

## משרד האוצר - אגף החשב הכללי

מאזן המדינה ליום 31.12.15 -

השקעות בישויות ותאגידים המוחזקים על ידי המדינה



# תקציר

## רקע כללי

נכסי המדינה הנכללים בדוחות הכספיים של הממשלה כוללים השקעות בישויות מוחזקות. ב-19.7.16 הגיש שר האוצר למבקר המדינה את הדוחות הכספיים של ממשלת ישראל ל-31.12.15. לפי הדוחות הכספיים המאוחדים של הממשלה יתרת שווי השקעות המדינה בישויות מוחזקות היא כ-3.2 מיליארד ש"ח, ולפי הדוחות הכספיים של הממשלה-סולו (להלן - הדוחות הכספיים הנפרדים של הממשלה)<sup>1</sup> היתרה היא כ-83.4 מיליארד ש"ח. כמו כן, בדוחות הכספיים הנפרדים של הממשלה הוצגה יתרת התחייבויות בגין הפסדי ישויות מוחזקות בסך של כ-376.1<sup>2</sup> מיליארד ש"ח. עיקר הישויות המוחזקות שבהן משקיעה המדינה הן חברות ממשלתיות<sup>3</sup>.

## פעולות הביקורת

בחודשים יוני-ספטמבר 2016 בדק משרד מבקר המדינה היבטים ברישום, בדיווח ובבקרה בנוגע להשקעות המדינה בישויות מוחזקות על פי הדוחות הכספיים ליום 31.12.15. הבדיקה נעשתה באגף החשב הכללי במשרד האוצר (להלן - אגף החשכ"ל). בדיקות השלמה נעשו בחשבונות משרדי ממשלה שונים וכן ברשות החברות הממשלתיות שבמשרד האוצר (להלן - רשות החברות או רשות החברות הממשלתיות).

- 1 הדוחות הכספיים הנפרדים (דוחות כספיים סולו) של הממשלה כוללים את דוחות משרדי הממשלה ויחידות הסמך. בדוחות אלה סעיף השקעות בישויות מוחזקות כולל גם השקעות בישויות נשלטות (ראו להלן בפרק "אי-איחוד הדוחות הכספיים של כלל התאגידים הציבוריים עם דוחות הממשלה") כגון חברות ממשלתיות. לעומת זאת, בדוחות הכספיים המאוחדים של הממשלה סעיף ההשקעות בישויות מוחזקות אינו כולל את ההשקעה בישויות נשלטות, הוא מפוצל למרכיבי ההשקעה השונים ונכלל בסעיפי הנכסים וההתחייבויות השונים במאזן. להגדרת דוחות כספיים מאוחדים ודוחות כספיים נפרדים ראו תקן חשבונאות ממשלתי מס' 6 - דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים (מעודכן 2010).
- 2 יתרת ההתחייבויות מקורה בעיקר בהשקעה במוסד לביטוח לאומי.
- 3 בחוק החברות הממשלתיות, התשל"ה-1975 (להלן - חוק החברות הממשלתיות), מוגדרת חברה ממשלתית כך: "חברה שיותר ממחצית כוח הצבעה באספותיה הכלליות או הזכות למנות יותר ממחצית מספר הדירקטורים שלה הם בידי המדינה או בידי המדינה יחד עם חברה ממשלתית או חברה בת ממשלתית".

## הליקויים העיקריים

### אגף החשכ"ל עדיין לא סיים את תהליך יישום מבחני השליטה של המדינה בתאגידים הציבוריים<sup>4</sup> לצורך איחוד דוחותיהם עם דוחות הממשלה

אף שחלפו כשש שנים מאז הערת משרד מבקר המדינה בעניין<sup>5</sup>, דוחותיהם של 22 בלבד מהתאגידים הציבוריים אוחדו עם הדוחות הכספיים של הממשלה, רובם בשנת 2015, ואגף החשכ"ל עדיין לא סיים את תהליך יישום מבחני השליטה של המדינה בכ-66% מהתאגידים הציבוריים, והדוחות של מספר רב של תאגידים ציבוריים אינם נכללים אפוא בדוחות הכספיים של הממשלה.

### הצגה חלקית במאזן המדינה של היקף ההשקעות בישויות מוחזקות

מאחר שכ-51% מהדוחות הכספיים של הישויות המוחזקות שנכללו במאזן המדינה לשנת 2015 אינם מבוקרים<sup>6</sup> ומאחר שנתונין הכספיים של חלק מן הישויות לא נכללו כלל בדוחות - המידע שבדוחות הכספיים של הממשלה לקוי וחסר ואינו משקף כראות את השקעות המדינה בישויות מוחזקות.

### היעדר גילוי בדבר הבדלים במדיניות החשבונאית שלפיה אוחדו הדוחות הכספיים

בדוחות הכספיים המאוחדים של הממשלה לא ניתן גילוי בדבר הבדלים במדיניות החשבונאית לגבי מחויבות בגין הטבות לעובדים, הנדרש עקב החלטה שלא ליישם מדיניות חשבונאית אחידה בהתאם לתקן 6.

4 תאגיד ציבורי (להלן - תאגיד סטטוטורי או תאגיד ציבורי) - תאגיד שהוקם מכוח חקיקה מיוחדת שהיא מקור הסמכות לפעולתו. אפשר שתהיה לתאגיד פעילות חשבונאית נפרדת מזו של הממשלה.

5 ראו מבקר המדינה, **דוח שנתי 60ב** (2010) בפרק "מאזן המדינה ל-31.12.08 - השקעות המדינה בחברות ובישויות מוחזקות", עמ' 113-132. להלן - דוח 60ב (2010).

6 מבוקרים על ידי רואי חשבון חיצוניים.

## חוסר אחידות בטיפול החשבונאי בדוחות הכספיים של משרדי הממשלה

אין אחידות בכל הנוגע לבניית דוחות כספיים מאוחדים ולהצגת הנתונים בדוח המאוחד ובדוח הנפרד, זאת כפי שנקבע בתקני החשבונאות הממשלתית העוסקים בשליטה בישויות ובהשקעה בהן.

## אי-הגשת דוחות כספיים של חברות ממשלתיות במועד הנדרש

נמצא כי מאחר שדוחות כספיים של חברות ממשלתיות לא הוגשו במועד הנדרש, דוחותיהן הכספיים של כ-45% מן החברות הממשלתיות שנכללו בדוחות הכספיים של הממשלה לא היו מבוקרים.

## אי-קידום הסדרה כוללת של פעילות התאגידים הציבוריים

אף שחלפו יותר מ-13 שנים מאז הוגש דוח המועצה לתאגידים ציבוריים ועל אף הערות של מבקר המדינה בדוחות קודמים, הנהלת משרד המשפטים והנהלת משרד האוצר טרם פעלו לקדם הסדרה כוללת של פעילות התאגידים הציבוריים ושל הפיקוח והבקרה עליהם.

## ההמלצות העיקריות

1. על אגף החשכ"ל להשלים בהקדם את מבחני השליטה לגבי 43 התאגידים הציבוריים שדוחותיהם הכספיים לא אוחדו, ואם יתברר כי מתקיימת לגביהם שליטה של המדינה, יש לאחד את דוחותיהם עם הדוחות הכספיים של הממשלה.
2. על החשבונאי הראשי באגף החשכ"ל לסיים בהקדם את בחינת הצורך בהצגת דוחות כספיים מאוחדים במשרדי הממשלה השונים, ולקבוע קריטריונים ברורים בעניין האופן הראוי ליישום התקינה בכל משרד.
3. על רשות החברות להמשיך לנקוט את כל האמצעים החוקיים העומדים לרשותה כדי להביא לכך שהחברות הממשלתיות, ובפרט המשמעותיות<sup>7</sup> שבהן,

7 על פי ראיית הנהלת רשות החברות. ראו רשות החברות הממשלתיות, **דין וחשבון על החברות הממשלתיות לשנת 2015** (פורסם ביוני 2016).

יגישו את הדוחות הכספיים המבוקרים לפני מועד פרסומם של הדוחות הכספיים של הממשלה.

4. על אגף החשכ"ל ורשות החברות להמשיך לפעול ביתר נחישות ולנקוט את כל האמצעים העומדים לרשותם, ובכלל זה לשקול ליזום שינויי חקיקה, כדי שהדוחות הכספיים של החברות המעורבות<sup>8</sup> הנכללים בדוחות הכספיים של הממשלה יהיו מבוקרים.

5. על הנהלת משרד המשפטים והנהלת משרד האוצר לסיים בהקדם את תהליך ההסדרה הכולל של פעילות התאגידים הציבוריים ושל הפיקוח והבקרה עליהם תוך קביעת מנגנון הסדרה ראוי שיכלול כלי פיקוח ובקרה על פעילותם של כלל התאגידים הציבוריים שמחזיקה המדינה והגברת השקיפות והדיווחיות במסגרת ניהולם.

## סיכום

הדוחות הכספיים של הממשלה אמורים לספק תמונה רחבה על פעילותה, על נכסיה ועל התחייבויותיה, והם הכלי המרכזי המאפשר שקיפות וגילוי נאות בכל הנוגע לפעילות הכספית של משרדי הממשלה והישויות שהיא מחזיקה בהן. מטרת הדוחות הכספיים של הממשלה היא לספק את המידע השימושי הנדרש לקבלת החלטות בנוגע להקצאת המשאבים, ולהראות כיצד נושאת הממשלה במחויבות הציבורית (accountability) בנוגע למשאבים שהופקדו בידיה. כדי להשיג מטרת אלו על הדוחות הכספיים של הממשלה להיות מלאים, מהימנים ומבוקרים.

ממצאי דוח זה מעלים כי כ-51% מהדוחות הכספיים של הישויות המוחזקות שנכללו במאזן המדינה לשנת 2015 אינם מבוקרים, וכי הנתונים הכספיים של חלק ניכר מן התאגידים הציבוריים לא נכללו כלל בדוחות. כיוון שהמידע על הישויות המוחזקות הוא מהותי לדוח, המידע שבדוחות הכספיים של הממשלה בדבר השקעות בישויות מוחזקות לקוי וחסר ואינו משקף כראות את השקעות המדינה בישויות מוחזקות לשנת 2015. עוד נמצא כי עדיין יש אי-אחידות בהצגת הדוחות הכספיים המאוחדים של משרדי הממשלה.

