

משרד האוצר

אגף החשב הכללי

מאזן המדינה ליום 31.12.13 - דוחות כספיים של משרדי ממשלה

תקציר

רקע כללי

בסוף יוני 2014 הגיש שר האוצר למבקר המדינה את "הדוחות הכספיים המאוחדים של ממשלת ישראל ליום 31 בדצמבר 2013" (להלן - הדוחות הכספיים). מערך הדיווח הכספי של הממשלה מושתת על שלוש חוליות: הוועדה לתקינה חשבונאית ממשלתית, הקובעת את כללי החשבונאות והדיווח הכספי לממשלה; משרדי הממשלה השונים, העורכים את דוחותיהם הכספיים (להלן - דוחות כספיים משרדיים או דוחות סולו) בהתאם לכללים; ומשרדי רואי חשבון חיצוניים, המבצעים ביקורת על הדוחות הכספיים של משרדי הממשלה והגופים הכלולים בהם (להלן - ר"ח המבקרים¹), בהנחייתו של אגף החשב הכללי במשרד האוצר (להלן - אגף החשכ"ל).

1 רואה חשבון מבקר: על מנת להקנות אמינות לדוחות הכספיים של משרדי הממשלה הנחה אגף החשכ"ל את משרדי הממשלה ויחידות הסמך שלהם למנות באמצעות מכרז רואה חשבון חיצוני שיבקר את הדוחות הכספיים בהתאם לתקני ביקורת מקובלים ולתקני החשבונאות הממשלתית, ושיחווה את דעתו עליהם.

פעולות הביקורת

בחודשים מרץ-ספטמבר 2014 בדק משרד מבקר המדינה את הטיפול של אגף החשכ"ל ומשרדי הממשלה בדיווח החשבונאי של משרדי הממשלה. בדיקות השלמה נעשו בחשבונות של כמה משרדי ממשלה, ובהם משרד החינוך, משרד החוץ, משרד הרווחה והשירותים החברתיים (להלן - משרד הרווחה), המשרד לביטחון הפנים (להלן - המשרד לבט"פ), בשירות בתי הסוהר (להלן - השב"ס) ובמשרדי רו"ח. דוח זה הוא גם דוח מעקב אחר תיקון ליקויים שצוינו בדוחות קודמים שפרסם משרד מבקר המדינה² בעניין זה.

הליקויים העיקריים

אי-ביצוע מעקב ובקרה אחר תיקון הליקויים שהעלו רו"ח המבקרים

1. דוחות הליקויים המפורטים³ שהכינו רו"ח המבקרים אינם נמצאים בידי חטיבת חשבונאות, בקרה ודיווח באגף החשכ"ל (להלן - חטיבת החשבונאות), וממילא היא אינה מבצעת מעקב מרוכז אחר תיקון הליקויים שצוינו בדוחות.
2. במשך ארבע השנים האחרונות רו"ח המבקר את הדיווחים הכספיים של משרד החינוך נמנע מלחוות דעתו על הדוחות הכספיים של המשרד. למרות זאת, ממלאי תפקיד המנכ"ל באותן שנים, החתומים על הדוחות הכספיים של המשרד, אגף החשכ"ל והנהלת המשרד, לא עשו די כדי שפעילות המשרד המובאת בדוחות הכספיים תבוא לידי ביטוי באופן שעולה בקנה אחד עם כללי החשבונאות המקובלים.

- 2 מבקר המדינה, דוח שנתי 2013 (2003), בפרק "תקינה חשבונאית ממשלתית", עמ' 317-334; דוח שנתי 2011 (2011), בפרק "מאזן המדינה ליום 31.12.09 - הרישום החשבונאי של רכוש קבוע ומלאי", עמ' 563-581.
- 3 על פי הוראות החשבונאי הראשי, בשנה הראשונה למינוי רואה חשבון מבקר למשרד ממשלתי הוא יכין דוח ליקויים מפורט. על הדוח לכלול את רשימת הליקויים המהותיים, אם יש ליקויים כאמור, המונעים מרואה החשבון המבקר לתת חוות דעת חלקה (חוות דעת ללא הסתייגות) על הדוחות הכספיים של המשרד.

טיפול לקוי במאגר של רו"ח המבקרים

המעקב שקיים אגף החשכ"ל אחר השימוש במאגר רו"ח שהקים לצורך בחירת רו"ח למתן סיוע לבניית הדוחות של משרדי הממשלה ולביצוע בקרה על דוחותיהם וכן הבקרה שעשה האגף על נושא זה לוקים בחסר. אין בידי החשכ"ל רשימת ציוות של רו"ח במשרדי הממשלה ואין בידו מידע בדבר השימוש של המשרדים ברואי חשבון שנבחרו שלא באמצעות המאגר.

אי-אחידות בטיפול החשבונאי בדוחות הכספיים של הגופים הממשלתיים

1. אין אחידות בהצגת הנתונים של פרויקטים המבוצעים בשיתוף המגזר הפרטי במשרדי הממשלה השונים.
2. אין אחידות בכל הנוגע לבניית דוחות כספיים מאוחדים והצגת הנתונים כפי שנקבע בתקני החשבונאות הממשלתית העוסקים בשליטה בגופים ובהשקעה בהם.
3. אין אחידות ביישום המדיניות החשבונאית שנקבעה בנושא מלאי. תהליך ניהולו, רישומו וסיווגו באופן שוטף של המלאי הן בדוחות הכספיים והן בדוחות כספיים משרדיים של חלק ממשרדי הממשלה לוקה בחסר ואינו מאפשר להציגו באופן נאות ובהתאם לכללי החשבונאות המקובלים.

ליקויים במעקב אחר המלאי וברישומו

על אף הערת משרד מבקר המדינה בדוח 61ב משנת 2011, יתרת המלאי הרשומה בדוחות הכספיים עדיין מוערכת באופן מהותי בחסר. נמצא, כי בגין 2013 אין בידי מינהל הרכש הממשלתי אף לא דיווח אחד על המלאי מ-24 המשרדים הממשלתיים והגופים הנוספים, כמתחייב מהוראת התכ"ם העוסקת בביקורת מלאי תקופתית.

אי-עמידה בלוח הזמנים למעבר לדיווח לפי בסיס מצטבר ולפריסת מרכב"ה

המעבר של משרדי הממשלה לדיווח כספי לפי בסיס מצטבר ולפריסת מערכת מרכב"ה בארבעה משרדי ממשלה וב-13 גופי ממשל אמור היה להסתיים על פי החלטת הממשלה עד יוני 2013. נמצא כי המעבר במשרדי החוץ, הרווחה ובשירות בתי הסוהר טרם בוצע, וכי צפוי פיגור של כ-18 עד 30 חודשים בתהליכי אפיון המערכות, בנייתן ופריסתן.

ההמלצות העיקריות

1. על החשכ"ל להגביר את הבקרה על חשבויות משרדי הממשלה כדי להנהיג אחידות בהצגה ובדיווח על המצב הכספי. על החשכ"ל להבטיח כי החשבים במשרדי הממשלה, שכפופים מקצועית להנחיותיו, ימסרו את דוחותיהם הכספיים לאחר שיכירו בפריטים החשבונאיים, ימדדו אותם, יציגו אותם, וייתנו להם גילוי בהתאם להנחיות המקצועיות שנקבעו.
2. על אגף החשכ"ל לאפיין את מתכונתו, היקפו ותוכנו של דוח הליקויים המפורט שעל רו"ח המבקרים להגיש לו כמבקרי הדוחות הכספיים של משרדי הממשלה. על החשכ"ל לבצע מעקב אחר ממצאי הדוחות, ובמידת הצורך לתת למשרדים הנחיות מקצועיות על מנת לתקן את הליקויים שנמצאו. כמו כן, מן הראוי שהחשכ"ל ייתן גילוי לציבור על הליקויים שנמצאו.

סיכום

הדוחות הכספיים והתוצרים הנלווים לדיווח הפיננסי של משרדי הממשלה וממשלת ישראל הם רבי-חשיבות, ונוגעים לתחומים רבים - החל בתחומי הבקרה הפנימית, הניתוחים הפיננסיים, ביצוע תחזיות והשוואות לישויות ממשלתיות מקבילות, וכלה בהגברת השקיפות ובמתן דיווח כספי נאות למקבלי ההחלטות ולאזרחי המדינה. דיווחים אלו אמורים ללמד על מידת הצלחתה של הממשלה לעמוד במחויבותה לניהול תקין של המשאבים הציבוריים.

ממצאי הביקורת שבדוח זה מעלים את הצורך לוודא שאגף החשכ"ל מנצל ביתר יעילות את תוצרי הבקרה של עבודת רואי החשבון המבקרים ועוקב אחר תיקון הליקויים שפורטו בחוות דעתם.

המעבר לדיווח חשבונאי על בסיס מצטבר ויוזמת הממשלה כי תקני החשבונאות הממשלתית בישראל יוכנו ככל הניתן בהתאם לתקני החשבונאות הממשלתיים הבין-לאומיים, נועדו לאפשר גילוי נאות, להעריך נכונה וכמקובל את מצבה הכספי של הממשלה, ולבצע השוואה יעילה למדינות אחרות. ממצאי הדוח מעלים שעדיין יש פערים ואי-אחידות באופן אימוצה ויישומה של התקינה החשבונאית הבין-לאומית ובמעבר לבסיס מצטבר בדוחות משרדי הממשלה ובדוחות המאוחדים. הדבר פוגע ביכולת להשיג את מטרותיו של הדיווח הכספי. ראוי שאגף החשכ"ל יגביר את היקף מעורבותו בפעילות הדיווח של משרדי הממשלה ומשרדי רואי החשבון הנותנים להם שירות של סיוע בעריכת הדוחות הכספיים. זאת כדי להשיג את מטרות הדיווח הכספי, לרבות דיווח בהתאם לתקנים הבין-לאומיים ובהתאם להנחיות המקצועיות.



מבוא

הדוחות הכספיים של הממשלה מושתתים הלכה למעשה על שלוש חוליות: הוועדה לתקינה חשבונאית ממשלתית (להלן - הוועדה), הקובעת את כללי החשבונאות והדיווח הכספי לממשלה; משרדי הממשלה השונים, העורכים את הדוחות הכספיים בהתאם לכללים שנקבעו⁴; ומשרדי רו"ח חיצוניים, המבצעים ביקורת על הדוחות הכספיים של משרדי הממשלה והגופים הכלולים בדוחות הכספיים של המדינה, בהנחייתו של אגף החשכ"ל.

פעולות הביקורת

בסוף יוני 2014 הגיש שר האוצר למבקר המדינה את הדוחות הכספיים לשנת 2013. בחודשים מרץ-ספטמבר 2014 בדק משרד מבקר המדינה את אופן רישומם החשבונאי של נכסי המדינה והתחייבויותיה בדוחות הכספיים; את אופן ההנחיה המקצועית של אגף החשכ"ל את חשבי משרדי הממשלה הכפופים לו מקצועית; ואת אופן בחירת מערך רו"ח העורכים והמבקרים את הדוחות הכספיים והפיקוח עליהם. הביקורת נעשתה באגף החשכ"ל ובדיקות השלמה נעשו בחשבונות של כמה משרדי ממשלה וגופים ממשלתיים ובהם משרד החינוך, משרד החוץ, משרד הרווחה, המשרד לבט"פ, השב"ס ובמשרדי רו"ח. דוח זה מהווה גם דוח מעקב אחר תיקון ליקויים שצוינו בדוחות קודמים שפרסם משרד מבקר המדינה⁵ בעניין זה.

