

**עבודות על-פי חוזה ביצוע**  
**תקן חשבונאות מספר 4 - יולי 1999**

**תוכן עניינים**

**סעיפים**

2 - 1	<b>מבוא</b>
	<b>התקן</b>
3	הגדרות
4	מרכיבי ההכנסה
6 - 5	הכרה בהכנסה
7	מרכיבי העלויות
8	עלויות טרום - חוזה
9	קיבוץ ופיצול עבודות
10	שינויים ותוספות לחוזה הביצוע
11	קביעת שיעור ההשלמה
15 - 12	קביעת הרווח וההכנסה
16	הפרשה להפסדים חזויים
19 - 17	הצגה וגילוי בדוחות הכספיים
20	תחילה והוראות מעבר
	<b>דברי הסבר</b>
25 - 21	רקע
26	הגדרות
28 - 27	מרכיבי ההכנסה
35 - 29	הכרה בהכנסה

## תוכן עניינים - המשך

### סעיפים

39 - 36

40

42 - 41

44 - 43

49 - 45

51 - 50

### דברי הסבר - המשך

מרכיבי העלויות

עלויות טרום חוזה

קיבוץ ופיצול עבודות

קביעת שיעור ההשלמה

הצגה וגילוי בדוחות הכספיים

תחילה והוראות מעבר

### נספח

הדגמה

## עבודות על-פי חוזה ביצוע

תקן חשבונאות מספר 4 - יולי 1999

תקני החשבונאות וההנחיות המקצועיות המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות אינם חלים על פריטים לא מהותיים. המבוא, דברי ההסבר והנספחים שבתקן זה אינם באים להוסיף על כללי החשבונאות המצויים בגוף התקן או לגרוע מהם. במקרה של שוני בין האמור במבוא, בדברי ההסבר או בנספחים, לבין האמור בגוף התקן, הוראותיו של האחרון הן המחייבות.

### מבוא

1. תקן זה קובע כללי חשבונאות לעניין ההכרה בהכנסות ובהוצאות ולעניין אופן המדידה וההצגה של נכסים והתחייבויות הנובעים מעבודות על פי חוזה ביצוע.
2. תקן זה יחד עם תקני חשבונאות מספר 2 ו-3 מחליפים את גילוי דעת 6 של לשכת רואי חשבון בישראל.

### תקן

#### הגדרות

3. א. עבודה על פי חוזה ביצוע (להלן "עבודה")  
עבודה הנעשית על פי הזמנה של לקוח ובהתאם למפרט ספציפי והמתייחסת לבניה או לייצור נכס, כאשר תחילת הביצוע היא בתקופת דיווח אחת וסיומה בתקופת דיווח אחרת.
- ב. קבלן מבצע  
יחידה עסקית המבצעת עבודות על פי חוזה ביצוע.
- ג. שיטת שיעור ההשלמה  
שיטה לפיה מוכרת ההכנסה מעבודה והעלויות המיוחסות לה, בהתחשב בקצב התקדמות ביצוע העבודה באופן שהדוחות הכספיים משקפים את התוצאות שמקורן בחלק העבודה שבוצע בתקופה המדווחת.

**מרכיבי ההכנסה**

4. א. הכנסה מעבודה תכלול את המרכיבים הבאים :
- (1) הסכום הבסיסי של ההכנסות, כמוסכם בחוזה;
  - (2) שינויים ותוספות לחוזה;
  - (3) תשלומי עידוד, פרמיה, בונוסים, קנסות והחזרים על פי החוזה;
  - (4) שיפוי מהלקוח (בגין עיכובים בעטיו, ביטול ההזמנה או רכיבים שלה וכד');;
  - (5) הכנסות במסגרת העבודה מגופים שלישיים, כגון תמיכה מגופים ממשלתיים או מקומיים;
  - (6) התמורה בגין חומרים וציוד הנרכשים עבור מזמין העבודה על ידי הקבלן, אם לקבלן אחריות על אפיונם, איכותם וקבילותם.
- ב. לעניין פסקאות 3,4,5 - הסכומים יכללו כאשר הם ניתנים לאומדן מהימן וצפויים (probable) להתממש.

**הכרה בהכנסה**

5. א. ההכנסה תוכר על פי שיטת שיעור ההשלמה, ובלבד שמתקיימים כל התנאים הבאים :
- (1) ההכנסות ידועות או ניתנות לאומדן מהימן.
  - (2) גביית ההכנסות צפויה (probable).
  - (3) העלויות הכרוכות בביצוע העבודה ידועות, או ניתנות לאומדן מהימן.
  - (4) לא קיימת אי ודאות מהותית באשר ליכולת הקבלן המבצע להשלים את העבודה ולעמוד בתנאים החוזיים עם הלקוח.
  - (5) שיעור ההשלמה ניתן לאומדן מהימן.

- ב. לגבי עבודה של הקמת בניינים חייב להתקיים גם תנאי נוסף להכרה בהכנסה והוא ששיעור ההשלמה של העבודה הגיע לכדי 25%.
- ג. כל עוד לא מתקיימים כל התנאים המנויים בפסקאות א' ו-ב' לעיל, תוכר ההכנסה בגובה העלויות שהוצאו אשר השבתן צפויה (probable) (להלן "הצגת מרווח אפשרי").
6. קבלן המבצע עבודות רבות שמשך ביצוען קצר (פחות משנה) יוכל לדחות את ההכרה בהכנסה עד גמר ביצוע העבודות ומסירתן, אם הדחייה כאמור לא תביא לעיוות בתוצאות העסקיות.

#### מרכיבי העלויות

7. א. עלויות העבודה יכללו את העלויות הישירות המזוהות בלעדית עם העבודה ואת החלק שמיוחס לעבודה מתוך העלויות העקיפות המשותפות לה ולעבודות אחרות.
- ב. העלויות הישירות יכללו:
- (1) חומרים ושכר עבודה (כולל ניהול העבודה והפיקוח עליה);
  - (2) עבודות קבלני משנה;
  - (3) פחת והוצאות הפעלה ואחזקה של מוצבה וציוד ששימשו בלעדית את העבודה;
  - (4) עלות העברת ציוד וחומרים לאתר העבודה וממנו;
  - (5) עלויות הכרוכות בהסכמי אחריות;
  - (6) ביטוח;
  - (7) שכר יועצים מקצועיים;
  - (8) עלויות אחרות שניתן לזהותן באופן ברור עם העבודה ולמודדן באופן מהימן.