כדי להשיג את מטרת הדיווח הכספי על אגף החשכ"ל להמשיך לפעול לשיפור איכות הנתונים הכספיים שעליהם מתבססים הדוחות הכספיים המאוחדים, ובכלל זה לפעול לאיחוד נתוני יתר התאגידים הציבוריים החסרים, אם יתברר כי קיימת בהם שליטה. כן עליו לפעול לכך שכלל הדוחות הכספיים של הישויות המוחזקות הכלולות בדוחות הכספיים של הממשלה יהיו מבוקרים לתאריך המאזן. כמו כן, על הנהלת משרד המשפטים והנהלת משרד האוצר לסיים בהקדם את תהליך ההסדרה הכולל של פעילות התאגידים הציבוריים ושל הפיקוח והבקרה עליהם.

8 בחוק החברות הממשלתיות מוגדרת חברה מעורבת כך: "חברה שאינה חברה ממשלתית ואשר מחזיקת או פחות מכוח ההצבעה באספותיה הכלליות או הזכות למנות מחזיקת או פחות ממספר הדירקטורים שלה הם בידי המדינה".

## מבוא

### הדוחות הכספיים של ממשלת ישראל ליום 31.12.15 אינם מבוקרים וכוללים הסתייגויות רבות בדבר המידע המוצג בהם וכן בדבר מידע חסר

בסעיף 12 לחוק מבקר המדינה, התשי"ח-1958 [נוסח משולב], נקבע כי מדי שנה, במועד שיקבע המבקר, אולם לא יאוחר משישה חודשים לאחר תום שנת הכספים, ימציא שר האוצר למבקר המדינה "דין וחשבון כולל על ההכנסות וההוצאות של המדינה באותה שנה". עוד נקבע כי במועד שיקבע המבקר, אולם לא יאוחר מתשעה חודשים לאחר תום שנת הכספים, ימציא שר האוצר למבקר המדינה את "מאזן זכויותיה והתחייבויותיה של המדינה למועד תום שנת הכספים". הדוחות הכספיים של ממשלת ישראל ליום 31.12.15 אינם מבוקרים וכוללים הסתייגויות רבות בדבר המידע המוצג בהם וכן בדבר מידע חסר.

שקיפות הפעולות של הרשות הציבורית או המינהלית זכות העיון הציבורית הן מאבני היסוד של החברה החופשית. זכות העיון הציבורית מאפשרת ביקורת על פעולות גורמי השלטון, וכמו כן מתבטאות בה חובת הנאמנות של הרשות כלפי הציבור וחובת קיומו של מינהל תקין<sup>9</sup>. שקיפות נאותה ודוחות כספיים מבוקרים יאפשרו לממשלה למלא את מחויבותה הציבורית לתת דין וחשבון לציבור.

בדוחות הכספיים המאוחדים של הממשלה ל-31.12.15 מוצגת יתרת "השקעות בישויות מוחזקות" בהיקף של כ-3.2 מיליארד ש"ח. חלקה של המדינה בהפסדי ישויות מוחזקות בשנת 2015 הסתכם בכ-99 מיליון ש"ח.

בדוחות הכספיים הנפרדים של הממשלה ל-31.12.15 מוצגות יתרת "השקעות בישויות מוחזקות" בהיקף של כ-83.4 מיליארד ש"ח ויתרת "התחייבויות בגין הפסדי ישויות מוחזקות" בהיקף של כ-376.1 מיליארד ש"ח. חלקה של המדינה בהפסדי ישויות מוחזקות בשנת 2015 הסתכם בכ-27.9 מיליארד ש"ח.

הישויות המוחזקות כוללות תאגידים ציבוריים, קרנות דו-לאומיות<sup>10</sup>, חברות ממשלתיות וחברות מעורבות. בסעיף "השקעות בישויות מוחזקות" בדוחות הכספיים המאוחדים של הממשלה מוצגות ישויות בשליטה משותפת<sup>11</sup> וישויות כלולות<sup>12</sup>. בדוחות הכספיים הנפרדים של הממשלה כולל סעיף ההשקעות בישויות מוחזקות גם ישויות נשלטות<sup>13</sup>. עיקר הישויות המוחזקות שבהן משקיעה המדינה הן חברות ממשלתיות.

9 ראו מבקר המדינה, **דוח שנתי 166** (2016) בפרק "הדוחות הכספיים של הממשלה ל-31.12.14 - נכסים בלתי מוחשיים", עמ' 349-374.

10 קרנות דו-לאומיות - קרנות שממשלת ישראל הקימה בשיתוף ממשלות זרות לצורך קידום אינטרסים משותפים בתחומים שונים כגון מחקר חקלאי, מחקר תעשייתי, קידום החינוך וקידום פרויקטי מחקר ופיתוח משותפים בין חברות הייטק ישראליות לחברות מהמדינות הזרות.

11 ישות בשליטה משותפת - ישות אשר בה יש למשתתף שיתוף מוסכם של שליטה בפעילות, על פי הסדר מחייב.

12 ישות כלולה - ישות אשר למשקיע בה יש השפעה מהותית על המדיניות הכספית והתפעולית ואינה ישות מאוחדת או אינה ישות בשליטה משותפת. קיימת הנחה לפיה החזקה בשיעור של 20% עד 50% בישות מוחזקת היא ישות כלולה. בתקן חשבונאות ממשלתי מס' 7 הוגדרה השפעה מהותית כך: "**השפעה מהותית (Significant influence) היא הכוח לקחת חלק בהחלטות בדבר המדיניות הפיננסית והתפעולית של הישות המושקעת, אולם אינה שליטה או שליטה משותפת במדיניות זו**" (ההדגשה במקור).

13 להגדרת ישות נשלטת ראו את הפרק "אי-איחוד הדוחות הכספיים של כלל התאגידים הציבוריים עם דוחות הממשלה".

## פעולות הביקורת

בחודשים יוני-ספטמבר 2016 בדק משרד מבקר המדינה היבטים הנוגעים לרישום השקעות המדינה בישויות מוחזקות על פי הדוחות הכספיים ל-31.12.15, לדיווח על ההשקעות ולבקרה עליהן. הבדיקה נעשתה באגף החשכ"ל. בדיקות השלמה נעשו בחשבונות משרדי ממשלה שונים וכן ברשות החברות הממשלתיות. דוח זה משמש גם דוח מעקב אחר תיקון הליקויים שהוצגו בדוח קודם שפרסם מבקר המדינה<sup>14</sup>.

14 מבקר המדינה, **דוח שנתי 60ב** (2010) בפרק "מאזן המדינה ל-31.12.08 - השקעות המדינה בחברות ובישויות מוחזקות", עמ' 113-132.



## אופן הצגת המידע בדוחות הכספיים של הממשלה

כדי לקבל מידע מלא בדבר מצבם הכספי וענייניהם הכספיים נדרשים משרדי הממשלה לספק במקרים מסוימים דוחות כספיים מאוחדים של המשרד<sup>15</sup>. הצגת תחומי הפעילות בדוחות המאוחדים נותנת לציבור מידע כללי על התחומים שבאחריות המשרדים ובכך מאפשרת קבלת תמונה מלאה יותר על פעילות הממשלה.

אלה הם תקני החשבונאות הממשלתיים העוסקים בטיפול החשבונאי והדיווח של משרדי הממשלה בנושא האמור: תקן חשבונאות ממשלתי מס' 6 - דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים (מעודכן 2010) (להלן - תקן 6); תקן חשבונאות ממשלתי מס' 7 - השקעות ביטוח כלולות (מעודכן 2010) (להלן - תקן 7); ותקן חשבונאות ממשלתי מס' 8 - דיווח כספי של זכויות בעסקאות משותפות<sup>16</sup>.

## אי-איחוד הדוחות הכספיים של כלל התאגידים הציבוריים עם דוחות הממשלה

בתקן 6 נקבעו דרישות להכנה ולהצגה של דוחות כספיים מאוחדים של ישות כלכלית, תוך שימוש בחשבונאות על בסיס מצטבר<sup>17</sup>. בתקן 6 הוגדרו, בין היתר, מונחים אלה: (א) "ישות נשלטת (Controlled Equity) הינה ישות, לרבות ישות בלתי מאוגדת, כגון שותפות, הנשלטת על ידי ישות אחרת (שהינה הישות השולטת)"; (ב) "ישות שולטת (Controlling Entity) הינה ישות שלה ישות נשלטת אחת או יותר"; (ג) "שליטה (Control) הינה הכוח לקבוע את המדיניות הפיננסית והתפעולית של ישות אחרת כדי להשיג הטבות מפעילויותיה" (ההדגשות במקור).

15 ראו הוראת תכ"ם 2.3.2 "עריכת דוחות כספיים מאוחדים" (להלן - הוראת תכ"ם בנושא עריכת דוחות כספיים מאוחדים). הוראות תכ"ם - הוראות תקנון כספים ומשק, שמפרסם אגף החשב"ל, המסדירות התנהלות תקינה בנושא כספים ומשק. כל גוף או גורם במגזר הממשלתי מחויב לפעול על פיהן.

16 תקני חשבונאות 6 ו-7 חלים על דוחות כספיים שנתיים לתקופות המתחילות ב-1.1.11 או אחר כך. תקן חשבונאות 8 חל על דוחות כספיים שנתיים לתקופות המתחילות ב-1.1.08 או אחר כך.

17 על פי תקן חשבונאות ממשלתי מס' 1 - הצגת דוחות כספיים (מעודכן 2010) "בסיס מצטבר (Accrual basis) משמעותו בסיס חשבונאי לפיו עסקאות ואירועים אחרים מוכרים בעת התהוותם (ולא רק כאשר מזומנים או שווי מזומנים מתקבלים או משולמים). לפיכך, העסקאות והאירועים נרשמים ברשומות החשבונאיות ומוכרים בדוחות הכספיים לתקופות אליהן הם מתייחסים. הרכיבים שהוכרו בהתאם לבסיס מצטבר הם נכסים, התחייבויות, נכסים נטו/הון, הכנסות והוצאות". נכסים נטו/הון (Net assets/equity) הם "הזכות השירית בנכסי הישות לאחר ניכוי כל התחייבויותיה".

