

2. קבלן מבצע

1511	.....	כללי	2.1
1512	.....	"עבודה ממושכת" [סעיף 8א(א) לפקודה]	2.1.1
1513	.....	"הכנסות מעבודה ממושכת" [סעיף 8א(א) לפקודה]	2.1.2
1514	.....	מדידת היקף העבודה	2.1.3
1514	.....	כללי	2.1.3.1
1514	.....	היקף העבודה - אילו פעילויות ועלויות כלולות בעבודה אחת	2.1.3.2
1601	.....	הדיווח על עבודות בביצוע [סעיף 8(ב) לפקודה]	2.2
1601	.....	שיטות הדיווח	2.2.1
1601	.....	כללי	2.2.1.1
1601	.....	2.2.1.1.1 הדיווח החשבונאי [תקן חשבונאות מס' 4]	
1602	.....	2.2.1.1.2 הדיווח לצרכי מס	
1605	.....	שלבי הדיווח	2.2.2
1605	.....	2.2.2.1 שלב עד תחילת הדיווח	
1605	.....	2.2.2.2 שלב הדיווח במהלך העבודה ושינוי אומדן במהלך הביצוע	
1606	.....	2.2.2.3 שלב הדיווח הסופי	
1607	.....	2.2.3 דיווח על הפסדים [סעיף 8(ב)(2) לפקודה]	
1701	.....	חובת הכנת דו"ח מאושר על ידי רואה חשבון לקבלן מבצע	2.3
1751	.....	דוגמאות מסכמות לשיטת העבודות בביצוע	2.4
1801	.....	הבדלים ונקודות דמיון בין קבלן מבצע לקבלן בונה	2.5
1851	.....	נספח: דוגמת אישור רואה חשבון לגבי "עבודה ממושכת"	2.6

2.1 כללי

סעיפים 8א(א) ו-8א(ב) לפקודת מס הכנסה קובעים לאמור:

"8א. חלוקת הכנסה מעבודות שמשך ביצוען עולה על שנה"

(א) בסעיף זה -

"עבודה ממושכת" - עבודה שמשך ביצועה עולה על שנה, לרבות עבודות בניה בבנין בידי מי שמבצע את העבודה על פי הזמנתו של אדם אחר ולמעט בניית בנין בידי בעלו;
"הכנסות מעבודה ממושכת" - הכנסות מעבודה ממושכת שהן הכנסות לפי 2(1), בין מביצוע ובין ממכירה".

(ב) נישום העוסק בעבודה ממושכת ידווח על הכנסותיו ממנה כך:

- (1) בשנת המס שבה גמר לבצע 25% לפחות מההיקף הכספי של העבודה, כפי שהוא מחושב לאותה שנה, או מההיקף הכמותי של העבודה, לפי בחירתו, ידווח על ההכנסה שנצמחה לו, על פי אומדן, מחלק העבודה שביצע, ובכל שנת מס שלאחר מכן ידווח על ההכנסות שנצמחו לו, על פי אומדן, בהתאם לחלק העבודה שביצע באותה שנה כשהוא מחושב לפי הבסיס שבו לראשונה בחר לחישוב היקף הביצוע; בשנת המס שבה סיים את העבודה ידווח על התוצאה העסקית בשלמותה בניכוי ההכנסות שעליהן דיווח בשנים הקודמות;
- (2) הפסד מעבודה ממושכת יובא בחשבון לענין קביעת ההכנסה החייבת בשנות מס שלפני שנת המס שבה נסתיימה העבודה רק לאחר שהנישום גמר לבצע 50% לפחות מההיקף הכספי של העבודה כפי שהוא מחושב לשנה שבה תבע את קיזוז הפסד, או 50% לפחות מההיקף הכמותי של העבודה.
- (3) נישום שחלה עליו פסקת משנה (1) או (2) יצרף לדו"ח שעל פי סעיף 131, דו"ח מאושר בידי רואה חשבון כמשמעותו בחוק רואי חשבון, התשט"ו-1955, שבו יפרט את דרך קביעת ההכנסה או הפסד, לפי הענין, ואת דרך חישוב היקף הביצוע.

סעיפים 8א(א) ו-8א(ב) לפקודת מס הכנסה מתווים את דרך המיסוי של עבודות בביצוע, כאשר תחילת הדיווח על ההכנסה נקבע לשנת המס שבה סיים הנישום 25% לפחות מההיקף הכספי או מההיקף הכמותי של העבודה, לפי בחירתו. מטרת הסעיף היא לטפל באותם נישומים, שדיווח הכנסותיהם והוצאותיהם על בסיס שנתי, כמו היו יצרנים מן השורה, מעוות את תמונת הרווח וההפסד של עסקם.

כקבלן מבצע¹ (contractor) ייחשב מי שמבצע עבודתו על פי הזמנתו של אחר, כשפעולתו מוגבלת, במקרים רבים, לביצוע של מרכיב מסוים מתוך הפרוייקט כולו.

עקרונות הדיווח לגבי עבודות, שמשך ביצוען עולה על שנה, אומצו בחלקם מגילוי דעת 6 של לשכת רואי חשבון, אשר בו נקבעה ההבחנה בין דיווח על פי שיטת "העבודות הגמורות" לבין דווח על פי שיטת "העבודות בביצוע". גילוי דעת מס' 6 הוחלף בשנת 1999 על ידי תקני חשבונאות מס' 2, 3 ו-4.

