

## תקציב המדינה

### פיקוח ובקרה על ביצוע תקציב המדינה

#### תקציר

משרדי הממשלה פועלים במסגרת חוק תקציב שנתי שהכנסת מחוקקת. בחוק נקבעים הסכומים המרביים שאפשר להוציא, הסכומים המרביים להוצאה המותנית בהכנסה ולהרשאה להתחייב ושיא כוח האדם ביחידות הממשלתיות. החשב הכללי במשרד האוצר (להלן - החשב"ל) אחראי, בין היתר, לניהול כספי המדינה ולפיקוח על ביצוע התקציב. הוא עושה זאת באמצעות חשבים וגזברים הפועלים במשרדי הממשלה וביחידות הסמך, באמצעות מערכת ממוחשבת של חשבונות וכספים המותקנת ביחידות הממשלה, וכן באמצעות יחידת הביקורת של החשב"ל ומבקרי כספים בחשבונות.

במשרדי הממשלה וביחידות סמך שונות מכהנים 83 חשבים וסגני חשבים. 63 מהם מועסקים בתקן של החשב"ל, והיתר בתקן של המשרד שהם מכהנים בו. נמצא כי החלטת הממשלה בעניין העסקתם של חשבים וסגניהם בתקן החשב"ל לא יושמה ביחידות שונות של מערכת הביטחון (לרבות המשטרה).

אין אמות מידה שלפיהן נקבע מתי יש למנות חשב ביחידת סמך, נוסף על חשב המשרד שהיחידה שייכת לו. ועדת המינויים באגף החשב"ל אינה רושמת פרוטוקולים על דיוניה ועל החלטותיה, ולפיכך אי-אפשר לדעת מה הן אמות המידה שעל פיהן נבחר חשב או סגן חשב למשרד זה או אחר. נמצא כי רק לאחר שהעובד התמנה לתפקיד האמור בדרך של "מינוי בפועל" אגף החשב"ל ונציבות שירות המדינה (להלן - נש"מ) דנים בהליכים שיש לקיים בעניין כל אחד מהמינויים.

הגדרות תפקידיו וסמכויותיו של החשב במשרד הממשלתי אינן מרוכזות בפרק נפרד בהוראות תקנון כספים ומשק (להלן - התכ"ס), ולא נקבעה חלוקה ברורה של התפקידים והסמכויות של כל אחד מהמעורבים בתהליך האישור והביצוע של עסקאות ותשלומים מתקציב המדינה. מצב זה עלול להקשות על החשבים למלא כראוי את תפקידם.

אין פרסום רשמי, מרוכז ועדכני של בעלי ההרשאות וזכויות החתימה שהסמך החשב"ל על פי חוק נכסי המדינה בכל אחד ממשרדי הממשלה ויחידות הסמך ושל סכום ההתחייבות המרבי שהותר להם.

בבדיקה שעשה משרד מבקר המדינה בחשבות משרד החוץ נמצא כי לבעלי זכות חתימה בחשבונות הבנקים של נציגויות המשרד בחו"ל אין הרשאה מטעם החשב"ל, כנדרש בחוק נכסי המדינה. לאגף הכספים במשרד החוץ וממילא גם לאגף החשב"ל אין רשימה של כל בעלי זכות החתימה בנציגויות בחו"ל. עוד נמצא כי גופים שונים עושים ביקורות על הפעילות הכספית של הנציגויות אולם אין תיאום ביניהם בכל הנוגע להכנת תכנית עבודה שנתית לביקורת בנציגויות ולמעקב אחר תיקון הליקויים.

אין אחדות בכפיפות המינהלית של גזברים המכהנים ביחידות מממשליות: נמצא שעד סוף 2005 מקצת הגזברים הועסקו בתקן של אגף החשב"ל, ורובם היו כפופים להנהלת היחידה הממשלתית שהם כיהנו בה. כפיפות המינהלית של הגזברים להנהלת היחידה עלולה להעמידם במצב שבו יש סתירה בין הנחיות הממונה המקצועי לאלה של הממונה המינהלי וכתוצאה מכך לפגוע באי תלותם המקצועית.

בבתי החולים הממשלתיים מכהנים גזברים שכפופים להנהלות בתי החולים ומונחים מקצועית בידי החשב"ל. נמצא שיש מחלוקת בין החשב"ל לבין הנהלת משרד הבריאות ונש"מ בעניין זה. לדברי החשב"ל מצב זה אינו מאפשר פיקוח ממשי ועקבי על ביצוע תקציב המדינה ואילו הנהלת משרד הבריאות טוענת שהאחריות והסמכות לפעילות הכספית של בית החולים נתונה בידי מנהל בית החולים ולפיכך אין מקום לשנות את המצב. עוד נמצא כי בשום בית חולים לא מונה מבקר פנימי על אף שהמחוקק הכיר בחיוניותם של המבקרים הפנימיים בשמירה על תקינות הפעילות הכספית.

בבדיקה שנעשתה בחשבות משק המים נמצאו ליקויים בהליך אישור החשבונות שהגישה מקורות חברת מים בע"מ (להלן - מקורות או החברה) בגין התמיכות במחירי המים. נמצא כי בשנים 1993-2004 לא נעשה גמר חשבון לשום שנה. עד סוף שנת 2001 שילמה הממשלה למקורות מקדמות על חשבון התמיכות, אך בשנים 2002 ו-2003 חדלה לשלם סכומים כלשהם. בשל עיכוב תשלומי התמיכה הפסיקה מקורות להעביר לממשלה תשלומים בגין פירעון חובותיה. למרות המחלוקת בין כל הגופים הנוגעים בדבר - נציבות המים, אגף החשב"ל ומקורות - לא הוגדרו תחומי האחריות והסמכויות של כל אחד מהמעורבים בבדיקת החשבונות ואישורם ולא נקבע נוהל מוסכם בעניין זה.

מקורות משקיעה כסף רב בפיתוח מפעלי מים; בהסדרים עמה נקבעו הדרישות והתנאים לאישור הפרויקטים. מקורות והממשלה חלוקות בעניין השקעות בהיקף של מאות מיליוני ש"ח, בין היתר מפני שמקורות מימנה פרויקטים שנציבות המים ומשרד האוצר לא אישרו, או פרויקטים שאושרו אך עלויות ההקמה שלהם בפועל היו גדולות מהעלויות שאושרו. מחלוקת זו, שמתווספת למחלוקות שצוינו לעיל, מקשה עוד יותר על הממשלה לבדוק כראוי את החשבונות שמקורות מגישה לה.

מודול הכספים שנבנה במסגרת פרויקט המרכב"ה אינו חוסם הזנה של חשבוניות של ספק שלא נחתמו עמו הסכם או הזמנה, אף שזו דרישה יסודית של בקרה. נמצא כי יחידות שונות של משרד האוצר הזמינו טובין או שירותים מגורמי חוץ בלי הסכם או הזמנה שהחשב חתם עליהם. בשל כך עוכבו תשלומים לספקים לאחר שהטובין או השירותים כבר סופקו, ודבר זה אינו תקין.

בדוח על ביצוע התקציב, שמשרד האוצר מפרסם בכל שנה, חסר בין היתר המידע החיוני הזה: השוואה בין התקציב המקורי לתקציב המתוקן; פעילות שנעשתה ושנרשמה כנגדה התחייבות אך לא שולמה עד סוף שנת הכספים; התחייבויות בגין תקציב לא מנוצל; נתונים על הכנסות שטרם התקבלו; דיווח על כמויות שסופקו בפועל (כגון מספר מיטות אשפוז, שעות הוראה) לעומת הכמויות שנקבעו בתקציב המקורי, אם בכלל.



## מבוא

משרדי הממשלה פועלים במסגרת חוק תקציב שנתי שהכנסת מחוקקת בכל שנה. חוק תקציב שנתי קובע את הסכום המרבי שמותר להוציא בכל אחד מסעיפי התקציב, המפורטים לתחומי פעולה ולתכניות, וכן את סכומי ה"הרשאה להתחייב" לאותה שנה, את סכומי ההוצאה המותנית בהכנסה ואת שיא כוח האדם ביחידות הממשלתיות. חוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985 (להלן - חוק יסודות התקציב), קובע בין היתר את הסמכויות להתקין תקנות בדבר פירוט נוסף של תכניות התקציב ואת הסמכויות לאשר שינויים פנימיים בתקציב במהלך השנה.

סעיף 6(א) לחוק נכסי המדינה, התשי"א-1951 (להלן - חוק נכסי המדינה), מסמך את שר האוצר לייצג את הממשלה ולחתום על עסקאות בשם המדינה; שר האוצר הסמיך את החשב הכללי (להלן - החשכ"ל) במשרד האוצר לעשות כן. על פי דברי ההסבר להצעות התקציב לשנים 2004 ו-2005, אגף החשכ"ל ממונה, בין היתר, על ביצוע תקציב המדינה, ובכלל זה על מימוש המדיניות התקציבית של הממשלה, ניהול כספי המדינה ופיקוח על ביצוע התקציב. לשם כך החשכ"ל קובע הוראות וכללים מפורטים העוסקים בניהול הכספי השוטף, ואלה מתפרסמים בתקנון כספים ומשק (להלן - התכ"ס), בהוראות שעה ובחוזרי החשכ"ל.

הפיקוח על ביצוע התקציב נעשה בעזרת כמה גורמים: (א) החשבים של המשרדים ושל יחידות הסמך וסגניהם, המשמשים זרוע של החשכ"ל בתהליך הבקרה על הפעילות הכספית של יחידות הממשלה וכן גזברים המכהנים ביחידות ממשלתיות שונות. (ב) המערכת הכספית הממוחשבת ('בוחן' או 'מרכב'ה') שמופעלות בה מערכות בקרה מובנות המפקחות על הפעילות הכספית; (ג) רפרנט באגף החשכ"ל (סגן החשכ"ל), המפקח על הניהול הכספי של המשרד שהוא מפקד עליו; (ד) יחידת הביקורת באגף החשכ"ל, שתפקידה לעשות ביקורת פנימית בחשבויות; (ה) מבקר כספים בחשבויות, שהחשב ממנה.

בחודשים אפריל-דצמבר 2005 בדק משרד מבקר המדינה לסירוגין, כמה נושאים בפעולות של אגף החשכ"ל, ובעיקר בפעולות של חשבי המשרדים, האחראים לביצוע תקציב המדינה ומפקחים על תקינות התשלומים במשרדי הממשלה וביחידות הסמך. הבדיקה נעשתה באגף החשכ"ל ובחשבויות של אגפי הכספים במשרדי האוצר, החוץ והבריאות. כמו כן נעשתה בדיקה בחשבות משק המים.

## מינוי חשבים וסגני חשבים

1. בספטמבר 2005 כיהנו במשרדי הממשלה ובקצת מיחידות הסמך שבמשרדים 83 חשבים וסגני חשבים. 63 מהם הועסקו בתקן של החשכ"ל והיתר בתקן של המשרד שבו הם כיהנו (ראו להלן). נמצא שאין אמות מידה הקובעות מתי יש למנות חשב ביחידת סמך, נוסף על החשב של המשרד שהיחידה שייכת לו. מצד אחד יש יחידות סמך קטנות - כגון המינהל לחינוך התיישבותי והטלוויזיה החינוכית, הפועלים במשרד החינוך, או המרכז למיפוי ישראל, הפועל במשרד הבינוי והשיכון - שחשבים מכהנים בהן, מהצד האחר יש יחידות סמך שאין בהן חשב עצמאי, כגון המכון הגאולוגי, הפועל במשרד התשתיות.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה בנובמבר 2005 הסביר החשכ"ל, כי "חשב ביחידת סמך ממונה כפועל יוצא ממספר גורמים כגון גודל יחידת הסמך, היקף התקציב ביחידה, מורכבות ביצוע

1 מרכב"ה - מערכת רוחבית כוללת במשרדי הממשלה במסגרת פרויקט ארגוני להחלפת מערכות ממוחשבות בתחום הכספים, הלוגיסטיקה, כוח אדם, וניהול נכסי המדינה ומערכות ייעודיות נוספות (ראו גם דוח שנתי 55 של מבקר המדינה (2005), בפרק פרויקט המרכב"ה ותקצובו, עמ' 297).

ההוצאות ביחידת הסמך, פרויקט חדש הדורש התמקדות, יכולת השליטה של חשב המשרד וכן החלטות ממשלה. ריבוי המשתנים לא מאפשר קביעה מראש של הקריטריונים אלא מחייב הפעלת שיקול דעת של החשב הכללי בעצמו. המשנה הנציב שירות המדינה ציין בתשובתו מאוקטובר 2005 כי "מן הראוי יהא להגיע עם החשב הכללי לסיכום עקרוני באשר לקריטריונים לאפיון יחידות הסמך שבהן נדרש למנות חשב עצמאי".

לדעת משרד מבקר המדינה, ראוי לקבוע אמות מידה המבטיחות באילו נסיבות יש למנות חשב עצמאי ליחידת סמך. הגורמים שמנה החשב"ל בתשובתו יכולים לשמש בסיס לאמות מידה כאלה, ואף לבדיקה מחודשת של מערך החשבים וסגניהם ביחידות השונות.

2. מרשימת החשבים וסגני החשבים שהועסקו במשרדי הממשלה בתקן של החשב"ל עולה כי מרביתם היו עובדי אגף החשב"ל לפני שהתמנו לתפקידם. לדברי האמריקאית של אגף החשב"ל, באגף פועלת ועדה "לא רשמית" (להלן - ועדת המינויים) בראשות החשב"ל, המתכנסת לפי הצורך וממנה חשב או סגן חשב. לא נמצאו מסמכים המעידים שהוועדה הוסמכה לכך.

כל מינוי ושיבוץ של חשב ושל סגן חשב במשרד כלשהו נידון קודם לכן בוועדת המינויים, ובכלל זה סבבים של מינויים והעברות תפקידים באגף החשב"ל הנעשים במסגרת רוטציה (ראו להלן). הוועדה שוקלת מגוון של שיקולים בדבר ההתאמה של כל עובד לתפקיד שהוא נדרש למלא, ובין היתר מתבססת בהחלטתה על היכרות אישית של חבריה עם המועמדים, על "הערכות העובד" של המועמדים ועל מורכבות הפעילות במשרד שמדובר בו.<sup>2</sup>

נמצא כי ועדת המינויים אינה רושמת פרוטוקולים מדיוניה ומהחלטותיה.<sup>3</sup> לפיכך לא ברור מה הן אמות המידה לבחירת חשב או סגן חשב למשרד זה או אחר, ומה הם הנימוקים להעדפת המועמד שקיבל את המשרה על פני המועמדים האחרים. דבר זה פוגע ביכולתם של מועמדים להשיג על ההחלטה בדבר המינויים.

החשב"ל השיב למשרד מבקר המדינה: "איננו רואים כל מניעה מלפרסם את הקריטריונים... אם כי ההגדרה הנה כוללת וידועה לכל עובדי החשב הכללי".

לדעת משרד מבקר המדינה יש חשיבות רבה לרישום פרוטוקולים שישקפו את עיקרי המידע שהוגש לוועדת המינויים ואת החלטותיה. כמו כן יש לדאוג לפרסם אמות מידה לבחירה כאמור.

נמצא כי לאחר שהוועדה מחליטה למנות עובד לחשב או לסגן חשב, העובד מתמנה לתפקיד במעמד של "מינוי בפועל", ורק אחרי כן - לעתים כשנה לאחר שהעובד התמנה לתפקיד בדרך של מינוי בפועל - הסמנכ"ל למינהל במשרד האוצר פונה לנש"מ והם דנים בהליכים שיש לקיים בעניין כל אחד מהמינויים האמורים - מכרז פנימי, עמידה לפני ועדת בחינה של נש"מ או הליך אחר.<sup>4</sup>

2 בעניין זה ראו בפרק מכרזים לאיוש משרות בכמה משרדי ממשלה, עמ' 000.

3 ראו בעניין חובת רישום פרוטוקול של ועדת מכרזים במכרז פנימי בג"ץ 3751/03 יוסי אילן נ' עיריית תל אביב ואח', דינים עליון כרך ע, 348.

4 התקשי"ר מאפשר, בסיגים מסוימים, להעביר עובד ממשרה למשרה בתוך המשרד וממשרד אחד לאחר.