- ג. העלויות העקיפות המשותפות יכללו בין השאר:
- (1) פחת והוצאות הפעלה ואחזקה של מוצבה וציוד שהועסקו במספר עבודות;
  - (2) עלויות ניהול עבודה ופיקוח המשותפות לכמה עבודות;
  - (3) עלויות של תכנון וסיוע טכני;
  - (4) עלויות ניהול השכר של עובדי הביצוע;
  - (5) עלויות ניהול מלאי ורכש החומרים.
- ד. העלויות העקיפות המשותפות ייוחסו לעבודה על בסיס סביר אשר משקף במידת האפשר את צריכת העלויות המשותפות על ידי העבודה והמיושם באופן עקיב.
- ה. ההוצאות כדלהלן הן הוצאות תקופתיות ואין לזקפן לעלות העבודה, פרט לעלויות שניתן לזהותן בצורה ברורה ומובהקת עם העבודה הבודדת ועמה בלבד:
- (1) הוצאות הנהלה וכלליות.
  - (2) הוצאות מכירה.
  - (3) הוצאות מחקר ופיתוח.
- ו. עלויות שלא ניתן לייחסן באופן סביר לעבודה מסוימת ואשר לא נקבע שיפוי בגינן בחוזה לא יכללו בעלות העבודה וייחשבו כהוצאות תקופתיות, כגון: פחת של מוצבה וציוד שלא נעשה בהם שימוש לצורכי חוזה מסוים.
- ז. עלויות אשראי ייזקפו למלאי עבודות בביצוע על פי הכללים שנקבעו בתקן חשבונאות מס' 3 - היוון עלויות אשראי.

#### עלויות טרום-חוזה

8. עלויות שנגרמו על מנת להשיג עבודה, יהוו חלק מעלויות העבודה אם ניתן לזהותן באופן נפרד, למדוד אותן באופן מהימן וצפוי (probable) שהחוזה אמנם יושג. הוכרו עלויות הנגרמות להשגת חוזה כהוצאה שוטפת בתקופה בה הן נגרמו, שוב לא יכללו בעלויות העבודה, גם אם החוזה הושג בתקופת דיווח מאוחרת יותר.

**קיבוץ ופיצול עבודות**

9. א. יש לקבץ עבודות המבוצעות לפי חוזים נפרדים שנחתמו עם לקוח אחד או עם מספר לקוחות לחוזה ביצוע אחד, בהתקיים כל התנאים הבאים:

- (1) נוהל בגין העבודות משא ומתן במקשה אחת;
- (2) העבודות כה קשורות זו בזו שהן מהוות למעשה עבודה אחת;
- (3) העבודות מבוצעות במקביל או ברצף מתמשך.

ב. יש לפצל עבודות שונות הכלולות בחוזה ביצוע אחד לעבודות נפרדות בהתקיים כל התנאים הבאים:

- (1) הוגשו הצעות נפרדות לגבי כל עבודה;
- (2) הכללתה של כל אחת מהעבודות בחוזה הביצוע הייתה תוצאה של משא ומתן נפרד;
- (3) ניתן לזהות את הכנסותיהן ועלויותיהן הנפרדות של העבודות;
- (4) אין קשר חוזי בין העבודות המתנה את קבלת התמורה מאחת מהן או את ביצועה בביצועה של העבודה האחרת.

**שינויים ותוספות לחוזה הביצוע**

10. שינויים ותוספות לחוזה ביצוע קיים ייחשבו כחוזה ביצוע נפרד כאשר המוצר או השירות הכלולים בשינוי או בתוספת שונים מהותית מאלו הכלולים בחוזה המקורי או כאשר מחיר השינויים והתוספות נקבע במשא ומתן נפרד ואינו תלוי במחירים שנקבעו בחוזה המקורי.

**קביעת שיעור ההשלמה**

11. א. שיעור ההשלמה יכול להיאמד בדרכים שונות, כגון, על בסיס העלות בפועל מול העלות הכוללת החזויה (להלן: "בסיס העלות"), על בסיס גמר שלבים הנדסיים של העבודה, או, על בסיס אספקה של יחידות, אם העבודה היא

- אספקה של יחידות הומוגניות במחיר קבוע ליחידה או במחיר כולל קבוע.
- ב. הדרך לקביעת שיעור ההשלמה תיושם באופן עקיב לגבי כל חוזי הביצוע בעלי מאפיינים דומים.
- ג. כאשר שיעור ההשלמה נקבע על בסיס העלות, לא יכללו במניין העלויות שהושקעו בחישוב השיעור עלויות שאינן מצביעות על התקדמות העבודה, כגון: עלויות שהווננו, עלויות שטרם נצרכו, מקדמות ששולמו לקבלני משנה וכן עלותם של חומרים וציוד נלווים שנרכשו מצד ג' וסופקו למזמין העבודה כמות שהם או בשינויים שאינם מהותיים.
- ד. כאשר העבודה מהווה אספקת יחידות זהות וחזויות הזמנה או הזמנות נוספות מעבר להזמנה הראשונית, העלויות הראשוניות המאפיינות את סידרת היצור הראשונה, אך אינן חזויות לחזור בהזמנות הבאות (כגון עלות השתתפות במכרז הראשוני, עלות כינון, מכשור ספציפי, הכשרת עובדים וכד') ייפרסו על פני ההזמנה הקיימת ואותן ההזמנות הצפויות (probable) בעתיד.

#### קביעת הרווח וההכנסה

12. הרווח המצטבר מעבודה לסוף תקופת הדיווח יהיה שווה לסכום הרווח הכולל החזוי מאותה עבודה כשהוא מוכפל בשיעור ההשלמה של העבודה לסוף תקופת הדיווח.
13. הרווח מעבודה לתקופת הדיווח יהיה ההפרש שבין הרווח המצטבר מאותה עבודה לסוף תקופת הדיווח לבין הרווח המצטבר ממנה לסוף תקופת הדיווח הקודמת.
14. כאשר שיעור ההשלמה נקבע על בסיס העלות, תיקבע ההכנסה המצטברת מהעבודה בגובה העלות המצטברת בגין אותה עבודה בתוספת הרווח המצטבר שהוכר בגינה על פי ס' 12 לעיל.
15. כאשר שיעור ההשלמה נקבע שלא על בסיס העלות, תיקבע ההכנסה המצטברת מהעבודה לפי אחד משני האופנים הבאים:
- א. האופן שנקבע בסעיף 14 לעיל;



ב. בגובה שיעור ההשלמה לסוף התקופה כשהוא מוכפל בהכנסה הכוללת החזויה. במקרה זה תהיה העלות המצטברת של העבודה שתיזקף כנגד ההכנסות שווה לשיעור ההשלמה כשהוא מוכפל בעלות החזויה הכוללת של העבודה.

#### הפרשה להפסדים חזויים

16. א. כאשר העלויות החזויות של העבודה עולות על ההכנסות החזויות ממנה יש להכיר מיד בכל ההפסד החזוי וזאת גם אם טרם הוחל בביצוע העבודה.

ב. אין לקזז הפסד חזוי מעבודה אחת כנגד רווח חזוי מעבודות אחרות אלא אם כל העבודות האמורות קובצו לפי סעיף 9 א' לעיל.