שיטת העבודות בביצוע מחייבת דיווח על הכנסות בכל שנה בהתאם לקצב התקדמות העבודה ביחס לכל העבודה שבביצוע.

¹ בסעיף 3(ב) לתקן חשבונאות מס' 4 - "עבודות על פי חוזה ביצוע" מחודש יולי 1999, מוגדר "קבלן מבצע" - כ"יחידה" עסקית המבצעת עבודות על פי חוזה ביצוע. "עבודה על פי חוזה ביצוע" מוגדרת בסעיף 3(א) לאותו תקן חשבונאות, וכוללת: "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."

2.1.1 "עבודה ממושכת" [סעיף 8א(א) (א) לפקודה]

סעיפים 8א(א) ו-8א(ב) לפקודה חלים על נישום שעוסק ב"עבודה ממושכת". "עבודה ממושכת" הוגדרה כ"עבודה שמשך ביצועה עולה על שנה, לרבות עבודות בניה בבנין בידי מי שמבצע את העבודה על פי הזמנתו של אדם אחר ולמעט בניית בנין בידי בעלו".

המונח "עבודה"¹ אינו מתייחס רק לעבודות בניה בבנין, וגם מי שעוסק, למשל, בכתיבת תוכניות מחשב ואנציקלופדיות או בבניית אוניות וגשרים, עשוי להיחשב קבלן מבצע. הגדרת "עבודה ממושכת" מפרידה, לענין משך העבודה, בין עבודות בניה בבנין לבין שאר סוגי העבודות. עבודת בניה בבנין תהווה "עבודה ממושכת" אפילו משך ביצועה אינו עולה על שנה². לעומת זאת, עבודות בניה אחרות ועבודות, שאינן עבודות בניה, צריכות להימשך למעלה משנה על מנת שיבואו בשעריה של הגדרת "עבודה ממושכת". את המונח "שנה" יש לפרש במשמעותו הרגילה, היינו 12 חודשים, ולא כ"שנת מס". כך, למשל, בניית ספינה, המשתרעת על פני 10 חודשים (אפילו על פני שתי שנות מס) לא תהווה "עבודה ממושכת", ובונה הספינה ידווח עליה בדומה לאופן שבו מדווח יצרן רגיל על הכנסותיו³. מתוך הקשרם של סעיפים 8א(א) ו-8א(ב) לפקודה, אין לכלול במונח "עבודות" מתן שירותים למיניהם שלא אגב העברת מוצר לידיו של הלקוח.

סמוך להגשת הדו"ח השנתי על הנישום לבדוק אם משך העבודה עולה או צפוי לעלות על 12 חודשים. זאת, כדי שיידע, האם ליישם את הוראות סעיף 8א(ב) לפקודה בעניינו. במידה שטרם חלפה שנה מיום תחילת העבודה, ואין עניינו בעבודת בניה בבנין, על הנישום להעריך את משך העבודה הכולל, ולדווח על הכנסותיו והוצאותיו בהתאם. במידה שהערכתו של הנישום באשר למשך ביצוע העבודה מתבדה, עליו לתקן את הדו"ח השנתי, שהגיש. יתכנו מקרים, שבהם הנישום סבור, שמשך ביצוע העבודה יעלה על שנה, ובסופו של דבר מתברר, שלא כך הוא, ויתכן מצב הפוך - ובשני טיפוסים המקרים נדרש תיקון של הדו"ח השנתי. כאשר מדובר בעבודות בניה, אין הנישום נתקל בקושי לבדוק האם עליו לדווח לפי כללי סעיף 8א(ב) לפקודה, היות שדי בהימשכות העבודה לתקופת החשבון הבאה כדי שיהא עליו לדווח כך.

הגדרת "עבודה ממושכת" מפרידה בין ביצוע עבודות בניה בבנין לבין יתר העבודות לא רק באשר למשך העבודה הנדרש, כמוסבר לעיל, אלא אף באשר לדרישה, כי ביצוע העבודה יעשה על פי הזמנתו של אחר. עבודות בניה בבנין לא תחשבנה כ"עבודה ממושכת", אם הקבלן המבצע אינו פועל על בסיס חוזה חתום בינו לבין מזמין העבודה. לעומת זאת, כאשר עסקינן בביצוע עבודות אחרות, סעיפים 8א(א) ו-8א(ב) לפקודה עשויים לחול גם על נישום, שמבצע את הפרויקט ביוזמה ובמימון עצמיים, מבלי שמלכתחילה הוזמן לעשות כן. ביחס לעבודה מהסוג האחרון, כל שנדרש הוא שמשך העבודה יעלה על שנה.

קבלן, שבונה בנין על מגרש שבבעלותו, לא ייחשב כקבלן מבצע, לפי הסיפא להגדרת "עבודה ממושכת". קבלן כזה עשוי להיחשב "קבלן בונה", אם יקיים את תנאי סעיף

¹ המונח "עבודה" הוגדר בסעיף 3 לתקן חשבונאות מס' 4 - עבודות על פי חוזה ביצוע מחדש יולי 1999 כדלקמן: "עבודה הנעשית על פי הזמנה של לקוח ובהתאם למפרט ספציפי והמתייחסת לבניה, או לייצור נכס, כאשר תחילת הביצוע הוא בתקופת דיווח אחת וסיומה בתקופת דיווח אחרת".