הכנת הדוחות הכספיים של משרדי הממשלה ויחידות הסמך

חטיבת החשבונאות באגף החשכ"ל היא הגורם החשבונאי המרכזי המנחה מקצועית את כלל משרדי הממשלה ויחידות הסמך בנושאי החשבונאות והדיווח הכספי. הנחיות מקצועיות אלה יכולות להיקבע, בין השאר, באמצעות (א) קביעת תקן חשבונאות ממשלתית על ידי הוועדה לתקינה חשבונאית ממשלתית בראשות נציג החשכ"ל (ראו להלן); (ב) הוראות תקנות כספים ומשק (להלן - תכ"ם) שמוציא החשבונאי הראשי⁶; (ג) נהלים שהחשבונאי הראשי קובע ומעביר לחשבונות משרדי הממשלה. כללי החשבונאות והדיווח נועדו בין היתר לספק אחידות החיובית ליעילות ולאפקטיביות של המערכת הפיננסית והחשבונאית הממשלתית.

פעולות הבקרה וההנחיה שמקיימת חטיבת החשבונאות במשך השנה נועדו להבטיח כי חשבי המשרדים ומשרדי רו"ח הנותנים להם שירות ימסרו לה את דוחותיהם הכספיים לאחר שיכירו בפריטים החשבונאיים, ימדדו אותם, יציגו אותם, וייתנו להם גילוי בהתאם להנחיות המקצועיות שנקבעו.

- 4 לעתים משרדי הממשלה נעזרים ברואה חשבון חיצוני הנותן להם שירות של הכנה ועריכת הדוחות הכספיים (להלן רו"ח מסייע): נוסף על כך מועסקים רואי חשבון במשרדי ממשלה לצורך ביצוע עבודות שונות, לרבות ביקורת פנימית, בדיקת התחשבוניות, עבודות כלכליות ותמחיריות, ומתן חוות דעת מקצועיות לבתי משפט.
- 5 ראו הערת שוליים 2.
- 6 עומד בראש חטיבת החשבונאות באגף החשכ"ל.

בהתאם להוראת תכ"ם 2.4.2, הדוחות הכספיים של משרדי הממשלה נשלחים תחילה לחטיבת החשבונאות. החטיבה בוחנת אותם ומאחדת את הדוחות הכספיים של משרדי הממשלה לדוחות הכספיים. לאחר מכן נמסרת טיוטת הדוחות הכספיים להנהלת אגף החשכ"ל לקבלת הערותיה בנושא. במידת הצורך פונה החטיבה לחשבי המשרדים לשם קבלת תיקונים והבהרות בנוגע לנתונים החשבונאיים.

הבקרה על הדוחות הכספיים של הממשלה

הטיפול בליקויים שהעלו רו"ח המבקרים

1. לצורך הגברת איכותו ואמינותו של המידע הכספי בממשלה הורה החשבונאי הראשי⁷ כי בשנה הראשונה למינוי רו"ח מבקר למשרד ממשלתי הוא יכין דוח ליקויים מפורט (להלן - דוח הליקויים). מתכונתו והיקפו של דוח זה ייקבעו בתיאום עם החשבונאי הראשי, ועלות ההתקשרות עם רו"ח המבקר תמומן במלואה מתקציב החשכ"ל בשנה שבה הוכן הדוח.

על דוח הליקויים לכלול את רשימת הליקויים המהותיים, אם יש ליקויים כאמור, המונעים מרו"ח המבקר לתת חוות דעת חלקה⁸ על הדוחות הכספיים של המשרד הממשלתי. דוח הליקויים יושתת בעיקר על סקירת הדוחות הכספיים של המשרד תוך התייחסות למערך הבקרה הפנימית שלו. עוד נקבע כי דוח רו"ח המבקר על הדוחות הכספיים יועבר לחשכ"ל.

הביקורת העלתה כי דוחות הליקויים אינם נמצאים בידי חטיבת החשבונאות. החטיבה אף אינה מתעדת את הכנתם ואינה מבצעת מעקב מרוכז אחר תיקון הליקויים המועלים בהם. עוד נמצא כי החטיבה לא קבעה ולא פרסמה מתכונת אחידה להיקפו ותוכנו של דוח הליקויים המפורט, אשר תשמש קו מנחה לבדיקה הנדרשת.

בתשובת החשבונאי הראשי רו"ח עוזי שר מדצמבר 2014 (להלן - תשובת החשכ"ל), תשובת אגף החשכ"ל או תשובת חטיבת החשבונאות) נמסר כי "הדוחות הכספיים של המשרדים הם בראש ובראשונה של המשרד וחשב המשרד חותם על הדוחות יחד עם מנכ"ל המשרד. דוח הליקויים מוכן על ידי גורם מקצועי בלתי תלוי - רו"ח המבקר, הדוח מוגש למשרד וכולל בדרך כלל גם ליקויים הקשורים לאגפים שונים של המשרד ולכן אין מקום לאגף החשב הכללי להיות מעורב בתיקון ליקויים אלו אלא להנהלת המשרד בלבד. במקום בו המשרדים רואים צורך להתייעץ עם אגף החשב הכללי בנקודות שעלו בדוח הליקויים הם פונים ומתייעצים נקודתית".

משרד מבקר המדינה מעיר כי תשובת החשכ"ל אינה עולה בקנה אחד עם ההנחיה על העברת הדוחות הכספיים לחשכ"ל. נוכח תפקידו כשומר הסף של שלמות ונאותות הוצאה הכספית במשרדי הממשלה ושל הניהול התקין של המערך החשבונאי בממשלה, יש מקום שיעקוב, בהיקף שיקבע, אחר דוחות הליקויים של רו"ח המבקרים.

7 ראו הוראת תכ"ם 2.3.10: "ביקורת חיצונית על הדוחות הכספיים".
8 חוות דעת בלא הסתייגות של המבקרים מהמוצג בדוח.

2. בהתאם לתקנות רואי-חשבון (דרך פעולתו של רואה-חשבון), התשל"ג-1973 (להלן - תקנות רואי חשבון), בדבר חוות הדעת שנותן ר"ח המבקר בכל הנוגע לנאותות הדוחות הכספיים כאשר יש ליקויים בנתונים הכספיים המצויים בדוחות הכספיים, ר"ח מחויב להסתייג⁹ מפריטים מסוימים או מהדוח הכספי כולו, להימנע ממתן חוות דעת על הדוח¹⁰ או לתת חוות דעת שלילית¹¹.

מעיון בדוחות הכספיים לשנת 2013 עולה כי מתוך 86 משרדי ממשלה ויחידות סמך, 60 מינו ר"ח מבקר. בדוחות של 6 מתוך 22 משרדי ממשלה שאותם ביקר ר"ח מבקר הובאו הסתייגויות בחוות הדעת; ובדוח של משרד החינוך נמנע ר"ח המבקר מלתת חוות דעת על נכונות הנתונים הפיננסיים המוצגים בדוח (ההימנעות ממתן חוות הדעת נמשכת זה כחמש שנים).

בפגישה שהתקיימה בנובמבר 2014 עם נציגי משרד מבקר המדינה מסר החשבונאי הראשי של משרד החינוך כי היקף שעות הביקורת שניתן בכל שנה לרו"ח המבקר בשנים 2009-2013 היה כ-500 שעות. בשנה הראשונה לפעילותו מסר ר"ח המבקר את דוח הליקויים המפורט, ובשנים שלאחר מכן את חוות דעתו על הדוחות הכספיים. החשבונאי הראשי של משרד החינוך הוסיף כי בדוח הביקורת המפורט שהכין ר"ח המבקר לפני כחמש שנים נבחנו הנהלים הנהוגים במשרד וכן האמצעים והמערכות הטכנולוגיות המסייעים בתהליכים הבאים לידי ביטוי בנתונים כספיים הנמצאים בדוחות הכספיים. הסיבות להימנעות ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים חוזרות על עצמן בחמש השנים הללו וקשורות לליקויים שהועלו עוד בדוח הביקורת המפורט. מבדיקת משרד מבקר המדינה עולה כי הסיבות הן, בין היתר, חוסר ברירות ביקורת מספיקות להתאמה בין המערכות הייעודיות שמשרד החינוך משתמש בהן - לרבות מערכת שכר המורים, מערכת תשלומים מרכזית ומערכת מרכז הבדיקה לבחינות (מרב"ד) - ובין הנתונים הכספיים.

בתשובת משרד החינוך מדצמבר 2014 נמסר כי בשנת 2014 ביצע המשרד שני תהליכים הרלוונטיים לממצאי משרד מבקר המדינה: 1. מיפוי מערך השכר של עובדי ההוראה במשרד החינוך וקיום ביקורת על מערך זה; 2. סקר סיכונים בחשבות משרד החינוך. נושא ריבוי מערכות המחשוב המשתתפות בתהליך השכר עלה כנושא מרכזי בתהליכים האמורים. בעקבות כך החליטה החשבת הכללית לקדם הקמת צוות משותף למטה החשכ"ל, לאגף התקציבים

- 9 לפי תקנות רואי-חשבון (דרך פעולתו של רואה-חשבון), תשל"ג-1973, רואה חשבון יכתוב בחוות דעתו הסתייגות מן הדוח הכספי או מפריט שבו, לפי העניין, שלגביהם הוא סבור, לנוכח הביקורת שעשה כי התקיים אחד מאלה: (1) הדוח הכספי אינו ממלא אחר כללי החשבונאות המקובלים; (2) אין בדוח הכספי גילוי נאות של ענין הדרוש כדי לשקף בצורה נאותה את מצב העסקים של המבוקר ואת תוצאות פעולותיו; (3) הסכום שבדוח הכספי או האופן שהוצג בו פריט כל שהוא אינם נכונים; (4) כללי החשבונאות לא הוחלו כדרך שהוחלו לתקופת הדוח הקודם, זולת אם ניתן בדוח הכספי גילוי נאות ושהשפעתו, ורואה-החשבון סבור שהשינוי מוצדק לאור כללי חשבונאות מקובלים; (5) הדוח הכספי אינו ערוך בהתבסס על ספרי החשבון של המבוקר.
- 10 לפי תקנות רואי-חשבון (דרך פעולתו של רואה-חשבון), תשל"ג-1973, רואה חשבון יכתוב בחוות הדעת כי הוא נמנע מלחוות דעה על דוח כספי או על פריטים מסוימים שבו, אם נתקיים אחד מאלה: (1) הוא לא קיבל את כל הידיעות והביאורים שהיו דרושים לו לחוות דעתו על אותו דוח או אותם פריטים שבו; (2) הוא לא עשה בקורת בהיקף הדרוש לשם מתן חוות-דעת בין בשל הגבלה שהגביל אותו המבוקר ובין בגלל כל טעם אחר; (3) הוא לא קיבל את הידיעות הדרושות לו כדי להעריך תוצאותיו של אירוע העשוי, לדעתו, להשפיע על המצב העסקי של המבוקר או על תוצאות פעולותיו המשתקפות באותו דוח כספי; (4) אין אפשרות לקבוע לפי רשומותיו של המבוקר אם הדוח הכספי אכן משקף בצורה נאותה את מצב עסקיו של המבוקר ואת תוצאות פעולותיו.
- 11 אם הדוח הכספי אינו משקף נכונה את מצב עסקי החברה או את תוצאות פעולותיה, או אם הוא מטעה, על רואה החשבון לכתוב חוות דעת שלילית לגביו.

במשרד האוצר ולמשרד החינוך לבחינת דרכי ההתמודדות עם הסיכון הנובע מהליקויים במערכות המחשוביות ובממשקים ביניהן.

לדעת משרד מבקר המדינה, נוכח ההיקף התקציבי הגדול של משרד החינוך, קיימת חשיבות יתרה לתיקון הליקויים שהועלו בדוחות רו"ח המבקרים. אין להשלים עם מצב שבו רו"ח המבקר נאלץ להימנע או להסתייג בחוות דעתו על הדוחות כספיים של משרד ממשלתי עקב חוסר התקינות בבקרה הכספית.

ריבוי מערכות עזר המספקות נתונים כספיים ואינן מאפשרות נתיבי בקרה נאותים מצביע על חולשה מהותית בבקורות הפנימיות המקשה על בדיקת הפעילות הכספית שמתבצעת במשרד. על מנכ"לית משרד החינוך החתומה על הדוחות הכספיים של המשרד, החשבת הכללית וחטיבת החשבונאות לפעול ביתר שאת על מנת לחזק את הבקורות הפנימיות במערכות העזר שבהן משתמש משרד החינוך. זאת, כחלק ממערך הדיווח והבקרה של משרד החינוך שנועד לשקף באופן נאות את פעילות המשרד ולהציג בצורה תקינה ועל פי כללי החשבונאות המקובלים בדוחותיו הכספיים.

