



תקן חשבונאות ממשלתי מספר 11

חוזי הקמה

דצמבר, 2006

המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית

Israel Government Accounting Standards Board



The Israel Government Accounting Standards issued by the Israel Government Accounting Standards Board are often based on and may include translated parts of the text of the International Public Sector Accounting Standards (Copyright 12/2005) published by the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) of the International Federation of Accountants (IFAC).

International Public Sector Accounting Standards, Exposure Drafts, and other IPSASB publications are copyright of the International Federation of Accountants, 545 Fifth Avenue, 14th Floor, New York 10017, USA, Telephone: +1 (212) 286-9344, FAX: +1 (212) 286-9570, E-mail: PublicSectorPubs@ifac.org, website: <http://www.ifac.org>.

All rights reserved. No part of the text of IPSASB's publications may be translated, reprinted or reproduced or utilized in any form either in whole or in part by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the International Federation of Accountants.

The International Public Sector Accounting Standards have been translated to Hebrew and are published by Israel Government Accounting Standards Board with the permission of IFAC.

The approved text of the International Public Sector Accounting Standards is that published by the IPSASB in the English language and copies may be obtained direct from IFAC.

תקני חשבונאות ממשלתיים ישראליים המתפרסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית מתבססים לעיתים או עשויים לכלול חלקים מנוסח תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי (זכויות יוצרים 12/2005), המתפרסמים על ידי הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי (IPSASB) של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC).

לפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון זכויות יוצרים בתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי, הצעות לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי, וחומר אחר המתפרסם על ידי הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי. כתובתה של הפדרציה: 545 Fifth Avenue, 14th Floor, New York 10017, USA, טלפון: +1 (212) 286-9344, פקס: +1 (212) 286-9570, דואר אלקטרוני: PublicSectorPubs@ifac.org, אתר האינטרנט: <http://www.ifac.org>.

כל הזכויות שמורות. אין לתרגם, להעתיק, לשכפל, או לעשות שימוש בחלק כלשהו של פרסומי הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי, אם באמצעים אלקטרוניים או מכניים או בכל אמצעי אחר, הקיים היום, או שיהיה קיים בעתיד, לרבות צילום, הקלטה או שימוש בכל שיטת אחסון ואחזור מידע, ללא הסכמה מוקדמת בכתב מהפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון.

תרגום תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי ופרסומם בשפה העברית בידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית נעשה בהסכמת הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי.

הנוסח המחייב של תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי הוא זה המפורסם על ידי הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי בשפה האנגלית ואשר עותקים ממנו ניתן להשיג ישירות מהפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון.

אין ללמוד מתקני החשבונאות הממשלתיים לגבי ישויות, שאינן בתחולת תקנים ממשלתיים אלו.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 11 - חוזי הקמה

דצמבר 2006

תוכן עניינים

סעיף

	מטרת התקן
1-3	תחולה
4-11	הגדרות
5-10	חוזי הקמה
11	קבלן
12-15	איחוד ופיצול חוזי הקמה
16-22	הכנסות החוזה
23-29	עלויות החוזה
30-43	הכרה בהכנסות ובהוצאות בגין החוזה
44-48	הכרה בגירעונות חזויים
49	שינויים באומדנים
50-56	גילוי
57-58	תחילה
59-60	שינויים בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים
	נספח 1 - דוגמאות
	נספח 2 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 11, חוזי הקמה, לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 11, חוזי הקמה
	נספח 3 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 11, חוזי הקמה, לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 11 (מתוקן 1993), חוזי הקמה

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 11 - חוזי הקמה

ד צ מ ב ר 2 0 0 6

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית. אין להעתיק, לשכפל, לתרגם, להציג, לפרסם, להפיץ, להוציא לאור או לעשות שימוש מסחרי כלשהו בפרסום זה או בחלק ממנו, בכל דרך שהיא ובכל אמצעי מכני, אלקטרוני או אחר, ללא הסכמה מפורשת בכתב ומראש מאת המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית.

תקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי או חלקים מהם תורגמו לעברית ונכללו במסגרת תקני חשבונאות ממשלתיים בישראל באישור הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי. הנוסח המחייב של תקני חשבונאות ממשלתיים בישראל הוא זה המפורסם על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית בשפה העברית.

כל התייחסות לתקינה החשבונאית הבינלאומית למגזר הציבורי המובאת בתקן, או בהערות השוליים לתקן, או בנספחים, אין בה כשלעצמה כדי קביעה כי אותו תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי או חלקים ממנו אומצו על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית ככלל חשבונאי בישראל.

תקן זה מובא בסעיפים 60 - 1. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. תקן זה יש לקרוא בהקשר למטרת התקן. תקני החשבונאות הממשלתיים המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

מטרת התקן

מטרת התקן היא לקבוע את הטיפול החשבונאי בעלויות ובהכנסות הקשורות לחוזי הקמה. התקן:

- מזהה את ההסדרים שיש לסווגם כחוזי הקמה;
- מספק הנחיות בדבר סוגי חוזי ההקמה שיכולים להיות במגזר הממשלתי; וכן,
- מציין את הבסיס להכרה ולגילוי לגבי הוצאות בגין החוזה, וכן, במקרה שרלוונטי, לגבי הכנסות בגין החוזה.

בשל מהות הפעילות המבוצעת מתוקף חוזי הקמה, המועד בו פעילות החוזה מתחילה והמועד בו הפעילות מסתיימת, חלים בדרך כלל בתקופות דיווח שונות.

בתחומי שיפוט רבים, בחוזי הקמה שבהם מתקשרות ישויות ממשלתיות, לא מצוין סכום ההכנסות בגין החוזה, אלא מצוין כי המימון לתמיכה בפעילות ההקמה יסופק בדרך של הקצבה או הקצאה דומה של ההכנסות הכלליות של הממשלה, או בדרך של סיוע או מענקי תמיכה. במקרים אלה, הסוגיה העיקרית בטיפול החשבונאי בחוזי הקמה היא הקצאת עלויות ההקמה לתקופת הדיווח בה מבוצעת עבודת ההקמה, וההכרה בהוצאות הקשורות.

בתחומי שיפוט מסוימים, עשויים חוזי הקמה שבהם מתקשרות ישויות ממשלתיות להיקבע על בסיס מסחרי, או על בסיס לא מסחרי לפי השבה מלאה או חלקית של העלות. במקרים אלה, הסוגיה העיקרית בטיפול החשבונאי בחוזי הקמה היא ההקצאה הן של הכנסות בגין החוזה והן של עלויות בגין החוזה לתקופות הדיווח בהן עבודת ההקמה מתבצעת.

תחולה

1. קבלן העורך ומציג דוחות כספיים על בסיס מצטבר יישם תקן זה בטיפול בחוזי הקמה.
2. תקן זה חל על כל הישויות הממשלתיות, למעט ישויות ממשלתיות עסקיות.
3. ישויות ממשלתיות עסקיות נדרשות ליישם את תקני החשבונאות המתפרסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. הנחיה מספר 1 של הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי, *דיווח כספי על ידי ישויות ממשלתיות עסקיות*, מציינת, כי תקני החשבונאות הבינלאומיים רלוונטיים לכל הישויות העסקיות, ללא קשר להשתייכותן למגזר הפרטי או למגזר הציבורי. בהתאם לכך, הנחיה מספר 1 ממליצה לישויות הממשלתיות העסקיות להציג דוחות כספיים התואמים, מכל הבחינות המהותיות, לתקני החשבונאות הבינלאומיים.

הגדרות

4. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:
 - חוזה במחיר קבוע (Fixed price contract) הוא חוזה הקמה בו הקבלן מסכים למחיר קבוע בגין החוזה, או למחיר קבוע בגין כל יחידת תפוקה, אשר במקרים מסוימים כפוף לסעיפי התאמת עלות (escalation).
 - חוזה הקמה (Construction contract) הוא חוזה, או הסדר מחייב דומה, שנקבע במשא ומתן ספציפי עבור הקמתו של נכס או קבוצה של נכסים אשר קשורים זה לזה או תלויים זה בזה מבחינת תכנונם, הטכנולוגיה שלהם ותפקודם, או מבחינת המטרה הסופית או השימוש הסופי שלהם.
 - חוזה עלות בתוספת רווח או חוזה מבוסס עלות (Cost plus or cost based contract) הוא חוזה הקמה בו הקבלן משופה עבור עלויות שהותרו או שהוגדרו באופן אחר, ובמקרה של חוזה על בסיס מסחרי, עבור אחוז נוסף מאותן עלויות או עמלה קבועה, אם בכלל.
 - קבלן (Contractor) הוא ישות המבצעת עבודת הקמה בהתאם לחוזה הקמה.

