

אגף החשב הכללי

הדוחות הכספיים של הממשלה ל-31.12.14 - נכסים בלתי מוחשיים

תקציר

רקע כללי
נכסי המדינה הנכללים בדוחות הכספיים של הממשלה כוללים נכסים מוחשיים ובלתי מוחשיים. הנכסים הבלתי מוחשיים מוגדרים נכסים לא כספיים, ניתנים לזיהוי וחסרי מהות פיזית. עיקר הנכסים הבלתי מוחשיים המצוינים בדוחות הכספיים של הממשלה הם תכנות, פטנטים וזני מטפחים¹. ביולי 2015 הגיש שר האוצר למבקר המדינה את הדוחות הכספיים של ממשלת ישראל ל-31.12.14 (להלן - הדוחות הכספיים ל-31.12.14); יתרת שווי הנכסים הבלתי מוחשיים המוצגת בדוחות הכספיים היא כ-5.5 מיליארד ש"ח.

פעולות הביקורת
בחודשים יולי-נובמבר 2015 בדק משרד מבקר המדינה את פעולות אגף החשב הכללי במשרד האוצר (להלן - החשכ"ל) בנוגע לרישום הנכסים הבלתי מוחשיים בדוחות הכספיים ל-31.12.14. כמו כן נבדקו הפעולות שביצעו בעניין זה משרדי האוצר, הבינוי והשיכון, הבריאות, החינוך, הכלכלה, המשפטים, הפנים, התחבורה והבטיחות בדרכים, התיירות והתקשורת וכן המשרד להגנת הסביבה, המשרד לשירותי דת, משרד המדע, הטכנולוגיה והחלל ומשרד התשתיות הלאומיות, האנרגיה והמים.

1 זכויות בזני צמחים חדשים המאפשרות הגנה ורישום.

הליקויים העיקריים

הסתייגויות מנאותות הרישום החשבונאי של הנכסים הבלתי מוחשיים

1. בדוחות הכספיים של הממשלה לשנים 2011-2014 נכללו הסתייגויות מהותיות של החשבת הכללית ושל החשבונאי הראשי במשרד האוצר (להלן - החשבונאי הראשי) בדבר השלמות והנאותות של הרישום החשבונאי של הנכסים הבלתי מוחשיים.
2. ההסתייגות המהותית של החשבת הכללית, גב' מיכל עבאדי-בויאנג'ו לגבי רישום הנכסים הבלתי מוחשיים בדוחות הכספיים ל-31.12.14 אינה מבוססת על העולה מהדוחות הפרטניים של הישויות הכלולות בדוחות אלה, אלא על כך שחלק מהמשרדים עברו רק לאחרונה לדיווח על בסיס מצטבר, וחלקם עדיין מדווחים במערכת הבוחן, וכן על העובדה כי במשרד הביטחון טרם הושלם הרישום. כמו כן הועלה כי אין בידי החשבונאי הראשי מידע פרטני בדבר רישום הנכסים הבלתי מוחשיים במשרדי הממשלה המבסס את ההסתייגות החמורה, אף שעל פי בדיקת משרד מבקר המדינה יש בה ממש.

אי-הסדרת הרישום החשבונאי של נכסים בלתי מוחשיים

1. החשבת הכללית טרם קבעה הוראת תקנון כספים ומשק (להלן - תכ"ס) המסדירה באופן כולל את נושא ההכרה, המדידה והרישום של נכסים בלתי מוחשיים. ההוראות הקיימות עוסקות רק בנושא הרישום החשבונאי של מחקרים רפואיים בעלי תרומה המצאתית במערכת הבריאות, ברישום עלויות תכנה וברישום עלויות ההקמה של אתר אינטרנט.
2. אף שתקן חשבונאות ממשלתי 31 בדבר טיפול בנכסים בלתי מוחשיים (להלן - תקן 31) נכנס לתוקף בינואר 2014, לא תוקנה הוראת תכ"ס בדבר רישום עלויות תכנה, והיא עדיין מפנה להוראות תקן החשבונאות הבין-לאומי 38.

אי-רישום של עלויות תכנה בפיתוח עצמי ועלויות פיתוח אתרי אינטרנט

1. נמצא כי בדוחות הכספיים של הרוב המכריע של משרדי הממשלה שנבדקו בביקורת זו לא נרשמו חלק מהעלויות הכרוכות בפיתוח עצמי של תכנות, או העלויות כולן, כנכסים בלתי מוחשיים אלא כהוצאות, אף שרישומן כנכסים בלתי מוחשיים נדרש על פי הוראות תקן 31 והוראת תכ"ס בדבר רישום עלויות תכנה.
2. כל משרדי הממשלה שנבדקו, למעט משרד המשפטים, משרד הבינוי והשיכון ומשרד התקשורת, לא רשמו את עלויות הפיתוח של אתרי האינטרנט שלהם כנכסים בלתי מוחשיים אלא כהוצאות, בניגוד להוראת תכ"ס.