² בהקשר זה יש לשים לב למבנה ההגדרה, המחולקת לשתיים. חלקה הראשון של ההגדרה מדבר בעבודה שמשך ביצועה עולה על שנה, ואילו חלקה השני דן בביצוע עבודות בניה בבנין וממנו נעדר התנאי לפיו משך העבודה עולה על שנה.

³ יש לציין, שתקן חשבונאות מס' 4 חל על כל עבודה, הנעשית על פי הזמנה של לקוח והמתייחסת לבניה או לייצור נכס, כאשר תחילת הביצוע היא בתקופת דיווח אחת וסיומה בתקופת דיווח אחרת.

א8(ג) לפקודה¹. קבלן, שמקים בתים טרומיים או בתים מעץ שביצועם מהיר (פחות משנה), למכירה חופשית, על קרקע שבבעלותו, לא ייחשב כ"קבלן מבצע" לפי הסיפא להגדרת "עבודה ממושכת", ומצד שני לא ייחשב כ"קבלן בונה", משום שהלה הוא רק מי שמשך ביצוע העבודה שלו עולה על שנה.

דוגמא א': עורך אנציקלופדיות - האם קבלן מבצע?

ענת הוזמנה על ידי הוצאת הספרים "דותן" לערוך אנציקלופדיה מדעית. את עבודת העריכה החלה ענת ביום 1.1.06, וסיימה אותה ביום 1.1.08.

גדרש:

א. האם סעיפים א8(א) ו-ב לפקודה חלים על ענת?

ב. האם וכיצד תשתנה תשובתכם, אם עבודת העריכה הסתיימה ביום 1.11.06?

פתרון

א. ענת הינה קבלן מבצע, שסעיפים א8(א) ו-ב לפקודה חלים עליה. "עבודה ממושכת", כהגדרתה בסעיף א8(א) לפקודה כוללת כל עבודה, שמשך ביצועה עולה על שנה (כמו גם עבודות בניה בבנין, אף אם משך ביצוען קצר מ-12 חודשים).

ב. ענת לא תדווח על הכנסותיה לפי סעיפים א8(א) ו-ב לפקודה, היות שמשך ביצוע העבודה קצר מ-12 חודשים. ענת תדווח על הכנסותיה כנותנת שירותים, על בסיס שנתי, ככל הנראה לפי בסיס מזומן.

המכון למסים
וליעוץ כלכלי בע"מ

2.1.2 "הכנסות מעבודה ממושכת" [סעיף א8(א) לפקודה]

"הכנסות מעבודה ממושכת" הוגדרו בסעיף א8(א) לפקודה כ"הכנסות מעבודה ממושכת שהן הכנסות לפי סעיף 12(1), בין מביצוע ובין ממכירה". הגדרה זו מלמדת, שרק מי שנצמחות לו הכנסות מעסק או ממשלח יד עשוי להיחשב כ"קבלן מבצע". הכנסתו של הקבלן הבונה עשויה לצמוח לו "בין מביצוע ובין ממכירה", כאשר במונח "ביצוע" התכוון המחוקק למי שמבצע את העבודה על פי הזמנתו של אחר, ואילו המונח "מכירה" מכוון יותר לקבלן, שפועל מבלי שאחר הזמין את שירותיו. יחד עם זאת, התיבה "בין מביצוע ובין ממכירה" מכוונת גם לעבודה, שבה השירות כרוך גם במכירה, כגון: התקנת מעליות, מערכות הסקה, מערכות מיזוג אוויר, תקרות אקוסטיות וכיוצא באלה. בכל אלו הקבלן המבצע הן מוכר את המעלית, מערכת ההסקה וכו', והן נותן שירותי התקנה שלהן.

¹ לדיון בשיטת הדיווח של קבלן בונה, ראו פרק "קבלן בונה".

דוגמא ב': מוכר - כקבלן מבצע

ענת היא בעלת הוצאת הספרים "דותן". ענת ערכה אנציקלופדיה מדעית. את עבודת העריכה החלה ענת ביום 1.1.06, וסיימה אותה ביום 1.1.08. ענת מתלבטת, האם הבעלות, שיש לה בהוצאת הספרים, מוציאה אותה מגדר תחולת סעיפים 8א(א) ו-8א(ב) לפקודה. חוו דעתכם.

פתרון

ענת עונה להגדרת "הכנסה מעבודה ממושכת", ולכן תדווח על הכנסותיה מעריכת האנציקלופדיה לפי סעיפים 8א(א) ו-8א(ב) לפקודה. בגדר "הכנסה מעבודה ממושכת" יכללו הכנסות ממשלח יד ומעסק, בין מביצוע ובין ממכירה, ולכן אין בכך שענת מוכרת אנציקלופדיות ולא נותנת שירותי עריכה גרידא, כדי להוציא אותה ממסגרת תחולת הסעיפים האמורים.