לדברי סגן בכיר לחשכ"ל, מכרז פנימי, שלעיתים נדרש לשנות בו את "תיאור התפקיד" ואת הכישורים הנדרשים, הוא תהליך ארוך מאוד ונמשך כשנה עד שנה וחצי. חשבים וסגני חשבים מתמנים בדרך של מינוי בפועל מפני שיש לאישי מיד משרות שהתפנו. לדברי אמרכלית האגף, באוגוסט 2005 פורסמו כעשרה מכרזים פנימיים לתפקידים של חשבים וסגני חשבים, שכבר אוישו בשנה שקדמה לה, בדרך של מינוי בפועל.

לדעת משרד מבקר המדינה, שימוש תכוף בשיטה של מינוי בפועל במקום בהליכי מכרז איננו תקין. לעובדים המכהנים בתפקיד בשיטה האמורה יש יתרון לעומת עובדים אחרים כשהם ניגשים למכרז פנימי. ואכן נמצא כי בדרך כלל עובדים אלה הם הנבחרים לתפקיד במכרז.<sup>5</sup> משרד מבקר המדינה העיר לחשכ"ל וליתר חברי ועדת המינויים כי לדרך מינוי זו שני חסרונות מהותיים: (א) היא פוגעת בעקרונות שוויון ההזדמנויות וכללי תחרות הוגנים בין המועמדים, עקרונות שהם מאושיות דיני המכרזים;<sup>6</sup> (ב) היא אינה מבטיחה שהמועמד בעל הכישורים הטובים ביותר ייבחר לתפקיד. "מינוי בפועל" נועד לשמש רק במקרים חריגים שבהם לא היה סיפק לקיים מכרז פנימי, וגם במקרים כאלה ראוי שאגף החשכ"ל ונש"מ יפעלו במהירות האפשרית כדי לאישי את המשרה בדרך של מכרז.

החשכ"ל הודיע בתשובתו: "אנו נקיים דיון עם הנציבות כהמלצת המבקר במטרה להגביר את השקיפות ותחושת ההוגנות תוך שמירה על היכולות הניהוליות ההכרחיות כאמור". גם נש"מ השיבה ברוח זו.

3. עבודת החשב כרוכה בקשר קבוע עם ספקים ונותני שירותים של המשרד שהוא מכהן בו, וכן בקשרי עבודה הדוקים עם נושאי משרה באותו משרד. אגף החשכ"ל נוהג לעשות רוטציה של החשבים בין המשרדים השונים, לאחר שכיחנו כחמש שנים במשרד כלשהו. נמצא שנוהג זה אינו מעוגן בהוראות כלשהן. מרשימת החשבים שכיחנו במשרדי ממשלה בתחילת שנת 2005 עולה כי יש חשבים המכהנים במשרד אחד יותר מחמש שנים, אך יש חשבים שהועברו למשרד אחר לאחר פרק זמן קצר מחמש שנים. העברת חשב ממשרד למשרד בתוך פרק זמן קצר יש בה משום חוסר יעילות מאחר שהלימוד של תחומי הפעילות המקצועית הייחודית של כל משרד ממשלתי אורך זמן.

## הגדרת תפקיד החשב ומעמדו

1. תפקידים מסוימים של החשבים במשרדי הממשלה קבועים בחוקים, בתקנות ובצווים<sup>7</sup> ומפורטים בפרקים השונים של הוראות התכ"ם. רק במרס 2005 פורסמה הוראת תכ"ם המגדירה את מקור הסמכות המאפשרת לחשכ"ל לקבוע הוראות תכ"ם, ובה נאמר: "מקור הסמכות לפרסום הוראות ונוהלי עבודה של החשב הכללי הוא חוק נכסי המדינה, התשי"א-1951 בהתאם להחלטת הממשלה מיוני 1960, שעניינה הרשאה לפי החוק האמור. כל הרשאה לפי סעיף 6(א) לחוק, תינתן באופן שהמורשים על-פי ההרשאה יורשו לייצג את הממשלה בכל עסקה שלגביה ניתנת ההרשאה ולחתום על כל מסמך הנוגע לעסקה כזו רק יחד עם החשב של המשרד שהעסקה עשויה להשפיע על

5 ראו גם ברוח שנתי 55 של מבקר המדינה (2005), בפרק של העסקת עובדים בהנהלת בתי המשפט ומתמחים במשרד המשפטים, עמ' 696.

6 ראו בעניין העדפת מועמד המועסק במשרה באופן זמני במכרז פומבי בג"ץ 703/87 ד"ר יעקב קראון (קרן) נ' נציב שירות המדינה, פ"ד מה(2) 512.

7 ראו למשל, תקנה 8 (א) לתקנות חובת המכרזים, תשנ"ג-1993 (להלן-תקנות חובת המכרזים); תקנה 7 לתקנות ארגון הפיקוח על העבודה (פעולה מונעת), תשס"א-2001; סעיף 18 לחוק המאבק הלאומי בתאונות דרכים, תשנ"ז-1997.

תקציבו או יחד עם מנכ"ל משרד האוצר, החשב הכללי, המשנה לחשב הכללי או סגן בכיר לחשב הכללי. מאחר וחשב המשרד הוא עובד של החשב הכללי וסמכויותיו ודרכי פעולתו נקבעים על-ידי החשב הכללי, הוראות התכ"ם שקובע החשב הכללי קובעות למעשה למשרדים את דרך הפעולה התקינה, שאם יפעלו לפיה, יוכל חשב המשרד לצרף את חתימתו נושאי התפקיד במשרד.

2. תפקידיו וסמכויותיו של החשב במשרד ממשלתי אינם מוגדרים בסעיף מיוחד בהוראות התכ"ם, אולם בסעיפים שונים של ההוראות מוגדרים תחומים רבים שהוא מטפל בהם והנושאים שחתימתו נדרשת בהם. ואלה מקצתם:

- (א) לכל התקשרות בין משרד ממשלתי ובין גורם חוץ הכרוכה בהתחייבות כספית או בהתחייבות שוות כסף דרושה בין היתר חתימה של החשב או של מי שהחשכ"ל הסמיך לכך.
- (ב) החשב או נציגו יהיה חבר בוועדות המכרזים במשרדים וביחידות הסמך.
- (ג) החשב והמנכ"ל לאמרכלות יחתמו על חוזים להעסקת עובדים בעבודה בלתי צמיתה.
- (ד) לחשב הסמכות לתת הרשאות כניסה לעובדים ולטפל במערכת החשבוניות הממוחשבת של משרדי הממשלה על פי הגדרת התפקיד ועל פי צורכי החשבות.
- (ה) אם נתגלו לחשב חריגה מסמכות או הוצאת כספים שלא כדין וללא אישור, עליו לדווח על כך למנכ"ל המשרד ולחשכ"ל.

נוכח החשיבות שיש לחשב ראוי שאגף החשכ"ל ונש"מ יגדירו את תפקידי החשב, את מעמדו ואת סמכויותיו הגדרה מפורטת, ברורה ומחייבת. יתר על כן, ראוי לבחון את סוגית ריכוז הסמכויות שבידי החשב, והאם מגוון תפקידיו - הכוללים חתימה על הסכמים והתקשרויות, אישור התשלומים בגינם, רישומם במערכת החשבוניות הממוחשבת ובקרה על ביצוע התקציב - עולה בקנה אחד עם עקרון הפרדת הסמכויות ועם מערכת האיזונים והבלמים הנדרשים לניהול פעילות כספית. במסגרת בחינה זו יש לקבוע חלוקה ברורה של התפקידים והסמכויות של כל אחד מהעוסקים בפעילות הכספית במשרד, ובהם היחידה המזמינה את הטובין או את השירותים, היחידה שהטובין סופקו לה וחשב המשרד.

החשכ"ל הודיע בתשובתו כי "הערת המבקר מקובלת. אנו נמצאים בתחילתו של תהליך לכתיבה מחדש של הוראות התכ"ם והתאמתן למאה ה-21. אחד הפרקים הראשונים שייכתבו מחדש יהיה תפקידי החשב וסמכויותיו". נש"מ הודיעה בתשובתה כי על פי חוק שירות המדינה (מינויים), הסמכות להגדיר את התפקידים ואת הסמכויות של כל בעל תפקיד ובכלל זה החשב נתונה בידיה.

3. בהוראות התכ"ם נקבע כי "רק עובד שהוסמך לכך כדין רשאי להתחייב בשם המדינה או לשלם כספים מאוצר המדינה". עוד נקבע בהוראות כי "נתברר למנהל הכללי של המשרד, או לחשב, כי מבחינה מינהלית קיים הכרח להוסיף עוד מורשה חתימה...יפנה... אל החשב הכללי בהצעה למנות עובד נוסף לצורך זה... לאחר קבלת הסכמה בכתב מהחשב הכללי, יכין היועץ המשפטי של המשרד הפונה הצעת החלטה, אשר תוגש לממשלה בחתימת השר. לאחר רישום ברשומות תוענק זכות החתימה למורשה, ותנאי ההרשאה יקלטו במערכת הממוחשבת של החשב הכללי".

נמצא כי הרשאות חתימה לנושאי משרה בשירות המדינה מתפרסמות ברשומות מפעם לפעם, אולם לא נמצא פרסום רשמי, מרוכז ועדכני של בעלי ההרשאות בכל משרד ושל סכום ההתחייבות המרבי שהותר להם. פרסום כזה נמצא באתרי האינטרנט של משרדים אחדים בלבד.

משרד מבקר המדינה העיר למשרד האוצר כי לרשימה מלאה ומעודכנת של המורשים לחתום בשם המדינה יש חשיבות רבה, הן לספקים ולגורמי חוץ המתקשרים עם משרדי ממשלה והן לצורך בקרה על תוקף ההתחייבויות וההתקשרויות שעובדי המדינה חותמים עליהן.

בעקבות הביקורת פרסם החשכ"ל בדצמבר 2005 הוראת שעה ולפיה "חשב המשרד יורדא, שבאתר האינטרנט של המשרד יפורסמו שמותיהם של המורשים מטעם המשרד, תפקידם, וגובה ההרשאות להם מורשים להתחייב בשם המדינה בהתאם לחוק נכסי המדינה".

4. פעילותו של החשב משולבת בפעילות הכוללת של המשרד שהוא מכהן בו ושזורה בכל תהליך קבלת החלטות והוצאתן אל הפועל. פעמים רבות יש להחלטות המתקבלות בהנהלת המשרד השפעות כספיות ותקציביות שמן הראוי לשתף בהן את חשב המשרד. בתיאור תפקידו של חשב משרד ממשלתי שנכלל במסמכי נש"מ נאמר, בין היתר, כי החשב "משתתף בישיבות הנהלת המשרד". נמצא שחובה זו אינה מעוגנת בהוראות התכ"ס. במקצת המשרדים החשבים מוזמנים להשתתף דרך קבע בישיבות הנהלה ובמקצתם הם מוזמנים רק לישיבות שבהן נדונים נושאים כספיים.

החשכ"ל הודיע בתשובתו כי לאחר תיאום עם נש"מ יכתוב הערה מפורשת בנושא. נש"מ ציינה בתשובתה כי לדעתה "אין מקום להתערבות חיצונית מסוג זה בדרך ניהול הנהלת המשרד על ידי מנכ"ל המשרד".

5. בהחלטת ממשלה מ-2002, שעניינה "הגברת הבקרה על ביצוע התקציב במשרדי הממשלה", נקבע בין היתר כי "חשבים וסגניהם במשרד הביטחון, ביחידות הסמך במשרד ראש הממשלה, במשרדה, בשירות בתי הסוהר... יועסקו כעובדי החשב הכללי במשרד האוצר ועל תקן החשב הכללי במשרד האוצר". נמצא שעל אף החלטה זו, רבים מהחשבים ומסגני החשבים - בעיקר אלה המכהנים ביחידות של מערכת הביטחון - עדיין מועסקים בתקן של המשרדים שהם עובדים בהם. אמנם החשבים כפופים להנחיות החשכ"ל, אולם שיבוצם בתקן של המשרדים עלול ליצור תלות מינהלית בהנהלת המשרד עקב החשש שסמכויותיהם ותנאי העסקתם ייפגעו, וכתוצאה מכך לפגום באי התלות המקצועית של החשבים.

החשכ"ל ציין בתשובתו כי "בכל מקום בו חשב שאינו עובד החשב הכללי מסיים את תפקידו או פועלים ליישום החלטת הממשלה ככתבה וכלשונה ולמנות חשב על תקן החשב הכללי". החשכ"ל הוסיף כי "בשנים האחרונות גרם כפל הכפיפויות למצבים בהם חשב המשרד לא מילא את תפקידו ההנחיית המקצועית של החשב הכללי, דבר שהוביל לביצוע לקוי של תקציב המדינה ואף לחשש לעבירות על חוק יסודות התקציב, חוק נכסי המדינה, חוק חובת המכרזים וכד'".

נש"מ ציינה בתשובתה כי "הואיל ובינתיים בשאר גופי הביטחון עדיין ממשיכים לכהן החשבים אשר מונו טרם מועד החלטת הממשלה, הרי שכל שינוי ביחידות אלה ניתן יהא לבצע אך ורק בתום כהונתם של החשבים הנוכחיים".

## מעמד הגזברים וכפיפותם

גזברים מכהנים במשרדי ממשלה שבהם פעולים מחוזות כגון משרדי החינוך, הבריאות, הרווחה והפנים, ומחוזות מינהל מקרקעי ישראל (ממ"י), וכן ביחידות סמך שונות כגון בתי החולים הממשלתיים. ממכרזים פנימיים לתפקידי גזבר עולה כי הגזברים אמורים, בין היתר, לפקח ולעקוב אחר ביצוע התקציב ביחידותיהם. הוראות התכ"ס אינן דנות בנפרד בתפקידי הגזברים

ובסמכויותיהם. למעשה, הגזברים פועלים על פי הוראות התכ"ם ובהנחיה מקצועית של החשכ"ל ושל חשב המשרד שהם מועסקים בו.

נמצא שעד מועד סיום הביקורת פעלו כל הגזברים במשרד הבריאות בלא כתבי הסמכה. רק בינואר 2006 נתן חשב המשרד כתבי הסמכה לגזברים, ולפיהם סמכויות הגזבר, אחריותו וחובותיו הן ב"כפיות להוראות חוק התקציב, הוראות התכ"ם..."

עוד נמצא כי כפיפות המינהלית של הגזברים אינה אחידה - מקצתם מועסקים בתקן של אגף החשכ"ל, אך רובם כפופים להנהלת היחידה הממשלתית שהם מכהנים בה. כפיפות המינהלית של הגזברים להנהלת היחידה הממשלתית שהם מועסקים בה עלולה להעמידם במצב שבו ההנחיה המקצועית של החשכ"ל סותרת הנחיה של הנהלת היחידה הממשלתית.

באוקטובר 2005 לדוגמה, הורה סגן החשב של משרד הבריאות לגזברית של אחד המחוזות במשרד לפעול על פי מדיניות החשכ"ל בדבר כיבוד הסכמים חתומים, ולשלם התחייבות חתומה שזמן פירעונה עבר. מנגד, הנהלת המחוז טענה שתשלומים אלה "מהווים נטל כבד על תקציב התפעול הגירעוני" של המחוז, ומאחר שתקציב המחוז לא הוגדל כמוסכם, יש להשתמש בתקציב שנועד לתשלום החוב למימון הזמנות "בתחומים קרדינליים אחרים". הנהלת המשרד תמכה בהנהלת המחוז.

הנהלת המחוז הסבירה למשרד מבקר המדינה בתשובתה מינואר 2006, כי הדחייה בביצוע הוראות סגן החשב הייתה "עקב שיקול לגיטימי של המנהל, בהעדר תקצוב, לביצוע התשלומים על פי סדר עדיפויות ... ההוראה שניתנה לגזברות ... לא תואמה עם הנהלת המחוז" (ההדגשה במקור).

האמור לעיל ממחיש את הצורך בהבהרת המשמעות המעשית של כפיפות הגזברים להנחיה המקצועית של החשכ"ל כך שיוכלו למלא באופן בלתי תלוי את תפקידם בפקוק על תקינות הפעילות הכספית.

## הגזברים של בתי החולים הממשלתיים הכלליים

בתי החולים הממשלתיים הכלליים (להלן - בתי החולים) מוגדרים מפעלים עסקיים של הממשלה ומתוקצבים בתוספת השנייה של חוק התקציב השנתי. לפיכך חלים עליהם חוק יסודות התקציב, חוק התקציב השנתי, חוק חובת המכרזים והוראות התכ"ם. לכל בית חולים יש סעיף הכנסות וסעיף הוצאות החייבים להתאזן. התקציב המקורי הכולל של 11 בתי החולים לשנת 2005 היה כ-5.3 מיליארד ש"ח.

