

דוח ריכוז ממצאים בנושא חוזי הקמה

מחלקה מקצועית - דצמבר 2017

יחידת הביקורת של מחלקת תאגידי ברשות ניירות ערך ("סגל הרשות" או "הסגל") ביצעה ביקורת רוחב בנושא **הכרה בהכנסות מחוזי הקמה** במדגם שכלל 5 תאגידים מדווחים הפועלים בתחום קבלנות הביצוע ("חברות המדגם").

הביקורת בחנה את ההכרה, המדידה והגילוי של הכנסות והוצאות בחוזי הקמה במספר פרויקטי ביצוע אשר הושלמו במהלך השנים 2014-2015, בכל אחת מחברות המדגם.

בחודש נובמבר 2017 פרסם סגל הרשות **דוח ריכוז ממצאים** המפרט מספר סוגיות המתייחסות להיבטי ההכרה, המדידה והגילוי אשר עלו במסגרת הביקורת, וזאת במטרה לשקף בפני ציבור התאגידים המדווחים את **עמדות סגל הרשות** בכל הנוגע לסוגיות אלה (להלן - "דוח הממצאים").

רקע

הדיווח הכספי של תחום קבלנות הביצוע מאופיין בסיכון גבוה, נוכח מאפייני פעילות ייחודיים של הענף, אשר מתבססים בעיקרם על אומדני ביצוע ואומדנים כספיים מהם נגזרות ההכנסות וההוצאות של הפרויקט. אומדנים אלה, המתבססים על הערכת החברה ויועציה, כרוכים מטבעם באי ודאות, ולעיתים אף באי ודאות משמעותית.

מטרת הביקורת היתה בחינת נאותות הטיפול החשבונאי המיושם על פי הוראות תקן חשבונאות בינלאומי 11, **חוזי הקמה** (IAS 11, להלן - "התקן")¹ ובכלל זה הנאותות של ביסוס האומדנים החשבונאיים ושל התהליכים והבקורות בקשר עם אומדנים אלו בחברות המדגם, בשים לב למהותיות אומדנים אלה על פעילותן העסקית ועל הדיווח הכספי באותן חברות.

במסגרת הביקורת נבחנו **ארבעה** נושאים עיקריים:

1. נאותות ההכרה בהכנסה על פי שיטת שיעור השלמה.
2. שינויים באומדנים לאורך חיי הפרויקט.
3. עמידה בדרישות הגילוי של IAS 11.
4. נאותות הבקורות המיושמות על ידי החברה לצורך ביסוס אומדני ההכנסות/העלויות בפרויקטי הקמה.

¹ כזכור, תקן דיווח כספי בינלאומי 15, הכנסות מחוזים עם לקוחות (IFRS 15) אשר נועד לקבוע את העקרונות אשר ישוּת תישם על מנת לדווח מידע שימושי למשתמשים בדוחות הכספיים לגבי המהות, הסכום, העיתוי וחוסר הודאות של הכנסות ותזרימי מזומנים הנובעים מחוזה עם לקוח, ייכנס לתוקף בהתייחס לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2018 או לאחריו. IFRS 15, בין היתר, יחליף את הפרסומים החשבונאיים בתקינה הבינלאומית העוסקים בהכרה בהכנסה ובכללם את IAS 11.

להלן סקירה תמציתית של ממצאי הביקורת כפי שקיבלו ביטוי בדוח הממצאים:

הכרה ומדידה

הפסקת הפקת דוחות בקרה רבעוניים לקראת סיום הפרויקט

באחת מחברות המדגם עלה כי החברה נוהגת להפיק אחת לרבעון דוח בקרה תקציבית המשמש לבחינת אומדן ההוצאות וההכנסות בכל אחד מהפרויקטים השונים. מבדיקת הסגל עלה כי במספר פרויקטים מהותיים שנדגמו במהלך הביקורת, הפקת דוחות הבקרה הופסקה כשאומדני החברה הצביעו על כך ששיעור השלמה בפרויקט הגיע לכ- 95%. בפועל, במשך כשנה לאחר המועד שבו החברה העריכה כי היא על סף השלמת הפרויקט, המשיכו להתהוות הוצאות ניכרות לפרויקט אשר הגדילו את ההפסד בצורה ניכרת ביחס להפסד שהוכר בהתאם לדוח הבקרה האחרון. במקרה אחד החברה אף עברה מרווח צפוי להפסד.