3. יישומונים סלולריים שפיתחו משרדי הממשלה הם נכסים בלתי מוחשיים. ואולם אף אחד מהיישומונים שפיתחו משרדי הממשלה שנבדקו לא נרשם כנכס בלתי מוחשי.

אי-רישום של נכסים בלתי מוחשיים בהקמה

1. מרבית המשרדים שנבדקו לא כללו בדוחות הכספיים נכסים בלתי מוחשיים בהקמה.
2. ממצאי ביקורת שביצעה יחידת הביקורת של אגף החשכ"ל בשנת 2013 בכל הנוגע לרישום נכסים בלתי מוחשיים בהקמה, לא הובאו לידיעת החשבונאי הראשי והחשבת הכללית, ולא נעשתה ביקורת חוזרת כדי לבדוק אם הליקויים שהתגלו בעניין זה תוקנו.

ההמלצות העיקריות

1. מן הראוי שהחשבת הכללית תיזום, בשיתוף חשבי משרדי הממשלה ויחידות הסמך, מהלך מקיף להגברת המודעות של הגורמים הרלוונטיים, ובהם רואי החשבון המבקרים, לסוגיית רישום הנכסים הבלתי מוחשיים ולזיהוי הגורמים לכך שסעיף הנכסים הבלתי מוחשיים בדוחות הכספיים של הממשלה אינו שלם ואינו מציג נכונה את היקפם של נכסים אלה. את האחריות לתיקון ליקוי זה יש להטיל על המנכ"לים של הגופים המדווחים.
2. על החשבת הכללית לבחון מדוע לא נכללו הסתייגויות בנוגע לנכסים הבלתי מוחשיים בדוחות הנפרדים של משרדי הממשלה, ולחדד לפני החשבים והמנכ"לים במשרדי הממשלה, כמאשרי הדוחות הכספיים, את אחריותם לנכונות המידע הכלול בהם.
3. על החשבת הכללית והחשבונאי הראשי להנחות בהקדם את חשבי משרדי הממשלה בנוגע לרישום נאות של הוצאות פיתוח תכנות. זאת לאחר בחינה מעמיקה של המצב הנוהג במשרדים, ולאחר שמיעת עמדתם של חשבי המשרדים ומנהלי מערכות המידע בהם.
4. על החשבת הכללית והחשבונאי הראשי לפעול לתיקון סיווג קבוצת הנכסים "תכנות מחשבים", כדי שקבוצה זו לא תהיה מקושרת במערכת מרכב"ה לספר ראשי המתאר רכוש קבוע. בהתאם לכך, יש לתקן את הוראת תכ"ס המתייחסת לתכנות מחשבים כרכוש קבוע.
5. נוכח חשיבות המידע הכלול בדוחות הנפרדים של משרדי הממשלה ותרומתו להבנת פעולתם של המשרדים, ראוי כי החשבת הכללית תדאג לפרסם דוחות אלה באתר האינטרנט של אגף החשכ"ל.

סיכום

הנכסים הבלתי מוחשיים הם חלק חשוב מכלל הנכסים של ממשלת ישראל, והממשלה מוציאה בגין רכישתם ופיתוחם מאות מיליוני ש"ח בשנה. אף שנכסים אלה אינם נראים לעין, שווים עשוי להיות גדול ביותר, וחלקם אף עשוי להניב למדינה הכנסות בשווי של מיליארדי ש"ח. על כן קיימת חשיבות רבה למיפוי הנכסים הבלתי מוחשיים שבבעלות המדינה, לרישומם הנכון בדוחותיה הכספיים ולשמירה על זכויות הקניין שנגזרות מהם.

ממצאי דוח זה מצביעים על כך שהחשבת הכללית אינה מקפידה כנדרש על ההיבט החשבונאי של ניהול הנכסים הבלתי מוחשיים. כמו כן עולה מהממצאים כי קיימים ליקויים ניכרים ונמשכים ברישום החשבונאי של הנכסים הבלתי מוחשיים במשרדי הממשלה, כי ההסדרה לגבי המיפוי והרישום של נכסים אלו היא חלקית ובלתי מספקת, וכי אין הקפדה על סיווגם הנכון של הנכסים. בשל ליקויים אלו ובשל אי-היערכות נכונה של אגף החשכ"ל ומשרדי הממשלה לרישום החשבונאי של הנכסים הבלתי מוחשיים, לא ניתן לאמוד את היקפם המלא של נכסים כאמור שמחזיקה בהם המדינה, ונדרשת פעולה יסודית כדי לתקן מצב דברים זה. לגבי היעדר ההסתייגויות מהרישום החשבונאי של הנכסים הבלתי מוחשיים בדוחות הכספיים של משרדי הממשלה, על החשבת הכללית והחשבונאי הראשי במשרד האוצר לבחון את הסיבות לכך, לפעול לתיקון הליקויים בעניין זה ולפעול לשיפור הביקורת החשבונאית במשרדי הממשלה.



