



ר ש ו ת נ י י ר ו ת ע ר ך
ISRAEL SECURITIES AUTHORITY

מחלקת תאגידיים

יחידת הביקורת

דוח ריכוז ממצאים בנושא חוזי הקמה

נובמבר 2017

הקדמה

יחידת הביקורת של מחלקת תאגידיים ("סגל הרשות") ביצעה ביקורת רוחב בנושא הכרה בהכנסות מחוזי הקמה במדגם שכלל 5 תאגידיים 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.

דוח ריכוז ממצאים זה מפרט מספר סוגיות המתייחסות להיבטי ההכרה, המדידה והגילוי אשר עלו במסגרת הביקורת, וזאת במטרה לשקף בפני ציבור התאגידיים המדווחים את עמדות סגל הרשות בכל הנוגע לסוגיות אלה.

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 אי ודאות משמעותית.

מטרת הביקורת שבוצעה הינה בחינת נאותות הטיפול החשבונאי המיושם על פי הוראות תקן חשבונאות בינלאומי 11, חוזי הקמה ("התקן" או "IAS 11"), 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.

הנושאים העיקריים שנבחנו בביקורת

במסגרת הביקורת נבחנו ארבעה נושאים עיקריים:

1. נאותות ההכרה בהכנסה על פי שיטת שיעור ההשלמה.
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.

בהקשר זה יצוין כי בבדיקת התמקדה הביקורת בפרויקטים שהושלמו בלבד. כמו כן, ממצאי הביקורת הובאו בפני חברות המדגם, אשר יישמו את מסקנות הביקורת לצורך שיפור מנגנוני הבקרה והדיווח כמפורט להלן.

ממצאי הביקורת

1. הכרה ומדידה

1.1. הפסקת הפקת דוחות בקרה רבעוניים לקראת סיום הפרויקט

באחת מחברות המדגם עלה כי החברה נוהגת להפיק אחת לרבעון דוח בקרה תקציבית ("דוח הבקרה") המשמש לבחינת אומדן ההוצאות וההכנסות בכל אחד מהפרויקטים השונים. מבדיקתנו עלה כי במספר פרויקטים מהותיים שנדגמו במהלך הביקורת, הפקת דוחות הבקרה הופסקה כשאומדני החברה הצביעו על כך ששיעור ההשלמה 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. לאור האמור, ייתכן והמשך הפקת דוחות הבקרה עד למועד סיומו בפועל של הפרויקט (מועד המסירה) היה מביא להכרה בהפסד במועד שבו הוא התהווה, שעשוי להיות במועד מוקדם יותר מהמועד בו הוכר בפועל ואף מספר רבעונים קודם לכן. כנדרש בסעיף 36 לתקן לפיו כאשר צפוי כי סך עלויות החוזה יעלה על סך הכנסות החוזה, יש להכיר בהפסד החוזי כהוצאה מיידיית.

בהקשר זה נטען על ידי החברה כי למרות שלא הופקו 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.

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

באחת מחברות המדגם נמצא כי קיימים מקרים בהם החברה הכירה ב-100% מהרווח מקום בו שיעור ההשלמה בפועל בהתאם לעלויות הפרויקט עמד על שיעור נמוך יותר בפועל. מבידינו עלה כי החברה נהגה "להאיץ" את רישום ההוצאות שטרם התהוו לקראת סיום הפרויקט (שיעור ההשלמה באותם פרויקטים עמד על מעל ל-90%), על מנת להביא את שיעור ההשלמה של הפרויקטים ל-100% ובכך למעשה הכירה ב-100% מהרווח הצפוי באותם פרויקטים.

בהקשר זה יצוין כי 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.