בהקשר זה נטען על ידי החברה כי למרות שהחברה חדלה להפיק דוחות בקרה שוטפים, הנהלת החברה ניהלה מעקב שוטף אחר התקדמות הפרויקט והתנהלותו. יצוין כי על אף זאת, בפועל לא בוצעו הפרשות בגין חריגות אלא בסמוך למועד סיכומן בפועל.

סגל הרשות סבור כי הפסקת הפקת דוחות בקרה תקציביים טרם סיום הפרויקט עלולה לחשוף, כפי שאף היה בחלק מהמקרים, את החברה לטעויות ואי דיוקים בגיבוש אומדני ההכנסות והעלויות המשמשים בסיס לדוחותיה הכספיים. לעמדת הסגל, היה על החברה לבצע תהליכי בקרה ראויים לאורך **כל** חיי הפרויקטים עד לסיומם המוחלט, על מנת לבסס את הסכומים המוכרים בדוחותיה בגינם.

הכרה ב- 100% מהרווח מקום בו עדיין לא התהוו 100% מההוצאות

באחת מחברות המדגם נמצא כי קיימים מקרים בהם, לקראת סיומם של הפרויקטים (שיעור השלמה באותם פרויקטים עמד על למעלה מ- 90%), החברה הכירה ב- 100% מהרווח מקום בו שיעור השלמה בפועל בהתאם לעלויות הפרויקט עמד על שיעור נמוך יותר בפועל. מבדיקת הסגל עלה כי במקביל, החברה נהגה "להאיץ" את רישום ההוצאות שטרם התהוו לקראת סיום הפרויקט ובכך למעשה הכירה ב-100% מהרווח הצפוי באותם פרויקטים.

בעקבות הביקורת תיקנה החברה את אופן ההכרה בהכנסה, כך שתבוצע בחינה לכל פרויקט לגופו על מנת להימנע מהישנות מקרים בהם מבוצעת האצה של רישום הוצאה מבלי שבוצעה בפועל.

שיטת הכרה בהכנסה בשלבי הראשונים של הפרויקט

באחת מחברות המדגם נמצא כי בפרויקטים גדולים ומורכבים מבחינה הנדסית, נוהגת החברה שלא להכיר ברווח בהתאם לשיטת שיעור השלמה בשלבים הראשונים של הפרויקטים, אלא ליישם בשלבים אלה את **שיטת "מרווח אפס"**, היינו הכרה בהכנסות רק עד גובה העלויות שהתהוו ושחזוי כי יהיו ניתנות להשבה מאחר ולעמדת החברה האומדנים שלה אינם מבוססים דיים בשלבים הראשונים של הפרויקט לצורך הכרה ברווח.

לעמדת החברה, בפרויקטים מסוג זה תכנון הפרויקט מבוסס על הצעות מחיר מקבילי המשנה אשר טרם הבשילו לכדי חוזים מחייבים, החברה מצויה במהלך ההתארגנות לביצוע או בעת התכנון המפורט של הפרויקט וכמו כן הכמויות עשויות להתעדכן עם תחילת הפרויקט (כגון עקב העדר תכנון הולם, התעוררות צרכים חדשים, אי אמידה נכונה ובזמן של צרכי הפרויקט ועוד).

כך, **לעמדת הסגל**, בשלבים מוקדמים של פרויקט, ככל שאין בידיה של חברה אומדנים מבוססים דיים המאפשרים לה להעריך את תוצאת החוזה באופן מהימן, וככל שהיא צופה שתשיב את העלויות שהתהוו לה, הרי שבהתאם להוראות סעיף 33 לתקן, יש להכיר בהכנסה רק עד גובה העלויות שהתהוו ושחזוי כי יהיו ניתנות להשבה (שיטת מרווח אפס). בכך, סגל הרשות **קיבל** את עמדת החברה כיישום נאות של דרישות התקן.