  
**הדוחות הכספיים  
 המאוחדים של  
 הממשלה ל-31.12.15  
 כוללים את הדוחות  
 הכספיים של 22  
 תאגידים ציבוריים  
 בלבד מתוך 65**

בסעיף 15 לתקן נקבע כך: **"ישות שולטת... תציג דוחות כספיים מאוחדים בהם היא מאחדת את ישותיה הנשלטות בהתאם להוראות תקן זה"** (ההדגשה במקור). בהוראות התקן נקבע כי יש לערוך מבחני שליטה שבהם ייבחן קיומם של שני מרכיבי השליטה שנקבעו בתקן: מרכיב הכוח (הכוח לקבוע את המדיניות הפיננסית והתפעולית של ישות אחרת) ומרכיב ההטבה (יכולתה של הישות השולטת להפיק הטבות מפעילותיה של הישות האחרת). בתקן נכללות הנחיות המסייעות לקבוע אם קיימת, או לא קיימת, שליטה למטרות דיווח כספי.

על פי התקן, אלה התנאים לבחינת כוח: (א) לישות יש, במישרין או בעקיפין באמצעות ישויות נשלטות, בעלות על מרבית זכויות ההצבעה בישות האחרת; (ב) לישות יש הכוח, בין שהוענק לה על ידי חקיקה ובין שמומש במסגרתה, למנות או להדיח את מרבית חברי הדירקטוריון או גוף מנהל מקביל לו שהשליטה בישות האחרת נתונה בידי; (ג) לישות יש את הכוח להכריע, או להסדיר את ההצבעה של המחזיקים במרבית זכויות ההצבעה באסיפה כללית של הישות האחרת; (ד) לישות יש הכוח להכריע את מרבית קולות ההצבעה באסיפות של הדירקטוריון או גוף מנהל מקביל שהשליטה בישות האחרת נתונה בידי.

עוד נקבעו בתקן התנאים לבחינת הפקת הטבות: (א) לישות יש הכוח לפרק את הישות האחרת ולהשיג שיעור משמעותי של הטבות כלכליות ששוריות או לשאת במחויבויות משמעותיות; (ב) לישות יש הכוח לגרום לחלוקות של נכסים מהישות האחרת ו/או היא עשויה להיות אחראית לשאת במחויבויות מסוימות של הישות האחרת.

בסעיף 39 לתקן נקבע כי בבחינת היחסים בין שתי ישויות, מניחים כי קיימת שליטה כאשר לפחות אחד מתנאי הכוח וכן אחד מתנאי הפקת הטבות מתקיימים, אלא אם כן יש ראיה ברורה לכך שהשליטה מוחזקת על ידי ישות אחרת. עוד קובע התקן שגם אם התנאים לבחינת כוח והתנאים לבחינת הפקת הטבות אינם מתקיימים הרי שאם מתקיימים סממנים מסוימים<sup>18</sup>, בין ביחד ובין לחוד, הדבר מעיד על קיומה של שליטה.

הדוחות הכספיים המאוחדים של הממשלה ל-31.12.15 כוללים את הדוחות הכספיים של 22 תאגידים ציבוריים בלבד מתוך 65<sup>19</sup>. בביאור 2 לדוחות הכספיים המאוחדים צוין כי הממשלה אינה מציגה דוחות כספיים מאוחדים מלאים, הכוללים איחוד של

18 לפי סעיף 40 לתקן 6, הסממנים המעידים על שליטה הם סממנים לבחינת כוח ולבחינת היכולת להשיג הטבות. אלה הם הסממנים לבחינת כוח: "א) לישות יש את היכולת להטיל וטו על תקציב התפעול ותקציב הפיתוח של הישות האחרת; (ב) לישות יש את היכולת להטיל וטו על החלטות הגוף המנהל של הישות האחרת, לבטלן או לשנותן; (ג) לישות יש את היכולת לאשר את ההעסקה, מינוי מחדש ואת ההדחה של אנשי מפתח בישות האחרת; (ד) ההרשאה של הישות האחרת לפעול מוקנית ומוגבלת על ידי חקיקה; (ה) הישות מחזיקה במניית זהב (או מקביל לה) בישות האחרת". הסממנים לבחינת הפקת הטבות: "א) הישות מחזיקה בבעלות ישירה או עקיפה בנכסים נטו/הון של הישות האחרת, יחד עם זכות מתמשכת לגישה אליהם; (ב) לישות יש זכות לחלק משמעותי בנכסים נטו/הון של הישות האחרת, במקרה של פירוק או במקרה של חלוקה שאינה פירוק; (ג) הישות יכולה לכוון את הישות האחרת לשתף עימה פעולה בהשגת מטרותיה; (ד) הישות חשופה להתחייבויות השוריות של הישות האחרת".

19 כמפורט בנספח ד לדוחות הכספיים. 20 תאגידים מתוך 22 התאגידים הציבוריים שדוחותיהם הכספיים מאוחדים בדוחות הכספיים של הממשלה נוספו לדוחות אלה בשנת 2015.

כל התאגידים הציבוריים הנמצאים בשליטתה. נתוני יתר התאגידים הציבוריים אינם מקבלים ביטוי כלשהוא בדוחות הכספיים של הממשלה, וטרם הושלמה הבחינה לעניין השלכות שבהחזקת תאגידים אלו, העשויים להיות בשליטתה של הממשלה בהיבט של הדיווח הכספי. בנספח לדוחות הכספיים המאוחדים צוין כי הליך יישום מבחני השליטה על התאגידים הציבוריים נמצא בעיצומו, וכי תהליך האיחוד והבחינה ימשך בשנים הבאות.

מבקר המדינה כבר העיר בעבר<sup>20</sup> בעניין אי-איחודם של הדוחות הכספיים של התאגידים הציבוריים וכי הנתונים המוצגים בדוחות הכספיים אינם מלאים.

אף שחלפו כשש שנים מאז הערת משרד מבקר המדינה בעניין, דוחותיהם של 22 בלבד מהתאגידים הציבוריים אוחדו עם הדוחות הכספיים של הממשלה, רובם בשנת 2015, ואגף החשכ"ל עדיין לא סיים את תהליך יישום מבחני השליטה של המדינה בכ-66% מהתאגידים הציבוריים, והדוחות של מספר רב של תאגידים ציבוריים אינם נכללים אפוא בדוחות הכספיים של הממשלה.

החשובנאי הראשי באגף החשכ"ל כתב למשרד מבקר המדינה בתשובתו מדצמבר 2016 (להלן - תשובת החשובנאי הראשי): "אנו בשלבים מתקדמים בביצוע מבחני השליטה לתאגידים הסטטוטוריים. יש לציין כי לא כל 43 התאגידים שלא אוחדו הינם תאגידים נשלטים, אלא ישנם תאגידים שלמדינה אין שליטה בהם ולכן לא יאוחדו אלא יוצגו על בסיס אקויטי בהתאם לתקנים 7 ו-8". עוד צוין כי "תהליך האיחוד של כל אחד מהתאגידים הסטטוטוריים הוא תהליך מורכב הדורש משאבים רבים. תהליך זה נעשה במקביל להתקדמות הדוח הכספי של הממשלה. בהסתכלות על קצב איחוד התאגידים הסטטוטוריים יש לבחון לא רק את כמות התאגידים המאוחדים בדוח אלא גם ובפרט את איכות הנתונים המאוחדים. ברצוננו לציין כי קיימת שונות רבה בתחום ייסוד והקמת תאגידים סטטוטוריים ואין התייחסות מפורשת בכל מסמכי התאגידים לעניין זכויות הממשלה והדיווח הכספי".

על אגף החשכ"ל להשלים בהקדם את מבחני השליטה לגבי 43 התאגידים הציבוריים שדוחותיהם הכספיים לא אוחדו, ואם יתברר כי מתקיימת לגביהם שליטה של המדינה, יש לאחד את דוחותיהם עם הדוחות הכספיים של הממשלה.

20 ראו מבקר המדינה, **דוח שנתי 165** (2015) בפרק "מאזן המדינה ליום 31.12.13 - דוחות כספיים של משרדי ממשלה". עמ' 325-350, וכן ראו הערה 5.

## היקף ההשקעות בישויות מוחזקות המוצגות במאזן המדינה

בביאור 2(ג) לדוחות הכספיים המאוחדים של הממשלה ציינה החשבת הכללית כי "נתוני הישויות ששימשו לצורך האיחוד מבוססים על הדוחות הכספיים של הישויות המאוחדות<sup>[21]</sup> ליום 31 בדצמבר 2015. במקרים בהם לא התקבלו דוחות כאמור, הנתונים התבססו על הדוחות הכספיים האחרונים שהתקבלו או על טיוטות של דוחות כספיים אלי".