1.3. 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 ההשלמה 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 הראשוניים של הפרויקט לצורך הכרה ברווח. לעמדת החברה, בפרויקטים מסוג זה תכנון הפרויקט מבוסס על הצעות מחיר מקבלני המשנה שמבשילים לכדי חוזים מחייבים בדרך כלל במהלך הביצוע של הפרויקט או במהלך ההתארגנות לביצוע או בעת התכנון המפורט של הפרויקט. כמו כן בפרויקטים אלה הכמויות עשויות להתעדכן עם תחילת הפרויקט, שכן, שכיח שמזמין העבודה מחליט לאחר המכרז ועד לתחילת הביצוע ו/או בשלבי הביצוע עצמם להוסיף שינויים בתכנון (השינויים עלולים לנבוע מהעדר תכנון הולם, מהתערורות צרכים חדשים, אי אמידה נכונה ובזמן של צרכי הפרויקט ועוד). לאור האמור, עד להתבררות התכנון הסופי ועלויות קבלני המשנה, החברה נוהגת ליישם את שיטת מרווח אפס.

סגל הרשות קיבל את התנהלות ומדיניות החברה במקרים אלה כיישום נאות של דרישות התקן. מדיניות זו מביאה להערכת אומדני הפרויקט בזירות הראויה. לעמדת הסגל, ככל שאין בידיה של חברה אומדנים מבוססים דיים המאפשרים לה להעריך את תוצאת החוזה באופן מהימן, למשל – בשלבי המוקדמים, 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).

1.4. הכרה בהכנסות מתביעות המבוססת על הנחיית מנכ"ל בלבד באופן שאינו תואם

את הנוהג המקובל בחברה

בהתאם לסעיף 14 לתקן י"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."

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"לי חברת המדגם והשותפה (החברה הציבורית האחרת) בלבד, וזאת בשונה מאופן ההכרה והמדידה בפרויקטים אחרים של החברה (בפרויקטים אחרים ההכרה בהכנסות מתביעות הוכרה בהתבסס על מכתבי עורכי דין, תכתובות בין הצדדים וכדומה, אשר ביססו את סטטוס המשא ומתן בין הצדדים בקשר עם התביעות). כשנה לאחר מכן בוטלה ההכרה בהכנסה האמורה.

יצוין כי מהביקורת עלה שבמהלך 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 המתוארות עלתה שאלת נאותות ההכרה בהכנסה בגין תביעות חריגים. מהחברה נמסר כי מקור סכומי ההכנסות שהוכרו בגין תביעות כאמור, הינו בדרישה 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.

לעמדת החברה, העובדה שבמסגרת המשא ומתן והסכם הפשרה, לא נקבעה התמורה הנוספת שתשולם לחברה (התייחסות לסכומים ספציפיים התקבלה רק בשלב מאוחר יותר), אינה שוללת את יכולתה להכיר בהכנסה. לגישתה, בהתבסס על פרשנות לתקן, הכנסה בגין תביעה תוכר כאשר לכל הפחות יש הסכמה עקרונית לתשלום, כאשר בהעדר סכום מוסכם, ההכנסה תוערך בזהירות הראויה.

לעמדת החברה, בהתאם לאמור, ולאור הסכם הפשרה וההסכמה 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.

היות שלא הוסכמו סכומים ספציפיים, הסכום שנכלל במסגרת ההכנסות הוערך בזהירות הראויה וכלל רק סכומים אשר לעמדת הנהלת החברה למועדים קיימת לאותו מועד סבירות גבוהה לקבלתם.

עמדת סגל הרשות

לעמדת סגל הרשות, ראשית – התבססות על הצהרת מנכ"לים של הפרויקט המשותף לצורך הכרה בהכנסה בגין תביעות חריגים אינה מספקת. שנית, לעניין טיוטת הסכם הפשרה – מחומרים שקיבל לידי סגל הרשות עולה כי המשא ומתן שהתנהל בין החברה לבין מזמין העבודה לא עסק בשאלת זכאותה של החברה לסכומים נוספים כאמור, אלא עסק 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 לפיה עצם אי דחיית התביעה משמעה אישור עקרוני של המזמין לפיצוי החברה בגין תביעות אלה.

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.

1.5. אופן ההכרה והמדדה 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.

עמדת סגל הרשות

לעמדת סגל הרשות, הצעת פשרה יכולה להוות אינדיקציה לסכום המינימאלי שאותו מוכן לשלם המזמין, יחד עם, זאת במקרים האמורים חברות הכירו בהכנסה בסכום הגבוה מסכום הצעת הפשרה. לעמדת אחת מחברות המדגם, המשך התדיינות עם המזמין יכולה להוות בסיס להנחה לפיה הצעת הפשרה שהוצעה הינה חלק מהליך מו"מ וכי קיימת נכונות של הלקוח להמשיך ולהתדיין בנושא, ואף לשלם סכומים גבוהים יותר. עם זאת, 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.

