

משרד האוצר

פעולות ביקורת

באגף החשב הכללי שבמשרד האוצר, במשרד המשפטים וברשות החברות שבמשרד ראש הממשלה נבדק אם הוסמך בישראל גוף כלשהו לקבוע את כללי הדיווח הכספי-ניהולי לגופים ממשלתיים, ואם נעשתה פעולה שיטתית בעניין זה. בדיקות השלמה ובירורים נעשו באגף התקציבים שבמשרד האוצר ובגופים ממשלתיים אחרים.

במשרד האוצר נבדק נושא השירות לציבור: בהנהלת המשרד נבחנה עבודת המטה; באגף שוק ההון, ביטוח וחיסכון נבדק המענה לפניית הציבור, בעיקר בנושא הביטוח; ובלשכה לשיקום נכים נבחן השירות הניתן לנכי רדיפות הנאצים ולנכי המלחמה בנאצים. כן נבחן באגף החשכ"ל פרויקט "ממשל זמין", מההיבט של שיפור השירות לציבור ומבחינת השגת היעדים והעמידה בלוח הזמנים שנקבע (ראו "השירות לציבור" עמ' 111).

באגף התקציבים נעשתה ביקורת על הליך החקיקה של חוק ההסדרים. נבדקו היבטים ניהוליים וסדרי התיאום ושיתוף הפעולה בין משרד האוצר ליתר משרדי הממשלה. בירורי השלמה נעשו במזכירות הממשלה ובמשרד המשפטים (ראו "עבודת המטה במשרדי הממשלה" עמ' 30).

במשרד האוצר נבדקו סדרי קבלת ההחלטות בעניין מיזמים המוקמים במתכונת של שותפות ציבורית-פרטית, סדרי תקצובם וסדרי רישום בדוחות הכספיים של המדינה וסדרי הפעלתם (ראו "שיתוף המגזר הפרטי בפיתוח תשתיות ציבוריות" עמ' 229).

תקינה חשבונאית ממשלתית

תקציר

חשבונאות ממשלתית, כמו חשבונאות עסקית או של מוסדות ללא כוונת רווח (מלכ"רים), נועדה לתת למקבלי ההחלטות בממשלה, לאנשי המקצוע, לאנשי ציבור ולכל בעל עניין תמונת מצב עדכנית על מצבם הכספי של הגופים הממשלתיים¹ ועל

1 גופים ממשלתיים: משרדי ממשלה, מפעלים עסקיים של הממשלה, תאגידים ציבוריים, חברות ממשלתיות וגופים נתמכים הנתונים לפיקוח הממשלה.

תוצאות פעולותיהם. הדיווח החשבונאי מתבסס על תקנים אחידים ומחייבים באשר לרישומים חשבונאיים ולהצגת נכסים והתחייבויות, הוצאות והכנסות.

החשבונאות הממשלתית הייתה שמרנית מיסודה, ורישומיה נעשו על בסיס מזומנים². הצורך ברפורמה בחשבונאות הממשלתית ובהצגת הדיווחים הכספיים של גופים ממשלתיים היה על סדר היום הציבורי במערב מאז סוף שנות השמונים - תחילת שנות התשעים של המאה הקודמת, ובכמה מדינות אף התחוללה מאז "מהפכה" באופן הצגת הדוחות. הדגש הושם על דיווח על בסיס מצטבר³ במקום על בסיס מזומנים, ונקבעו תקני רישום מפורטים של נכסים והתחייבויות, הכנסות והוצאות והיחידות החייבות בדיווח לציבור.

בנובמבר 1993, הקים החשב הכללי (להלן - החשכ"ל) בשיתוף עם לשכת רואי חשבון בישראל ועדה לתקני דיווח וחשבונאות במגזר הממשלתי. בפברואר 1995 הגישה הוועדה לחשכ"ל ולנשיא לשכת רואי חשבון דוח, ובו המליצה שעקרונות הדיווח החשבונאיים של יחידות ממשלתיות ביצועיות המספקות שירותים ומוצרים (להלן - מפעלים ממשלתיים), יהיו העקרונות החשבונאיים המקובלים בחברות ובארגונים עסקיים-כלכליים. מאז הגשת ההמלצות לחשכ"ל ועד מועד סיום הביקורת (אוגוסט 2002) הן לא יושמו, למעט בבתי חולים ממשלתיים כלליים, ופעילות כלכלית רבה של יחידות הממשלה לא קיבלה ביטוי חשבונאי נאות בדוחותיה הכספיים.

בחוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985 (להלן - חוק יסודות התקציב), נכללים "מפעלים עסקיים". אלה נדרשים לנהל את חשבונותיהם על בסיס מצטבר חלקי, שהוא בסיס דיווח מתקדם יותר מבסיס מזומנים. אולם בחוק יסודות התקציב, בהוראות התקשי"ר⁴ ובהוראות התכ"ס⁵ לא הוגדרו מאפיינים של "מפעל עסקי", ובהעדר הגדרה נותרה לכאורה רשימת המפעלים העסקיים חלקית.

בשנת 2001 מינה החשכ"ל ועדה להכנת כללי חשבונאות ממשלתית ולהטמעתם במשרדי ממשלה. ממועד זה ואילך הואצו הליכי קביעת ההוראות החשבונאיות הממשלתיות המחייבות (להלן - התקינה), אך הדרך עדיין ארוכה: הוועדה טרם הכינה תכנית עבודה מגובשת לטווח ארוך, טרם קבעה לוחות זמנים להטמעת הרפורמה במשרדי הממשלה וטרם קבעה אם יחידות עצמאיות ומפעלים ממשלתיים יפרסמו דין וחשבון כספי נפרד.

זה שנים רווחת בעולם ובארץ מגמה של הגברת השקיפות והרחבת המידע הנמסר לציבור בעלי העניין בדוחות הכספיים. לדעת משרד מבקר המדינה, מן הראוי כי במקביל לעיסוק בקביעת כללי דיווח חשבונאיים מחייבים למשרדי הממשלה וליחידותיה, ייקבע תקן חשבונאי ממשלתי לנושאים שיש לפרט (כמותית ומילולית) בדוח מנהלים שישלים את המידע החשבונאי שבדוחות הכספיים.

בחודש מארס 1997 פרסמה לשכת רואי חשבון בישראל גילוי דעת בעניין כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים; גילוי דעת זה לא חל על יחידות שלטוניות⁶

2 שיטת רישום חשבונאית שלפיה נרשמות ההוצאות מיד עם התשלום, וההכנסות - עם קבלתן.

3 שיטת רישום חשבונאית אשר לפיה נרשמות ההוצאות עם היווצרות ההתחייבות לשאת בהן, אף אם טרם שולמו, וההכנסות - עם היווצרות הזכות לקבל אותן, אף אם טרם התקבלו.

4 תקנון שירות המדינה שמפרסמת נציבות שירות המדינה.

5 תקנות כספים ומשק שמפרסם החשכ"ל.

6 על פי גילוי הדעת, יחידה שלטונית היא "ממשלה, רשות מקומית וכו', שעיקר הכנסותיה בא ממקור בעל אופי תחיקתי, כגון: מסים, אגרות, היטלים וכדומה".

לרבות על תאגידים ציבוריים. גם תקן מס' 5 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות (תיקונים והבהרות לגילוי דעת האמור), שפורסם בדצמבר 1999 לא חל על גופים כאלה. אף על פי שיחידות שלטוניות נותרו ללא כללי דיווח מחייבים, לא יזמו משרד המשפטים ומשרד האוצר הסדרת כללי דיווח לתאגידים הציבוריים.

גילוי הדעת של לשכת רואי חשבון בישראל ותקן המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, שצוינו לעיל, לא חלו גם על מוסדות להשכלה גבוהה החייבים בדיווח על פי הנחיות הוועדה לתכנון ולתקצוב של המועצה להשכלה גבוהה (להלן - ות"ת). בפועל - עד תום הביקורת באוגוסט 2002 - טרם נקבעו כללי דיווח מחייבים ואחידים לכל המוסדות להשכלה גבוהה המתקצבים על ידי ות"ת.

הממשלה יוזמת לעיתים חקיקת חוק להקמת תאגיד שהוא אישיות משפטית עצמאית - תאגיד ציבורי. בחוקים המכונים תאגידים ציבוריים אין חובת מינוי רואה חשבון חיצוני שיבקר את דוחותיהם הכספיים ויחווה את דעתו עליהם. לדעת משרד מבקר המדינה, מן הראוי לקבוע הסדרים לעניין מינוי רואה חשבון בכל תאגיד ציבורי, וראוי שההסדרים למינויו יבטיחו ככל שניתן את אי תלותו בתאגיד ובהנהלתו.

רשות החברות הממשלתיות היא הגוף הממשלתי המפקח על החברות הממשלתיות. אף על פי שרשות החברות שאפה להגביר את שקיפות דיווחיהן של החברות הממשלתיות, היא לא תמיד יכלה לאכוף את כללי הדיווח שקבעה. לדעת משרד מבקר המדינה, ראוי לבחון את סדרי קביעת תקני הדיווח החשבונאיים שיחולו על חברות ממשלתיות. בבחינה זו יש לתת את הדעת לאיזון הנדרש בין עקרון הגברת השקיפות ובין זכותן של החברות לשמור על סודותיהן העסקיים.