לרוב בתי החולים יש גירעונות בסוף כל שנה ורק לאחרים מהם יש עודפים<sup>8</sup>. משרד הבריאות מעביר בכל שנה לבתי החולים הגירעוניים מאות מיליוני ש"ח, לכיסוי גירעונות צפויים, וההעברות נרשמות בתקציביהם המאושרים כחלק מהכנסותיהם. מנתוני אגף הכספים במשרד הבריאות עולה, כי בשנת 2004 העביר המשרד לתשעה בתי חולים סכום כולל של כ-228 מיליון ש"ח<sup>9</sup> למטרה זו. נוסף על כך כיסה המשרד מתקציבו גירעון כולל שנוצר בתום אותה שנה בביצוע התקציב של בתי החולים

8 בשנת 2003 היו עודפים לשלושה בתי חולים ובשנים 2004-2005 לשני בתי חולים בלבד.

9 בשנת 2003 הסתכמו העברות אלה בכ-188 מיליון ש"ח, וב-2005 בכ-157 מיליון ש"ח.

(הוצאות שלא היו כנגדן הכנסות) בסך כ-41 מיליון ש"ח. כמו כן בתי החולים מקבלים סבסוד עקיף מתקציב המדינה בהיקף של עשרות מיליוני ש"ח בכל שנה, בגין תשלומי גמלאות של עובדי בתי החולים, שימוש במקרקעין של המדינה בלא תשלום ועוד.

ברוב בתי החולים פועלים תאגידי בריאות (המאגדים כעמותות), הנותנים שירותי רפואה ומחקר רפואי. פעילותם מוסדרת בתקנות יסודות התקציב (כללים לפעולת תאגיד בריאות), התשס"ב-2002 (להלן - התקנות). בשנת 2004 הסתכם מחזור הפעילות של תאגידי הבריאות בכ-1.53 מיליארד ש"ח, ותשלומי התאגידים לבתי החולים הסתכמו בכ-530 מיליון ש"ח (כולל הוצאות על תקורה ותרומות). בבתי החולים נעשות פעילויות כספיות ענפות ומורכבות ובהן מכירת שירותי אשפוז ושירותים אחרים לקופות החולים והתחשבות עם תאגידי הבריאות. התחשבות זו היא פעילות חוץ תקציבית המצריכה, בין היתר, הכנת תמחיר נכון ובקרה נאותה על ההכנסות ועל ההוצאות של כל אחד משני הגופים (שניהם יחד מהווים את "המרכז הרפואי").

בית החולים, המחויב לספק שירותים רפואיים לחולים, נדרש גם לעמוד ביעד ההכנסות שנקבע לו ולא לחרוג בהוצאותיו מההרשאה שאושרה לו. מנהל בית חולים הסביר בתגובתו מינואר 2006 לפניית משרד מבקר המדינה: "תקציב בתי החולים הממשלתיים מעוות היסטורית, התמחר לקוי ... האוצר שולט במדיניות המחירים, במדיניות הכמויות, בתקציב ובמימון. עם מגבלות שכאלה מצפים שבתי החולים יתנהלו בייעילות מרבית, ללא גירעונות ולענות על הצרכים הרפואיים המגוונים של הציבור".

שלא כמו משרדי הממשלה, בתי החולים הממשלתיים פועלים בדרך כלל בסביבה תחרותית, ועל כן מנהליהם צריכים לנקוט גמישות ניהולית אגב התחשבות בצורכי השוק, ובד בבד לקיים את החוקים ואת ההוראות החלים על יחידה ממשלתית. בעקבות המלצות של ועדות ציבוריות שבחנו את פעילות מערכת הבריאות התקבלו מאז שנות התשעים כמה החלטות ממשלה בעניין תאגוד של בתי חולים ממשלתיים (האחרונה שבהן התקבלה באוגוסט 2004). החלטות אלה לא יושמו עד כה<sup>10</sup>.

גזבר בית החולים אחראי לפעילות הכספית. על פי התקן שקבעה נש"מ, הגזבר כפוף מינהלית למנהל האדמיניסטרטיבי של בית החולים (הכפוף למנהל בית החולים) ומקצועית - לחשב משרד הבריאות ולחשכ"ל.

**נמצא שבעניין הכפיפות יש מחלוקת עקרונית בין הנהלת משרד הבריאות, מנהלי בתי החולים ונש"מ מצד אחד לבין החשכ"ל מהצד השני.**

מנכ"ל משרד הבריאות כתב בעניין זה בינואר 2006 למבקר המדינה: "עמדת משרד הבריאות היא שכפיפותו של הגזבר למנהל בית-החולים חייבת להישמר. עמדה זו נובעת ממדיניות המשרד שלמנהל בית-החולים הסמכות והאחריות לניהול בית החולים. לשם כך, המבנה הארגוני הנכון הוא כי גזבר בית-החולים (כמו כל עובדי בית-החולים) יהיה כפוף למנהל בית החולים ומונחה מקצועית על-ידי החשב". עוד הוסיף כי מדיניות זו "מתיישבת גם עם התפיסה המבנית והעיתידית של בתי-החולים הממשלתיים, המנהלים את עצמם בסביבה תחרותית ואמורים להפוך לתאגידים עצמאיים".

בהודעה על הרשאה על פי חוק נכסי המדינה בתחום הפעילות של משרד הבריאות נאמר, כי בעסקאות של בתי החולים בהיקף כספי המוגבל לסכומים הנקובים בהודעה נדרשות שתי חתימות: של מנהל בית החולים או המנהל האדמיניסטרטיבי של בית החולים ושל חשב המשרד או סגנו או גזבר בית החולים. לדברי החשכ"ל, העיקרון המנחה בדרישה זו הוא שכל עסקה תיחתם בידי שני

10 בתחילת 1992 נרשמו ששה בתי חולים כתאגידים ומונו להם מועצות מנהלים; תהליך זה הופסק באותה שנה לרבות פעילותן של מועצות המנהלים.

בעלי תפקידים שאינם תלויים זה בזה. לפיכך, לדעת החשכ"ל, כפיפותו המינהלית של הגזבר להנהלת בית החולים פוגעת לכאורה בעיקרון זה.

החשכ"ל ציין בתשובתו למשרד מבקר המדינה מינואר 2006: "ללא שינוי מבני אשר יסדיר את כפיפותם של גזברי בתי החולים לחשב הכללי, וכפועל יוצא מכך יבטיח את אי תלותם במנהלי בתי החולים... לא יתממש פיקוח אמיתי, שוטף ועקבי על ביצוע תקציב המדינה" (ההדגשה במקור). עוד ציין החשכ"ל בתשובתו כי הליך התאגוד של בתי החולים לא יצא עדיין אל הפועל וכי עד לתאגודם, וכל עוד בתי החולים פועלים במסגרת תקציב המדינה, יש להעביר את הגזברים לתקני חשכ"ל.

בחוברת המדיניות הכלכלית לשנת 2006, שצורפה להצעת התקציב שהגיש משרד האוצר לממשלה באוגוסט 2005, נכללה הצעה ולפיה מ-1.1.06 ואילך ייחשבו גזברי בתי החולים הממשלתיים לעובדי אגף החשכ"ל. בדבריהם ההסבר להצעה צוין כי "מינוי גזבר על ידי החשב הכללי יאפשר ניהול כספי נכון ומאוזן של בתי החולים שימנע היווצרות גירעונות בעתיד, יסייע לעמידה של בתי החולים בהתחייבויותיהם הכספיות במועד וישמור על יציבות מערכת הבריאות ומתן השירותים לציבור". הצעה זו לא נכללה בתכנית הכלכלית שאישרה הממשלה. המשנה למנכ"ל משרד הבריאות כתב בתשובתו מינואר 2006 כי "הממשלה הסירה לאחרונה מהצעת חוק ההסדרים הצעה להכפיף את גזברי בתי-החולים לחשב הכללי והשאירה את המצב כמו שהוא". החשכ"ל הסביר בתשובתו: "עקב התנגדותו של שר הבריאות והנסיבות באותה עת ההחלטה כלל לא עלתה לדיון בממשלה".

### הגדרת תפקידיו וסמכויותיו של גזבר בית חולים

1. עם תפקידיו של גזבר בית חולים על פי הגדרת נש"מ נמנים: "אחראי על ניהול מקצועי ומנהלי של המערכת הכספית בבית חולים שתקציבו מעל 250 מיליון ש"ח ע"פ החוקים, התקנות וההוראות בנושא, בהתאם למדיניות הנהלת ביה"ח ובהנחיה מקצועית של חשב המשרד".

המשנה למנכ"ל משרד הבריאות ציין בתשובתו למשרד מבקר המדינה באוקטובר 2005, ש"תפקידו של גזבר ביה"ח לוודא בין היתר, כי ביה"ח מתנהל במסגרת חוק התקציב ולייצג בפני מנהל ביה"ח את ההנחיות המקצועיות של חשב המשרד... על הפעילות הכספית של ביה"ח אחראי מנהל ביה"ח ולא הגזבר".

לדעת משרד מבקר המדינה, עמדה זו, שהגזבר אינו חייב לפעול לפי ההנחיות המקצועיות של החשב אלא רק 'לייצגן' כלפי מנהל בית החולים, עלולה לפגוע ביכולתו של הגזבר לעשות כראוי את הבקרה על ביצוע התקציב, ובשל כך עלולה להיפגע גם יכולתו של החשכ"ל למלא את תפקידו.

המשנה למנכ"ל משרד הבריאות הסביר בתשובתו למשרד מבקר המדינה, מינואר 2006, כי חיוב מנהל בית חולים לפעול לפי ההנחיות המקצועיות של החשב עלול לפגוע ביכולתו של מנהל בית החולים למלא את תפקידו במסגרת אחריותו לבריאותם של החולים.

תשובת המשנה למנכ"ל משרד הבריאות מעידה על המצב הקשה שאליו יכול להיקלע גזבר כאשר ההנחיה המקצועית של החשכ"ל אינה עולה בקנה אחד עם הנחיית הנהלת בית החולים או הנהלת משרד הבריאות. במצב כזה נאלץ הגזבר להתמודד עם לחצים מנוגדים מצד שני הגופים שהוא כפוף להם.

2. להלן דוגמה לפגיעה אפשרית במעמדו של גזבר: גזברית של אחד מבתי החולים נדרשה לחתום על התחייבויות שלדעתה ולדעת חשב משרד הבריאות לא הייתה רשאית לחתום עליהן. רצונה לפעול על פי הנהלים והתקנות יצר מחלוקות קשות בינה ובין מנהל בית החולים. המנהל הפקיע את סמכויותיה של הגזברית בתחום השכר ומנע ממנה מידע על ההוצאות הכספיות. כדי להשיב לה את סמכויותיה ותפקידיה נדרשה התערבותם של מנכ"ל משרד הבריאות, חשב המשרד וסגן החשב"ל.

מנהל בית החולים ציין בתשובתו למשרד מבקר המדינה באוקטובר 2005, כי "האמור בסעיף זה הינו במקרה הטוב חסר כל דיוק, ובמקרה הפחות טוב שקרי לחלוטין". עוד ציין, "הנטען בסעיף זה נועד.. למנוע את הפסקת עבודתה של הגזברית במוסדנו בתקופת הנסיון". המשנה למנכ"ל משרד הבריאות השיב באוקטובר 2005 כי דוגמה זו היא בבחינת "היוצא מהכלל המוכיח על הכלל" וכי "המחלוקת בין מנהל ביה"ח לגזברית ... הינה לכאורה וככל הנראה על רקע אישי ואינה נובעת מהמבנה הארגוני".

גזברית בית החולים כתבה בתשובתה למשרד מבקר המדינה באוקטובר 2005, כי "הבעיות מתחילות להיווצר עם התגלעות ויכוחים לעניין מימוש החוק במקרים בהם המנהל מנצל 'כוחו השלטוני' בכדי להכפיף גם מקצועית את הגזבר באמצעים מנהליים כך שיאלץ את הגזבר לבצע פעולות אותן המנהל חושב לנכון גם כאשר אלו מנוגדות לחוק. לפיכך, יש להחליט חד משמעית לעניין הכפיפות הן המנהלית והן המקצועית של הגזבר לגורם אחד בלבד כך שימלא את תפקידו נאמנה לחוק ולגורמים אחרים אותם הוא מייצג ללא חשש שמא שכרו לא ישולם, או חופשתו תיפגע וכו'" (ההדגשות במקור).

החשב"ל השיב בעניין זה בנובמבר 2005 כי לדעתו הגזברית עמדה בתקופת הנסיון "אולם מנגד מנסה מנהל בית החולים להביא להחלפתה וזאת רק בגלל עמידתה על ההנחיות המקצועיות של החשב הכללי. מיותר לציין כי ההתנהלות בנושא תרתיע את הבאים אחריה ואת עמיתיה לנהוג על פי ההנחיות המקצועיות של החשב הכללי, מתוך חשש שישלמו מחיר אישי על כך". בתשובה נוספת של החשב"ל, מינואר 2006, הוא ציין, כי מעמדה של הגזברית לא הוסדר וכי המשנה למנכ"ל משרד הבריאות הזמין אותה לשימוע.

הדוגמה האמורה, גם אם היא יוצאת מן הכלל, ממחישה את הבעייתיות הכרוכה בתפקודו של גזבר בבואו לפעול לפי שיקול דעתו המקצועית שנתמכת בידי החשב"ל. הכפיפות המינהלית של גזבר להנהלת בית חולים באה לידי ביטוי, בין היתר, בצורך לקבל את אישור המנהל לדוח הנוכחות של הגזבר. למנהל יש אפוא אפשרות להשפיע על שיעורם של רכיבים שונים בשכרו של הגזבר ושל עובדיו.

3. במהלך הביקורת פנה משרד מבקר המדינה ליו"ר ועד גזברי בתי החולים בשאלות הנוגעות לפעילותם ולמעמדם. בעקבות דברים שאמר וצוטטו בטיטות דוח הביקורת, כתב אליו יו"ר פורום מנהלי בתי החולים בנובמבר 2005 כי "דברים אלו גובלים בהוצאת דיבה ורחוקים מן האמת". החשב"ל העביר עותק ממכתב זה למבקר המדינה וציין כי המכתב מהווה דוגמה בולטת נוספת למצבם הקשה של גזברי בתי החולים. בינואר 2006 כתב שוב יו"ר פורום המנהלים ליו"ר הוועד כי אם אין בידיו הוכחות חותכות לדברים שצוטטו בשמו עליו "להתנצל בפני כולנו". לדעת משרד מבקר המדינה, אין זה ראוי ליצור איום והרתעה מפני מתן תשובות למשרד מבקר המדינה.

4. נמצא שמעמדו, תפקידו וסמכויותיו של הגזבר נגזרים בעיקר מקשרי העבודה שנוצרו עם השנים בינו ובין הנהלת בית החולים, והם שונים מבית חולים אחד למשנהו. אחד הנושאים השנויים במחלוקת בעניין תפקיד הגזבר הוא השתתפותו בדיוני הנהלת בית החולים. נמצא כי אין הוראה מחייבת בנושא זה: בחמישה בתי חולים הגזבר משתתף בישיבות ההנהלה דרך קבע, באחדים הוא

מוזמן אך ורק לדיונים בנושאים כספיים ובכית חולים אחד הגזבר אינו משתתף כלל בשיבות ההנהלה.

עוד נמצא, כי בכמה בתי חולים נעשו ניסיונות ליצור משרה חדשה של סמנכ"ל לענייני כלכלה ותקציבים, שיהיה ממונה בין היתר על ניהול הפעילות התקציבית, החשבונאית והפיננסית. לדוגמה, בעקבות בקשה שהפנה אחד מבתי החולים לנש"מ, למנות למרכז הרפואי סגן מנהל "לכספים, כלכלה ומנהל רפואי", כתב החשכ"ל לנציב שירות המדינה כי הגזברים מתפקדים כסמנכ"ל כספים, וכי הוא מתנגד לפגיעה במעמדם. נציב שירות המדינה השיב לחשכ"ל כי לא יאשר משרה שיש בה תפקידים וסמכויות המוקנים לגזבר בית החולים.