1.6. הכרה בהכנסות בגין הוראת שינוי של מזמין העבודה ומדידתן

סעיף 11(ב) ל-IAS 11 קובע כי:

ישינויים (variations) בעבודה לפי החוזה, תביעות (claims) ותמריצים (incentive payments):

(א) במידה שצפוי (probable) שהם יגרמו להכנסות; וכן

(ב) ניתן למדוד אותם באופן מהימן.

סעיף 13 ל-IAS 11 קובע כי:

"שינוי הוא הוראה של לקוח לשינוי בהיקף העבודה שיש לבצע בהתאם לחוזה. שינוי עשוי להוביל לגידול או לקיטון 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.

מהחברה נמסר כי בהמשך לישיבות שהתקיימו בין הצדדים בנושא ולסיכומים שהושגו היה מוסכם על דעת כולם כי תוכנית ההאצה תזכה את החברה בתמורה כספית נוספת. עוד צוין על ידי החברה כי מטרת תוכנית ההאצה הייתה לצמצם את הפער בלוחות הזמנים בפרויקט, התוכנית בוצעה לבקשתו של המזמין לאור עיכובים שאינם באחריותה של החברה ואשר נגרמו בעיקר על ידי המזמין.

לאור הסיכומים עם המזמין כאמור לעיל, ומכיוון שהחברה ביצעה בפועל את השינויים בפרויקט על פי בקשתו, 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 שלמעשה במסגרת אומדני הפרויקט נכלל אך ורק החזר עלויות אשר מניסיון העבר וכמקובל בשוק הינו הסכום המינימאלי שיתקבל ברמת וודאות גבוהה.

עמדת סגל הרשות

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. על כן, על החברה לבחון באופן שוטף את הנחתה בדבר קבלת תשלום נוסף מהמזמין בגין תכנית ההאצה, אשר הוכר כהכנסה, וזאת בשים לב לחלוף הזמן ממועד גיבוש תכנית ההאצה ותחילת יישומה, ולקשיים בקבלת אישורו של המזמין לתשלום נוסף (התשלום הנוסף לא אושר על ידי המזמין במשך מספר רב של רבעונים). בהעדר ביסוס נוסף על החברה לעדכן את אומדני ההכנסות שהוכרו בדוחותיה הכספיים.

1.7. 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 האחרון 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 עיכובים במסירת הפרויקט. ואולם למרות האמור, סכומים אלו לא הובאו בחשבון במסגרת אומדני הפרויקט. 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

הקטנת הכנסה בגין קנסות לא שונה במהותה מכל אומדן אחר הקשור בהכנסות והינה תלויה באופן ישיר בגורם שהביא לעיכובים ועשוי לשאת בקנסות. עיכוב כאמור חל בעיקר כתוצאה מסיבות שאינן קשורות לפעילות החברה בפרויקט.

בהקשר זה צוין על ידי החברה כי גם בהיבט המשפטי על מנת שתעמוד למזמין הזכות לקנוס ו/או לבצע קיזוזים מחשבון הקבלן המבצע, עליו להוכיח בין היתר כי האירוע אשר מקנה למזמין את הזכות לקנוס ו/או לבצע קיזוזים מחשבון הקבלן המבצע, נגרם כתוצאה ממעשה ו/או ממחדל של הקבלן המבצע.

כאמור לעיל, עמדת החברה הינה כי עיקר הגורמים שהובילו לעיכובים אינם קשורים להתנהלות של החברה בפרויקט ולפיכך במקרה הנדון לא הייתה קיימת למזמין העבודה הזכות החוקית לקיזוז קנסות כאמור. לפיכך לא עדכנה את אומדני ההכנסות של הפרויקט.