מונחים שמוגדרים בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים משמשים בתקן זה באותה משמעות שנקבעה באותם תקנים, והם נכללים במילון המונחים אשר פורסם על ידי הוועדה הבינלאומית לתקינה חשבונאית למגזר הציבורי.

חוזי הקמה

5. חוזה הקמה (המונחים "חוזה הקמה" ו- "חוזה" משמשים לסירוגין במסגרת תקן זה) עשוי להתייחס להקמת נכס בודד, כגון גשר, מבנה, סכר, צינור, כביש, אונייה או מנהרה. חוזה הקמה עשוי להתייחס אף להקמת מספר נכסים אשר קשורים זה לזה או תלויים זה בזה מבחינת תכנונם, הטכנולוגיה שלהם ותפקודם או מבחינת המטרה הסופית או השימוש הסופי שלהם - דוגמאות לחוזים אלה כוללות חוזים להקמת מערכות מרושתות להספקת מים, בתי זיקוק ונכסי תשתית מורכבים אחרים.

6. למטרות תקן זה, חוזי הקמה כוללים:

(א) חוזים להספקת שירותים המיוחסים במישרין להקמת הנכס, כדוגמת חוזים למתן שירות של מנהלי פרויקט ואדריכלים; וכן,

(ב) חוזים להריסה או לשיקום של נכסים, ולשיקום הסביבה לאחר הריסת הנכסים.

7. למטרות תקן זה, חוזי הקמה כוללים אף את כל ההסדרים המחייבים את הצדדים להסדר, ושעשויים לא להיות מעוגנים בצורת מסמך חוזי. לדוגמה, שתי יחידות משנה במשרדי ממשלה עשויות להתקשר בהסדר רשמי להקמת נכס, כשההסדר אינו כולל חוזה משפטי, מאחר שבאותו תחום שיפוט יחידות המשנה במשרדי הממשלה עשויות לא להוות ישויות משפטיות נפרדות עם היכולת להתקשר. עם זאת, אם תנאי ההסדר מקנים זכויות ומחויבויות דומות על הצדדים להסדר, כפי שהיו אילו היה מדובר בחוזה, אזי ההסדר מהווה חוזה הקמה למטרות תקן זה. הסדרים מחייבים אלה, יכולים לכלול (אך אינם מוגבלים לכך) הוראה משרדית, החלטת קבינט, הוראה חוקית (כגון החלטה של הכנסת) או מזכר הבנות.

8. חוזי הקמה מנוסחים במספר דרכים אשר, למטרות תקן זה, מסווגים כחוזים במחיר קבוע ובמחיר עלות בתוספת רווח או חוזים מבוססי עלות. חוזי הקמה מסחריים מסוימים עשויים לכלול מאפיינים הן של חוזה במחיר קבוע והן של חוזה במחיר עלות בתוספת רווח או של חוזה מבוסס עלות, לדוגמה קביעת מחיר מקסימאלי מוסכם בחוזה עלות בתוספת רווח או בחוזה מבוסס עלות. בנסיבות אלה, הקבלן צריך לשקול את כל התנאים שבסעיפים 31 ו- 32 על מנת לקבוע מתי להכיר בהכנסות ובהוצאות בגין החוזה.

9. חוזי עלות בתוספת רווח וחוזים מבוססי עלות כוללים הן חוזים מסחריים והן חוזים לא מסחריים. בחוזה מסחרי יצוין כי יסופקו לקבלן על ידי הצדדים האחרים לחוזה, הכנסות

שיכסו את עלויות ההקמה המוסכמות ויניבו שולי רווח. עם זאת, ישות ממשלתית עשויה להתקשר גם בחוזה לא מסחרי, להקמת נכס לישות אחרת, בתמורה לקבלת שיפוי מלא או חלקי של העלויות מאותה ישות או מצדדים אחרים. במקרים מסוימים, השבת העלות עשויה לכלול תשלומים מאת הישות המקבלת את הנכס, וכן מענקים המיועדים למטרת הקמה או מימון מצדדים אחרים.

10. בתחומי שיפוט רבים, כאשר ישות ממשלתית אחת מקימה נכסים עבור ישות ממשלתית אחרת, עלות פעילות ההקמה אינה מושבת במישרין על ידי הישות המקבלת את הנכס. במקום זאת, פעילות ההקמה ממומנת בעקיפין באמצעות הקצבה כללית או על ידי הקצאה כללית אחרת של הממשלה למימון הקבלן, או ממענקים למטרות כלליות מסוכנויות מממנות המהוות צד שלישי, או מממשלות אחרות. כל אלה מסווגים כחוזים במחיר קבוע למטרות תקן זה.

קבלן

11. קבלן הוא ישות המתקשרת בחוזה להקמת מבנים או מתקנים, לייצור סחורות או להספקת שירותים בהתאם למפרט שקבעה הישות האחרת. המונח "קבלן" כולל קבלן כללי או קבלן ראשי, קבלן משנה לקבלן כללי או מנהל פרויקט.

איחוד ופיצול חוזי הקמה

12. דרישות תקן זה מיושמות בדרך כלל בנפרד לכל חוזה הקמה. עם זאת, בנסיבות מסוימות, הכרחי ליישם את התקן על רכיבים מזוהים נפרדים של חוזה בודד, או על קבוצה של חוזים יחד, על מנת לשקף את מהות החוזה או קבוצת החוזים.

13. כאשר חוזה מתייחס למספר נכסים, הקמתו של כל נכס תטופל, כחוזה הקמה נפרד כאשר:

(א) הוגשו הצעות נפרדות לגבי כל נכס;

(ב) נערך משא ומתן נפרד לגבי כל נכס והקבלן והלקוח היו יכולים לקבל או לדחות את אותו החלק בחוזה, המתייחס לכל נכס; וכן,

(ג) העלויות וההכנסות של כל נכס, ניתנות לזיהוי.

14. קבוצת חוזים, בין אם נחתמו עם לקוח אחד ובין אם נחתמו עם כמה לקוחות, יטופלו כחוזה הקמה אחד כאשר:

(א) קבוצת החוזים נדונה במשא ומתן כחבילה אחת;

(ב) החוזים קשורים זה בזה, כך שהם, מהווים למעשה, חלק מפרויקט אחד עם רווח כולל אחד, אם בכלל; וכן,

(ג) החוזים מבוצעים בו זמנית או ברצף.

15. חוזה עשוי לאפשר הקמה של נכס נוסף על פי בחירת הלקוח, או ניתן לתקנו על מנת לכלול בו הקמת נכס נוסף. הקמת הנכס הנוסף תטופל כחוזה הקמה נפרד כאשר:

(א) הנכס שונה משמעותית מבחינת תכנונו, הטכנולוגיה שלו או תפקודו, מהנכס או הנכסים הכלולים בחוזה המקורי; או,

(ב) מחיר הנכס נדון במשא ומתן ללא קשר למחיר החוזה המקורי.

הכנסות החוזה

16. הכנסות החוזה יכללו:

(א) את הסכום הראשוני של ההכנסות שהוסכם עליו בחוזה; וכן,

(ב) שינויים בחוזה העבודה, תביעות ותשלומי תמריץ, ככל ש:

(1) צפוי כי ינבעו מהם הכנסות; וכן,

(2) הם ניתנים למדידה באופן מהימן.