מנהל בית החולים האמור הסביר בתשובתו למשרד מבקר המדינה מינואר 2006, כי סמנכ"ל כספים אמור להפעיל את המרכז הרפואי "בראיה כלכלית כוללת". הוא ציין כי רוב התפקידים שמצפים שיהיו בתחום תפקידו של הגזבר ובסמכותו לא מולאו בעבר ובהווה בידי הגזבר, וכי הגזבר אינו ממלא את ההגדרה המלאה שמופיעה במסמכי נש"מ.

נוכח העמדות השונות המוצגות לעיל, על משרד הבריאות, אגף החשכ"ל ונש"מ, לבחון מחדש את הגדרת תפקיד הגזבר בהתחשב באופי המשולב של פעילות בתי החולים כמרכז רפואי, הפועל בסביבה עסקית שמתקיימת בה תחרות על אספקת שירותים רפואיים ועם זאת נהנה מ"רשת ביטחון" תקציבית של המדינה, למרות מחויבותו להיות מאוזן תקציבית; וכל זאת בלי שהוא מאמץ את המבנה הארגוני של תאגיד עסקי על כל מערכי הביקורת והבקרה הקיימים בו.

5. אחד מתפקידי הגזבר הוא להכין הערכות ותחזיות בנוגע לגבייה, הכנסות והוצאות בתחומי הפעילות השונים של בית החולים. מרבית ההכנסות של בתי החולים הן מקופות החולים. הכנסות אלה מעוגנות בהסכמים בין הקופות ובין בתי החולים, שמשרד הבריאות ומשרד האוצר מאשרים. בהסכמים נקבע, בין היתר, גודל ההנחות שבתי החולים נותנים לקופות בגין השירותים שהם מוכרים להן. לדברי החשכ"ל הנחות אלה מסתכמות בכ-400 מיליון ש"ח בשנה.

בבדיקה נמצא כי ברוב בתי החולים אין הגזברים משתתפים בדיונים על פרטי ההסכמים עם הקופות, אף שמדובר בעסקות כלכליות חשובות מאוד לבתי החולים. המשנה למנכ"ל משרד הבריאות ציין בתשובתו מינואר 2006 כי "שיתוף הגזברים בדיונים לניסוח ההסכמים השנתיים עם קופות החולים תבחן על-ידי משרד הבריאות".

בהנחות שקבעו משרד הבריאות והחשב של המשרד בעניין אישור הסכמים גלובליים עם הקופות לשנת 2005 צוין, בין היתר, ש"ההסכם יחתם על ידי מורשי החתימה כמוגדר בחוק". מקצת בתי החולים לא הסכימו שהגזברים יחתמו על ההסכמים. החשכ"ל ציין בתשובתו מינואר 2006, כי רק התעקשותו של חשב משרד הבריאות שלא לאשר הסכמים אלו ללא חתימת גזבר בית החולים גרמה לכך שההסכמים הוחתמו בידי הגזברים. עד שנת 2005 רק בבתי חולים ספורים חתמו הגזברים על ההסכמים עם הקופות.

### בקרה על ביצוע תקציב בית החולים

1. על פי חוק הביקורת הפנימית, התשנ"ב-1992 (להלן - חוק הביקורת הפנימית), מבקר פנימי אמור לבדוק, בין השאר את "ניהול הנכסים וההתחייבויות של הגוף הציבורי, ובכלל זה את הנהלת החשבונות שלו, וכן את דרכי שמירת הרכוש, והחזקת הכספים והשקעתם". לדברי המבקר הפנימי של משרד הבריאות יחידתו עושה ביקורת בבתי החולים, אולם מספר העובדים העומדים לרשותו

אינו מאפשר לו לעשות ביקורות תכופות וקפדניות. נמצא כי במועד סיום הביקורת לא כיהן מבקר פנימי אף לא באחד מבתי החולים.

סגן נציב שירות המדינה השיב בינואר 2006 כי "יש בהחלט מקום לבחון קביעת משרה של מבקר פנים בבתי החולים הממשלתיים הכלליים. נש"מ תעשה זאת מול הנהלת משרד הבריאות ומנהלי בתי החולים, וכן מול אנף התקציבים באוצר, האמור להקצות לנושא תקני כ"א. קביעה כזו תהיה גם הכנה לקראת בניית ביקורת פנימית בתאגידים העתידיים".

המחוקק הכיר בחיוניותם של המבקרים הפנימיים לשמירה על התקינות של הפעילות הכספית. היעדר פעילות של מבקר פנימי בבתי החולים אינו תקין שכן יכולתו של המבקר הפנימי של משרד הבריאות לעשות ביקורת בכל בתי החולים מוגבלת. דבר זה פוגם בבקרה הפנימית הנדרשת בגוף שפעילויותיו מורכבות והוא עתיר כוח אדם ותקציבים. רמת הבקרה הפנימית משמשת, בין היתר, מדד לתקינות הרישומים החשבונאיים ולעמידה בכל דרישות החוקים, התקנות וההוראות החלים על בית החולים.

2. בשל הגמישות הניהולית שניתנה לבתי החולים, ההרשאה לקניית (שיעורה בין 20% ל-30% מכלל התקציב) מתוקצבת בתכנית תקציב אחת, ולהנהלת בית החולים נתונה הסמכות לחלק הרשאה זו למחלקות שונות, על פי שיקול דעתה. גמישות זו מחייבת את הגזבר לעדכן באופן שוטף את הנתונים בדבר התקשרויות, התחייבויות ותשלומים, כדי להציג להנהלה את יתרת התקציב הבלתי מנוצלת, וכדי למנוע התקשרויות חדשות היוצרות התחייבויות שאין להן כיסוי בתקציב. בשנים האחרונות בתי החולים נדרשים להגיש לחשב משרד הבריאות דוח רבעוני על ביצוע התקציב. מבדיקה בחשבות משרד הבריאות עולה שכל בתי החולים מגישים למשרד את הדוחות האמורים, חוץ מבית חולים אחד.

מנהל בית החולים האמור הסביר בתשובתו למשרד מבקר המדינה, כי הדוח המבוקש כולל עשרות נתונים כמותיים וכספיים וכי "אין משמעות רבעונית לנתונים אלו ובמיוחד אף פעם לא הועברו הנחיות מדויקות לגבי השדות השונים בדוח. כל ב"ח ממלא שדות אלו 'כראות עיניו' ובדרך רוב הנתונים בדוח אינם מנותחים ובוודאי אינם משמשים לבקרה עקב הקושי בהשוואתם" (ההדגשה במקור). מנכ"ל משרד הבריאות הודיע בתשובתו כי יפעל לאכיפת ההוראות בעניין הדיווח, ויקבע דרכי פעולה שיינקטו כלפי בתי החולים שאינם פועלים בהתאם להוראות.

לדעת משרד מבקר המדינה, נוסף על הדוחות שבתי החולים נדרשים להעביר כיום, ראוי שידווחו דרך קבע גם על היקף ההתחייבויות. כמו כן נדרשת בקרה שוטפת על יישום ההסכמים עם הקופות, ובכלל זה עמידה במועדי התשלומים, גביית חובות<sup>11</sup> (כולל ריבית פיגורים) והסדרים נוספים הנעשים ללא מעורבות משרד הבריאות.

3. אחד התחומים החשובים שהתאגיד מממן הוא שכר של עובדים, הנעשה בשתי דרכים עיקריות: (א) עובדים המועסקים בבית החולים ושכרם משולם במלואו בידי התאגיד; (ב) עובדים המקבלים שכר והוצאות נלוות מבית החולים ומקבלים גם תשלום מהתאגיד בעד עבודה נוספת שהם עושים במתקני בית החולים (בשעות אחר הצהריים). בשנת 2004 הסתכמו הוצאות השכר הכוללות של תאגיד הבריאות בכ-380 מיליון ש"ח, שהם כ-30% ממחזור הפעילות של התאגידים. על תשלומי השכר שהתאגיד מממן לא חלות ההוראות ומערכות הבקרה החלות על תשלומי שכר של עובדי מדינה, וקשה לפקח כראוי על רכיבי השכר שהתאגיד משלם ועל השכר הכולל המשולם למקצת העובדים.

11 יתרת החוב הכוללת של קופות החולים לבתי החולים ב-31.12.04 הייתה כ-1.46 מיליארד ש"ח.

בדיקה שנעשתה בחשבות של משרד הבריאות העלתה שכמה בתי חולים אינם מאיישים את כל התקנים שאושרו להם במסגרת שיא כוח אדם ומסיטים חלק מתקציב השכר לסעיף קניית. משרד הבריאות מתיר לבתי החולים לעשות זאת כדי לייעל את פעילותם באמצעות קיצוץ כוח האדם והגדלת תקציב הפעולות.

**נמצא כי לעתים רשמו בתי חולים בתקציב הקניות סכומים ששולמו לתאגיד בעד קניית מרותים, אף על פי שסכומים אלה שימשו לתשלום שכר לעובדים המועסקים בבית החולים. עולה אפוא שהסטת תקציבים מסעיף השכר לסעיף הקניות לא נועדה להגדיל את תקציב הפעולות אלא לכסות תשלומי שכר שלא חלים עליהם הוראות התכ"ם והתקשי"ר.**

4. בנובמבר 2005 הפיץ חשב משרד הבריאות הנחיה לגזברים שבה צוין כי "לאור ליקויים מהותיים שעלו בדוחות הביקורת על חמשת תאגידי הבריאות הגדולים ... בנושא שכר וכח אדם בעובדי בית החולים המועסקים בתאגידי הבריאות... שימת דגש על הפרדה מוחלטת, בפיצול בשעות הפעילות של עובדי בתי החולים המועסקים בתאגיד הבריאות בהתאם לתקנות". בתגובה כתב הפורום של מנהלי בתי החולים כי מכתבו של החשב "יוצר מצב שהאחריות על הנעשה בבתי החולים ועל הקרן [תאגיד הבריאות] עוברת לחשב המוסד. הדרישה לקיים מערך פיקוח ומעקב יוצר מצב של עקיפת אחריות מנהל בית החולים ... אבקש התערבותך לביטול הוראה זו".

בנובמבר 2005 השיב החשכ"ל למשרד מבקר המדינה כי "קיומם של תאגידי הבריאות ליד בתי החולים והכאוס המוחלט של ההתנהלות הכספית וההתחשבות בין בית החולים לבין התאגיד גורם לניהול כספי בלתי תקין הגורם בין היתר להריגות משמעותיות בתשלומי השכר, גיוס עובדים מעבר לתקן, גירעונות תקציביים והכל בניגוד להוראות החוק והתקנות הרלוונטיות".

מנהל בית חולים טען בתגובתו לפניית משרד מבקר המדינה כי העסקת עובדים באמצעות תאגיד הבריאות "בפונקציות שהן חיוניות ביותר" נבעה מכך שמשרד האוצר "דחק את בתי החולים למציאת פתרונות לניצול מושכל של תשתיות בתי החולים, קיצורי תורים והעסקת עובדים".

5. בתקנות נקבע השיעור המזערי של הסכומים שעל התאגיד לשלם לבית החולים תמורת השימוש במתקניו. ראוי לציין כי תשתיות בתי החולים ומתקניהם הרפואיים הם נכסים בבעלות המדינה. עוד נקבע בתקנות כי תאגיד הבריאות חייב לכסות את הגירעונות של בית החולים באמצעות העלאת דמי השימוש במתקנים. על פי סיכום בין משרד הבריאות למשרד האוצר, אם לבית חולים נותר גירעון שנתי גם לאחר ששולמו לו הסכומים האמורים, יופחת שיעור הגירעון האמור מתקציב הקניות של השנה שאחריה.

חשבות משרד הבריאות העלתה בשנים האחרונות שהדוחות הכספיים של אחד מבתי החולים הצביעו על פעילות כספית חריגה בינו ובין תאגיד הבריאות הקשור אליו. מקרה אחד היה קשור לחוב בסך 29 מיליון ש"ח שתאגיד הבריאות היה חייב לבית החולים. בדוח הכספי לשנת 2002 צוין שבית החולים מחק חוב זה. נוכח חילוקי דעות בין הצדדים בדבר מהות החוב, סיכמו נציגי משרד הבריאות והחשכ"ל, בספטמבר 2005, כי מחיקת החוב תבוטל ותאגיד הבריאות ישלם לבית החולים את החוב במשך ארבע שנים, החל מינואר 2006. המקרה השני היה בעניין אי חיוב התאגיד בתשלום בעד שימוש בחומרים מתכלים, שמסתכם בממוצע בכמה מיליוני ש"ח בכל שנה.

מנהל בית החולים האמור ציין בתשובתו כי מדובר במחלוקות בנושאים חשבונאיים ותקציביים וכי הפשרה שהושגה בעניין מחיקת החוב נבעה מ"לחץ מתמשך של החשבות על ביה"ח".

**חוב של תאגיד בריאות לבית חולים הוא חוב למדינה. לפיכך, רק המורשים לכך יכולים למחוק אותו, ורק בהליך שנקבע בהוראות התכ"ם. על פי הוראות אלה החשכ"ל הוא היחיד הרשאי למחוק חוב, אם ערך הנזק או סך המחיקות גדולים מסכומים מסוימים.**



מעמדם של בתי החולים הממשלתיים נדון בוועדות ציבוריות שונות ובממשלה, והוחלט כי ראוי לעשותם תאגידים עצמאיים, וכך להתאימם לסביבה התחרותית שהם פועלים בה ולאפשר להם לפעול בגמישות מרבית. נמצא שהחלטות הממשלה בעניין זה טרם יושמו, ובתי החולים מוגדרים מפעלים עסקיים המתוקצבים בחוק התקציב. כל עוד לא הפכו לתאגידים עצמאיים וכל עוד החיבטים הכספיים, החשבונאיים, התקציביים והארגוניים אינם מותאמים לגוף שהוא תאגיד עצמאי, אין הם יכולים לפעול כאילו הם תאגיד שכזה.

נוכח חילוקי הדעות המהותיים בין ההנהלות של משרד הבריאות ובתי החולים לבין החשכ"ל, ממליץ משרד מבקר המדינה כי משרד הבריאות, משרד האוצר ונש"מ יקומו ועדה שתבחן מחדש את מעמדם של הגזברים ותגדיר באופן ברור את תפקידם וסמכויותיהם.

המשנה למנכ"ל משרד הבריאות הודיע בתשובתו מינואר 2006: "ככל שנמצאו בעיות נקודתיות הן יטופלו באופן נקודתי... אין צורך בהקמת ועדה... הנושא נשקל בשנים האחרונות פעמים רבות והדיון בו מוצה". עוד ציין כי נושא זה מאוד רגיש ומאוד מהותי וכל שינוי בו עלול לזעזע את המערכת ולפגוע באספקת שירותי הבריאות לציבור. מנכ"ל המשרד ציין במכתבו למבקר המדינה כי "מדובר בשאלה עקרונית ביותר עבור משרדנו ועבור כלל מערכת הבריאות וגם שר הבריאות נתן לה את דעתו והכריע בנושא... כל ראשי המערכת מתנגדים לשינוי בכפיפות".

החשכ"ל הודיע בתשובתו כי "על מנת ליישב את המחלוקת עם משרד הבריאות בנושא זה, על הועדה שתבחן את הדרך לתיקון הליקויים להיות בראשות היועץ המשפטי לממשלה".

סגן נציב שירות המדינה הסביר בתשובתו מינואר 2006: "מנהל בית חולים צריך לתת דין וחשבון (להיות accountable) למנכ"ל משרד הבריאות לשר הבריאות, ולציבור על הניהול הכולל של בית החולים, וכן על עמידה בתקציב. על חשב המשרד לסייע למנהל ביה"ח לעמוד בתקציב ע"י בניית כלי בקרה, הנחיות מקצועיות לגזבר ואף ביצוע ביקורות חיצוניות".

על מנהלי בתי החולים מוטלת אחריות כבדה ואולם החשכ"ל אינו פטור מאחריותו לנהל את כספי המדינה כנדרש על פי חוק. התנהלותו של בית חולים כגוף הפועל בתנאי תחרות מחייבת מתן דרגות חופש מסוימות בהתנהלות המשקית והכספית על פי כללים שייקבעו ושיעוגנו בנהלים. ראוי לקבוע כי דרגות החופש ייגזרו מהתקדמות התהליך של הפיכת בתי החולים לתאגידים עצמאיים על פי תכנית ואבני דרך מוגדרים. לפיכך משרד מבקר המדינה חוזר על המלצתו בדבר הצורך להקים ועדה שתבחן את כל הנושאים וההיבטים שצוינו לעיל.