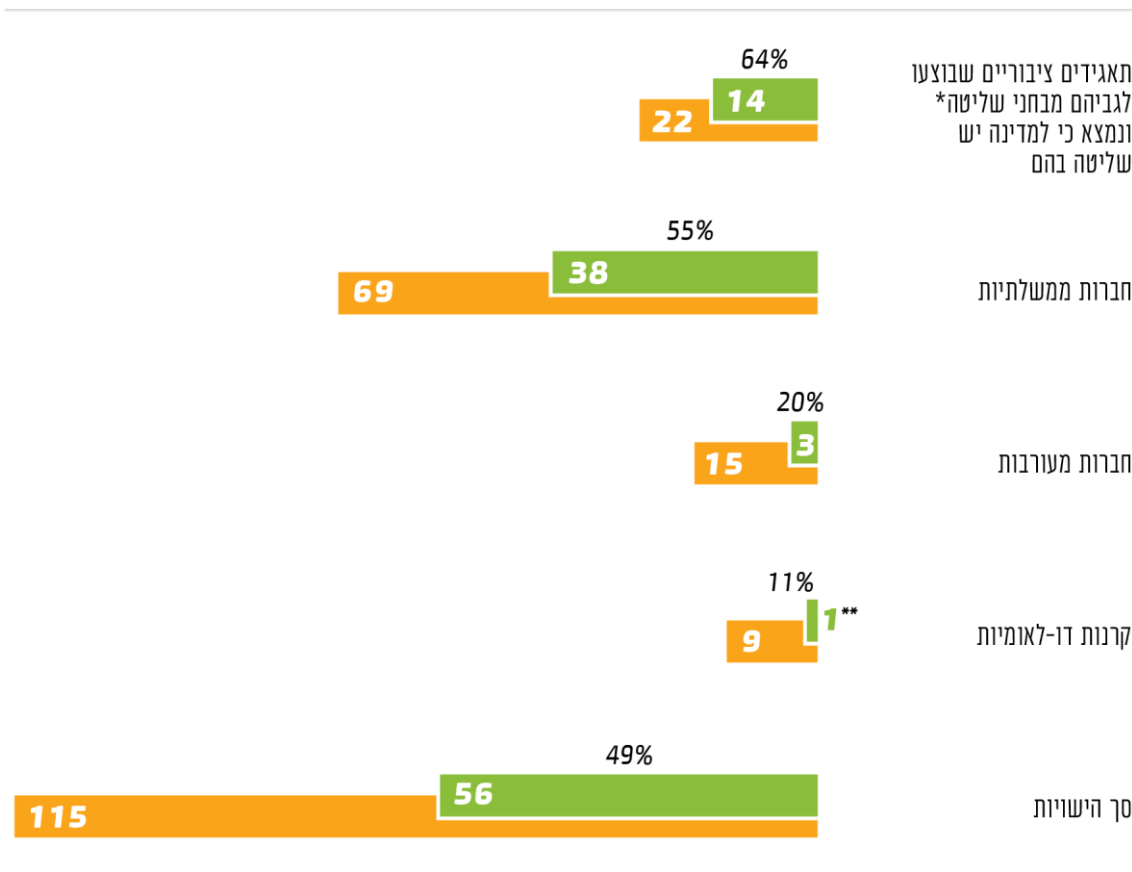
בביאור 2(ט) לדוחות הכספיים המאוחדים של הממשלה ציינה החשבת הכללית כי "קביעת השווי המאזני<sup>[22]</sup> של ההשקעות בישויות כלולות ובישויות בשליטה משותפת, מבוססת על דוחות כספיים של הישויות ליום 31 בדצמבר 2015 או לתקופות קודמות כמפורט בביאור 2(ג), כפי שהתקבלו מהן או מרשות החברות הממשלתיות".

בתרשים 1 להלן מוצג מספרם של הדוחות הכספיים המבוקרים של הישויות המוחזקות על ידי המדינה שנכללו בדוחות הכספיים של הממשלה ל-31.12.15.

21 ישות מאוחדת - ישות שהדוחות הכספיים שלה אוחדו עם אלה של הממשלה. כאשר לממשלה יש את הכוח, בין במישרין ובין בעקיפין, לקבוע את המדיניות הפיננסית והתפעולית של ישות, כדי להשיג הטבות מפעילויותיה, מתקיימת שליטה בישות (ישות נשלטת) והיא תסווג כישות מאוחדת.

22 על פי תקן 7, שיטת השווי המאזני (Equity method) היא שיטה לטיפול חשבונאי, ולפיה ההשקעה מוכרת לראשונה לפי העלות ומתאמת לאחר מכן בגין השינוי לאחר הרכישה בחלקו של המשקיע בנכסים נטו/הון של הישות המושקעת. העודף או הגירעון של המשקיע כולל את חלקו של המשקיע בעודף או בגירעון של הישות המושקעת.

תרשים 1: תמונת מצב לעניין דוחותיהן הכספיים של הישויות המוחזקות לשנת 2015



■ ישויות שדוחותיהן נכללו במאזן המדינה ל-31.12.15 ■ מזה: הישויות שדוחותיהן הכספיים מבוקרים

מקור הנתונים: המבוא והנספחים לדוחות הכספיים של הממשלה ל-31.12.15.

\* כאמור הדוחות של 43 תאגידים ציבוריים אינם נכללים בדוחות הכספיים של ממשלת ישראל ל-31.12.15. בחלק מאותם 43 תאגידים יש למדינה שליטה, ולכן יש לאחד את הדוחות הכספיים שלהם עם אלה של הממשלה.

\*\* הדוחות הכספיים המבוקרים הם ל-30.9.15.<sup>23</sup>

23 במקרה שבו הדוחות הכספיים של ישות נשלטת נערכים למועד דיווח שונה מזה של הישות השולטת, יש לבצע תיאומים בגין השפעתן של עסקאות משמעותיות או אירועים משמעותיים המתרחשים בין אותו מועד לבין המועד של הדוחות הכספיים של הישות השולטת. הפער בין מועד הדיווח של הישות הנשלטת לבין זה של הישות השולטת לא יעלה על שלושה חודשים.

מאחר שכ-51% מהדוחות הכספיים של הישויות המוחזקות שנכללו במאזן המדינה לשנת 2015 אינם מבוקרים<sup>24</sup>, ומאחר שנתונין הכספיים של חלק מן הישויות לא נכללו כלל בדוחות - המידע שבדוחות הכספיים של הממשלה לקוי וחסר ואינו משקף כראות את השקעות המדינה בישויות מוחזקות.

בתשובת החשבונאי הראשי צוין כי "כאשר בוחנים את הנפח הכספי של הישויות שאינן מבוקרות מכלל הישויות שנכללו בדוח הכספי<sup>[25]</sup>, נמצא כי רק 24% מסך הנכסים המוצגים בדוחות הכספיים של ממשלת ישראל<sup>[26]</sup> אינם מבוקרים". עוד צוין כי חלק משמעותי מתוך הדוחות שאינם מבוקרים הם: (א) דוחות מבוקרים לשנים קודמות ולא לשנת הדוח; (ב) חלק מנתונים אלו מבוקרים, אך בשל לוחות זמנים צפופים של איחוד הדוחות הכספיים עדיין לא נחתמו על-ידי הדירקטוריון (או גוף מקביל בישויות אחרות) ולכן הוגדרו כטייטה, בפועל בחלק מהטייטות אין שוני בין נתוני הטייטה שאוחדו לבין הנתונים המבוקרים. החשבונאי הראשי הוסיף כי "עיקר הדוחות הלא מבוקרים לשנת 2015 נובעים מחברות ממשלתיות ומעורבות".

היקף הנכסים שאינם מבוקרים (שהם 24% מסך הנכסים המוצגים בדוחות הכספיים המאוחדים של הממשלה כפי שעולה מתשובת אגף החשכ"ל) העומד על כ-128 מיליארד ש"ח הם סכום משמעותי ומהותי לקוראי הדוחות הכספיים.

## חוסר אחידות במדיניות חשבונאית באיחוד הדוחות הכספיים

בסעיף 49 לתקן 6 נקבע כי "דוחות כספיים מאוחדים יערכו תוך שימוש במדיניות חשבונאית<sup>[27]</sup> אחידה לגבי עסקאות ואירועים אחרים דומים בנסיבות דומות" (ההדגשה במקור). בסעיף 50 לתקן 6 נקבע כי "בעת עריכת הדוחות הכספיים המאוחדים, מבוצעים תיאומים נאותים לדוחות הכספיים של כל ישות הנכללת בישות הכלכלית אם היא משתמשת במדיניות חשבונאית שונה מזו שאומצה בדוחות הכספיים המאוחדים לגבי עסקאות ואירועים אחרים דומים בנסיבות דומות".

בהוראת תכ"ם בנושא עריכת דוחות כספיים מאוחדים נקבע כי בעריכת הדוחות הכספיים המאוחדים יישם החשב מדיניות חשבונאית אחידה, ככל האפשר, לגבי

24 כאשר בוחנים את כלל הישויות שנכללו בדוחות הכספיים, כ-40% מן הדוחות הכספיים שנכללו במאזן המדינה אינם מבוקרים.

25 הכוונה לישויות מוחזקות ולישויות ממשלתיות - משרדי ממשלה ויחידות סמך שדוחותיהם הכספיים נכללים בדוחות הכספיים של הממשלה סולו.

26 שיעור זה משקף סכום של כ-128 מיליארד ש"ח.

27 מדיניות חשבונאית היא מכלול העקרונות, הבסיסים, המוסכמות, הכללים והפרקטיקות המסוימים אשר מיושמים על ידי ישות בהכנת דוחות כספיים ובהצגתם.

עסקאות דומות ואירועים דומים בנסיבות דומות, ואם אין אחדות, ייתן החשב גילוי לכך בדוחות הכספיים.

הדוחות הכספיים של חברות ממשלתיות נערכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) או בהתאם לתקני דיווח כספי בין-לאומיים (IFRS), ואילו הדוחות הכספיים של הממשלה נערכים בהתאם לתקני חשבונאות ממשלתיים שמפרסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית, והמבוססים על תקני חשבונאות בין-לאומיים למגזר הציבורי (IPSAS)<sup>28</sup>.

למשל, סעיף ההתחייבויות בגין זכויות עובדים בדוחות הכספיים המאוחדים של הממשלה ל-31.12.15 כולל התחייבויות בגין פנסיה תקציבית, נטו, בסך של כ-655 מיליארד ש"ח. מביאור 18 לדוחות הכספיים המאוחדים עולה כי התחייבויות אלה מהוונות לפי וקטור ריביות של אגרות תלוש אפס (Zero Coupon)<sup>29</sup>, שהוא וקטור המבוסס על אגרות חוב ממשלתיות שחישבה החברה המצטטת<sup>30</sup> ליום 31.12.15, בהתאם לתקן חשבונאות בין-לאומי למגזר הציבורי (IPSAS25).

לעומת זאת, מהדוחות הכספיים השנתיים של חברות ממשלתיות עסקיות הנכללות בדוחות הכספיים המאוחדים של הממשלה<sup>31</sup> עולה כי בחברות אלה, המחויבות בגין הטבות לעובדים מהוונת לפי תשואות השוק על אגרות חוב קונצרניות באיכות גבוהה בהתאם לתקן חשבונאות בין-לאומי 19 (IAS19)<sup>32</sup> ועל פי עמדת הרשות לניירות ערך<sup>33</sup> (עמדה שאימצה רשות החברות הממשלתיות) ולפיה מתקיים בישראל שוק עמוק באגרות חוב קונצרניות צמודות מדד באיכות גבוהה שהמטבע שלהן הוא השקל.