17. הכנסות בגין החוזה נמדדות על פי השווי ההוגן של התמורה שהתקבלה או התמורה שיש זכאות לקבלה. הן המדידה לראשונה והן המדידה המתמשכת של הכנסות החוזה מושפעות ממגוון אי ודאויות התלויות בתוצאה של אירועים עתידיים. לעיתים קרובות, יש צורך לעדכן את האומדנים בעקבות התרחשות אירועים והתבררות של אי ודאויות. כאשר מדובר בחוזה של עלות בתוספת רווח או חוזה מבוסס עלות, הסכום הראשוני של ההכנסות עשוי לא להיות מצוין בחוזה. במקום זאת, עשוי להיות צורך לאמוד אותו על בסיס אשר עקבי עם תנאי החוזה והוראותיו, כגון על ידי התייחסות לעלויות הצפויות במהלך תקופת החוזה.

18. בנוסף לכך, סכום הכנסות החוזה עשוי לגדול או לקטון מתקופה אחת לתקופה הבאה אחריה. לדוגמה:

(א) קבלן ולקוח עשויים להסכים על שינויים או תביעות המגדילים או מקטינים את ההכנסות בגין החוזה, בתקופה עוקבת לזו בה נחתם החוזה לראשונה;

(ב) סכום ההכנסות המוסכם בחוזה במחיר קבוע, בחוזה עלות בתוספת רווח או בחוזה מבוסס עלות, עשוי לגדול כתוצאה מסעיף התאמה או מסעיפים אחרים;

(ג) סכום הכנסות החוזה עשוי לקטון כתוצאה מקנסות הנובעים מעיכובים בהשלמת החוזה הנגרמים על ידי הקבלן; או,

(ד) כאשר חוזה במחיר קבוע כולל מחיר קבוע ליחידת תפוקה, הכנסות החוזה גדלות או קטנות כשמספר היחידות גדל או קטן.

19. שינוי הוא הוראה של הלקוח לשנות את היקף העבודה שתבוצע בהתאם לחוזה. שינוי עשוי להוביל לגידול או לקיטון בהכנסות החוזה. דוגמאות לשינויים הם שינויים במפרט או בתוכנית של הנכס ושינויים במשך הזמן של החוזה. שינוי נכלל בהכנסות החוזה כאשר:

(א) צפוי כי הלקוח יאשר את השינוי ואת סכום ההכנסה הנובע מן השינוי; וכן,

(ב) ניתן למדוד את סכום ההכנסה באופן מהימן.

20. תביעה היא סכום שהקבלן מבקש לגבות מהלקוח או מצד אחר כשיפוי עבור עלויות שלא נכללו במחיר החוזה. לדוגמה, תביעה עשויה לנבוע, מעיכובים שנגרמו על ידי הלקוח, מטעויות במפרט או בתוכנית, וממחלוקת לגבי שינויים בחוזה העבודה. מדידת סכומי ההכנסות הנובעים מתביעות נתונה למידה רבה של אי ודאות ולעיתים קרובות תלויה בתוצאה של משא ומתן. לפיכך, תביעות נכללות בהכנסות החוזה רק כאשר:

(א) המשא ומתן הגיע לשלב מתקדם כך שצפוי כי הלקוח יקבל את התביעה; וכן,

(ב) הסכום, שצפוי כי הלקוח יסכים לשלמו, ניתן למדידה מהימנה.

21. תשלומי תמריץ הם סכומים נוספים המשולמים לקבלן אם עמד ביעדי ביצוע שנקבעו, או מעבר להם. לדוגמה, חוזה עשוי לאפשר תשלומי תמריץ לקבלן עבור סיום מוקדם של החוזה. תשלומי תמריץ נכללים בהכנסות החוזה כאשר:

(א) החוזה נמצא בשלב די מתקדם, כך שצפוי שיעדי הביצוע שנקבעו יושגו או מעבר לכך; וכן,

(ב) סכום תשלום התמריץ ניתן למדידה מהימנה.

22. קבלנים יבחנו את כל הסכומים המיוחסים לחוזה ההקמה אשר משולמים במישורין לקבלני משנה על ידי סוכנויות ממונות שהן צד שלישי, על מנת לקבוע האם הם עונים להגדרה של הכנסות הקבלן בהתאם לתנאי החוזה ומקיימים את הקריטריונים להכרה באותן הכנסות.

סכומים העונים להגדרה ומקיימים את הקריטריונים להכרה כהכנסות, יטופלו על ידי הקבלן באותה דרך בה מטופלות הכנסות אחרות בגין החוזה. סכומים כאמור יוכרו אף כעלויות החוזה (מתייחס לסעיף 25). סוכנויות מממנות עשויות לכלול סוכנויות סיוע לאומיות ובינלאומיות ובנקים לפיתוח, בהסכם רב צדדי ודו צדדי.

עלויות החוזה

23. עלויות החוזה יכללו:

- (א) עלויות המיוחסות במישרין לחוזה ספציפי;
- (ב) עלויות שניתן לייחסן לפעילות החוזית באופן כללי ואשר ניתן להקצותן לחוזה על בסיס שיטתי והגיוני; וכן,
- (ג) עלויות אחרות בהן ניתן לחייב את הלקוח באופן ספציפי, בהתאם לתנאי החוזה.

24. עלויות המיוחסות במישרין לחוזה ספציפי כוללות:

- (א) עלויות עבודה באתר, כולל פיקוח באתר;
- (ב) עלויות חומרים ששימשו בהקמה;
- (ג) פחת של רכוש קבוע שנעשה בו שימוש בהתאם לחוזה;
- (ד) עלויות הובלת רכוש קבוע וחומרים אל אתר החוזה וממנו;
- (ה) עלויות שכירות של רכוש קבוע;
- (ו) עלויות תכנון וסיוע מקצועי המיוחסות במישרין לחוזה;
- (ז) אומדן העלויות של עבודת תיקונים ואחריות, כולל עלויות חזויות בגין אחריות; וכן,
- (ח) תביעות מצדדים שלישיים.

עלויות אלה עשויות לקטון על ידי הכנסות נלוות שאינן כלולות בהכנסות החוזה, לדוגמה הכנסות ממכירת עודפי חומרים שנותרו בסוף החוזה.

25. קבלנים יבחנו את כל הסכומים הקשורים לחוזה ההקמה המשולמים במישרין על ידי קבלני משנה ואשר משופים על ידי סוכנויות מממנות שהן צד שלישי, על מנת לקבוע האם יש להכלילם בעלויות החוזה. סכומים העונים להגדרה של עלויות החוזה ומקיימים את הקריטריונים להכרה כהוצאות, יטופלו על ידי הקבלן באותה דרך בה מטופלות הוצאות

אחרות בגין החוזה. סכומים המשופים על ידי סוכנויות מממנות שהן צד שלישי, והעונים להגדרת הכנסות ומקיימים את הקריטריונים להכרה בהן, יטופלו על ידי הקבלן באותה דרך בה מטופלות הכנסות אחרות בגין החוזה (מתייחס לסעיף 22).

26. עלויות הקשורות באופן כללי לפעילות החוזית ואשר ניתן להקצותן לחוזים ספציפיים כוללות:

(א) ביטוח;

(ב) עלויות תכנון שאינן קשורות במישרין לחוזה ספציפי; וכן,

(ג) תקורות בגין ההקמה.

הקצאת עלויות אלה נעשית תוך שימוש בשיטות שהן שיטתיות והגיוניות ומיושמות בעקביות לכל העלויות בעלי מאפיינים דומים. ההקצאה נעשית על בסיס רמה תקינה של פעילות הקמה. תקורות בגין ההקמה כוללות עלויות כגון הכנה ועיבוד של שכר צוות ההקמה. עלויות הקשורות באופן כללי לפעילות החוזית ואשר ניתן להקצותן לחוזים ספציפיים, כוללות אף עלויות אשראי כאשר הקבלן מאמץ את הטיפול החלופי המותר בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 5, *עלויות אשראי*.

27. עלויות שבאופן ספציפי ניתן לחייב את הלקוח בגינן בהתאם לתנאי החוזה, עשויות לכלול עלויות הנהלה וכלליות מסוימות ועלויות פיתוח ששיפוי בגינן נקבע בתנאי החוזה.

