

## משרד האוצר

### אגף החשב הכללי

## מאזן המדינה ל-31.12.12 - הגירעון החשבונאי הממשלתי

### תקציר

בחוק מבקר המדינה, התשי"ח-1958 [נוסח משולב], נקבע כי מדי שנה בשנה ימציא שר האוצר למבקר המדינה את מאזן זכויותיה והתחייבויותיה של המדינה (להלן - מאזן המדינה) במועד תום שנת הכספים שחלפה. בסוף מאי 2013 הגיש שר האוצר למבקר המדינה את "הדוחות הכספיים של ממשלת ישראל ליום 31 בדצמבר 2012" (להלן - הדוחות הכספיים). החלק בדוחות הכספיים העוסק במאזן המדינה נקרא "דוחות על המצב הכספי". הדוחות הכספיים כוללים הבהרות והסתייגויות בדבר המידע המוצג בהם ובדבר מידע חסר.

יתרת הגירעון החשבונאי המצטבר בהון שצוינה בדוחות הכספיים היא כ-1.5 טריליון ש"ח. יתרה זו אמורה לשקף, על פי כללי החשבונאות המקובלים, את תוצאות הפעילות הכספית המצטברת של מדינת ישראל עד כה. כמו כן צוין בדוחות הכספיים כי הגירעון החשבונאי השנתי נטו לשנת 2012 הסתכם ב-113.6 מיליארדי ש"ח.

### פעולות הביקורת

בחודשים יולי-נובמבר 2013 בדק משרד מבקר המדינה את אופן חישובם והצגתם של הגירעונות החשבונאיים הממשלתיים, וכן את אופן רישומם החשבונאי של נכסי המדינה והתחייבויותיה בדוחות הכספיים. הביקורת בוצעה בעיקר באגף החשב הכללי במשרד האוצר (להלן - החשב"ל). בדיקות השלמה בכל הנוגע לנאותות הרישום החשבונאי של נכסי הממשלה והתחייבויותיה בדוחות הכספיים נעשו באגף התקציבים במשרד האוצר, במוסד לביטוח לאומי וכן במשרדי הביטחון, המשפטים והבריאות. דוח זה הוא גם דוח מעקב אחר תיקון הליקויים שצוינו בדוחות קודמים של משרד מבקר המדינה<sup>1</sup>.

1 ראו מבקר המדינה, דוח שנתי 57 (2007), בפרק "מאזן המדינה ליום 31.12.05 - התחייבויות תלויות", עמ' 251-276; דוח שנתי 61 (2011), בפרק "מאזן המדינה ליום 31.12.09 - הרישום החשבונאי של רכוש קבוע ומלאי", עמ' 563-581.

## עיקרי הממצאים

1. לפני מקבלי החלטות לא מוצגת תחזית בדבר התחייבויותיה של המדינה ויכולתה לעמוד בהן בטווח הארוך, על פי המצוין במאזן המדינה. תחזית זו אמורה לסייע לממשלה לשפר את מוכנותה להתמודד עם סיכונים פיסקליים אפשריים בעתיד ולהביא בחשבון גם שיקולים של קיימות פיסקלית - כל זאת כדי להקטין את הסיכון שיהיה על מקבלי החלטות בעתיד להתמודד עמו. כמו כן, על אף הגירעונות החשבונאיים השנתיים הגדולים והמתמשכים והצורך לכסותם בעתיד באמצעות הפניית משאבים מתקציב המדינה, לא דנה הממשלה בדרכים לצמצום.
2. נמצא כי הממשלה אינה מקיימת דיונים מסודרים בנוגע לדוחות הכספיים שהיא מגישה. כמו כן, אף שבדוחות הכספיים מרוכזים נתונים על כלל פעילות הממשלה, הם אינם נחתמים ומאושרים על ידי שר האוצר. מן הראוי שהממשלה תבחן סוגיה זו.
3. התחייבויות המדינה בגין תשלומי הגמלאות של ביטוח לאומי ותשלומי הפנסיה התקציבית צפויות לגדול בשיעור ניכר בשנים הבאות. הועלה כי החלטת הממשלה בנושא הפנסיה התקציבית לא יושמה, וכי דבר אי-היישום לא הובא לדיון בממשלה.
4. הרישום בדוחות הכספיים בדבר ההתחייבויות לטווח ארוך הנוגעות לעובדים אינו מלא, ונדרש עיבוד של נתונים נוספים על מנת להשלימו כנדרש.
5. למרות הערת משרד מבקר המדינה בדוח 61, טרם הושלם בדוחות הכספיים הרישום החשבונאי של נכסי משרד הביטחון ומשרד הבריאות וכן של קרקעות שמחזיקה הממשלה.
6. למרות הערת משרד מבקר המדינה בדוח 57, טרם השלים משרד המשפטים את רישום הפרשות בגין תביעות משפטיות על פי כללי החשבונאות, והמידע המוצג בדוחות הכספיים של ממשלת ישראל בעניין זה הוא אפוא אינו שלם.

## סיכום והמלצות

סכום הגירעון המצטבר של המדינה המצוין בדוח על המצב הכספי, אמור להיות תמרוך אזהרה לפני מקבלי החלטות לגבי דרך פעולתה של המדינה בתחום הכלכלי. הגילוי הנאות בדוחות הכספיים לגבי אי-נכונותו של סכום הגירעון המוצג בהם, אינו מבטל את ההכרח לדון בנתון חשוב זה. הדבר חשוב בייחוד נוכח הגירעונות החשבונאיים השנתיים הגדולים והמתמשכים והצורך לכסותם בעתיד באמצעות הפניית משאבים מתקציב המדינה. בהיעדר דיון בצמצום הגירעונות החשבונאיים יש לכאורה משום התעלמות מהבעיה וגלגולה לפתחם של מקבלי החלטות בעתיד.

יצוין כי משרד מבקר המדינה העיר על חלק מהליקויים המצוינים בדוח זה כבר לפני כמה שנים, אך מתברר שהליקויים לא תוקנו. יש לראות בחומרה מצב זה, ועל אגף החשב"ל והמשרדים הנוגעים בדבר לפעול לתיקון הליקויים בנחרצות וללא דיחוי. כמו כן, על אגף החשב"ל לוודא כי הרישום החשבונאי של הנכסים וההתחייבויות ייעשה

בכל משרדי הממשלה על פי כללי החשבונאות על בסיס מצטבר<sup>2</sup>. רישום חסר ושלא על פי כללי החשבונאות המקובלים פוגע באמינותם של הנתונים המוצגים בדוחות הכספיים של ממשלת ישראל ומציג לפני מקבלי ההחלטות ולפני כלל הציבור תמונת מצב שגויה בנוגע לנושאים חשובים, דוגמת סכום הגירעון החשבונאי הממשלתי המצטבר בהון.

יתר על כן, מדובר בהתעלמות מתמשכת של הממשלה מן הצורך לנהל את תקציב המדינה על בסיס שיקולים של קיימות פיסקלית לטווח ארוך. ניהול התקציב על פי שיקולים אלה יסייע לוודא כי הנטל הכספי שיהיה על הממשלה בעתיד לא יביא לשחיקה ברמת השירותים שהיא תיתן לציבור.



## מבוא

בחוק מבקר המדינה, התשי"ח-1958 [נוסח משולב], נקבע כי מדי שנה בשנה ימציא שר האוצר למבקר המדינה את מאזן זכויותיה והתחייבויותיה של המדינה (להלן - מאזן המדינה) במועד תום שנת הכספים שחלפה. בסוף מאי 2013 הגיש שר האוצר למבקר המדינה את "הדוחות הכספיים של ממשלת ישראל ליום 31 בדצמבר 2012" (להלן - הדוחות הכספיים). הפרק בדוחות הכספיים העוסק במאזן המדינה נקרא "דוחות על המצב הכספי"; והפרק העוסק בתוצאות של פעילות הממשלה במשך השנה נקרא "דוחות על הביצוע הכספי".

הנתון בדבר הגירעון החשבונאי המצטבר של הממשלה אשר מצוין בדוחות על המצב הכספי, משקף את ההפרש שבין סך ההתחייבויות של המדינה ובין סך הנכסים שהיא החזיקה בהם במועד הכנת הדוחות. הגירעון החשבונאי המצטבר בהון של ממשלת ישראל אשר מצוין בדוחות על המצב הכספי של הממשלה ב-31.12.12, הוא כ-1.5 טריליון ש"ח, והוא אמור לשקף את סך תוצאות פעולותיה הכספיות המצטברות של הממשלה במשך השנים, עד למועד הכנת הדוחות האחרונים.

ה"גירעון החשבונאי השנתי נטו" משקף את תוצאות הפעילות הכספית של הממשלה באותה שנה, כפי שבאה לידי ביטוי בדוחות על הביצוע הכספי. ב-31.12.12 הסתכם גירעון זה ב-113.6 מיליארד ש"ח.

בדוחות הכספיים צוין כי יתרת הנכסים הבלתי שוטפים<sup>3</sup> היא 389.7 מיליארד ש"ח. יתרה זו אמורה לשקף, על פי כללי החשבונאות המקובלים, את הערך המצרפי העדכני של סך הנכסים לטווח ארוך שמחזיקה בהם ממשלת ישראל. כמו כן צוין בדוחות הכספיים כי יתרת ההתחייבויות הבלתי שוטפות<sup>4</sup> היא 1.847 טריליון ש"ח<sup>5</sup>. יתרה זו כוללת בין השאר סכום של 593.1 מיליארד ש"ח בגין

- 2 בסיס מצטבר - שיטת רישום חשבונאית אשר לפיה נרשמות ההוצאות עם היווצרות ההתחייבות לשאת בהן, אף אם טרם שולמו, וההכנסות נרשמות עם היווצרות הזכות לקבל אותן, אף אם טרם התקבלו.
- 3 נכסים בלתי שוטפים - נכסים, כגון רכוש קבוע, שלמימושם נדרש פרק זמן ארוך יותר מפרק הזמן שנדרש למימוש נכסים שוטפים, כגון מזומנים.
- 4 התחייבויות בלתי שוטפות - התחייבויות של המדינה כלפי גורמים אחרים אשר לפירעונן נותרה יותר משנה.
- 5 יצוין כי מלבד זה מצוינים בדוחות על המצב הכספי התחייבויות שוטפות ונכסים שוטפים שיתרתם נטו משפיעה על הגירעון המצטבר בסכום של כ-52 מיליארד ש"ח.