אגף החשכ"ל ציין בתשובתו כי "חטיבת חשבונאות ודיווח עורכת מעקב של הסתייגויות במשרדים, המעקב מבוצע בכל שנה ואף מתבצעת השוואה בין השנים... האחריות הכוללת על הדוח הינה של המשרד הממשלתי ועליו בסיוע רואה החשבון המבקר לתקן את הליקויים ואין זה מתפקידו של אגף החשב הכללי, למעורבות החשב הכללי השלכות תקציביות ותפעוליות".

לדעת משרד מבקר המדינה, נוסף על חובת המשרד הממשלתי לתקן את הליקויים ראוי כי חטיבת החשבונאות, האחראית להכנת הדוח הכספי המאוחד של ממשלת ישראל, והמנחה המקצועית של החשבונאים במשרדים, תפעל לטיוב הדוחות המופקים במשרדים השונים, שהם הבסיס להכנת הדוח המאוחד. זאת ועוד, אגף החשכ"ל אחראי לתקינות ויעילות ניצול המשאבים הציבוריים והנכסים שהועמדו לרשות משרדי הממשלה; משכך, קיימת חשיבות גבוהה לכך שינצל את כל הכלים העומדים לרשותו, ובכלל זה יעקוב ויפעל לתיקון הממצאים העולים בדוחות הליקויים על מנת לוודא כי המשרדים אכן פועלים ביעילות ובתקינות תוך הפעלת אמצעי בקרה נאותים.

3. בדוח 2014 קבע מבקר המדינה¹² כי "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 לדוח 2014 מסר החשכ"ל כי "חתימת שר במשרד הינה לדעתנו נושא שיש לבחון היטב".

בתשובה שמסר שר החינוך הרב שי פירון בדצמבר 2014 נכתב כי "על הדוחות הכספיים ואיחודם הוחלט על ידי החשבונאי הראשי בחשב הכללי, כי מי שחותם על הדוחות הם אנשי מקצוע במשרד ומורשי חתימה. נכון להיום אין בקשה לחתימת שר על הדוחות בכל משרדי

12 מבקר המדינה, דוח שנתי 2014 (2014), בפרק "מאזן המדינה ל-31.12.12 - הגירעון החשבונאי הממשלתי", עמ' 253-271.

הממשלה. הדוחות הכספיים של המשרד הם 'בהמנעות כללית' כלומר עדיין לא בשלים להכרה".

משרד מבקר המדינה שב ומציין כי לנוכח תמונת המצב העולה מהדוחות הכספיים של משרד החינוך מתחזק הטעם שבהוספת חתימת השרים על גבי הדוחות הכספיים של משרדיהם. זאת, במטרה להגביר את האחריות לניהול התקין של הדוחות הכספיים של משרדי הממשלה.

4. בישראל אומצו לגבי חברות ציבוריות, גופים מוסדיים, תאגידי בנקאיים וחברות ממשלתיות כללים מסוימים מחוק סרבנס - אוקסלי, חוק פדרלי של ארצות הברית שנחקק בשנת 2002 (להלן - הסוקס)¹³. החוק נועד לחזק את הממשל התאגידי וקבע בין השאר כי ר"ח מבקר חייב לבקר גם את הבקרה הפנימית, להעריך את האפקטיביות שלה וחולשותיה לתום שנת הדיווח ולמסור לציבור דיווח על ממצאי ההערכה. לשכת רואי החשבון בישראל פרסמה בפברואר 2011 את תקן ביקורת 103 בדבר ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים; בהתאם לתקן 103, רואה החשבון המבקר ידווח על החולשות המהותיות שגילה בבקרה הפנימית בדוח נוסף הצמוד לדוחות הכספיים. על משרדי ממשלה אינם חלים כללי הסוקס ותקן 103, אלא כאמור הוראת החשבונאי הראשי לר"ח המבקר להכין דוח ליקויים מפורט.

בתשובת אגף החשכ"ל נמסר כי "הערות רואי החשבון לעניין ההצגה החשבונאית ניתנו בדוח מבוקר במסגרת חוות דעתו. דוח הליקויים הינו מסמך פנימי של התארגנות המשרד במסגרת המעבר משיטת עבודה אחת (בסיס מזומן ועבודה ללא בקרה של ר"ח חיצוני) לשיטה חדשה, הערות המתייחסות לעניין בקרה פנימית הינן הערות שמרביתן היו צריכות לעלות כבר במסגרת מנגנוני הביקורת הקיימים בממשלה". אגף החשכ"ל הוסיף כי ישקול את הנושא לאחר השלמת המעבר המלא לדיווח על בסיס מצטבר והתארגנות של המשרדים לתהליכי דיווח.

לדעת משרד מבקר המדינה, דוח הליקויים המפורט ממלא למעשה את מקום הוראות הסוקס במשרדי הממשלה. משכך, ראוי לתת גילוי לציבור בדבר הליקויים שמצא ר"ח המבקר במשרדי הממשלה במסגרת הדוח. על אגף החשב הכללי לאפיין את מתכונתו, היקפו ותוכנו של דוח הליקויים המפורט גם בהתייחס לבקרה הפנימית של המשרד המבוקר ולהורות לר"ח המבקר לדווח על ממצאיו בדוח שיתפרסם בצמוד לדוחות הכספיים של המשרד. מתן גילוי כאמור יכול להוות תמריץ נוסף לתיקון הבקרה הפנימית במשרדי הממשלה ודרכי עבודתם.

בקרת איכות על ר"ח המבקרים

בשנים האחרונות נוהגות חברות ציבוריות לבצע בקרת איכות על עבודתם של משרדי ר"ח המבקרים באמצעות משרדי רואי חשבון אחרים - "סקירת עמיתים", על מנת שר"ח המבקרים יתייחסו באופן מקצועי יותר לעבודת הביקורת. אמנם בקרת האיכות כרוכה בתוספת עלות, אך היא עשויה להשתלם בשל התועלת הגלומה בה.

13 Sarbanes - Oxley Act Of 2002, (Pub.L. 107-204, 116 Stat. 745, enacted July 29, 2002).

לדעת משרד מבקר המדינה, ראוי שהחשכ"ל ישקול לאמץ את החלטה של בקרת איכות על עבודת הביקורת של משרדי רואי החשבון המבקרים.

בתשובת החשכ"ל נמסר כי האגף בהחלט רואה ערך מוסף בבקרת איכות עבודת רואי החשבון המבקרים. עם זאת, נוכח העובדה שתהליך המעבר לדיווח על בסיס מצטבר טרם הסתיים ונוכח הנטל התקציבי הנוסף שהושט על המשרדים לצורך הגשת דוחות מבוקרים נראה שיש להמתין עם יישום ההמלצה.

טיפול בניגודי עניינים של ר"ח מבקרים

מעקב אחר זהות ר"ח במשרדי הממשלה¹⁴

סדרי ניהול מאגר של ר"ח: בשנת 1998 הקים החשכ"ל מאגר מרכזי של משרדי ר"ח. נקבע כי כל התקשרות של משרד ממשלתי לקבלת שירותים ממשרד ר"ח (מבקר או מסייע) תיעשה באמצעות פנייה למאגר לצורך קבלת רשימת רואי החשבון שאליהם עליו לפנות לצורך קבלת הצעות. אולם אם ועדת המכרזים של המשרד הממשלתי קבעה כי ההתקשרות תבצע באמצעות מכרז פומבי או באמצעות פטור ממכרז¹⁵ על המשרד לפעול על פי קביעתה.

סדרי שליפת שמות ר"ח: באגף החשכ"ל פועלת ועדת מאגר השולפת מהמאגר, לאחר סינון על פי פרמטרים מסוימים¹⁶, שמות של רואי חשבון.

סבב מחזורי הוגן: העיקרון המנחה את פעולתו של המאגר הוא שפנייה לקבלת הצעות של ר"ח אמורה להתבצע במידת האפשר בסבב מחזורי, באופן הוגן המקנה את מרב היתרונות למשרד המזמין.

מבין שמות ר"ח שנותרו לאחר הסינון, מדרג החשכ"ל את 15 ר"ח אשר ביצעו את המספר הקטן ביותר של עבודות עבור משרדי ממשלה במסגרת מכרזים קודמים. תחילה נכללים המשרדים אשר לא זכו בעבודה כלל, ואם לא די בהם כולל החשכ"ל ברשימה משרדים נוספים, שהיקף עבודתם עבור משרדי הממשלה היה הקטן ביותר. ועדת המאגר מודיעה על הכללת ר"ח ברשימה הסופית לר"ח ולמשרד המזמין. המשרד המזמין הוא שבוחר את רואי החשבון מבין השמות שנשלפו.

בהוראת תכ"מ 7.19.2 - כללים להקמת רשימת מציעים (מאגר) ולניהולה, נקבע שעל מפעיל המאגר ליצור כלי פיקוח ובקרה לבחינת השאלה אם קיום המאגר, איכותו ודרכי ניהולו עונים על הצורך שלשמו הוא הוקם. בין היתר, ההוראה קבעה שיש להפיק בכל שישה חודשים דוח התפלגות של העבודות שניתנו לרואי החשבון הנכללים במאגר, ובו מוצגים נתונים על מספר העבודות האמורות באותו מועד בהשוואה לשנים קודמות. עוד קבעה ההוראה כי יש להפיק אחת לשנה דוח ביצוע שנועד לבחון אם הושג סבב מחזורי הוגן. על דוח הביצוע להציג ניתוח של השימושים במאגר, ומוצגים בו בנפרד נתונים על העבודות שביצעו ספקים בכל תחום התמחות, תת-תחום התמחות ורמת התמחות.

14 ראו מבקר המדינה, דוח שנתי 2015 (2006), בפרק "העסקת רואי חשבון על ידי גופים שלטוניים", עמ' 133-152.

15 לפי תקנות חובת המכרזים, התשנ"ג-1993.

16 אחד מחברי הוועדה שולף מתוך המאגר הממוחשב את כל המשרדים בעלי ההתמחות שלדברי המשרד הממשלתי דרושה לצורך ביצוע העבודה. לאחר מכן שולף חבר הוועדה את המשרדים שבהם מספר רואי חשבון ומתמחים גדול די הצורך (עוצמת משרד רואי החשבון) לספק את היקף שעות העבודה המבוקש.

נמצא שבמועד סיום הביקורת - ספטמבר 2014, טרם ביצע אגף החשכ"ל מהלך של הפקת דוחות כאמור, לא בחן את יעילות השגת סבב מחזורי הוגן באמצעות המאגר, ולא הפיק דוח תמונת מצב שכולל את שמות רואי החשבון המצוותים למשרדי הממשלה השונים, ובו מוצגים בנפרד רו"ח מבקרים ורו"ח מסייעים. זאת על מנת שהחשכ"ל יוכל למלא את מטרת הקמת המאגר. עוד נמצא כי כאשר המשרדים בוחרים רואי חשבון שלא באמצעות המאגר, אין הם מדווחים לחשכ"ל על רואה החשבון ותפקידו, ועקב כך לא ניתן לדעת מהי רמת הריכוזיות בתחום שירותי ראיית החשבון ועד כמה הושגו המטרות שלשמן הוקם המאגר, ובכלל זה חלוקת העבודה בסבב מחזורי הוגן.

בתשובת אגף החשכ"ל נמסר כי המעקב אחר העסקת רואי חשבון דרך המאגר היא חלקית מאחר שרוב רואי החשבון המבקרים נבחרים בהליך מכרזי פומבי ולא דרך המאגר. גם כאשר בוצעה שליפה מהמאגר ההחלטה הסופית היא של ועדת המכרזים של כל משרד. לפיכך, לא ניתן להפיק מהמאגר דוחות שייתנו תמונה מלאה על הציוות של רו"ח בממשלה.