לפי חוק החברות הממשלתיות, התשל"ה-1975, אחת לשנה רשות החברות מכינה ומוסרת לראש הממשלה דין וחשבון על החברות הממשלתיות, שבו היא מפרטת בייחוד את זכויות המדינה בחברות, את מטרותיהן העיקריות, את נושאי התפקידים בהן ואת עיקרי הדוחות הכספיים האחרונים שלהן. בדוח לא נאמר דבר על פעולת החברות הנזכרות בו להגשמת מטרותיהן או על הצורך בהמשך קיומה של כל חברה ועל הסיבות לכך. לדעת משרד מבקר המדינה, יש לקבוע כללים גם לגבי חובת הדיווח של רשות החברות, כדי שניתן יהיה להעריך על פי הדיווח שלה את מידת הגשמת המטרות והיעדים הציבוריים של החברות הממשלתיות נוסף על התוצאות העסקיות של פעילותן.



חשבונאות ממשלתית, כמו חשבונאות עסקית או מלכ"רית, נועדה לתת למקבלי ההחלטות ולציבור תמונת מצב עדכנית על מצבם הכספי ועל תוצאות פעולותיהם של הגופים הממשלתיים: משרדי ממשלה, מפעלים עסקיים של הממשלה, תאגידים ציבוריים, חברות ממשלתיות וגופים נתמכים הנתונים לפיקוח הממשלה. הדיווח החשבונאי מתבסס על תקנים אחידים ומחייבים של רישומים חשבונאיים ושל הצגת נכסים והתחייבויות, הוצאות והכנסות.

החשבונאות הממשלתית הייתה מיסודה שמרנית ופעלה על בסיס מזומנים⁷. עדכונה, בחינתה ועריכת רפורמה בה ובאופן הדיווח הכספי של ממשלות הם על סדר היום בעולם המערבי מסוף שנות השמונים. במדינות מערביות אחדות (דוגמת ארה"ב, אוסטרליה, קנדה ואנגליה) אף התחוללו "מהפכות" בהצגת הדוחות הכספיים הממשלתיים: התקנים וכללי הדיווח נבחנו על ידי גופים מקצועיים, והמלצותיהם הביאו בהדרגה לשינוי כללי הדיווח הממשלתי באותן מדינות. הדגש הושם על דיווח על בסיס מצטבר⁸, על קביעת תקנים מפורטים של רישום ועל איתור וקביעה של היחידה הממשלתית שחייבת בדיווח לציבור.

רישום חשבונאי על בסיס מצטבר מאפשר שליטה על כל המשאבים של יחידות הממשלה (נכסים והתחייבויות) ובקרה על שמירתם ועל השימוש שנעשה בהם. אלה המטרות העיקריות של המעבר לדיווח כספי לפי בסיס צבירה: שיפור הניהול בארגונים וייצירת כלים לצורך קבלת החלטות; מדידה יותר טובה של עלויות, תפוקות ויעילות לפי מגזרים, פרויקטים, תוכניות, מרכזי עלות⁹ ואפילו שירותים ומוצרים; בקרה טובה יותר על נכסים והתחייבויות ועל הכנסות והוצאות; שקיפות ומיצוי החובה של Accountability, "חובת מתן דין וחשבון"; הצגת תמונה מקרו כלכלית נאותה.

בשינויים אלה, שמושם בהם הדגש לא רק על הזכות של גורם הפיקוח הממלכתי לדרוש ולקבל מידע אלא גם על זכות הציבור לדעת, מגולמת התפיסה שניהול כספי ציבור מחייב שקיפות ונשיאה באחריות. שקיפות מאפשרת בקרה טובה יותר ומגבירה את הנשיאה באחריות. עקרונות אלה באים לידי ביטוי גם בחוק חופש המידע, התשנ"ח-1998 (להלן - חוק חופש המידע).

בארצות שנוכרו לעיל המעבר לדיווח כספי על בסיס מצטבר לווה ומלווה במחקר ובתקינה חשבונאיים ענפים ובהקמת גופים ציבוריים-ממשלתיים לקביעת כללי הדיווח לסקטור הציבורי. הליכי השינוי ארכו כחמש עד עשר שנים ולוו בחקיקה, ויישום הרפורמה חייב הכשרת כוח אדם והדרגתיות.

בחודשים אפריל-אוגוסט 2002 בדק משרד מבקר המדינה, לסירוגין, אם בישראל הוסמך גוף כלשהו לקבוע את כללי הדיווח הכספי - ניהולי לגופים ממשלתיים¹⁰ ואם נעשתה פעולה שיטתית לצורך זה. הבדיקה נערכה באגף החשב הכללי במשרד האוצר (להלן - החשכ"ל), במשרד המשפטים וברשות החברות הממשלתיות במשרד ראש הממשלה (להלן - רשות החברות). בדיקות השלמה ובידורים נוספים נעשו באגף התקציבים שבמשרד האוצר ובגופים ממשלתיים אחרים.

דוחות כספיים של המדינה

עקרונות הדיווח החשבונאי ממשלתי נקבעו בחוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985 (להלן - חוק יסודות התקציב), ובהוראות החשכ"ל לפי צורכי המערכת ואילווציה, בעקבות יישום הערות מבקר המדינה ומתוך רצון לשפר את המערכת. כללי דיווח אלו פורסמו בתקנות כספים ומשק שמפרסם החשכ"ל (להלן - התכ"ם).

- 7 שיטת רישום חשבונאית שלפיה נרשמות ההוצאות מיד עם התשלום, וההכנסות - עם קבלתן.
- 8 שיטת רישום חשבונאית אשר לפיה נרשמות ההוצאות עם היווצרות ההתחייבות לשאת בהן, אף אם טרם שולמו, וההכנסות - עם היווצרות הזכות לקבל אותן, אף אם טרם התקבלו.
- 9 יחידה בארגון שניתן לחשב את עלויותיה בנפרד.
- 10 זמן מה לפני תחילת הבדיקה הוגשה עתירה לבית המשפט העליון (בג"ץ 354/02 חברת מקורות חברת המים בע"מ ואחרים נגד שר האוצר ואחרים) בשאלת הסמכות של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות לקבוע כללי דיווח חשבונאיים ותקנים של דיווח כספי. במועד סיום הביקורת (אוגוסט 2002) היה העניין תלוי ועומד בבית המשפט; משרד מבקר המדינה לא עסק בשאלה זו.

במועד עריכת הביקורת הייתה החשבוונאות הממשלתית מבוססת על רישום תקציבי הקרוב לשיטת המזומנים. ההפרש בין ההכנסות לבין ההוצאות מבטא עודף תקציבי או גירעון תקציבי. שיטת רישום זו משמשת את הממשלה לשליטה במשאביה ולפיקוח על ניצול התקציב, והדוחות הכספיים המופקים על פיה הם בעיקרם דוחות של ביצוע התקציב.

תקני דיווח כספי ל"מפעלים ממשלתיים"

1. בנובמבר 1993, בעקבות השינויים במדיניות שהוזכרו והמעבר בהן לבסיס מצטבר הקים החשכ"ל ועדה בעניין תקני דיווח וחשבוונאות במגזר הממשלתי. הוועדה הייתה משותפת למשרד האוצר וללשכת רואי חשבון בישראל, והיו"ר שלה היה מר אבישר כהן, סגן בכיר לחשכ"ל. בפברואר 1995 הגישה ועדה זו (להלן - ועדת אבישר) לחשב הכללי ולנשיא לשכת רואי חשבון דוח על "דרכי הדיווח והבקרה הכספית במפעלים ממשלתיים". במונח "מפעל ממשלתי" כללה הוועדה יחידות ביצועיות, המספקות שירותים ומוצרים, תאגידים ציבוריים וחברות ממשלתיות.

2. ועדת אבישר ציינה בדוח, כי החשבוונאות הממשלתית משמשת את הממשלה לשליטה על השימוש במשאבים בפועל ולפיקוח על ניצול התקציב. לעומת זאת, לפי החשבוונאות העסקית, בקרה על ניצול בפועל של משאבים היא רק אחת המטרות. החשבוונאות העסקית גם מודדת תפוקות ורווח ורואה בהם כלי פיקוח ובקרה על השגת היעדים ויעילות.

3. אלה היו המלצות הוועדה: כללי הדיווח החשבונאיים של המפעלים הממשלתיים יהיו על בסיס מצטבר כמקובל בחברות ובארגונים עסקיים. הדוחות השנתיים יבוקרו מדי שנה וייסקרו מדי רבעון על ידי רואה חשבון. דיווח זה לא יבוא במקום הדיווח התקציבי אלא כהשלמה לו; לדוחות הכספיים יצורף "דוח דירקטוריון" שיכלול תוספות ופירוטים; מערכת הדיווח הכספית תתמוך במערכת מדדי ביצוע תפעוליים וניהוליים שיאפשרו להציב מטרות ויעדים ולבחון את השיפורים בארגון לאורך זמן. מדדי הביצוע יכללו מדדי איכות, שביעות רצון הלקוחות וכד'.

4. לדעת משרד מבקר המדינה, המלצות הוועדה היו עשויות לחול על יחידות ביצוע ממשלתיות רבות, כולל יחידות סמך כמו המרכז למיפוי ישראל, המינהל לבנייה כפרית, בתי חולים ממשלתיים, הטלוויזיה החינוכית, השירותים הווטרינאריים, מנהל המחקר החקלאי, הנהלת בתי המשפט¹¹, השירות המטאורולוגי, מינהל מקרקעי ישראל, מחלקת עבודות ציבוריות שבמשרד הבינוי והשיכון (להלן - מע"צ), שירות עיבודים ממוכנים של מינהל הכנסות המדינה (להלן - שע"מ), המכון הגיאולוגי, רשות הרישוי. מדובר ביחידות ביצוע ממשלתיות, שתקציביהן בשנת 2001 הסתכמו במיליארדי ש"ח, והועסקו בהן אלפי עובדים. אולם ההמלצות לא יושמו אלא בבתי חולים ממשלתיים כלליים (ראו בהמשך), ואילו "מפעלי הממשלה", כפי שהגדירה אותם ועדת אבישר, לא נדרשו לחולל שינויים בסדרי הדיווח שלהם.