מבוא

בחוק מבקר המדינה, התשי"ח-1958 [נוסח משולב], נקבע² כי מדי שנה בשנה, ולא יאוחר משישה חודשים לאחר תום שנת הכספים, ימציא שר האוצר למבקר המדינה "דין וחשבון כולל על ההכנסות וההוצאות של המדינה באותה שנה".

בדוחות הכספיים של המדינה מחולקים נכסיה לנכסים שוטפים ולנכסים שאינם שוטפים³. סך כל נכסי המדינה המוצגים בדוחות הכספיים של ממשלת ישראל ל-31.12.14 הוא כ-502,612 מיליון ש"ח, מהם נכסים בלתי מוחשיים ביתרת שווי של 5,549 מיליון ש"ח; לגבי הנכסים הבלתי מוחשיים המוחזקים במשרדי הממשלה, מצוין בדוחות אלה כי יתרת השווי שלהם היא כ-691 מיליון ש"ח.

פעולות הביקורת

בחודשים יולי-נובמבר 2015 בדק משרד מבקר המדינה את פעולות אגף החשב הכללי במשרד האוצר בכל הנוגע לרישום הנכסים הבלתי מוחשיים בדוחות הכספיים ל-31.12.14. כמו כן בדק משרד מבקר המדינה את הפעולות שביצעו בעניין זה משרדי האוצר, הבינוי והשיכון, הבריאות, החינוך, הכלכלה, המשפטים, הפנים, התחבורה והבטיחות בדרכים, התיירות והתקשורת וכן המשרד להגנת הסביבה, המשרד לשירותי דת, משרד המדע, הטכנולוגיה והחלל (להלן - משרד המדע) ומשרד התשתיות הלאומיות, האנרגיה והמים.

דוח זה אינו עוסק בניהול הקניין הרוחני במשרדי הממשלה, ובכלל זה בקבלה וברישום של התמלוגים בגין נכסי קניין רוחני שמפתחת המדינה⁴, אלא רק ברישום ובניהול החשבונאי של הנכסים הבלתי מוחשיים. יצוין כי בנושאי אכיפה והגנה על זכויות המדינה בכל הנוגע לקניין רוחני מטפלת היחידה לאכיפה אזורית בפרקליטות המדינה.

היקף הנכסים הבלתי מוחשיים במאזן המדינה

לפי תקן חשבונאות ממשלתי 31 בדבר טיפול בנכסים בלתי מוחשיים, מוגדרים נכסים בלתי מוחשיים - נכסים לא כספיים הניתנים לזיהוי וחסרי מהות פיזית. נכס ניתן לזיהוי, אם הוא ניתן להפרדה או אם הוא נובע מזכויות חוזיות או זכויות משפטיות אחרות. הנכסים הבלתי מוחשיים המוצגים במאזן המדינה כוללים בעיקר תכנות וכן נכסי קניין רוחני אחרים, כגון פטנטים וזני מטפחים⁵.

2 בסעיף 12.

3 הנכסים השוטפים כוללים מזומנים ושווי מזומנים, פיקדונות והשקעות לזמן קצר, חייבים בגין הלוואות לזמן ארוך, חייבים ויתרות חובה ומלאי שוטף. הנכסים שאינם שוטפים כוללים הלוואות לזמן ארוך, השקעות בישויות מוחזקות, חייבים בגין תמלוגים, נכסים פיננסיים ואחרים, מלאי בלתי שוטף, השקעה בפרויקטים בשיתוף המגזר הפרטי, רכוש קבוע ונכסים בלתי מוחשיים.

4 משרד מבקר המדינה עסק בנושאים אלו בכמה דוחות שפורסמו בעבר. ראו מבקר המדינה, דוח שנתי 64 ב (2014), בפרק "ניהול הקניין הרוחני במשרד הביטחון ובצה"ל", עמ' 117-152; דוח שנתי 60 ב (2010), בפרק "ניהול הקניין הרוחני במערכת הבריאות הממשלתית", עמ' 429-440.

5 זכויות בזני צמחים חדשים המאפשרות הגנה ורישום.

לוח 1

**נתונים בדבר הנכסים הבלתי מוחשיים שמוצגים בדוחות הכספיים של המדינה
לשנים 2011-2014 (במיליוני ש"ח)***

שנת 2014	שנת 2013	שנת 2012	שנת 2011	
11,504	10,749	7,312	6,334	העלות לסוף השנה
5,955	5,436	4,741	4,030	הפחת הנצבר לסוף השנה
**5,549	5,313	2,571	2,304	סך היתרה המופחתת המוצגת בדוחות

* על פי הדוחות הכספיים של המדינה לשנים 2011-2014
 ** יתרת הנכסים הבלתי מוחשיים במשרדי הממשלה ל-31.12.14 היא 691 מיליון ש"ח.