מתברר, כי גילוי כאמור בדבר המדיניות של אותן חברות ממשלתיות עסקיות לא נכלל בדוחות הכספיים המאוחדים של הממשלה. עוד עולה, כי בביאור 2 לדוחות הכספיים המאוחדים של הממשלה צוין כי נתוני הישויות ששימשו לצורך איחוד הדוחות הכספיים מבוססים על הדוחות הכספיים של הישויות המאוחדות ל-31.12.15, וכי לצורך עריכת הדוחות הכספיים, בחלק מהמקרים, נלקחו נתוני הישויות המאוחדות כלשונם מהדוחות הכספיים של הישויות ללא התאמות הנדרשות למדיניות החשבונאית של הממשלה.

28 IPSAS - International Public Sector Accounting Standards

29 אגרות חוב נטולות קופונים.

30 חברה המפרסמת, בין היתר, ציטוטי שעורי ריביות להיוון.

31 ובהן: חברת החשמל לישראל בע"מ, מקורות חברת מים בע"מ, חברת נמל אשדוד בע"מ וחברת רכבת ישראל בע"מ.

32 על פי תקן חשבונאות בין-לאומי 19 (IAS19) - הטבות עובד, השיעור המשמש להיוון מחויבויות בגין הטבה לאחר סיום העסקה יקבע על ידי שימוש בתשואות שוק בסוף תקופת הדיווח על אגרות חוב קונצרניות באיכות גבוהה. במדינות שבהן אין שוק שבו מתקיימת סחירות גבוהה באגרות חוב כאלה, יש להשתמש בתשואות השוק (בסוף תקופת הדיווח) על אגרות חוב ממשלתיות. לפי התקן שיעור ההיוון משקף את ערך הזמן של הכסף, אך לא את הסיכון האקטוארי או סיכון ההשקעה. נוסף על כך שיעור ההיוון אינו משקף את סיכון האשראי הספציפי לישות, שבו נשאים הנחשים של הישות, וגם לא את הסיכון לכך שהתוצאה בפועל עשויה להיות שונה מהנחות אקטואריות.

33 ראו רשות ניירות ערך, **עמדת סגל חשבונאית מספר 21-1: קיומו של שוק עמוק באגרות חוב קונצרניות באיכות גבוהה בישראל** (נובמבר 2014).

בתשובת החשבונאי הראשי צוין כי "נכון לסוף שנת 2015, תקן חשבונאות בינלאומי למגזר הציבורי IPSAS1 החריג ישות עסקית מתחולת הוראות התקינה הבינלאומית למגזר הציבורי ולכן האיחוד של ישויות אלו בדוח המאוחד של ממשלת ישראל לא דרש ביצוע התאמות לתקינה הממשלתית, כנדרש בתקן חשבונאות ממשלתית מס' 6. באפריל 2016 פורסם על ידי ה-IPSASB<sup>[34]</sup> תיקון לפיו תבוטל ההחרגה של ישויות ממשלתיות עסקיות מתחולת התקינה הבינלאומית למגזר הציבורי וכן תבוטל הקביעה לפיה ישויות ממשלתיות עסקיות נדרשות ליישם IFRS. תיקון זה ייושם לראשונה בתקופות שנתיות שמתחילות ביום 1 בינואר 2018, מכאן על הגורמים השונים העוסקים בתחום הדיווח ברשות החברות להנחות את החברות הממשלתיות לדווח/לבצע התאמות לתקינה הממשלתית, על מנת שהחל משנת 2018 הישויות המאוחדות בדוח הכספי תהיינה בעלות מדיניות חשבונאית אחידה".

בסעיף 6 לתקן 356 נקבע כי "למרות שישויות ממשלתיות עסקיות אינן נדרשות לציית לתקן זה בדוחות הכספיים שלהן, הוראות תקן זה יחולו כאשר לישות ממשלתית שאינה ישות ממשלתית עסקית יש ישות נשלטת אחת או יותר, ישות בשליטה משותפת אחת או יותר וישות כלולה אחת או יותר שהינן ישויות ממשלתיות עסקיות. בנסיבות אלה, תקן זה ייושם באיחוד של ישויות ממשלתיות עסקיות בדוחות כספיים של הישות הכלכלית, ובטיפול חשבונאי בהשקעות בישויות ממשלתיות עסקיות בדוחות הכספיים הנפרדים של הישות השולטת, של המשתתף ושל המשקיע".

מאחר שההחרגה של ישות ממשלתית עסקית מתחולת הוראות התקינה הבין-לאומית למגזר הציבורי מתייחסת לדוחות הכספיים של אותה ישות עסקית, ולא לאיחודם בדוחות הכספיים של ישות ממשלתית השולטת בה, הרי שנדרש לבצע תיאומים נאותים לדוחות הכספיים של הישות הממשלתית העסקית לתקינה הממשלתית.

משרד מבקר המדינה מעיר לאגף החשכ"ל כי אם החליט שלא ליישם מדיניות חשבונאית אחידה לפי תקן 6 בגין הטבות לעובדים עליו לתת גילוי בדבר הבדלים במדיניות החשבונאית לגבי מחויבות בגין הטבות לעובדים בדוחות הכספיים המאוחדים של הממשלה ולפרט הבדלים אלה, כדי לתת לקוראי הדוחות הכספיים מידע כספי מלא ומהימן.

כמו כן לאור התיקון שיושם החל ביום 1.1.18, על אגף החשכ"ל להיערך על מנת שהדוחות של הישויות המאוחדים עם הדוח הכספי של הממשלה יהיו ערוכים לפי מדיניות חשבונאית אחידה, ובכלל זה בין היתר עליו לפעול מול רשות החברות כדי שתנחה את החברות הממשלתיות להיערך לתיקון כנדרש.

34. IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board

35. בהתאמה בסעיף 6 לתקן בין-לאומי למגזר הציבורי IPSAS6.



## הצגת נתוני הדוחות הכספיים המאוחדים של משרדי הממשלה

על פי תקן 6, מלבד דוחותיה הכספיים הנפרדים, נדרשת ישות שולטת להציג גם דוחות כספיים מאוחדים. כמו כן, בהוראת תכ"ם בנושא עריכת דוחות כספיים מאוחדים נקבע כי במסגרת הדוחות הכספיים של המשרד יציג החשב הן דוחות כספיים מאוחדים והן דוחות כספיים של המשרד בנפרד.

להצגת דוחות כספיים מאוחדים של משרדי הממשלה השונים, הכוללים ישויות<sup>36</sup> שלגביהן מתקיימים מבחני השליטה, נודעת חשיבות בכמה היבטים: (א) הצגת היקף הפעילות הנכון של משרדי הממשלה לקוראי הדוחות הכספיים; (ב) הגברת השליטה והפיקוח של המשרד הממשלתי על הישויות הנתונות לשליטתו - איחוד הדוחות הכספיים מאפשר הבנה טובה יותר של אופי פעילותן של ישויות אלה ושל דרך העבודה שלהן; (ג) פיתוח תפיסה כלכלית רחבה יותר בנוגע לישויות המוחזקות, ולפיה יש צורך לנתח מידע ניהולי בעניין הישויות הללו.

עוד נקבע בהוראת תכ"ם בנושא עריכת דוחות כספיים מאוחדים כי במסגרת הדוחות הכספיים הנפרדים של המשרד, יציג החשב את ההשקעות בישויות הנשלטות על בסיס שיטת השווי המאזני.

בדוח 65ג (2015)<sup>37</sup> העיר מבקר המדינה, כי אין אחידות בכל הנוגע לבניית דוחות כספיים מאוחדים והצגת הנתונים כפי שנקבע בתקני החשבונאות הממשלתית העוסקים בשליטה בגופים ובהשקעה בהם. היעדר האחידות התבטא בכך שמרבית משרדי הממשלה לא הציגו בדוחותיהם הכספיים לשנת 2013 את נתוני הדוחות הנפרדים ואת ההשקעות בשיטת השווי המאזני.

מסקירת הדוחות הכספיים של כמה ממשרדי הממשלה עולה, כי בניגוד להוראות תקן 6 והתכ"ם, למעט משרד הבריאות<sup>38</sup>, כל יתר המשרדים שלהם ישויות נשלטות - ובהם משרד החינוך; משרד התשתיות הלאומיות, האנרגיה והמים (להלן - משרד התשתיות); המשרד לביטחון פנים (להלן - המשרד לבט"פ) ומשרד התיירות עדיין אינם מציגים דוחות כספיים מאוחדים של משרדיהם<sup>39</sup> ואינם מציגים כלל את נתוני ההשקעות בישויות נשלטות על בסיס שיטת השווי המאזני. עוד נמצא כי משרד התחבורה והבטיחות בדרכים מציג רק דוחות כספיים מאוחדים של המשרד.

36 בין היתר חברות בנות, תאגידים ציבוריים ויחידות סמך.

37 ראו הערה 20.

38 משרד הבריאות מכין הן דוחות כספיים מאוחדים והן דוחות כספיים נפרדים ואף מציג בביאור לדוחות הכספיים נתונים נפרדים על פעילותה של כל אחת מן הישויות שבשליטתו ושאוחדו בדוח המאוחד.

39 ההשקעות באותן ישויות נשלטות שאינן מאוחדות בדוחות הכספיים של המשרדים מוצגות בדוחות הכספיים המאוחדים של ממשלת ישראל.

בדוחות הכספיים לשנת 2015 של משרד התיירות, צוין כי על פי תקן 6, על המשרד לאחד את כל הישגיות הנשלטות בדוחות כספיים מאוחדים. עם זאת צוין כי "הדוחות הכספיים של החברות המוחזקות"<sup>[40]</sup> לא אוחדו במסגרת הדוחות הכספיים של המשרד וזאת בהתאם להנחיית יחידת החשבונאות והדיווח בחשב הכללי".