בתשובתו למבקר המדינה מאוקטובר 2002 ציין החשב הכללי, שהוא מכיר בחשיבותו של דוח על בסיס מצטבר ולכן החליט על הוספת דיווח על בסיס מצטבר ביחידות הממשלה. במסגרת הטמעת מערכת מחשוב חדשה ייערך בשנת 2003 ניסוי בשתי חשבונות של משרדי הממשלה, ובהתאם לתוצאותיו ישולב הדיווח באופן הדרגתי בכל יחידות הממשלה.

11 הנהלת בתי המשפט - הכוונה במיוחד למרכז לגביית קנסות, אגרות והוצאות, ולהוצאה לפועל שגבתה בשנת 2000 כמיליארד ש"ח עבור זוכים באמצעות גזירות בית המשפט. כתוצאה מהליכי הוצאה לפועל משולמים הכספים ישירות לזוכים ולבאי כוחם. על פי נתוני הנהלת בתי המשפט, היקף החובות לגביה בהוצאה לפועל, בסוף שנת 2000 היה כ-23 מיליארד ש"ח. ראו גם דוח שנתי זה, הפרק על ההוצאה לפועל, עמ' 603.

רשימת מפעלים עסקיים

1. בחוק יסודות התקציב נכללים "מפעלים עסקיים"¹². במגבלות מסוימות נדרשים אלה לנהל את חשבונויותיהם על בסיס מצטבר חלקי¹³, שהוא בסיס דיווח מתקדם יותר. בחוק יסודות התקציב לא נקבעה הגדרה ל"מפעל עסקי". רשימת המפעלים העסקיים מופיעה בתוספת השניה לחוק התקציב השנתי. אלה היו המפעלים העסקיים ב-2001: המדפיס הממשלתי, לשכת הפרסום הממשלתי, בתי חולים ממשלתיים, נמלי יפו וחדרה, בנק הדואר ומינהל מקרקעי ישראל. לפי חוק תקציב המדינה לשנת הכספים 2001, התשס"א-2001, ההכנסות של המפעלים העסקיים אמורות להשתוות להוצאותיהם, והן הסתכמו באותה שנה בכ-10.4 מיליארד ש"ח.

2. ועדת אבישר ציינה גם שבהוראות תקנון שירות המדינה (להלן - התקשי"ר) ובהוראות התכ"ם לא הייתה הגדרה של "מפעל עסקי". בהתייחסה ל"מפעלים עסקיים" ציינה הוועדה, כי אלה עשויים להיות מפעלי עזר המוכרים שירותים ומוצרים למשרדי הממשלה בלבד (כמו המדפיס הממשלתי), מפעלי עזר המרכזים רכש והוצאות שהיקף פעילותם נגזר מן היתרון הכלכלי של גודלה של המדינה (כמו לשכת הפרסום הממשלתי והמדפיס הממשלתי), ואחרים העוסקים בתשתית הפיזית שלה (כמו מינהל מקרקעי ישראל), שאמורים למכור מוצרים ושירותים גם לקהל הרחב.

מאז הגשת דוח ועדת אבישר לא קבע החשכ"ל מבחנים והגדרות בנדון. בתשובתו למשרד מבקר המדינה מאוקטובר 2002, הוא הסביר כי מפעלים עסקיים הם יחידות סגורות שהכנסותיהם הן בתמורה לתפוקה.

השוואה בין המאפיינים של מפעלים שהוגדרו כעסקיים ובין המאפיינים של יחידות סמך ביצועיות של הממשלה כמו מע"צ, שע"מ, המרכז למיפוי ישראל, השירות המטאורולוגי, רשות הרישוי, בתי חולים גריאטריים ופסיכיאטריים ממשלתיים, מלמדת שיחידות אלה היו עשויות להימנות עם המפעלים העסקיים בהתאם להגדרה של ועדת אבישר. גם מתשובת החשכ"ל ניתן להסיק, שהיה אפשר לכלול יחידות נוספות בין "המפעלים העסקיים". לפיכך, לדעת משרד מבקר המדינה, עליו לבחון את העניין מחדש, שכן בנסיבות אלה נראה שרשימת המפעלים העסקיים חלקית.

בתשובתו מאוקטובר 2002 הודיע החשכ"ל למשרד מבקר המדינה כי תיבחן הגדרת יחידות נוספות כ"מפעלים עסקיים".

גם אגף התקציבים במשרד האוצר, המכין את חוקי התקציב, נוטל חלק בקביעת רשימת "המפעלים העסקיים". בתשובתו מדצמבר 2002 הודיע הממונה על התקציבים במשרד האוצר, כי לא ניתן להגדיר "כל גוף התואם מערכת תבחינים" כמפעל עסקי, ויש לבחון כל גוף בנפרד. לדעת משרד מבקר המדינה, מן הראוי שייקבעו תבחינים והגדרות למפעל עסקי, שבמסגרתם יהיה גם מקום להביא בחשבון נסיבות ייחודיות.

כללי דיווח של מפעלים עסקיים ויחידות סמך

להלן דוגמאות לצורך בשיפור הדיווחים החשבונאיים:

12 ראו גם דוח שנתי זה, הפרק על עבודת המטה במשרדי הממשלה, עמ' 5.

13 המפעלים העסקיים אינם נדרשים לדווח כמו גופים עסקיים. ההכנסות נרשמות עם קבלתן למעשה - ולא עם התהוותן, והנכסים אינם מופחתים לאורך חייהם.

1. מינהל מקרקעי ישראל מוגדר כמפעל עסקי. בשנת 2002 היה תקציבו יותר מחמישה מיליארד ש"ח ושיא כח אדם שלו היה 480 משרות. המינהל ערך את הדוחות הכספיים השנתיים שלו על בסיס מזומנים. על כן אין בהם, בין היתר, גילוי חשבונאי נאות של החובות למינהל (אלה מסתכמים במאות מיליוני ש"ח) וציון גילם של החובות (גיל חובות).¹⁴

2. השירותים הווטרינריים הם יחידת סמך של משרד החקלאות ופיתוח הכפר, והם אחראים לפיקוח על בריאות בעלי חיים במשק החקלאי ומחוצה לו לרבות על שחיטתם ועיבוד בשרם למוצרי צריכה. בשנת 2002 הסתכמה ההרשאה הכוללת של השירותים הווטרינריים להתחייב בכ- 76.7 מיליון ש"ח, מהם כ-37.5 מיליון ש"ח הוצאה מותנית בהכנסה. שיא כח האדם לאותה שנה נקבע ל-185 משרות.¹⁵

השירותים הווטרינריים אינם נמנים עם "המפעלים העסקיים", למרות שפעילותם כרוכה בעשייה כלכלית רבה והם אחראים למתן שירותים לציבור. משרד מבקר המדינה עמד על כך¹⁶ שהדיווח הכספי של השירותים הווטרינריים מצומצם ואינו עומד בדרישות של דין וחשבון לציבור. עד מועד סיום הביקורת נעשו הדוחות הכספיים של השירותים הווטרינריים על בסיס מזומנים.

לדעת משרד מבקר המדינה, דוחות אלה לא שיקפו כראוי את מצבם הכספי והכלכלי של השירותים הווטרינריים. ראוי שתהא להם מערכת חשבונאית מעין-עסקית על בסיס מצטבר שתאפשר פיתוח של כלי תמחיר, מדידה, מעקב ודיווח כספי וניהולי, כולל דיווח על פי מרכזי עלות או רווח.

3. מינהל המחקר החקלאי, שהוא יחידת סמך במשרד החקלאות ופיתוח הכפר, עוסק בייזום מחקרים ובביצועם. בדוח שנתי 45 (עמ' קמ"ב) ציין מבקר המדינה, שבשנת 1994 העסיק המינהל 1,120 עובדים, ותקציבו לשנת 1995 הסתכם בכ-177 מיליון ש"ח. עוד צוין שם, כי שבעה מכוני מחקר, מחלקה לפרחים וצמחי נוי, שבע חוות חקלאיות ויחידות מינהליות פעלו במסגרתו. לפיכך ראוי היה שתהא בו מערכת חשבונאית משולבת - תקציבית ומעין עסקית - על בסיס מצטבר, אשר תאפשר פיתוח של כלים לתמחור ולמדידה, למעקב ולדיווח. אולם הפעולות הכספיות של מינהל המחקר החקלאי נרשמו עדיין על בסיס מזומנים, ודוחות כספיים המבוססים על רישומים כאלה אינם משקפים נכונה, כאמור, את מצבו הכלכלי של המינהל, כך שלמעשה לא היו בידו כלים ניהוליים נאותים למדידת תפוקות ועלויות.

4. המפעלים העסקיים אינם חייבים בהגשת דוח כספי מבוקר על ידי רואה חשבון חיצוני. לדעת משרד מבקר המדינה, לאחר שיפור כללי הדיווח של "מפעלים העסקיים" ראוי שתשקל גם האפשרות לחייבם להגיש דין וחשבון כספי מבוקר על ידי רואה חשבון חיצוני.

