

המקרים, שבהם ההעברה על אחד מפרטי סעיף משנה מתאזנת על ידי מיעוט הוצאות בפרט אחר, של אותו סעיף משנה. הפירוט לפי פרטים אמנם ניתן בדין וחשבון הכולל של האוצר על הכנסות והוצאות המדינה המוגש למבקר המדינה, אולם כיון שדו"ח זה אינו מתפרסם ברשומות, יש לשקול אם פיקוח פרלמנטרי תקציבי אינו דורש את פרסום ההוצאות לפי פרטי התקציב – דבר הנהוג בארצות אחרות.

חשיבות רבה נודעת לדינים וחשבוניות השוטפים, שיש להגיש לכנסת ולוועדת הכספים. לפיכך דרוש היה לקבוע, אילו דו"חות יוגשו, באילו תקופות, ומה יהא מבנה הדו"חות והנספחים, שיש לצרף אליהם (ראה המאמר על "מקדמות והתחייבויות" עמ' 42).

ב. אחד מהיסודות החשובים של הנהלת החשבונות הוא הגדרה ברורה של המושגים "הכנסה" ו"הוצאה". יש להגדיר אפוא בצורה שאינה משתמעת לשתי פנים, מה הם התקבולים, שצריך לרשום בחשבונות המדינה כהכנסות, ובאיזה שלב יש לרשום אותם: למשל, אם מותר לרשום כהכנסה סכומים, שעוד לא נתקבלו במזומנים, אולם נתקבלו לגביהם התחייבויות או ערבויות. כמו כן מן הצורך לקבוע, מה יש לרשום כהוצאה; כל זמן שאינן קיימות חוראות ברורות בעניין זה, מן האפשר, שתשלום המהווה לפי מהותו הוצאה לא יירשם כהוצאה.

מלבד זה ייקבע, באילו מקרים יש לרשום תקבול כפקדון ולא כהכנסה, ובאילו מקרים אין לרשום תקבול כפקדון.

ג. מן הצורך לאסור קיזוז (set off) של הכנסות והוצאות, להוציא מקרים שבהם החוק מתיר זאת במפורש. כן דרושה הטלת איסור מוחלט על משרדים להשתמש בהכנסות, שהם מקבלים, לשם כיסוי הוצאותיהם התקציביות – ובוודאי לא לשם הגדלת הוצאותיהם מעל לתקציב.

ד. יש לקבוע במפורש את תוכן המאזן ומבנהו, שעל האוצר לערוך ולפרסמו, מאחר שעד עכשיו מורה רק חוק מבקר המדינה, שעל משרד האוצר להמציא למבקר המדינה מאזן זכויותיה והתחייבויותיה של המדינה (ראה עמ' 49).

## 11. בעיות תקציב – ניתוח תקציבים

בשנת 1955 הוחל במשרד מבקר המדינה בפעולה חדשה: ניתוח שיטתי של תקציבים.

### 1. הצורך בניתוח תקציבים

א. מבקר המדינה רואה חובה לעצמו לספק לחברי הכנסת, לפי מיטב אפשרויותיו, חומר העשוי לעזור להם במילוי תפקידיהם, שאחד החשובים בהם הוא הדיון על הצעת התקציב וההחלטה עליה. ועדת הכספים של הכנסת פנתה אף היא אל מבקר המדינה במשאלה לקבל חומר מסוים, שבו תסתייע בדיוניה על התקציב, דהיינו תוצאות של בדיקות, שאפשר לבסס עליהן הצעות קימוצים בהוצאות מניהל (ראה דו"ח שנתי מס' 5, עמ' 35).

ב. דרך ישירה ומועילה להכנת חומר, העשוי לסייע לחברי הכנסת ובמיוחד לחברי ועדת הכספים בדיוניהם על הצעות תקציב, היא ניתוח תקציבים. ניתוח התקציבים גם משלים ומעמיק את התוצאות של עבודת הביקורת השוטפת.