הכרה בהכנסות מתביעות המבוססת על הנחיית מנכ"ל בלבד באופן שאינו תואם את הנוהג המקובל בחברה

באחת מחברות המדגם נמצא כי הוכרו הכנסות **מתביעות** בגין עבודות נוספות שבוצעו בפרויקט, אשר הינו פרויקט משותף לחברה יחד עם חברה ציבורית אחרת לאותו מועד. הביסוס להכרה בהכנסה זו הינו החלטת **מנכ"ל** חברת המדגם והשותפה (חברה ציבורית אחרת) **בלבד**, וזאת בשונה מאופן ההכרה והמדידה בפרויקטים אחרים של החברה בהם ההכרה בהכנסות מתביעות הוכרה בהתבסס על מכתבי עורכי דין, תכתובות בין הצדדים וכדומה, אשר ביססו את סטטוס המשא ומתן בין הצדדים בקשר עם התביעות.

מהביקורת עלה כי במהלך התקופה שבה הכירה החברה בהכנסות מחריגים כאמור לעיל, המזמין דרש מהחברה לעזוב את האתר ואף ביקש לחלט את ערבויות החברה וזאת לאור הדרדרות היחסים בין הצדדים. בנסיבות המקרה הנדון כשנה לאחר מכן **בוטלה** ההכרה בהכנסה האמורה.

בהתאם לסעיף 14 לתקן (ההדגשות אינן במקור):

"...תביעה מהווה סכום שהקבלן מבקש לקבל מהלקוח או מצד אחר כשיפוי בגין עלויות שאינן כלולות במחיר החוזה. לדוגמה, תביעה עשויה להיווצר כתוצאה מאיחורים שנגרמו על ידי הלקוח, טעויות במפרט או בתכנון, ומשינויים בעבודה לפי החוזה הנמצאים במחלוקת. מדידת סכום ההכנסות הנובעות מתביעות נתונה לרמה גבוהה של אי-וודאות ולעיתים קרובות תלויה בתוצאה של משא ומתן. לכן, תביעות נכללות בהכנסות חוזה רק כאשר:

- א.** המשא ומתן נמצא בשלב מתקדם כך שצפוי כי הלקוח יקבל את התביעה; **וכן**
- ב.** הסכום שצפוי כי יהיה מקובל על הלקוח ניתן למדידה באופן מהימן..."

בנסיבות המתוארות עלתה שאלת נאותות ההכרה בהכנסה בגין תביעות חריגים. לעמדת החברה, מקור סכומי ההכנסות שהוכרו בגין תביעות כאמור, הינו בזרישה להשבת עלויות בגין עיכובים בלוחות הזמנים, שנגרמו לטענתה באשמת המזמין, ולראייה אף הוגשה למזמין תביעת חריגים בהיקף כספי כולל העולה באופן מהותי על סכום ההכנסות שהוכר במסגרת אומדני הפרויקט.

באשר למערכת היחסים מול המזמין ציינה החברה כי לאחר סילוקה על ידי המזמין מהאתר, גובש בין הצדדים הסכם פשרה שמסדיר את השלמת העבודות באתר על ידי החברה, למעט הסכמות לגבי סכום התמורה הנוספת שתשולם לחברה על ידי המזמין. לגישת החברה, בהתבסס על פרשנות לתקן, הכנסה בגין תביעה תוכר כאשר לכל הפחות יש הסכמה עקרונית לתשלום, כאשר בהעדר סכום מוסכם, ההכנסה תוערך בזהירות הראויה. בהתאם לאמור, ולאור הסכם הפשרה והסכמת הצדדים לנהוג בתום לב ובשיתוף פעולה, העריכה החברה כי נכון למועדים שנבחנו, תביעתה לסכומים נוספים לא נדחתה על ידי המזמין וקיימת הסכמה עקרונית לזכאותה לסכומים נוספים בגין עבודות נוספות שבוצעו. הסכום שנכלל במסגרת ההכנסות הוערך בזהירות הראויה וכלל רק סכומים אשר לעמדת הנהלת החברה התקיימה לגביהם לאותו מועד סבירות גבוהה לקבלתם.