2.1.3 מדידת היקף העבודה

2.1.3.1 כללי

סעיף 8א(ב)(1) לפקודה מורה, כי בשנה שבה הקבלן המבצע סיים 25% לפחות מהיקף הכספי של העבודה [בחינה לפי עלויות העבודה] או מההיקף הכמותי של העבודה [בחינה לפי אחוז גמר הנדסי], לפי בחירתו, עליו לדווח לראשונה על הכנסותיו מהפרויקט. השלמה בשיעור קרוב ל-25% אך עדיין נמוך ממנו (למשל, 24.9%) אינה מקימה חובת דיווח על ההכנסות מהעבודה. ככל שהיקף העבודה גדול יותר, כך עשוי מועד ההשלמה בשיעור של 25% להתרחק, והקבלן המבצע ידחה את המועד, שבו יהא עליו לדווח על הכנסותיו. למשל, בבחינה לפי ההיקף הכספי של העבודה, אם סך כל עלות העבודה המצטברת עד סוף השנה הנוכחית היא 20,000 ש"ח, וסך כל עלויות הפרויקט צפויות להגיע ל-100,000 ש"ח, שיעור ההשלמה הוא 20% בלבד, והקבלן לא ידווח בשנת המס הנוכחית על כל הכנסה שהיא.

במקביל, סעיף 8א(ב)(2) לפקודה קובע, כי הפסדיו של הקבלן המבצע יוכרו לו רק החל בשנה, שבה סיים לבצע 50% לפחות מההיקף הכספי או הכמותי של העבודה, לפי בחירתו.

2.1.3.2 היקף העבודה - אילו פעילויות ועלויות כלולות בעבודה אחת

חשיבות אמידת היקף העבודה טמונה בכך, שלפיה ייקבע מועד התחלת הדיווח של הקבלן המבצע על הכנסותיו, קצב הדיווח על הכנסותיו (לרבות הכרה בהוצאות לפי סעיף 18(ד) לפקודה), ובמקרה של הפסד - אף מועד ההכרה בהפסד. "עבודה ממושכת" אחת תכלול עבודות המבוצעות כיחידה אחת אשר בדרך כלל תיקבע לפי מבחנים תמחיריים או הנדסיים. המחוקק לא נתן דעתו בסעיפים 8א(א) ו-8א(ב) להגדרת היקף העבודה ולא הבהיר כיצד יש להפריד בין עבודה ממושכת אחת לאחרת. מכל מקום, מהות הפרוייקט תיבחן על פי חוזה ההזמנה מצד אחד, והעקרונות החשבונאיים מצד שני. יש לבחון את הפרוייקט בו מדובר מבחינת היקפו הכולל כפי שבא לידי ביטוי

בחוזה, אולם אם ניתן להפרידו לחלקים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, יראו לענין זה כל חלק כפרויקט בפני עצמו, שעליו יחול סעיף 8א(ב) לפקודה בנפרד.

בין המבחנים לקביעת היקף העבודה ניתן לציין במיוחד את האתר שבו מבוצעות הפעילויות, החפיפה במועד ביצוען והשיתוף בהוצאות הכרוכות בהן. ככל שהסמיכות במקום העבודה ובמועד ביצוע העבודה גדולים יותר, וככל שהשיתוף בהוצאות הדוק יותר כך, ניתן לקשור את כל הפעילויות הנדונות ל"עבודה ממושכת" אחת.

הצעתנו היא להקיש מהגדרת "יחידת בניה" שבהוראות לניהול פנקסים¹ כדי ללמוד מה ייחשב כפרויקט אחד ("עבודה ממושכת" אחת). בהוראות לניהול פנקסים מוגדרת "יחידת בניה" כ"עבודות בניה אחרות המבוצעות כחטיבה אחת, באתר אחד, באותה תקופה". כמו כן ניתן להיעזר בסעיף 9 לתקן חשבונאות מס' 4, אשר מתווה קווים מנחים לקיבוץ ולפיצול עבודות, בהאי לישנא:

- (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 כך 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.

ולהלן דברי ההסבר מתוך תקן חשבונאות 4:

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 שנשלל, 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.

¹ פיסקה (2) להגדרת "יחידת בניה" בסעיף 1 בתוספת ד' להוראות לניהול פנקסי חשבונות קובעת: "יחידת בניה - (1) בנין או מבנה;

(2) עבודות בניה אחרות המבוצעות כחטיבה אחת, באתר אחד באותה תקופה".

באשר לעלויות, שיכללו ב"עבודה" אחת, סעיף 8 לתקן חשבוונאות 4 עוסק בהכללת עלויות טרום-חוזיות (כגון הוצאות הכרוכות בהשתתפות במכרז) במסגרת "עבודה", והוא קובע לאמור:

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

לעתים הוצאות הכנה של הזמנה מסוימת משרתות גם עבודות נוספות מבלי שתיוסף תוספת הוצאות בעבודות הנוספות. בנושא זה קובע סעיף 11ד לתקן חשבוונאות 4, כי יש לפרוס את ההוצאה על פני ההזמנה הקיימת ועל פני ההזמנות הצפויות, ובלשון התקן:

"11. 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."