התחייבויות הנוגעות לזכויות עובדים; סכום של 440.7 מיליארד ש"ח - עתודות בגין אירועי ביטוח; וכן סכום של 5.9 מיליארד ש"ח בגין הפרשה לתביעות משפטיות.

יודגש כי מאחר שממשלת ישראל החלה רק משנת 2000 לבצע רפורמה בחשבונאות הממשלתית, שעיקרה מעבר מבסיס מזומן<sup>6</sup> לבסיס מצטבר<sup>7</sup>, הגירעון החשבונאי המצטבר בהון אינו משקף את סך הגירעונות השנתיים נטו מאז קום המדינה, אלא כולל גם נתונים הנובעים מתחשיבים חשבונאיים שנעשו בדיעבד, וכן התאמות למיניהן שנעשו משנת 2000.

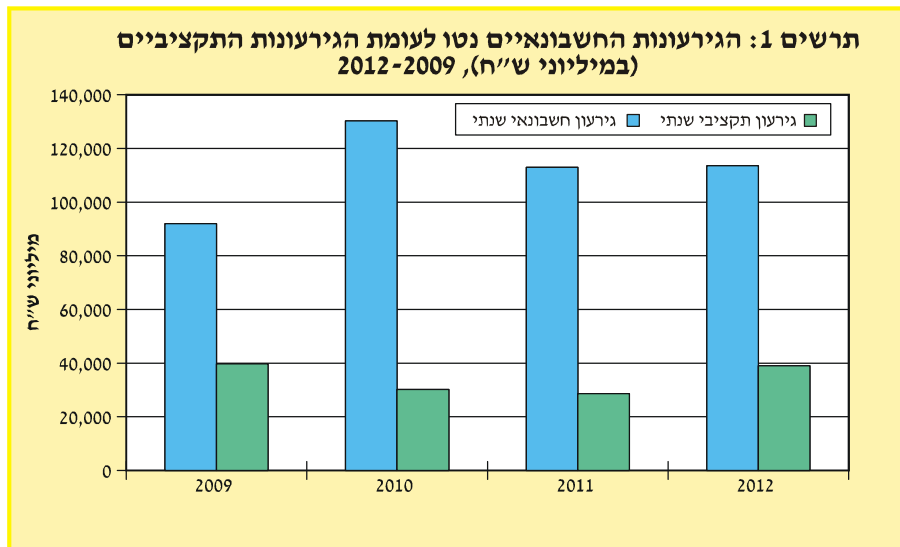
בחודשים יולי-נובמבר 2013 בדק משרד מבקר המדינה את אופן חישובם והצגתם של הגירעונות החשבונאיים הממשלתיים, וכן את אופן רישומם החשבונאי של נכסי המדינה והתחייבויותיה בדוחות הכספיים. הביקורת בוצעה בעיקר באגף החשב הכללי במשרד האוצר (להלן - החשב"ל). בדיקות השלמה בכל הנוגע לנאותות הרישום החשבונאי של נכסי הממשלה והתחייבויותיה בדוחות הכספיים נעשו באגף התקציבים במשרד האוצר, במוסד לביטוח לאומי (להלן - בטל"א) וכן במשרדי הביטחון, המשפטים והבריאות. דוח זה הוא גם דוח מעקב אחר תיקון הליקויים שצוינו בדוחות קודמים שפרסם משרד מבקר המדינה<sup>8</sup>.

## הגירעון החשבונאי<sup>9</sup> השנתי נטו

הגירעון החשבונאי השנתי נטו מתקבל מהפחתת סך ההוצאות על פי בסיס מצטבר שהיו לממשלת ישראל במשך השנה, לפי המצוין בדוחות על הביצוע הכספי, מסך ההכנסות על פי בסיס מצטבר שהיו לה באותה השנה, לפי המצוין בדוחות אלה. יצוין כי קיים פער ניכר בין נתוני הגירעון החשבונאי נטו ובין נתוני הגירעון השנתי המצוינים בתקציב המדינה, שמנוהל על פי בסיס מזומן. פער זה נובע בין השאר מהפרשי העיתוי בין ניהול על פי בסיס מצטבר ובין ניהול על פי בסיס מזומן<sup>10</sup>. נוסף על כך, הגירעון החשבונאי בדוחות הכספיים כולל גם נתונים של חברות ממשלתיות ותאגידים סטטוטוריים, שאינם מקבלים ביטוי בגירעון התקציבי.

להלן בתרשים 1 השוואה שביצע משרד מבקר המדינה בין הגירעונות החשבונאיים נטו לגירעונות התקציביים בשנים 2009-2012:

- |    |   |
|----|---|
| 6  | בסיס מזומן - שיטת רישום חשבונאית שלפיה נרשמות ההכנסות מיד עם קבלתן, וההוצאות נרשמות מיד עם התשלום.  |
| 7  | בסיס מצטבר - שיטת רישום חשבונאית אשר לפיה נרשמות ההוצאות עם היווצרות ההתחייבות לשאת בהן, אף אם טרם שולמו, וההכנסות נרשמות עם היווצרות הזכות לקבל אותן, אף אם טרם התקבלו.  |
| 8  | מבקר המדינה, דוח שנתי 57 (2007), בפרק "מאזן המדינה ליום 31.12.05 - התחייבויות תלויות", עמ' 251-276; דוח שנתי 61 (2011), בפרק "מאזן המדינה ליום 31.12.09 - הרישום החשבונאי של רכוש קבוע ומלאי", עמ' 563-581.   |
| 9  | מדובר בנתוני הגירעון המצוינים בדוחות הכספיים ואשר שונים מנתוני הגירעון התקציבי של הממשלה. ראו גם הערה מס' 10.   |
| 10 | במבוא לדוחות הכספיים נכתב כי "הגירעון החשבונאי נטו אינו משקף את הגירעון התקציבי של ממשלת ישראל, מאחר והוא מחושב באמצעות שיטות מדידה שונות בתכלית המבוססות על כללי חשבונאות מקובלים על בסיס מצטבר. כללים אלה מבטאים שינויים בנכסים והתחייבויות שאינם כרוכים בהכרח בזרימת מזומנים ואינם משתקפים במלואם בתקציב המדינה, בהתאם לחוק יסודות התקציב ובהתאם למדידת הגירעון התקציבי כפי שמקובלת בעולם. הגירעון החשבונאי נטו מביא לידי ביטוי הוצאות הנמדדות חשבונאית כבר היום אך יתממשו לכדי הוצאה במזומן וחיוב תקציבי, אם בכלל, בעתיד, ולכן גירעון חשבונאי זה אינו דורש מימון שוטף". |



מהתרשים עולה כי בשנים האמורות היה הגירעון השנתי החשבונאי נטו גבוה במידה ניכרת מהגירעון התקציבי.

1. בתמצית נתוני הדוחות הכספיים הציג החשכ"ל טבלה ובה הסברים להפרש בין הגירעון התקציבי של ממשלת ישראל לשנת 2012 ובין הגירעון החשבונאי נטו לשנה זו. מהטבלה ניתן ללמוד כי חלק ניכר מההפרש נובע מהתחייבויות בגין זכויות עובדים ובגין פעילות בטל"א. כמו כן ניתן ללמוד מהטבלה על הרכב ועל סכום הפרשי העיתוי שבין בסיס מצטבר ובין בסיס מזומן, מרכיבים שאינם באים לידי ביטוי בתקציב המזומן.

יצוין כי תקציב המדינה נבנה על בסיס כללים פיסקליים שמעוגנים בחקיקה וכוללים את תקרת שיעור הגירעון מכלל התוצר המקומי הגולמי (להלן - התמ"ג). לעומת זאת, בהליך בניית התקציב אין התייחסות לגירעון החשבונאי ולהוצאות על בסיס מצטבר שיהיו בטווח הארוך.

בתשובתה של סגנית הממונה על התקציבים גב' יעל מבורך למשרד מבקר המדינה ב-8.12.13 (להלן - תשובת אגף התקציבים) נכתב כי "בניית תקציב המדינה וניהולו תוך כדי שנת התקציב כפופים לשתי מגבלות פיסקאליות אשר קבועות בחוק הפחתת הגירעון והגבלת ההוצאה התקציבית. מגבלות אלו הינן חד-שנתיות במובן זה שהן קובעות תקרות מסוימות שיש לעמוד בכל שנת תקציב לחוד. אמינותה הפיסקאלית של הממשלה מושפעת באופן ניכר מיכולתה לעמוד במגבלות האמורות. על כן, לצד המאמצים הנעשים לצורך הפחתת היקף המחויבויות ארוכות הטווח של הממשלה... ישנה חשיבות לכך שחלק ניכר ממחויבותם של מקבלי החלטות תהיה נתונה למגבלות הפיסקאליות השנתיות".