28. עלויות שלא ניתן לייחסן לפעילות חוזית או שלא ניתן להקצותן לחוזה, אינן נכללות בעלויות חוזה ההקמה. עלויות כאמור כוללות:

(א) עלויות הנהלה וכלליות שלגביהן לא נקבע שיפוי בחוזה;

(ב) עלויות מכירה;

(ג) עלויות מחקר ופיתוח שלגביהן לא נקבע שיפוי בחוזה; וכן,

(ד) פחת של רכוש קבוע פנוי, שלא נעשה בו שימוש לחוזה מסוים.

29. עלויות חוזה כוללות עלויות שניתן לייחסן לחוזה, עבור התקופה ממועד השגת החוזה ועד להשלמתו הסופית של החוזה. עם זאת, עלויות הקשורות במישרין לחוזה, ואשר התהוו במהלך השגת החוזה, נכללות אף הן כחלק מעלויות החוזה אם הן ניתנות לזיהוי בנפרד, ניתנות למדידה מהימנה וכן צפוי כי החוזה אכן יושג. כאשר עלויות בגין השגת חוזה

מוכרות כהוצאה בתקופה בה הן התהוו, הן לא ייכללו בעלויות החוזה בתקופה העוקבת, בה הושג החוזה.

הכרה בהכנסות ובהוצאות בגין החוזה

30. כאשר ניתן לאמוד באופן מהימן את התוצאה של חוזה הקמה, ההכנסות והעלויות בגין החוזה המיוחסות לחוזה ההקמה יוכרו כהכנסות וכהוצאות, בהתאמה, על פי שלב ההשלמה של פעילות החוזה במועד הדיווח. גירעון חזוי מחוזה הקמה, לגביו חל סעיף 44, יוכר מיידית כהוצאה בהתאם לסעיף 44.

31. במקרה של חוזה במחיר קבוע, ניתן לאמוד את התוצאה של חוזה ההקמה באופן מהימן, כאשר מתקיימים כל התנאים הבאים:

(א) ניתן לאמוד באופן מהימן את סך הכנסות החוזה, אם ישנן;

(ב) צפוי כי ההטבות הכלכליות או פוטנציאל השירות המיוחסים לחוזה יזרמו אל הישות;

(ג) הן עלויות החוזה הנדרשות להשלמתו והן שלב ההשלמה של החוזה במועד הדיווח, ניתנים למדידה מהימנה; וכן,

(ד) ניתן לזהות בבירור ולמדוד באופן מהימן את העלויות המיוחסות לחוזה, כך שניתן יהיה להשוות בין עלויות החוזה שהתהוו לבין אומדנים שבוצעו בעבר.

32. במקרה של חוזה עלות בתוספת רווח או חוזה מבוסס עלות, ניתן לאמוד באופן מהימן את התוצאה של חוזה ההקמה, כאשר מתקיימים כל התנאים הבאים:

(א) צפוי כי ההטבות הכלכליות או פוטנציאל השירות המיוחסים לחוזה יזרמו אל הישות; וכן,

(ב) העלויות המיוחסות לחוזה, בין אם נקבע בגינן שיפוי מיוחד ובין אם לאו, ניתנות לזיהוי ברור ולמדידה מהימנה.

33. ההכרה בהכנסות ובהוצאות בהתאם לשלב ההשלמה של החוזה נקראת לרוב שיטת שיעור ההשלמה. על פי שיטה זו, הכנסות בגין החוזה מותאמות לעלויות שהתהוו בגין החוזה, בהתאם לשלב ההשלמה, והתוצאה היא דיווח על הכנסות, הוצאות ועודף/גירעון שניתן ליחס לשיעור העבודה שהושלם. שיטה זו מספקת מידע שימושי בדבר היקף פעילות החוזה והביצועים במהלך התקופה.

34. על פי שיטת שיעור השלמה, ההכנסות בגין החוזה מוכרות כהכנסות בדוח על הביצוע הכספי בתקופות הדיווח בהן מבוצעת העבודה. עלויות בגין החוזה מוכרות בדרך כלל כהוצאות בדוח על הביצוע הכספי בתקופות הדיווח בהן מבוצעת העבודה שאליה הן מתייחסות. עם זאת, כאשר יש כוונה בתחילת החוזה שעלויות החוזה יושבו במלואן על ידי הצדדים לחוזה ההקמה, כל סכום עודף חזוי של סך עלויות החוזה מעבר לסך הכנסות החוזה, בהתאם לחוזה, יוכר מיידית כהוצאה בהתאם לסעיף 44.

35. לקבלן עשויות להתהוות עלויות בגין החוזה, הקשורות לפעילות עתידית במסגרת החוזה. עלויות חוזה אלה מוכרות כנכס בתנאי שצפוי כי הן יושבו. עלויות אלה מייצגות סכום לקבל מן הלקוח ולרוב הן מסווגות כחוזה עבודה בתהליך.

36. התוצאה של חוזה הקמה ניתנת לאומדן מהימן כאשר צפוי שההטבות הכלכליות או פוטנציאל השירות המיוחסים לחוזה, יזרמו אל הישות. עם זאת, כאשר נוצרת אי ודאות באשר ליכולת הגביה של סכום שכבר נכלל בהכנסות החוזה וכבר הוכר בדוח על הביצוע הכספי, הסכום שאינו בר גביה או הסכום שלגביו ההשבה חדלה מלהיות צפויה, מוכר כהוצאה ולא כהתאמה של סכום ההכנסות בגין החוזה.

37. ישות יכולה בדרך כלל לבצע אומדנים מהימנים לאחר שהסכימה לחוזה אשר קובע:

(א) את הזכויות הניתנות לאכיפה של כל אחד מהצדדים בהתייחס לנכס שיוקם;

(ב) את התמורה, אם בכלל, שתועבר; וכן,

(ג) את אופן הסילוק ותנאיו.

לרוב, אף הכרחי שתהיה לישות מערכת פנימית אפקטיבית לדיווח ותקצוב פיננסיים. ישות בוחנת, ובמידת הצורך משנה, את אומדני ההכנסות בגין החוזה ועלויותיו, בהתאם להתקדמות ביצוע החוזה. הצורך בשינויים אלה אינו מצביע בהכרח על כך שתוצאתו של החוזה אינה ניתנת למדידה מהימנה.

38. שיעור השלמה של חוזה עשוי להיקבע במגוון דרכים. הישות תשתמש בשיטה המודדת באופן מהימן את העבודה שבוצעה. השיטות תלויות במהות החוזה ועשויות לכלול:

(א) את היחס בין העלויות שהתהוו בגין העבודה שבוצעה עד למועד מסוים, לבין אומדן סך עלויות בגין החוזה;

(ב) סקירות לגבי העבודה שבוצעה; או,

(ג) השלמה של שיעור פיזי של חוזה העבודה.

לעיתים קרובות, תשלומים בגין התקדמות העבודה ומקדמות שהתקבלו מלקוחות, אינם משקפים את העבודה שבוצעה.

39. כאשר שיעור ההשלמה נקבע בהתייחס לעלויות החוזה שהתהוו עד למועד מסוים, רק עלויות החוזה המשקפות עבודה שבוצעה ייכללו בחישוב העלויות שהתהוו עד למועד מסוים. דוגמאות לעלויות חוזה שלא יכללו, הן:

(א) עלויות חוזה המתייחסות לפעילות עתידית בחוזה, כגון עלות חומרים שהועברו אל אתר נשוא החוזה או חומרים שיועדו לשימוש בהתאם לחוזה, אך טרם נעשה בהם שימוש או טרם נצרכו במהלך ביצוע החוזה, אלא אם כן החומרים יוצרו במיוחד לצורך החוזה; וכן,

(ב) תשלומים ששולמו לקבלני משנה כמקדמה על חשבון עבודות שיבוצעו על פי חוזה המשנה.

40. כאשר לא ניתן לאמוד באופן מהימן את התוצאה של חוזה ההקמה:

(א) יש להכיר בהכנסה רק עד גובה עלויות החוזה שהתהוו וצפוי שניתן יהיה להשיבן; וכן,

(ב) עלויות החוזה יוכרו כהוצאה בתקופה בה הן התהוו.

גירעון חזוי מחוזה הקמה, שאליו מתייחס סעיף 44, יוכר מיידית כהוצאה בהתאם לסעיף 44.