לעמדת סגל הרשות, ראשית - התבססות על הצהרת מנכ"לים של הפרויקט המשותף לצורך הכרה בהכנסה בגין תביעות חריגים אינה מספקת. שנית, לעניין טיטוט הסכם הפשרה - עולה כי המשא ומתן שהתנהל בין החברה לבין מזמין העבודה לא עסק בשאלת זכאותה של החברה לסכומים נוספים, אלא בהשבת החברה לעבודה באתר. אין במו"מ זה כדי ללמד על הסכמת המזמין לשלם כספים לחברה בגין חריגים. על כן, החברה לא הרימה את הנטל לביסוס עמדתה.

כפועל יוצא מהערות הביקורת, בחנה החברה שוב את אופן ההכרה בהכנסה ובהתאם התאימה נהלי בקרה מסוימים באופן שבו ההכרה בהכנסות תבוסס על חוות דעת משפטית, פרוטוקולים, תכתובות דואר אלקטרוני ועוד.

אופן ההכרה והמדידה של הכנסות מתביעות בסכום העולה על סכום הצעת הפשרה שהתקבלה מהמזמין

במסגרת הביקורת נמצא כי במספר חברות הוגשו תביעות בגין חריגים למזמין העבודה וכי במסגרת המשא ומתן מול המזמין, הסכים המזמין לפצות את החברה בחלק מהסכום, בגובה ההוצאות בהן נשאה החברה.

מסקירת דוחות הבקרה של אותם פרויקטים עלה כי במסגרת אומדני ההכנסות של הפרויקטים נכללו הכנסות הגבוהות מהסכומים אשר הוצעו להן כפשרה על ידי המזמין.

לעמדת סגל הרשות, הצעת פשרה יכולה להוות אינדיקציה לסכום המינימאלי שאותו מוכן לשלם המזמין. לצורך ביסוס הכרה בהכנסה בסכום העולה על סכום הצעת פשרה, יש צורך בראיות ואינדיקציות התומכות בהערכה זו, אשר במקרים אלה **לא** ניתן לקבוע כי אכן היו.

הכרה בהכנסות בגין הוראת שינוי של מזמין העבודה ומדידתן

סעיף 13 ל- IAS 11 קובע (ההדגשות אינן במקור):

”...**שינוי** הוא הוראה של לקוח לשינוי בהיקף העבודה שיש לבצע בהתאם לחוזה. שינוי עשוי להוביל לגידול או לקטיון בהכנסות חוזה. דוגמאות של שינויים כוללות שינויים במפרט או בתכנון של הנכס ושינויים באורך תקופת החוזה.

שינוי נכלל בהכנסות חוזה כאשר:

א. צפוי כי הלקוח יאשר את השינוי ואת סכום ההכנסות שיווצר ומהשינוי; **וכן**

ב. סכום ההכנסות ניתן למדידה באופן מהימן...”

באחת מחברות המדגם נמצא כי היא הכירה בהכנסות מתוכנית להאצת לוחות זמנים, בסכום הכפול מזה שהלקוח שילם בפועל במעמד הזמנת העבודה, מאחר והעריכה כי **המקדמה** מהווה מחצית מסכום העבודה הנוספת. מסקירת דוחות הבקרה של הפרויקט האמור נמצא כי נכון למועד שבו הוכרו ההכנסות כאמור, טרם סוכם עם המזמין על גובה התשלום בגין העבודות הנוספות וכי במסגרת הסיכום מול המזמין לאותו מועד, התשלום הנוסף (מעבר למקדמה ששולמה) אמור היה להיקבע בדיון משותף בעתיד.