על חשיבותה של בדיקה מקיפה של הנתונים הנוגעים להתחייבויות לטווח הארוך ועל הצורך בהיערכות מוקדמת בעניין זה ניתן ללמוד אף מדברי בנק ישראל<sup>11</sup>, ולפיהם "הצטברות עודף ההתחייבויות של הממשלה ללא דיון בהשלכותיו על תקרת ההוצאות וגודל הגירעון התאפשרה בשל היעדרו של מנגנון מעקב תקציבי אחרי ההתחייבויות לשנים שמעבר לתקציב השוטף. בשנים

11 בנק ישראל, הודעה לעיתונות מ-13.2.13 בנושא "ביצוע תקציב המדינה בשנת 2012 ותמונת התקציב לשנים הבאות", עמ' 6-7.

האחרונות פעלה הממשלה במסגרת של תקציבים דו-שנתיים, אך התחייבויות מעבר לתקופת התקציב לא נבחנו ביחס לתקרת ההוצאות. כך אישרה הממשלה תוכניות רב-שנתיות בלי לבחון את התאמתן ליעדים הפיסקליים הרב-שנתיים שקבעה... לאור נסיונות אלה חשוב שהממשלה תאמץ מנגנון בקרה על התחייבויותיה גם לשנים שמעבר לתקציב השוטף, הן בצד ההוצאה והן בצד ההכנסות, כדי להבטיח את התאמתן ליעדים הפיסקליים לטווח הבינוני.

**לדעת משרד מבקר המדינה, על משרד האוצר להביא בחשבון בעת ניהולו השוטף של תקציב המדינה לא רק את הכללים הפיסקליים השנתיים, אלא גם את הגירעון החשבונאי ואת ההוצאות על בסיס מצטבר שנכללים במאזן המדינה.**

2. בחוק מבקר המדינה, התשי"ח-1958 [נוסח משולב], נקבע כי מדי שנה בשנה ימציא שר האוצר למבקר המדינה את מאזן המדינה למועד תום שנת הכספים שחלפה. ואולם בחוק לא חויב משרד האוצר להציג את הדוחות הכספיים לממשלה או לכל הרכב שרים אחר שהיא הסמיכה לכך.

יצוין כי על פי דיני החברות ועל פי המקובל בעולם העסקי<sup>12</sup>, הדוחות הכספיים של חברה מובאים לפני הדיקטוריון ואספת בעלי המניות שלה, ואלה דנים בהם, לומדים לפיהם על פעולותיה ותפקודה של החברה ומקבלים החלטות מושכלות ומבוססות. לעומת זאת, הדוחות הכספיים אינם מוצגים לממשלה, וממילא הם אינם משמשים לה כלי לעמידה על מגמות, להסקת מסקנות ולקבלת החלטות כלכליות.

בתשובתו של סגן בכיר לחשבת הכללית מר עוזי שר למשרד מבקר המדינה מ-25.12.13 (להלן - תשובת החשכ"ל) נכתב: "אנו רואים חשיבות בהצגת הדוח הכספי בפני מקבלי ההחלטות, נציין כי תהליך הפקת הדוחות הכספיים הינו תהליך מתמשך וכפי שמצוין בדוחות הכספיים אינו שלם". עוד צוין בתשובת החשכ"ל כי על מנת להציג תמונה מלאה של התחייבויות המדינה, נדרש להשלים את הדוחות הכספיים בעוד נושאים, אשר המידע לגביהם מצוי באגף התקציבים.

**סקירת החלטות הממשלה משנת 2006 ואילך מלמדת כי הממשלה לא דנה בדוחות הכספיים, ובכלל זה בגירעון החשבונאי, וכי הנתונים הנוגעים לדוחות והמגמות העולות מהדוחות לא הוצגו לפניה. הדבר מקבל משנה תוקף בייחוד נוכח הגירעונות החשבונאיים השנתיים הגדולים והמתמשכים, שלכסותם תידרש הפניית משאבים מתקציב המדינה. בהיעדר דיון בצמצום הגירעונות החשבונאיים יש משום התעלמות מהבעיה וגלגולה לפתחם של מי שיעסקו בנושא בעתיד. כמו כן היעדר דיון כזה גורם להתעלמות משיקולים של "קיימות פיסקלית" ("fiscal sustainability").**

3. הוראת תכ"ם<sup>13</sup> בעניין "פעולות לביצוע דיווחים בסיום שנת כספים" קובעת כי על הדוחות הכספיים של כל משרד ממשלתי צריכים לחתום המנהל הכללי של המשרד וכן חשב המשרד. יצוין כי על הדוחות הכספיים, שבהם יש סיכום של הנתונים המצוינים בכלל הדוחות הכספיים של משרדי הממשלה, והמשקפים את הפעילות הכספית שהתבצעה במשרדים אלו, חותמים החשבת הכללית במשרד האוצר והחשבונאי הראשי.

12 ראו לדוגמה סעיפים 171-173 לחוק החברות, התשנ"ט-1999, וכן תקנות 9(ה) ו-46 לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל-1970.

13 תקנות כספים ומשק - הוראות ונוהלי עבודה של החשב הכללי; הוראה מס' 2.4.2.

חתימה של שר האוצר על הדוחות הכספיים וחתימתו של כל שר על הדוחות הכספיים של משרדו, עשויות להגביר את מחויבותם של השרים לשאת באחריות לפעילויות משרדיהם ולתוצאות הכספיות של פעילויות אלה, ולהגביר את המודעות של כל שר בנוגע לכך.

בתשובתו של שר האוצר מר יאיר לפיד מ-26.12.13 נכתב כי "קיימת שונות בין המדינות בנוגע לבעל התפקיד אשר חותם על הדוח הכספי של כל מדינה. בישראל, כמו גם באנגליה, החשבת הכללית חותמת על הדוח הכספי של הממשלה, כמי שאמונה על עריכת הדוח ואחראית על הביצוע הכספי של הממשלה ועל נכסי המדינה. תפקידו של שר האוצר להתוות מדיניות נוכח האמור בדוח, אך לא לאמת ולבקר את הנתונים החשבונאיים המופיעים בו".

בתשובת החשכ"ל נכתב: "חתימת שר במשרד הינה לדעתנו נושא שיש לבחון היטב. יש לזכור שבניגוד לגופים אחרים אין לשר 'מועצת מנהלים' שיכולה לדון ולאשר את הדוח וחתימת היו"ר ו/או הדירקטורים היא בשם מועצת המנהלים כולה".

חתימת שר האוצר על הדוחות הכספיים מבטאת מחויבות גבוהה יותר שלו לשאת באחריות לניהול כספי המדינה, וכן יש בכך כדי להגביר את מודעות שרי הממשלה למגמות המצוינות בדוחות אלו. לדעת משרד מבקר המדינה, ראוי שהממשלה תבחן סוגיה זו.

## הגירעון החשבונאי המצטבר בהון

בהערות לדוחות הכספיים ציין החשכ"ל כי "הגירעון בהון הינו מספר שיורי שאינו מייצג את הגירעון הממשלתי המצטבר, מאחר ומצבת הנכסים כפי שמוצגת בדוחות הכספיים איננה שלמה".

בשנים האחרונות שקד החשכ"ל רבות על שיפור הדוחות הכספיים. הדבר בא לידי ביטוי בהשתתפותם של מאות אנשים בהכנת הדוחות של משרדי הממשלה - החשבים ואנשיהם, חשבונאים ממשלתיים, אנשי מערכות מידע ותמיכה, יועצים חיצוניים בתשלום, אנשי מטה של החשכ"ל, החשבונאי הראשי ועוד. משרד מבקר המדינה מציין לחיוב את העבודה הרבה והמבורכת שנעשתה בעניין זה עד כה.

בתשובת החשכ"ל נכתב ש"חשוב לציין כי קיים מהלך מתמיד של שיפור באיכות הנתונים וככל שיותר משרדים יעברו למערכת הנהלת חשבונות על בסיס מצטבר, ומשרדים אשר נדרשים להשלים מידע חסר ישלימו, ניתן יהיה לקדם את התהליך".

ואולם על אף המאמצים הרבים לשיפור הדוחות, הנתון שמוצג בדוחות הכספיים בדבר הגירעון החשבונאי המצטבר עדיין אינו משקף את הגירעון האמיתי. לדעת משרד מבקר המדינה, על החשכ"ל לפעול ביתר שאת לסיום הטמעת כללי החשבונאות על בסיס מצטבר בקרב כלל משרדי הממשלה וכן להשלמת טיוב הנתונים החסרים הנדרשים, על פי לוח זמנים מוגדר.

לחישוב מהימן של הגירעון החשבונאי הממשלתי המצטבר קיימת חשיבות רבה, מאחר שמשקפות בו תוצאות פעולותיה הכספיות של המדינה במשך השנים. רישום חסר של חלק מהנכסים או של חלק מההתחייבויות או רישום שלא על פי כללי החשבונאות, מביא בהכרח לקבלת סכום גירעון שאינו נכון.

בדיקת משרד מבקר המדינה העלתה כי יש מדינות מתקדמות, ובהן ארצות הברית, בריטניה וניו זילנד, המצטרפות בקביעות לדוחות הכספיים שלהן תחשיב של קיימות פיסקלית לטווח הארוך<sup>14</sup>. תחשיב זה כולל תחזיות בדבר ההכנסות וההוצאות העתידיות של הממשלה במשך השנים, וכן תחזית בדבר סכום התמ"ג בכל שנה. התחזיות מתבססות על תרחישים משתנים בדבר הכנסותיהן והוצאותיהן של הממשלות בעתיד, המושפעים מנתונים דמוגרפיים, משינויים בשערי הריבית ומפרמטרים כלכליים אחרים. בכל תרחיש נאמד שיעור הגירעון הממשלתי המצטבר העתידי מכלל התמ"ג. כן מוצג לפני מקבלי ההחלטות ניתוח רגישות מוקדם, על מנת שייערכו להשפעות כל תרחיש בעוד מועד. יש חשיבות לביצוע התחשיב, מכיוון שהוא מרחיב את נקודת המבט של קוראי הדוחות ליותר מתקופה של שנה, ומכיוון שבאמצעותו אפשר לבדוק אם המדינה תוכל למלא את התחייבויותיה בטווח הארוך. יתר על כן, תהליך הבדיקה על בסיס של קיימות פיסקלית אמור לאפשר לממשלה לבחון אם רמת השירותים שהיא מספקת לאזרחים תישמר או תעלה, או שמא תישחק.