## קציני מינהלה בנציגויות בחו"ל

1. משרד החוץ מנהל כ-100 נציגויות של ישראל בחו"ל, וכל אחת מהן פועלת כיחידה מינהלית נפרדת בעלת תקציב שנתי משלה. התקציב המאושר של המשרד לשנת 2005 הסתכם בכ-1.3

מיליארד ש"ח וכ-70% ממנו נועדו לפעילות של הנציגויות בחו"ל. בכל נציגות פועל קצין מינהלה הממונה על המערך הכספי והמינהלי שלה. קצין המינהלה כפוף לחשב משרד החוץ בכל הנוגע לפעילות הכספית.

תקנון שירות החוץ (להלן - התקנון) מגדיר את תפקידיו של קצין המינהלה, ובהם התפקידים והסמכויות האלה:

"ראש הנציגות וקצין המינהלה אחראים לשמירת המסגרת התקציבית שאושרה על ידי אגף הכספים. על קצין המנהלה לבצע מעקב שוטף אחר הוצאות הנציגות ולדווח לראש הנציגות.

...

קצין המינהלה הוא גם נציג חשבות המשרד בנציגות, כך שבנושא הכספי או בכל נושא שיש לו השלכה כספית, הוא כפוף מקצועית לחשב המשרד, והוא שואב את סמכויותיו מאותו מקור, שממנו שואב חשב המשרד את סמכויותיו שלו.

...

בהיותו נציג חשב המשרד בנציגות... הרי אין לשום אדם בנציגות הסמכות להתחייב או להוציא כספים מתקציב הנציגות או מתקציב המשרד ללא אישור בכתב מקצין המינהלה.

...

הוא אחראי לרישום תקין של התשלומים, התקבולים וההתחייבויות על פי סעיפי התקציב המתאימים ובהתאם לשיטת ניהול החשבונות של המשרד."

2. בהחלטה של ועדת השרים לענייני חקיקה ואכיפת החוק משנת 1994<sup>12</sup>, הורשו כמה וכמה נושאי משרה במשרד החוץ לייצג את הממשלה בארץ ובחו"ל ולחתום בשמה, בעסקאות מסוימות הנעשות לפי חוק נכסי המדינה, עד לסכום הנקוב לצד כל אחת מהן. עם נושאי המשרה שפורטו בהחלטה נמנים מנכ"ל משרד החוץ וסגניו. עוד נקבע בהחלטה כי נוסף על חתימת נושא המשרה נדרשת חתימה של חשב המשרד או של סגן מנהל חטיבת הכספים או של מנהל מחלקת חו"ל באגף הכספים<sup>13</sup>. בהחלטה לא ניתנה הרשאה לראשי נציגויות בחו"ל ואף לא לקציני מינהלה. גם בהוראות התכ"ס אין כללים בעניין מתן הרשאה לקציני מינהלה, והחשכ"ל לא הוציא להם כתיב הסמכה.

נמצא שקציני מינהלה חותמים על חוזים עם גורמי חוץ בחו"ל בעסקאות שכירות ובעסקאות של רכש שירותים וטובין, אף על פי שלא נמנו עם נושאי המשרה שפורטו בהחלטת הממשלה כאמור. לדעת משרד מבקר המדינה ראוי כי החשכ"ל ומשרד החוץ יכינו הצעה להחלטת ממשלה בנושא זה שתתאים לצרכים הנובעים מאופי פעילותן של הנציגויות בחו"ל.

חשב משרד החוץ השיב למשרד מבקר המדינה בספטמבר 2005 כי "אכן הנציגויות פועלות היום בתחום הכספי ע"פ הרשאות נקודתיות הניתנות ע"י חשבות המשרד. בהתאם להערכתם, נפנה בקשה ליועץ המשפטי של המשרד, על מנת שיפעל ביחד עם החשכ"ל ליישום המלצתכם". החשכ"ל הודיע בתשובתו כי יפעל להסדרת העניין.

12 החלטה זו קיבלה תוקף של החלטת ממשלה (מס' 4684) מיום 12.1.1995.

13 בעסקה שתמורתה אינה גדולה מ-25,000 ש"ח נדרשת חתימה של מנהל מחלקת חו"ל באגף הכספים נוסף על חתימת נושא המשרה.

3. לנציגויות בחו"ל יש חשבונות בנק המשמשים אותן בפעילותן הכספית. התקנון קובע: "זכות חתימה על חשבונות הנציגות בבנקים, תינתן לראש הנציגות, לקצין המנהלה ולעובדים נוספים שיוסמכו לצורך זה על ידי ראש הנציגות. מספר בעלי זכות חתימה ייקבע על פי גודל הנציגות והיקף התשלומים שלה[...]. הנציגות תעביר לאגף הכספים את רשימת החשבונות בבנקים... כן תעביר הנציגות את רשימת בעלי זכות חתימה בכל חשבון ותדאג לעדכון הרשימות".

**נמצא כי לבעלי זכות חתימה בחשבונות הבנקים של הנציגויות לא ניתנה הרשאה על פי חוק נכסי המדינה. עוד נמצא כי לאגף החשבונות אין רשימה של בעלי זכות חתימה בנציגויות, והוא אף לא ביקש ממשרד החוץ רשימה כזאת.**

לדעת משרד מבקר המדינה, החשכ"ל ואגף הכספים במשרד החוץ צריכים לנהל פיקוח הדוק במיוחד על הוצאת כספים מחשבונות הבנקים של הנציגויות בחו"ל, משום שבדרך כלל התשלומים משולמים באמצעות המחאות ידניות, ומקצתם משולמים במזומן. לעומת זאת התשלומים של היחידות הממשלתיות בארץ משולמים באמצעות מערכת סליקה ממוחשבת ועל כן קל יותר לפקח עליהם.

חשב משרד החוץ הודיע בתשובתו כי "בימים אלה עידכנו את רשימת בעלי זכות חתימה בנציגויות והנהגנו הליך של עידכון שוטף של רשימתנו". בנובמבר 2005 השיב החשכ"ל כי יפעל להסדיר את העניין.

#### הבקרה והביקורת על הפעילות הכספית של הנציגויות בחו"ל

1. הביקורת הכספית בנציגויות נעשית באמצעות כמה גופים של משרד החוץ<sup>14</sup> ושל אגף החשכ"ל: (א) ראשי מדור (רמ"דים): באגף הכספים שישה רמ"דים החולקים שלושה אזורים. הרמ"דים פועלים על פי תכנית עבודה שנתית שמכין ממנה תחום חו"ל, ועושים ביקורת בנציגויות בחו"ל. לדברי הממונה על תחום חו"ל, בהכנת תכנית העבודה מובאים בחשבון כמה גורמים, ובהם חומרת הממצאים שנתגלו בביקורות קודמות והוותק של קציני המינהלה העובדים בנציגויות; (ב) קציני מינהלה אזוריים (קמ"א): הקמ"א אחראי לתקינות הפעילות המינהלית של הנציגויות שבאזור שירותו, ועל כן לעתים הוא עושה ביקורת שלא נועדו לבדוק דווקא את הפעילות הכספית; (ג) מבקר המערכת הכספית: בתפקיד זה המשרד מעסיק רואה חשבון חיצוני שנשלח לעשות ביקורות בנציגויות לפי הצורך, אולם ביקורות אלה אינן חלק מתכנית העבודה השנתית; (ד) המפקח הכללי (הכפוף למנכ"ל משרד החוץ) והמחלקה לביקורת ומבדק פנים, הכפופה למפקח, עושים ביקורות בכל תחומי הפעילות של הנציגויות; (ה) יחידת הביקורת הפנימית של החשכ"ל: יחידה זו החלה לעשות ביקורות בנציגויות בחו"ל רק בשנים האחרונות.

כל אחד מהגופים האמורים פועל על פי תכנית עבודה עצמאית. אף כי נושאי הביקורת העיקריים נוגעים לפעילות הכספית של הנציגות, הגופים האמורים אינם מתואמים ביניהם כראוי בכל הנוגע להכנת תכנית העבודה (לרבות קביעת המועדים לביקורת), לסדרי הדיווח על הממצאים ולמעקב אחר תיקון הליקויים. במאי 2005 למשל פירסם חשב המשרד מסמך שבו הדגיש ליקויים חוזרים ונשנים בענייני כספים, כגון תשלומים שאינם ניתנים תמורת חשבונית מקורית תקנית; רכישות שלא על פי נוהלי הרכש ולעתים אף ללא ידיעת קצין המינהלה; תשלומים חריגים בתחום תנאי שירות, תשלומים במזומן ועוד.

14 בעניין זה ראו דוח שנתי 52 של מבקר המדינה (2002), בפרק של הפיקוח הכספי על הנציגויות בחו"ל, עמ' 672.

2. באגף הכספים בארץ ובכל הנציגויות בחו"ל מותקנת מערכת אחידה לניהול כספי הנציגויות, שאינה מקושרת למערכת הבוחן של החשכ"ל המותקנת במשרד החוץ. אחת לחודש הפעולות הכספיות מועברות ממערכת חו"ל למערכת בוחן באמצעות תקליטונים. הרישומים של מערכת חו"ל בארץ מתערכים אחת לכמה ימים, ולכן אי-אפשר לבקר את הפעולות הכספיות בזמן אמת. הבקרה על הרישומים נוגעת לסכומים כוללים ואינה עוסקת בפקודות יומן פרטניות, משום שהיא מסתמכת על ההנחה שראשי המדור של מחלקת תחום חו"ל כבר עשו ביקורת בחודש שעבר.

בספטמבר 2005 השיב חשב משרד החוץ כי מערכת המרכב"ה המותקנת במשרדי הממשלה תותקן "בקרב גם במשרד החוץ, [ו]תתן מענה מלא לפיקוח התקציבי מקוון בנציגויות".

קצין המינהלה אחראי לכל שלבי הפעילות המשקית והכספית ולרישום החשבונאי בנציגות, החל בשלב הגדרת הצרכים והזמנת הרכש וכלה באישור התשלומים, ביצוע התשלום והרישום החשבונאי. ריכוז של סמכויות כאמור, בהיבטי הניהול והבקרה, בידי קצין המינהלה נובע מהחסרונות לגודל של הפעילויות הנעשות בתחומי הנציגויות בחו"ל. לפיכך חשוב להסדיר את עניין הכישורים המקצועיים הנדרשים מקציני מינהלה ואת מתן ההרשאות וזכויות החתימה שלהם. מצב זה מצריך הגדלת היקף הבקרה על מגוון הפעילויות הכספיות הנעשות בחו"ל, אולם בשל מגבלות מרחק והעלות הגבוהה של פעולות הבקרה הפנימית (הנעשות בידי משרד החוץ) והביקורת החיצונית (הנעשית בידי אגף החשכ"ל) נוצר חסך בבקרה. לדעת משרד מבקר המדינה, בשל העלות הגדולה של הביקורות דרוש שכל גורמי הבקרה ייעלו את עבודתם ויתאמו אותה ביניהם, כדי שהביקורות יהיו ממוקדות, יעילות ומועילות. מן הראוי לבחון חלופות לבניית מערכי בקרה פנימיים וחיצוניים המשלבים בתוכם, בין היתר, טכניקות רישום, מערכי מחשוב ותקשוב, מערכי מעקב, דיווח ושליטה חדשניים.

## בקרה על תשלומים בחשבות משק המים ובחשבות משרד האוצר

משרד מבקר המדינה בדק בחשבות של נציבות המים<sup>15</sup> (להלן - חשבות משק המים) ובחשבות של משרד האוצר את הבקרה על תשלומים ששילמו החשבוניות בשנים 2004-2005.

### התחשבות עם מקורות חברת מים בע"מ

התשלומים העיקריים שחשבות משק המים משלמת הם תמיכות במחירי המים, הניתנות למקורות חברת מים בע"מ<sup>16</sup> (להלן - מקורות או החברה). מקורות היא חברה ממשלתית שהוסמכה בשנת 1961, על פי חוק המים, התשי"ט-1959, להיות רשות המים הארצית. על פי נתוני חשבות משק המים, בשנת 2004 ניתנה למקורות תמיכה של כ-1,407 מיליון ש"ח.

הממשלה ומקורות דנים זה שנים במחלוקת בעניין ההתחשבות ביניהן. ההתחשבות נוגעת לתמיכות במחירי המים ולתשלומים על חשבון פירעון הלוואות שנתנה הממשלה למקורות. בשנים 1998-1999 התבססו החשבוניות החודשיים שהגישה מקורות לנציבות המים בגין התמיכות במחירי

15 נציבות המים היא יחידה במשרד התשתיות הלאומיות.

16 סכום התמיכה במחירי המים, המחושב על פי ההפרש בין סל הוצאות תקני של מקורות ובין ההכנסות שלה, נקבע בהסדרי עליות שבין הממשלה למקורות (ראו להלן).

המים על הכללים שנקבעו בהסדרי ביניים ועל הסכם עקרונות בין הממשלה ומקורות (להלן - טיוטת הסדר העלויות)<sup>17</sup>. באוגוסט 2002 חתמו הממשלה ומקורות על הסכם חדש (להלן - הסכם העלויות החדש), לשנים 1999-2006, ונקבעו בו, בין היתר, כללים חדשים לחישוב התמיכות במחירי המים.

בטיטת הסדר העלויות ובהסכם העלויות החדש נקבעו דרכי התחשבות מפורטים, ואף על פי כן מאז סוכמה הטיוטה בסוף שנת 1993 ועד סוף שנת 2004 לא נעשה גמר חשבון אף לא לאחת מ-11 השנים שעברו. בכל שנה היו פערים בין דרישת מקורות ובין המקדמות ששילמה לה חשבות משק המים, ועל כן נוצרו פיגורים ממושכים בהתחשבות עם מקורות. בשל עיכוב התשלומים למקורות הפסיקה מקורות לשלם את חובותיה לממשלה. מאחר שפיגרה בתשלומים חויבה החברה לשלם ריבית פיגורים, וכך נוצרה מחלוקת נוספת בינה ובין הממשלה<sup>18</sup>.

### הסכם גמר התחשבות

באוגוסט 2002, עם החתימה על הסכם העלויות החדש, חתמו מקורות והממשלה על הסכם גמר התחשבות שנועד להסדיר את התביעות ההדדיות ביניהן. בהסכם זה נקבע כי הממשלה תשלם למקורות כ-709 מיליון ש"ח בגין התמיכות שלא שולמו לה משנת 1993 עד אפריל 2002, והחברה תשלם לממשלה 814 מיליון ש"ח תשלומי קרן וריבית שלא שולמו במועד מילי 2000 עד אפריל 2002. בדצמבר 2003 שילמה מקורות את יתרת חובה לממשלה בסך כ-105 מיליון ש"ח, המהווה את ההפרש בין הסכומים הנ"ל.

נמצא שגם לאחר שנחתמו הסכם העלויות החדש והסכם גמר התחשבות לא שילמה הממשלה למקורות את חשבות התמיכה, ואף הפסיקה לשלם מקדמות על חשבון התמיכות. בדוחות ביצוע התקציב לשנים 2002 ו-2003 לא נרשמה כל הוצאה בתקנות שנועדו לתשלום תמיכה במחירי המים למקורות. לא נמצאו כל אסמכתאות המעידות שהוחלט להפסיק לשלם למקורות, לא ברור מי החליט לעשות זאת ואם היה מוסמך לכך.

סגן בכיר לחשכ"ל ציין בתשובתו כי "ההחלטה על הפסקת התשלומים למקורות נתקבלה בתיאום בין החשב הכללי וחשבות משק המים לאור העובדה שמקורות חדלה לפרוע את התחייבויותיה למדינה ומכיוון שהחשבות לא אושרו ביחידה המקצועית בנציבות המים. במצב עניינים זה, סבורני כי לא יכולה הייתה להתקבל החלטה אחרת שתשרת את האינטרס של המדינה ואת אמות המידה הסבירות להעברת כספים לגופים הנתמכים על ידי המדינה ושאינם עומדים בהתחייבויותיהם".

מנכ"ל מקורות ציין בתשובתו כי לאחר שנחתמו ההסכמים האמורים חזרה מקורות "לשלם לממשלה את הנדרש לפרעון הלוואותיה. רק במחצית 2005 לא בצעה החברה תשלום לממשלה שהגיע מועד פרעונו וזאת מסיבות של עיכוב בגיוס הון לחברה".