בדוחות הכספיים לשנת 2015 של משרד התיירות צוין כי "משרד התיירות מוגדר על פי תקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 כישות שולטת בחברות ממשלתיות", וכי "על פי תקן חשבונאות 6, על המשרד לאחד את כל הישגיות הנשלטות בדוחות כספיים מאוחדים. בנוסף, על פי תקן חשבונאות 7, על משרד התיירות לטפל בכל ההשקעות הנ"ל בדוחות הכספיים של המשרד (לא במאוחד) לפי שיטת השווי המאזני". עוד צוין בדוחות האמורים כי עם זאת, "בהתאם להנחיית יחידת חשבונאות ודיווח בחשב הכללי, הדוחות הכספיים של החברות הנ"ל"<sup>[41]</sup> (חברות ממשלתיות של משרד קיימת שליטה בהן) לא אוחדו במסגרת הדוחות הכספיים של המשרד וכמו כן, המשרד לא רשם את ההשקעות בחברות הנ"ל בדוחותיו הכספיים על פי שיטת השווי המאזני".

מנכ"ל משרד התיירות מר שאול מרידור כתב למשרד מבקר המדינה בדצמבר 2016 כי "המשרד יבחן, בשיתוף יחידת חשבונאות ודיווח בחשב"ל את הצורך באיחוד הישגיות בהתאם להוראת התכ"ם והתקן".

מנכ"ל משרד התיירות מר אמיר הלוי כתב למשרד מבקר המדינה בדצמבר 2016 כי איחוד הדוחות אינו אפשרי כיום במסגרת מצבת כוח האדם הנוכחית בחשבות, וכי המשרד פועל להגדלת מצבת כוח האדם בחשבות.

החשבונאי הראשי ציין בתשובתו כי "יש לבחון כל מקרה לגופו, שכן סעיף 16 לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 6 מפרט מקרים בהם ישויות מאוחדות אינן נדרשות להציג דוח כספי מאוחד, לא מן הנמנע שחלק ממשרדי הממשלה אינם מחויבים להציג דוח מאוחד בהתאם לסעיף זה". המשרד לבט"פ בתשובתו למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2016 ענה באופן דומה. עוד צוין בתשובת החשבונאי הראשי כי "הדוח הכספי של ממשלת ישראל מציג תמונה רחבה - לפי תחומי פעילויות מרכזיים הבאים לשקף קבוצות איחוד - שכוללות חברות ממשלתיות ותאגידים סטטוטוריים יחד עם משרדי הממשלה הרלוונטיים לתחום הפעילות".

40 עם הישגיות המוחזקות של המשרד נמנות החברות הללו: מקורות חברת המים בע"מ, חברת החשמל לישראל בע"מ, חקר ימים ואגמים לישראל בע"מ, נתיבי הגז הטבעי לישראל בע"מ, המכון הגיאופיסי לישראל ותשתיות נפט ואנרגיה בע"מ.

41 חברות ממשלתיות ובהן החברה הממשלתית לתיירות (חמ"ת) בע"מ, החברה לפיתוח עכו העתיקה בע"מ, החברה להגנת ים המלח בע"מ, החברה לפיתוח חוף אילת (חפח"א) בע"מ ומלון תדמור - ביה"ס המרכזי למלונאות בע"מ.



חוסר האחידות  
ביישום תקני  
החשבונאות  
הממשלתית העוסקים  
בשליטה בישויות  
ובהשקעה בהן אינו  
תקין

---

כיוון שהצגת הנתונים הכספיים על פי מגזרים<sup>42</sup> עדיין אינה מיושמת במלואה כפי שנדרש בתקינה החשבונאית הממשלתית, אי-איחודם של הדוחות הכספיים של הישויות הנשלטות על ידי משרדי הממשלה משליך על מאפייני ההצגה הקיימים בדוחות הכספיים המאוחדים ועל יכולתו של הציבור לקבל מידע על הפעילות הכספית המלאה המתבצעת בכל תחום. לדעת משרד מבקר המדינה, חוסר האחידות ביישום תקני החשבונאות הממשלתית העוסקים בשליטה בישויות ובהשקעה בהן - בכל הנוגע לבניית הדוחות הכספיים המאוחדים ולהצגת הנתונים על ידי משרדי הממשלה השונים - אינו תקין. על החשבונאי הראשי לסיים בהקדם את בחינת הצורך באיחוד כזה ולקבוע קריטריונים ברורים בעניין האופן הראוי ליישום התקינה הראויה בכל משרד.

בתשובת החשבונאי הראשי צוין כי "אנו מקבלים את הערת המבקר בנוגע לסיום הבחינה וההצגה של התאגידיים במשרדים, יחד עם זאת על מנת שההצגה לציבור תהיה נאותה ואמינה עלינו להשלים מספר תהליכים של בניית תשתיות ושבמסגרת כוח האדם המצומצם ביותר העוסק בתחום החשבונאות בממשלה יהיה ניתן לקדם את המלאכה".

42 תקן חשבונאות ממשלתי מס' 18 - דיווח מגזרי, קובע כי מגזר הוא "פעילות ניתנת להבחנה או קבוצת פעילויות ניתנות להבחנה של ישות, שלגביהן יהיה זה נאות לתת דיווח נפרד בדבר מידע כספי, על מנת להעריך את ביצועי העבר של הישות בהשגת מטרותיה ולקבל החלטות לגבי ההקצאה העתידית של המשאבים".

## הדוחות הכספיים של חברות ממשלתיות ושל חברות מעורבות

לכ-45% מבין  
החברות הממשלתיות  
שדוחותיהן הכספיים  
נכללו בדוחות  
הכספיים של  
הממשלה ל-31.12.15  
לא היו דוחות כספיים  
מבוקרים לשנת 2015

תפקידיה של רשות החברות כפי שהוגדרו בסעיף 54 לחוק החברות הממשלתיות הם, בין היתר, לבדוק את הדוחות הכספיים שמגישות החברות הממשלתיות ואת החומר שעליו הם מבוססים, ולהעיר להן ולשרים את הערותיה על הדוחות; לעקוב ברציפות אחר הפעילות של החברות הממשלתיות, הגשמת מטרותיה, מהלך עסקיה ומצבה הכספי; לייעץ ולסייע לחברות ממשלתיות בניהול עסקיהן; לטפל ולסייע בהקמתן ובפירוקן של חברות ממשלתיות ובמכירת מניותיהן; לעקוב אחר מילוי המלצותיו של מבקר המדינה הנוגעות לחברות הממשלתיות ולסייע למילויין.

## טיפול רשות החברות בדוחות הכספיים של חברות ממשלתיות

על פי חוזר רשות החברות בעניין דוחות כספיים<sup>43</sup>, על חברות ממשלתיות להגיש לרשות דוחות כספיים שנתיים מבוקרים ומאושרים בידי רואה חשבון חיצוני עד ליום 31 במרץ של השנה העוקבת לשנת הדיווח.

על פי חוק החברות הממשלתיות, אם חברה ממשלתית לא הגישה דוחות כספיים או הגישה דוחות כספיים שלא במלואם, רשאית רשות החברות, בהודעה לחברה, להעביר מכהונתם את יושב ראש הדירקטוריון וכל דירקטור שלא נקט את כל האמצעים הראויים כדי למנוע את המצב האמור. לגבי המנהל הכללי - הממשלה או רשות החברות רשאיות להעבירו מכהונתו<sup>44</sup>.

לפי נתוני רשות החברות ב-31.12.15 הסתכמו הנכסים של החברות הממשלתיות בכ-185.7 מיליארד ש"ח, ההתחייבויות הסתכמו בכ-141 מיליארד ש"ח, ההכנסות הסתכמו בכ-67 מיליארדי ש"ח והרווח הנקי הסתכם בכ-1.2 מיליארד ש"ח<sup>45</sup>.

כאמור בתרשים 1 - לכ-45% מבין החברות הממשלתיות שדוחותיהן הכספיים נכללו בדוחות הכספיים של הממשלה ל-31.12.15 (31 מ-69)<sup>46</sup> לא היו דוחות כספיים מבוקרים לשנת 2015. ברשימת חברות אלה נכללות גם 4 חברות ממשלתיות

43 חוזר רשות החברות הממשלתיות 2013-5-1, "חשבונאות וכספים - דוחות כספיים 2013-5-1" (ספטמבר 2013).

44 ראו גם מבקר המדינה, **דוח שנתי 63א** (2012) בפרק "רשות החברות הממשלתיות - סדרי הפיקוח והבקרה של הרשות" עמ' 43-82.

45 ראו רשות החברות הממשלתיות, "**דין וחשבון על החברות הממשלתיות לשנת 2015**" (פורסם ביוני 2016).

46 לפי המבוא לדוחות הכספיים ל-31.12.15, בפרק "החברות הממשלתיות" בדוחות הכספיים נכללו הדוחות של 69 חברות ממשלתיות. ראו תרשים 1 לעיל.

מובילות ומשמעותיות: חברת נת"ע - נתיבי תחבורה עירוניים להסעת המונים בע"מ (להלן - חברת נת"ע), חברת נמלי ישראל - פיתוח ונכסים בע"מ (להלן - חברת נמלי ישראל), חברת נמל חיפה בע"מ והתעשייה הצבאית לישראל בע"מ<sup>47</sup> (להלן - תעש) להן לא היו כלל דוחות מבוקרים ל-31.12.15.

מתשובת חברת נת"ע למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2016 עולה בין היתר כי הדיונים באישור דוחות 2015 נמשכו גם לאחר 31.3.16.

מתשובת חברת נמלי ישראל למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2016 עולה בין היתר כי נוכח הקפאת תהליך המינוי של ראוי חשבון בחברות הממשלתיות אין לחברה אפשרות להביא לאישור האסיפה הכללית את מינוי של רואה החשבון המבקר לצורך השלמת דוחותיה הכספיים של החברה.

מתשובת חברת נמל חיפה למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2016 עולה בין היתר כי הסיבה היחידה לאי-אישורים ואי-הגשתם של הדוחות הכספיים לגורמים הרלוונטיים הייתה כי החל מחודש יוני 2015 לא התקיימו דיוני דירקטוריון החברה וועדותיו בשל היעדר מניין חוקי (להלן - קוורום) בדירקטוריון החברה.

מתשובת תעש למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2016 עולה בין היתר כי עקב הליך ההפרטה שהחברה עברה נוצרו נסיבות ייחודיות, הכוללות עיכוב שנוצר עקב חילופי נשאי משרה הנחוצים לשם אישור הדוחות, שבגללן לא יכלה החברה להגיש את דוחותיה הכספיים במועד שנקבע בחוק.