#### הצגה וגילוי בדוחות הכספיים

17. הצגה במאזן:

א. בצד הנכסים:

(1) עבודות בביצוע לפי העלות בניכוי חלק העלויות שנזקף להכנסות והפרשה להפסדים ובניכוי עודף תקבולים מלקוחות ע"ח ביצוע עבודות על סכום ההכנסות שהוכרו.

(2) חייבים - הכנסות לקבל: סכום ההכנסות שהוכרו בניכוי תקבולים ע"ח ביצוע עבודות.

ב. בצד ההתחייבויות:

זכאים - מזמיני עבודה:

תקבולים ע"ח ביצוע העבודות בניכוי הכנסות שהוכרו, ויתרות זכות שנוצרו על פי פסקה א' (1) לעיל.

18. הצגה בדוח רווח והפסד:

הכנסות מביצוע עבודות ועלות העבודות שבוצעו, לרבות הפרשה להפסדים.

19. קבלן מבצע ייתן גילוי באשר ל:

- א. שיטת ההכרה בהכנסה.
- ב. הדרך שבה נקבע שיעור ההשלמה.
- ג. ההיקף הכספי של חוזים שנחתמו במשך תקופת הדיווח.
- ד. יתרת ההיקף הכספי של החוזים הקיימים אשר טרם הוכרה כהכנסה עד יום המאזן.
- ה. פירוט המרכיבים העיקריים של עבודות בביצוע, כדלקמן: עלויות שנצברו, חלק העלויות שנזקף להכנסה, הפרשה להפסדים ועודף תקבולים מלקוחות על הסכום שהוכר כהכנסה.
- ו. הפעילות (הכנסות ועלויות) בגינה הוכר רווח או הפסד בתקופת הדיווח ומרכיבי החישוב של פעילות זו.<sup>1</sup>
- ז. פירוט המרכיבים העיקריים הכלולים בעלות העבודות. הפירוט יכלול את יתרות המלאי לתחילת התקופה ולסופה; העלויות העיקריות בתקופה, כגון: חומרים, שכר עבודה, קבלני משנה ופחת; ההפרשה להפסדים חזויים בתחילת התקופה ובסופה וכן כל סכום של שינוי באומדנים בקביעת התוצאות של תקופות קודמות שיש לו השפעה מהותית על הרווח בתקופה השוטפת.

#### תחילה והוראות מעבר

- א. 20. התקן יחול על דוחות כספיים הנערכים לתקופות דיווח המתחילות לאחר 31.12.1999 הועדה מעודדת יישום מוקדם של תקן זה.

<sup>1</sup> חישוב הפעילות הנ"ל יתקבל באופן הבא:  
סך ההכנסות והעלויות המדווחות לתקופה

**בניכוי:** הכנסות ועלויות בגין עבודות שבתקופת הדיווח הייתה ההכרה בהכנסה מהן בשיטת הצגת מרווח אפס  
**בתוספת:** הכנסות ועלויות שנרשמו בתקופות קודמות בגין עבודות שההכרה בהכנסה מהן נעשתה בעבר בשיטת הצגת מרווח אפס ובתקופת הדיווח בשיטת שיעור ההשלמה.

ב. בעת יישום תקן זה לראשונה תחושב ההשפעה המצטברת לתחילת השנה ותוצג כסעיף נפרד בדוח רווח והפסד של השנה שבה מיושם התקן לראשונה, ללא צורך בנתוני פרו-פורמה לתקופות קודמות.

## דברי הסבר

### רקע

21. גילוי דעת 6 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "טיפול חשבונאי בהקמת בניינים למכירה ובעבודות קבלנות" טיפל בשני סוגי פעילויות: הקמת יחידות בניה למכירה ועבודות מתמשכות לפי הזמנה. מאחר שבמקצוע בארץ השתרשו המונחים "קבלן בונה" ו"קבלן מבצע" לציון התאגידים העוסקים בפעילויות אלו, החליטה הועדה להמשיך להשתמש במונחים אלה, על אף שאין הם מתארים במדויק את מהות אותם התאגידים (המונחים המקבילים בעולם הם "Developer" ו-"Builder" ל"קבלן בונה" ו-"Contractor", ל"קבלן מבצע").
22. מאחר שקיים שוני בין קבלן בונה לבין קבלן מבצע באשר לאופי הפעילות הכלכלית שלהם ורמת אי הוודאות הכרוכה בה, הוחלט לפצל את הטיפול בשני סוגי הפעילות. תקן חשבונאות מס' 2 מטפל בקבלן בונה ותקן זה מטפל בעבודות על פי חוזה ביצוע (קבלן מבצע).
23. במרוצת השנים שחלפו מאז הוציאה הלשכה בשנת 1971 את גילוי דעת מס' 6, פורסמו בעולם כמה תקנים המתייחסים לעבודות על פי חוזה ביצוע, כאשר הבולטים שבהם הם:
- תקן בינלאומי בחשבונאות (IAS) מס' 11 בדבר "טיפול חשבונאי בחוזה הקמה" שפורסם באופן מקורי בשנת 1979 ואשר גרסתו המתוקנת האחרונה התפרסמה ב-1993.<sup>2</sup>

<sup>2</sup> International Accounting Standard (IAS) No. 11 (Revised 1993) - Construction Contracts.

- מצג עמדה (SOP) מס' 81-1 מיוולי 1981 שפרסמה הלשכה האמריקאית של רואי חשבון ועניינו "טיפול חשבונאי בביצוע חוזים מסוג הקמה ומסוג ייצור".<sup>3</sup>

24. המגמות המשתקפות בתקנים החדשים שפורסמו בעולם חייבו עיון מחדש בהמלצות הכלולות בגילוי דעת 6. הצורך בעדכון של גילוי הדעת הנ"ל נובע גם מהניסיון שנצבר מיישומו. יישומו של גילוי הדעת אף הביא במקרים רבים לדחיית ההכנסה למשך פרק זמן ארוך, דבר שעיוות את תוצאות הפעילות של העסק.
25. התקן מתייחס לטיפול החשבונאי בהכנסות ועלויות הנובעות מעבודות על פי חוזה ביצוע כאשר תחילת הביצוע היא בתקופת דיווח אחת וסיומה בתקופת דיווח אחרת. הסוגיה העיקרית בפעילויות אלו הנה אופן ההקצאה של ההכנסות והעלויות בין התקופות החשבונאיות שעל פניהן נמשכת העבודה.