ליקויים במעקב אחר ניגודי עניינים פוטנציאליים של רואי חשבון

בחוקים רבים נכללות הוראות המסדירות את אופן מינוי ותפקידיו של רואה החשבון המבקר והמחזקות את מעמדו כבלתי תלוי בגוף המבוקר, כגון חוק החברות, התשנ"ט-1999. בתקנות רואי חשבון¹⁷ נקבע שבעל תפקיד זה יהיה בלתי תלוי במבוקר, בין במישרין ובין בעקיפין, ואף בעבודתו המקצועית ישמור על אי-תלות.

ארגון הפרציה הבין-לאומית של רואי החשבון (IFAC) ייחד הוראות לגבי ניגוד עניינים של רואי חשבון בכל הנוגע לגופים שלציבור יש עניין בהם¹⁸. בישראל פרסמה הרשות לניירות ערך החלטה לגבי אי-תלותו של רו"ח מבקר¹⁹ ובה צוין: "המחוקק לא פירט, למעט ביחס למספר מצומצם של מקרים מהי אי תלות". בהחלטת הרשות נקבע: "החליטה הרשות לקבוע ולפרסם את עמדתה בסוגיה זו ולהבהיר מהי אי התלות הנדרשת לדעתה, מרו"ח המבקר דוחות כספיים של חברה שחוק ניירות ערך חל עליה, וזאת כדי שניתן יהיה ליישם בפועל את הדרישה לאי תלות של המבקרים את הדוחות הכספיים המוגשים לרשות".

כאמור, משרדי הממשלה ויחידות הסמך מעסיקים רו"ח חיצוניים הנותנים להם שירותי ביקורת ועריכה של הדוחות הכספיים. נוסף על כך מועסקים רואי חשבון במשרדי ממשלה בבדיקות שונות, לרבות בדיקת התחשבוניות, ביצוע עבודות כלכליות ותמחיריות, מתן חוות דעת מקצועיות לבתי משפט וביצוע עבודות שמקורן ביחידות נוספות במשרד האוצר, כגון חטיבת הביקורת והאגף לניהול סיכונים.

17	תקנות רואי-חשבון (דרך פעולתו של רואה-חשבון), תשל"ג-1973.
18	International Ethics Standards Board For Accountants - Handbook Of The Code Of For Professional Accountants.Ethics
19	רשות ניירות ערך, אי-תלות המבקר, החלטה לפי סעיף 9ב לחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968, אוגוסט 1992.

נמצא כי משרדי הממשלה מסתפקים בהצהרה של רואה חשבון לגבי הימצאותו במצב של אי-תלות, והוא אינו נדרש לדווח על עבודות אחרות שהוא ממלא (או מילא עובר לזכייטו בעבודה הנוכחית) עבור משרדי הממשלה ויחידות הסמך אשר תיתכן בהן זיקה לעבודה הנוכחית. החשכ"ל אינו מבצע בדיקה כלשהי לגבי אפשרות הימצאות רואי החשבון בניגוד עניינים, חוץ מהתחשבות (עוד בשלב השליפה) במספר שעות העבודה שרואה החשבון יכול לספק²⁰.

אגף החשכ"ל מסר בתשובתו כי בחירת רואי החשבון נעשית על ידי ועדות המכרזים במשרדים הממשלתיים, ועליהם מוטלת החובה לבדיקת אי-תלותו של המבקר הנבחר. לוועדות המכרזים הללו הסמכות החוקית בכל הקשור להעסקת יועצים במשרדים, ובכללם רואי החשבון המבקרים. עוד מסר אגף החשכ"ל כי נושא אי-התלות נמצא בבדיקת החשכ"ל.

לדעת משרד מבקר המדינה, מן הראוי שהחשכ"ל ישקול לקבוע הוראות לגבי אי-התלות הנדרשת מרו"ח מבקר או מסייע של משרדי ממשלה.

חוסר אחידות בטיפול החשבונאי בדוחות הכספיים של הגופים הממשלתיים

חוסר אחידות בטיפול החשבונאי בתחומים שבהם טרם אומצה התקינה החשבונאית הממשלתית הבין-לאומית

באוגוסט 2004 בעקבות דוח 53 של משרד מבקר המדינה החליטה הממשלה²¹ כי התקינה הממשלתית תתבצע במתכונת של ועדה לתקינה חשבונאית ממשלתית²² (להלן - ועדת התקינה). הרכב הוועדה, בהתאם להחלטת הממשלה, יהיה: נציג החשכ"ל, שישמש יו"ר הוועדה; שני נציגי החשכ"ל; נציג לשכת רו"ח; נציג המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות; ונציג הרשות לניירות ערך. תפקידי הוועדה הם: (א) הכנת תקנים חשבונאיים ממשלתיים למשרדי הממשלה ככל הניתן בהתאם לתקינה הממשלתית הבין-לאומית; (ב) מתן פתרונות במקום שבו אין מענה בתקינה החשבונאית הממשלתית.

הצגת מכשירים פיננסיים

במאי 2011 פרסמה ועדת התקינה את ספר תקני החשבונאות הממשלתיים ובו 21 התקנים הבין-לאומיים המעודכנים שאומצו בישראל עד אותו מועד; בינוי 2012 אומץ תקן נוסף. עד מועד סיום

- 20 בשליפה לשם ביצוע ביקורת דוחות כספיים, נשלפים משרדי רואי חשבון אשר ההיקף המרבי של שעות העבודה במסגרת המכרז הוא 25% משעות הביקורת שמשרדים אלה יכולים לספק, כדי למנוע פגיעה באי-התלות שלהם.
- 21 החלטה 2375 (ב/ק 70): "תקינה חשבונאית ממשלתית למשרדי ממשלה, חברות ממשלתיות ותאגידים סטטוטוריים - דו"ח מס 53' של מבקר המדינה".
- 22 הוועדה משתמשת בפרסומיה בתואר "המוסד לתקינה חשבונאית ממשלתית".

הביקורת ספטמבר 2014, התקנים הממשלתיים הבין-לאומיים העוסקים בטיפול החשבונאי במכשירים פיננסיים²³ טרם אומצו.

1. התקנים הממשלתיים הבין-לאומיים העוסקים בטיפול החשבונאי במכשירים פיננסיים מאפשרים למיין בדוחות הכספיים את המכשירים הפיננסיים לקבוצות שמוצגות לפי שווי הוגן²⁴ (כגון מכשירים פיננסיים שנועדו למסחר, מכשירים פיננסיים שזמינים למכירה ומכשירים פיננסיים שברצונו כנגדם עסקאות גידור) ולמכשירים פיננסיים המוצגים לפי עלות מופחתת (כגון מכשירים פיננסיים המוחזקים לפדין).

החשכ"ל מבצע עסקאות גידור לסיכונים שאליהם חשוף החוב הממשלתי. בשנת 2013 בוצעו עסקאות גידור בהיקף של 1.15 מיליארד דולר, מהן 350 מיליון דולר הן עסקאות החלף מטבעיות לטווח ארוך והיתר הן עסקאות אקדמה לטווח קצר, המגדרות כ-50% מתשלומי הריבית בשנת 2014²⁵.

בדוחות הכספיים של הממשלה ליום 31.12.13 מוצגים בקטגוריית הנכסים מכשירים פיננסיים²⁶ בשווי של כ-19 מיליארד ש"ח לפי שווי הוגן, ואילו בקטגוריית ההתחייבויות²⁷ מוצגות כל ההתחייבויות הפיננסיות שהן מכשירים פיננסיים בהיקף של כ-772 מיליארד ש"ח, לפי עלות מופחתת.

נמצא כי אגף החשכ"ל לא יצר חלוקה בדוחות הכספיים בין התחייבויות שעל פי התקנים החשבונאיים המקובלים יש לחשבן על פי העלות המופחתת ובין התחייבויות שיש לחשבן לפי השווי הוגן.

בתשובת אגף החשכ"ל נמסר כי "עקרון השווי הוגן תחת התקינה החשבונאית הממשלתית הבין-לאומית רלוונטי בעיקר עבור מדידה של נכסים פיננסיים, כאשר הרוב המוחלט של ההתחייבויות הפיננסיות נמדד לפי שיטת העלות המופחתת... לפי התקן, כדי שלישות תהיה אפשרות לייעד התחייבויות פיננסיות לרווח והפסד צריך תחילה לעמוד בתנאים מסוימים²⁸". עוד מסר החשכ"ל "גם במידה והממשלה הייתה בוחרת לאמץ את התקנים העוסקים באופן ההצגה והטיפול במכשירים פיננסיים, נראה כי היא לא עומדת בתנאים שנקבעו בתקן, ועל כן נראה כי אין לממשלה אפשרות לבחור לייעד את מלוות הפנים והחוץ לשווי הוגן דרך רווח והפסד בדוחות הכספיים".

23 התקנים הבין-לאומיים הם:

IPSAS 28 Financial Instruments: Presentation	
IPSAS 29 Financial Instruments: Recognition and Measurement	
IPSAS 30 Financial Instruments: Disclosures	
שווי הוגן (Fair Value) - הערכה רציונלית ובלתי תלויה של מחיר השוק הפוטנציאלי של סחורה, שירות, או נכס. ההנחה היא שהערכת שווי הוגן תהיה מדויקת יותר ככל שהמעריך ישתמש יותר בנתונים נצפים על המכשיר הפיננסי (מחירים מצוטטים), ואם אלו אינם בנמצא ניתן להשתמש במחירים מצוטטים של מכשירים פיננסיים דומים.	24
משרד האוצר, אגף החשב הכללי, דוח החוב הממשלתי 2013, עמ' 21.	25
המורכבים מהשקעות בניירות ערך סחירים ובנגזרים פיננסיים.	26
המורכבות ממלוות פנים וחוץ של ממשלת ישראל הכוללים אגרות חוב מונפקות, הלוואות ומכשירי חוב נוספים.	27
כגון "מניעת חוסר עקביות חשבונאית" (An accounting mismatch). לדוגמה, ישות אשר הנפיקה אגרות חוב בריבית קבועה רוצה לבצע עבורן גידור שווי הוגן (להחליף את הריבית הקבועה בריבית משתנה). אם הנגזר אינו מטופל חשבונאית כעסקת הגנה והישות יכולה להראות שקיים mismatch [חוסר עקביות] בין אופן מדידת הנגזר (שווי הוגן) ובין אופן מדידת אגרות החוב (עלות מופחתת).	28

לדעת משרד מבקר המדינה, על החשכ"ל לבחון הצגת חלק מההתחייבויות על פי השווי ההוגן בהתאם לכללי החשבונאות ואת ההשפעה הכספית של צורת הצגה זו כדי שהדוחות ייטיבו לשקף את המצב הכספי לאשורו²⁹, במיוחד נוכח עסקאות הגידור והאקדמה שהחשכ"ל מבצע.

2. בחוות דעתו של רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים של משרד האוצר (מטה החשכ"ל) הסתייג רואה החשבון מחישובי ריבית לשלם³⁰ בקטע הנוגע למכשירים פיננסיים ומהפחתת פרמיה וניכיון³¹ בגין מלוות פנים³². הפירוט שנתן רואה החשבון להסתייגותו כלל את נימוקים האלה: א. רישום הפרמיה או הניכיון ורישום ריבית לשלם בגין הנפקות מסדרות קיימות אינם נערכים באופן נאות; ב. חישובי הפחתת פרמיות או ניכיון בגין מלוות סחירים אינם משקפים באופן נאות את התוצאות הצפויות להתקבל בחישוב לפי שיטת הריבית האפקטיבית כפי שנקבע בתקן חשבונאות בין-לאומי למגזר הציבורי מספר 30 [IPSAS].

בתשובת אגף החשכ"ל נמסר כי ההסתייגות היא לעניין הנובע מבעיה טכנית בלבד, החישוב מבוצע על פי שיטת הריבית האפקטיבית, וההפרשים שעליהם דיבר רו"ח המבקר הם הפרשי עיתוי בלבד. הנושא הטכני מטופל בימים אלו ואמור להסתיים בקרוב.