עמדת סגל הרשות

כפי שצוין לעיל, החברה צפתה כי יחול עיכוב במסירת הפרויקט, מסיבות שאינן קשורות בה, לפיכך לא הביאה בחשבון את סכום הקנסות במסגרת אומדני ההכנסות. עם זאת, בשים לב לקיזוז החד צדדי של המזמין את סכום הקנסות מהחשבונות לתשלום, ואף להסכמת החברה שני רבעונים לאחר מכן לקזז קנסות בסכום הגבוה מזה שקוזזו חד צדדית 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 שהמזמין ביצע קיזוז חד צדדי מחשבונות החברה, 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.

1.8. אי הכרה בעלויות במועד התהוותן

הביקורת העלתה כי לעיתים, על אף קיומן של אינדיקציות לעלויות נוספות בהן החברה עתידה לשאת לצורך השלמת הפרויקט, עלויות 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 של מספר חודשים וזאת לאור התנהלות בעייתית של קבלן השלד, מה שעשוי לחייב את החברה בהתקשרות עם קבלן שלד חלופי, ולהשליך על לוחות הזמנים של הפרויקט. יתרה מכך, ממסמכים שהועברו לעיוננו אף עלה שתהליך החלפת קבלן השלד באותו שלב 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 ביחס לאמור, על החברה היה להביא בחשבון את הערכתה בדבר עלות החלפת קבלן השלד אחת שצפתה שיהא עליה להחליפו. כמו כן, ככל שצפתה עיכובים בלוחות הזמנים כתוצאה מכך, הרי שהיה עליה להביא בחשבון את העלויות הצפויות לה בגין עיכובים אלה במסגרת אומדני הפרויקט.

2. גילוי

2.1. גילוי שניתן במסגרת הפרק על תיאור עסקי התאגיד

מסקירת המסמכים והנתונים שהועברו לעיוננו במסגרת ביקורתנו 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. עם זאת יובהר כי סכום הרווח בגין הפרויקטים תאם את הסכום שדווח במסגרת הדוחות הכספיים. החברה תיקנה את הטעות האמורה במסגרת הדוח התקופתי לתקופה העוקבת.

2.2. 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, מבדיקתנו 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.

2.3. גילוי שניתן בהתאם להוראות IAS 11

בהתאם ל-IAS 11:

40. 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).

מבדיקתנו עלה כי אחת מחברות המדגם לא נתנה בדוחותיה הכספיים גילוי בדבר סכומי התשלומים שהושהו, כנדרש מכוח סעיף 40(ג) ל-IAS 11. החברה השלימה את הגילוי האמור במסגרת דוחותיה הכספיים לתקופה העוקבת.

3. נושאים נוספים שעלו אגב הביקורת

3.1. עדכון אומדן הכנסות ב"נטו" (בניכוי העלויות)

מבדיקתנו 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. היות וסמוך למועד פרסום הדוחות הכספיים נערכו דוחות בקרה מעודכנים יותר, בחנה החברה האם חלו שינויים מהותיים בדוחות הבקרה העדכניים ביחס לדוחות הבקרה לחודש דצמבר. ככל שנמצאו שינויים, אלה הובאו בחשבון בדוחות הכספיים, אולם בשל חוסר מהותיות הסכומים, העדכון בוצע בנטו (השפעה 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.

3.2. חוסר בתיעוד מבסס לאומדנים שהיוו בסיס להכרה בהכנסות/עלויות

במספר חברות בהן ביצענו את הביקורת נמצא כי לא קיים תיעוד או מסמכים הכוללים ניתוחים והסברים איכותיים מספקים, אשר מהם ניתן ללמוד אודות הגורמים השינויים באומדני העלויות של פרויקטים (לדוגמה האם השינויים נגרמו משיבושים, שינויי מזמין, פעולות האצה וכו'), עלותם הצפויה ומהו המועד בו הובאו לראשונה לידיעת החברה. במקרה אחד אף לא נמצאו דוחות בקרה וניתוחי התקציב מול הביצוע, הנדרשים לצורך בדיקת אומדני ההכנסות/עלויות. 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 ישיבות ושמירת המסמכים, בפרט בנושא בקרה תקציבית ואומדני פרויקטים בתקופות חתך לדיוח.