#### הגדרות

26. התקן מתייחס לעבודות שתחילת ביצוען בתקופת דיווח אחת וסיומן בתקופת דיווח אחרת (ראה סעיף 3.א.).  
קיימים שני סוגים עיקריים של חוזה ביצוע:
- א. חוזה במחיר קבוע - הנו חוזה בו הקבלן מסכים עם מזמין העבודה על מחיר קבוע לכלל העבודה או על מחיר קבוע ליחידה. מחירים אלה עשויים להשתנות כפוף לתשלומי עידוד, הצמדה ו/או קנס פיגורים, כמוסכם בחוזה.
- ב. חוזה לפי עלות בתוספת רווח - הנו חוזה לפיו זכאי הקבלן להחזר עלויות מוסכמות, בתוספת רווח המחושב בדרך כלל כאחוז מהעלות.

התקן חל על שני סוגי החוזים.

<sup>3</sup> Statement of Position 81-1: Accounting for Performance of Construction-type and Certain Production Contracts (1981).

**מרכיבי ההכנסה**

27. אומדן ההכנסה החזויה מעבודה (הנחוץ לצורך חישוב הרווח) יעשה בחתך מרכיבי ההכנסה המנויים בסעיף 4. יש הבדל בדרגת אי הודאות של מרכיבי הכנסה שונים. כך, למשל, יש ודאות גבוהה יחסית לגבי קבלת הסכום הבסיסי עליו הוסכם בחוזה (סעיף 4 א' (1)) אך ודאות נמוכה הרבה יותר לגבי מרכיבים כמו תשלומי עידוד (סעיף 4 א' (3)), דרישות שיפוי מלקוח (סעיף 4 א' (4)) או תמיכה מגופים שלישיים (סעיף 4 א' (5)). לפיכך, נדרשת רמת ביטחון גבוהה לגבי כל אחד מהמרכיבים המנויים בסעיפים 4 א' (2) עד (5), קודם שאותו מרכיב יהווה חלק מההכנסה החזויה. ברוח זו, ייכללו בהכנסה החזויה תשלומי עידוד רק כאשר העבודה הנה בשלב מתקדם המאפשר צפייה לקבלת תשלומים אלה, ודרישות שיפוי מלקוח - רק כאשר צפוי (probable) (על סמך משא ומתן מתקדם) שהלקוח יסכים להן.

28. בעבודות לא מעטות, רוכש הקבלן עבור מזמין העבודה חומרים וציוד מגופים שלישיים, כחלק מהעבודה. באותם מקרים בהם מעורבותו של הקבלן היא של איש ביניים בלבד, ללא אחריות מצדו על אפיונם של אותם חומרים וציוד, איכותם או קבילותם על ידי המזמין, לא תיראה התמורה בגין אותם חומרים וציוד בגדר הכנסה של העבודה ועלותם לא תיראה כעלות אותה עבודה. הרווח מפעילות זו ייכלל בהכנסות אחרות.

**ההכרה בהכנסה**

29. ברירת המחדל לדיווח על עבודות על פי חוזה ביצוע הנה שיטת שיעור ההשלמה. ואולם, מאחר שיישום השיטה מחייב שימוש נרחב באומדנים, הרי שאיכותם של אלה, בכל הנוגע לתמורות, לעלויות ולגבייה, היא תנאי מוקדם לשימוש בשיטה (סעיפים 5א' (1) עד (3)).

30. הכנתם של אומדנים מהימנים מחייבת את קיומה בעסק של מערכת אמינה של תקציב ובקרה המאפשרת לקבלן השוואה שיטתית של העלויות בפועל מול אלו שנצפו.

31. יכולת ההשוואה בין האומדנים והביצוע בפועל משתפרת כאשר תחזית העלויות היא באותה דרגת פירוט בה נרשמות העלויות בספרים, מכילה את מרכיבי הכמות והמחיר של התשומות העיקריות ונבחנת מחדש מדי תקופה.

32. השימוש בשיטת שיעור ההשלמה מותנה בין השאר ביכולת (הטכנולוגית והכלכלית) של הקבלן להשלים את העבודה ולעמוד בתנאי ההתקשרות עם הלקוח (סעיף 5א' (4)).
33. דוגמאות למצבים בהם עשויה להיות קיימת אי וודאות משמעותית בקשר לעלויות או לאפשרות הביצוע הן: (א) קיומן של תביעות משפטיות; (ב) קיומם של שלבים קריטיים שטרם בוצעו ואשר יקבעו את התכנות העבודה; (ג) ביצוע של חלק זעיר מהעבודה שעדיין לא מאפשר אומדן מהימן של יתרת העלויות.
34. כל עוד לא מתקיימים התנאים המאפשרים את השימוש בשיטת שיעור ההשלמה, תוצגנה תוצאות הפעילות בהצגת מרווח אפס (המוגדרת בסעיף 5 ג') וינתן גילוי להכנסות ולעלויות שהוצגו על פי שיטה זו (ראה סעיף 19 ו'). שיטת העבודות הגמורות שהייתה מותרת על פי גילוי דעת 6, שוב אינה מותרת. לשיטת העבודות הגמורות מספר חסרונות בולטים: היא שמרנית יתר על המידה, במיוחד נוכח התפתחותן של מערכות מידע שהביאו לשיפור ביכולת להפיק אומדנים מהימנים יותר של הכנסות ועלויות. בניגוד לשיטת שיעור ההשלמה, שיטת העבודות הגמורות אינה משקפת באופן שוטף את היקף הפעילות של העסק. היא גם עשויה להביא לכך שהרווח מהעבודות יוכר בעיתוי שרירותי. אלו הן גם הסיבות שהביאו לדחיית השיטה גם על ידי התקן הבינלאומי בחשבונאות (I.A.S) מספר 11. למרות האמור לעיל ניתן לדחות את ההכרה בהכנסה עד לגמר העבודה ומסירתה, משיקולי עלות תועלת, בנסיבות המתוארות בסעיף 6.
35. הוועדה החליטה לא לקבוע סף מינימלי לביצוע לפני שתוכר הכנסה כיוון שהסף (במונחי אחוז השלמה) אינו מודד בצורה מדויקת את דרגת אי הוודאות הטמונה עדיין בחוזה. הגורמים המשפיעים על אי הוודאות בתוצאות העסקיות מהעבודה מיוצגים על ידי תנאי ההכרה בהכנסה המנויים בסעיף 5 של התקן. משהתמלאו תנאים אלה, מן הראוי להתחיל להכיר בהכנסה מהעבודה, בין אם התמלאו תנאי סף כלשהו ובין אם לאו. האחידות שלכאורה נוצרת על ידי קיומו של סף אחד לכל המדווחים והמצבים אף היא מטעה שכן גורמים כמו ניסיונו של הקבלן, מצב הענף או גודלו המוחלט והיחסי של הפרויקט עשויים להביא לכך שדרגת אי הוודאות הטמונה בפרויקטים הנמצאים באותו שיעור ביצוע, שונה לחלוטין. יחד עם זאת, מאחר שלגבי הקמת בניינים על ידי קבלן בונה, נקבע בתקן מס' 2 סף ביצוע של 25%, ראתה הוועדה לנכון לדרוש תנאי זה גם לגבי קבלן מבצע העוסק בפעילות הקמת בניינים (ראה סעיף 5ב').