2.2 הדיווח על עבודות בביצוע [סעיף 8א(ב) לפקודה]

2.2.1 שיטות הדיווח

2.2.1.1 כללי

2.2.1.1.1 הדיווח החשבונאי [תקן חשבונאות מס' 4]

ההתייחסות החשבונאית לקביעת שיעור ההשלמה עשויה להשלים את סעיף 8א(ב) לפקודה, מקום שהאחרון אינו קובע הוראה סותרת, במפורש או במשתמע. קביעת שיעור ההשלמה פורטה בסעיף 1 לתקן חשבונאות מספר 4 ולצדו דברי הסבר כדלקמן:

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 תישם 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' וספקו 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."

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 11א של התקן הנו שיתת 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 בהם 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 שיוזקפו 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 4א(6), אין לראות בעלותם חלק משיעור ההשלמה על בסיס העלות, אלא אם כן הקבלן עיבדם באופן מהותי.¹

¹ דוגמא לעיבוד לא מהותי היא, לדעתנו, חיתוך משטחי עץ על ידי נגר על מנת שבהמשך יופק מכל משטח ארון.

2.2.1.1.2 הדיווח לצורכי מס [סעיף 8א(ב) לפקודה]

סעיף 8א(ב) לפקודה קובע, שקבלן מבצע דיווח על הכנסותיו בהתאם לקצב התקדמות העבודות, קרי לפי שיעור ההשלמה הכספי או הכמותי שלה, לפי בחירתו. משבחר הנישום ביחס לפרויקט בשיטה הכמותית או הכספית, תחייב אותו בחירתו גם להבא ביחס לאותו פרויקט והוא לא יוכל לשנותה. כמובן, שהקבלן המבצע רשאי לבחור ביחס לפרויקטים שונים שיטת דיווח שונה. כל עוד שיעור ההשלמה נמוך מ-25%, הקבלן לא ידווח על הכנסותיו. הדיווח על פי שיעור ההשלמה הכספי והכמותי יסודו באומדן בלבד, שכן רק בסיום העבודה ניתן לקבל תמונה מדויקת בדבר ההכנסות, ההוצאות וקצב ההתקדמות. על הקבלן לבצע שלושה סוגי אומדנים: אומדן הכנסות, אומדן כלל העלויות הצפויות לאחר השנה הראשונה ואומדן של שיעור ההשלמה לפי בסיס כמותי או לפי בסיס כספי. הצורך בביצוע אומדנים אין פירושו בהכרח, שההוצאות אליהן יגיע הקבלן אינן מדויקות, למשל במקרה של קבלן, המרצה 1,000 מ"ר של רצפה, ועד לסוף השנה הנוכחית ריצף כבר 300 מ"ר. שיעור ההשלמה במקרה הזה, לפי השיטה הכמותית, 30% ($300/1,000 = 30\%$), הוא מדויק.

דיווח לפי הבסיס הכמותי מאפשר להימנע מחישובים מסובכים, שהם מנת חלקו של מי שנוקט בשיטה הכמותית בתנאים של עליית מחירים. מצד שני, כאשר מדובר במגוון רחב של עבודות, שאותן מבצע הקבלן במסגרת אותו פרויקט, קשה להביא למכנה משותף כמותי יחידות שאינן הומוגניות. כך, למשל, כאשר הקבלן מבצע עבודות בנין מגוונות, כגון ברזל, בטון, שיש, מדרגות וכיו"ב, קשה להביא למכנה משותף את סוגי העבודות הללו. יתכן, שבמקרה של עבודה הטרוגנית, יהא על קבלן, שחפץ להתבסס על ההיקף הכמותי של העבודה, להתייחס לאותו מרכיב בעבודה, שהוא בעל משקל מכריע, ולפיו לחשב את החלק הכמותי היחסי של העבודה שבוצעה.

שיטת דיווח לפי ההיקף הכספי (Input measures)

הנתון הידוע והמדויק בשיטה זו הוא סכום ההוצאות המצטבר שהושקע עד תום שנת המס הספציפית בפרוייקט. שני הנתונים הנוספים, הדרושים לשם יישום הדיווח לפי שיטת דיווח זו - סך כל ההוצאות הצפויות בפרוייקט כולו וסך כל הרווח המשוער מאותו פרויקט - יבוססו על אומדנים בלבד. יש לציין, שנתונים ואומדנים בדבר הרווח מהווים בדרך כלל בסיס לחישובים השונים שבין הקבלן למזמין, ולעתים קרובות גם סכום הרווח עצמו נקבע בהסכם בין הצדדים ביחס לסכום ההוצאות הצפויות (שיטת ה"קוסט-פלוסי"). בכדי שאומדן ההשלמה ישקף נכונה את יחס עלויות השנה לסך כל עלויות הפרוייקט בסופו של דבר, יש לערוך את החישובים במחירים קבועים, מתואמים למדד או לפי בסיס דולרי. ההיקף הכספי ייבחן לפי סכומי ההוצאות, הקיימות והצפויות, ולא לפי הסכומים המגיעים מכוח חוזי הביצוע, שנחתמו ושייחתמו.