14 ראו גם דוח שנתי 48 של מבקר המדינה, הפרק על מינהל מקרקעי ישראל - הטיפול בגביית חובות, עמ' 720.

15 ראו גם דוח שנתי זה, הפרק על השירותים הווטרינריים, עמ' 575.

16 ראו דוח שנתי 46 של מבקר המדינה, עמ' 415.

שינויים בכללי הדיווח של בתי חולים ממשלתיים כלליים

1. למשרד הבריאות כפופים, בין היתר, 11 בתי חולים ממשלתיים כלליים (להלן - בתי חולים ממשלתיים), אשר כוללים גם תאגידי בריאות¹⁷ שהם מפעילים. בשנת 2001 הסתכם מחזור ההכנסות של בתי החולים הממשלתיים הכלליים בכ-4.6 מיליארד ש"ח, ומחזור ההכנסות של תאגידי הבריאות הסתכם בכמיליארד ש"ח. עד 1998 דיווחו בתי החולים הממשלתיים על ביצוע התקציב לפי בסיס מזומנים. מן הדיווחים לא היה אפשר ללמוד על ההכנסות וההוצאות ועל העודפים או הגירעונות של כל בית חולים, ולא ניתן היה לעקוב אחר התפתחות כלכלית של בתי החולים במשך השנים. התפוקות של בתי החולים בשנה מסוימת נמדדו לפי גביית המזומנים שלהם באותה שנה, וההוצאות נמדדו לפי הוצאת המזומנים ולא לפי ההוצאות בגין התפוקות שבית החולים ייצר באותה שנה. בנוסף לא היה פיקוח נאות על נכסי בית החולים לרבות על חייבים.

משנת 1998 יזם משרד הבריאות את הגדרת בתי החולים הממשלתיים הכלליים בחוק התקציב כמפעלים עסקיים, דבר שעל פי חוק יסודות התקציב חייב אותם לנהל את חשבונותיהם על בסיס מצטבר חלקי. באותה שנה הגישו רק שני בתי חולים ממשלתיים את הדוחות הכספיים שלהם על בסיס מצטבר חלקי. בשנת 1999 נדרשו בתי החולים הממשלתיים למנות רואה חשבון ולהגיש למשרד הבריאות דוחות כספיים מבוקרים וערוכים בהתאם לכללים שקבע. בשנת 2000 נדרשו בתי החולים להגיש למשרד הבריאות דוחות רבעוניים מסוקרים על ידי רואה חשבון. בשנת 2001 נדרשו רק שני בתי חולים ממשלתיים לדווח על ציוד ופחת בדוחות הכספיים שלהם ובשנת 2002 כבר נדרשו כל בתי החולים הממשלתיים לדווח על ציוד ופחת בדוחותיהם הכספיים. הדוחות הכספיים של בית חולים ממשלתי המוגשים למשרד הבריאות כוללים דוח של בית החולים, דוח של תאגיד הבריאות שפועל לידו ודוח משותף הכולל את בית החולים ותאגיד הבריאות גם יחד¹⁸.

הדוחות הכספיים לשנת 2001 נערכו על בסיס העלות המותאמת לשינויים בכוח הקנייה הכללי, והם כוללים מאזנים, דוחות על הפעילויות, דוחות על השינויים בנכסים נטו ודוחות על תזרימי המזומנים; אולם הליך התקינה החשבונאית, לרבות יישום כללים חשבונאיים המקובלים בדוחות כספיים של מוסדות ללא כוונת רווח (להלן - מלכ"רים) בבתי החולים הממשלתיים טרם הסתיים. כך, למשל, הדוחות לא כללו הוצאות פנסיה תקציבית לעובדים, דיווחים על מרכזי רווח (או על מרכזי עלות) (כגון מחלקת יולדות ומחלקות לטיפול נמרץ) ודוח מנהלים המקביל לדוח של דירקטוריון בחברה.

לדעת משרד מבקר המדינה, ראוי לגבש מבחנים למרכזי רווח (או למרכזי עלות) ולשקול לכלול אותם בדוחות כספיים של בתי החולים ולהחילם בהמשך על גופים ממשלתיים נוספים.

2. מנכ"ל משרד הבריאות מינה צוות היגוי אשר היה אמור לקבוע קווים מנחים לרואי חשבון של בתי החולים לשם גיבוש של דוח כלכלי-חשבונאי שיאפשר בחינה מהותית של פעילות בתי החולים ויסייע למקבלי ההחלטות. הצוות הגיש את המלצותיו למשרד הבריאות במאי 2002. בין השאר, נכללה בהן המלצה להקים ועדה משותפת עם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות¹⁹ לשם

17 תאגידי המוכרים שירותי בריאות בתוך בית חולים ממשלתי או משתמשים במתקניו.

18 הדוחות הכספיים של בתי החולים ותאגידי הבריאות נערכו בהתאם לנוסח המשולב של גילוי דעת 69 של לשכת רואי חשבון בישראל ותקן 5 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות בשינויים המתחייבים מהנחיות חשב משרד הבריאות. בגילוי הדעת ובתקן האמור נקבע, בין היתר, שהכנסות והוצאות, נכסים והתחייבויות והשינויים בנכסים נטו, יירשמו על בסיס הצבירות, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים. עוד נקבע, כי כללי החשבונאות המקובלים, גילויי הדעת שפורסמו על ידי לשכת רואי חשבון בישראל, ותקנים חשבונאיים שפורסמו או יפורסמו על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, ואשר לא נקבע בהם במפורש כי אינם חלים על מלכ"רים, יחולו על אלה בכפוף לאמור בגילוי הדעת ובתקן.

19 המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות הוקם באפריל 1997 על פי הסכם מסגרת בין רשות ניירות ערך לבין לשכת רואי חשבון בישראל ועוסק בתקינה חשבונאית של המגזר העסקי והמלכ"רים. לשכת רואי חשבון בישראל ורשות ניירות ערך הסכימו כי החל ממועד הקמת המוסד לתקינה יימנעו מקביעת תקנים חשבונאיים שלא באמצעות המוסד לתקינה.

קביעת תקן בנושא הדיווח הכספי של בתי החולים. ואכן, באוגוסט 2002 פנה משרד הבריאות למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, וסוכם ביניהם על הקמת וועדה משותפת. הצוות עסק גם בצורך ביישום הדרגתי של מדדי הערכה כלכליים ובבניית מערכת מידע אחידה לבתי החולים. לדעתו, יש להחיל את חובת הדיווח על כל בתי החולים הכלליים הציבוריים, למעט בתי חולים למטרות רווח ובתי חולים שאינם מתוקצבים בתקציב המדינה. הצוות ציין גם, כי באותו שלב הוא דן בדיווחי הביצוע הפיננסי בבתי החולים הכלליים בלבד, כדי שבעתיד ניתן יהיה לשלב בכך גם את בתי החולים הגריאטריים ובתי החולים הפסיכיאטריים²⁰.

לדעת משרד מבקר המדינה, אף כי במערכת הבריאות טרם יושמו כל המלצות ועדת אבישר, כגון פרסום דוח מנהלים, הרי שהיוזמה להגדיר בחוק התקציב את בתי החולים הממשלתיים הכלליים כמפעלים עסקיים קידמה את השינויים בכללי הדיווח החשבונאי-כספי שלהם. מן הראוי להחיל זאת בהדרגה גם על יחידות ביצוע נוספות.



דיווח של מפעל ממשלתי על בסיס מצטבר מגביר את השקיפות לגביו ומסייע לבקרה כספית. לדעת משרד מבקר המדינה, ראוי שהחשב הכללי ואגף התקציבים שבמשרד האוצר יקבעו מבחנים ברורים ליחידות ולמפעלים ממשלתיים, שיש לכלול אותם בהגדרה של מפעלים עסקיים. ראוי גם שמשרד האוצר ייזום ויגבש תכנית עבודה מפורטת להחלת חובת דיווח על בסיס מצטבר על מפעלים ממשלתיים נוספים לרבות יחידות סמך ביצועיות.

הליכי תקינה חשבונאית לממשלה

1. לאחר שהחשב הכללי קיבל לידיו את דוח ועדת אבישר, הוא מינה ביום 18.6.95 ועדה לתקני דיווח וחשבונאות במגזר הממשלתי. הוועדה הייתה אמורה לבחון את הכללים החשבונאיים בדיווח הכספי של הממשלה ולעסוק, בין השאר, בהמלצות ליישום דו"ח ועדת אבישר ובהמלצות על כללי חשבונאות ודיווח ממשלתיים שייושמו במערכת של החשכ"ל. חברי הוועדה היו נציגים מהאקדמיה, נציגים מלשכת רואי חשבון בישראל ונציגים של החשב הכללי. הוועדה הייתה אמורה להגיש את מסקנותיה עד סוף שנת 1995.

2. באפריל 1997 פרסמה הוועדה דוח ביניים ובו המליצה על מודל דיווח התומך במערכת חשבונאית מלאה ומאוזנת. היא ציינה כי היחידות הממשלתיות שונות מאד זו מזו וחזרה על קביעת ועדת אבישר, כי בשל העדר הגדרות ומבחנים אשר לפיהם ניתן לסווג גופים ממשלתיים כ"יחידות עסקיות" וכ"מפעלים ממשלתיים", אלה אינם ממופים; ומכל מקום אין כללי חשבונאות מספקים החלים על היחידות העסקיות.