להלן נתונים לגבי סוגי הנכסים הבלתי מוחשיים המצוינים בביאור 13 לדוחות הכספיים ל-31.12.14:
 (להלן - ביאור 13):

ביאור 13 - נכסים בלתי מוחשיים (במיליוני ₪)

עלות	תוכנה ופרויקטי מחשוב	נכסים בפיתוח והוצאות נדחות	ידע, מוניטין ופטנטים	סך הכל
ליום 31 בדצמבר 2013 (*)	6,762	3,632	355	10,749
תוספות, נטו	505	235	15	755
ליום 31 בדצמבר 2014	7,267	3,867	370	11,504
פחת נצבר				
ליום 31 בדצמבר 2013 (*)	4,765	564	107	5,436
תוספות	342	147	30	519
ליום 31 בדצמבר 2014	5,107	711	137	5,955
יתרה מופחתת ליום 31 בדצמבר 2014	2,160	3,156	233	5,549
יתרה מופחתת ליום 31 בדצמבר 2013 (*)	1,997	3,068	248	5,313

(*) הוצג מחדש.

משרד מבקר המדינה מעיר כי נוכח ההסתייגות בדוח הכספי בכל הנוגע לסעיף הנכסים הבלתי מוחשיים⁶, נוכח ממצאי דוח זה בדבר רישום חלקי של נכסים אלה, ונוכח איחוד דוחות כספיים של ישויות נוספות בשנים 2011-2014 - הגידול בהיקף הנכסים הבלתי מוחשיים על פי לוח 1 וביאור 13 אינו משקף את הגידול האמתי בהשקעה הממשלתית בנכסים הבלתי המוחשיים או את השווי הנכון של הנכסים הבלתי מוחשיים שבבעלות המדינה.

הסתייגויות החשב"ל לגבי הרישום החשבונאי של הנכסים הבלתי מוחשיים

בביאור 13 ציינה החשבת הכללית כי "המידע הכלול בסעיף זה אינו מלא ואינו כולל את כלל פרויקטי המחשוב המהווים קניין רוחני בידי הממשלה. טרם נעשה מיפוי מלא של פרויקטים כאמור במרבית משרדי הממשלה וטרם יושם באופן מלא תהליך להכרה, מדידה ורישום חשבונאי בגינם. למעט המידע הכלול בביאור זה, יצוין כי מיפוי נכסי הקניין הרוחני של ממשלת ישראל אינו מלא ואינו כולל נכסים ששווים עשוי להיות מהותי ביותר. במרבית משרדי הממשלה קיים מידע חלקי בלבד - הן במישור החשבונאי והן במישורים נוספים בגין נכסים אלו ולא ננקטו, עד כה, תהליכי עבודה מלאים לרישום במערכות המידע. לאור זאת, לא ניתן בשלב זה לאמוד באופן נאות את היקפם של כלל נכסי הקניין הרוחני בממשלה ואין אפשרות מעשית להציגם בדוחות הכספיים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים".

בביאור 2 לדוחות הכספיים ל-31.12.14 צוינה הסתייגות נוספת לגבי הנכסים הבלתי מוחשיים, ולפיה "בחלק מהמוסדות הממשלתיים בהם מתבצעים מחקרים, לא קיים עדיין מערך להגנה על הידע או הטכנולוגיה השייכים לממשלה ולמימוש הפוטנציאל המסחרי הגלום בהם. זאת, בניגוד למצב הקיים במרבית מדינות העולם המערבי, שהחלו כבר בשנות השמונים של המאה הקודמת לבסס תשתיות כלכליות ומשפטיות ליישום מסחרי של ידע וזכויות קניין רוחני בבעלות ממשלתית. מצבת הנכסים כאמור איננה שלמה ואינה כוללת נכסי קניין רוחני רבים המצויים בעיקר במערכת הבריאות ובמערכת הביטחון. באוקטובר 2010 נחתמה הוראת מינהל (הוראה משותפת לחשב הכללי, לממונה על השכר ולמנכ"ל משרד הבריאות), המסדירה את אופן ניהול הקניין הרוחני במערכת הבריאות, וזאת בנוסף להוראות קיימות המסדירות את אופן ניהול ורישום הקניין הרוחני במערכת הבריאות, במערכת החקלאות ובתחום המחשוב. תהליך רישום הנכסים נמצא בתחילתו, ועל כן ייתכן כי במצבת הנכסים הקיימת חסר חלק ניכר מנכסי הקניין הרוחני".

נמצא כי הסתייגויות מהותיות דומות בנוגע לנכסים הבלתי מוחשיים צוינו גם בביאורים לדוחות הכספיים של המדינה לשנות הכספים 2011-2013.

משרד מבקר המדינה בחן את הדוחות הכספיים של 115 ישויות, כפי שנמסרו לו על ידי החשבונאי הראשי במשרד האוצר. ב-34 מדוחות אלו קיים גילוי בדבר הנכסים הבלתי מוחשיים שמוחזקים בגוף המדווח.⁷

נמצא כי על אף ההסתייגות החמורה הקיימת בדוחות הכספיים ל-31.12.14 בכל הנוגע לדיווח מלא ונכון על הנכסים הבלתי מוחשיים - רק באחד⁸ מהדוחות של משרדי הממשלה, המרכיבים דוחות אלה נכללת הסתייגות לגבי רישום נכסים כאמור.