יחס ההתקדמות בעבודה בכל שנה ייקבע בהתאם ליחס שבין ההוצאות, שהושקעו באותה שנה, לבין אומדן ההוצאות הכולל. ניראה, שיש להיעזר בהוראת סעיף 11(ג) לתקן חשבונאות מספר 4, לפיה עלויות, שאינן מצביעות על התקדמות העבודה (כגון עלויות שטרם נצרכו ומקדמות לקבלני משנה), לא תיכללנה בחישוב שיעור ההתקדמות של הפרוייקט. הוצאות שנצברו בפועל עד תום שנת המס וכן סך ההוצאות בפרוייקט, כוללות גם הוצאות הנהלה כלליות וריבית אשר הועמסו בייחוס אופקי לפי סעיף 18(ד) לפקודה. לבסוף, כדי לקבוע את סכום ההכנסה החייבת בשנת מס פלונית, יש להכפיל את שיעור ההשלמה השנתי ברווח המשוער. השיעור שיתקבל יוכפל ברווח המשוער. הרווח המשוער מהפרוייקט ייקבע על פי חוזי הביצוע ובהתאם לנתונים אחרים הידועים לקבלן.

הנוסחה [היקף כסף]: רווח השנה = הרווח הכולל המשוער x (אומדן העלות הכולל : העלות בשנת המס)

שיטת הדיווח לפי הבסיס הכמותי (Output measures)

בשיטה זו יש לדעת מהי כמות העבודה שבוצעה ביחס לכלל הפרויקט. המדובר הוא בדרך כלל בחוזים אשר התמורה בהם מחושבת על פי כמות הביצוע (יסודות, הקמה, תקרות, השלמות וכיוצא באלה). במקרה זה יוכפל אומדן הרווח הכולל בכמות היחסית שבוצעה לאותו מועד. אומדן כמותי זה ייקבע על פי מבחנים תמחיריים והנדסיים אשר נערכו על ידי בעלי מקצוע המומחים לנושא. יצוין, שסך ההוצאות בפרויקט כולל גם הוצאות הנהלה, כלליות וריבית, אשר הועמסו בייחוס אופקי לפי סעיף 18(ד) לפקודה.

הנוסחה [היקף כמותי]: רווח השנה = הרווח הכולל המשוער x החלק היחסי שבוצע באותה שנה

יש להעיר, שבשיטת הדיווח לפי בסיס כמותי מומלץ לנקוט בגישה שונה מזו, שבאה לידי ביטוי בנוסחה שלעיל. הצעתנו היא להחליף את חישוב הרווח הכולל המשוער בחישוב ההכנסה הכוללת המשוערת. לאחר מכן להפחית מההכנסה הכוללת המשוערת את העלויות המצטברות (כולל הוצאות הנהלה, כלליות וריבית) עד לתום השנה הנוכחית. או אז, נמצא את הרווח המצטבר עד סוף השנה הנוכחית בפרויקט, וממנו נפחית את הרווח, שהוכר בפרויקט בשנים הקודמות. שיטת פעולה זו מומלצת, משום שהיא חוסכת את הצורך להעריך את העלויות הצפויות בפרויקט (לרבות אמידתן של הוצאות הנהלה, כלכליות ומימון ויחוסן בין הפרויקטים) על כל הקושי שכרוך בהערכה כזו. בשיטת פעולה זו יש צורך לאמוד רק פרמטר אחד, שהוא ההכנסה, משום שההוצאות, שמנוכות הן הוצאות ידועות, שכבר נצברו עד תום שנת המס. פרמטר ההכנסה קל יחסית לחיזוי, משום שההכנסות נגזרות מחוזי המכירה, שהשינויים שבהם, ברוב המקרים, הם מזעריים.

המכון למסים
עוץ נובלי בע"מ

הנוסחה [היקף כמותי - השיטה "הארוכה" המומלצת]:

המהזור המצטבר לאותה שנה = אומדן המהזור הכולל x $\frac{\text{הוצאות שנים קודמות} + \text{הוצאות השנה}}{\text{אומדן הוצאות כולל}}$

פחות: (עלויות מצטברות עד תום השנה)

רווח שנצבר עד תום השנה

פחות: (רווח שנצבר בשנים הקודמות)

רווח השנה

ההכנסה לענין סעיף 8א(ב) לפקודה, הן בשיטת ההיקף הכספי והן בשיטת ההיקף הכמותי, מדווחת על בסיס מצטבר, היינו, כל חוזה חתום, שיש לקבלן עם מזמין של עבודה, מצמיח לקבלן הכנסה (בכפוף כמובן לכך, ששיעור השלמה הוא 25% או יותר). החלת בסיס צבירה מתחייבת לאור לשון הסעיף, לפיה הקבלן "ידווח על ההכנסה שנצמחה לו, על פי אומדן, מחלק העבודה שביצע" ועל "ההכנסות שנצמחו לו, על פי אומדן, בהתאם לחלק העבודה שביצע באותה שנה". ענינו הרואות, כי סעיף 8א(ב) לפקודה מדבר בהכנסה "שנצמחה" ולא בהכנסה "שנתקבלה". אשר על כן, אם, לדוגמא, קבלן אינסטלציה חתם על 5 חוזים, והתמורה בכל חוזה היא 50,000 ש"ח, שאותה הוא טרם קיבל, על הקבלן להכיר בהכנסה (לפני ניכוי הוצאות) של 250,000 ש"ח.