20 משרד הבריאות הוא הבעלים והמפעיל של חמישה בתי חולים גריאטריים ממשלתיים ועשרה בתי חולים פסיכיאטריים ממשלתיים שאינם כלולים ברשימת המפעלים העסקיים, ולפיכך אינם מגישים דוחות מבוקרים על בסיס מצטבר.

3. הרצון לקדם רפורמה חשבונאית בדוחות הכספיים הניע את החשכ"ל לפנות בשנת 1998 למשרד רואה חשבון בבקשה לאסוף חומר לבחינת הנעשה בחמש מדינות (ארה"ב, ניו זילנד, אוסטרליה, קנדה ואנגליה), שעשו רפורמה בחשבונאות הממשלתית שלהן, ולגבש המלצות לכללי דיווח חשבונאי במגזר הממשלתי.

המלצות משרד רואי החשבון נדונו בוועדה, ובינואר 1999 היא הגישה לחשכ"ל את המלצותיה לבחינת הכללים החשבונאיים בדיווח הכספי של הממשלה. הוועדה המליצה, בין השאר, שנוסף על הדיווח התקציבי יהיה דיווח כספי בשיטה המצטברת תוך ביצוע ההתאמות הנדרשות בשל שיקולי עלות-תועלת. הדיווח הכספי יהיה בשקלים חדשים מותאמים לשיעור אינפלציה, והדוחות הכספיים של הממשלה יכללו דוח מטעם משרד האוצר; הדוח מקביל לדוח של דירקטוריון במגזר העסקי.

4. זמן מה לאחר קבלת המלצות הוועדה אישר אותן החשכ"ל והחל במיפוי פעילויות חשבונאיות וכספיות במשרדי הממשלה כדי לבחון את המצב בהם. המיפוי נעשה על ידי שלושה משרדי רואי חשבון והוגש לחשב הכללי ב-11.5.00; הוא כלל את תהליכי העבודה, זרימת המידע, הבקרה, הרישומים החשבונאיים, המסמכים והמערכות הממוחשבות שבהן מנוהלות הפעילויות.

5. ב-29.7.01 מינה החשב הכללי וועדה נוספת (השלישית במספר) לכתובת כללי חשבונאות ממשלתית ולהטמעתם במשרדי ממשלה. בהתאם לכתב המינוי היה על הוועדה להתבסס על המלצות הוועדה הקודמת ועל ממצאי המיפוי החשבונאי הנ"ל. על חברי הוועדה הוטל לבחון את אופן היישום והשילוב של הכללים החשבונאיים במערכת E.R.P. בפרויקט מרכב"ה (מערכת רוחבית כוללת במשרדי הממשלה) ולגבש המלצות בנדון. הטמעת המערכת ברוב משרדי הממשלה תימשך עד שנת 2007.²¹

6. נוסף על כך, ב-11.10.01 מינה החשכ"ל ועדת היגוי עליונה לתחום הפיננסי ב"פרויקט מרכב"ה". תפקיד הוועדה היה לקבוע את כללי העבודה בתחום הפיננסי בפרויקט.

ממועד זה ואילך הואצו הליכי קביעת ההוראות החשבונאיות הממשלתיות המחייבות (להלן - התקינה) בד בבד עם ההשתלבות בפרויקט. עד תום הביקורת אישרה ועדת ההיגוי שבע הוראות לחשבונאות ממשלתית, ושמונה הוראות נוספות היו בהליכי עבודה ואישור. במסגרת הטמעת הרפורמה בחשבונאות הממשלתית נערך ניסוי דוחות כספיים, וקימה הדרכה לצוות אנשי המחשב בפרויקט.

זו אמנם התפתחות חשובה, אך הדרך ליישום עדיין ארוכה - הוועדה טרם הכינה תכנית עבודה כתובה ארוכת טווח עם לוחות זמנים להטמעת הרפורמה החשבונאית הממשלתית וטרם קבעה מהי "היחידה החשבונאית המדווחת"²² ("The Reporting Entity"). כלומר, טרם נקבע אם יחידות בעלות עצמאות ניהולית (למשל, "מפעלים ממשלתיים"), יפרסמו דין וחשבון כספי נפרד.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה מנובמבר 2002 ציין החשכ"ל, כי תכנית עבודה מפורטת להגדרת יחידות הדיווח ולעיצוב המבנה הסופי של הדוחות אמורה להיעשות בתוך חודש, ותכנית מפורטת בנוגע לקצב היישום וההטמעה תוכן מיד לאחר גיבוש מסקנות הניסוי שנעשה בחשבונות של משרד האוצר ומשרד המדע, התרבות והספורט.

21 ראו גם דוח שנתי זה, השימוש בטכנולוגיית התקשוב למתן שירותים ממשלתיים לציבור, הפרק על השירות לציבור, עמ' 202.

22 יחידה הנדרשת להגיש דיווחים חשבונאיים, כמו דוחות כספיים ותקציביים, באופן עצמאי.

דוח מנהלים

1. בעולם ובארץ רווחת זה שנים מגמה להגברת השקיפות ולהרחבת המידע הנמסר לציבור בעלי העניין בדוחות הכספיים. את החשיבות של מתן דוח מנהלים מילולי (להלן - דוח מנהלים) הדגיש משרד מבקר המדינה בדוחות ביקורת על תאגידים סטטוטוריים²³ ועל עמותות²⁴, שהם תאגידים ללא מטרת רווח ויש בהם עניין ציבורי רב. בדוחות אלה ציין מבקר המדינה, כי דוח מנהלים משפר את שקיפות פעולותיהם של הגופים המדווחים, מרחיב את אחריות הנהלותיהם ומאפשר בקרה טובה יותר עליהם. המגמה הרווחת בארצות המערב היא לדרוש את ניתוח העניינים הבאים מבחינה כמותית ואף ערכית: התוצאות התפעוליות; השגת היעדים של היחידה בהשוואה לתכניתיה; פרויקטים או מגזרי פעולה עיקריים. דוח מנהלים ראוי שיכלול את הסברי ההנהלה לדוחות הכספיים.

משרד מבקר המדינה העיר כבר בשנת 1995 בדוח ביקורת על תאגידים סטטוטוריים²⁵ כי לא נעשתה עבודת מטה כדי להחליט מהו המידע שראוי שידווח עליו לגורמים הממונים ולציבור בכלל בדוח פעולות שנתי, כאמור. גם לא נקבעו התקן והרכיבים הראויים של אותו דוח בהתחשב בסוג התאגיד, מאפייניו והיקף פעולתו.

2. כחלק מהמגמה של הגברת השקיפות קבע חוק חופש המידע, התשנ"ח-1998, כי רשות ציבורית תפרסם דין וחשבון שנתי על אודות פעילותה ועל תחומי אחריותה והסבר על תפקידיה וסמכויותיה. בתקנה 6 לתקנות חופש המידע, התשנ"ט-1999, נקבע תוכנו של הדין וחשבון השנתי, ובו נדרשת הרשות הציבורית לפרט, בין השאר, את תקציבה ואת עיקרי פעולותיה, אך היא לא נדרשת לתת הסברים על נתוני הדוחות הכספיים.

לדעת משרד מבקר המדינה, ראוי כי במקביל לעיסוק בקביעת כללי דיווח חשבונאים מחייבים למשרדי הממשלה וליחידות הביצוע שלה, ייקבע תקן חשבונאי ממשלתי מחייב של הנושאים שיש לפרט (כמותית ומילולית) בדוח מנהלים נוסף על המידע החשבונאי שבהם. דוח כזה עשוי לספק מידע חשוב על הישגי הגופים המדווחים ועל תפקודם בעניינים כגון אלה: שיפור השירות לציבור לאורך שנים; "מדדי ביצוע" על דרך פעולתם של הגופים להשגת יעדיהם; ההתקדמות בפרויקטים מרכזיים; קשיים בביצוע ופעולות להסרתם.

תאגידים ציבוריים

הממשלה יוזמת לעתים חקיקת חוק להקמת תאגיד שהוא אישיות משפטית עצמאית (להלן - תאגיד ציבורי) לשם ביצוע תפקידים ממלכתיים או ציבוריים²⁶.

עשרות התאגידים הציבוריים, שתחומי פעילותם רחבים, פועלים שלא למטרות רווח. תפקידיהם של תאגידים מסוימים, כמו שירות התעסוקה או בנק ישראל, הם בעלי אופי ממלכתי. לעומתם, פעילות

23 דוח ביקורת על תאגידים סטטוטוריים, ירושלים, התשנ"ו-1995, עמ' 12-13.

24 דוח שנתי 47 של מבקר המדינה, פיקוח ובקרה על עמותות, עמ' 593-596; דוח שנתי 52 של מבקר המדינה, פיקוח ובקרה על עמותות, עמ' 801-806.

25 ראו הערה 23.

26 ראו גם דוח שנתי זה, הפרק על עבודת המטה במשרדי הממשלה, עמ' 5.

של תאגידים אחרים, כגון רשות הנמלים והרכבות ורשות הדואר, דומה לפעילות של הסקטור העסקי. תאגידים מסוימים, כמו המוסד לביטוח לאומי, גדולים מאד ומקיימים פעילות ענפה; אחרים, כגון המועצה לייצור ולשיווק אגוזי אדמה, קטנים, ופעילותם מצומצמת.