על החשכ"ל לבחון דרכים ליישם את הערות רו"ח המבקר כדי שהסתייגויות מעין אלה לא יחזרו בדוחות הבאים.

פרויקטים בשותפות ציבורית ופרטית³³

מסוף שנות התשעים של המאה העשרים החלה מדינת ישראל לבצע, בשיתוף המגזר הפרטי, פרויקטים שנועדו לספק שירות לציבור. פרויקטים אלו מכונים פרויקטים בשותפות ציבורית פרטית (P.P.P - Public Private Partnership). שיתוף המגזר הפרטי נועד להגדיל את מקורות המימון הזמינים להשקעות בתשתיות ובשירותים הציבוריים תוך הקטנת הנטל התקציבי שנועד לשימושים אלו. לשיטה יתרונות נוספים כמו שיפור השירות שיקבלו צרכני השירות ושיפור היחס שבין עלות הפרויקט ובין התועלת ממנו לציבור, הנובע מהזיקה הישירה בין מימון הפרויקט למפעיל שנותן את השירות.

ביוני 2014 פורסמה להערות הציבור הצעה לתקן חשבונאות ממשלתית בישראל, שגובשה על פי תקן בין-לאומי 32 - "הסדרי זיכיון למתן שירות: המעניק" (להלן - תקן בין-לאומי 32), שנקבע כתקן בינלאומי באוקטובר 2011.

- 29 יוער כי לאור שיעורי הריבית הקיימים היום, המעבר לשיטת שווי הוגן לגבי ההתחייבויות הרלוונטיות מעלה את סכום התחייבויות וכפועל יוצא מכך את הגירעון החשבונאי באופן משמעותי.
- 30 ריבית שהצטברה בגין האג"ח בעבור המחזיק, אך טרם הגיע מועד פירעונה או טרם שולמה.
- 31 הפרמיה או הניכיון משמשים פיצוי על כך שהריבית הנקובה של אגרת החוב שונה מריבית השוק. כלומר, הפרמיה או הניכיון הם תיקון להוצאות הריבית באופן שהוצאות הריבית שירשמו בספרים יהיו לפי הריבית הכלכלית האמתית שהחברה משלמת (ולא לפי הריבית הנקובה). פרמיה מתקבלת כאשר ריבית השוק נמוכה מהריבית הנקובה שמשלמת האג"ח, וניכיון מתקבל כאשר ריבית השוק גבוהה ממנה. לכן הפרמיה או הניכיון ייוקפו לדוח רווח והפסד לאורך חיי האג"ח. באמצעות הפחתת הפרמיה או הניכיון לאורך חיי האג"ח מגיעים בכל מקרה ביום הפירעון לערך הנקוב.
- 32 מלוות פנים הם בגדר התחייבות שהיא מכשיר פיננסי.
- 33 ראו מבקר המדינה, דוח שנתי 53 ב (2003), בפרק "שיתוף המגזר הפרטי בפיתוח תשתיות ציבוריות", עמ' 229-243.

בתשובת החשכ"ל נמסר כי בסוף 2014 או לכל המאוחר בתחילת 2015 צפויה הוועדה לתקינה חשבונאית ממשלתית לפרסם תקן חשבונאות ממשלתי מספר 32 - "הסדרי זיכיון למתן שירות: המעניק, ספטמבר 2014", המבוסס על תקן בין-לאומי 32. החשבונאי הראשי החל בבניית הדוחות הכספיים המאוחדים של ממשלת ישראל בהתאם לתקן החל מהדוחות ליום 31.12.12. בדוחות כספיים משרדיים נעשתה הצגת הפרויקטים לשנת 2013 בהתאם לתקן בשתי יחידות ממשלתיות - במינהל הדיור הממשלתי ובחשבונות מטה החשכ"ל.

בדוחות הכספיים המאוחדים של הממשלה צוינה יתרת השקעה בפרויקטים בשיתוף המגזר הפרטי המוצגת בהתאם לתקן בין-לאומי 32 בהיקף של כ-21 מיליארד ש"ח. לפי ביאור 11 לדוחות, פירוט הפרויקטים כולל פרויקטים בתחום התחבורה בהיקף של כ-15 מיליארד ש"ח; בתחום המים בהיקף של כ-4.2 מיליארד ש"ח, ובתחום מבני ציבור בהיקף של כ-1.6 מיליארד ש"ח.

מסקירת הדוחות הכספיים המשרדיים עולה כי מינהל הדיור הממשלתי אימץ את תקן בין-לאומי 32 כבר בשנת 2012, וההשקעות בתחום מבני הציבור המבוצעים בשיתוף המגזר הפרטי מוצגות על פי התקן.

ואולם סקירת הדוח הכספי של משרד התחבורה והבטיחות בדרכים (להלן - משרד התחבורה) מעלה כי המשרד מפרט בביאור תיאורי-מילולי בלבד את מיזמי התחבורה המבוצעים בשיתוף המגזר הפרטי, אך אינו מיישם את תקן בין-לאומי 32 ומפנה לדוחות הכספיים המאוחדים של הממשלה להצגת נתונים כספיים בעבור הפרויקטים הללו. הרשות הממשלתית למים ולביוב (להלן - רשות המים) מציגה את הפרויקטים בתחום המים בביאור מילולי ובמסגרת ביאור הנוגע להתחייבויות תלויות והתקשרויות ואינה מיישמת את תקן בין-לאומי 32.

רשות המים מסרה בתשובתה מדצמבר 2014 כי "בספרי רשות המים ניתן ביטוי להוצאות משתנות בגין התפלת מים. ההוצאות נרשמות כנגד הכנסות בגין גביית אגרות והיטלים, הכנסה בגין רכיב משתנה [של] התפלת מי ים. עלויות התפלה קבועות רשומות כהתחייבות בחשכ"ל כנגד הנכס של מתקן ההתפלה".

משרד התחבורה מסר בתשובתו מדצמבר 2014 כי המשרד פועל בתיאום עם החשבונאי הראשי במשרד האוצר. הדוחות הכספיים המשרדיים מבוקרים זה כמה שנים על ידי רואי חשבון חיצוניים שאף ציינו בדוחותיהם האחרונים כי הדוחות של המשרד משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את מצבו הכספי.

לדעת משרד מבקר המדינה, במסגרת האחדת אופן הטיפול החשבונאי, ולנוכח העיכוב באימוץ תקן בין-לאומי מרכזי העוסק בפרויקטי P.P.P כתקן חשבונאות ממשלתית ישראלי, ראוי שהחשכ"ל ישקול להוציא הוראה בדבר הצגה אחידה במשרדי הממשלה, ובכלל זה יקבע כי הדוחות הכספיים המשרדיים יוכנו בהתאם לתקן הבין-לאומי, כפי שעשו מינהל הדיור הממשלתי וחשבונות מטה החשכ"ל בדוחותיהם כאמור. הוראה מעין זו הייתה תורמת לשיפור איכות הנתונים בדוחות.

אגף החשכ"ל מסר כי הוא פועל להתקנת הוראת תכ"ם בנושא על מנת לתרגם את תקן בין-לאומי 32 לידי פעולות אופרטיביות במשרדים, ובכל מקרה על המשרדים לפנות לתקן בכל שאלה.

חוסר אחידות באיחוד הדוחות הכספיים

המשתמשים בדוחות הכספיים של משרד ממשלתי דורשים לא פעם מידע מלא בדבר מצבו הכספי וענייניו הכספיים של המשרד על מנת לנתח את כל התחום שעליו הוא מופקד. לצורך כך מכין המשרד דוחות כספיים מאוחדים המציגים מידע כספי על גופים, יחידות סמך ורשויות סטטוטוריות שנמצאים בשליטתו כאילו היו ישות אחת, הגם שמדובר בישויות נפרדות.

תקני החשבונאות הממשלתיים העוסקים בטיפול ודיווח של משרדי הממשלה בנושא כאמור הם תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 - דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים (מעודכן 2010) (להלן - תקן 6); תקן חשבונאות ממשלתי מספר 7 - השקעות בישויות כלולות (מעודכן 2010) (להלן - תקן 7); ותקן חשבונאות ממשלתי מספר 8 - דיווח כספי של זכויות בעסקאות משותפות, אפריל 2007 (להלן - תקן 8). יש לציין כי המיון לסוגי ההחזקה של המדינה בגופים המוחזקים לפי תקני החשבונאות האמורים ייעשה לצורך דיווח כספי.

בתקן 6 הוגדרו, בין היתר, (א) "ישות כלכלית... קבוצה של ישויות הכוללת ישות שולטת וכן ישות נשלטת אחת או יותר"; (ב) "שליטה... הינה הכוח לקבוע את המדיניות הפיננסית והתפעולית של ישות אחרת, כדי להשיג הטבות מפעילויותיה"; (ג) "ישות נשלטת... הנה ישות... הנשלטת על ידי ישות אחרת (שהנה הישות השולטת)" (ההדגשות במקור). בתקן זה נקבעו גם הנחיות המסייעות לקבוע האם קיימת שליטה לצורך דיווח כספי והנחיות בנוגע לאופן ההצגה בדוחות הכספיים.

על פי תקן 6, ישות שולטת מציגה, מלבד דוחותיה הכספיים הנפרדים, גם דוחות כספיים מאוחדים. בדוחות המאוחדים מוצג מידע כספי על הישות הכלכלית אשר למשתמשים בדוחות הכספיים של הישות השולטת יש בו עניין. לפי תקן 6, השיטה החשבונאית לאיחוד הדוחות היא שילוב של כל סעיף וסעיף בדוחות הכספיים של הישות השולטת ושל הישויות הנשלטות שלה באמצעות סכימה של פריטים דומים: נכסים, התחייבויות, נכסים נטו/הון עצמי, הכנסות והוצאות וטיפול בעסקאות שיש לבטלן, כגון עסקאות הדדיות. התקן קובע כי על עורכי הדוחות הכספיים לתת בין היתר גילוי על הישויות הנשלטות ולמנות את הסיבות להכללתן או אי-הכללתן בדוחות המאוחדים.

נמצא כי בדוחות הכספיים של הממשלה ובדוחות הכספיים המשרדיים אין די פירוט לגבי אופי השליטה בגופים אשר נמצאים בתחום פעילות המשרדים ולמותר לציין כי אין מידע לגבי הסיבות לאיחודן או אי-איחודן של הישויות הנשלטות בדוחותיהם הכספיים של המשרדים השולטים.

משרד מבקר המדינה מציין כי המחסור במידע על מהות השליטה של משרדי הממשלה השונים בגופים הנמצאים בתחום פעילותם אינו מאפשר לקוראי הדוחות לקבל מידע כספי מלא ומפורט על תחומי הפעולה שעליהם הם מופקדים ואינו מאפשר לבחון האם יש צורך לאחד את דוחותיהם הכספיים של הגופים.

1. באוגוסט 2012 חוקק חוק הרשות הארצית לכבאות והצלה, התשע"ב-2012, הקובע שתוקם רשות ארצית לכבאות והצלה במשרד לבט"פ³⁴. בסוף שנת 2012 פעלו בישראל 108 תחנות כיבוי אש וכ-500 רכבי כיבוי המצוידים בציוד ייעודי; במערך הכבאות הועסקו כ-2,200 עובדים, מהם כ-1,900 במערך המקצועי. ב-8.2.13 הוקמה הרשות הארצית לכבאות והצלה

34 המשרד לבט"פ ממונה על אכיפת החוק, על שמירת הסדר הציבורי ועל פעילות ביטחון הפנים במדינת ישראל. המשרד הוא גוף מטה משולב המתווה מדיניות ופועל באמצעות גופים אלה: משטרת ישראל, שירות בתי הסוהר, הרשות הארצית לכבאות והצלה, הרשות למלחמה בסמים ואלכוהול והרשות להגנה על עדים.

במשרד לבט"פ, ופורקו איגודי ערים לכבאות והמחלקות העירוניות. כל הנכסים וההתחייבויות של איגודי ערים לכבאות ושל המחלקות העירוניות לשירותי כבאות הועברו לרשות המדינה - למשרד לבט"פ.