41. במהלך השלבים המוקדמים של חוזה, לא ניתן, בדרך כלל, לאמוד באופן מהימן את התוצאה של החוזה. יחד עם זאת, יתכן שיהיה צפוי כי הישות תשיב את עלויות החוזה שהתהוו. לכן, הכנסות בגין החוזה מוכרות רק עד גובה העלויות שהתהוו אשר חזויות להיות מושבות. עודף או גירעון לא מוכר כאשר לא ניתן לאמוד באופן מהימן את התוצאה של החוזה. עם זאת, למרות שלא ניתן לאמוד באופן מהימן את התוצאה של החוזה, יתכן שיהיה צפוי כי סך עלויות החוזה יעלו על סך הכנסות החוזה. במקרים אלה, כל סכום עודף חזוי של סך עלויות החוזה מעבר לסך הכנסות החוזה, בהתאם לחוזה, יוכר מיידית כהוצאה בהתאם לסעיף 44.

42. כאשר עלויות החוזה שאמורות להיות משופות על ידי הצדדים לחוזה, אינן צפויות עוד להיות מושבות, הן יוכרו מיידית כהוצאה. דוגמאות לנסיבות בהן ההשבה של עלויות חוזה שהתהוו אינה צפויה ויתכן שיהיה צורך להכיר בעלויות החוזה מיידית כהוצאה, כוללות חוזים אשר:

- (א) אינם ניתנים לאכיפה באופן מלא, דהיינו שתקפותם מוטלת בספק רב;
- (ב) השלמתם כפופה לתוצאה של תביעה משפטית שטרם הוכרעה או לחקיקה שטרם אושרה;
- (ג) מתייחסים לנכסים שעשויים להיות מוחרמים או מופקעים;
- (ד) בהם הלקוח אינו יכול לעמוד במחויבויותיו; או,
- (ה) בהם הקבלן אינו יכול להשלים את החוזה, או לעמוד באופן אחר במחויבויותיו החוזיות.
43. כאשר אי הוודאויות שמנעו את האפשרות לאמוד באופן מהימן את התוצאה של החוזה, אינן קיימות עוד, הכנסות והוצאות המיוחסות לחוזה ההקמה יוכרו בהתאם לסעיף 30 ולא בהתאם לסעיף 40.

הכרה בגירעונות חזויים

44. כאשר צפוי כי סך עלויות החוזה יעלו על סך הכנסות החוזה, בחוזי הקמה אשר בעת ההתקשרות לגביהם הייתה כוונה כי עלויות החוזה יושבו במלואן על ידי הצדדים לחוזה ההקמה, יש להכיר מיידית בגירעון החזוי כהוצאה.
45. ישויות ממשלתיות עשויות להתקשר בחוזי הקמה המציינים כי ההכנסות המיועדות לכסות את עלויות ההקמה, יסופקו על ידי הצדדים האחרים לחוזה. האמור עשוי להתרחש כאשר, לדוגמה:
- (א) יחידות משנה במשרדי הממשלה וסוכנויות ממשלתיות, התלויות באופן משמעותי בהקצבות או בהקצאות דומות של הכנסות המדינה למימון פעולותיהן, מורשות אף להתקשר בחוזים עם ישויות ממשלתיות עסקיות או עם ישויות מהמגזר הפרטי לצורך הקמת נכסים על בסיס מסחרי או על בסיס השבה מלאה של העלות; או,
- (ב) התקשרות משרדי ממשלה וסוכנויות ממשלתיות אינה מושפעת מקיום יחסי צדדים קשורים או נעשית על בסיס מסחרי, כפי שעשוי להתרחש במודלים של ממשלה.
- במקרים אלה, גירעון חזוי מחוזה הקמה מוכר מיידית כהוצאה בהתאם לסעיף 44.
46. בהתאם לאמור בסעיף 9, במקרים מסוימים ישות ממשלתית עשויה להתקשר בחוזה הקמה שבו התמורה המתקבלת מהצדדים האחרים לחוזה, נמוכה מהשבה מלאה של העלות. במקרים אלה, המימון העודף על הסכום שצוין בחוזה ההקמה, יסופק לקבלן על ידי הקצבות או הקצאות אחרות של כספי מדינה, או על ידי מענקים למטרה כללית

מסוכנויות מממנות המהוות צד שלישי לחוזה או מממשלות אחרות. הדרישות של סעיף 44 אינן חלות על חוזי הקמה אלה.

47. בקביעת סכום של גירעון כלשהו בהתאם לסעיף 44, סך הכנסות החוזה וסך עלויות החוזה עשויות לכלול תשלומים ששולמו ישירות לקבלני משנה על ידי ישויות מממנות המהוות צד שלישי לחוזה, בהתאם לסעיפים 22 ו- 25.

48. הסכום של גירעון כאמור נקבע ללא התחשבות:

(א) אם העבודה על החוזה החלה, או לא;

(ב) בשיעור ההשלמה של פעילות החוזה; או,

(ג) בסכום העודפים החוזי לנבוע מחוזי הקמה מסחריים אחרים, שאינם מטופלים כחוזה הקמה אחד בהתאם לסעיף 14.

שינויים באומדנים

49. שיטת שיעור ההשלמה מיושמת על בסיס מצטבר בכל תקופת דיווח, לפי האומדנים העדכניים של הכנסות ועלויות החוזה. לפיכך, השפעת השינוי באומדן הכנסות החוזה או עלויות החוזה, או השפעת השינוי באומדן התוצאה של החוזה, מטופלות כשינוי אומדן חשבונאי (ראה תקן חשבונאות ממשלתי מספר 3, *עודף או גירעון נטו לתקופה, טעויות מהותיות ושינויים במדיניות חשבונאית*). האומדנים החדשים משמשים בקביעת סכום ההכנסות וההוצאות המוכרים בדוח על הביצוע הכספי בתקופה שבה בוצע השינוי וכן בתקופות עוקבות.

גילוי

50. ישות תיתן גילוי ל:

(א) סכום הכנסות החוזה שהוכרו כהכנסות בתקופה;

(ב) השיטות ששימשו לקביעת הכנסות החוזה שהוכרו בתקופה; וכן,

(ג) השיטות ששימשו לקביעת שיעור ההשלמה של חוזים בביצוע.

51. ישות תיתן גילוי לכל אחד מאלה, לגבי חוזים בביצוע במועד הדיווח:

(א) הסכום המצטבר של עלויות שהתהוו ושל עודפים שהוכרו (בניכוי גירעונות שהוכרו), עד למועד מסוים;

(ב) סכום המקדמות שהתקבלו; וכן,

(ג) סכום העיכבון.

52. עיכבון הוא סכום של חשבונות ביניים, שאינו משולם עד אשר יתקיימו התנאים המפורטים בחוזה לתשלום אותם סכומים או עד אשר יתוקנו הפגמים. חשבונות ביניים הם סכומים של הכנסות החוזה שהוגש בגינם חשבון עבור עבודה שבוצעה בהתאם לחוזה, בין אם הם שולמו על ידי הלקוח ובין אם לאו. מקדמות הם סכומים של הכנסות החוזה שהתקבלו על ידי הקבלן טרם ביצוע העבודה הקשורה.

53. ישות תציג:

(א) כנכס, את הסכום ברוטו לקבל מלקוחות עבור ביצוע החוזה; וכן,

(ב) כהתחייבות, את הסכום ברוטו המהווה חוב כלפי לקוחות עבור ביצוע החוזה.

54. הסכום ברוטו לקבל מלקוחות עבור ביצוע החוזה הוא הסכום נטו של:

(א) עלויות שהתהוו בתוספת עודפים שהוכרו; בניכוי,

(ב) הסכום של גירעונות שהוכרו וחשבונות ביניים עבור כל החוזים בביצוע, שבגינם עלויות שהתווספו בתוספת עודף שהוכר ושהשבתו תהיה על ידי הכנסות בגין החוזה (בניכוי גירעונות שהוכרו), עולות על חשבונות הביניים.