רשות החברות כתבה למשרד מבקר המדינה באוגוסט 2016 כי הסיבות הנפוצות לאי-הגשת דוחות כספיים חתומים ומבוקרים הן אלה: חוסר במספר הדירקטורים הנדרש לקוורום לצורך קיום ישיבת דירקטוריון, היעדר פעילות באותן חברות, חברות חדשות שהוקמו וטרם החלו לפעול או חברות בתהליך סגירה.

בתשובת מנהל רשות החברות, מר אורי יוגב, למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2016 (להלן - תשובת רשות החברות) צוין, כי "קיים שיפור ניכר בהגשת הדוחות הכספיים על ידי החברות הממשלתיות ורובן המוחלט של החברות מאשרות דוחות כספיים בהתאם למועדים הקבועים בחוזרי הרשות. בהתחשב במהותיות הנתונים הכספיים המשמשים להכנת הדוח הכספי השנתי של המדינה, למעלה מ-92% מההיקף הכספי של החברות הממשלתיות (נכסים והכנסות) מבוסס על דוחות מבוקרים". עוד צוין כי "בכל החברות בהן היה קוורום חסר של הדירקטוריון (10 חברות) פעלה הרשות באופן מאומץ ביותר בכדי לקדם מינוי דירקטורים בכל אותן החברות על מנת לאפשר את התנהלותן התקינה, ובין היתר, אישורי הדוחות הכספיים של החברה. פעילות זו כללה מגוון צעדים וביניהם פגישות שנערכו עם לשכות השרים הרלוונטיים, וכן תזכורות בע"פ ובכתב ומיילים בנושא על מנת לקדם את הנושא".

כבר בדוח 60ב (2010) העיר מבקר המדינה, כי על רשות החברות לפעול ביתר שאת, באמצעים העומדים לרשותה, כדי להביא לידי כך שהחברות הממשלתיות יגישו את דוחותיהן הכספיים המבוקרים לפני מועד פרסומם של הדוחות הכספיים של הממשלה.

47 בעקבות החלטת מספר מח/1 של ועדת שרים לענייני הפרטה מיום 22.11.15 שונה שם החברה לנצר השרון בע"מ.

הדוחות הכספיים המבוקרים הם כלי חשוב למעקב אחר פעילות החברות ולבקרה ופיקוח עליהן. נוכח העובדה כי חלק מן הדוחות הכספיים של החברות הממשלתיות לא הוגשו במועד שנקבע, הנתונים הנכללים בגינם במאזן המדינה לשנת 2015 אינם מבוקרים, והמידע המוצג בו על השקעות המדינה בחברות ממשלתיות הוא חלקי.

בתשובת רשות החברות צוין כי "הרשות, כגוף פיקוח מנהלי, פועלת בכל האמצעים הסבירים בכדי לתת מענה מבעוד מועד ביחס לחברות העלולות לחרוג מהמועד הקבוע בחוזרים וכן בכדי לגרום לחברות לדון ולאשר את הדוחות הכספיים במועד". עוד צוין כי "הרשות פועלת ותמשיך לפעול בכל האמצעים הסבירים העומדים לרשותה. לעיתים ישנם קשיים אובייקטיביים כתוצאה מגורמים אקסוגניים שאינם נמצאים בשליטת החברה ולעיתים רבות גם לא בשליטת הרשות, כך שלמרות מאמצי הרשות עדיין ישנם מצבים (בלתי רצויים) בהם חברות ממשלתיות מנועות מאישור וחתימה על דוחות כספיים".

אין להסכים עם אי-הגשת דוחות מבוקרים במועד שנקבע, ובוודאי בכל הנוגע לדוחותיהם של חברות בעלות היקף פעילות משמעותי. על רשות החברות להמשיך לנקוט את כל האמצעים החוקיים העומדים לרשותה כדי להביא לכך שהחברות הממשלתיות, ובפרט המשמעותיות שבהן, יגישו את הדוחות הכספיים המבוקרים לפני מועד פרסומם של הדוחות הכספיים של הממשלה.

## טיפול רשות החברות בדוחות הכספיים של חברות מעורבות<sup>48</sup>

על חברות מעורבות חלות רק חלק מהוראות חוק החברות הממשלתיות. לפי הוראות החוק, רשות החברות רשאית לבקש מידע מחברה מעורבת שיותר מרבע כוח ההצבעה באספה הכללית או הזכות למנות יותר מרבע ממספר הדירקטורים שלה הם בידי המדינה, רשאית לעיין ברשומות ובמסמכים של חברה זו ורשאית לדרוש מדירקטור מטעם המדינה בחברה מעורבת מידע וחומר בענייני החברה. נוסף על כך, רשות החברות תבדוק כל מידע וחומר שקיבלה על חברה מעורבת ותעיר את הערותיה לשרים ולדירקטור מטעם המדינה. כמו כן, בשנת 2008 תוקן החוק, ונקבע בו שחברה מעורבת<sup>49</sup> חייבת להזמין את נציג הרשות לישיבות הדירקטוריון וועדותיו<sup>50</sup>.

48 חברה מעורבת היא ישות בשליטה משותפת או ישות כלולה כהגדרתן בתקני החשבונאות.

49 חברה מעורבת שמחצית מכוח ההצבעה באספותיה הכלליות או הזכות למנות מחצית ממספר הדירקטורים בה הם בידי המדינה, לבדה או יחד עם חברה ממשלתית או חברה בת ממשלתית.

50 ראו גם הערה 44.

ל-80% מן החברות  
המעורבות שדוחותיהן  
הכספיים נכללו  
בדוחות הכספיים של  
הממשלה ל-31.12.15  
לא היו דוחות כספיים  
מבוקרים לשנת 2015

נמצא כי ל-80% מן החברות המעורבות שדוחותיהן הכספיים נכללו בדוחות הכספיים של הממשלה ל-31.12.15 (12 מתוך 15)<sup>51</sup> לא היו דוחות כספיים מבוקרים לשנת 2015.

בתשובת רשות החברות צוין כי פעילותה ביחס לחברות המעורבות, כפי שנעשה אל מול כלל החברות הממשלתיות, הביאה לכך שמרבית החברות המעורבות אישרו והגישו דוחות כספיים עד לסוף יולי 2016 - שיפור משמעותי ביותר לעומת המצב ששרר בעבר. עוד צוין כי "כיום החברות המעורבות שנתרו בידי המדינה מהוות נתח זניח יחסית מהיקף הנכסים וההכנסות של חברות המוחזקות על ידי המדינה ובהתאם לכך מתאימה עצמה הרשות לסביבה המשתנה".

כבר בדוח 60ב (2010) העיר מבקר המדינה כי על אגף החשכ"ל ורשות החברות לפעול בכל האמצעים העומדים לרשותם כלפי החברות המעורבות, כדי לקבל את דוחותיהן הכספיים המבוקרים לפני מועד פרסום הדוחות הכספיים של הממשלה, וכי מן הראוי שרשות החברות תשקול ליזום שינויי חקיקה שיאפשרו לה לדרוש מן החברות המעורבות ולאכוף עליהן להגיש את דוחותיהן הכספיים המבוקרים במועד.

בדוח 63א (2012)<sup>52</sup> צוין שרשות החברות כתבה למשרד מבקר המדינה כי הנהלת הרשות התכנסה באפריל 2012 והחליטה כי צוות, שהתבקש כשנה קודם לכן לבחון את המדיניות בנושא מעורבות הרשות ופיקוחה על החברות המעורבות, יבצע בדיקה של הכלים הקיימים בדין הכללי וכן יבדוק אם יש מקום לאימוצם של כלים נוספים, לרבות תיקוני חקיקה ככל שידרש.

בתשובת רשות החברות על ממצאי הביקורת הנוכחית צוין כי "בהמשך להחלטת הרשות בנושא, צוות רשותי דן בסוגיה של מעורבות הרשות בחברות המעורבות והחל בבדיקת הנושא, אולם טרם התקבלו על ידי הרשות החלטות המורות על שינוי במצב החקיקתי הקיים ביחס לחברות מעורבות, מתוך הצורך להתמקד בהצעות לשינויי חקיקה ביחס לחברות ממשלתיות, עליהם עומלת הרשות".

על אגף החשכ"ל ורשות החברות להמשיך לפעול ביתר נחישות ולנקוט את כל האמצעים העומדים לרשותם כדי שהדוחות הכספיים של החברות המעורבות הנכללים בדוחות הכספיים של הממשלה יהיו מבוקרים, ובכלל זה עליהם לשקול ליזום שינויי חקיקה שיאפשרו לדרוש מן החברות המעורבות ולאכוף עליהן להגיש את דוחותיהן הכספיים המבוקרים במועד.

51 לפי המבוא לדוחות הכספיים ל-31.12.15 בפרק "חברות ממשלתיות" בדוחות הכספיים נכללו 15 חברות בשליטה משותפת וחברות כלולות (ראו תרשים 1 בפרק "היקף ההשקעות בישויות מוחזקות המוצגות במאזן המדינה").

52 ראו הערה 44.

## התאגידים הציבוריים

  
 מן הראוי שמשרד  
 המשפטים ומשרד  
 האוצר יפעלו ליזרוז  
 ההסדרה הכוללת של  
 פעילות התאגידים  
 הציבוריים ושל  
 הפיקוח והבקרה  
 עליהם

יותר מ-60 תאגידים ציבוריים בישראל ממלאים תפקידים בעלי אופי ציבורי ופועלים למען אינטרס הציבור שלא לשם השאת רווחים. כל תאגיד ציבורי הוקם בחוק מיוחד או בחיקוק מיוחד (להלן - החוק המקים) ופועל על פי הסדרים מיוחדים שנקבעו בחוק המקים. התאגידים הציבוריים הם חלק מן המגזר הציבורי, אולם הם בעלי אישיות משפטית נפרדת מזו של המדינה, והדבר מאפשר להם לפעול בגמישות ניהולית ובעצמאות רבה יחסית.