נמצא כי המשרד לבט"פ טרם סיים לבצע את הרישומים החשבונאיים על מנת להכליל את כלל הנתונים של איגודי הערים לכבאות והמחלקות העירוניות (שפורקו) בפעילות המשרד, והם אינם נכללים בדוחות הכספיים המאוחדים של המשרד. עוד נמצא שגם פעילות שירות בתי הסוהר (להלן - שב"ס) והמשטרה לא אוחדו בדוחות המשרד.

בתשובת משרת ישראל מדצמבר 2014 (להלן - תשובת משרת ישראל) נמסר כי חשבות משרת ישראל היא ישות עצמאית הנתונה למרותה המקצועית של החשבת הכללית במשרד האוצר. משכך, סוגיית איחוד הדוח הכספי של המשטרה עם הדוח הכספי של המשרד לבט"פ אינה נתונה להחלטת חשב המשטרה אלא רובצת לפתחו של משרד האוצר. לפיכך, כל עוד לא יוחלט אחרת, חשבות המשטרה תמשיך לפעול, לרשום, לדווח ולפרסם דוחות כספיים במתכונת הנוכחית.

2. בהוראת תכ"ם 2.3.2 בנושא עריכת דוחות כספיים מאוחדים נקבע כי במסגרת הדוחות הכספיים של משרד ממשלתי ייכללו הן דוחות כספיים מאוחדים והן דוחות סולו. עוד נקבע שבמסגרת דוחות הסולו יציג חשב המשרד את ההשקעות בישויות שבשליטת המשרד בשיטת השווי המאזני³⁵.

מסקירת הדוחות הכספיים של כמה ממשרדי הממשלה עולה כי בניגוד להוראות תקני החשבונאות הממשלתית והתכ"ם, חלק מהמשרדים - ובהם משרד החינוך; משרד התחבורה; משרד התשתיות הלאומיות, האנרגיה והמים; המשרד לבט"פ - אינם מציגים בדוחותיהם את נתוני דוחות הסולו ואת ההשקעות בשיטת השווי המאזני.

לעומת זאת, משרד הבריאות מכין הן דוחות כספיים מאוחדים והן דוח סולו, לרבות הצגת ההשקעה בישויות המושקעות, בשיטת השווי המאזני. משרד הבריאות אף מציג בנספח נתוני סולו נפרדים על פעילותו של כל אחד מהגופים הנשלטים שאוחדו בדוח המאוחד.

בתשובה שמסרה חשבת משרד החינוך למשרד מבקר המדינה בדצמבר 2014 (להלן - תשובת משרד החינוך) נמסר כי משרד החינוך לא מציג בשלב זה דוחות כספיים מאוחדים מאחר שאינו מנהל חשבונות השקעה בגופים שתחת אחריותו מפני שאין כלי לנהל זאת באמצעות מערכת מרכב"ה.

3. הדוחות הכספיים המאוחדים של הממשלה כוללים את הדוחות הכספיים של שני תאגידי סטטוטוריים בלבד מתוך 55 מצוינים בנספח ד' לדוחות הכספיים - המוסד לביטוח לאומי ורשות שדות התעופה. בדוחות צוין כי לא מוצגים דוחות כספיים מאוחדים מלאים של כל התאגידי הסטטוטוריים³⁶ שבשליטת המדינה. עוד צוין בדוחות הכספיים כי טרם הושלמה בחינת תוצאותיה האפשריות של איחוד זה.

35 שיטת השווי המאזני - שיטה חשבונאית שבה ההשקעה בספרים משקפת את חלקו של המשקיע בישות המושקעת. ההשקעה נרשמת לראשונה לפי עלותה, ולאחר מועד הרכישה משתנה ערכה בספרים בהתאם לחלקו של המשקיע בנכסים נטו או בהון העצמי של הישות המושקעת.

36 תאגידי שהוקמו מכוח חקיקה מיוחדת שהיא מקור הסמכות לפעולתם. לחלק מהתאגידי פעילות חשבונאית נפרדת מזו של הממשלה.

משרד מבקר המדינה מעיר כי אי-איחודם של הדוחות הכספיים של כלל התאגידים הסטטוטוריים שבשליטת הממשלה אינו עולה בקנה אחד עם יישום תקן 6. לפיכך הנתונים המוצגים בדוחות הכספיים אינם מלאים.

בתשובת אגף החשב"ל נמסר כי "במהלך שנת 2014 נערכו... מבחני שליטה לכלל התאגידים הסטטוטוריים. ישנם מספר מועט של בדיקות שטרם הסתיימו (מדובר בתאגידים סטטוטוריים שאינם מהותיים) והן צפויות להסתיים עד לסוף שנת 2014. לאחר סיום בדיקות האיחוד חטיבת חשבונאות ודיווח תתחיל בפרויקט איחוד (או במידת הצורך טיפול לפי שווי מאזני) של כלל התאגידים הסטטוטוריים הפעילים הרשומים בנספח ד' לדוחות הכספיים".

לדעת משרד מבקר המדינה, מידע מלא בדבר מצבו הכספי וענייניו הכספיים של המשרד הממשלתי דרוש על מנת לנתח את כל התחום שעליו מופקד המשרד והנו בעל חשיבות לממשלה ולציבור. על אגף החשב"ל להציב כמטרה את הצגת המידע לגבי תחומי פעילות שלמים ולהגביר את הפיקוח והבקרה שהוא מפעיל על המשרדים השונים כדי שיציגו את דוחותיהם במתכונת אחידה, בהתאם לתקני החשבונאות הממשלתית ולהוראות התכ"ם. על אגף החשב"ל לפעול בהקדם האפשרי להשלמת התהליכים הנדרשים לשם איחוד כלל הנתונים של התאגידים הנשלטים.

חוסר אחידות בטיפול החשבונאי במלאי

תקן חשבונאות ממשלתי מס' 12 (להלן - תקן 12) קובע ומגדיר את הטיפול החשבונאי במלאי. מתחילת 2007 התקן חל על הדוחות הכספיים של כל הישויות הממשלתיות, למעט ישויות ממשלתיות עסקיות. על פי תקן זה, "מלאי הוא נכס: א. בצורה של חומרים שיצרכו בתהליך הייצור; ב. חומרים שיצרכו או יחולקו במהלך אספקת השירותים; ג. המוחזק לצרכי מכירה או חלוקה במהלך הרגיל של הפעילויות; או, בתהליך ייצור לשם מכירה או חלוקה". התקן קובע כי המלאי יימדד לפי עלות או שווי מימוש נטו (שווי מימוש בניכוי עלויות הכרוכות במימוש), לפי הערך הנמוך משניהם. כמו כן קובע התקן כי כאשר מלאי נמכר, מוחלף או מחולק ערכו בספרים יוכר כהוצאה בתקופה שבה הוכרו ההכנסות הקשורות. תקן 12 מחייב להציג בדוחות הכספיים את המדיניות החשבונאית שאומצה למדידת המלאי, לרבות נוסחת העלות שישומה, ולגלות את הערך של המלאי בספרים ואת עלות המלאי שהוכרה כהוצאה במהלך תקופת הדוח.

בפברואר 2013 הוקמה כאמור הרשות הארצית לכבאות והצלה במשרד לבט"פ ופורקו איגודי ערים לכבאות והמחלקות העירוניות. כל הנכסים, הזכויות החובות וההתחייבויות של איגודי הערים והמחלקות העירוניות הועברו לרשותו של המשרד לבט"פ.

נמצא כי בשנת 2012 הציג בדוחותיו הכספיים המשרד לִבט"פ מלאי של פריטים כלליים בסך 948,000 ש"ח, ואילו בשנת 2013 לא כלל נתונים על מלאי הפריטים הכלליים. עוד נמצא כי סעיף המלאי שהציג המשרד בשנה זו בדוחות הכספיים כולל נתונים רק על חומרים מעכבי פְערה המאוחסנים בשני מחסנים ובשישה מנחתים ברחבי הארץ (המנוהלים על פי שיטת ממוצע משוקלל נע³⁷).

הוראת תכ"ם 2.2.14 העוסקת בטיפול במלאי וברישומו מורה לחשב המשרד למיין את המלאי להצגה בדוחות הכספיים לפי קבוצות: מלאי חומרי גלם, מלאי תרופות, מלאי מזון, מלאי פריטים כלליים, מלאי ציוד משרדי, מלאי ציוד עזר רפואי, מלאי מוצרים בתהליך, מלאי חלקי חילוף לרכוש קבוע, מלאי אסטרטגי (כגון רזרבות אנרגיה), מאגרי תחמושת. עוד נקבע בהוראה כי המלאי בקבוצות ימוין למלאי שוטף³⁸, מלאי בלתי שוטף³⁹, ומלאי לשעת חירום.

בדוחות הכספיים המאוחדים של הממשלה ל-31.12.13 מוצגות יתרת מלאי שוטף בסך כ-5.7 מיליארד ש"ח ויתרת מלאי בלתי שוטף בסך כ-3.6 מיליארד ש"ח. בטבלה שלהלן מוצגים נתונים על סכומי פריטים מרכזיים מהמלאי של משרדי הממשלה והחברות הממשלתיות (במיליוני ש"ח).

- 37 נוסחה לחישוב ערך המלאי לפי העלות הממוצעת של כל יחידת מלאי. עלות ממוצעת של יחידת מלאי מחושבת כדלקמן: העלות הכוללת של כל היחידות מחולקת במספר היחידות. בכל כניסה של יחידת מלאי למערכת מתבצע חישוב מחדש של העלות הממוצעת.
- 38 מוצרים וחומרים שייצרכו במהלך אספקת השירותים ותהליך מימושם יתרחש בתוך שנה מיום המאזן.
- 39 מוצרים וחומרים שתהליך מימושם יארך מעבר לשנה מיום המאזן.

לוח 1

פריטי מלאי של משרדי ממשלה וחברות ממשלתיות ליום 31.12.13

משרדי ממשלה/ חברות ממשלתיות עיקריות	הערך (במיליוני ש"ח)	סוגי המלאי
התעשייה האווירית - 1,902 ; התעשייה הצבאית - 506 חברת החשמל לישראל - 1,067 רשות לפיתוח אמצעי לחימה (רפאל) - 807 רשות האוכלוסין - 194 ; משטרת ישראל - 151 ; חברת החשמל לישראל - 144 ; משרד הבריאות - בתי החולים - 93	2,596 1,101 886 913	מלאי שוטף חומרי גלם, תוצרת בתהליך ותוצרת גמורה דלקים מלאי עבודות בביצוע חלקי חילוף ופריטים כללים
	5,496	סה"כ מלאי שוטף
חברת החשמל לישראל - 1,736 ; משרד התשתיות הלאומיות, האנרגיה והמים - 657 משרד הבריאות משרד הכלכלה ומשרד הפנים	2,393 418 303	מלאי בלתי שוטף דלקים תרופות ציוד חירום
	3,114	סה"כ מלאי בלתי שוטף

1. מלאי עבודות בביצוע: מלוח 1 עולה כי 886 מיליון ש"ח מערך המלאי השוטף מסוג "מלאי עבודות בביצוע"; ואולם בהוראת התכ"ם העוסקת בטיפול במלאי וברישומו אין סיווג מסוג זה.

בשיחה עם נציג החשכ"ל מיולי 2014 נמסר למשרד מבקר המדינה כי נתוני המלאי שהתקבלו ממשרדי הממשלה, גופי הסמך, הישויות הסטטוטוריות והחברות הממשלתיות לצורך איחוד הדוחות כללו מיון לפי סיווג כאמור.

2. מלאי דלקים בלתי שוטף: מסקירת הדוחות הכספיים של הגופים המפורטים בלוח 1 עולה שבכל אחד מהם מלאי הדלקים הבלתי שוטף משוערך לפי מדיניות חשבונאית שונה⁴⁰.