55. הסכום ברוטו כחוב כלפי לקוחות עבור ביצוע החוזה הוא הסכום נטו של:

(א) עלויות שהתהוו בתוספת עודפים שהוכרו; בניכוי,

(ב) הסכום של גירעונות שהוכרו וחשבונות ביניים עבור כל החוזים בביצוע, שבגינם סכום חשבונות הביניים עולה על ההוצאות שהתהוו בתוספת עודף שהוכר ושהשבתן תהיה בדרך של הכנסות בגין החוזה (בניכוי גירעונות שהוכרו).

56. הנחיות בדבר גילוי בגין התחייבויות תלויות ונכסים תלויים, ניתן למצוא בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 19, הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים. התחייבויות תלויות ונכסים תלויים עשויים לנבוע מפריטים כגון עלויות בגין אחריות, תביעות, קנסות או הפסדים אפשריים.

תחילה

57. תקן חשבונאות ממשלתי זה יחול לגבי דוחות כספיים שנתיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2007, או לאחריו. הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית מעודדת יישום מוקדם של התקן.

58. כאשר ישות מאמצת לצרכי דיווח כספי, חשבונאות על בסיס מצטבר, כפי שמוגדרת בתקני חשבונאות ממשלתיים, לאחר מועד התחילה, תקן זה ייושם, בדוחותיה הכספיים השנתיים המתייחסים לתקופות המתחילות במועד האימוץ או אחריו.

שינויים בתקני חשבונאות ממשלתיים אחרים

59. ההפניות לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 11, *חוזי הקמה* בסעיף 7 ובסעיף 20 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 9, *הכנסות מעסקאות חליפין*, הוחלפו בהפניות לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 11, *חוזי הקמה*.

60. ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 11, *חוזי הקמה* בסעיף 1(א) לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 12, *מלאי*, הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 11, *חוזי הקמה*.

נספח 1 - דוגמאות

נספח זה הוא להדגמה בלבד, ואינו מהווה חלק מהתקנים. מטרת הנספח היא להדגים את יישום התקנים ולסייע בהבהרת משמעותם.

גילוי בדבר המדיניות החשבונאית

להלן דוגמאות לגילוי בדבר המדיניות החשבונאית עבור יחידת משנה במשרדי ממשלה המתקשרת בחוזה הקמה לא מסחריים עם סוכנויות ממשלה אחרות עבור השבה מלאה, השבה חלקית או ללא השבה של העלות מהצדדים האחרים לחוזה. יחידת המשנה במשרדי הממשלה מוסמכת אף להתקשר בחוזה הקמה מסחריים עם ישויות מהמגזר הפרטי ועם ישויות ממשלתיות עסקיות, ולהתקשר בחוזה הקמה על בסיס השבה מלאה של עלות עם בתי חולים מסוימים של המדינה ועם אוניברסיטאות מסוימות של המדינה.

חוזים לא מסחריים

עלויות החוזה מוכרות כהוצאות על פי שיטת שיעור ההשלמה, אשר מודדת את היחס בין שעות העבודה שהתהוו עד למועד מסוים לבין אומדן סך שעות העבודה לגבי כל חוזה. במקרים מסוימים, פעילות הקמה מסוימת ופיקוח מקצועי הועברו בקבלנות משנה לקבלנים מהמגזר הפרטי בתמורה לעמלה קבועה ל"השלמת החוזה". במקרים אלה, עלויות קבלנות המשנה מוכרות כהוצאה על פי שיטת שיעור ההשלמה, עבור כל חוזה קבלנות משנה.

הכנסות החוזה מחושים בהשבה מלאה של העלות ומחוזים בהשבה חלקית של העלות, בהם התקשרה יחידת משנה במשרדי הממשלה, מוכרות על פי העלויות בנות ההשבה שהתהוו במהלך התקופה, כשהן נמדדות על פי היחס שבין העלויות בנות ההשבה שהתהוו עד למועד מסוים לבין אומדן סך כל העלויות בנות ההשבה מהחוזה.

חוזים מסחריים

ההכנסות מחוזה הקמה במחיר קבוע מוכרות על פי שיטת שיעור ההשלמה, אשר מודדת את היחס בין שעות העבודה שהתהוו עד למועד מסוים לבין סך אומדן שעות העבודה לגבי כל חוזה.

ההכנסות מחוזה הקמה על בסיס עלות בתוספת רווח וחוזי הקמה מבוססי עלות מוכרות על פי העלויות בנות ההשבה שהתהוו במהלך התקופה בתוספת העמלה לקבלן, כשהן נמדדות על פי היחס שבין העלויות בנות ההשבה שהתהוו עד למועד מסוים, לבין אומדן סך כל העלויות החוזה.

קביעת ההכנסות וההוצאות בגין החוזה

הדוגמאות להלן עוסקות בחוזה הקמה לא מסחריים ובחוזי הקמה מסחריים. הדוגמאות מדגימות שיטה אחת לקביעת שיעור ההשלמה של החוזה ואת מועד ההכרה בהכנסות ובהוצאות בגין החוזה (ראה סעיפים 30 עד 43 לתקן).

חוזהים לא מסחריים

ליחידת משנה במשרדי הממשלה של עבודה ושירותים (הקבלן המבצע) יש חוזה להקמת גשר עבור יחידת משנה במשרדי הממשלה של כבישים וכבישים מהירים. יחידת משנה במשרדי הממשלה של עבודה ושירותים ממומנת על ידי הקצבות. חוזה ההקמה מציין את דרישות ההקמה כולל העלויות החזויות, מפרט טכני ומועד ההשלמה, אך אינו קובע השבה במישרין של עלויות ההקמה מיחידת משנה במשרדי הממשלה של כבישים וכבישים מהירים. חוזה ההקמה הוא מסמך מפתח ניהולי המעיד על האחריות לאיכות התכנון והבניה של הגשר. הוא משמש כמקור מידע בהערכת ביצועי הצדדים לחוזה בהספקת השירותים של מפרט טכני מוסכם במסגרת הפרמטרים של העלויות החזויות. הוא משמש אף כמקור מידע לתחזיות של עלויות עתידיות.

האומדן הראשוני של עלויות החוזה הוא 8,000 אלפי ש"ח. בניית הגשר תמשך 3 שנים. סוכנות סיוע הסכימה לממן סכום של 4,000 אלפי ש"ח המהווה מחצית מעלויות ההקמה - האמור נקבע במפורש בחוזה ההקמה.

נכון לסוף שנה 1, אומדן עלויות החוזה עלה ל - 8,050 אלפי ש"ח. סוכנות הסיוע הסכימה לממן מחצית מהעלייה באומדן העלויות.

בשנה 2, אישרה הממשלה בהמלצת יחידת משנה במשרדי הממשלה של כבישים וכבישים מהירים, שינוי בחוזה, שתוצאתו היא אומדן עלויות חוזה נוספות בסך של 150 אלפי ש"ח. סוכנות הסיוע הסכימה לממן 50% משינוי זה. בתום שנה 2, העלויות שהתהוו כוללות 100 אלפי ש"ח עבור חומרים תקינים המאוחסנים באתר, להשלמת הפרויקט בשנה 3.

יחידת משנה במשרדי הממשלה לעבודות ושירותים קובעת את שיעור ההשלמה של החוזה תוך חישוב החלק היחסי של עלויות החוזה שהתהוו בגין העבודה שבוצעה עד למועד מסוים מתוך האומדן האחרון של סך עלויות החוזה.

סיכום הנתונים הכספיים במהלך תקופת ההקמה הוא כדלקמן:

שנה 3	שנה 2	שנה 1	
4,000	4,000	4,000	סכום ההכנסות הראשוני המוסכם בחוזה
100	100	25	שינוי בהכנסות החוזה
4,100	4,100	4,025	סך הכנסות החוזה
8,200	6,168	2,093	עלויות חוזה שהתהוו עד למועד מסוים
-	2,032	5,957	עלויות חוזה להשלמה
8,200	8,200	8,050	סך אומדן עלויות החוזה
100%	74%	26%	שיעור השלמה

שיעור ההשלמה לשנה 2 (74%) נקבע תוך אי הכללה בעלויות החוזה שהתהוו מהעבודה שבוצעה עד למועד מסוים, סך של 100 אלפי ש"ח עבור חומרים תקניים המאוחסנים באתר לשימוש בשנה 3.