17 ראו דוח מבקר המדינה על מקורות חברת מים בע"מ (פורסם בשנת 2001), עמ' 167, בקובץ ביקורת על איגודים.

18 לפי נתונים של אגף החשכ"ל (שהכינו ענבל חברה לביטוח בע"מ), בסוף 2004 הסתכמו הפיגורים של מקורות בפירעונות של הלוואות בכ-169 מיליון ש"ח. בתשובתו למשרד מבקר המדינה בנובמבר 2005 חלק מנכ"ל מקורות על נתון זה וציין כי נפלה בו טעות יסודית. בנובמבר 2005 הודיעה חברת ענבל לחשכ"ל, כי לפי הוראותיו שינתה את חישוב החוב בגין הלוואות אלה, והיתרה המתוקנת של החוב בפיגור ליום 31.10.05 הייתה כ-47 מיליון ש"ח.

## ניהול ההתחשבות

1. כמה גורמים מטפלים בבדיקת החשבונות שמקורות מגישה ובאישורם: הלשכה הכלכלית של נציבות המיס (להלן - היחידה המקצועית) בודקת את החשבונות החודשיים, ובסיום הבדיקה היא מאשרת לשלם מקדמה על חשבון התמיכות המגיעות למקורות. תוצאות הבדיקה והדרישה לתשלום מועברות לחשבות משק המיס<sup>19</sup>. בסוף כל שנה מקורות מגישה חשבון שנתי מצטבר. כדי לבדוק את החשבון השנתי וכדי להכין גמר חשבון התקשרה נציבות המיס עם משרד של רואה חשבון (להלן - ר"ח), שאמור לעשות עוד בדיקות במקורות, ולהעביר את תוצאות בדיקותיו לחשבות משק המיס.

הביקורת העלתה שלא היה נוהל כתוב לתהליך בדיקת ההתחשבות עם מקורות ואישור התשלומים, אף שמדובר בהתחשבות מורכבת, המתבססת על כמה הסכמים החלים כל אחד על פרק זמן אחר, מסתכמת במאות מיליוני ש"ח בשנה ובבדיקתה עוסקות כמה מחלקות מקצועיות בנציבות המיס וכן משרד של ר"ח. עוד נמצא כי חשבות משק המיס לא הכינה מעקב מסודר על הפער בין החשבונות שהגישה מקורות ובין המקדמות ששילמה לה הממשלה והפער בין הדוח שהגיש הר"ח ובין החשבונות השנתיים שהגישה מקורות.

בתשובתו ציין סגן בכיר לחשכ"ל כי "עקב נסיבות הקשורות ליחידה המקצועית אשר אמורה לאשר את החשבונות בנציבות המיס לא הועברו החשבונות בזמן. בשנה האחרונה הגענו לסיכום עם נציב המיס על סדרי התחשבות לרבות התחייבות שלו להליכים פנימיים בנציבות המיס ולהסתייעות בגורמי חוץ ככל הנדרש. בהמשך לסיכום זה להלן סטאטוס סגירת ההתחשבות: התחשבות 1994-1996 - הסתיימה ב-2004. התחשבות 1997-1998 - תסתיים בינואר 2006. התחשבות 1999-2000 - תסתיים במרץ 2006. התחשבות 2001-2004 נבחר זוכה במכרז [ר"ח חיצוני] נדרש לסיים את ההתחשבות עד אוקטובר 2006".

בתשובתו למשרד מבקר המדינה בנובמבר 2005 ציין נציב המיס, כי אכן לא היה נוהל כתוב לבדיקת ההתחשבות אך בפועל נהגו בהתאם להסדר העלויות. עוד ציין נציב המיס כי רק בדיקת ההתחשבות הסופית התעכבה, ולא בדיקת ההתחשבות השוטפת שעושה היחידה המקצועית, וכי היחידה המקצועית אינה מוסמכת לאשר את ההתחשבות הסופית.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה בנובמבר 2005 כתב מנכ"ל חברת מקורות: "בדיקת החשבונות לשנים 1994-1996, שנמשכה שנים ארוכות והסתיימה רק ב-9/04, העלתה כי נדרש תיקון בחשבונות שהוגשו ע"י מקורות לשנים אלו בסך של כ-150 אלפי ש"ח בלבד... סכום, שהינו ללא ספק, זעום ביחס להיקף החשבונות שהוגשו (בממוצע כ-320 מיליון ש"ח לשנה), למשאבים שהושקעו בבדיקת החשבונות ולעיכוב שנוצר באישורם... לאורך השנים התקבל בחברה הרושם כי הנושא של בדיקת החשבונות איננו מקבל את ההתייחסות הראויה מהממשלה וטיפולו בנושא נעשה באופן לא מחייב וכדרך אגב, כאשר לא עמדו לחברה כלים אפקטיביים לקידום העניין גם בסוגיות בהם עמדו, לדעתה, טענות מוצדקות" (ההדגשה במקור).

2. בדיון שהתקיים ב-21.11.04 בין נציגי משרד האוצר וחשבות משק המיס ובין נציגי מקורות נדונו כל המחלוקות הנוגעות להתחשבות בין הצדדים. מקצת המחלוקות יושבו ומקצתן נותרו במחלוקת.

19 נציבות המיס ציינה כי "עד שנת 2004 (כולל) נהגה הלשכה הכלכלית להעביר העתק מההתחשבות השוטפת החודשית שביצעה רק במידה והיה מגיע תשלום למקורות ובמידה והיה תקציב לתשלום. משנת 2005 מועברים העתקי ההתחשבות השוטפת, באופן שוטף, לחשבות".

בתשובתו למשרד מבקר המדינה ציין נציב המיס כי באותו דיון "נכחו רק נציגי האוצר (כולל חשב משק המיס וסגנו) ונציגי מקורות. נציבות המיס לא הוזמנה לשיבה וגם לא נשלח העתק של סיכום הדיון".

בדרך כלל חשב של משרד ממשלתי אינו מאשר תשלום בלי שהמחלקה המקצועית הנוגעת בדבר אישרה אותו. אם המחלקה המקצועית אינה מצליחה לעמוד במועדי בדיקה סבירים, ובמשך זמן רב מאשרת רק חלקי חשבונות, על החשב לפנות בעניין אל הדרג הבכיר, כלומר אל נציב המיס ואל החשכ"ל או סגנו. בעניין מקורות היה צריך הדרג הבכיר לסיים את הטיפול כבר לפני שנים, בשל ההיקף הכספי הגדול של ההתחשבות, בשל הזמן הרב שנמשכה ובשל הסנקציות ההדדיות שהצדדים נקטו.

יש לציין שכבר בשנת 2001 פירסם מבקר המדינה דוח על חברת מקורות<sup>20</sup> ונאמר בו כי "על משרד האוצר, נציבות המיס ומקורות לקבוע תאריך יעד לסיום הבדיקה כדי למנוע התמשכות יתר של ההתחשבות".

סגן בכיר לחשכ"ל ציין בתשובתו כי "הבעייתיות בביצועי המחלקה המקצועית הופנו מספר פעמים לנציב המיס... ע"י גורמים באגף החשב הכללי ובחשבות נציבות המיס אולם הנושא לא טופל כראוי בנציבות המיס".

נציב המיס ציין בתשובתו כי "לעיתים משרד האוצר מסכם נושאים רבים עם מקורות, גם מבלי לידע את נציבות המיס, לראיה סיכום הדיון מנובמבר 2004. במקרה שלנו אין בעיה של עמידה במועדי בדיקה סבירים מאחר והבדיקה של [היחידה המקצועית] שוטפת ומעודכנת נכון להיום" [ההדגשה במקור].

3. ביולי 2005 העביר סגן בכיר לחשכ"ל למשרד מבקר המדינה טיוטה של סיכום דיון מיוני אותה שנה, שבו השתתפו נציגים של החשכ"ל ושל נציבות המיס והועלו הצעות ליישום מנגנון ההתחשבות עם מקורות. במסמך צוין כי "... מזה מספר שנים לא מופעל מנגנון ההתחשבות עם מקורות בפועל. החישובים השוטפים מבוצעים על פי הכתוב בהסכם העלויות, אך החשבונות אינם משולמים... תיאור תהליך ההתחשבות המפורט להלן יועבר למקורות, והתחלת העבודה לפיו לאלתר". בתשובתו מנובמבר 2005 הודיע סגן בכיר לחשכ"ל כי טיוטה זו גובשה לכדי נוהל מוסכם.

במסמך האמור לא נקבעו כללים לגמר חשבון שנתי, בכללם תפקידיו של רו"ח ובייחוד מי אמור לאשר את גמר החשבון. במסמך נקבעו כללים להפעלת סמכויות גבייה כלפי חברת מקורות, לרבות עיקול חשבונות בנק, אם תסרב לקיים את הוראות הסכם העלויות, אולם עד נובמבר 2005 הוא לא הועבר למקורות.

לדעת משרד מבקר המדינה, לנוכח הכשל המתמשך בטיפול בהתחשבות עם מקורות ולנוכח העמדות הסותרות שהציגו נציב המיס וסגן בכיר לחשכ"ל בתשובותיהם למשרד מבקר המדינה, ראוי לקבוע נוהל רשמי המוסכם על כל הצדדים, שיגדיר את תחומי האחריות של כל השותפים לבדיקת החשבונות על כל שלביה, ובהם הרו"ח. בייחוד ראוי לקבוע מי אמור לאשר סופית את גמר החשבון, ולקבוע את פרק הזמן (חודשים אחדים) שבסיומו יש לאשר את גמר החשבון השנתי.

ראוי לציין שגם חשבויות אחרות משלמות לעתים מקדמות ואינן סוגרות חשבון בכל שנה, בשל התחשבות מורכבת עם ספקים.<sup>21</sup> פיגורים בסגירת החשבוניות עלולים לפגוע בתזרים המזומנים של ספקים מצד אחד, ולייקר את העלויות של פרויקטים ושירותים שרוכשת הממשלה מצד שני, בין היתר עקב העלות הגבוהה של בדיקת החשבוניות המצטברות.

### אישור של השקעות ושל עלויות הכרוכות בהן

מקורות משקיעה כסף רב בפיתוח מפעלי מים.<sup>22</sup> בטיטת הסדר העלויות ובהסכם העלויות החדש הוסדרו גם תכניות הפיתוח וההשקעות של מקורות. לצורך חישוב התמיכה במחירי המים נקבע מרכיב הוצאות הון, שכולל: תשואה על ההון העצמי; הוצאות ריבית; הוצאות פחת; ודמי שימוש שמשלמת מקורות לחברת המוביל הארצי.

בפרוטוקול של דיון שהתקיים ב-21.11.04 צוין, כי מקורות והממשלה חלוקות בעניין השקעות בהיקף של עשרות מיליוני ש"ח, בשל פרויקטים שביצעה מקורות אך נציבות המים ומשרד האוצר לא אישרו ובשל פרויקטים שאושרו אך עלויות הקמתם בפועל היו גדולות מאלו שאושרו. בעניין השקעות שכבר נעשו סוכם כי יתקיים דיון שישתתפו בו נציגים של הגופים האלה: נציבות המים, אגף התקציבים, אגף החשכ"ל, חשבות משק המים ומקורות. בעניין השקעות עתידיות צוין כי מתגבש נוהל עבודה מסודר, ולפיו תידרש מקורות להתחייב שלא תשקיע כל השקעה חדשה ללא אישור מראש של נציב המים ושל משרד האוצר.

נמצא שעד מועד סיום הביקורת לא הגיעו הממשלה ומקורות להסכמה בעניין סכומי ההשקעות בפרויקטים שנעשו, ואף לא קבעו נוהל עבודה. כל עוד לא יושבו המחלוקות בעניין אישור הפרויקטים ועלויותיהם, אי-אפשר לאשר את מרכיב הוצאות ההון בחשבוניות שמקורות מגישה לממשלה בגין התמיכות במחירי המים. מחלוקת זו, נוסף על המחלוקות הנוגעות בעניינים חשובים אחרים, מקשה על הממשלה ועל מקורות לקבוע נוהל יעיל לבדיקת חשבוניות ולאישור תשלומים.

נציב המים ציין בתשובתו כי "לאחר בדיקה של אגף פיתוח על השקעות העבר נותרו פערים בגין השקעות אותם ביצעה מקורות ללא אישור ו/או חריגות בסך של 207 [מיליון ש"ח]".

סגן בכיר לחשכ"ל הסביר בתשובתו: "לגבי השקעות עבר - קיימת טענה עקרונית של המדינה לפיה השקעות שלא ניתן להם אישור מראש ובכתב לא יוכרו וזאת בהתאם להסכם העלויות. בימים אלו מקורות נדרשת להסביר את טיבה של כל השקעה שבוצעה על מנת שהמדינה תשקול לאשר השקעות שניתן להן הסבר וזאת באופן חריג".

לדעת משרד מבקר המדינה, מצב שבו הממשלה נדרשת לאשר השקעות לאחר שכבר החלו לבצען איננו תקין. מן הראוי להכין ולאשר את הנוהל בנושא אישור השקעות, לוודא שישושם ושהצדדים יעשו התחשבות תקינה ומסודרת.

21 לדוגמה, במכתב של חשב משרד התעשייה המסחר והתעסוקה (התמ"ת) לאגף החשכ"ל מ-28.3.05 צוין כי סגירת ההתחשבות בין המשרד ובין בתי ספר מקצועיים ורשתות ארציות מתאחרת בכמה שנים, וכי הרשתות מקבלות מקדמות לתפעול שוטף; יתרת ההתחייבות בתקנת התקציב שנועדה להכשרת נוער הייתה כ-27 מיליון ש"ח ב-31.12.04.

22 בעניין האישור שאגף התקציבים במשרד האוצר נותן לפרויקטים ראו דוח שנתי 55 של מבקר המדינה (2005), בפרק תקציב המדינה - תהליך הכנתו ועדכונו, עמ' 259.

## התקשרות עם ר"ח חיצוני

נמצא כי ההתקשרות עם ר"ח הבודק את ההתחשבות עם מקורות נמשכת יותר מעשר שנים (משנת 1992). ועדת המכרזים של נציבות המיס חידשה את ההתקשרות עמו בכל שנה באמצעות פטור ממכרז, ודיווחה על כך לוועדת הפטור שבמשרד האוצר. בהחלטות של ועדת המכרזים בשנים 1996 ו-1998 צוין בנימוקים לבחירתו כי הוא "מלווה את הסכם העלויות כיועץ למשרד האוצר ולנציבות המיס משנת 1992, בידי ידע רב שאינו נמצא בידי ר"ח אחר, ואין אפשרות לבקש הצעות נוספות". רק בשנת 2005 פרסמה נציבות המיס מכרז לבחירת ר"ח חדש שיטפל בהתחשבות עם מקורות.

בתשובתה למשרד מבקר המדינה באוקטובר 2005 ציינה חשבת משק המיס כי "המשרד נתן דעתו לעניין ההתקשרות עם ר"ח באמצעות מכרז, המכרז הוכן ותוכנן לפרסמו בשנת 2004, מסיבות טכניות לא יצא לפועל. מאידך, ההתקשרות הממושכת נדרשה מאחר ומשרד ר"ח ליווה את הסכם העלויות הראשון והשני בגלל מורכבותו, רציפותו והידע הנחוץ שנצבר במהלך השנים... לא ניתן היה להעבירו למשרד אחר למרות הרצון לקיים סבב מחזורי". סגן בכיר לחשכ"ל ציין בתשובתו כי "האישור ניתן כחוק והפטורים שניתנו נובעים ממגבלה תקציבית להתקשרות רב-שנתית".

לדעת משרד מבקר המדינה, לנוכח ההתקשרות הממושכת עם הרו"ח ונוכח העיכובים הניכרים בסיכום גמר החשבונית, היה ראוי לשקול להחליף את הרו"ח כבר לפני שנים, במקום להמשיך להאריך את ההתקשרות שוב ושוב. ככלל ראוי לקבוע כללים המגבילים את משך ההתקשרות של משרדי ממשלה עם רואי חשבון חיצוניים.<sup>23</sup>

## תשלומים לספקים ולעובדי קבלן במשרד האוצר

### תשלום חשבוניות של טלפונים ניידים שניתנו לעובדי חברות כוח אדם

בשנים האחרונות משרד האוצר משלם חשבוניות של טלפונים ניידים שניתנו לעובדי המשרד המועסקים באמצעות חברות כוח אדם.<sup>24</sup> נמצא שמתן הטלפונים לעובדים האמורים אינה מעוגנת בהוראות התכ"ס, ואין אמות מידה לזכאותם של עובדים חיצוניים לקבל מכשירים כאלה.