**מרכיבי העלויות**

36. עלות ביצוע חוזה מורכבת מעלויות ישירות המזוהות בלעדית עם העבודה ומעלויות משותפות לה ולעבודות אחרות. דוגמאות לעלויות מסוגים אלו מופיעות בסעיף 7 לתקן. העמסת עלויות משותפות תעשה על בסיס המשקף במידת האפשר את צריכת העלויות המשותפות על ידי העבודה. כך למשל עשויה העלות של מנוף המשרת מספר עבודות להיות מיוחסת לעבודות השונות על פי זמן השימוש היחסי של כל עבודה במנוף ואילו עלות הקשורה בחדר אוכל לעובדים המועסקים בכמה עבודות באתרים סמוכים עשויה להיות מיוחסת על פי מספר העובדים המועסקים בכל אחת מהעבודות.
37. הוצאות הנהלה וכלליות מייצגות לפי מהותן את העלויות הכרוכות בתשתית הארגונית והניהולית הנחוצה לקיומו של העסק. הוצאות אלו אינן קשורות על פי רוב לפעילות או לעבודה ספציפית ואף לא ניתן להימנע מהן על ידי ביטולה של עבודה זו או אחרת. מכאן, שהוצאות אלו הן הוצאות תקופתיות.
38. יחד עם זאת, קיימות עלויות ניהול הקשורות לעבודות ספציפיות והמהוות עלויות ישירות של העבודה. הדוגמה הבולטת ביותר לכך היא זו של עלויות ניהול העבודה באתר של עבודת בנייה.
39. בכל מקרה, לא יהוונו עלויות הנהלה מינימליות הנחוצות להפעלת החברה (כמו שכרו של המנכ"ל והעלות של לשכתו, עלותה של מנהלה אזורית המטפלת במספר עבודות וכד') שאינן בלעדיות לעבודה ספציפית ואשר מייצגות את התשתית הניהולית של העסק בכללו.

**עלויות טרום חוזה**

40. לעתים, על מנת לזכות בחוזה ביצוע, על היחידה העסקית להיערך לכך במיוחד. הערכות זו כרוכה בהוצאות שונות. דוגמה להערכות שכזו היא זו הכרוכה בהשתתפות במכרז. על מנת להביא להקבלה טובה יותר של הכנסות והוצאות קובע התקן (ראה סעיף 8) שעלויות טרום חוזה המזוהות עם החוזה ואך ורק אתו יידחו אם אכן צפוי שהחוזה יושג.

**קיבוץ ופיצול עבודות**

41. ככלל, כל חוזה מייצג עבודה נפרדת. ואולם, קיימות נסיבות בהן יש לראות חוזה אחד כמייצג מספר עבודות ונסיבות אחרות בהן יש לראות בקבוצה של חוזים עבודה אחת. מאחר שמדידת הרווח מהעבודה רגישה לזיהוי חוזה הביצוע אשר לגביו נמדדים ההכנסות, ההוצאות והרווח, מקדיש התקן פרק מיוחד לנסיבות בהן יש לפצל או לאחד חוזי ביצוע שונים למרכז רווח אחד.
42. לעתים מנוסחים חוזי ביצוע, בעיקר בענף התשתיות, באופן שסכום החוזה הכולל מפורק ליחידות מדידה הנקבעות בחוזה ולתעריף בגינן, כאשר החשבונות מוגשים על פי ביצוע יחידות המדידה. כך למשל, חוזה לסלילת כביש תמורת סכום כולל מסוים עשוי לפרט יחידות מדידה כמו מע"ק של עפר שפונה, מ"ר של אספלט שנסלל, מספר עמודי תאורה וכד', והקבלן מגיש חשבונות על פי ביצוע יחידות אלו. קיימות חברות בארץ המשתמשות לצורך ההכרה בהכנסה מחוזים שכאלה בשיטה המכונה "שיטת העבודות המדודות". לפי שיטה זו נרשמות ההכנסות והעלויות על פי בסיס ביצוע העבודה בפועל והחשבונות שאושרו בהתאם על ידי מזמיני העבודה, ולפי תעריף לכל יחידת מדידה שנקבע בהסכם. שיטה זו מהווה פיצול של החוזה לעבודות נפרדות באופן שאינו עולה בקנה אחד עם הוראות תקן זה.

**קביעת שיעור ההשלמה**

43. ניתן לסווג את השיטות למדידת שיעור ההשלמה לאלו המתבססות על תשומות המושקעות בעבודה (input measures) ועל אלו המבוססות על תפוקות (output measures). בסיס העלות המתואר בסעיף 11 א' של התקן הנו שיטת תשומה. שיעור השלמה הנקבע על פי השיטה ההנדסית או על בסיס אספקת יחידות מתבסס על תפוקות. בחירה בין השיטות אינה שרירותית. היא צריכה להיות מונחית ממהותה ואופייה של העבודה, כאשר יש לבחור באותה שיטה שבנסיבות הנתונות המדידה על פיה תשקף באופן הנאות ביותר את ההתקדמות של העבודה. למשל, כאשר העבודה כוללת פריט מסוים או פריטים מסוימים שעלותם גבוהה באופן חריג והעיבוד היחסי הנעשה בו הוא נמוך, יש לשקול לא ליישם במקרה זה את שיטת העלות אלא למדוד את ההתקדמות, למשל, לפי שעות העבודה. מדידה לפי שעות העבודה גם היא בעצם מעין מדידה לפי שלבים הנדסיים. כאשר שיעור ההשלמה מתבסס על תפוקות, ניתן להכיר בעלויות שיזקפו להכנסה (שגובהה נקבע



על-פי שיעור ההשלמה) בשני אופנים - או בגובה שנקבע, בדומה להכנסה, על פי שיעור ההשלמה, או בגובה השווה לעלויות בפועל.

44. קיימים מקרים בהם רוכש הקבלן עבור מזמין העבודה ציוד או חומרים מגופים שלישיים לצורך שימוש בעבודה. גם כאשר ציוד או חומרים אלה נחשבים לחלק מהכנסות ועלויות העבודה על פי סעיף 4 א' (6), אין לראות בעלותם חלק משיעור ההשלמה על בסיס העלות, אלא אם כן הקבלן עיבדס באופן מהותי.