בתשובת החשכ"ל נכתב כי "הדוחות הכספיים מהווים מקור חשוב לקבלת החלטות וכפי שמצינת הביקורת, ניתן לצרף מידע שישקף תחזית של הכנסות והוצאות עתידיות (דוח 'קיימות פיסקלית') וזאת בנוסף לדיווחי התקציב השנתי". החשכ"ל הוסיף: "תחשיב של 'קיימות פיסקלית' הינו דיווח הצופה פני עתיד ומשך ובהתאם לתקני חשבונאות ממשלתיים ראוי שיוצג במסמכים נלווים אחרים לדוח. בהתאם לתקני החשבונאות הממשלתית לא קיימת דרישה למתן גילוי בדוחות הכספיים לנושא 'קיימות פיסקלית'. יחד עם זאת, אנו נבחן את הצגת המידע בנוגע ל'קיימות פיסקלית' בכפוף לתקינה החשבונאית והכנת הדוח על ידי הגורם האחראי על נושא התקציב".

לדעת משרד מבקר המדינה, תפקידו של החשכ"ל אינו מסתכם רק באיסוף טכני של הנתונים מכלל משרדי הממשלה ובעיבודם לדוחות כספיים של ממשלת ישראל. על החשכ"ל, שהוא מנהל הכספים של הממשלה, לאמוד סיכונים, להביא בחשבון שיקולים הנוגעים לקיימות פיסקלית, להציג לממשלה מסמכי מדיניות ולהפנות את תשומת לבם של מקבלי ההחלטות לסכנות פיסקליות שייכתן שיוצרו בעתיד - כל זאת לפי תחזיות כלכליות שיתבססו על הנתונים המצוינים בדוחות הכספיים, מגמות העולות מדוחות אלה ומסקנותיה של עבודת המטה. הצגת הנתונים והמגמות העולות מהם על ידי החשכ"ל מנקודת הראות של הקיימות הפיסקלית היא עניין מהותי, ולא רק טכני. יתר על כן, על הממשלה לקבל החלטות על פי שיקולי קיימות פיסקלית, על מנת שהמדינה תוכל למלא את התחייבויותיה גם בעתיד.

להמחשת החשיבות הרבה של סקירת הסכנות הפיסקליות העולות לאיים על הקיימות הפיסקלית של המדינה בטווח הארוך ושל ההתרעה מפניהן כבר כיום, מובאות לדוגמה תמונות המצב העדכניות בדבר התחייבויותיה של הממשלה לזכאי הביטוח הלאומי ולעובדיה הזכאים לפנסיה תקציבית.

### התחייבויות המוסד לביטוח לאומי

כאמור, סעיף ההתחייבויות הבלתי שוטפות בדוחות על המצב הכספי כולל סכום של 440.7 מיליארד ש"ח - עתודות בגין אירועי ביטוח. רוב רובן של עתודות אלו - 439.9 מיליארד ש"ח -

14 תקן חשבונאות ממשלתי אמריקאי מס' 36 ( Reporting Comprehensive Long-Term Fiscal Projections for the U.S. Government, sffac 36 ) מתווה את הכללים להכנת תחשיב של קיימות פיסקלית. יצוין כי גם IFAC פועלת במרץ להשלמת ההנחיות בעניין זה.



נוגעות להתחייבויותיו של המוסד לביטוח לאומי כלפי מבוטחים שלגביהם נוצרה עילה לזכאות לגמלה. רובו של סכום זה - 265.7 מיליארד ש"ח - נוגע להתחייבויות של המוסד בגין גמלאות זקנה ושארים, ויתרת הסכום נוגעת לגמלאות בגין נכות כללית, נכות עקב פגיעה בעבודה וכן לגמלאות סיעוד.

חשוב להדגיש כי עתודות אלו גדלו בכ-58 מיליארד ש"ח (כ-15%), לעומת שנת 2011. מעיון בדוחות הכספיים של בטל"א לשנת 2012 ובביאור 19 לדוחות הכספיים עולה כי גידול עצום זה הוא בשל הערכות מחדש שבוצעו בבטל"א במשך השנה, כמפורט להלן:

**ריבית היוון:** השינוי בווקטור הריביות בשנים 2011-2012 גרם לגידול של 27 מיליארד ש"ח ביתרת קרנות הביטוח.

**שינוי בהנחת תמותה:** נעשה שימוש בטבלאות תמותה עדכניות המבוססות על פרסום הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה בדבר "לוחות תמותה של ישראל 2006-2010", וכן הובאו בחשבון השינויים בשיעור התמותה לאחר 31.12.08. השימוש בטבלאות התמותה האמורות גרם לגידול של כ-8.2 מיליארד ש"ח ביתרת קרנות הביטוח.

**גידול דמוגרפי ועדכון הסכום הבסיסי:** גידול דמוגרפי ועדכון הסכום הבסיסי (המשמש בסיס לחישוב הקצבה) גרמו גם הם לגידול של כ-23 מיליארד ש"ח ביתרת קרנות הביטוח.

יצוין כי ב"דוח האקטוארי המלא ליום 31.12.2010", אשר פרסם בטל"א ביולי 2013, נאמר כי "הבעיה העיקרית באיזון המוסדות לביטוח לאומי היא הגידול המהיר של האוכלוסייה המבוגרת ביחס לאוכלוסייה הצעירה. מגמה זו ידועה זה זמן רב והמצב ברוב המדינות המערביות קיצוני יותר מאשר במדינת ישראל. בחלק מהמדינות כבר החלו לטפל בבעיה לפני שנים רבות ודאגו שבמקביל למחויבויות המוסד יהיה קיים בטחון שהתוכנית העדכנית תוכל לעמוד בתשלומים הנדרשים. בעשור האחרון, גם במדינת ישראל היו כמה צעדים לטפל בבעיה כמו הצמדת הקצבאות למדד במקום לשכר ודחיית גיל הפרישה. הדוח האקטוארי המלא מצביע על צורך ברור לבצע שינויים על מנת להימנע ממצב של גירעון בטווח קצר של כ-30 שנה... בשלב זה, על פי הדוח, המוסד צפוי להפוך לגירעוני, במונחים של תזרים שוטף, בטווח הנראה לעין (במושגים של צרכים לאומיים), תוך כ-30 שנה. על המוסד לנקוט בצעדים מתונים על מנת לדחות את נקודת הגירעון התזרימי הצפוי".

עוד נכתב בדוח האקטוארי כי "כבר בשנת 2010 התקבולים של המוסד היו נמוכים מתשלומי המוסד, והקצבאות שולמו חלקית מהריבית ששולמה על הקרן<sup>15</sup> באותה שנה. בעתיד, התשלומים צפויים לגדול בקצב מהיר יותר מאשר התקבולים ולכן גם בשנים הבאות הקרן תשלים את הפער הגדל בין התקבולים לתשלומים. מצב זה מאט את קצב הגידול של הקרן, עד שבשנת 2024 המצב יתהפך והקרן תתחיל לקטון ובסביבות שנת 2042 הקרן תתרוקן. מאותו רגע המוסד ימצא בגירעון תזרימי, וללא מימון נוסף הוא לא יהיה מסוגל לשלם את מלוא התחייבויותיו על פי חוק"<sup>16</sup>.

בתשובת החשכ"ל נכתב כי "אכן הדוחות שפורסמו בשנים האחרונות על ידי המוסד לביטוח לאומי מלמדים על מגמה של גידול משמעותי בעלות השוטפת של תשלום גמלאות". עוד עולה מתשובת החשכ"ל, כי סוגיית המאזן האקטוארי של בטל"א נדונה בוועדה שעסקה בנושא.

יצוין כי הדוח האקטוארי, אשר הוכן לראשונה זה שנים על ידי בטל"א, הוא אחד הנדבכים החשובים שעליהם מתבססת הכנתן של תחזיות בדבר קיימות פיסקלית.

15 הקרן - נכסי המוסד אשר חלקם המהותי מושקע בשני סוגי אג"ח מדינה.  
16 הכוונה אינה לומר שהמוסד לא יהיה מסוגל לשלם קצבאות, אלא שלא יהיה מסוגל לשלם 100% מהן. בשנים הראשונות שלאחר התרוקנות הקרן יהיה מחסור קטן, שילך ויגדל בשנים שלאחר מכן.

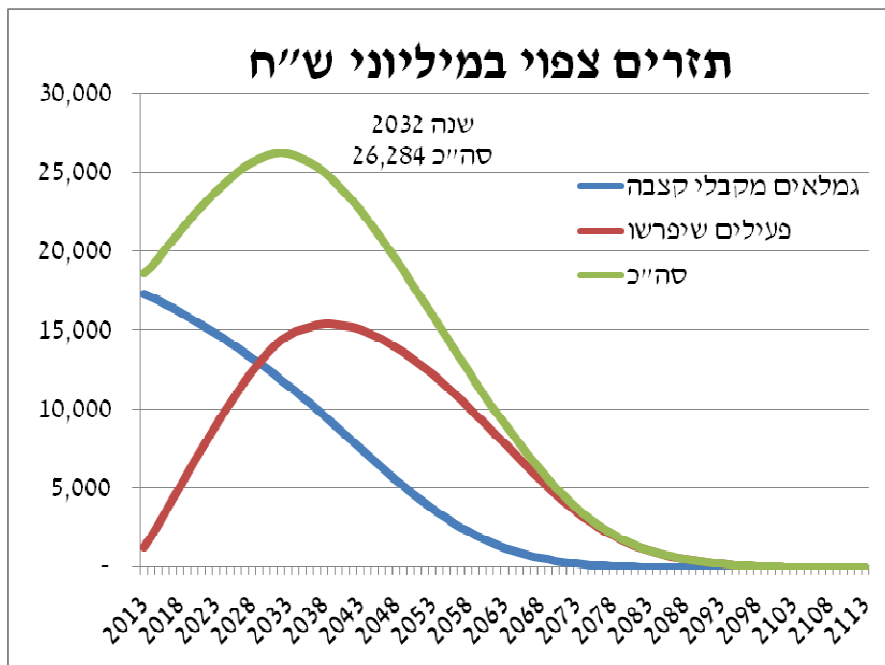
לדעת משרד מבקר המדינה, על משרד האוצר לבחון במרץ דרכים להתמודדות עם הנטל שיווצר, כעולה מהדוח האמור, נוכח השפעתו של נטל זה על היציבות הפיסקלית בעתיד.