משרד מבקר המדינה פנה לחשבונאי הראשי בבקשה לקבל את המידע המצוי בדיו, שעל פיו נרשמה ההסתייגות החמורה בדוחות הכספיים האמורים. באוקטובר 2015 השיב החשבונאי הראשי למשרד

7 אי-גילוי קיומם של נכסים בלתי מוחשיים אינו בהכרח סימן לאי-קיומם של נכסים כאלה, שכן ייתכן שאין בגוף המדווח נכסים בלתי מוחשיים שגילויים נדרש לפי התקנה החלה על אותו גוף.
8 דוח כספי של המשרד להגנת הסביבה ל-31.12.14.

מבקר המדינה כי "ההערה בדוחות הכספיים מתייחסת למערכת הבריאות⁹ ולמשרד הביטחון. היות ואין בידינו וודאות לגבי משרדים נוספים נוספה המילה בעיקר. בנוסף יש לזכור שלא כל המשרדים עברו לעבוד על בסיס מצטבר¹⁰ ובנוסף קיימים משרדים נוספים שאינם מבוקרים".

בתשובת המשנה (בפועל) למנכ"ל של משרד הבריאות למשרד מבקר המדינה מינואר 2016 (להלן - תשובת משרד הבריאות) ובפגישה שהתקיימה עם חשב משרד הבריאות, צוין כי המשרד פעל לפי הוראת תכ"ס 2.2.18, וכי לא היו לו כל הוצאות פיתוח בגין מחקרים רפואיים שהיה עליו לרשום כנסכים בלתי מוחשיים, אלא רק הוצאות מחקר בלבד, ולכן לא היה צורך בהסתייגויות.

הביקורת העלתה כי ההסתייגות המהותית של החשבת הכללית, גב' מיכל עבאדי-בויאנג'ו לגבי רישום הנכסים הבלתי מוחשיים בדוחות הכספיים ל-31.12.14 אינה מבוססת על העולה מהדוחות הפרטניים של הישויות הכלולות בדוחות אלה, אלא על כך שחלק מהמשרדים עברו רק לאחרונה לדיווח על בסיס מצטבר, וחלקם עדיין מדווחים במערכת ה"בוהן", וכן על העובדה כי במשרד הביטחון טרם הושלם הרישום. כמו כן הועלה כי אין בידי החשבונאי הראשי מידע פרטני בדבר רישום הנכסים הבלתי מוחשיים במשרדי הממשלה המבסס את ההסתייגות החמורה, אף שעל פי בדיקת משרד מבקר המדינה יש בה ממש, כפי שיפורט בהמשך.

בתשובת החשבונאי הראשי נאמר: "במכלול השיקולים, הידע והניסיון שנרכשו על ידנו, בראייה כוללת וארוכת טווח קיימת הצדקה להסתייגות המוצגת בדוח הכספי כפי שהיא מנוסחת כיום". החשבונאי הראשי הוסיף כי ההחלטה על רישום הסתייגויות בדוח המאוחד של ממשלת ישראל היא שמרנית ומבוססת על חוות דעתו המקצועית של החשבונאי הראשי, הנגזרת מהדיווח הכספי הכולל של הממשלה ומהנעת תהליכים בממשלה ולא דווקא נגזרת מדיווח פרטני כזה או אחר. לעומת זאת, ציין החשבונאי הראשי בנוגע להסתייגויות בדוחות הכספיים של ישויות הנכללות בדוח המאוחד, כי אלו מתבססות על רואה החשבון המבקר, שיש לו "שיקולים מגוונים לרישום הסתייגויות המפורטים בתקני הביקורת וזה לא המקום לפרטם". לבסוף ציין החשבונאי הראשי כי "כפי שמציין המבקר... קיימת אי ודאות גדולה לגבי השאלה האם מבוצעת הפרדה נאותה במשרדים בין הוצאות לבין עלויות פיתוח".

משרד מבקר המדינה מעיר לחשבת הכללית כי נוכח ההסתייגות המהותית הכלולה בדוחות הכספיים ל-31.12.14 בכל הנוגע לשלמות ולנאותות של הנתונים בדבר היקפם של הנכסים הבלתי מוחשיים, היה ראוי כי היא תיזום - בשיתוף חשבי משרדי הממשלה ויחידות הסמך - מהלך מקיף לזיהוי הגורמים לכך ולתיקון יסודי של מצב זה הנמשך שנים רבות; את האחריות לתיקון ליקוי זה יש להטיל על המנכ"לים של הגופים המדווחים. כמו כן, על החשבת הכללית לבחון מדוע לא נכללו הסתייגויות בדוחות הנפרדים, ולחדד לפני החשבים והמנכ"לים במשרדי הממשלה, כמאשרי הדוחות הכספיים, את אחריותם לנכונות המידע הכלול בהם.