#### הצגה וגילוי בדוחות הכספיים

45. נבחנו שתי חלופות להצגה המאזנית של העלויות המצטברות והרווח שמומש בגינן. לפי חלופה אחת, יוצג אותו הסכום הכולל של העלויות והרווח שמומש בגינן בשני סעיפים: האחד, "מלאי עבודות בביצוע" והאחר, "חייבים" (או "הכנסות לקבל"). בהתאם לחלופה זו, ייצג הסעיף "מלאי עבודות בביצוע" את יתרת העלויות המצטברות שלא יוחסו להכנסות ואילו הסעיף "חייבים" (או "הכנסות לקבל") ייצג את הסכום המצטבר של ההכנסות שהוכרו מעבודות בביצוע ונזקף לחובת לקוחות, בניכוי תקבולים מלקוחות. לפי חלופה שנייה, יוצגו מלוא העלויות שנצברו ורווח הביניים שמומש כ"מלאי עבודות בביצוע". הגדרת המלאי על פי החלופה השנייה אינה תואמת במובן מסוים את אופן ההצגה בדוח רווח והפסד שנקבעה בתקן לפיה מוצגות בנפרד ההכנסות מהפרויקט ועלויותיו (ולא רק הרווח ממנו) שכן עלות אותו המלאי המופיע במאזן הופיעה כבר בדוח רווח והפסד. מסיבה זו, העדיפה הועדה את החלופה הראשונה.

46. קיימות שתי חלופות להצגת הרווח הגולמי בדוח רווח והפסד. לפי חלופה אחת יפורטו בגוף הדוח סכום ההכנסות מעבודות שהוכרו במשך התקופה ולצדן העלויות שיוחסו לאותן הכנסות. לפי חלופה שנייה, יוצג בגוף הדוח הרווח הגולמי ללא פירוט, כאשר נתוני ההכנסות והעלויות יופיעו בביאור. הועדה העדיפה את החלופה הראשונה מאחר שלפי חלופה זו דוח רווח והפסד משקף את היקף המחזור המיוחס לתקופה ומאפשר את חישובו של שיעור הרווח הגולמי מהמחזור שהוא מדד חשוב להערכת התוצאות העסקיות.

47. דרישות ההצגה והגילוי נועדו להקל על המשתמש בדוחות הכספיים להעריך את מצבו הכספי, תוצאות הפעולות ותזרימי המזומנים של הקבלן. כך, למשל, נדרש גילוי של הערך הכספי של העבודות שהתקבלו במשך תקופת הדיווח (בין אם הוכרו כהכנסה בתקופה השוטפת ובין אם לאו), על מנת לאפשר לקורא לעמוד על

הצלחתו של העסק בהשגת עבודות חדשות. באותו אופן, נדרש גילוי בדבר יתרת הערך הכספי של החוזים הקיימים אשר טרם הוכר כהכנסה עד יום המאזן (מאחר שהעבודה טרם החלה או שעדיין לא הושלמה). נתון זה, המקביל במהותו ל"צבר ההזמנות" או Backlog, נותן לקורא הדוחות הכספיים מידע על הרווחים שידווחו בתקופות הקרובות בגין חוזים קיימים ואשר מימושם מותנה כמעט אך ורק בהשלמתן הפיסית של העבודות אליהן מתייחסים החוזים.

48. הגילוי הנדרש בדבר הפעילות שהוכר רווח או הפסד בגינה (סעיף 19 ו') חשוב לשני צרכים. ראשית, הוא מאפשר את חישוב שיעור הרווח הגולמי. נתון זה מועיל לחיזוי הרווח ותזרימי המזומנים בעתיד. שנית, הנתון בדבר היקף הפעילות שמקורה בעבודות לגביהן יושמה שיטת מרווח אפס, מהווה אינדיקציה לגבי רמת אי הוודאות הכרוכה בפעילות העסק.

49. הועדה התלבטה אם להוסיף דרישת גילוי באשר לנתוני מכירה ועלות בגין עבודות עיקריות. לעבודות שונות מאפיינים שונים של רווחיות, סיכון וצמיחה, מכאן שמתן מידע לקוראי הדוחות בפרוט של עבודות יאפשר ניתוח משמעותי יותר של פעילות העסק וחיזוי מדויק יותר של רווחיו ותזרימי המזומנים שלו. הכללתו של מידע על פרויקטים עיקריים אכן נדרשת בדוח הדירקטוריון המוגש לרשות ניירות ערך על ידי חברות שמניותיהן נסחרות בבורסה. רוב חברי הועדה סברו שאין לחייב הכללתו של מידע שכזה בדוחות הכספיים עצמם, מהסיבות הבאות: ראשית, הכללתו של מידע כזה בדוח הכספי עלולה להכביד על עסקים שאינם כפופים לחוק ניירות ערך ותקנותיו ולפגוע במעמדם התחרותי. שנית, גילוי מידע על עבודות עיקריות אינו נדרש על ידי תקנים בינלאומיים או תקני דיווח במדינות אחרות. לבסוף, אם קיימות עבודות השונות זו מזו באופן כה מהותי עד כדי הגדרתן כ"מגזרים" שונים בהתאם לתקן הבינלאומי, הרי שכבר קיימת חובת דיווח בגינן במסגרת הדיווח על מגזרים.

#### תחילה והוראות מעבר

50. יישומו של תקן זה מחייב שינויים, לעתים משמעותיים, במערך הדיווח הפנימי של תאגידים קבלניים. לפיכך, למרות החשיבות ביישומו בהקדם של תקן זה, הרי שהועדה החליטה לקבוע את תחילתו לתקופות דיווח המתחילות לאחר 31.12.1999.

51. ההצגה מחדש של דוחות שנים קודמות בעקבות יישום לראשונה של תקן זה כרוכה בקשיים הנובעים מהצורך בשחזור אומדנים ולעתים באיתור נתונים, הדרושים ליישום התקן, עד כדי הפיכתה של ההצגה מחדש לבלתי מעשית. לפיכך, החליטה הועדה על היישום לראשונה של התקן לפי גישת ההשפעה המצטברת, ללא צורך בנתוני פרו-פורמה.

## נספח

### הדגמה

(כל הנתונים והחישובים הם בערכים לא מתואמים)

חברה א' הנה חברה קבלנית המבצעת עבודות על פי חוזה ביצוע (להלן "הקבלן"). ביום 1 בינואר 2000 חתמה חברה א' חוזה לבניית בנין משרדים עבור חברה ב' (להלן "המזמין").