סכומי ההכנסות וההוצאות המוכרות בדוח על הביצוע הכספי בשלוש השנים, כדלקמן:

הוכר בשנה הנוכחית	הוכר בשנים קודמות	עד למועד מסוים		
שנה 1				
1,047		1,047	(4,025 * 0.26)	הכנסות
2,093		2,093	(8,050 * 0.26)	הוצאות
שנה 2				
1,987	1,047	3,034	(4,100 * 0.74)	הכנסות
3,975	2,093	6,068	(8,200 * 0.74)	הוצאות
שנה 3				
1,066	3,034	4,100	(4,100 * 1.00)	הכנסות
2,132	6,068	8,200	(8,200 * 1.00)	הוצאות

חוזים מסחריים

יחידת משנה במשרדי הממשלה של עבודה ושירותים (הקבלן), הממומנת בעיקר על ידי הקצבות, מוסמכת לבצע עבודות הקמה מוגבלות על בסיס מסחרי עבור ישויות מהמגזר הפרטי. באישור השר, יחידת המשנה מתקשרת בחוזה מסחרי במחיר חוזה קבוע בסך של 9,000 אלפי ש"ח לבניית גשר.

הסכום הראשוני של ההכנסות שהוסכמו בחוזה הוא 9,000 אלפי ש"ח. האומדן הראשוני של הקבלן לעלויות החוזה הוא 8,000 אלפי ש"ח. בניית הגשר תמשך 3 שנים.

נכון לסוף שנה 1, אומדן יחידת המשנה לעלויות החוזה עלה ל - 8,050 אלפי ש"ח.

בשנה 2, אישר הלקוח שינוי בחוזה, שיצר עלייה בסך 200 אלפי ש"ח בהכנסות החוזה, ושינוי של 150 אלפי ש"ח באומדן עלויות חוזה נוספות. בתום שנה 2, העלויות שהתהוו כוללות 100 אלפי ש"ח עבור חומרים תקניים המאוחסנים באתר לשימוש בשנה 3 להשלמת הפרויקט.

יחידת המשנה קובעת את שיעור ההשלמה של החוזה, על ידי חישוב החלק היחסי של עלויות החוזה שהתהוו עבור העבודה שבוצעה עד למועד מסוים, מתוך האומדן האחרון של סך עלויות החוזה. סיכום הנתונים הכספיים במהלך תקופת ההקמה, הוא כדלקמן:

שנה 3	שנה 2	שנה 1	
9,000	9,000	9,000	סכום ההכנסות הראשוני המוסכם בחוזה
200	200	-	שינוי
9,200	9,200	9,000	סך הכנסות החוזה
8,200	6,168	2,093	עלויות חוזה שהתהוו עד למועד מסוים
-	2,032	5,957	עלויות חוזה להשלמה
8,200	8,200	8,050	אומדן סך עלויות החוזה
1,000	1,000	950	אומדן העודף
100%	74%	26%	שיעור השלמה

שיעור ההשלמה לשנה 2 (74%) נקבע תוך אי הכללה בעלויות החוזה שהתהוו מהעבודה שבוצעה עד למועד מסוים, סך של 100 אלפי ש"ח עבור חומרים תקינים המאוחסנים באתר לשימוש בשנה 3.

סכומי ההכנסות, ההוצאות והעודף שהוכרו בדוח על הביצוע הכספי בשלוש השנים הם כדלקמן:

הוכר בשנה הנוכחית	הוכר בשנים קודמות	עד למועד מסוים	
שנה 1			
2,340		2,340	הכנסות (9,000 * 0.26)
2,093		2,093	הוצאות (8,050 * 0.26)
247		247	עודף
שנה 2			
4,468	2,340	6,808	הכנסות (9,200 * 0.74)
3,975	2,093	6,068	הוצאות (8,200 * 0.74)
493	247	740	עודף
שנה 3			
2,392	6,808	9,200	הכנסות (9,200 * 1.00)
2,132	6,068	8,200	הוצאות (8,200 * 1.00)
260	740	1,000	עודף

גילויים לגבי החוזה

חוזים הממומנים בהקצבות/סיוע והשבה מלאה של עלות החוזה

יחידת משנה במשרדי הממשלה של עבודה ושירותים הוקמה לאחרונה כישות, בכדי שתנהל הקמת בניינים וסלילת כבישים עבור ישויות ממשלתיות אחרות. יחידת המשנה ממומנת בעיקר על ידי הקצבות, בכפוף לאישור השר היא מוסמכת לממן פרויקטים להקמה על ידי סוכנויות סיוע לאומיות או בינלאומיות. יחידת המשנה היא בעלת יכולת הקמה משל עצמה וביכולתה גם להתקשר עם קבלני משנה. באישור השר, יחידת המשנה יכולה לבצע אף עבודת הקמה על בסיס מסחרי עבור ישויות מהמגזר הפרטי ועבור ישויות ממשלתיות עסקיות, ועל בסיס השבה מלאה של העלות עבור בתי חולים של המדינה ועבור אוניברסיטאות של המדינה.

יחידת המשנה של עבודה ושירותים סיימה את שנת הפעילות הראשונה שלה. כל עלויות החוזים שהתהוו שולמו במזומן וכל חשבונות הביניים (לסוכנויות סיוע המממנות את עבודות הקמה) התקבלו במזומן. לא התקבלו מקדמות ביחידת המשנה בגין עבודות הקמה במהלך התקופה. עלויות החוזה שהתהוו, עבור חוזים B ו- C כוללות עלויות חומרים שנרכשו עבור החוזה אך טרם נעשה בהם שימוש בביצוע החוזה עד למועד מסוים. לא נקשרו חוזים מסחריים בשנה זו (ראה להלן דוגמאות לגבי חוזים מסחריים).

- חוזה A ממומן מהכנסות שמקורן מהקצבות כלליות (החוזה אינו כולל "הכנסות חוזה" כהגדרתן).
- חוזה B נעשה עם יחידת המשנה של חינוך ועם סוכנות הסיוע XX, המממנות 50% מעלויות ההקמה (50% מעלויות החוזה ישולמו על ידי צדדים לחוזה ולכן הן "הכנסות חוזה" כהגדרתן).
- חוזה C ממומן במלואו על ידי האוניברסיטה הלאומית (תנאי ההסדר מציינים כי כל עלויות החוזה ישולמו על ידי האוניברסיטה הלאומית מקרן ההקמה העיקרית של האוניברסיטה. לכן "הכנסות חוזה" כהגדרתן, שוות לעלויות החוזה).

סיכום הנתונים הכספיים לסוף שנה 1, של שלושת החוזים, הוא כדלקמן:

סך הכל	חוזה			
	C	B	A	
575	350	225	-	הכנסות בגין החוזה שהוכרו בהתאם לסעיף 30
910	350	450	110	הוצאות בגין החוזה שהוכרו בהתאם לסעיף 30
335	-	225	110	עלויות חוזה שמומנו על ידי הקצבות
1,070	450	510	110	עלויות חוזה שהתהוו בתקופה
910	350	450	110	- הוכרו כהוצאות (סעיף 30)
160	100	60	-	- הוכרו כנכס (סעיף 35)
575	350	225	-	הכנסות בגין החוזה (ראה לעיל)
555	330	225	-	חשבונות ביניים (סעיף 52)
20	20	-	-	הכנסות בגין החוזה שטרם הוגש בגין חשבון
-	-	-	-	מקדמות (סעיף 52)

	הסכומים שיש לתת בגינם גילוי בהתאם לתקן הם כדלקמן :
575	הכנסות בגין החוזה שהוכרו בתקופה (סעיף 50(א))
1,070	עלויות החוזה שהתהוו עד למועד מסוים (סעיף 51(א)) (לא הוכר עודף/ לא בוטלו גירעונות שהוכרו)
150	סכום ברוטו לקבל מלקוחות החוזה עבור חוזה העבודה (נקבע בהתאם לסעיף 54 ומוצג כנכס בהתאם לסעיף 53(א))

הסכומים שיש לתת בגינם גילוי בהתאם לסעיפים 51(א) ו- 53(א) הם כדלקמן (הערה : ההכנסות מחוזה B הן 50% מעלויות החוזה) :

סך הכל	C	B	A	
1,070	450	510	110	עלויות חוזה שהתהוו
555	330	225	0	חשבונות ביניים
150	120	30	-	לקבל מסוכנויות סיוע ומלקוחות

הסכום שניתן לו גילוי בהתאם לסעיף 51(א) זהה לסכום לתקופה השוטפת מאחר שהגילויים מתייחסים לשנת הפעילות הראשונה.

