000 אלפי ש"ח ו- 35,000 אלפי ש"ח, בהתאמה. מלוא תמורת העסקאות האמורות שולמה במזומן עד לתום כל אחת מהשנים. במהלך כל שנת 2010 (לרבות, ליום 31 בדצמבר 2010) מעריכה החברה כי 8% מהזיכויים, המתייחסים לעסקאות מכירה של אותה שנה, יפקעו ללא ניצול ביום 1 בינואר 2015. במהלך שנת 2011 נוצלו 20% מהזיכויים שהוענקו ביום 1 בינואר 2011 המתייחסים למכירות לחברי מועדון הלקוחות שהתרחשו בשנת 2010. ליום 31 בדצמבר 2011 מעריכה החברה, כי מכלל הזיכויים שהוענקו כמפורט לעיל ביום 1 בינואר 2011, 10% יפקעו ללא ניצול ביום 1 בינואר 2015. במהלך כל שנת 2011 (לרבות, ליום 31 בדצמבר 2011) מעריכה החברה כי 12% מהזיכויים, המתייחסים לעסקאות מכירה של אותה שנה, יפקעו ללא ניצול ביום 1 בינואר 2016.

נדרש:

- א. הצג/י את כל פקודות היומן, כפי שתירשמה בדוחותיה הכספיים של החברה לשנת 2010 ואת היתרות המאזניות הרלוונטיות ליום 31 בדצמבר 2010 (פרט/י חישוביך).
- ב. הצג/י את כל פקודות היומן, כפי שתירשמה בדוחותיה הכספיים של החברה לשנת 2011 ואת היתרות המאזניות הרלוונטיות ליום 31 בדצמבר 2011 (פרט/י חישוביך).

3. (8 נקודות)

- חברת תמר-נדל"ן בע"מ (להלן - "החברה") עוסקת בייזום ובהקמת נדל"ן. עד ליום 31 בדצמבר 2009 בבעלות החברה קרקע בת"א הנכללת במסגרת מלאי הקרקעות של החברה המיועדות למכירה במהלך העסקים הרגיל. בהתאם לתקנות כלליות שהוצאו על ידי הרשות המקומית, ניתן לבנות על הקרקע האמורה, בכפוף לקבלת היתרי בנייה ספציפיים, מבנה למגורים, נדל"ן מסחרי (כדוגמת קניון, מבנה משרדים או תחנת דלק), מוזיאון, פארק שעשועים או להשתמש בקרקע לטובת גידולים חקלאיים. תקנות אלה חלות על כל הקרקעות, באשר הן, בתחום שיפוטה של הרשות המקומית.
- עד ליום 31 בדצמבר 2009 לא פנתה החברה לרשות המקומית בבקשה למתן היתרי בנייה ספציפיים.
- ביום 31 בדצמבר 2009 התקשרה החברה בהסכם, שאינו ניתן לביטול, עם חברת שלי בע"מ (להלן - "חברת שלי"). להלן עיקרי ההסכם האמור:
- כל תמורת ההסכם, בסך של 50,000 אלפי ש"ח, שולמה מיידית ביום 31 בדצמבר 2009.
 - זכויות הבעלות המתייחסות לקרקע הועברו כבר במועד חתימת ההסכם (31 בדצמבר 2009) לידי חברת שלי.
 - לאור ניסיונה רב השנים של החברה בפעילות מול הרשות המקומית, תפעל החברה לסייע לחברת שלי בע"מ להשיג היתרי בנייה בהתאם לשימוש שתחפוץ חברת שלי לעשות בקרקע. סיוע כאמור יכלול, בין היתר, סיוע בהכנה ובגיבוש של תכנית בנייה בהתאם למטרת השימוש בקרקע (אשר תיקבע, כאמור לעיל, על ידי חברת שלי), סיוע בהכנת הפנייה לרשות המקומית והשתתפות, לצד חברת שלי, בדיונים עם הרשות המקומית.
 - בהתאם למטרת השימוש בקרקע, ולאחר שיושגו היתרי הבנייה המתאימים, תקים החברה את המבנה על הקרקע האמורה (לדוגמה, הקמת מבנה למגורים או מבנה משרדים).
 - בתום תקופת ההקמה, תעניק החברה לחברת שלי שירותי תחזוקה בהתייחס למבנה האמור לתקופה של שנה.

נדרש:

לתאר את הטיפול החשבונאי ומכלול ההשלכות החשבונאיות בגין העסקה האמורה על דוחותיה הכספיים של חברת תמר-נדל"ן בע"מ לשנת 2009 ובשנים עוקבות עד לתום מתן שירותי התחזוקה (פרט/י ונמק/י תשובתך). בתשובתך, התייחס/י, בין היתר, גם למודל ההכרה בהכנסה שיושם במסגרת הדוחות הכספיים הנזכרים לעיל והסיבות ליישום מודל כאמור, על בסיס קביעות IFRIC 15 ("הסכמים להקמת נדל"ן").