**התחייבויות המדינה בגין פנסיה תקציבית**

התחייבויות המדינה בגין פנסיה תקציבית לעובדיה<sup>17</sup> נאמדות בדוחות הכספיים בסכום של כ-577 מיליארד ש"ח, שהם כ-31% מסך ההתחייבויות לטווח ארוך. משרד מבקר המדינה כבר העיר בדוח קודם<sup>18</sup> כי "אגף התקציבים במשרד האוצר לא הכין מסמכים על ניתוח כולל שנדרש בנושא הנטל העתידי על תקציב המדינה בגין תשלומי הפנסיה התקציבית... תהליך המעקב אחר היקף הנטל העתידי שיוטל על תקציב המדינה בשל חבות הפנסיה התקציבית אינו שקוף, ולא התבצע תיעוד שלפיו אמורות להתקבל החלטות".

להלן בתרשים 2 התורים השנתי הצפוי בגין השנים הבאות, על פי הדוחות הכספיים:

**תרשים 2: תזרים תשלומי הפנסיה התקציבית הצפוי בשנים הבאות (במיליוני ש"ח), 2013-2113**



17 מדובר בעובדים ותיקים שנקלטו בשירות המדינה עד שנת 2002. עבור כל העובדים שנקלטו מאז, שונתה שיטת הפנסיה לשיטת הפנסיה הצוברת.  
 18 ראו מבקר המדינה דוח שנתי 359 (2009), בפרק "מאזן המדינה ל-31.12.07 - חבות הפנסיה התקציבית", עמ' 141-162.

מהתרשים עולה כי התזרים הצפוי גדל עד לכ-26 מיליארד ש"ח בשנת 2032. מגמה זו, שמשמעותה נטל תקציבי הולך וגדל, מחייבת את המדינה לבחון בחינה מדויקת ומעמיקה את יכולתה לשאת בו בעתיד.

יתרה מכך, בשנת 2005 החליטה ממשלת ישראל<sup>19</sup> כי אם המשא ומתן עם הסדרות העובדים הכללית החדשה לא יישא פרי עד 30 בנובמבר 2005, יניח שר האוצר, בשיתוף משרד המשפטים, על שולחן הממשלה באופן מידי הצעת חוק, ולפיה יועלה מ-1.1.09 ואילך מדרג הניכוי מהשכר עבור פנסיה תקציבית במשך השנים עד לשיעור של 5.5% מהמשכורת הקובעת. מבדיקת משרד מבקר המדינה עולה כי עד מועד סיום הביקורת לא יושמה ההחלטה, וכי דבר אי-היישום לא הובא לדיון בממשלה.

בבירור שעשו נציגי משרד מבקר המדינה עם אנשי אגף התקציבים במשרד האוצר בספטמבר 2013, ציינו אנשי אגף התקציבים כי הם ערים לחלק הניכר שהולכים ותופסים תשלומי הפנסיה התקציבית בכלל התקציב, וכי בעבר התקיימו באגף התקציבים דיונים שבהם נבחן הצורך להעלות את שיעור ההשתתפות של העובדים במימון הפנסיה התקציבית שלהם. ואולם בדיונים אלו לא התקבלה החלטה מעשית בעניין זה. משביקש משרד מבקר המדינה לקבל את הפרוטוקולים של הדיונים הללו, טענו אנשי אגף התקציבים כי הם אינם מצויים ברשותם.

משרד מבקר המדינה רואה בחומרה את התופעה החוזרת ונשנית, ולפיה בזמן ביצוע הביקורת מוסרים נציגי אגף התקציבים כי הם מבצעים עבודות מטה ופועלים לקבלת החלטות, אבל כשהם נדרשים לבסס את דבריהם באמצעות מסמכים הם משיבים כי אלה אינם בידם.

בתשובת אגף התקציבים נכתב: "בהתאם להחלטת הממשלה מס' 4140, התקיימו לאחר קבלתה, דיונים מול הסדרות העובדים הכללית. דיונים אלה התקיימו כחלק מקידום התוכנית הכלכלית, אגב הדיון גם בנושאים אחרים שהוסדרו במסגרת התוכנית, וביניהם הצעדים הנוספים שנדונו להפחתת ההתחייבויות האקטואריות... במהלכם של דיונים אלה הוחלט, מבלי שנחתם הסכם בנושא, שלא לקדם תיקוני חקיקה להגדלת היקף ההפרשות. לעמדתנו, עיגונה או אי עיגונה הפורמלי של הסכמה מול מי מהצדדים במסגרת מו"מ לגבי התכנית הכלכלית, אין בה, כשלעצמה, חובה או טעם לפגם. זאת, ובמיוחד לגבי הגשת הצעות חקיקה ממשלתיות, עניין המצוי בליבת סמכותה של הממשלה. מטבע הדברים, חתימה על הסכם כאמור טומנת בחובה גם סיכונים, הנוגעים, למשל, להתחייבויות שיש בהן כדי להביא להצרת שיקול דעתה של הממשלה, כפי שאכן נעשה בעבר בהחלטה מס' 4845 אגב הסכם מעבר מפנסיה תקציבית לצוברת. מצב הדברים האמור מאפשר למקבלי ההחלטות מרחב תמרון עתידי לקידום מהלכים להפחתת החבות הממשלתית בכל הנוגע להגדלת שיעור ההפרשות בפנסיה תקציבית... נושא זה עולה מעת לעת בדיונים פנימיים המתקיימים באגף תקציבים". שר האוצר מר יאיר לפיד השיב אף הוא ברוח דומה.

לדעת משרד מבקר המדינה, הגידול הניכר בהיקף תשלומי הגמלאות של בטל"א ובהיקף תשלומי הפנסיה התקציבית מחייב את משרד האוצר לבצע עבודת מטה מקיפה שתנתח את ההשפעות של מגמה זו על היציבות הפיסקלית של המדינה בעתיד, ולהגיש את מסקנותיה בהקדם למקבלי ההחלטות בממשלה. עניין זה מקבל משנה תוקף נוכח התחזיות הנכללות במאזן האקטוארי שהכין בטל"א.

סוגיית יציבות המערכת הפיסקלית לטווח הארוך מחייבת את הממשלה לבצע ניתוחי רגישות, וכן לבחון את השפעתם של שינויים, ובהם שינויים בדמוגרפיה ובתוחלת החיים, על התחייבויותיה של המדינה בעתיד. בחינות אלו יסייעו למדינה לנהל את הסיכונים ניהול מושכל יותר ולהיערך כבר כיום לשמירה על איתנותה הפיננסית לטווח הארוך.

לדעת משרד מבקר המדינה, מן הראוי שמשרד האוצר יצרף לדוחות הכספיים תחזיות בדבר שיעור הגירעון החשבונאי הממשלתי המצטבר כאחוז מכלל התמ"ג, כפי שנהוג במדינות המתקדמות בעולם. כך יתאפשר למקבלי ההחלטות להשתמש בדוחות הכספיים ככלי ניהולי, וכך יינתן לממשלה זמן מספיק להיערך לשינויים הצפויים בעתיד על פי תחזיות אלו ולשפר כבר כיום את איכות קבלת ההחלטות.

## רישום חשבונאי של התחייבויות נוספות

בביקורת בדק משרד מבקר המדינה מדגם של סעיפים מאזניים בדוחות הכספיים, הן בנוגע לצד הנכסים (צד האקטיב) והן בנוגע לצד ההתחייבויות (צד הפסיב). בביקורת נבדק אם הרישום החשבונאי של סעיפים אלו עולה בקנה אחד עם כללי החשבונאות המקובלים, וכן נבדקה השפעתם של סעיפים אלו על תוצאת הגירעון החשבונאי. עוד נבדק אופן תיקון הליקויים שצוינו בדוחות קודמים של משרד מבקר המדינה בנוגע לחלק מהסעיפים הללו.

### התחייבויות בגין עובדים

מלבד חבות המדינה בסכום של כ-577 מיליארד ש"ח בגין הפנסיה התקציבית, הסתכמה בדוחות הכספיים היתרה הנוגעת להתחייבויות בגין סיום יחסי עובד מעביד ובגין הטבות אחרות, כגון ימי חופשה ומחלה שטרם נוצלו, בכ-16 מיליארד ש"ח.

בדוחות הכספיים צוין בין היתר כי "בשלב זה, לא קיים מערך מידע אמין לניהול נתוני הטבות אחרות לזמן ארוך לעובדים, ובמרבית משרדי הממשלה לא קיימים נתונים זמינים, כנדרש על פי כללי חשבונאות מקובלים".

בתשובת החש"ל נכתב כי במשרד החינוך מבוצע טיוב נתונים בעניין זכויות עובדי הוראה.