להלן פרטים על התנאים שנקבעו בחוזה:

1. הקבלן יבנה על קרקע של המזמין בנין משרדים בהתאם לתנאי ההזמנה, המפורטים בחוזה.
2. הסכום הכולל של החוזה הוא 20,000 אלפי ש"ח (צמוד למדד תשומות הבניה של חודש נובמבר 1999).
3. מועד המסירה של בניין המשרדים הנו 31 בדצמבר 2002. על פי החוזה, ישלם המזמין לקבלן סכום נוסף בסך של 200 אלפי ש"ח (צמוד למדד תשומות הבניה של חודש נובמבר 1999) בגין כל חודש של הקדמה במסירה.
4. תשלום החשבונות יעשה בשלושה מועדים על פי שעור התקדמות העבודות (25%, 50%, 75%) והיתרה בעת המסירה.
5. על הצדדים יוטלו קנסות או תשלומים נוספים במקרה של הפרה או שינויים בתנאי החוזה הראשוניים (הסכומים צמודים למדד הידוע של תשומות הבניה), כדלקמן:
  - א. בגין כל חודש פיגור במסירה יחויב הקבלן בסך של 300 אלפי ש"ח.
  - ב. כל שינוי מהותי במפרט ההזמנה על ידי המזמין במהלך הבניה, ילווה בתשלום נוסף של 50% מעלות השינוי וזאת בתוספת לעלות השינוי.
  - ג. המזמין ימנה את חברת המהנדסים בע"מ לצורך ביצוע בדיקות איכות בכל שלב גמר. תוצאות הבדיקות הנ"ל יקבלו ביטוי בהתחשבות בין החברות:

**עבודות על-פי חוזה ביצוע**

1. בגין כל סטייה מהותית שתתגלה ע"י חברת המהנדסים יחויב הקבלן בסכום שיקבע ע"י חברת המהנדסים.
2. הסכומים הנ"ל יצטרפו לסכום הכולל של החוזה לצורך ההתחשבות הסופית.

**נתונים נוספים**

1. להלן נתונים על תחזית העלויות בשנים 2000-2002 (באלפי ש"ח) :

תאריך	אחוז גמר הנדסי	עלות מצטברת	עלות חזויה להשלמה	מועד חזוי להשלמה	חיובים נוספים בגין סטיות מהותיות שנתגלו
30.7.00	25%	6,000	12,000	30.09.02	324
31.12.00	40%	8,500	10,000	30.09.02	0
31.12.01	50%	16,000	10,500	31.3.03	0
30.9.02	75%	18,000	5,500	31.3.03	262
31.12.02	90%	22,000	500	30.6.03	0

2. ביום 30 ביולי 2000, עם קבלת החשבון בגין שלב ההשלמה הראשון, הגיש המזמין בקשה להוספת יחידת בנייה נוספת בבניין המשרדים. הקבלן חוזה שעלות תוספת הבניה תסתכם ב- 1,200 אלפי ש"ח.

3. להלן מדד תשומות הבניה בחודשים הרלוונטיים :

100	11/99
108	6/00
111	11/00
125	11/01
131	8/02
136	11/02

4. הקבלן נוהג לקבוע את שעור ההשלמה בפרוייקטים בבניה על בסיס גמר שלבים הנדסיים של הבניה.

**שנת 2000**  
**מדידת הרווח**

	ראה	
אלפי ש"ח	ביאור	
5,076	1	הכנסות בפועל
16,650	2	הכנסות חזויות מהחוזה
1,850	3	הכנסות חזויות בגין שינוי בהזמנה
<u>666</u>	4	הכנסות חזויות בגין הקדמת מועד המסירה
<b>24,242</b>		<b>סה"כ הכנסות חזויות של החוזה</b>
		<b>בניכוי עלויות חזויות מהחוזה:</b>
8,500		עלות בפועל
10,000		עלות נוספת הדרושה להשלמה
<u>1,233</u>		עלות חזויה בגין שינוי בהזמנה
<u>19,733</u>		סה"כ עלויות חזויות מהחוזה
<b>4,509</b>		<b>רווח חזוי מהפרוייקט</b>
<u>40%</u>		אחוז השלמה הנדסי
<b><u>1,804</u></b>		<b>רווח לתקופה</b>
		<b>ביאורים</b>
		<b>1. הגשת חשבון ראשון - 30 ביולי 2000</b>
25%*20,000*(108/100)	5,400	החשבון שהוגש
	<u>324</u>	בניכוי קנסות על סטיות בביצוע
	<u>5,076</u>	סה"כ
		<b>2. הכנסות חזויות מהחוזה</b>
75%*20,000*(111/100)	<u>16,650</u>	הכנסות חזויות מהחוזה בגין היתרה
		<b>3. הכנסות חזויות בגין שינוי בהזמנה</b>
		על פי תנאי החוזה, ההכנסה החזויה
		בגין שינוי בהזמנה הנה העלות בתוספת
		מחצית מעלות השינוי
		ההכנסה החזויה בגין שינוי בהזמנה:
1,200*111/108	1,233	עלות
50%*1,200*111/108	<u>617</u>	בתוספת מחצית מעלות השינוי
	<u>1,850</u>	סה"כ
		<b>4. הכנסות חזויות מהקדמת מסירת העבודה</b>
		(200 אלף ש"ח בגין כל חודש הקדמה)
3*200*111/100	<u>666</u>	ההכנסה החזויה (הקדמה של שלשה חודשים)

**שנת 2000**

**הצגה**

**א. במאזן**

**מלאי עבודות בביצוע**

	8,500	עלות העבודות
40% x 19,733	<u>7,893</u>	בניכוי החלק שנזקף לרווח והפסד
	<b><u>607</u></b>	<b>מלאי עבודות בביצוע</b>

**חייבים**

	9,697	סכום שנזקף לרווח והפסד
40% x 24,242	<u>5,076</u>	בניכוי תקבולים מלקוח
	<b><u>4,621</u></b>	<b>הכנסות לקבל מלקוח</b>

**בדוח רווח והפסד**

	9,697	הכנסות מביצוע העבודה
	<u>7,893</u>	בניכוי עלות העבודות שבוצעו
	<b><u>1,804</u></b>	<b>רווח מביצוע עבודות</b>

**גילוי**

יינתן גילוי לגבי מרכיבי עלות העבודות  
 כנדרש בסעיף 19'ז' בתקן. זאת בנוסף  
 ליתר הגילוי הנדרש בתקן.

**שנת 2001**  
**מדידת הרווח**

	<u>אלפי ש"ח</u>	<u>ביאור</u>	
	11,326	1	הכנסות בפועל
	12,500	2	הכנסות חזויות מהחוזה
	2,083	3	הכנסות חזויות בגין שינוי הזמנה
	-1,125	4	קנס בגין איחור חזוי במסירה
	<u>24,784</u>		<b>סה"כ הכנסות חזויות של החוזה</b>
			<b>בניכוי עלויות חזויות מהחוזה:</b>
	16,000		עלות בפועל
	10,500		עלות נוספת הדרושה להשלמה
	<u>1,389</u>		עלות חזויה בגין שינוי הזמנה
	<u>27,889</u>		סה"כ עלויות חזויות מהחוזה
	-3,105		<b>הפסד חזוי מהפרוייקט</b>
3,105+1,803	<u>-4,908</u>		<b>הפסד לתקופה</b> (כולל ביטול רווח שהוכר בשנה קודמת)
			<b>ביאורים</b>
			<b>1. חשבונות שהוגשו</b>
		5,076	חשבון שהוגש - 30 ביולי 2000
$25\% * 20,000 * 125 / 100$	<u>6,250</u>		חשבון שהוגש - 31 בדצמבר 2000
	<u>11,326</u>		סה"כ
		<u>12,500</u>	<b>2. הכנסות חזויות מהחוזה בגין היתרה</b>
$50\% * 20,000 * (125 / 100)$			<b>3. הכנסות חזויות בגין שינוי הזמנה -</b>
$1,200 * 125 / 108$	1,389		עלות
$50\% * 1,200 * 125 / 108$	<u>694</u>		קנס
	<u>2,083</u>		סה"כ
		<u>1,125</u>	<b>4. הפסד חזוי בגין איחור חזוי במסירה</b> (שלשה חודשי פיגור צפויים)
$300 * 3 * 125 / 100$			