40 מדיניות חשבונאית למדידת המלאי מתייחסת הן לאופן המדידה (עלות או שווי מימוש) והן ליישום הנוסחה המשמשת לקביעת עלות המלאי. במשרד האנרגיה עלות המלאי כוללת עלויות רכישה, עלויות המרה (כאשר עלויות תקורה קבועות בייצור מבוססות על קיבולת נורמלית של מתקני הייצור) ועלויות אחרות שהתהוו בהבאת המלאי למיקומו ולמצבו הנוכחי. בדוחות הכספיים של חברת החשמל לישראל בע"מ מבואר כי עלות מלאי הדלקים נמדדת לפי שיטת ממוצע משוכלל נע. מלאי הנרכש בתנאי אשראי אשר כוללים מרכיב מימון מוצג לפי עלות התואמת את עלות הקנייה בתנאי אשראי רגילים. ההפרש בין סכום הקנייה בפועל ובין העלות התואמת את עלות הקנייה בתנאי אשראי רגילים מוכר כהוצאת ריבית בתקופת האשראי.

3. מלאי חלקי חילוף ופריטים כלליים ומלאי תרופות: מסקירת הדוחות הכספיים של משרדי הממשלה עולה כי המשרדים נוהגים בצורה חשבונאית שונה: (א) משרד הבריאות מבצע מדידה של עלות תרופות, ציוד עזר רפואי ופריטים כלליים על פי "הממוצע המשוכלל של העלות" ואינו מפרט את דרכי החישוב; (ב) משרד ראש הממשלה מודד את המלאי על פי עלותו או שווי המימוש נטו, הנמוך שבהם, למעט מלאי שנצרך או מחולק ללא תמורה הנמדד לפי עלותו או עלות השחלוף הנוכחית לפי הנמוך שבהם. בדוח הכספי ליום 31.12.13 המלאי נכלל בהוצאות המשרד היות ועל פי עמדתו הסכומים אינם מהותיים; (ג) רשות המיס מציעה מלאי פריטים כלליים על בסיס עלות; (ד) משרד החינוך אינו מציג ביאור בנוגע לקבוצות שהמלאי סווג לפיהן. (ה) המשרד להגנת הסביבה הציג את המלאי תוך חלוקה למלאי שוטף ולמלאי בלתי שוטף אך ללא מתן ביאור בנוגע לסוג המלאי. על פי עמדתו, סעיף זה אינו מהווה סכום מהותי בדוחות הכספיים של המשרד.

המשנה למנכ"ל משרד הבריאות ד"ר בועז לב מסר למשרד מבקר המדינה בנובמבר 2014 כי "נוסחת העלות שיושמה היא ממוצע משוקלל, ולדעתנו המידע משקף את הנדרש בתקן".

משרד מבקר המדינה מעיר כי בהתאם לתקן 12 - מלאי, יש לתת גילוי בדוחות הכספיים גם לעלות המלאי שהוכרה כהוצאה במהלך התקופה. עוד יש לתת גילוי למדיניות החשבונאית שאומצה למדידת המלאי, לרבות נוסחת העלות שיושמה⁴¹. אולם הגדרת נוסחת העלות כפי שציין משרד הבריאות אינה מאפשרת לקורא הדוחות הכספיים לדעת מהי נוסחת העלות שיושמה לאשורה.

עוד עולה כי החשבונאי הראשי קבע בדוחות הכספיים ליום 31.12.13 שבדוחות הכספיים של משרדי הממשלה לא כלול מידע על עלות המלאי בחלק ממחסיני יחידות הממשלה לאחר ניפוקן מהמחסנים, אף ששווי עשוי להיות מהותי.

נמצא כי הן בדוחות הכספיים של הממשלה והן בדוחות הכספיים המשרדיים של חלק ממשרדי הממשלה אין אחידות במדיניות החשבונאית בנוגע למלאי. תהליך ניהול, רישום וסיווג של המלאי באופן שוטף לוקה בחסר ואינו מאפשר את הצגתו באופן נאות ובהתאם לכללי החשבונאות המקובלים.

עוד נמצא כי בדוחות הכספיים חסר ביאור ראוי בדבר המדיניות החשבונאית הנאותה בכל הקשור להכרה במלאי, למדידתו ולהצגתו. על הביאור לעסוק בכל אחת מהקבוצות שלפיהן ממוין המלאי. לדעת משרד מבקר המדינה, אם החליט אגף החשב"ל לכלול בדוחות הכספיים את סיווג המלאי לפי עבודות בביצוע, היה עליו לקבוע את ההבחנה בין יתרות שמסווגות כאמור ובין יתרות המסווגות למלאי מסוגים אחרים. כמו כן היה ראוי לבצע בקרה כדי לוודא שסיווג המלאי נעשה בהתאם להוראות.

חטיבת החשבונאות מסרה בתשובתה כי תבחן את ערך המידע הניתן במסגרת ביאור המלאי בעת הכנת הדוח הכספי לשנת 2014 ותקבע את היקף המידע שייכלל בדוח בהתאם לתקינה ולמהותיות הסעיף בדוח הכספי.

41 תקן חשבונאות ממשלתית 12 - מלאי סעיפים 40-45.

בקרה על נתוני המלאי

1. הוראת תכ"ס 10.8.2 בדבר ביקורת מלאי תקופתית קובעת כי אחת לשנה, לקראת תום השנה התקציבית, יש לבצע ביקורת מלאי שנתית ככל מחסני משרד ממשלתי. סעיף 4.1 להוראה קובע כי "מנכ"ל המשרד או מנהל יחידת המשנה ימנה ועדה אחת או מספר ועדות על פי הצורך לעריכת ביקורת מלאי תקופתית במחסני משרדו". את דוח הביקורת יש להגיש למנכ"ל המשרד, למבקר הפנימי ולמינהל הרכש הממשלתי. הדוח יכלול בקצרה את הפרטים האלה: הליך ביקורת המלאי, חוות דעת על אופן היערכות המחסן לביקורת, ממצאי הבדיקה לרבות ההפרשים (אם נמצאו). בדוח המסכם יצוין כל חשד לרשלנות ולהפרת חוק, תקנה או הוראה מצד עובד מחסן. עוד נקבע בדוח כי "אם נתגלו הפרשים אשר לא נבעו מרשלנות - תמליך הוועדה בדוח על האמצעים שיש לנקוט למניעת הפרשים בעתיד".

הוראת התכ"ס קובעת כי המועד האחרון להגשת הדיווחים על המלאי בכל שנה הוא יום העבודה האחרון של שנת התקציב המדווחת, ובכל מקרה לא יאוחר מ-31 בדצמבר באותה שנה. כמו כן נקבע כי במסגרת הדוח הכספי השנתי של הממשלה יינתן גילוי מלא לנתוני המלאי של המשרדים ויפורטו גם דיווחים חסרים של משרדי ממשלה שלא הגישו את דיווחיהם במועד.

בבדיקת משרד מבקר המדינה נמצא כי בגין 2013 אין בידי מינהל הרכש אף לא דיווח אחד על המלאי מ-24 המשרדים הממשלתיים והגופים הנוספים, כמתחייב מהוראת התכ"ס.

כמה משרדים וגופים אשר נדרשו לנושא זה השיבו כדלהלן:

- א. משטרת ישראל מסרה בתשובתה כי ספירות המלאי מתקיימות באופן שוטף ומבוקרות על ידי יחידה ייעודית במשטרה האמונה על בקרת המלאי. סבירות ונאמנות נתוני המלאי נבחנות על ידי רואי החשבון המבקרים החיצוניים של משטרת ישראל.
- ב. השב"ס מסר בתשובתו מדצמבר 2014 כי בכל שנה הוא מבצע ספירת מלאי כוללת בכל מחסני הארגון, ונתוני ספירה זו מוזנים למערכת הלוגיסטית.

משרד מבקר המדינה מעיר כי ניהול המלאי ורישומו במערכות עזר פנימיות של הישות המדווחת, בלי שתהיה למינהל הרכש הממשלתי אפשרות לצפות בנתונים המוזנים, אינו עולה בקנה אחד עם הוראת התכ"ס.

- ג. משרד החינוך מסר בתשובתו כי פעילותו בתחום ניהול המלאי נעשית בהתאם להנחיית החשכ"ל. דוחות בנוגע למלאי יועברו החל משנה זו באופן סדיר למינהל הרכש הממשלתי, כפי שמתחייב מהוראות תכ"ס. דברים דומים מסרו בתשובתם המשרד להגנת הסביבה ורשות המים. רשות המים ציינה כי המלאי שהוכר עד כה בספרים הוא בסכום לא מהותי, וכי היא שוקלת להפסיק לנהלו ולרשמו במסגרת ההוצאה השוטפת.
- ד. אגף החשכ"ל מסר בתשובתו כי הוא מוביל תהליך של בחינת המדיניות בנושא האמור. לדבריו, "כל הוראות התכ"ס בנושא בבחינה לרבות אופן הפיקוח ודיווח המשרדים. לאחר גיבוש המדיניות תעודכנה הוראות התכ"ס, כל זאת בשם לב למשאבים הנדרשים לשם יישומן".

2. בהוראת תכ"ס 2.4.2 בדבר פעולות לביצוע דיווחים בסיום שנת כספים קבע החשכ"ל שמינהל הרכש הממשלתי יודא כי משרדי הממשלה ביצעו ספירות מלאי כנדרש, וכי ערכי המלאי

נכללו במסגרת הדיווחים הכספיים של המשרדים, ויגיש לחטיבת החשבונאות דוח בדבר ערך המלאי במישור המשרדי, בהתאם לדיווח שאמור להיות מוצג בדוחות הכספיים.

נמצא כי בשנת 2013 איחדה חטיבת החשבונאות את נתוני המלאי לדוחות הכספיים של הממשלה על סמך נתוני המלאי המוצגים בדוחות הכספיים המשרדיים, שאותם שלחו משרדי הממשלה השונים לחטיבה. זאת בלי שמינהל הרכש ביצע בקרה כלשהי על תהליכי ספירת המלאי, הערכתו וסיווגו.

כבר בדוח 61ב העיר מבקר המדינה לחשכ"ל כי "עליו לדאוג לקבלת נתוני הדיווחים על המלאי של משרדי הממשלה השונים ברמת הפירוט ובמועדים שנקבעו בהוראת התכ"ם. עוד מוטל על החשכ"ל לדאוג כי במאזן המדינה יינתן גילוי מלא לנתוני המלאי של כל המשרדים, ויצוינו המשרדים שלא העבירו את דיווחיהם במועד, כנדרש בהוראת התכ"ם. הקפדה על כך תדרבן את המשרדים להעביר את דיווחיהם כנדרש".

באותו דוח מצוטטת תשובת החשכ"ל: "אנו מקבלים את הערת המבקר ורואים בחומרה רבה מקרים בהם נכסים שבשליטת משרדי הממשלה ובניהולם אינם מדווחים על ידם כנדרש. במטרה להתמודד עם התופעה, בכוונתנו להנחות את מינהל הרכש הממשלתי לבחון ולהציע לחשב הכללי כלים יעילים לטיפול בנושא של אי הענות המשרדים".

משרד מבקר המדינה מעיר כי הליקוי טרם תוקן. התופעה שבמסגרתה משרדי הממשלה אינם מדווחים על מלאי הנכסים שבשליטתם וניהולם נמשכת גם במועד הביקורת הנוכחית. אי-המעקב אחר נאותות ספירת המלאי והערכתו אינה תקינה ופוגעת באמינות הדוחות הכספיים. על אגף החשכ"ל לדאוג כי הוראות תכ"ם בנושא מלאי ייושמו במלואן וללא דיחוי ולוודא כי המשרדים ינהלו, ירשמו ויסווגו את המלאי באופן שוטף בהתאם לנהלים ולכללי החשבונאות הממשלתית שאומצו.