חוזים מסחריים

המחלקה לביצוע פרויקטים לאומיים הוקמה בתוך יחידת משנה במשרדי הממשלה של עבודה ושירותים על מנת לבצע עבודת הקמה על בסיס מסחרי עבור ישויות ממשלתיות עסקיות וישויות במגזר הפרטי, בהכוונתו ובאישורו של השר. היחידה סיימה את שנת הפעילות הראשונה שלה. כל עלויות החוזים שהתהוו שולמו במזומן וכל חשבונות הביניים והמקדמות התקבלו במזומן. עלויות החוזים שהתהוו עבור חוזים B,C ו- E כוללות את עלות החומרים שנרכשו עבור החוזה אך טרם נעשה בהם שימוש בביצוע החוזה עד למועד מסוים. עבור חוזים B,C ו- E שילמו הלקוחות מקדמות לקבלן עבור עבודה שטרם בוצעה.

סיכום הנתונים הכספיים לסוף שנה 1, של חמשת החוזים, הוא כדלקמן:

סך הכל	חווה					
	E	D	C	B	A	
1,300	55	200	380	520	145	הכנסות בגין החווה שהוכרו בהתאם לסעיף 30
1,215	55	250	350	450	110	הוצאות בגין החווה שהוכרו בהתאם לסעיף 30
70	30	40	-	-	-	גירעונות חזויים שהוכרו בהתאם לסעיף 44
15	(30)	(90)	30	70	35	עודפים שהוכרו בניכוי גירעונות שהוכרו
1,420	100	250	450	510	110	עלויות חווה שהתהוו בתקופה
1,215	55	250	350	450	110	עלויות חווה שהתהוו והוכרו כהוצאות בגין החווה לתקופה בהתאם לסעיף 30
205	45	-	100	60	-	עלויות חווה המיוחסות לפעילות עתידית שהוכרו כנכס בהתאם לסעיף 35
1,300	55	200	380	520	145	הכנסות בגין החווה (ראה לעיל)
1,235	55	180	380	520	100	חשבונות ביניים (סעיף 52)
65	-	20	-	-	45	הכנסות שטרם הוגש בגינן חשבון
125	25	-	20	80	-	מקדמות (סעיף 52)

הסכומים שיש לתת בגינם גילוי בהתאם לתקן הם כדלקמן:

1,300	הכנסות בגין החווה שהוכרו כהכנסות בתקופה (סעיף 50(א))
	עלויות החווה שהתהוו ועודפים שהוכרו (בניכוי גירעונות שהוכרו) עד למועד מסוים
1,435	(סעיף 51(א))
125	מקדמות שהתקבלו (סעיף 51(ב))
220	סכום ברוטו לקבל מלקוחות החווה עבור חווה העבודה - מוצג כנכס בהתאם לסעיף 53(א)
	סכום ברוטו כחוב ללקוחות החווה עבור חווה העבודה - מוצג כהתחייבות בהתאם
(20)	לסעיף 53(ב)

הסכומים שיש לתת בגינם גילוי בהתאם לסעיפים 51 (א), 53 (א) ו- 53 (ב) מחושבים כדלקמן :						
סך הכל	E	D	C	B	A	
1,420	100	250	450	510	110	עלויות חוזה שהתהוו
15	(30)	(90)	30	70	35	עודפים שהוכרו בניכוי גירעונות שהוכרו
1,435	70	160	480	580	145	
1,235	55	180	380	520	100	חשבונות ביניים
220	15	-	100	60	45	לקבל מלקוחות
(20)		(20)	-	-	-	חוב ללקוחות (due to customers)

הסכום שניתן בגינו גילוי בהתאם לסעיף 51(א) זהה לסכום לתקופה השוטפת מכיוון שהגילויים מתייחסים לשנת הפעילות הראשונה.

נספח 2 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 11, חוזי הקמה, לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 11, חוזי הקמה

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

1. ההפניות בתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 11 (להלן - "התקן הבינלאומי") לתקני חשבונאות בינלאומיים למגזר הציבורי הוחלפו ברובן בתקן זה בהפניות לתקני חשבונאות ממשלתיים.
2. ההפניה בתקן הבינלאומי לתקן חשבונאות בינלאומי הוחלפה בתקן זה בהפניה לתקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי.
3. ההפניה בתקן הבינלאומי לוועדה הבינלאומית לכללי חשבונאות (IASB) הוחלפה בתקן זה בהפניה למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.
4. ההתייחסות בתקן הבינלאומי לפרלמנט הוחלפה בתקן זה בכנסת.
5. הדוגמה בסעיף 45(ב) לתקן הבינלאומי, אשר לפיה ניתן להתקשר באמצעות מודל של "מספק רוכש" (purchaser provider), הושמטה מתקן זה.
6. הדוגמה המספרית בנספח 1 לתקן הבינלאומי לגבי קביעת ההכנסות וההוצאות בגין החוזה, בחוזים לא מסחריים, שונתה בתקן זה בהתאם להסבר המילולי.

נספח 3 - ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 11, חוזי הקמה, לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 11 (מתוקן 1993), חוזי הקמה

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

בנספח זה, לא מפורטים ההבדלים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 11 לבין תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי מספר 11. הבדלים אלה מפורטים בנספח 2.

תקן חשבונאות ממשלתי מספר 11, חוזי הקמה, מתבסס בעיקרו על תקן חשבונאות בינלאומי מספר 11, חוזי הקמה. להלן ההבדלים העיקריים בין תקן חשבונאות ממשלתי מספר 11 לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 11:

1. בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 11 נכללה פרשנות נוספת לזו של תקן חשבונאות בינלאומי מספר 11, על מנת להבהיר את יישום תקני החשבונאות בישויות ממשלתיות.
2. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 11 כולל מונחים השונים, במקרים מסוימים, מתקן חשבונאות בינלאומי מספר 11. הדוגמה המשמעותית ביותר היא שימוש במונח דוח על הביצוע הכספי בתקן חשבונאות ממשלתי מספר 11; המונח המקביל בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 11 הוא דוח רווח והפסד.
3. בתחולת תקן חשבונאות ממשלתי מספר 11 נכללים הסדרים מחייבים שאינם מעוגנים בצורת חוזה חוקי.
4. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 11 כולל בתחולתו חוזים מבוססי עלות וחוזים לא מסחריים.
5. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 11 מבהיר כי הדרישה להכיר בגירעון חוזי מחוזה, מייד כשצפוי כי סך עלויות החוזה יעלו על סך הכנסות החוזה, חלה רק על חוזים אשר בעת ההתקשרות לגביהם הייתה כוונה, כי עלויות החוזה יושבו במלואן על ידי הצדדים לאותו חוזה.
6. תקן חשבונאות ממשלתי מספר 11 כולל דוגמאות נוספות המדגימות את יישום התקן לגבי חוזי הקמה לא מסחריים.

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית ממשלתית

חברי הוועדה

רו"ח רוני אלרואי - יו"ר הוועדה

רו"ח יגאל גוזמן

רו"ח דוד גולדברג

רו"ח רם לוי

ד"ר אייל סולגניק, רו"ח

מר יוסי שטראוס

צוות מקצועי

רו"ח חיה פרשר

רו"ח איריס אלדר

רו"ח רויטל מדר דונסקוי

משקיפה

גבי עדי כהן מור

צוות מקצועי אד-הוק

רו"ח זולי אבגנים

מר שלומי אלעזר

רו"ח מזל בן חמו

רו"ח יוליה ברנברג

רו"ח בועז דהרי

רו"ח גילי וייצמן

רו"ח ענת טרייבר

רו"ח יעקב מנדלקורן

רו"ח גיל משה

רו"ח יפית נומברג

רו"ח אביחי רזווג

מר יוסי שטיינברג