החשבות שילמה את החשבוניות האמורים במסגרת כלל התשלום לחברת התקשורת שזכתה במכרז הכללי לעובדי מדינה, ולא הפרידה בינם ובין התשלומים שניתנו בעבור עובדי מדינה. בשל כך נזקפה ההוצאה לתכנית תקציב המיועדת לתשלום שכר והוצאות נלוות לעובדי משרד האוצר, ולא לתכנית התקציב המיועדת לתשלומים בעבור עובדים של חברות כוח אדם, המועסקים באגף למערכות מידע.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה ביוני 2005 כתב המשנה למנכ"ל משרד האוצר כי "התקיים דיון בוועדת רט"ן [רדיו טלפון נייד] בסמוך למועד החלוקה (אין תיעוד להחלטה זו),<sup>25</sup> בדיון הוחלט כי עובדי כוח אדם שמתוקף תפקידם זקוקים לטלפון סלולרי, יוענק להם הטלפון דרך המשרד במקום

23 בעניין אורכן הממושך של התקשרויות עם רואי חשבון, ראו בדוח זה, בפרק "העסקת רואי חשבון על ידי גופים שלטוניים", עמ' 133.

24 ביוני 2005 הועסקו במשרד 37 עובדים כאלה, ולכל אחד מהם אושרה השתתפות של 125 ש"ח בחודש בחשבון הטלפון הנייד (לעובדת אחת אושרה השתתפות של 185 ש"ח בחודש).

25 כך במקור.

דרך החברות החיצוניות, וזאת בשל העובדה שעלויות השימוש דרך המשרד נמוכות באופן משמעותי".

ראוי לציין כי בהסכמי ההתקשרות עם חברות כוח אדם שהעובדים האמורים מועסקים באמצעותן נקבע, כי משרד האוצר ישלם לחברה את עלות העסקת העובדים על כל רכיביה, וכן ישלם את העמלה שנקבעה במכרז. לפיכך לא היה משרד האוצר צריך לשלם את תשלומי הטלפון ישירות לחברות התקשורת, אלא לשלם דרך החברה שבאמצעותה העובדים האלה מועסקים ומנפיקה את תלושי השכר שלהם.

תשלום שכרם של עובדי חברות כוח אדם בחשבון אחד עם עובדי מדינה אינו עולה בקנה אחד עם דרכי התשלום שנקבעו בהסכמים בין משרד האוצר ובין חברות כוח האדם. יתר על כן, בשל ההעברה הישירה של התשלום לחברות התקשורת לא חושבה זקיפת הטבה לצורכי מס לעובדים האמורים בגין תשלומים אלה, כנדרש בחוק.

בדצמבר 2005 הודיע משרד האוצר בתשובתו כי "לכלל העובדים המועסקים כיום במשרד באמצעות חברות כוח אדם, נזקפת הטבה לצרכי מס בגין תשלומי הטלפון".

זקיפת הטבת המס המוזכרת בתשובת האוצר אין בה כדי לתקן את מכלול הליקויים שבהקצאת טלפונים ניידים לעובדים של חברות כוח אדם, ובתשלומי החשבונות בגינם. מן הראוי שהטבה זו תעוגן בהוראת תכ"ם מפורשת, שייקבעו בה אמות מידה למתן ההטבה.

### בקרה על תקינות אסמכתאות לתשלום ועל תנאי פירעון של חשבוניות

1. בהוראת תכ"ם בעניין תנאי הפירעון לספקים ולזכאים אחרים נקבע כי "התמורה תשולם בהתאם לתנאים, שנקבעו בהסכם ההתקשרות ומועד התשלום יהיה מ-30 עד 60 יום מיום קבלת הטובין/השירות/העבודה, או מ-30 עד 60 יום מיום קבלת החשבונית במשרד - המאוחר מבין שניהם".

משרד מבקר המדינה ביקש מחשבות משרד האוצר להפיק דוח המפרט תשלומים ששולמו לאחר מועד הפירעון. מתברר כי במערכת מרכב"ה, שפועלת במשרד האוצר, אי-אפשר להפיק דוח בקרה המציין את מועד קבלת החשבונית, אף שהנתון נמצא במערכת, אלא רק דוח המציין את תאריך החשבונית ואת מועד הפירעון. בהיעדר דוח כזה אי-אפשר לעקוב אחר תשלומים שחרגו מתנאי התשלום שנקבעו. דוח כזה דרוש גם כדי לגלות תשלומים (המפורטים לפי תקנות תקציב) שמועד פירעונם חל בשנת התקציב, אך בפועל שולמו בשנת התקציב הבאה.

בבדיקה שנעשתה בחשבות משרד האוצר נמצאו חשבוניות ששולמו יותר מחודש לאחר מועד פירעונן. החשבות הסבירה כי התשלום לספק התעכב כי לא היה הסכם חתום עמו. לדברי החשבות יחידות של המשרד מזינות חשבוניות למערכת הממוחשבת גם אם טרם נחתם הסכם, והחשבות מעכבת את תשלום החשבוניות עד שייחתם הסכם.

מערכת מרכב"ה אמורה לספק מנגנוני בקרה על דרישות תשלום שאין להן אישורים ואסמכתאות כדרוש. מהאמור לעיל עולה שמערכת מרכב"ה אינה חוסמת הזנה של חשבוניות של ספק שלא נחתם הסכם עמו, אף שזו דרישת בקרה בסיסית.

בתשובתו ציין החשכ"ל כי "במסגרת פרויקט מרכב"ה צפויה להיבחר בקרוב חברת בקרה אשר תיבחן בין היתר את הבקורות הפנימיות הקיימות במערכת והמנגנונים הנדרשים לשיפור הבקורות הפנימיות".

2. ביולי 2005 הפיצו המשנה למנכ"ל משרד האוצר וחשב המשרד מזכר לעובדי המשרד שעניינו "התקשרות עם גורמי חוץ שלא כדין". במזכר צוינה תופעה שעובדים מתקשרים עם ספקים ללא הזמנה מאושרת ולא על פי הנהלים. העובדים נדרשו להתקשר עם ספקים רק על פי הזמנה בכתב חתומה בידי המורשים מטעם המשרד. במזכר נאמר כי עובדים שיתקשרו עם ספקים שלא כדין יינקטו נגדם אמצעים משמעתיים. באוגוסט 2005 שלח החשב לספקי המשרד מכתב ונאמר בו כי "לאחרונה רבים המקרים בהם ספקים פנו לחשבות משרד האוצר בדרישה לכיבוד תשלום בגין אספקת טובין/שירותים שהוזמנו בעל פה מעובדי משרד האוצר ושלא בוצעו בהתאם להוראות התכ"ס... הזמנה שלא תהיה חתומה בהתאם להוראות כאמור לא תשולם".

משרד מבקר המדינה העיר למשרד האוצר ולאגף החשכ"ל כי הוא הגוף האחראי לתקינות התשלומים מתקציב המדינה ולקיום הוראות התכ"ס המסדירות את כללי הניהול הכספי והמשקי במשרדי הממשלה וביחידות הסמך. לפיכך, משרד מבקר המדינה רואה בחומרה את דרך פעולתן של יחידות המשרד המתקשרות עם ספקים בלי הזמנה רשמית וכלי חתימה של חשב המשרד כנדרש בדיון.

בדצמבר 2005 הפיץ החשכ"ל חוזר לכל המנכ"לים והחשבים במשרדי הממשלה בדבר הרשאים להתחייב בשם המדינה על פי דין המפרט את ההוראות הנוגעות לחריגה מסמכות ואת דרכי הטיפול בחריגה. לחוזר צורף כנספח מכתב העוסק בהתקשרויות, והחשבים נדרשו לתת אותו לספקים ולגורמי החוץ.

## מבקר המערכת הכספית במשרד האוצר

1. כאמור, אגף החשכ"ל וחשבי היחידות הממשלתיות עושים כמה ביקורות על ביצוע התקציב ועל פעילות החשבים, מקצתן באמצעות גוף חיצוני ומקצתן באמצעות גוף הפועל בחשבות וכפוף לחשב. היחידה לביקורת פנימית של החשכ"ל פועלת על פי תכנית עבודה רב-שנתית, ולפיה בכל חשבות יש לעשות שלוש ביקורות בשש שנים, ובכל גזברות - ביקורת אחת פעם בארבע שנים. היחידה ממנה על המעקב אחר תיקון הליקויים שפורטו בדוחות שהכינה, וכן בדוחות השנתיים של מבקר המדינה.

בהוראות התכ"ס נקבע כי "בחשבות יפעל מבקר המערכת הכספית. מבקר המערכת הכספית יהיה כפוף לחשב. הודעה על מינוי מבקר המערכת הכספית תועבר על ידי החשב לחשב הכללי. מבקר המערכת הכספית יפעל לפי הנחיית חשב המשרד והוראות התכ"ס ובהנחיה מקצועית של המחלקה לביקורת החשבויות של החשכ"ל". בהוראה צוינו באופן כללי תפקידיו העיקריים של מבקר המערכת הכספית.

נמצא כי פעולות הביקורת הפנימית של יחידת הביקורת של החשכ"ל ושל מבקרי המערכת הכספית אינן מתואמות בתכנית עבודה אחת. ליחידת הביקורת הפנימית של החשכ"ל לא ניתנות תכניות העבודה השנתיות של כלל מבקרי המערכת הכספית בחשבונות. לאגף החשכ"ל אין רשימה של כל מבקרי המערכת הכספית, ואין אפוא פיקוח על יישום ההוראות התכ"ס האמורה. כנסיבות אלה מבקרים שונים עלולים לבקר יחידה מסוימת בעת ובעונה אחת, ולא לבקר יחידות אחרות במשך זמן רב. זאת ועוד, תפקידיו המפורטים של מבקר המערכת הכספית לא הוגדרו. כך למשל, לא ברור אם הוא אמור לבדוק רק את פעילות החשבות או גם את הפעילות של יחידות אחרות במשרד.

ביונאר 2006 הפיץ החשכ"ל חוזר לחשבים במשרדי הממשלה שעניינו "מבקר הכספים בחשבות" ופורטו בו תפקידיו של מבקר הכספים בחשבות, כפיפותו, תכנית עבודתו, סוגי הביקורת שעליו לעשות והדוחות שעליו להגיש.

2. בדיקה שנעשתה בחשבות של משרד האוצר העלתה כי מאמצע שנת 2002 לא אויש התפקיד של מבקר המערכת הכספית. עד אז הועסק בתפקיד זה עובד החשבות, אולם הוא הועבר לתפקיד אחר.

במהלך הביקורת פנה משרד מבקר המדינה לחשב משרד האוצר וביקש להמציא לו דוחות ביקורת שהכין מבקר המערכת הכספית. לתשובתו צירף החשב דוח ביקורת קצר שהכין רו"ח חיצוני ביוני 2003 בנושא "ביקורת מיוחדת- ענף הדירור הממשלתי". מתשובת החשב עולה כי חוץ מהביקורת שעשה אותו רו"ח לא נעשתה ביקורת כספים בחשבות משרד האוצר בשנים 2003-2005. מתברר כי בדוח האמור היו ממצאים הנוגעים לפעילות של מינהל הדירור הממשלתי, שמקצתם כבר צוינו בסקר נכסים נרחב שהכינה חברת ניהול פרטית בסוף שנות התשעים, בנושא נכסי המקרקעין של המדינה. בדצמבר 1999 הגישה חברת הניהול למינהל הדירור הממשלתי דוח ביניים בעניין סקר זה, ומשנת 2000 ואילך הגישה דוחות נוספים. נוסף על כך, בסוף שנת 2002 מסר משרד מבקר המדינה למשרד האוצר סיכום של ממצאי ביקורת שנעשתה במינהל הדירור הממשלתי.<sup>26</sup>

לחשבות של משרד האוצר לא הייתה תכנית ביקורת מאושרת לשנים 2003 ו-2004. רק ביוני 2005 - במהלך הביקורת שעשה משרד מבקר המדינה - הכינה החשבות תכנית עבודה לשנת 2005, שנגעה לנושא אחד בלבד - רכוש קבוע.

## הדיווח על ביצוע התקציב

1. חוק מבקר המדינה, התשי"ח-1958 [נוסח משולב], קובע כי "שר האוצר חייב להמציא במועד שיקבע מבקר המדינה, אולם לא יאוחר מששה חודשים לאחר תום שנת הכספים של המדינה, דין וחשבון כולל על ההכנסות וההוצאות של המדינה באותה שנה". חוק יסודות התקציב קובע כי שר האוצר יגיש לכנסת דוחות על התקבולים שנתקבלו ועל ההוצאות שהוצאו, לרבות הוצאה מותנית בהכנסה, בתוך שישה חודשים מתום שנת כספים; הדוחות ייערכו במתכונת שתאפשר להשוות בין הסכומים שהוצאו בפועל לסכומי התקציב המאושר.

ביונאר 2005 כתב החשבונאי הראשי באגף החשכ"ל, האחראי בין היתר לדיווח הכספי של משרדי הממשלה, לחשכ"ל מסמך בנושא "שקיפות תקציבית בדוחות הכספיים של מדינת ישראל". למסמך צורף נספח המפרט, בין היתר, את כללי ההצגה המקובלים בעולם ובארגון ה-OECD<sup>27</sup> לדיווח על ביצוע התקציב<sup>28</sup>. ואלה מקצת הכללים: (א) יש לפרסם דוחות חודשיים שיציגו, בין היתר, את ההתקדמות בביצוע התקציב לעומת התחזית, ויסבירו את ההפרשים בין התחזית לביצוע, אם ההפרשים מהותיים. (ב) יש לפרסם דוחות חצי שנתיים על ביצוע התקציב, ובהם מידע מקיף על נכסיה והתחייבויותיה הכספיים והלא כספיים של הממשלה, כגון התחייבות המדינה לפרישת

26 ראו דוח שנתי 53 של מבקר המדינה (2003), בפרק שכירת דיור למשרדי הממשלה, עמ' 335.  
27 ארגון לשיתוף פעולה כלכלי ולפיתוח שחברות בו מדינות מתועשות ומפותחות. OECD - Organization for Economic Co-Operation and Development.  
28 המסמך גובש ככלי עבודה שמטרתו להגביר את השקיפות התקציבית הן במדינות החברות בארגון והן במדינות שאינן חברות בו, אך עדיין אינו נחשב לתקן מחייב בנושא שקיפות תקציבית.

עובדיה. (ג) יש לפרסם דוח שנתי על ביצוע התקציב, שגוף ביקורת עליון יבקר; בדוח זה יש להציג בנפרד כל שינוי שנעשה בתקציב המקורי במהלך השנה וכן מידע השוואתי על ההכנסות וההוצאות של השנה הקודמת. נוסף על כך יש לכלול בדוח או במסמכים נלווים לו "מידע נוסף על ביצוע לא כספי של התקציב לרבות השוואת יעדי הביצוע לתוצאות שהושגו בפועל".

2. ביוני 2005 פרסם החשכ"ל "מידע כספי של ממשלת ישראל ליום 31 בדצמבר 2004" (להלן - הדוח הכספי או הדוח), ובו מידע בדבר נכסים והתחייבויות וכן דוח על ביצוע התקציב. נמצא כי בדוח הכספי נוסף מידע מפורט בעיקר על כללי הדיווח ועל המדיניות החשבונאית, וכן ביאורים בעניין נכסים והתחייבויות של הממשלה, לרבות נכסים שאינם כלולים בדוח. עם זאת, הדוח על ביצוע התקציב נשאר ברובו במתכונתו הקודמת, שאינה מספקת מידע חיוני, כמפורט להלן.

בדוח על ביצוע התקציב לשנת 2004 הוצגו: התקציב המתוקן, ההוצאה בפועל, ההפרש ביניהם ושיעור ניצול התקציב (באחוזים); דוח על ביצוע ההרשאה להתחייב ובו נתוני ההרשאה להתחייב, ניצול ההרשאה להתחייב, ההפרש ביניהם ושיעור הניצול של תקציב ההרשאה להתחייב (באחוזים). הרישום של התקבולים וההוצאות נעשה ברובו על בסיס מזומן, כלומר על פי מועד מתן הכספים או קבלתם.