עוד עלה מהמידע שנמסר מהחברה כי בשל **חילוקי דעות** מול המזמין, גובה התשלום עבור תוכנית ההאצה לא סוכם לבסוף, ועלויות תוכנית ההאצה בהן נשאה החברה הובאו בחשבון במסגרת הליך גישור בין המזמין לבין החברה שהתקיים בסיום הפרויקט - כשלוש שנים לאחר מועד ההכרה לראשונה בהכנסות מתוכנית האצה.

לעמדת החברה, מכיוון שביצעה בפועל את השינויים בפרויקט על פי בקשתו של המזמין, צפתה החברה כי היא תקבל את מלוא התמורה הנוספת אותה היא העריכה בגין תוכנית ההאצה. יתרה מכך ציינה החברה כי היא בחנה את נושא ההכנסות מתוכנית ההאצה לפחות אחת לרבעון וההכנסות שנכללו באומדני הפרויקט התבססו על עלויות תוכנית ההאצה ללא תוספת רווח כך שההכרה בהכנסה שיקפה אך ורק החזר הוצאות.

כפי שצוין לעיל, במועד ההסכמה על תכנית ההאצה סוכם עם המזמין כי היקף התשלום הנוסף (מעבר למקדמה ששולמה) יקבע בדיון משותף בעתיד. בפועל, במבחן התוצאה, עד לסיום הפרויקט ולהשלמת הגישור, כ- 4 שנים לאחר מועד ההכרה בהכנסות מתוכנית האצה, מזמין העבודה **לא אישר** את מלוא התשלום אותו דרשה החברה עבור יישום תוכנית ההאצה.

לעמדת סגל הרשות, בהכרה בהכנסה בסכום הגבוה מסכום המקדמה, בהתבסס על ניסיון העבר של החברה במקרים דומים, חברה נדרשת לבחון את אומדניה באופן מתמשך בכל נקודת זמן. בשים לב לחלוק הזמן ממועד גיבוש תכנית ההאצה ותחילת יישומה, ולקשיים בקבלת אישורו של המזמין לתשלום נוסף, אשר לא אושר על ידי המזמין במשך מספר רב של רבעונים, היה על החברה **לעדכן** את אומדני ההכנסות שהוכרו בדוחותיה הכספיים בהעדף ביסוס נוסף.

אי הכרה בקנסות בגין צפי לעיכובים במסירת הפרויקט

מסקירת הנתונים של אחד מהפרויקטים שנבחנו במסגרת הביקורת עלה כי לאורך חיי הפרויקט צפתה החברה עיכוב במסירת הפרויקט למזמין העבודה. למרות שהסכם ההתקשרות בין החברה לבין המזמין כלל סעיף המחייב את החברה **לפצות** את המזמין הפרויקט על איחור במסירת הפרויקט, החברה לא הביאה בחשבון סכום זה במסגרת אומדני הפרויקט. יצוין כי בשלב מסוים של הפרויקט המזמין אף קיזז מהחשבונות לתשלום שהגישה החברה, את סכום הקנסות בגין העיכובים.

בפועל, לאחר שני רבעונים מאותו מועד, החברה הגיעה להסכמה עם המזמין כי יקוזזו מהחשבונות שהוגשו על ידה לתשלום, הקנסות, בסכום שאף גבוה מזה שקוזז על ידי המזמין העבודה באופן חד צדדי.

תגובת החברה היתה כי הקטנת הכנסה בגין קנסות אינה שונה במהותה מכל אומדן אחר הקשור בהכנסות והינה תלויה באופן ישיר בגורם שהביא לעיכובים ועשוי לשאת בקנסות. לעמדת החברה עיכוב כאמור חל בעיקר כתוצאה מסיבות שאינן קשורות לפעילות החברה בפרויקט. כמו כן, גם בהיבט המשפטי על מנת שתעמוד למזמין הזכות לקנוס ו/או לבצע קיזוזים מחשבון הקבלן המבצע, עליו להוכיח, בין היתר, כי האירוע אשר מקנה לו זכות כאמור, נגרם כתוצאה ממעשה ו/או ממחדל של הקבלן המבצע.