- 9 בפגישה עם נציגי משרד מבקר המדינה באוקטובר 2015 ציין חשב משרד הבריאות כי הרישום בדוחות הכספיים של המשרד, ולפיו הוא אינו מקיים את הוראת תכ"ס לגבי ניהול המחקר ותוצרי הידע במערכת הבריאות הממשלתית, מקורו בטעות.
- 10 בסיס מצטבר הוא בסיס חשבונאי שלפיו עסקאות ואירועים אחרים מוכרים בעת התהוותם (לעומת בסיס מזומן, שלפיו עסקאות ואירועים אחרים מוכרים רק כאשר מזומנים או שווי מזומנים מתקבלים או משולמים בגינם). המעבר לרישום חשבונאי לפי בסיס מצטבר הוא חלק מהרפורמה שהונהגה בחשבונאות הממשלתית.
- 11 מערכת ניהול כספים ממשלתית, שקדמה למערכת מרכב"ה.

החשבונאי הראשי מסר בתשובתו למשרד מבקר המדינה כי "אגף החשב הכללי ומשרדי הממשלה השונים פעלו ויפעלו להשלמת התהליכים הארגוניים והמחשביים שתפקידם, בין היתר, להוביל לרישום מלא של הנכסים הבלתי מוחשיים כמו גם של נכסים אחרים... במסגרת התקדמות רב שנתית של משרדי הממשלה בכלל ושל אגף החשב הכללי בפרט". החשבונאי הראשי הוסיף כי "הדוחות הכספיים של כל משרד ממשלתי הם בראש ובראשונה באחריותה של ההנהלה הבכירה של המשרד והאחריות על חוות דעת בדוחות הכספיים היא של רואה החשבון המבקר. אין מקום ואין זה נכון שאגף החשב הכללי יתערב בסוג חוות הדעת הניתן על ידי רואה החשבון המבקר, שהינו גורם בלתי תלוי במשרד המבוקר... בבואו לקבוע את רמת ההסתייגות בחוות הדעת של המשרד הממשלתי, שוקל רואה החשבון המבקר שיקולים רבים... ומחליט האם לתת ביטוי בחוות הדעת לליקויים שעלו במהלך הביקורת. מנגד, ברמת החשבונאי הראשי הראיה היא שונה, תפקידו לסייע למשרדים השונים בנושאים מקצועיים ולהנחות אותם על פי הצורך בהתאם לסדרי עבודה ושיקולי עלות תועלת. אין בכך כדי לפטור את המשרדים מלעבוד ולדווח באופן תקין על נכסי המשרד והתחייבויותיו".

לדעת משרד מבקר המדינה, מבלי לגרוע מעצמאות שיקול הדעת של רואי החשבון המבקרים את הדוחות הכספיים של משרדי הממשלה ומאחריותם של הנהלות המשרדים וחשביהם, על החשבת הכללית והחשבונאי הראשי לתת את דעתם על תופעה נרחבת של אי-זיהוי הליקויים ברישום הנכסים הבלתי מוחשיים, המעלה חשש לחוסר מודעות ולאי מתן תשומת לב מספקת לנושא. החשבונאי הראשי אינו יכול להסתפק בעניין זה במתן הוראות למשרדים, אלא עליו לוודא, כחלק מאחריותו המקצועית, שהוראות אלו מקוימות, להגביר את המודעות לנושא, באמצעים נוספים כגון פנייה ללשכת רואי החשבון, ולהפנות גם את תשומת לבם של רואי החשבון המבקרים בכל משרדי הממשלה לסוגיה זו.

אי-פרסום הדוחות הנפרדים של משרדי הממשלה

שקיפות הפעולות של הרשות הציבורית או המינהלית וזכות העיון הציבורית הן מאבני היסוד של החברה החופשית¹². זכות העיון הציבורית מאפשרת ביקורת על פעולות גורמי השלטון, וכמו כן מתבטאים בה חובת הנאמנות של הרשות כלפי הציבור¹³ וחובת קיומו של מינהל תקין.

בדוח 1463¹⁴ קבע מבקר המדינה כי על החשכ"ל לפרסם לציבור מדי שנה בשנה את הדוחות הנפרדים של משרדי הממשלה, שעליהם מתבססים הדוחות הכספיים של הממשלה, במועד הקרוב ככל הניתן לתקופת הדיווח. לפרסום הדוחות הנפרדים יש חשיבות רבה, מכיוון שדוחות אלה משקפים ביתר פירוט את הפעילות הכספית של כל משרד. יצוין כי עריכת הדוחות הנפרדים מסתיימת לפני עריכת הדוחות הכספיים המאוחדים של הממשלה.