מאחר שדיווח על בסיס מזומן מספק מידע חלקי בלבד על הפעילות הכספית, יש להוסיף לו מידע משלים. לדוגמה, כדי לתת מידע מקיף על המצב הכספי של הממשלה הפדרלית של ארה"ב, משרד האוצר האמריקני מפרסם דוח על ביצוע התקציב<sup>29</sup> שמכיל מידע על תקבולים ותשלומים, בעיקר על בסיס מזומן, ומשווה את התוצאות להקצבות של אותה שנה. נוסף על כך, משרד האוצר האמריקני מפרסם דוח פיננסי שמפרט הכנסות והוצאות שאינן על בסיס מזומן, כגון הכנסות שיש לקבל וחשבונות שיש לשלם. בדוחות אלה עלות התפעול נטו של משרדי הממשלה מוצגת על בסיס צבירה, ולצדה הגירעון התקציבי, המחושב בעיקרו על בסיס מזומן.

החשבונאי הראשי ציין בתשובתו כי "הדוח היחיד שאינו מפורסם כיום הוא דוח רווח והפסד על בסיס צבירה. דוח כאמור יפורסם לאחר מעבר מסה קריטית של משרדי ממשלה לבסיס צבירה מלא. מעבר כאמור יתאפשר אך ורק לאחר הטמעת מערכת מרכז"ה באותה מסה קריטית של משרדי הממשלה".

#### להלן עיקר המידע החסר בדוח הכספי ל-31.12.04 שפרסם משרד האוצר:

(א) מידע על חשבונות שהתקבלו במשרדים בגין פעילות שכבר נעשתה, ונרשמו במערכת הממוחשבת לאחר שאושרו, אך טרם שולמו. מידע זה נמצא בתקנות התקציב שבמערכת החשבונות הממשלתית הממוחשבת (הן בוחן והן מרכז"ה) ומוגדר "ביצוע בדרך".

(ב) בדוח הביצוע יש תקנות תקציב רבות שרשומה בהן יתרת תקציב שלא נוצלה. אולם בפועל רשומות במערכת הממוחשבת התחייבויות בגין התקציב הלא מנוצל, כולו או מקצתו<sup>30</sup>. משרד מבקר המדינה העיר למשרד האוצר כי ראוי שגם מידע מפורט זה יוצג במערכת בעמודה נפרדת, וישמש מידע משלים. החשבונאי הראשי הסביר למשרד מבקר המדינה בדצמבר 2005 כי אין הגדרות והנחיות ברורות בעניין רישום ההתחייבויות האמורות, ולפיכך הנתונים הרשומים במערכת הממוחשבת אינם אמינים דיים.

29 <http://www.gao.gov/financial/04frusg.pdt>

30 בעניין ניהול התחייבויות ורישומן ראו דוח שנתי 254 של מבקר המדינה (2004), עמ' 140.

לדעת משרד מבקר המדינה, מאחר שנתוני הביצוע הרשומים כיום בדוח ביצוע התקציב אינם משקפים את מלוא הפעילות הכספית של היחידות הממשלתיות, ומאחר שהנתונים האמורים בעניין "ביצוע בדרך" ו"התחייבויות" מספקים מידע משלים חיוני לדוח ביצוע התקציב, מן הראוי שהחשכ"ל ייתן לחשבוניות המשרדים הנחיות בנושאים אלה. בהנחיות אלה יש לקבוע, בין היתר, הגדרות ברורות למונחים האמורים והוראות בדבר מועדי רישומם, אופן רישומם, דרכי הבקרה עליהם, הבטחת האמינות של הנתונים ואופן שילובם בדוח ביצוע התקציב. מאחר שנתונים אלה כבר נמצאים במערכת הממוחשבת, אין מקום לדחות את שילובם בדוח הכספי עד לאחר שמערכת מרכז"ה תוטמע במשרדי הממשלה.

(ג) בדוח חסרים נתונים על הכנסות לשנת הכספים שטרם נתקבלו<sup>31</sup> (הכנסות של חייבים או הכנסות שיש לקבל), ובעיקר נתונים מפורטים על חייבים לרשויות המס. לדברי אגף החשכ"ל, מערכת מרכז"ה שעד שנת 2005 הותקנה בכמה משרדי ממשלה, ואמורה לנהל את המודול הפיננסי על בסיס צבירה (ובכלל זה חשבונות חייבים), עדיין אינה יכולה לנהל חשבונות של חייבים למשרדי הממשלה.

החשבונאי הראשי הסביר בתשובתו למשרד מבקר המדינה, כי במשרדי הממשלה שהוטמעה בהם מערכת מרכז"ה לא הופעל בתאריך הדוח מודול הגבייה הסטנדרטי, וכי הפעלתו תאפשר לדיווח דיווח מלא על היתרות של כל החייבים למשרדי הממשלה. עוד הסביר כי בחוזר סגירת הספרים לשנת 2005 הונחו משרדי הממשלה לדווח על גופים החייבים יותר ממיליון ש"ח, ולכלול בדיווח הסבר מילולי על מהות היתרה.

(ד) בתכניות ובתקנות תקציב שבהן נקובים נתונים כמותיים שעל פיהם נקבע גודל ההרשאה - כגון מספר מיטות אשפוז, שעות הוראה ויחודשי עבודה בלתי צמיתה - אין דיווח על הכמויות שהושגו לעומת הכמויות שהתקציב המקורי נקבע על פיהן<sup>32</sup>. הדיווח הכמותי חשוב שכן הוא נותן יותר מידע על האופן שהממשלה מממשת את יעדיה בשנת הכספים, ומשפר את תהליך הבקרה התקציבית.

בעניין זה השיב החשבונאי הראשי כי "מספר תוכניות ו/או תקנות התקציב בהן יש תקצוב של כמויות (למעט שיא כוח אדם) הוא קטן ביחס להיקף התקציב... כיום, ככל הידוע לי אין דיווח כלשהו של כמויות במסגרת התקציב ובוודאי שמערכת הנהלת החשבונות אינה תומכת במידע שאינו כספי. במסגרת הרפורמה החשבונאית יש כוונה לפתח דוח הנהלה... שבמסגרתו תינתן סקירה גם בנושאים של השגת יעדי הממשלה".

לדעת משרד מבקר המדינה, מן הראוי לפתח מתודולוגיה וכלים לריכוז מידע לא כספי על פעילות יחידות הממשלה, ובכלל זה דרכי מדידה של נתונים כמותיים ודרכי דיווח עליהם, ועמידת הממשלה ביעדים. בפריטי תקציב לא מעטים נקבע הסכום על פי יחידות כמותיות המוכפלות בתעריף ליחידה, ונדרש לקבוע אמצעים למדידת יחידות הביצוע בפועל. בהיעדר אמצעים כאלה, קשה להבטיח הן את האמינות של תהליך קביעת התקציב והן את הבקרה על ביצוע התקציב שאמורה לבחון, בין היתר, היבטים של יעילות ומועילות.

31 בדוח הכספי ל-31.12.04 הוצג סכום כולל של כ-1.4 מיליארד ש"ח, שרובו חוב, בניכוי הפרשה לחובות מסופקים, של קופות החולים לבתי החולים הממשלתיים.

32 בהוראות התקציב (פירוט נוסף של תכניות התקציב) שמשרד האוצר מפרסם בתחילת כל שנה על פי חוק יסודות התקציב, יש נתונים כמותיים רק במקצת תקנות התקציב.

(ה) בדוח הכספי חסר פירוט של נתוני התקציב המקורי לעומת התקציב המתוקן. יש לכלול מידע זה בדוח, ונוסף עליו יש להביא בביאורים מידע על השינויים העיקריים שנעשו בהרשאה המקורית, אם הם לא נבעו מהעברת עודפים. מדובר בעיקר בהעברות מסעיפי הרזרבה.

החשבוני הראשי הודיע בתשובתו כי "במסגרת הנתונים שיפורסמו לגבי שנת הכספים 2005, בכוונתו להציג באתר האינטרנט של משרד האוצר את השינויים בין התקציב המקורי לבין התקציב המאושר, ברמת תוכניות התקציב".

3. בהקדמה לדוח הכספי ל-31.12.04 ציין אגף החשכ"ל כי "עריכת דוח ביצוע תקציב המדינה לשנת 2004 כללה בדיקה מדגמית של חריגות בביצוע התקציב ושל שינויי שיוך תקציביים במהלך שנת הדוח. תוצאות הבדיקה מצביעות על פיקוח תקציבי קפדני עד רמת תוכניות התקציב - הרמה המצרפית הנמוכה ביותר המאושרת על ידי הכנסת. ברם, ברמה הנמוכה ביותר, רמת תקנות התקציב, נמצאו חריגות ושינויי שיוך רבים. עוד עלה מהבדיקה כי הסיבה העיקרית לחריגות מקורה בתקצוב שאינו משקף נכונה את פרטי הפעילות של משרדי הממשלה ברמה של תקנה. בכוונת החשב הכללי לגבש תוכנית להכנסת עקרונות חשבונאים מקובלים בתקציב המדינה ובכך לתת מענה לחלק ניכר מבעיות התקצוב ולמנוע אפשרות של התפתחות נורמות דיווח לא רצויות".

בדוחות שנתיים קודמים של מבקר המדינה פורטו ליקויים שעניינם זקיפה של הוצאות לתקנות תקציב שאינן מתאימות<sup>33</sup> וצוינו התוצאות של ליקויים אלה. בעיקר הודגשו: עקיפה של מגבלת התקציב שאושר למטרה מסוימת; דיווח לא נכון על כלל העלויות של פעילות מסוימת שתוקצבה כתקנה (כגון פרויקט מסוים); וחריגות שנעשו בביצוע התקציב אך לא הוצגו בדוחות.

עקב החשיבות של הבקרה על זקיפת תשלומים לתקנות התקציב המתאימות, מן הראוי לבדוק דרך קבע חיובים או זיכויים חריגים בפריטי התקציב ולברר ממה הם נובעים. החשבוני הראשי ציין בתשובתו כי היחידה לחשבונאות ודיווח איננה גוף ביקורת, וכי בחוזר סגירת השנה הונחו החשבים במשרדי הממשלה לדווח דיווח מפורט על ביצוע תקציב המדינה, לרבות חריגות מהתקציב, אם נעשו. יש מקום אפוא לקבוע מי הגוף שאמור לבקר נושא זה דרך קבע.

בדיון שהתקיים באגף החשכ"ל בדצמבר 2005 סוכם כי יחידת הביקורת של האגף תעשה בקרה כספית על הדיווח הכספי של הממשלה ליום 31.12.05 ותמסור את הממצאים הסופיים שלה עד 31.3.06. בין היתר סוכם הדרכים לבדיקת ביצוע התקציב בשנת 2005 והאמצעים לבדיקת הנתונים המאזניים ליום 31.12.05, לרבות ההשפעות של בדיקה זו על דוח ביצוע התקציב. עוד סוכם כי יחידת הביקורת תיעזר במבקר המערכת הכספית שבחשבויות המשרדים ותנחה אותם כיצד לעשות את הבקרה.



33 ראו דוח שנתי 55 של מבקר המדינה (2005), עמ' 315; ודוח שנתי 54 של מבקר המדינה (2004), עמ' 321.

תקציב המדינה קובע את המסגרת הכספית של עבודת משרדי הממשלה, ובאמצעותו המשרדים אמורים ליישם את מדיניות הממשלה ואת היעדים שנקבעו להם. בשל היקפו הגדול של התקציב השנתי והתחומים הרבים שהממשלה מעורבת בהם, נדרשת בקרה קפדנית על ביצועו. שומר הסף העיקרי של אוצר המדינה הוא החשב הכללי שבמשרד האוצר, הפועל בין היתר באמצעות החשבים, סגני החשבים והגזברים העובדים במשרדי הממשלה, ביחידות הסמך ובמפעלים עסקיים. בקרה כזאת מחייבת הגדרה מפורטת וברורה של התפקידים והסמכויות של הגופים האמורים לבצעו וכן מערכות מחשוב יעילות ומתקדמות שיאפשרו בקרה שוטפת בזמן אמת. נמצא כי במערכת הכספית הממוחשבת שמזה כמה שנים מוטמעת בהדרגה במשרדי הממשלה (מרכב"ה) אין מנגנוני בקרה מובנים שחוסמים את האפשרות להזין למערכת חשבוניות שאין בגינן הסכם חתום ואישור של החשב.

הביקורת העלתה ליקויים בהסדרה של כמה היבטים ובהם: הליך לא תקין של מינוי חשבים וסגני חשבים; היעדר הגדרה ברורה של תפקידי החשבים והגזברים, כישוריהם, סמכויותיהם וכפיפותם; היעדר הרשאה לקציני מינהלה ולבעלי תפקידים בנציגויות בחו"ל החותמים בשם המדינה על עסקאות ועל תשלומים.

מדי יום נדרשים חשבים וגזברים לפתור סוגיות שפתרון נמצא ב"תחום האפור" ומחייב שיקול דעת מקצועי ובלתי תלוי. משרד מבקר המדינה העיר לחשכ"ל כי הוראות התכ"ם, האמורות לשמש מורה דרך לכל העוסקים בנושאים כספיים, אינן עוסקות בחלק מהמצבים שאיתם מתמודדים אותם עובדים. לפיכך על החשכ"ל להתאים את הוראות התכ"ם לסביבה העסקית והמחשובית שבה נעשית הפעילות הכספית של משרדי הממשלה, יחידות הסמך והמפעלים העסקיים. במהלך הביקורת ולאחר סיומה פרסם החשכ"ל הוראות תכ"ם בנושאים שונים שיש בהן כדי להביא לתיקון מקצת הליקויים שהועלו בדוח.

בבתי החולים הממשלתיים הכלליים, המוגדרים מפעלים עסקיים, פועלים גזברים שאחראים על הפעילות הכספית המורכבת של בתי החולים. גזברים אלה כפופים מינהלית להנהלות בתי החולים ומקצועית - לחשכ"ל. נוכח המחלוקת הקיימת בין החשכ"ל מחד גיסא לבין משרד הבריאות ונציבות שירות המדינה מאידך גיסא בעניין זה ומתחים שנגרמים לעתים בשל השניות במבנה הכפיפות, ממליץ משרד מבקר המדינה כי שלושת הגופים האמורים יקימו ועדה שתבחן את מעמדם של הגזברים, תפקידם וסמכויותיהם.

התיאום בין גופי הפיקוח הפנימיים של המשרדים (כגון מבקרי המערכת הכספית והמבקרים הפנימיים) לבין גופי הפיקוח החיצוניים (כגון יחידת הביקורת הפנימית של החשכ"ל) אינו מספק. הגברת התיאום וכן הכנת תכנית עבודה שנתית ורב-שנתית לכל גופי הפיקוח יקטינו את עלויות הביקורת ויגבירו את תועלתה. יצוין כי בבתי החולים הממשלתיים לא מונו מבקרי פנים.

הדוח על ביצוע התקציב, שהחשכ"ל מפרסם בכל שנה על פי חוק, אמור לשקף את הפעילות הכספית של הממשלה ובכלל זה שינויים שנעשו במהלך השנה בתקציב וחריגות מן התקציב. הביקורת העלתה כי בדוח על ביצוע התקציב שנכלל בדוח הכספי ל-31.12.04 חסר מידע חיוני על פעילותם של משרדי הממשלה ועל התוצאות הכספיות של פעילותם. בדוח הכספי צוין כי לחשכ"ל אין מידע מלא על האיכות של תהליכי הבקרה בחלק מגופי הממשלה שהנתונים הנוגעים להם הובאו בדוח הכספי. בהיעדר מידע מלא ואמין קשה לבדוק אם הממשלה השיגה את היעדים שהציבה לה ואשר תורגמו למונחים כספיים וכמותיים בתקציב המפורט שאושר.

משרד האוצר סבור שתיוקנם של ליקויים מהותיים שצוינו בדוח הביקורת מותנה בהטמעת פרויקט המרכב"ה ברוב משרדי הממשלה. לדעת משרד מבקר המדינה, משרד האוצר צריך לתת מידע מלא ואמין על המצב הכספי ועל ביצוע התקציב, בלי להתנות זאת בהטמעתה של מערכת ממוחשבת כזו או אחרת. על החשב"ל, משרדי הממשלה ויתר הגופים שנבדקו לפעול לפתרון חילוקי הדעות בעניינים השונים ולשפר את מנגנוני הפיקוח והבקרה על ביצוע התקציב.