היות ועמדת החברה היתה כי עיקר הגורמים לעיכובים אינם קשורים להתנהלותה, היא לא עדכנה את אומדני ההכנסות של הפרויקט.

לעמדת סגל הרשות, אף שהחברה צפתה כי יחול עיכוב במסירת הפרויקט, מסיבות שאינן קשורות בה, בשים לב לקיזוז החד צדדי של המזמין ואף **להסכמת** החברה שני רבעונים לאחר מכן לקזז קנסות בסכום הגבוה מזה שקוזז חד צדדי על ידי המזמין, עולה שאלה בדבר ביסוס הנחת החברה מלכתחילה לפיה לא תידרש לתשלום הקנסות בגין העיכוב. בהיעדר ראיות אחרות, עצם הסכמת החברה לפצות את המזמין בגין עיכובים, שני רבעונים בלבד לאחר מכן, מצביע על כך שהחברה הכירה בעובדה שלכל הפחות **חלק** מהאחריות לעיכובים מוטלת עליה, ועל כן נראה כי היה עליה להכיר בקנסות במועד מוקדם מזה שהוכר על ידה בפועל.

אי הכרה בעלויות במועד התהוותן

הביקורת העלתה כי לעיתים, על אף קיומן של **אינדיקציות** לעלויות נוספות בהן החברה עתידה לשאת לצורך השלמת הפרויקט בעוד שעלויות אלו לא הובאו במסגרת אומדני העלויות של הפרויקטים.

כך לדוגמה, באחד הפרויקטים שנדגמו נמצאו אינדיקציות לכך שהתקשרות החברה עם קבלן השלד בפרויקט עשויה להסתיים תוך פרק זמן קצר לאור התנהלותו הבעייתית, מה שעשוי היה לחייב את החברה בהתקשרות עם קבלן שלד חלופי, ולהשליך על לוחות הזמנים של הפרויקט. היבט, אשר לאור השלב בו היה מצוי הפרויקט, צפוי להביא לגידול משמעותי בעלויות הפרויקט. למרות האמור, עלויות החלפת הקבלן לא הובאו בחשבון, אלא רק לאחר החלפתו בפועל.

לעמדת סגל הרשות, ובהעדר ראיות אחרות, על החברה היה להביא בחשבון את הערכתה בדבר עלות החלפת קבלן השלד, כאשר צפתה שיהא עליה להחליפו כמו גם את העלויות הצפויות לה בגין עיכובים כתוצאה מכך.

גילוי

גילוי שניתן במסגרת הפרק על תיאור עסקי התאגיד

מסקירת המסמכים והנתונים שהועברו לעיון סגל הרשות במסגרת הביקורת באחת מחברות המדגם עלה כי במהלך אחת מהשנים שנבחנו במהלך הביקורת, סיימה החברה פרויקטים שסכום ההכנסות המצטברות מהם עמד על מאות מיליוני ש"ח. לעומת זאת, בגילוי בפרק על תיאור עסקי התאגיד בדוח התקופתי, ציינה החברה **בטעות** כי סכום ההכנסות המצטברות מפרויקטים שהסתיימו באותה השנה עמד על מיליארדי ש"ח (במקרה האמור לא חלה טעות בסכום הרווח שדווח).

החברה **תיקנה** את הטעות האמורה במסגרת הדוח התקופתי לתקופה העוקבת.

גילוי במסגרת המדיניות החשבונאית

באחת מחברות המדגם נמצא כי במסגרת ביאור המדיניות החשבונאית שנכלל בדוחותיה הכספיים, צוין כי שיעור ההשלמה נקבע על פי אופי הפרויקט וכי ההכנסות וההוצאות מחוזי הקמה נזקפות לרווח והפסד, באופן יחסי לשיעור השלמת החוזה, כאשר ניתן לאמוד באופן מהימן את תוצאותיו.

למרות האמור, מביקרת הסגל עלה כי בכלל הפרויקטים יישמה החברה גישה המבוססת על תפוקות כמתאפשר בהתאם לתקן.