דוגמא ג': היקף כמותי והיקף כספי אצל קבלן מבצע

בשנת מס 2006 החלה חברת "מודיעין בע"מ" בביצוע עבודות בניה הנמשכות מעל שנה, בהן שיעור הביצוע המצטבר הוא כדלקמן:

שנת מס	היקף כמותי	היקף כספי
2006	20%	60%
2007	100%	100%

נדרש: כיצד על חברת "מודיעין בע"מ" לדווח על הכנסותיה?

פתרון

החברה רשאית לבחור, האם לנקוט בשיטת דיווח על בסיס כספי או כמותי. לפיכך, אם החברה צופה, שהפריקט יהא רווחי, היא תעדיף לדבוק בהיקף הכמותי של העבודה (20%), ולדחות את מועד הדיווח על ההכנסה לשנת המס 2007. לעומת זאת, אם החברה צופה, שהפריקט יסתיים בהפסד, היא תבכר את ההיקף הכספי של הפריקט, שיאפשר לה להכיר בהפסד, שיווצר לה.

דוגמא ד': דיווח על בסיס כספי

ביום 1.4.07 נחתם חוזה לביצוע עבודות אלומיניום בפריקט בניה למשך שנתיים בין חברת "הזגגים בע"מ" לבין מר לוי. בתמורה לביצוע העבודות התחייב מר לוי לשלם לחברה סך של 5,000,000 ש"ח. החברה מעריכה שסך כל העלות לביצוע העבודות הוא 4,000,000 ש"ח. סך העלויות בפועל של חברת "הזגגים בע"מ" בשנת 2007 הוא 2,000,000 ש"ח.

נדרש: מהי ההכנסה עליה תדווח חברת "הזגגים בע"מ" בשנת 2007?

פתרון

הנוסחה:

$$\text{רווח לשנת המס} = \text{הרווח הכולל המשוער} \times X \quad (\text{אומדן העלות הכולל : העלות בשנת המס})$$

החישוב:

$$500,000 = 1,000,000 \times (2,000,000 : 4,000,000)$$

דוגמא ה': שינוי שיטת הדיווח

נחתם חוזה לביצוע עבודת עפר בפריקט למשך שנתיים. שיעור הביצוע המצטבר הוא כדלקמן:

שנת מס	היקף כספי	היקף כמותי
שנה ראשונה	22%	35%
שנה שניה	70%	50%

הקבלן בחר בשנה הראשונה בשיטת דיווח על פי ההיקף הכספי, ובשנה השניה הוא מבקש לשנות את שיטת הדיווח לשיטת ההיקף הכמותי. האם שינוי השיטה אפשרי ובאילו תנאים?

פתרון

הקבלן מבקש לשנות את השיטה כי במעבר לשיטת ההיקף הכמותי ימנע מעצמו מלדווח על 20% נוספים מכלל ההכנסה ($20\% = 50\% - 70\%$). ברם, אין לשנות את השיטה לצורכי מס עד לתום ביצוע עבודתו, שכן סעיף 8א(ב)(1) לפקודה מורה, כי בשנים עוקבות לשנה, שבה החל הקבלן לדווח על הכנסותיו יהא עליו להמשיך ולדווח "לפי הבסיס שבו לראשונה בחר לחישוב היקף הביצוע".



2.2.2 שלבי הדיווח

סעיף 8א(ב) מבחין ב-3 שלבים לענין הדיווח על ההכנסה על ידי קבלן מבצע, בין אם הדיווח מבוסס על היקף כספי ובין אם על היקף כמותי.

האחד - שלב עד תחילת הדיווח;

השני - שלב הדיווח במהלך העבודה;

השלישי - שלב הדיווח הסופי ושיחזור החישובים במדויק.

2.2.2.1 שלב עד תחילת הדיווח

תנאי לעצם הדיווח הראשוני על ההכנסות בשנת המס על ידי קבלן מבצע הוא **סיום ביצוע 25% לפחות** מההיקף הכספי או הכמותי בהתאם לשיטת הדיווח בה בחר הנישום. מכאן שמכלול התקבולים בשנות המס שלפני תום ביצוע 25% מהיקף העבודה הינו בגדר הכנסות מראש שטרם הגיע מועד חיובן במס. עם זאת, יש להפנות תשומת הלב לכך, שעל פי העקרונות שנקבעו בפסיקה¹ תשוואה על תקבולים מלקוחות, כדוגמת הפרשי הצמדה, ריבית ואף רווח הון בבורסה, שנוצרה בטרם החל הקבלן לדווח על הכנסותיו, עשויה להתחשב במס לפי הכללי הרגילים ולא לפי שיטת התקדמות העבודות. לעומת זאת, הכנסות מהפרשי הצמדה מהלקוח בגין ה"עבודה הממושכת" בהתאם לחוזה העבודה תיחשב לחלק מההכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה ותדווח לפי שיטת התקדמות העבודות, כאמור בסעיף 8א(ב)(1) לפקודה.

תוספת בשל אינפלציה על פי חוק התיאומים תדווח ותחויב במס לפי הוראות סעיפים 7(ד) ו- (ה) לחוק התיאומים כהכנסה מעסק ולא לפי שיטת התקדמות בעבודות.