במסגרת משרד המשפטים פועלת המועצה לתאגידים ציבוריים²⁷. בטיט דוח שהכנה ב-19.6.01 ציינה המועצה כי לתאגידים הציבוריים אין מנגנוני בקרה חזקים; פיקוח דומה לפיקוח על החברות הממשלתיות אינו קיים, מפני שאין להם רשות מלווה כמו רשות החברות. נוסף על כך, בדחף לרווח של החברות הממשלתיות יש יסוד של בקרה עסקית, מה שאין כן בתאגיד ציבורי שאינו פועל למטרות רווח, כאמור. לציבור, שעבורו למעשה פועל התאגיד, או לממשלה ולכנסת שהקימו את התאגיד, אין יכולת להבטיח שהתאגיד יפעל בדרך הטובה והיעילה ביותר להגשמת המטרות שלשמן הוקם.

1. בדוח ביקורת על תאגידים סטטוטוריים משנת 1995 ציין משרד מבקר המדינה, כי מרבית התאגידים הציבוריים חויבו בחוק שכונן אותם בדיווח כספי או בדיווח על פעולות או בשניהם, בין שחובת הדיווח היא כללית ובין שהיא מפורטת יותר. משרד מבקר המדינה, ציין כי ראוי לקבוע כללים מחייבים לדיווח הכספי-חשבונאי של תאגידים אלה, וראוי שיינתן ביטוי לערך המלא של הנכסים וההתחייבויות של התאגיד ולשינויים בהם (דיווח על בסיס מצטבר).

במאס 1997 פרסמה לשכת רואי חשבון בישראל את גילוי הדעת 69 על כללי חשבונאות ודיווח כספי של מלכ"רים, אך הוא לא חל על יחידות שלטוניות²⁸. גם תקן 5 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות - תיקונים והבהרות לגילוי דעת 69 - שפורסם בדצמבר 1999 לא חל על אלה. אף על פי כן לא יזמו משרד המשפטים ומשרד האוצר הסדרת כללי דיווח חשבונאים נאותים שיחולו על התאגידים הציבוריים, ואילו הנהלות התאגידים דיווחו על מצבם הכספי באופנים שונים ללא תקנים אחידים וללא הנחיה. להלן דוגמאות.

(א) שירות התעסוקה לא הכין דוחות כספיים כמלכ"ר, והדיווח שלו נכלל עם הדוחות הכספיים של המדינה.

(ב) הרשות למלחמה בסמים ומגן דוד אדום המשיכו להציג את פעילותם בדוחות הכספיים בהתאם לכללי חשבונאות של מלכ"רים שחלו עליהם טרם קבלתו של גילוי דעת 69²⁹. על פי הכללים הקודמים לא הוצגו הרכוש הקבוע והמלאי על בסיס מצטבר. לעומת זאת, רשות העתיקות ערכה את הדוח הכספי שלה לשנת 2000 בהתאם לגילוי דעת 69.

(ג) התאגידים לא דיווחו בהכרח סמוך לסיום שנת הכספים. למשל, במועד סיום הביקורת (אוגוסט 2002) טרם אישרה רשות השידור את דוחותיה הכספיים לשנת 2000; הרשות היא תאגיד שפעולותיו מסתכמות במאות מיליוני ש"ח וצבר פיגור של שנתיים בדיווח הכספי שלו. בטיט דוחות הרשות נאמר כי מדיניותה היא להפחית בשנת הרכישה את כל הרכוש הקבוע חוץ מאשר את ההשקעה בקריית רשות השידור (במתחם "שערי צדק" בירושלים). גם מדיניות זו מתאימה לכללי חשבונאות של מלכ"רים שהיו מקובלים לפני גילוי דעת 69, כאמור.

(ד) עניין נוסף שבו לא הייתה אחידות בדיווח ושיש לתת עליו את הדעת הוא חוב התאגידים בדיווח לפי מגזרים: על הדוחות לפרט הכנסות והוצאות לפי אזורי פעולה ותחומי פעולה. לדוגמה, בדוח של רשות העתיקות לשנת 2000 אין פירוט של הכנסות והוצאות לפי אתרי חפירה, ואין מידע

27 המועצה לתאגידים ציבוריים מונתה בשנת 1992 בידי שר המשפטים. בכתב המינוי נתבקשה המועצה להציע קווי מדיניות להקמת תאגידים ציבוריים, לקביעת דרכי פעולתם ולכל נושא אחר אשר קשור לתאגידים אלה בהתחשב בהיבטים הכלכליים, המשפטיים והציבוריים הנוגעים לעניין זה.

28 על פי גילוי הדעת, יחידה שלטונית היא "ממשלה, רשות מקומית וכו'", שעיקר הכנסותיה בא ממקור בעל אופי תחיקתי, כגון: מסים, אגרות, היטלים וכדומה.

29 ראו הערה 18.

על אתרים שבהם הכנסת הרשות גבוהה ועל אלה שבהם היא מפסידה. לעומת זאת, בדוחות הכספיים של הרשות לשמירת הטבע והגנים הלאומיים צוינו ההכנסות וההוצאות לפי אתרים הן בתקציב אחזקה וניהול אתרים הן בתקציב שיקום ופיתוח אתרים.

2. כאמור, כבר בשנת 1995, בדוח ביקורת על התאגידים הסטטוטוריים, הדגיש משרד מבקר המדינה את חשיבות דוח הפעולות השנתי (דוח המנהלים), ואת הצורך לקבוע את התקן והתוכן הראויים של אותו דוח בהתחשב במאפייני התאגיד ובהיקף פעולתו.

הביקורת הנוכחית העלתה, כי תאגידים מסוימים הגישו דוח כזה, ואחרים לא עשו דוח כזה או הגישו דוח לא מקיף. התברר שהתאגידים שהגישו דוחות פעילות, דוחותיהם היו שונים זה מזה במידע וברמת הפירוט שלו. כך, למשל, המועצה להסדר הימורים בספורט לא הגישה דוח פעילות, ואילו רשות השידור נהגה להגיש דוח ביצוע תקציב שהוא מענה חלקי לדוח פעילות שנתי.

3. בחוקים המכוננים תאגידים ציבוריים אין חובה שהשרים הממונים או מועצת התאגידים או נגיד בנק ישראל ימנו רואה חשבון שיבקר את דוחותיהם הכספיים של התאגידים. ואמנם, התברר כי לדוחות הכספיים של בנק ישראל ושירות התעסוקה לא מצורפת חוות דעת של רואה חשבון.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה מאוקטובר 2002 ציין בנק ישראל שהוא מבוקר "הלכה למעשה" בידי רואה חשבון חיצוני, אשר בהסכם העסקה שלו נקבע מעמדו כ"רואה חשבון של בנק ישראל - יועץ לענייני ביקורת חשבונאית לנגיד ולהנהלת הבנק". לדעת משרד מבקר המדינה, הואיל וכללים למינוי רואה חשבון לא נקבעו בחוק בנק ישראל, התשי"ד-1954, מן הראוי לפעול להסדרה בנדון.

המועצה לתאגידים ציבוריים המליצה בטיטת הדוח האמור לחייב את כל התאגידים הציבוריים למנות רואה חשבון באופן שיקבע התאגיד. המועצה ציינה, "שככלל, צרכי הביקורת הבלתי תלויה זוכים למענה טוב יותר כשתפקיד זה מתבצע על ידי רואה חשבון חיצוני לתאגיד, להבדיל מעובד של התאגיד", אולם הטיוטה טרם הפכה להוראות מחייבות.

לדעת משרד מבקר המדינה, מן הראוי לקבוע בכל תאגיד ציבורי הסדר למינוי רואה חשבון שיבקר את הדוחות הכספיים ויחווה את דעתו עליהם; ראוי שהסדר יבטיח את אי תלותו בתאגידים אלו ובהנהלותיהם.

תקנים חשבונאיים החלים על יחידות ציבוריות - שלטוניות

1. גילוי דעת 69 של לשכת רואי חשבון בישראל ותקן מס' 5 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות לא הוחלו על יחידות שלטוניות לרבות רשויות מקומיות, על מוסדות להשכלה גבוהה, החייבים בדיווח על פי הנחיות הוועדה לתכנון ולתקצוב של המועצה להשכלה גבוהה, ועל מוסדות החייבים בדיווח בהתאם לתקנות ביטוח בריאות ממלכתי (פיקוח ובקרה פיננסיים על קופות חולים), התשנ"ו-1995. יחד עם זאת, במועד עריכת הביקורת חלו ברשויות המקומיות ובקופות החולים שינויים מהותיים שנועדו להגביר את השקיפות הכספית שלהם. אלה מלמדים על ההכרה בחשיבות הדיווח.

2. להלן סקירה קצרה על השינויים בסדרי התקינה החשבונאית ובסדרי הדיווח הכספי ברשויות המקומיות ובקופות החולים בהשוואה למוסדות להשכלה גבוהה.

רשויות מקומיות: במסגרת דיוני תקציב המדינה לשנת הכספים 1997 החליטה הממשלה להטיל על שר הפנים להקים צוות בראשות גורם חיצוני מקצועי ובהשתתפות נציגים ממשדרי הפנים והאוצר ושלושה רואי חשבון כדי להגיש הצעה למתכונת חדשה לדוחות כספיים של רשויות מקומיות. בעקבות החלטת הממשלה מינה שר הפנים ב-1.7.97 ועדה ציבורית לבחינת כללי הדיווח של הרשויות המקומיות. בוועדה השתתפו אנשי מקצוע ממשדרי הפנים, ממשדרי האוצר, מאגוד הגזברים של הרשויות המקומיות ומלשכת רואי חשבון בישראל. ביולי 1998 הגישה הוועדה הציבורית את המלצותיה לשינוי שיטת הדיווח הכספי ברשויות המקומיות; המשרד אימץ אותן ופעל ליישומן.