1. בשנת 2008 נחתם בין משרד האוצר למשרד הביטחון הסכם בדבר "סיכום כללי מעבר משרתי הקבע לפנסיה צוברת". בהסכם נקבע כי עובדים במסלול של פנסיה צוברת אשר פרשו פרישה מוקדמת, יזכו לתשלומי גמלת גישור תקציבית אשר ימומנו מתקציב המדינה. זכאותם של עובדים אלה לתשלומים האמורים תהיה מיום פרישתם משירות קבע בצה"ל ועד הגיעם לגיל הפרישה לפי תקנוני קרנות הפנסיה.

בתשובת החש"ל נכתב: "בדוח הכספי של ממשלת ישראל... צוין באופן מפורש כי החבות האקטוארית אינה כוללת את ההתחייבויות לתשלום קצבאות לעובדים המבוטחים בקרנות הפנסיה בתקופת הפרישה המוקדמת. אנו נערכים לביצוע החישוב כאמור ולבדיקה לעניין הכללתו בדוחות הבאים".

**לדעת משרד מבקר המדינה, הפירוט בדוחות הכספיים אינו פוטר את החשכ"ל מלבצע את החישוב האמור, ועליו לעשות את המיטב על מנת שלתוצאותיו של החישוב יינתן ביטוי כבר בדוחות הכספיים הבאים.**

2. עוד נמצא כי משרדי הממשלה אינם מנהלים כיום את הנתונים הנוגעים לימי החופשה והמחלה של העובדים באמצעות מערכת המרכב"ה<sup>20</sup>, אלא באמצעות מערכות כוח אדם נפרדות. עקב כך מנוהלים נתונים אלו באופנים שונים, והדבר גורם לקשיים בפיקוח של החשכ"ל. נוסף על כך, חלק ממשרדי הממשלה לא דיווחו לחשכ"ל על אודות ההתחייבויות בגין פדיון ימי המחלה. בהקשר זה ציין החשכ"ל בדוחות הכספיים כי "בשלב זה, לא קיים מערך מידע אמין לניהול נתוני הטבות אחרות לזמן ארוך לעובדים, ובמרבית משרדי הממשלה לא קיימים נתונים זמינים, כנדרש על פי כללי חשבונאות מקובלים".

בתשובת החשכ"ל נכתב כי "קיימת תכנית עבודה רבת שנים להטמעת מודול נוכחות של מרכב"ה במשרדי הממשלה. לאחר השלמת ההטמעה כאמור, כלל נתוני כח אדם של עובדי הממשלה יהיו מרוכזים במערכת המרכב"ה, מה שיאפשר ניהול מפקח".

**לדעת משרד מבקר המדינה, על החשכ"ל לוודא את השלמת הרישום של ההתחייבויות לעובדים על פי כללי החשבונאות המקובלים, באמצעות אכיפת סמכויותיו על משרדי הממשלה ובאמצעות העברה מרוכזת ומפוקחת של נתוני כוח האדם של עובדי הממשלה למערכת המרכב"ה.**

#### ה פ ר ש ה ל ת ב י ע ו ת מ ש פ ט י ו ת

על פי תקן חשבונאות ממשלתי מס' 19 נדרשת הממשלה להציג מידע כספי בנוגע למצב התביעות המשפטיות אשר תלויות ועומדות נגד המדינה, וכן בנוגע לתביעות שסביר להניח שיוגשו נגד המדינה. מטרתו של דיווח זה היא הצגת הפרשה מאזנית בגין תביעות משפטיות שצפוי כי יוגשו וכן גילוי נאות בנוגע לכלל ההתחייבויות המשפטיות התלויות.

סכום הפרשה בגין תביעות משפטיות המצוין בדוחות הכספיים הוא כ-5.9 מיליארד ש"ח. ביאור 20 לדוחות הכספיים מפרט את סכומי הפרשה, על פי חלוקה לתביעות שעניינן דיני נזיקין, תביעות בגין הפרות חוזיות, תביעות בגין דיני עבודה ותביעות אחרות.

מבירור שעשה משרד מבקר המדינה עם החשבונאי הראשי במשרד האוצר ביולי 2013, עולה כי העברת הנתונים על אודות התביעות המשפטיות מהפרקליטות לחשבונאי הראשי נעשית באופן ידני, כי הנתונים המועברים הם חסרים, וכי ההעברה נעשית שלא על פי כלל ההוראות שנקבעו בתקן. גם החשכ"ל ציין בהקשר זה בהערה בביאור 20 לדוחות הכספיים כי "קיימות תביעות משפטיות נגד המדינה, שאינן מתועדות וכן תביעות שתוצאותיהן אינן ניתנות להערכה מהימנה... תשתית הנתונים ועריכת האומדנים להפרשה, התבססו בין היתר על מקורות מידע חסרים. תביעות משפטיות המטופלות בפרקליטות המדינה, מנוהלות במערכת מידע שאינה עונה על הצרכים החשבונאיים".

כבר בדוח 57 בעיר משרד מבקר המדינה בעניין זה<sup>21</sup> כי "על פרקליטות המדינה ופרקליטות המחוזות לנהל את התביעות באמצעות מאגר מידע ממוחשב שיהיו בו כל הנתונים הרלוונטיים..."

20 מרכב"ה - מערכת ממוחשבת רוחבית כוללת המוטמעת במשרדי הממשלה.  
21 ראו מבקר המדינה, דוח שנתי 57 (2007), בפרק "מאזן המדינה ליום 31.12.05 - התחייבויות תלויות", עמ' 270-272.

מאגר מידע שלם בנוגע לתביעות חיוני לצרכים תקציביים וחשבונאיים, לשם היערכות הממשלה וגם לצורך הפקת לקחים מתביעות קודמות". עוד נכתב בדוח זה כי "לשום גורם ממשלתי אין מידע או הערכה על העלות המשוערת לסילוק התביעות שהוגשו נגד משרדי הממשלה עד תאריך מסוים. לדעת משרד מבקר המדינה, על החשבונאי הראשי ועל פרקליטות המדינה לקיים בהקדם דיון בסוגיית המידע שיוצג בדוחות הכספיים של הממשלה; על הפרקליטות להיערך כנדרש כדי להעביר לחשבונאי הראשי אומדן של היתרות של התביעות התלויות ועומדות לשם הצגתן בדוחות הכספיים של הממשלה בהתאם לתקני חשבונאות. אי-הצגה נאותה של היתרות פוגמת בשקיפות כלפי הציבור ואינה עולה בקנה אחד עם כללי חשבונאות ועם כללי המינהל התקין".

ביולי 2007 כתב החשב הכללי דאז לפרקליט המדינה דאז: "בדוח השנתי 2014 של מבקר המדינה בנושא מאזן המדינה ליום 31 לדצמבר 2005, צוינו מספר ליקויים בנושא התחייבויות תלויות, וביניהם התייחסות לנושא ניהול תביעות משפטיות. בדוח הודגש כי אין בממשלה מעקב נאות אחר תביעות משפטיות ורישום הפרשות בגינן... בדיונים משותפים עימכם סוכם בעבר כי הנושא יקודם במקביל במספר מישורים... יישום מערכת מידע מרכזית-מערכת לניהול התביעות המשפטיות, שתתמוך בין היתר בדרישות הדיווח הכספי, לרבות: התוצאות האפשריות של התביעה, תזרימי המזומנים הקשורים עם תוצאות אלו (לרבות עלויות המתייחסות לתביעה), עיתוי תזרימי המזומנים, ההסתברות של התוצאות האפשריות, הסיכונים וחוסר הוודאות הקשורים לתביעה. בדיון שנערך לאחרונה במטה החשב הכללי, הובא לתשומת ליבי, כי למרות הסיכום האמור לעיל, טרם בוצע על ידכם אפיון מפורט למערכת המידע המרכזית-תנופה".

באוגוסט 2013 הסבירו נציגי אגף מערכות מידע בפרקליטות לנציגי משרד מבקר המדינה כי הקמת המערכת עדיין מתעכבת, בין השאר עקב מורכבותה הטכנית וכן נוכח תביעות משפטיות הדדיות שהגישו המדינה והחברה אשר הייתה אמורה לפתח את המערכת. לדבריהם של נציגי האגף, בשנת 2014 צפויה להתחיל לפעול מערכת ממוחשבת שפיתח משרד המשפטים עצמו, וכי עד מועד זה תימשך העברת הנתונים לחשבונאי הראשי במשרד האוצר באופן ידני.

בתשובת המשנה לפרקליט המדינה גב' אורית סון מ-14.1.14 נכתב: "הפרקליטות הינה הגוף המייצג את מדינת ישראל - משרדי הממשלה ויחידות הסמך - בפני הערכאות השיפוטיות. משרדי הממשלה/יחידות הסמך הם הנתבעים בהליכים המשפטיים, וככאלה הינם אחראים על ביצוע רישום ומעקב אחר תביעות משרדיהם הן עבור עצמם הן עבור הפקת דוחות לחשב הכללי... הקמת מערכת ממוחשבת בפרקליטות האזרחית התעכבה מספר שנים. תחילת פריסת המערכת הממוחשבת (מערכת תנופה) מתוכננת לרבעון השני של שנת 2014 וזאת במחוז חיפה בלבד. בהתאם למצאי הפריסה ומידת הצלחתה והצורך לבצע הפקת לקחים, תתבצע הפריסה במחוזות האחרים. כרגע אין צפי להשלמת מלוא הפריסה בפרקליטות האזרחית לשנת 2014. אנו תקווה כי מערכת זו תוכל לסייע בהפקת נתונים גם לדוחות כספיים מעבר למערכת הקיימת, ואולם כאמור, המערכת נועדה לעבודת הפרקליטות בייצוג, ומכאן גם מסגרת הנתונים שניתן יהיה להפיק ממנה. כאמור, האחריות לדיווח הינה בראש ובראשונה של משרדי הממשלה".