2.2.2.2 שלב הדיווח במהלך העבודה ושינוי אומדן במהלך הביצוע

לאחר השלמת 25% מהיקף העבודה ידווח הנישום בכל שנת מס בה נמשכת עבודתו בהתאם לשיטת הדיווח בה בחר (כמותי או כספי). המדובר בדיווח שיסודו באומדני הנישום עצמו, ועל כן יתכן שיהא צורך לעדכן אותם עקב שינויים בהכנסות ובהוצאות הצפויות. שינויים אלה עשויים לנבוע מתנודות באינפלציה, מהרחבת היקף הביצוע, מטעויות בתחזית העלויות וכיוצא באלה. סעיף 8א(ב)(1) לפקודה מדגיש כי יש לערוך את החישובים בכל שנה ושנה מחדש, כך שהחישוב "יתקן את עצמו". לצורך כך, בכל שנת מס יש להביא בחשבון את דיווחי ההכנסות וההוצאות, שכבר נעשו בחשבון בשנים הקודמות. במקרה של דיווח לפי ההיקף הכספי של העבודה, ניתן להציג זאת בנוסחה הבאה [יש לקרוא משמאל לימין]:

$\frac{\text{הוצאות בשנים קודמות} + \text{הוצאות באותה שנה}}{\text{אומדן ההוצאות הכולל}} \times \text{הרווח הכולל} = \text{אומדן הרווח}$
$\text{הרווח שיש לדווח באותה שנה} = \text{הרווח עליו דווח בשנים קודמות} - \text{כלל הרווח החייב בדיווח עד לתום אותה שנה}$

וכאשר הדיווח נעשה על בסיס ביצוע כמותי של העבודה:

¹ ראו ע"א 159/79 קי.בי.ע. קבוצת בוני ערים בע"מ נ' פשמ"ג, פד"א י 137.

התמורה המצטברת עד תום השנה = סכום התמורה לפי החוויה x שיעור הביצוע
 פחות: (עלות מצטברת עד תום השנה)
 רווח שנצבר עד תום השנה
 פחות: (רווח שדווח)
רווח (הפסד) השנה

ההכרה בהכנסות ובהוצאות במהלך ביצוע העבודה תלוי באומדנים, שעשויים להיות נושא למחלוקת בין הקבלן המבצע לבין פקיד השומה. לדעתנו, יש לתת משקל נכבד לכך, שכלול הכל מדובר באומדנים, שאין לחפש בהם דיוק רב מכפי שעשוי להיות בהם, באופן שעל פקיד השומה לכבד את אומדניו של הקבלן, כל עוד אינם חורגים מגבולות הסביר וההגיוני.

2.2.2.3 שלב הדיווח הסופי

בשנת המס שבה נסתיים ביצוע העבודה, על הנישום לערוך חשבונית סופיים ומדויקים בדבר היקף העבודה כולה ביחס להוצאות ולהכנסות. סיום הביצוע יבחן על פי קריטריונים אובייקטיביים ומקצועיים. ההכנסה עליה דיווח באותה שנה תהא הפרש בין סך הכנסותיו הכולל של הקבלן, ובכלל זה כל הכנסה שלא דיווח עליה מכל סיבה שהיא במהלך ביצוע העבודה, לבין ההכנסות עליהן דיווח בשנות מס קודמות. הוא הדין ביחס להוצאותיו של הנישום.

על אף העובדה שבשלב סופי זה מסתיים שלב האומדנים וההכנסה נקבעת במדויק, הרי שבכל מקרה לא יתוקנו השומות לשנות המס הקודמות. התוצאה הסופית (המדויקת) תיוחס רק לאותה שנת מס בה הסתיים ביצוע העבודה, כפי שמורה סעיף 8א(ב)(1) סיפא לפקודה: "בשנת המס שבה סיים את העבודה ידווח על התוצאה העסקית בשלמותה בניכוי ההכנסות שעליהן דיווח בשנים הקודמות"¹.

פקיד השומה רשאי, לאחר שהתבררה תמונת הרווח הסופית של הקבלן, להוציא לו שומות לפי מיטב השפיטה בשל הערכה לא מדויקת של הרווח בשנים הקודמות, אלא שלדעתנו עליו להימנע מכך כל עוד אומדני הקבלן עומדים במבחן הסבירות.

¹ זאת, בשונה מהצעת החוק בה נקבע שיש לתקן את השומות אחורנית ולשלם את המס המגיע עם הפרשי הצמדה וריבית או לקבל החזר מס עם הפרשי הצמדה וריבית, כדלקמן:

"לאחר קבלת הדו"ח על התוצאה העסקית תחולק התוצאה העסקית בהתאם לכללים שקבע הנציב, והשומות לשנות ביצוע העבודה יתוקנו לפי זה; התברר כתוצאה מהתיקון ששולם מס ביתר, יחול על החזר מס היתר סעיף 159א, ואילו אם התברר שלא שולם מלוא המס יחול על הסכום שלא שולם סעיף 187, ובלבד שלענין סעיף 187(ב)(1) במקום הדו"ח האמור בו, יבוא הדו"ח על התוצאה העסקית לפי סעיף זה."