החברה **תיקנה** את ביאור המדיניות החשבונאית בדוחות הכספיים לתקופה העוקבת, כך שתתאים למדיניות המיושמת על ידה הלכה למעשה.

גילוי שניתן בהתאם להוראות IAS 11

בהתאם לסעיף 40 ל- IAS 11:

”... ישות תיתן גילוי לכל אחד מהפרטים הבאים לגבי חוזים בתהליך בסוף תקופת הדיווח:

- א. הסכום המצטבר של העלויות שהתהוו ושל הרווחים שהוכרו (בניכוי הפסדים שהוכרו);
- ב. סכום המקדמות שהתקבלו; וכן
- ג. סכום התשלומים שהושהו (retentions)...”

מבדיקת הסגל עלה כי אחת מחברות המדגם לא נתנה בדוחותיה הכספיים גילוי בדבר סכומי התשלומים שהושהו.

החברה **השלימה** את הגילוי האמור במסגרת דוחותיה הכספיים לתקופה העוקבת.

נושאים נוספים שעלו אגב הביקורת

עדכון אומדן הכנסות ב"נטו" (בניכוי העלויות)

מבדיקת הסגל עלה כי באחד הפרויקטים של אחת מחברות המדגם, עודכן אומדן ההכנסות ב"נטו" (בניכוי העלויות), חלף עדכון אומדן ההכנסות ואומדן העלויות בנפרד.

מהחברה נמסר כי לצורך הדוחות הכספיים השנתיים היא התבססה על דוחות הבקרה לחודש דצמבר, אשר היו דוחות הבקרה העדכניים ביותר בידי החברה במועד עריכת הדוחות הכספיים. עם זאת, היות וסמוך לפני מועד אישור הדוחות הכספיים היו בידיה דוחות בקרה עדכניים יותר, היא הביאה בחשבון את השינויים שהשתקפו במסגרתם. בשל חוסר מהותיות הסכומים, העדכון בוצע בנטו, קרי, ההשפעה נטו הוצגה בסעיף הכנסות, ללא הפרדה מדויקת להכנסות ועלויות.

לעמדת סגל הרשות, תחת הנחה שמדובר בעדכון אומדנים בגין התבררות סכומים הרלוונטיים למועד הדוחות הכספיים, הרי שהצגת עדכון אומדן הכנסות ועלויות בנטו, באופן שבו השפעת העדכון משפיעה למעשה על שורת ההכנסות בלבד, אינה עומדת בהוראות התקן, ועלולה ליצור **עיוותים**, לרבות באופן החישוב של שיעור ההשלמה. החברה **עדכנה** את אופן הדיווח שלה במקרים אלה בהתאם.

חוסר בתיעוד מבסס לאומדנים שהיוו בסיס להכרה בהכנסות/עלויות

במספר חברות בהן התבצעה הביקורת נמצא כי לא קיים תיעוד או מסמכים הכוללים ניתוחים והסברים איכותיים מספקים, אשר מהם ניתן ללמוד אודות הגורמים לשינויים באומדני העלויות של פרויקטים (לדוגמה האם השינויים נגרמו משיבושים, שינויי מזמין, פעולות האצה וכו'), עלותם הצפויה ומהו המועד בו הובאו לראשונה לידיעת החברה.

בעקבות הביקורת החברות **עדכנו** את תהליכי העבודה, הבקורות והתיעוד בכל הקשור להערכת אומדני ההכנסות/עלויות בפרויקטים ובין היתר הוטמעו מערכות לניהול חוזים וחשבונות, מערכות לניהול בקרה תקציבית ואף חודדו הנהלים לתיעוד ושיבות המסמכים, בפרט בנושא בקרה תקציבית ואומדני פרויקטים בתקופות חתך לדיווח.

לקישור לדוח הממצאים כפי שפורסם על ידי סגל הרשות לחץ/י כאן.

יובהר כי האמור לעיל מהווה סקירה תמציתית של דוח הממצאים ולפיכך אינו מהווה תחליף לקריאת נוסחו המלא ולבחינת מכלול השלכות הנגזרות מכוחו.

בברכה,

המחלקה המקצועית