מן האמור לעיל עולה כי אף שחלפו כמעט שבע שנים מאז פורסם דוח 2014, טרם תוקנו הליקויים שצוינו בו. משרד מבקר המדינה מעיר שההשתהות בהתקנת המערכת ובהטמעתה במשך זמן כה רב אינה ראויה ופוגעת באמינות המידע המוצג בדוחות הכספיים. על משרד המשפטים להשלים את התקנת המערכת והטמעתה ללא דיחוי.

## רישום חשבונאי של נכסים

תקן חשבונאות ממשלתי מס' 17 קובע את אופן הטיפול החשבונאי ברכוש הקבוע. התקן מדגיש את חשיבותו של הרכוש הקבוע במצבת הנכסים של הישות המדווחת, ומצוין בו כי הרכוש הקבוע הוא לעתים קרובות החלק העיקרי בסך הנכסים של הישות, ולפיכך חשוב להקפיד בהצגת מצבה הכספי על רישום נאות בעניינו. יתרה מכך, לקביעה אם יציאת מזומנים החוצה מייצגת נכס או הוצאה יכולה להיות השפעה ניכרת על העודף או הגירעון המדווחים.

גם בהוראת תכ"ם בעניין רישום רכוש קבוע<sup>22</sup> הודגשה החשיבות הרבה של רישומו הנאות של הסעיף בעניינו וההשפעה הניכרת שיש לכך על הדוחות הכספיים. בהוראה נכתב כי "רכוש קבוע הוא פריט בעל חשיבות רבה במצבת הנכסים של ישות ממשלתית ובעל השפעה ניכרת על כלל הדוחות הכספיים שלה".

סעיף הנכסים משפיע רבות על כלל הדוחות הכספיים, מכיוון שאי-רישום של הנכסים או רישום חלקי שלהם בלבד ושלא על פי כללי החשבונאות המקובלים יגרמו לשינוי של ממש הן בנתוני ההוצאות המוצגים בדוחות על הביצוע הכספי והן ביתרת הגירעון החשבונאי שמוצגת בדוחות על המצב הכספי. שינויים אלה יפגעו פגיעה ניכרת באמינות הנתונים המוצגים בדוחות הכספיים, ובכלל זה באמינותם של הנתונים בדבר הגירעון החשבונאי.

יצוין כי בהערות לדוחות הכספיים כתב החשכ"ל כי "מצבת הנכסים המובאת בדוח אינה מייצגת את מכלול הנכסים של מדינת ישראל אלא את חלקם בלבד. במסגרת מצבת הנכסים המוצגת בדוח לא כלולים עדיין נכסים רבים ששוויים או עלותם מהותיים ביותר כגון חלק מנכסי התשתית, השקעות המדינה במערכת הביטחון, קרקעות בידי הממשלה, כל נכסי המורשת, חלק מהנכסים בחו"ל וחלק מהנכסים הבלתי מוחשיים".

### מ ש ר ד ה ב י ט ח ו ן

בביאור 12(א) לדוחות הכספיים צוין כי "נתוני הרכוש הקבוע של ממשלת ישראל אינם מוצגים בשלמותם בעיקר עקב אי ניהול מערכת לרישום מאפייניו החשבונאיים של הרכוש הקבוע, על-ידי חלק מהישויות המדווחות. בהמשך לכך, יצוין כי נתוני משרד הביטחון, כפי שדווחו על ידו, הינם חלקיים, ונערכו בהתבסס על דיווחים ידניים ועל אומדנים שונים שלא ניתן לקבוע את רמת מהימנותם ואת התאמתם למדיניות החשבונאית של ממשלת ישראל".

כבר בדוח 61 ציין משרד מבקר המדינה כי "הדוחות הכספיים של משרד הביטחון כוללים גם את נתוני צה"ל. מסקירת הדוחות האלה לשנת 2009 עולה, כי מרבית הרכוש הקבוע, ובכללו המבנים אשר ברשות המשרד וצי אלפי כלי הרכב של המשרד ושל צה"ל, לא הובא לידי ביטוי במצבת הנכסים של המשרד ובדוחותיו הכספיים, כנדרש"<sup>23</sup>.

משרד הביטחון ציין בתשובה קודמת מדצמבר 2012 כי החל בשנה זו, באמצעות משרד רואה חשבון חיצוני, בבחינה מקיפה של הדיווח החשבונאי בנושא הרכוש הקבוע בכל מערכת הביטחון, וכן החל בגיבוש מתודולוגיה על פי הנדרש בתקן החשבונאי. המשרד ציין כי הבחינה האמורה ובידיקת נושא רישום הרכוש הקבוע בצה"ל ובמשרד הביטחון הן תהליך ארוך ומורכב, בשל הביזור הרב באופן ניהולו של רכוש זה וכן בשל ענייני סיווג ביטחוני.

22 ראו הוראת תכ"ם מס' 2.2.8.

23 ראו מבקר המדינה, דוח שנתי 61ב (2011), בפרק "מאזן המדינה ל-31.12.09 - הרישום החשבונאי של רכוש קבוע ומלאי", עמ' 569-570.

בתשובתה של סגנית חשב משרד הביטחון גב' מלכה שמעון מ-12.12.13 נכתב: "ההליך בו החלנו במשרד הביטחון הינו הליך של ביצוע סקר פערים אשר ימפה את המצב הקיים בנושא אופן הניהול והרישום של רכוש קבוע בצה"ל ויזהה את הפערים בין המצב הקיים למצב הרצוי של הדיווח החשבונאי בהתאם לתקנים החשבונאיים... כמו כן, אנו פועלים מול גורמי המלאי הזרועיים והמטכ"ליים בצה"ל, במטרה לקבל את ההיקף הכספי של הרכוש הקבוע ומלאי המנוהלים בצה"ל ובדיקתם מול הנדרש ע"פ הכללים החשבונאיים. כל זאת לצורך הצגתם באופן נאות בדוחות הכספיים של המשרד. אנו תקווה כי נשלים מהלך זה עד לסוף שנת 2014".

בתשובת החשב"ל נכתב כי "סוגיית מיפוי נכסי המקרקעין מטופלת ע"י משרד הביטחון בלבד, כאשר באפיון המיפוי לא היה מעורב כלל משרד האוצר וזאת למרות שבעבר הוצע ע"י משרד האוצר עזרה וליויי בנדרון".

משרד מבקר המדינה מעיר למשרדי הביטחון והאוצר כי עליהם לסיים בהקדם האפשרי את רישום הנכסים שהם מנהלים, ולתקן בכך את הליקוי שעליו הצביע משרד מבקר המדינה לפני כשלוש שנים. יצוין כי מדובר בהיקף אדיר של נכסים.

## מ ש ר ד ה ב ר י א ו ת

חשוב שבנכסים המצוינים בדוח הכספי המאוחד ייכללו נכסי הנדל"ן של בתי החולים הממשלתיים, שמפעיל משרד הבריאות. כיום יש 11 בתי חולים כלליים, 8 בתי חולים פסיכיאטריים וכן 5 בתי חולים גריאטריים הפועלים כיחידות סמך של המשרד. יש לכלול אפוא בדוחות הכספיים של המשרד את נתוניהם הכספיים של בתי חולים אלה ואת הנתונים בדבר הנכסים המצויים ברשותם.

כבר בדוח 2005<sup>24</sup> נכתב כי "כאשר בית החולים רושם השקעות ברכוש קבוע כהוצאה שוטפת, ולא מנהל בגינו רישום ומעקב בספרי עזר, מאבדת המדינה את היכולת לפקח על ניהולו, ויש לה קושי להבטיח את רישום זכויותיה בנכס ואת רישומו החשבונאי התקין". עוד נכתב בדוח כי "מן הראוי שהחשב"ל ידרוש מבתי החולים הממשלתיים לדווח לו על כל נכסי המדינה הנמצאים ברשותם; על הדיווח לכלול את הפרטים הנחוצים לצורך מיפוי מלא של הנכסים, לשם מעקב אחריהם וכדי לקבוע כללים ברורים בעניין רישומם". בתגובתו של משרד הבריאות לממצאים המצוינים בדוח 2005 נכתב כי "מבנים ותשתיות ייכללו בדוחות הכספיים בשנים הבאות, עם הפעלתה המתוכננת של מרכב"ה ביוני 2005".

יתרה מכך, בדוח 2011<sup>25</sup> נאמר כי "מסקירת הדוחות הכספיים של משרד הבריאות לשנת 2009 עולה, כי ערך הקרקעות והמבנים בכל בתי החולים הפועלים כיחידות סמך של המשרד אינו מוצג כנדרש בתקן חשבונאות ממשלתי מס' 17 כאמור, ולכן גם אינו מוצג כנדרש בדוחות הכספיים של הממשלה... לדעת משרד מבקר המדינה, חשוב ביותר להשלים את סקר מיפוי הנדל"ן של בתי החולים בהקדם ולרשום אותם ברישום החשבונאי הנאות בהתאם לתוצאותיו. מדובר בליקוי מהותי שעליו הצביע משרד מבקר המדינה כבר לפני כחמש שנים, והגיע הזמן לתקנו". בתשובת משרד הבריאות לממצא זה נכתב כי הוא "נערך לבצע סקר קרקעות ומבנים בבתי החולים הכלליים עד לסוף שנת 2011".

בביאורים לדוחות הכספיים של משרד הבריאות נכתב כי

- 24 ראו מבקר המדינה, דוח שנתי 2005 (2005), בפרק "רישום בדוחות הכספיים של בתי החולים הממשלתיים", עמ' 282-283
- 25 ראו מבקר המדינה, דוח שנתי 2011 (2011), בפרק "מאזן המדינה ל-31.12.09 - הרישום החשבונאי של רכוש קבוע ומלאי", עמ' 569.