החוק המקים תאגיד ציבורי מפרט את טיבם של התפקידים המוטלים על התאגיד ולעתים מעניק לו סמכויות שלטוניות מסוימות לשם מילויים. מגוון התפקידים המוטלים על התאגידים הציבוריים הוא רחב. יש תאגידים שלתפקידיהם אופי ציבורי יותר (כמו המוסד לביטוח לאומי); תאגידים מסוימים ממלאים תפקידי פיקוח (כמו בנק ישראל או רשות ניירות ערך); ויש תאגידים הממלאים תפקידים הקרובים יותר באופיים לפעילות של סקטור העסקי (כמו רשות הספנות והנמלים או רשות שדות התעופה בישראל).

כבר בדוח ביקורת על התאגידים הציבוריים שפורסם בשנת 1995<sup>53</sup> המליץ מבקר המדינה, בין היתר, לשקול הסדר לכלל התאגידים הציבוריים, מתוך התאמה לסוגיהם, לאפיון של קבוצות בתוכם ולהבדלים ביניהם - ובו ייקבעו המסגרת לפעולותיהם, התפיסה, כללי הדיווח הראויים ודרכי הפיקוח והבקרה עליהם.

"דוח המועצה לתאגידים ציבוריים" שהגישה המועצה<sup>54</sup> למשרד המשפטים ביוני 2003 הצביע על חוסר האחידות בחקיקה וכן על נושאים רבים המצריכים הסדרה רוחבית, הנוגעים בין היתר להסדרת ניהול התאגידים הציבוריים ולמנגנוני פיקוח ובקרה שיש לקבוע. בדוח הוצע לקבוע חוק מסגרת לתאגידים הציבוריים, שיכלול הסדרים במגוון נושאים ועיקרם הוראות ממשל תאגידי מתאימות, וכן הוראות שיבטיחו פיקוח ובקרה על ניהול התאגידים. לשם כך הוצע בדוח להקים רשות תאגידים ציבוריים, שתהיה חלק מרשות החברות הממשלתיות, אשר תפקידה יהיה לקיים את הפיקוח והבקרה על התאגידים באופן מקצועי, רציף ושיטתי, אולם בלי לפגוע בעצמאותם מעבר לנדרש.

בדוח 60ב (2010) העיר מבקר המדינה כי כדי לקדם את הדיווח על התאגידים הציבוריים בדוחות הכספיים של הממשלה, מן הראוי שמשרד האוצר יזרוז את יישום כללי הדיווח הכספי על ידי התאגידים הציבוריים וידרוש מהם להגיש לו דוחות כספיים ולמנות רואי חשבון מבקרים, וכי מן הראוי שמשרד המשפטים ומשרד האוצר יפעלו ליזרוז ההסדרה הכוללת של פעילות התאגידים הציבוריים ושל הפיקוח והבקרה עליהם.

53 ראו מבקר המדינה, **דוח ביקורת על תאגידים סטטוטוריים** (1995). מבקר המדינה חזר והעיר על כך גם **דוח שנתי 57ב** (2006), בפרק "היעדר הסדר מקיף בדבר סדרי ניהולם של תאגידים סטטוטוריים", עמ' 279-286.

54 המועצה לתאגידים ציבוריים - מועצה שהקים ב-1992 שר המשפטים אז, מן דן מרידור, ושאחד מתפקידיה היה להתוות קווי מדיניות לדרכי ניהולם ופעולתם של תאגידים ציבוריים.



ביולי 2011 הפיצו רשות החברות ומחלקת ייעוץ וחקיקה (כלכלי-פיסקלי) במשרד המשפטים טרום-תזכיר של חוק התאגידים הציבוריים, התשע"א-2011, ובינואר 2013 הופץ תזכיר חוק התאגידים הציבוריים, התשע"ג-2013. בינואר 2014 עלתה טיוטת החוק לסדר יום של ועדת שרים לחקיקה אך ירדה מסדר היום בשל מחלוקות.

במבוא לתזכיר צוין כי לחוק המוצע שני אדנים מרכזיים: האחד - קביעת כללי ממשל תאגידי לתאגידים הציבוריים, והאחר - חיזוק והסדרה של כלי הפיקוח על פעילותם של התאגידים הציבוריים והגברת השקיפות והדיווחיות (accountability) בניהולם, לרבות דיווח ובקרה חשבונאיים. לצורך כך, מוצע להקים בחוק רשות תאגידים ציבוריים שתהיה חלק מרשות החברות הממשלתיות. בין ההסדרים המרכזיים המוצעים בתזכיר החוק - החובה למנות רואה חשבון מבקר והחובה לערוך דוחות כספיים מאושרים וחתומים בידי מועצת התאגיד הציבורי ולהגישם לרשות החברות הממשלתיות והתאגידים הציבוריים, לשר הממונה על התאגיד ולשר האוצר.

כאמור, מתרשים 1 עולה כי מבין הדוחות של 22 התאגידים הציבוריים שנכללו בדוחות הכספיים של הממשלה ל-31.12.15, רק 14 (כ-64%) היו דוחות כספיים מבוקרים לשנת 2015<sup>55</sup>. כמו כן קיימים עוד 43 תאגידים ציבוריים, שבחלקם יש לממשלה שליטה על פי מבחני השליטה שיישם החשבונאי הראשי, אך לא התקבלו מהם כלל דוחות כספיים. לו הוסדרה חובת עריכת דוחות כספיים כפי שמוצע בתזכיר החוק, אזי קבלת דוחות כספיים מבוקרים של התאגידים הציבוריים לפני מועד פרסומם של הדוחות הכספיים של הממשלה הייתה מתאפשרת ביתר קלות.

בתשובת החשבונאי הראשי צוין: "אנו רואים חשיבות רבה בהסדרה כוללת של פעילות התאגידים בתחום החקיקה, כולל התייחסות לתחום החשבונאות והדיווח במסמכי התאגידים". עוד צוין כי "עד שתהיה רגולציה מתאימה לעניין התאגידים, מועד הגשת הדיווח הכספי וסוג התקינה הרלבנטית, אנו מניחים שבדוח המאוחד יוצגו גם נתונים המבוססים על טיוטת דוחות או דוחות מבוקרים לתקופות קודמות". עוד צוין בתשובתו כי "תאגידים סטטוטוריים שמאוחדים בדוחות הכספיים מעבירים לחשכ"ל את דוחותיהם הכספיים, ולגבי תאגידים נשלטים אנו נפעל לקבלת דוחות כספיים מהם, כאשר יאוחדו".

בתשובת משרד המשפטים למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2016 צוין כי "קידום הצעת חוק התאגידים הציבוריים נבחן ביחס לכל הצעות החוק עליהן שוקד משרד המשפטים, בתחום הכלכלי ובכלל. בשים לב למשאבי החקיקה הקיימים, ונוכח הצורך ביצירת סדרי עדיפויות בכל הקשור בקידום הצעות חוק ממשלתיות, הוחלט שלא לכלול את העיסוק בהצעת חוק התאגידים הציבוריים במסגרת תכנית העבודה לשנת 2017".

נמצא כי אף שחלפו יותר מ-13 שנים מאז הוגש דוח המועצה לתאגידים ציבוריים ועל אף הערות של מבקר המדינה בדוחות קודמים, הנהלת משרד המשפטים והנהלת משרד האוצר טרם פעלו לקדם הסדרה כוללת של פעילות התאגידים הציבוריים ושל הפיקוח והבקרה עליהם. על הנהלת משרד המשפטים והנהלת משרד האוצר לסיים בהקדם את תהליך ההסדרה ולקבוע מנגנון הסדרה ראוי שיכלול כלי פיקוח ובקרה על פעילותם של כלל התאגידים הציבוריים שמחזיקה המדינה והגברת השקיפות והדיווחיות במסגרת ניהולם.

על אגף החשכ"ל לנקוט את כל האמצעים העומדים לרשותו כדי לקבל דוחות כספיים מבוקרים לשנת הדוח מתאגידים ציבוריים שיש לממשלה שליטה בהם על פי מבחני השליטה שיישם החשבונאי הראשי.

## סיכום

הדוחות הכספיים של הממשלה אמורים לספק תמונה רחבה על פעילותה, על נכסיה ועל התחייבויותיה, והם הכלי המרכזי המאפשר שקיפות וגילוי נאות בכל הנוגע לפעילות הכספית של משרדי הממשלה והישויות שהיא מחזיקה בהן. מטרת הדוחות הכספיים של הממשלה היא לספק את המידע השימושי הנדרש לקבלת החלטות בנוגע להקצאת המשאבים, ולהראות כיצד נושאת הממשלה במחויבות הציבורית (accountability) בנוגע למשאבים שהופקדו בידיה. כדי להשיג מטרת אלו על הדוחות הכספיים של הממשלה להיות מלאים, מהימנים ומבוקרים.

ממצאי דוח זה מעלים כי כ-51% מהדוחות הכספיים של הישויות המוחזקות שנכללו במאזן המדינה לשנת 2015 אינם מבוקרים, וכי הנתונים הכספיים של חלק ניכר מן התאגידים הציבוריים לא נכללו כלל בדוחות. כיוון שהמידע על הישויות המוחזקות הוא מהותי לדוח, המידע שבדוחות הכספיים של הממשלה בדבר השקעות בישויות מוחזקות לקוי וחסר ואינו משקף כראות את השקעות המדינה בישויות מוחזקות לשנת 2015. עוד נמצא כי עדיין יש אי-אחידות בהצגת הדוחות הכספיים המאוחדים של משרדי הממשלה.

כדי להשיג את מטרת הדיווח הכספי על אגף החשב"ל להמשיך לפעול לשיפור איכות הנתונים הכספיים שעליהם מתבססים הדוחות הכספיים המאוחדים, ובכלל זה לפעול לאיחוד נתוני יתר התאגידים הציבוריים החסרים, אם יתברר כי קיימת בהם שליטה. כן עליו לפעול לכך שכלל הדוחות הכספיים של הישויות המוחזקות הכלולות בדוחות הכספיים של הממשלה יהיו מבוקרים לתאריך המאזן. כמו כן, על הנהלת משרד המשפטים והנהלת משרד האוצר לסיים בהקדם את תהליך ההסדרה הכולל של פעילות התאגידים הציבוריים ושל הפיקוח והבקרה עליהם.