נגמט ניתוח התקציב היא כפולה: לתת תמונה על גודל סכום הכספים, שנועדו לכל אחד מהתפקידים העיקריים – דבר שאינו משתקף בתקציב בצורתו הנוכחית – ונוסף על זה לאמוד את מידת הצדקתם של הסכומים המוקציבים. למטרה הראשונה משמש ריכוז ההוצאות המיועדות

לביצוע תפקיד מסוים והמפוזרות כעת במספר גדול של פרטים; על ידי ריכוז זה מן האפשר להראות ביתר הבלטה את סך הכול של ההקצבות המוקדשות למילוי תפקיד מסוים. מצד אחר משמש הניתוח לבדיקה, אם סך הכול של הסכומים, המוצעים כהקצבות למילוי תפקיד מסוים, מוצדק או אם אפשר להקטינו. ניתוח התקציב מבליט אפוא את התפקידים השונים המתמלאים באמצעות הקצבות התקציב ומספק את החומר להשוואת הסכומים המוצעים לתפקידים השונים. באופן כזה מסייע ניתוח התקציב להכנת ההחלטה, אם לאשר את הסכומים המוקצבים לתפקיד מסוים, או להקטיןם או אולי להגדילם על חשבון תפקיד אחר.

בעת ניתוח תקציב בודקים את ההוצאות המוצעות הן על יסוד השוואה להוצאות, שנעשו בשנים קודמות, והן על יסוד מכלול הנסיון, שנרכש בהערכת הוצאות. ניתוח מעין זה-והתיאור ההקצבות במרוכז לפי התפקיד – עשוי גם לסלול את הדרך להכנת תקציב לפי פעולות ותפקידים, שמבקר המדינה הציג כמטרה סופית במסגרת הריפורמה של התקציב, (ראה דו"ח שנתי מס' 4, עמ' 46, ודו"ח שנתי מס' 5, עמ' 64).

## 2. צעדים לקראת הנהגת ניתוח התקציבים

א. כבר בשנת 1954, בעת ביקורו בארצות הברית, נוכח לדעת המנהל הכללי של משרד מבקר המדינה, כי קיימת במדינת קליפורניה שיטה מועילה של ניתוח תקציבים, שתוצאותיו נמסרות לפרלמנט של המדינה. בשנת 1955 ביקר מבקר המדינה בסאקראמנטו, בירתה של מדינת קלי-פורניה כדי לעמוד מקרוב על השיטה ותוצאותיה.

הפרלמנט של מדינת קליפורניה מקבל חומר, המיועד לעזור לו בדיוניו על הצעת התקציב, ממוסד מיוחד במינו – רואה החשבון המתמנה על ידי ועדת התקציבים המשותפת לשני בתי המחוקקים (Legislative Auditor). חוות דעתו של רואה החשבון מוגשת לוועדה, בצורת ספר המכיל מאות עמודים, שבועות מספר אחרי הגשת הצעת התקציב, והיא דנה על כל פרטי הוצאות התקציב וכוללת המלצות לאישורם, לדחייתם או הקטנתם.

בניתוח זה משמש רואה החשבון במידה לא קטנה בסטנדרדים ובשיטת מדד העבודה (work measurement), שחשיבותם כאמצעי בפעולות הביקורת צוינה בדו"חות קודמים (ראה דו"ח שנתי מס' 5, עמ' 42, ודו"ח זה, עמ' 22).

מן השיחות, שניהל מבקר המדינה בסאקראמנטו, נתברר, שהגשת חומר עשיר זה – במועדו, עוד לפני דיוני הפרלמנט – היא בגדר האפשר, כיוון שעבודות הניתוח מבוצעות על ידי 26 מנתחים מנוסים, שכל אחד מהם יש לו מזה שנים קשר הדוק ומתמיד עם מיניסטרוני מסוים או מחלקה מסוימת, וכל אחד משתתף כמאוזן בדיונים, שבין אנף הכספים (המכין את התקציבים) לבין היחידות, שהוא מטפל בהן; דיונים אלה מהווים אחד השלבים בהכנת הצעת התקציב. הסדר זה מאפשר לרואה החשבון להמציא לפרלמנט במשך זמן קצר ניתוח שלם ומעמיק של הצעת התקציב.