קופות חולים: קופות החולים הם גופים ייחודיים האחראים לתקציבי ענק בתחום בריאות הציבור. לאחר פרסום תקן 5 ב-15.2.01 מינו הסמנכ"ל לקופות חולים ושירותי בריאות נוספים במשרד הבריאות ויו"ר המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, ועדה להסדרת הדיווח הפיננסי של קופות החולים. באפריל 2002 הגישה הוועדה את המלצותיה לשר הבריאות.

במועד סיום הביקורת (אוגוסט 2002) החל המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות בהליכים לקביעת תקן חשבונאי לקופות החולים בהסתמך על המלצות הוועדה. שר הבריאות אישר להקים צוות שיכין טיוטת תקנות ביטוח בריאות (פיקוח ובקרה פיננסים על קופות החולים) שיחליפו את התקנות שבתוקף, כדי שיהיה אפשר ליישם את המלצות הוועדה.

מוסדות להשכלה גבוהה: ב-1977 אישרה הממשלה את הקמת הוועדה לתכנון ולתקצוב (ות"ת) כוועדת משנה של המועצה להשכלה גבוהה (מל"ג) והגדירה את תפקידיה. נקבע כי על ות"ת להציע את התקציב הרגיל ואת תקציב הפיתוח להשכלה הגבוהה ולעקוב אחרי ניצולם כדי למנוע גירעונות או חריגות. מכוח סמכויות ותפקידים אלה ולצורך מימושם ות"ת דורשת ומקבלת מהמוסדות להשכלה גבוהה המתוקצבים על ידה דיווחים שונים כדי לעקוב אחר ביצוע התקציב ומצבם הכספי.

בדוח מבקר המדינה 1/99 על המוסדות להשכלה גבוהה, בפרק על "התקציב הרגיל של האוניברסיטאות - סדרי התקצוב והבקרה" (עמ' 23) צוין כי "משנת 1978 מנסה ות"ת לגבש כללי דיווח חשבונאיים מוסכמים שיביאו את כל המוסדות להשכלה גבוהה להכין את דוחותיהם הכספיים בשיטה אחידה, אך היא טרם השיגה יעד זה". בדוח גם צוין שבמהלך הכנת גילוי דעת 69 התנגדו ות"ת והמוסדות להשכלה גבוהה להחיל את הכללים שנקבעו בו על מוסדות להשכלה גבוהה, ובשל כך אלה אכן לא חלו עליהם. בדוח שהוזכר ציין מבקר המדינה (עמ' 33) כי "הביקורת העלתה שוות"ת הנחתה את האוניברסיטאות שלא לרשום במסגרת התקציבים והדוחות הכספיים המוגשים לה את ההתחייבויות שנצברו בגין זכויות עובדיהן אך טרם שולמו. רוב האוניברסיטאות הסתמכו על הנחיה זאת ונמנעו מלרשום גם במאזניהן התחייבויות אלה. בהתשנ"ז הגיעו התחייבויות אלה לכ- 9.7 מיליארד ש"ח".

מבקר המדינה המליץ בדוח האמור, שהמועצה להשכלה גבוהה וות"ת ידאגו לכך שמאזניהן של האוניברסיטאות יציגו את מצבן הכספי האמיתי. במאוס 1998 הודיעה ות"ת למשרד מבקר המדינה כי החלה להכין עם רואה חשבון חיצוני כללי דיווח חשבונאי אחידים למוסדות להשכלה גבוהה; ות"ת הודיעה שהעקרונות המנחים לכללים אלו יגובשו בהקדם.

ביולי 2000 פרסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות הצעה לתקן חשבונאי בעניין החלת כללי החשבונאות והדיווח הכספי של מלכ"רים על מוסדות להשכלה גבוהה. כעבור שנה וחצי, בפברואר 2002, העבירה ות"ת למוסדות להשכלה גבוהה טיוטה של הנחיות לכללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מוסדות להשכלה גבוהה שהכינה וועדה מטעמה.

בתשובתה למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2002 ציינה מל"ג, כי ביולי 2000 הוקמה בוות"ת ועדה לדיווח כספי אחיד של המוסדות להשכלה גבוהה, שחבריה היו אנשי אגף התקצוב של ות"ת, נציגי המוסדות להשכלה גבוהה ושני רואי חשבון חיצוניים. הוועדה קיימה יותר מעשר ישיבות עבודה,

אשר במהלכן נדונו ההיבטים השונים של הדיווח הכספי הנדרש למוסדות להשכלה גבוהה. על בסיס זה גיבשה ות"ת טיוטת דוחות כספיים אחידים למוסדות האלה והעבירה אותה אליהם לתגובה. ות"ת הוסיפה כי הטיפול בעניין מצוי בשלב מתקדם.

מן האמור לעיל עולה, שההליכים לקביעת כללי דיווח אחידים ומחייבים למוסדות להשכלה גבוהה המתקצבים על ידי ות"ת נמשכו שנים ולא הסתיימו עד תום הביקורת (אוגוסט 2002). בתשובתו למשרד מבקר המדינה מאוקטובר 2002 ציין החשכ"ל כי גודל התקציב של המוסדות להשכלה גבוהה ותלותם בתקציב המדינה מחייבים שיפור באיכות הדיווח שלהם ובבקרה על פעילותם.

כללי דיווח כספי של חברות ממשלתיות³⁰

החברות הממשלתיות הוקמו על ידי הממשלה לשם קידום מטרות ויעדים ציבוריים, שהממשלה הניחה שהדרך הטובה ביותר לקדםם היא באמצעות חברה ממשלתית. חברות ממשלתיות רבות הן נכס כלכלי רב ערך של המדינה, ובשל כך הן מעוררות עניין בציבור ואצל גורמים כלכליים שונים. לפיכך המידע על תפעולן, על יעילותן, על השגת יעדיהן ועל מצבן הכספי חשוב. מאידך גיסא, חברה ממשלתית צריכה לפעול על פי השיקולים העסקיים שעל פיהם פועלת חברה לא ממשלתית (אלא אם כן נקבע במסמכי היסוד שלה אחרת), ובכלל זה שמירה על סודות מסחריים, ולכן יש לאזן בין אינטרסים אלה.

על החברות הממשלתיות חלים כללי חשבונאות מקובלים אשר נקבעים על ידי לשכת רואי חשבון בישראל והמוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. על חברות ממשלתיות שמניותיהן נסחרות בבורסה חלות גם הוראות חוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968, והתקנות שהותקנו מכוחו וחוקים המתייחסים לתאגידים ספציפיים (בנקים, חברות ביטוח).

כללי החשבונאות המקובלים החלים על גופים עסקיים יוצרים הבחנה ברמת הפירוט והדיווח בין חברות פרטיות ובין חברות ציבוריות שמניותיהן נסחרות בבורסה, אשר לגורמים מסוימים ולציבור עניין בהן. בגלל העניין הציבורי מחויבות חברות ציבוריות בדיווחים מפורטים, כדלהלן: דיווח לפי מגזרים - הכנסות מלקוח ספציפי או ממכירות באזור מסוים; ההוצאות והנכסים ששימשו אותם; דיווח תקופתי הכולל דוחות כספיים שנתיים מבוקרים; דוח דירקטוריון על מצב התאגיד; דוחות כספיים רבעוניים מסוקרים בידי רואה חשבון הכוללים דוח דירקטוריון על מצב התאגיד לתקופת הביניים; דיווחים מידיים על אירועים שהוגדרו בתקנות, כגון עסקאות עם בעל שליטה. בדוח הדירקטוריון נכללים הסברי הדירקטוריון על מצב עסקי התאגיד, על תוצאות פעולותיו, על הונו העצמי ועל תזרימי המזומנים שלו ופרטים נוספים שנקבעו בתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל-1970, לרבות דיווח על חשיפה לסיכונים ודרכי ניהולם.

לעתים מניותיה של חברה ממשלתית אינן נסחרות בבורסה אלא מוחזקות כולן בידי המדינה או בידי המדינה וגורמים אחרים, ציבוריים או פרטיים. במקרים אלה, גם כאשר מדובר בסכומים גדולים (למשל, בחברות כמו התעשייה האווירית לישראל בע"מ; התעשייה הצבאית לישראל בע"מ; אל על נתיבי אוויר לישראל בע"מ; מקורות חברת מים בע"מ) ובכספי ציבור, הכללים המרחיבים (כללי הדיווח לפי חוק ניירות ערך) אינם חלים לכאורה על חברות אלה.

30 הכוונה לחברה ממשלתית, לחברה בת ממשלתית ולחברה מעורבת, כהגדרתן בחוק, אלא אם כן צוין אחרת.

רשות החברות היא הגוף הממשלתי המטפל בחברות הממשלתיות, והיא, בין היתר, הגורם המפקח-המסדיר. על כל חברה ממשלתית וחברה-בת ממשלתית כהגדרתן בחוק החברות הממשלתיות, התשל"ה-1975, להגיש לרשות החברות דוחות כספיים: שנתיים, רבעוניים ותקציביים; הרשות אף היא מחויבת למסור דוח שנתי לראש הממשלה עם דיווח מפורט על כל חברה ממשלתית הכוללת את תמצית דוחותיה הכספיים.