- ”בדוחות הכספיים של שנת 2005 הוכר לראשונה כל הרכוש הקבוע של המשרד, למעט:
- א. קרקע ומבנים של המשרד וכל בתי החולים הכלליים למעט המרכז הרפואי רמב”ם.
  - ב. רכוש קבוע של כל בתי החולים הגריאטריים והפסיכיאטריים.
  - ג. רכוש קבוע של המרכז הרפואי איכילוב”.

עוד נכתב בביאורים האמורים כי ”בימים אלו נערך סקר מקרקעין בבתי החולים הממשלתיים אשר בסופו ירשמו בספרי בתי החולים שווי המבנים והקרקע בהתאם להערכות השמאיות”.

אף שמשרד הבריאות החל עוד בשנת 2005 ברישום הרכוש הקבוע של בתי החולים שבאחריותו, ואף שהחל בשנת 2011 בביצוע סקר המקרקעין - עד מועד סיום הביקורת, נובמבר 2013, הוא טרם עשה אומדן חשבונאי בנוגע לשוויים של מרבית הנכסים של בתי החולים שבאחריותו.

בתשובת החשכ”ל נכתב כי ”הסקר אמור להסתיים עד סוף רבעון ראשון 2014 ולתת נתונים שלמים לגבי שווי המקרקעין והמחוברים בבתי החולים הממשלתיים”.

בתשובת המשנה למנכ”ל משרד הבריאות ד”ר בעז לב מ-18.12.13 נכתב כי ”הציוד בכל בתי החולים הכלליים מלבד איכילוב נרשם כבר. בבי”ח איכילוב הוחל בביצוע סקר הרכוש. בבתי החולים הגריאטריים והפסיכיאטריים הוא יירשם במסגרת תהליך הרפורמה בבריאות הנפש והמעבר לבסיס מצטבר בשנת 2015. פרויקט סקר מקרקעין נמצא בעיצומו. התקבלו הערכות לגבי 15 בתי חולים. הסקר צפוי להסתיים בתחילת שנת 2014”.

משרד מבקר המדינה רואה בחומרה רבה את אי-תיקונו של הליקוי בנוגע לרישום הרכוש הקבוע, אף שעברו כתשע שנים מאז העיר למשרד הבריאות ולמשרד האוצר בעניין זה. נראה כי התחייבויותיו של משרד הבריאות לפעול לתיקון הליקוי, כמצוין בתשובותיו לדוחות קודמים של משרד מבקר המדינה, אינן מקוימות, אף שמדובר בסכומים ניכרים המשפיעים על הדוחות הכספיים. על משרדי האוצר והבריאות לעשות את כל הדרוש כדי לתקן ליקוי זה ללא דיחוי.

### רישום חשבונאי של קרקעות המצויות בידי הממשלה

על פי כללי החשבונאות המקובלים, נדרש לציין בדוחות הכספיים את שווי הקרקעות המוחזקות בידי המדינה כחלק ממצבת הנכסים שלה. אופן הרישום החשבונאי של קרקעות אלו נבדק בעבר בביקורות קודמות של משרד מבקר המדינה<sup>26</sup>. בביקורות אלו עלה כי החשכ”ל טרם רשם את הקרקעות האמורות כחלק מנכסי המדינה.

מבדיקת הדוחות הכספיים עולה כי הליקוי טרם תוקן. עם זאת ציין החשכ”ל כי ביצע בשנתיים האחרונות פילוח של הקרקעות המצויות בידי הממשלה והמנוהלות בידי רשות מקרעי ישראל (להלן - רמ”י), ואומדן של השווי ההוגן של קרקעות אלה. עבודה זו בוצעה על פי מתודולוגיה כלכלית וחשבונאית, אשר התבססה על מידע שהתקבל ממערכת המידע הגאוגרפי של רמ”י, מאגף

26 ראו מבקר המדינה, דוח שנתי 61ב (2011), בפרק ”הגדרת סמכויות ותחומי אחריות לעניין קרקעות”, עמ’ 574-575.

הכספים של רמ"י וכן מהשמאי הממשלתי. החשבונאי הראשי הסביר לנציגי משרד מבקר המדינה באוגוסט 2013 כי מידת נכונותו של האומדן תתברר במשך השנה הבאה.

בביאור 12(ב) לדוחות הכספיים ציין החשכ"ל כי שטחם הכולל של הקרקעות שבידי המדינה הוא 15.9 מיליון דונם, ושוויין - 289.8 מיליארד ש"ח. בביאור יש הבחנה בין "קרקעות תפוסות" - כלומר קרקעות שהוחכרו לגורמים אחרים, ובין "קרקעות פנויות" - שהזכויות העיקריות הנוגעות להן טרם הוחכרו לגורם אחר, והן בידי ממשלת ישראל. הקרקעות התפוסות הן כ-26% מכלל קרקעות המדינה, והשווי של זכויות המדינה בגינן נאמד ב-14.7 מיליארד ש"ח (כ-5% מאומדן השווי של כלל הקרקעות). הקרקעות הפנויות הן כ-74% מכלל קרקעות המדינה, והשווי של זכויות המדינה בגינן נאמד ב-275.2 מיליארד ש"ח (כ-95% מאומדן השווי של כלל הקרקעות).

כבר בדוח 61<sup>27</sup> ציין משרד מבקר המדינה כי "אי-רישום קרקעות המדינה במאזן המדינה יוצר עיוות מהותי ביותר בשווי הנכסים המוצגים במאזן. לקרקעות אלו יש ערך כספי רב מאוד, ויש להסדיר את האחריות לניהולן ולרישומן על פי כללי החשבונאות. בפרט נוכח הזמן הרב שחלף מאז הצביע משרד מבקר המדינה על הליקוי בדוח 55ב".

לדעת משרד מבקר המדינה, על החשכ"ל להשלים בהקדם את רישום קרקעות המדינה, ואין די בעבודה הרבה שהשקיע בתחום מיפוי הקרקעות, ובהתקדמות ניכרת שחלה בתיקון הליקויים שצוינו בדוחות הקודמים. היעדר רישום בדבר שוויין של הקרקעות פוגע במידה ניכרת באמינות הנתונים המצוינים בדוחות הכספיים בנוגע לנכסים שמצויים בידי הממשלה, וממילא גם באמינות הנתונים בדבר הגירעון החשבונאי.

בתשובת החשכ"ל נכתב כי "עבודת הצוות הבין-משרדי התמקדה במתן אומדן להערכת שווי עבור הקרקעות שבידי הממשלה ונוהלו ע"י רמ"י... כפי שנכתב בדוח הביקורת מדובר על נכס מהותי, ועל כן, הצוות המקצועי, בחר להעמיק את בדיקת השווי ההוגן של הקרקעות כך, שהמידע שיוצג בדוח על המצב הכספי ישקף באופן מהימן, ככל שניתן, את הערך הכלכלי של הקרקעות והכל בכפוף למודל שגובש".

הליקויים הנוגעים לסעיפים המאזניים, ובפרט אלה הנוגעים לצד הנכסים, ממחישים ביתר שאת את אי-האמינות של הנתונים המוצגים בדוחות הכספיים, דבר הפוגע במידה ניכרת גם באמינותו של הנתון בדבר הגירעון החשבונאי המצטבר בהון. על החשכ"ל לפעול בנחרצות על מנת לתקן את הליקויים האמורים, שחלקם כבר צוינו בדוחות קודמים של משרד מבקר המדינה, ובכלל זה לקבוע לכך לוח זמנים מוגדר.

**סיכום**

סכום הגירעון המצטבר של המדינה בהון אמור להיות תמרור אזהרה לפני מקבלי ההחלטות לגבי דרך פעולתה של המדינה בתחום הכלכלי. הגילוי הנאות בדוחות הכספיים לגבי אי-נכונות הנתון בדבר סכום הגירעון, אינו מבטל את ההכרח לדון בעניין חשוב זה. יתר על כן, לגודל ההפרש בין הגירעון החשבונאי השנתי נטו לגירעון התקציבי השנתי עלולות להיות השפעות ניכרות על היערכותה של המדינה לעמוד בהתחייבויותיה בעתיד. ראוי שהמשלה תקיים דיון מקיף ויסודי בנוגע לנתוני הגירעון, ובכלל זה בנוגע לנתוני הגירעון החשבונאי השנתי נטו, ותכין תכנית פעולה להתמודדות עם גירעונות אלה, שתביא בחשבון שיקולים של קיימות פיסקלית לטווח ארוך.

יש לראות בחומרה את הימנעותם של משרד האוצר ויתר משרדי המשלה מלתקן ליקויים שעליהם העיר מבקר המדינה כבר לפני כמה שנים. על החשכ"ל לפעול בנחרצות לתיקונם של הליקויים ללא דיחוי, ולוודא כי הרישום החשבונאי של הנכסים וההתחייבויות נעשה בכל משרדי המשלה על פי כללי החשבונאות המקובלים. רישום חסר ושלא על פי כללי החשבונאות המקובלים פוגע באמינותם של הנתונים המצוינים בדוחות הכספיים של ממשלת ישראל, ומציג לפני קוראי הדוחות וכלל הציבור תמונה שגויה של סכום הגירעון החשבונאי המשלתי המצטבר בהון. זאת ועוד, רישום חסר כזה אינו מאפשר למקבלי ההחלטות להפעיל שיקולי קיימות פיסקלית, וכן לתכנן באופן מיטבי את הפעולות הנדרשות לצמצום השפעות הגירעון על יציבותה הכלכלית של המדינה בעתיד ולצמצום הנטל אשר יהיה על מקבלי ההחלטות בעתיד לשאת בו. יש לבחון בחינה יסודית את המגמות בנושא הגירעון החשבונאי, על מנת לוודא שהפעולות הנעשות בעניין זה בהווה לא יגבירו נטל זה יתר על המידה.