**שנת 2001**

**הצגה**

**במאזן**

**מלאי עבודות בביצוע**

	16,000	עלות העבודות
(50%*27,889)+(50%*3,105)	<u>15,496</u>	בניכוי החלק שנזקף לרווח והפסד
	<b><u>504</u></b>	<b>מלאי עבודות בביצוע</b>

**חייבים**

	12,392	סכום שנזקף לרווח והפסד
ראה ביאור 1	<u>11,326</u>	בניכוי תקבולים מלקוח
	<b><u>1,066</u></b>	<b>הכנסות לקבל מלקוח</b>

**בדוח רווח והפסד**

	2,695	הכנסות מביצוע העבודה
	<u>7,603</u>	בניכוי עלות העבודות שבוצעו
	<b><u>4,908</u></b>	<b>הפסד מביצוע עבודות</b>

**גילוי**

יינתן גילוי לגבי מרכיבי עלות העבודות הנדרש בסעיף 19ז' בתקן. כמו כן, אם היא מהותית, יינתן גילוי גם להשפעת השינוי באומדנים. זאת בנוסף ליתר הגילוי הנדרש בתקן.

**שנת 2002**

**מדידת הרווח**

אלפי ש"ח	ביאור	
17,614	1	הכנסות בפועל
6,800	2	הכנסות חזויות מהחוזה
2,267	3	הכנסות חזויות בגין שינוי הזמנה
-2,448	4	קנס בגין איחור חזוי במסירה
<b>24,233</b>		<b>סה"כ הכנסות חזויות של החוזה</b>
		<b>בניכוי עלויות חזויות מהחוזה:</b>
22,000		עלות בפועל
500		עלות נוספת הדרושה להשלמה
1,511		עלות חזויה בגין שינוי הזמנה
<b>24,011</b>		<b>סה"כ עלויות חזויות מהחוזה</b>
<b>222</b>		<b>רווח חזוי מהפרוייקט</b>
90%		אחוז השלמה הנדסי
90%*222 + 3,105		<b>רווח לתקופה (כולל ביטול הפסד שהוכר בשנה הקודמת)</b>
<b>3,305</b>		
		<b>ביאורים</b>
		<b>1. חשבונות שהוגשו</b>
		חשבון שהוגש - 30 ביולי 2000
25%*20,000*125/100	5,076	חשבון שהוגש - 31 בדצמבר 2001
25%*20,000*131/100	6,250	חשבון שהוגש - 30 בספטמבר 2002
	6,550	בניכוי קנסות על סטייה
	<u>262</u>	
	<u>17,614</u>	סה"כ
		<b>2. הכנסות חזויות מהחוזה</b>
25%*20,000*(136/100)	<u>6,800</u>	הכנסות חזויות מהחוזה בגין היתרה
		<b>3. הכנסות חזויות בגין שינוי הזמנה -</b>
1,200*136/108	1,511	עלות
50%*1,200*136/108	756	קנס
	<u>2,267</u>	סה"כ
300*6*136/100	<u>2,448</u>	<b>4. הפסד חזוי בגין איחור חזוי במסירה (שישה חודשי פיגור צפויים)</b>

**שנת 2002**

**הצגה**

**במאזן**

**מלאי עבודות בביצוע**

	22,000	עלות העבודות
90%*24,011	<u>21,609</u>	בניכוי החלק שנזקף לרווח והפסד
	<u><b>391</b></u>	<b>מלאי עבודות בביצוע</b>

**חייבים**

	21,810	סכום שנזקף לרווח והפסד
ראה סעיף 1 בהערות	<u>17,614</u>	בניכוי תקבולים מלקוח
	<u><b>4,196</b></u>	<b>הכנסות לקבל מלקוח</b>

**בדוח רווח והפסד**

	9,418	הכנסות מביצוע העבודה
	<u>6,113</u>	בניכוי עלות העבודות שבוצעו
200+3,105	<u><b>3,305</b></u>	<b>רווח מביצוע עבודות</b> (כולל ביטול הפסד משנה קודמת)

**גילוי**

יינתן גילוי לגבי מרכיבי עלות העבודות כנדרש בסעיף 19'ז' בתקן. כמו כן, אם היא מהותית, יינתן גילוי גם להשפעת השינוי באומדנים. זאת בנוסף ליתר הגילוי הנדרש בתקן.

## הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

משתתפים קבועים:	חברי הוועדה:
ד"ר יוסי בכר, רו"ח	פרופ' דן גבעולי, רו"ח - יו"ר הוועדה
דוד גולדברג, רו"ח	פרופ' אמיר ברנע
רפי האפט, רו"ח	אריה גנס, רו"ח
רקפת עמינח-רוסק, רו"ח	דב כהנא, רו"ח
אדיר ענבר, רו"ח	דב ספיר, רו"ח
מוטי פרידמן, רו"ח	ד"ר אריה עובדיה
תמר צבן-נחומוב, רו"ח	יהלי שפי, רו"ח

### צוות מקצועי בכיר:

רונית לרנר, רו"ח  
שושי צאיג, רו"ח

## המועצה של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

שלום רונאל, רו"ח - יו"ר המועצה  
אלכס הילמן, רו"ח, נשיא לשכת רו"ח - סגן יו"ר המועצה  
מירי כץ, עו"ד, יו"ר רשות ני"ע - סגן יו"ר המועצה  
פרופ' יאיר אורגלר, יו"ר דירקטוריון הבורסה  
דניאל דורון, רו"ח  
פרופ' צבי טלמון, רו"ח  
ליאורה לב, רו"ח  
נחמיה מלך, רו"ח  
עמוס מר חיים, יו"ר איגוד החברות הציבוריות הרשומות בבורסה  
ציפי סאמט, המפקחת על שוק ההון  
ד"ר אייל סולגניק, רו"ח - רשות ני"ע  
דן פרופר, נשיא התאחדות התעשיינים  
יהונתן קפלן, רו"ח, נציב מס הכנסה  
יצחק רוטמן, רו"ח  
יוסי שחק, רו"ח  
ישראל שטראוס, רו"ח  
מוטי שפיגל, בנק ישראל, הפיקוח על הבנקים