ב. ברור היה מראש, שאצלנו עדיין אינם קיימים התנאים, שבהם יכול היה מבקר המדינה למסור לכנסת ניתוח של התקציב בצורה כזאת ובהיקף כזה. לרשות משרד מבקר המדינה אינם עומדים מנתחים מהסוג הנזכר במספר הדרוש, ולפני הדיונים בכנסת אין עוד בידי משרד מבקר המדינה החומר, שיש לעבדו לקראת הדיון בתקציב. מבקר המדינה הודיע לשר האוצר, שלשם ניתוח התקציב, מן הצורך, שאנף התקציבים ימסור למשרד מבקר המדינה את החומר הדרוש עוד בשלב הכנתו.

כדי להבטיח הכשרת המנתחים על הצד הטוב ביותר – שהוא הצעד הראשון לקראת ביצוע ניתוח תקציבים – ביקש מבקר המדינה מפרופ' מ. ברנשטיין, מרצה לכלכלה מדינית במכללת פרינסטון, לערוך בחודשים יוני-יולי 1955 קורס מיוחד במשרד מבקר המדינה על דרכי הניתוח של התקציב ועל הטכניקה של הניתוח.

קורס זה התקיים בשני מחזורים. השתתפו בו כל מנהלי המחלקות, מנהלי המדורים ומספר בוחנים ראשיים, העוסקים בביקורת משרדי הממשלה ומפעליה, בסך הכול 25 עובדי המשרד. כמרכיבים שימשו פקידים בכירים של המשרד: מנהל השירות לביקורת המשקיות והממונה על ביקורת התקציבים.

בקורס נדונו הנושאים הבאים:

1. התקציב: מושגי יסוד
2. חוקי תקציב
3. סטנדרדים להערכת סעיפי הצעת התקציב
4. תכנית פיננסית וכלכלית של הממשלה והתקציב
5. תכנון מינהלי בעריכת תקציב
6. אומדן הקצבות לסעיפי משכורת
7. אומדן שאר ההקצבות
8. תחזית ההוצאות וכיסוין
9. מבנה ניסוח של הקצבות התקציב
10. הנמקה בכתב של הצעות המשרדים לתקציב
11. התהליך של בדיקת הצעות המשרדים
12. הכנת תקציב המדינה
13. הכנסת והתקציב
14. תיאור העבודה של רואה החשבון הלגיסלטיבי בקליפורניה
15. מסקנות מעבודת רואה החשבון הלגיסלטיבי בקליפורניה
16. ניתוח תקציב והשימוש בו לגבי בעיות מינהל שוטפות בישראל
17. השימוש בשיטת ניתוח התקציב על ידי משרד מבקר המדינה.

הקורס השיג את מטרתו, וסיפק למשתתפים את הכלים הדרושים לביצוע העבודה של ניתוח התקציבים (ראה גם לעיל עמ' 7).

### 3. השלב הראשון בניתוח תקציבים

א. לפי טבע הדברים ניתוח התקציבים אינו יכול להתפתח אלא שלבים שלבים. לפי המלצתה של ועדה פנימית, שהתיעצה עם פרופ' ברנשטיין, החליט מבקר המדינה, שהעבודה הראשונה תקיף – תוך ויתור על ניתוח פרטים – את כל התקציב, ותראה את כל התפקידים הראשיים, המתמלאים באמצעות הקצבות של התקציב הרגיל ותקציב הפיתוח כאחד וכן את הסכומים המוקדשים לביצוע כל תפקיד ראשי.

ב. משרד מבקר המדינה ניגש לניתוח של התקציב לשנת 1955/56 ושל ההוצאות הממשיות שבשנת התקציב 1954/55; הניתוח יקיף גם את הצעת התקציב לשנת 1956/57, אם הצעה זו תגיע למשרד מבקר המדינה בעוד מועד.

ניתוח כזה, המשתרע על מספר שנים, עשוי לשמש יסוד להשוואה. את תוצאות ניתוח זה ישתדל מבקר המדינה להביא, בצורת חוברת מיוחדת, לפני הכנסת במועד. שהכנסת תוכל להשתמש בהן בעת דיוניה על התקציב לשנת 1956/57. \*

(\*) בינתיים נמסרה לוועדת הכספים החוברת: "שלב ראשון בניתוח התקציב".