הטמעת מערכת מרכב"ה במשרדי הממשלה

בעשור האחרון נמצא החשכ"ל בעיצומו של תהליך השלמת רפורמה מקיפה בחשבונאות הממשלתית שעיקרה אימוץ התקינה החשבונאית הממשלתית הבין-לאומית, ניהול חשבונאי של נכסי המדינה והתחייבויותיה תוך שינוי מתכונת הדיווח החשבונאי מדיווח על בסיס מזומן לדיווח על בסיס מצטבר. בשנת 2000 החל אגף החשכ"ל בהטמעת מערכת מרכב"ה (מחשוב רוחבי כולל במשרדי הממשלה; להלן - מרכב"ה)⁴². זוהי מערכת ארגונית-תשתיתית הכוללת את המערכות המנהליות במשרדי הממשלה וביחידות הסמך. מטרת המערכת לנהל ביעילות את הרישום והמעקב בנושא נכסי המדינה ומשאביה. בין הנושאים המנוהלים באמצעות מרכב"ה: מערך הניהול הפיננסי - מעבר לבסיס מצטבר, ביצוע תשלומים, ניהול מצבת התחייבויות המדינה והצגתה, נכסי המדינה, משאבי אנוש, העברות ותמיכות.

42 ראו מבקר המדינה, דוח שנתי 55ב (2005), בפרק "פרויקט המרכב"ה ותקצובו", עמ' 297; מבקר המדינה, דוח שנתי 58א (2007), בפרק "פרויקט מרכב"ה - יישומו וניהולו", עמ' 109.

בפברואר 2011 החליטה הממשלה⁴³ שעל החשכ"ל להשלים את פריסת מרכב"ה בארבעה משרדי הממשלה וב-13 גופי ממשל נוספים שטרם עברו למרכב"ה עד סוף 2013 (להלן - החלטת הממשלה), ופירוטה תכנית להפעלת המערכת.

נמצא כי עד מועד סיום הביקורת טרם הושלמה פריסת מרכב"ה בשניים מארבעת משרדי הממשלה הכלולים בהחלטת הממשלה - משרד החוץ ומשרד הרווחה, וכן בשב"ס. משכך, הניהול הכספי בגופים אלו ממשיך להתבצע על בסיס מזומן.

בלוח שלהלן מוצג פירוט לוח הזמנים שקבעה הממשלה להפעלת מרכב"ה לגבי שב"ס, משרד הרווחה ומשרד החוץ, ומועדי ההפעלה הצפויים בפועל.

לוח 2

לוח הזמנים להפעלת מערכת מרכב"ה

התאריכים הצפויים ליישום החלטת הממשלה בפועל	החלטת הממשלה			
	התאריך הצפוי לתחילת יישום המערכת במשרד	תאריך תחילת מימוש המערכת במשרד לפי החלטת הממשלה	תאריך תחילת הפרויקט במשרד לפי החלטת הממשלה	
18	01/2015	06/2013	15/01/2011	השב"ס
21	01/2016	03/2013	10/2010	משרד הרווחה
30	9/2015	04/2013	11/2010	משרד החוץ

מהלוח עולה כי המעבר לשימוש במרכב"ה בגופים מתעכב, וכי צפוי פיגור של כ-18 עד 30 חודשים בתהליכי אפיון המערכות, בנייתן ופריסתן (ראו להלן).

מסמכים שמסר החשכ"ל למשרד מבקר המדינה עולה כדלהלן: (1) ביולי 2011, כחצי שנה לאחר המועד שנקבע בהחלטת הממשלה, החל פרויקט הטמעת המערכת בשב"ס. (2) באוקטובר 2010, כמתוכנן בהחלטת הממשלה, התחיל החשכ"ל את הפרויקט במשרד הרווחה, אולם רק בשיתוף פעולה חלקי של המשרד, ורק בתחילת 2011 החל שיתוף פעולה מלא עם המשרד. (3) כבר בשנת 2009 החל החשכ"ל, בשיתוף משרד החוץ, בביצוע הפרויקט תוך אימוץ החלטה להקים מערכת נפרדת בשל צורכי השמירה על סודיות. במועד קבלת החלטת הממשלה (פברואר 2011) נמשך תהליך אפיון הפרויקט, אך בתחילת 2012 הופסק הפרויקט ולא חודש עד ינואר 2013.

בתשובת אגף החשכ"ל נמסר: "החל מתחילת 2012 ועד היום, מרכב"ה כפופה למטה התקשוב הממשלתי. החל מינואר 2015 מרכב"ה צפויה לחזור להיות כפופה לחשב הכללי. יחד עם זאת תהליך הפריסה מתקדם וצפוי להסתיים במטות המשרדים עד תחילת שנת 2016". עוד מסר האגף כי "בתחילת 2012 החליטה הממונה על התקשוב על בחינה מחדש של הפתרון המתאים ביותר למשרד החוץ. במהלך החודשים עד לאחידוש פעילות ההשקה, בוצעה בחינה של החלופות. בסוף 2012 התקבלה החלטה ע"י הממונה על התקשוב בשיתוף סגן החשכ"ל האחראי על משרד החוץ והמשרד שחלופת מרכב"ה היא החלופה המועדפת וחודש פרויקט ההשקה".

43 החלטה הכ/107 של ועדת השרים לענייני חברה וכלכלה (הקבינט החברתי-כלכלי) מ-24.01.11, אשר קיבלה תוקף של החלטת ממשלה ב-03.02.11.

מנכ"ל משרד החוץ מר ניסים בן שטרית מסר בתשובתו מדצמבר 2014 כי "אימוץ מערכת מרכבה על ידי המשרד, הן במטה והן בנציגויות, הנו הליך מורכב ביותר. הפערים שנוצרו... הנם משמעותיים מאוד ונובעים מאופייה הייחודי של עבודת משרד החוץ, הן בארץ והן בחו"ל שאינו דומה לזה של משרדי הממשלה האחרים". המנכ"ל הוסיף כי "אגף תקשוב במשרד החוץ ימשיך ויפתח מערכות וממשקים שיתאימו לשילוב מערכת מרכבה המערכות הקיימות המשרד. החל מינואר 2013, החל הנושא לתפוס תאוצה ומשרד החוץ משקיע מאמץ רב כדי לקדמו".

חשבת משרד הרווחה מסרה למשרד מבקר המדינה בתשובתה מנובמבר 2014 כי "מתקבלת הערת הביקורת לגבי עיכובים שהיו בתחילת התהליך בשנת 2010 ושיתוף פעולה חלקי מצד המשרד. העיכובים נבעו מכך שהמשרד נדרש לגייס תקציב בגובה של כשמונה עשר מיליוני שקלים לצורך הטמעת המערכת. הנהלת המשרד סירבה להתחיל את התהליך ללא קבלת המשאבים הנדרשים. העיכוב בעיקרו, נבע מהדיון שהתקיים עם אגף התקציבים. ברגע שהמשרד קיבל את הפתרונות לעניין התקציבי, ניתן אישור לתהליך ההטמעה". עוד נמסר כי משרד הרווחה עושה מאמצים רבים לעמוד בתאריך היעד החדש שנקבע.

השב"ס משרד החוץ ומשרד הרווחה ממשיכים לנהל את חשבונותיהם על בסיס מזומן, ובסוף השנה מפקינים דוח ביצוע תקציב המפרט את התקבולים שהתקבלו במזומן ואת התשלומים שביצעו במזומן (דוח זה אינו מהווה תחליף ראוי לדוחות כספיים על בסיס מצטבר). דרך פעולה זו אינה עולה בקנה אחד עם תהליך הרפורמה בחשבונאות הממשלתית של מעבר לדיווח על בסיס מצטבר והיא פוגעת בהשגת מטרותיו של הדיווח הכספי הכולל של הממשלה, ובכלל זה הערכה נכונה של מצבה הפיננסי.

עוד נקבע בהחלטת הממשלה מפברואר 2011 כי ועדת ההיגוי העליונה של הפרויקט⁴⁴ שמינה שר האוצר תוסמך לאשר עיכוב של עד שישה חודשים בהשלמת תכנית הפריסה, ובלבד שהקמת הפרויקט תושלם עד סוף 2013. אחת לשנה על ועדת ההיגוי ומשרדי הממשלה להגיש לקבינט הכלכלי-חברתי דוח מצב תקופתי על הפעילויות שנעשו לקראת מימוש המערכת ועל לוחות הזמנים הצפויים.

בתשובת השב"ס נמסר כי במהלך אפיון מערכת מרכבה והטמעתה נדרש לבצע שינויים והתאמות ייחודיים לשב"ס. לאור האמור פנה צוות היגוי שב"ס לוועדת ההיגוי העליונה של הפרויקט בבקשה לדחות את פריסת המערכת בשנה אחת. ועדת ההיגוי אישרה את הדרישה, והשב"ס פועל בהתאם לאישור זה. לאור דחיית הפעלת מערכת מרכבה המשיך השב"ס לפעול במערכת הקיימת.

נמצא כי ועדת ההיגוי העליונה דחתה ביותר משישה חודשים את מועד הפריסה המתוכנן בשב"ס, במשרד החוץ ובמשרד הרווחה. עוד נמצא כי הוועדה לא מסרה דוח מצב תקופתי לקבינט הכלכלי-חברתי כנדרש. על אף הדחייה הניכרת בלוחות הזמנים להפעלת מרכבה, לא עדכנה הוועדה את הקבינט הכלכלי-חברתי במועדים החדשים הצפויים.

מהאמור לעיל עולה כי בשלושת הגופים האמורים לעיל בוצעו שלבי הפרויקט בעיכוב רב יחסית ללוחות הזמנים שנקבעו בהחלטת הממשלה - העיכוב החל כבר בשלב תחילת ביצוע של הפרויקט, והמשיך בשלבי האפיון והפיתוח שלו, ונבע בין היתר בשל חוסר שיתוף פעולה עם נציגי החשב"ל. לדעת משרד מבקר המדינה, על הנהלות המשרדים לפעול ביתר שאת לסיום הטמעת מרכבה במשרדם ולדווח לקבינט הכלכלי-חברתי על התקדמותם.

44 ועדה בראשות החשב"ל שתפקידה לנהל את הפרויקט ולפקח על התקדמותו.

סיכום

הדוחות הכספיים והתוצרים הנלווים לדיווח הפיננסי של משרדי הממשלה וממשלת ישראל הם רבי-חשיבות, ונוגעים לתחומים רבים - החל בתחומי הבקרה הפנימית, הניתוחים הפיננסיים, ביצוע תחזיות והשוואות לישויות ממשלתיות מקבילות, וכלה בהגברת השקיפות ובמתן דיווח כספי נאות למקבלי ההחלטות ולאזרחי המדינה. דיווחים אלו אמורים ללמד על מידת הצלחתה של הממשלה לעמוד במחויבותה לניהול תקין של המשאבים הציבוריים.

ממצאי הביקורת שבדוח זה מעלים את הצורך לוודא שאגף החשכ"ל מנצל ביתר יעילות את תוצרי הבקרה של עבודת רואי החשבון המבקרים ועוקב אחר תיקון הליקויים שפורטו בחוות דעתם.

המעבר לדיווח השבונאי על בסיס מצטבר ויזמת הממשלה כי תקני החשבונאות הממשלתית בישראל יוכנו ככל הניתן בהתאם לתקני החשבונאות הממשלתיים הבין-לאומיים, נועדו לאפשר גילוי נאות, להעריך נכונה וכמקובל את מצבה הכספי של הממשלה, ולבצע השוואה יעילה למדינות אחרות. ממצאי הדוח מעלים שעדיין יש פערים ואי-אחידות באופן אימוצה ויישומה של התקינה החשבונאית הבין-לאומית ובמעבר לבסיס מצטבר בדוחות משרדי הממשלה ובדוחות המאוחדים. הדבר פוגע ביכולת להשיג את מטרתו של הדיווח הכספי. ראוי שאגף החשכ"ל יגביר את היקף מעורבותו בפעילות הדיווח של משרדי הממשלה ומשרדי רואי החשבון הנותנים להם שירות של סיוע בעריכת הדוחות הכספיים. זאת כדי להשיג את מטרות הדיווח הכספי, לרבות דיווח בהתאם לתקנים הבין-לאומיים ובהתאם להנחיות המקצועיות.