- 12 ע"מ 9135/03 המועצה להשכלה גבוהה נ' הוצאת עיתון הארץ, פ"ד ס (4) 217, 233 (2006).
- 13 ע"מ 6013/04 מדינת ישראל - משרד התחבורה נ' חברת החדשות הישראלית בע"מ, פ"ד ס (4) 60, 72 (2006).
- 14 מבקר המדינה, דוח שנתי 1463 (2013), בפרק "מאזן המדינה ליום 31.12.11 - הלוואות לזמן ארוך", עמ' 385-410.

ואולם עד מועד סיום הביקורת, נובמבר 2015, לא פרסמה החשבת הכללית לציבור את הדוחות הנפרדים של המשרדים לשנת 2014. משרד מבקר המדינה שב ומעיר לחשבת הכללית כי נוכח המידע החשוב הכלול בדוחות הנפרדים של משרדי הממשלה ותרומתו להבנת פעולתם של המשרדים, ראוי כי היא תדאג לפרסם את הדוחות האמורים באתר האינטרנט של אגף החשכ"ל¹⁵.

הוראת תכ"ם בדבר פעילות חשבונאית בסוף שנת הכספים

בהוראות תכ"ם נקבעו בין היתר פעולות שעל משרדי ממשלה וגורמים אחרים לבצע בסיומה של שנת הכספים. בהוראת תכ"ם 2.4.2¹⁶ נכתב כי "לצורך עריכת דיווחים כספיים ותקציביים, נערך כל משרד בסיום שנת כספים לביצוע סגירת שנה. הדבר דורש מהמשרד הערכות מתאימה, תוך מתן דגש על לוחות זמנים שייקבעו על ידי אגף החשב הכללי". מטרת הוראת תכ"ם 2.4.2 היא "להנחות את חשבי המשרדים וגורמים נוספים... בדבר פעולות, דיווחים וניתוחים שעליהם לבצע בסיום שנת כספים".

בסעיף 4.5.18.1 להוראת תכ"ם 2.4.2 נקבע כי "מנהל החטיבה לנכסי המדינה [באגף החשכ"ל] יעביר נתונים בדבר שווי הנכסים הבלתי מוחשיים על פי אומדן, תוך פירוט הנחות היסוד והאומדנים, ששימשו במודלים הכלכליים לצורך ביצוע הערכת הנכסים".

לפי סעיף 4.1 להוראת תכ"ם 2.4.2, יקבע החשבונאי הראשי לוח זמנים מפורט לביצוע כל אחת מהפעולות ולמסירת הדיווחים הנדרשים בסיום שנת הכספים; יפיץ הודעה אשר תכלול מידע ודגשים לגבי מטרת הדיווח באותה שנה; ויקבע את המועד האחרון להגשת הדיווחים והניתוחים בסיום שנת הכספים ואת מועד פרסום הדוחות הכספיים של הממשלה.

באוקטובר 2014 פרסם החשבונאי הראשי הודעה לגבי סיום שנת הכספים 2014¹⁷, ובה צוין כי "מועד פרסום הדוחות הכספיים של ממשלת ישראל לשנת הכספים המסתיימת ביום 31 בדצמבר 2014 מתוכנן ליום ה', 30 באפריל 2015". עוד צוין בהודעה כי על מנהל החטיבה לנכסי המדינה למסור דיווח בדבר הנכסים הבלתי מוחשיים עד ל-2.2.15.

הביקורת העלתה כי לא נמסר כל דיווח בדבר הנכסים הבלתי מוחשיים. כמו כן הועלה כי למנהל החטיבה לנכסי המדינה באגף החשכ"ל אין כל מעורבות בהכנת הדוח השנתי של המדינה לגבי הנכסים הבלתי מוחשיים.

בתשובת החשבונאי הראשי נכתב כי בנובמבר 2015 תוקנה הוראת תכ"ם 2.4.2, וכי בהוראה המתוקנת בוטלה החובה של מנהל החטיבה לנכסי המדינה למסור דיווח בדבר הנכסים הבלתי מוחשיים.

- | | |
|----|---|
| 15 | הדוח הכספי של משרד המשפטים ל-31.12.14 פורסם באתר האינטרנט של המשרד. |
| 16 | הוראת תכ"ם 2.4.2 בדבר "פעולות לביצוע דיווחים בסיום שנת כספים". ההוראה נכנסה לתוקף ב-15.10.13. |
| 17 | הודעה 2.4.2.1 מ-27.10.14. |

אף שחוק מבקר המדינה, התשי"ח-1958 [נוסח משולב], קובע כי הדוחות הכספיים של הממשלה לתום שנת הכספים יימסרו למבקר המדינה לכל המאוחר עד שישה חודשים מתום שנת הכספים, ואף שלפי ההודעה שפרסם החשבונאי הראשי היו אמורים הדוחות הכספיים ל-31.12.14 להתפרסם בסוף אפריל 2015 - הם פורסמו רק ב-15.7.15.