במסגרת תפקידיה בודקת רשות החברות את טיוטת הדוחות הכספיים שחברה ממשלתית מגישה לה ואת החומר שעליו הם מבוססים, ומעירה את הערותיה לחברה ולשרים טרם אישורם. במסגרת תפקידי רשות החברות, שהוגדרו מפורשות בחוק היא לא הוסמכה לחייב את החברות לקבל את הערותיה וליישמן בדוחות הכספיים המתפרסמים לציבור.

רשות החברות שאפה להגביר את שקיפותן של החברות הממשלתיות. כדי להחיל על חברות ממשלתיות וחברות בת ממשלתיות כהגדרתן בחוק כללי דיווח נאותים, הדומים לכללים שחלים על החברות שמניותיהן נסחרות בבורסה, פעלה הרשות כך: השרים הממונים על החברה הממשלתית הורו בכל שנה לבאי כוח המדינה להצביע באסיפה הכללית של בעלי המניות בעד קבלת החלטה שדירקטוריון החברה יישם את כל האמור בחוזרי הרשות (המתפרסמים מעת לעת) בעניין דוחות כספיים (מבוקרים, סקורים, תקציביים) ודוחות דירקטוריון. בחוזרי הרשות נדרשות החברות, בין השאר, ליישם כללי דיווח חשבונאים כפי שקבעה הרשות. בדרך זו היא קובעת כללי דיווח מיוחדים לחברות ממשלתיות.

רשות החברות החילה רק על חלק מהחברות הממשלתיות את הדרישה לערוך את הדוחות הכספיים ואת דוח הדירקטוריון בהתאם לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), החלות על חברות שמניותיהן נסחרות בבורסה. היא לא דרשה מהן לדווח מיד על אירועים חריגים וגם לא קבעה מה יש לכלול בדוחות, למי להגישם ואת מועד הגשתם. בכך הקלה הרשות על חלק מהחברות, שכן אילו הוחלו עליהן הדרישות החלות על חברות שמניותיהן נסחרות בבורסה, הייתה נדרשת מהן שקיפות רבה יותר.

מהאמור לעיל עולה שקביעת כללי דיווח לחברות הממשלתיות ואכיפתם בידי רשות החברות היא חלקית. לכן ראוי, לדעת משרד מבקר המדינה, לבחון את סדרי קביעת תקני הדיווח החשבונאיים של חברות ממשלתיות. במסגרת זו יש לתת את הדעת לאיזון הנדרש בין עקרון השקיפות ובין זכותן של החברות לשמור על סודותיהן העסקיים.

העדר סמכות לחייב דיווח כספי - במועד

לפי חוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968, ותקנותיו יש להגיש לרשות לניירות ערך דוחות והודעות; החוק קובע גם את מועדי ההגשה. לרשות ניירות ערך סמכות להורות לבורסה על הפסקת המסחר בניירות ערך של תאגיד אשר לא הגיש את הדוחות וההודעות במועד. מי שהפר את הוראות החוק צפוי לסנקציות הן במישור הפלילי הן במישור האזרחי. לעומת זאת, כאשר מדובר בחברות ממשלתיות, שאינן נסחרות בבורסה, אין לרשות החברות כלים לאכוף את חובת הדיווח במועד הנדרש. בדוח רשות החברות לשנת 1999 שעודכן עד אמצע שנת 2000, צוין כי 21 חברות

ממשלתיות לא הגישו דיווחים כספיים לשנת 1999; מרישומי רשות החברות עולה כי עד ה-7.8.01 לא הגישו 14 חברות ממשלתיות את הדוח הכספי לשנת 2000 לרשות החברות.³¹

חילוקי דעות חשבונאיים בין החברות הממשלתיות לרשות החברות

לעתים צצים חילוקי דעות בעניינים חשבונאיים בין רשות החברות הממשלתיות וחברה ממשלתית כלשהי; לא נקבעו הליכים לבירור חילוקי דעות כאלה. עניין זה נדון גם בדוח שנתי 52 של מבקר המדינה (עמ' 368) בפרק על מקורות חברת מים בע"מ (להלן - מקורות). מקורות פועלת כרשות מים ארצית בהתאם לחוק המים, התשי"ט-1959, ועוסקת בעיקר בהקמת מפעלי מים ובהפעלתם במסגרת מערכת אספקת מים ארצית. מדינת ישראל היא הבעלים של נכסים שהוקמו בעבר על ידי החברה על חשבון המדינה, כולל נכסי המוביל הארצי. נושא הזכויות הנלוות לנכסים אלה נמצא בבירור בין הממשלה לבין החברה.

בדוח שנתי 52 ציין מבקר המדינה, כי במשך שנים הציגה מקורות בדוחותיה הכספיים את המוביל הארצי על מתקניו כרכוש. לדעת רשות החברות, מקורות מחזיקה במוביל הארצי כנאמן של המדינה, והמוביל הוא בבעלות מלאה של המדינה. לפיכך הביעה הרשות מחאה נמרצת לפני מקורות על הצגת דברים זו. בתשובת רואי החשבון של מקורות למשרד מבקר המדינה בעניין הצגת נכסי המוביל הארצי כנכסי מקורות נאמר, כי בגילוי הדעת של לשכת רואי חשבון בישראל ובתקנים של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות אין הגדרה מפורשת למושג "נכס", והרישום בדוחותיה הכספיים של מקורות תואם את התקנים הבינלאומיים בחשבונאות.

בתשובתה מנובמבר 2002 למשרד מבקר המדינה, הסבירה מקורות, כי היא מציגה את המוביל הארצי בדוחות הכספיים כרכוש המיועד להעברה לתאגיד שיוקם. מן ההיבט החשבונאי, הצגת רכוש בדוחות הכספיים אינה מעידה בהכרח על בעלות התאגיד על הרכוש אלא על העובדה שהתאגיד צופה תועלת כלכלית ממנו בסכום שאינו קטן מהסכום המוצג בדוחות. כך נהגה מקורות וכך היא ביארה בביאורים לדוחות הכספיים בהדגישה שנכסים אלו הם בבעלות המדינה.

לדעת משרד מבקר המדינה, מחלוקת זו נובעת ממערכת יחסים מיוחדת בין המדינה ובין חברה ממשלתית והיא ממחישה את הצורך לשקול כללי דיווח מוסכמים שיקבעו מסמרות בעניין רכוש המדינה לעומת רכוש התאגיד. לשם כך יש להסדיר הליכים לפתרון חילוקי דעות חשבונאיים בין רשות החברות לבין החברה הממשלתית.

דוח רשות החברות

בהתאם לחוק החברות הממשלתיות, הרשות מכינה אחת לשנה דין וחשבון על החברות הממשלתיות. בדוח זה, הנמסר לראש הממשלה, היא מפרטת בעיקר את זכויות המדינה בחברות, את מטרותיהן העיקריות, את נושאי התפקידים בהן ואת עיקרי הדוחות הכספיים האחרונים שלהן.

בדוח שנתי 52 של מבקר המדינה, בפרק על הפרטת חברות ממשלתיות (עמ' 333-334), ציין מבקר המדינה, שהואיל ולא תמיד מתיישבים השיקולים העסקיים של חברה ממשלתית עם האינטרסים של המדינה, חשוב שהרשות תמסור דיווח מלא ובהיר על מימוש המטרות של החברות הממשלתיות

31 בעניין אישור הדוחות הכספיים של התעשייה הצבאית לישראל בע"מ ראו דוח שנתי 53 של מבקר המדינה, עמ' 273-274.

ועל התוצאות העסקיות של פעילותן. דיווח כזה עשוי לסייע לפקח עליהן כדי שפעולותיהן לא יסטו מהמטרות שלשמן הוקמו ולקדם הליכי הפרטת חברות שאין עוד צורך בפעילותן במסגרת ממשלתית. עוד ציין מבקר המדינה כי הדוח השנתי שמכילה הרשות כולל רשימה של חברות שיש כוונה להפריטן ואת הנימוקים לכך, אך לא נאמר בו דבר על האופן שבה פועלת כל אחת מהחברות הכלולות בו להגשמת מטרותיה, על הצורך בהמשך קיומה ועל הסיבות לכך.

לדעת משרד מבקר המדינה, יש לקבוע כללים גם לגבי חובת הדיווח של רשות החברות, כדי שניתן יהיה להעריך על פי הדיווח שלה את מידת הגשמת המטרות והיעדים של החברות הממשלתיות נוסף על התוצאות העסקיות של פעילותן.

תקינה חשבונאית ממשלתית

כאמור, במדינות שנזכרו לעיל הוקמו גופי תקינה לחשבונאות הממשלתית. בישראל אין מוסד תקינה לחשבונאות ממשלתית, ולעתים לא ברור למי הסמכות לקבוע תקנים אלה ולחייב בהם את היחידות הממשלתיות. התוצאה היא יוזמות של החשב הכללי, של רשות החברות ושל אחרים, אך אלה אינן מספקות.



הדיווח החשבונאי-ממשלתי נועד להגביר את השקיפות של הגופים הממשלתיים, ליצור אפשרות בקרה עליהם ולהגביר את הנשיאה באחריות של ממלאי התפקידים בהם. התקינה החשבונאית הממשלתית בישראל אינה מוסדרת. בעולם המערבי מלווה השינוי בכללי הדיווח של הממשלה במחקר ובתקינה חשבונאיים ענפים ובהקמת גופים ציבוריים-ממשלתיים אשר עוסקים בקביעת כללי הדיווח לסקטור הציבורי. כדי לקדם את הנושא בישראל ראוי לפעול בהקדם להסדרתם; בראש וראשונה יש להחליט למי תהיה הסמכות בעניין.