אכן, החשבונאי הראשי ציין בתשובתו כי "שנת 2015 היתה שנה מורכבת ביותר ולראשונה מאז הקמת המדינה הוטל על החשב הכללי ניהול תקציב המדינה לתקופה של כ-11 חודשים. לצורך כך, נרתם לנושא כל אגף החשב הכללי על מנת לבצע את המטלה כבדת האחריות הנ"ל".

הוראות בדבר הכרה, מדידה ורישום חשבונאי של נכסים בלתי מוחשיים

בדוחות הכספיים של המדינה ניתן ביטוי לנכסים הבלתי מוחשיים שלה. נכסים כאמור מחייבים ניהול שוטף ורציף, קביעת שווי ורישום חשבונאי. תקן 31, המבוסס על תקן חשבונאות בין-לאומי למגזר הציבורי מס' 31¹⁸, קובע את אופן הטיפול החשבונאי בנכסים בלתי מוחשיים. בהוראת תכ"ס 10.5.1¹⁹, שנועדה בין היתר לקבוע את סדרי הניהול העתידיים של המלאי והמצאי ואת סדרי הבקרה העתידיים על המלאי והמצאי לאחר הטמעת מערכת מרכזי, נקבע כי "ערכם של המלאי ושל המצאי משמשים ככלי מרכזי בקביעת הרווח וההפסד של הארגון. הספירה מתחייבת הן על פי דרישות הפיקוח החשבונאי ותקנות המס, והן לצורך המידע השוטף הנחוץ להנהלה על פעילותה התקופתית". ההוראה מגדירה מצאי "נכס למינהו (כגון ריהוט משרדי, מערכת מיזוג אוויר, רכב, תוכנות מחשב וכדומה), ובכלל זה טובין שהוגדרו כרכוש קבוע וכן קניין רוחני". עוד נקבע בהוראה כי "מנהל המשאבים החומריים במשרד ינהל סריקה ותיעוד של נכסים רוחניים".

נמצא כי למנהלי המשאבים החומריים במשרדי הממשלה שבהם נעשתה הביקורת לא היו רשימות עדכניות של הנכסים הבלתי מוחשיים המצויים בבבלות המשרד. כמו כן נמצא כי אין באף אחד מהמשרדים האמורים נוהל בדבר יידוע מנהל המשאבים החומריים על נכס בלתי מוחשי שהמשרד מפתח או רוכש.

בתשובתו של מנכ"ל משרד הבינוי והשיכון מר אשל ארמוני למשרד מבקר המדינה מינואר 2016 צוין כי אגף הכספים במשרד הבינוי והשיכון רואה חשיבות רבה ברישום נאות של נכסים בלתי מוחשיים ופועל להטמיע זאת בתהליך העבודה השוטף. המנכ"ל הוסיף כי מצאי הקשור לתכנות מחשב מנוהל במשרד על ידי מנהלת אגף מערכות מידע, וכי אגף הכספים דן עם מנהלת אגף זה בנושא ההכרה בנכסים בלתי מוחשיים.

בסעיף 4.2.7.2 להוראת תכ"ס האמורה נקבע כי "סדרי ההכרה והמדידה של נכס רוחני כרכוש קבוע" (כגון תוכנות מחשב, פטנטים, זכויות יוצרים) מהיבטיו השונים, יפורטו בהוראת תכ"ס, "רישום קניין רוחני, מס' 2.2.18".

18 תקן חשבונאות בין-לאומי זה מתבסס בעיקרו על תקן חשבונאות בין-לאומי מס' 38, בהתאמות הנדרשות לישויות מהמגזר הציבורי.

19 "הקמת נתוני מצאי וסדרי ניהולו"; ההוראה בתוקף מ-1.8.08.

נמצא כי על אף האמור בסעיף זה, עד למועד סיום הביקורת, יותר משבע שנים לאחר כניסתו של הסעיף לתוקף, לא נקבעה הוראת תכ"ם המסדירה באופן כולל את נושא ההכרה, המדידה והרישום של נכסים בלתי מוחשיים. בהוראת תכ"ם 2.2.18 מוסדר רק נושא הרישום החשבונאי של מחקרים רפואיים בעלי תרומה המצאתית במערכת הבריאות,²⁰ והוראות תכ"ם אחרות עוסקות ברישום עלויות תכנה²¹ וברישום עלויות ההקמה של אתר אינטרנט.²²

בתשובת החשבונאי הראשי נכתב כי "בימים אלו מפורסמת הוראת תכ"ם בדבר רישום נכסים בלתי מוחשיים, אשר מסדירה את נושא הרישום החשבונאי והסוגיות החשבונאיות בדבר ההכרה והמדידה של נכסים בלתי מוחשיים".

זכויות יוצרים שרוכש משרד ממשלתי הן אחד מסוגי הנכסים הבלתי מוחשיים שיש לתת להן גילוי בדוחות הכספיים, על פי הוראות תקן 31.

לפי המידע שמסר משרד החינוך למשרד מבקר המדינה, רכש משרד החינוך בשנים 2012-2014 זכויות בספרי לימוד בסכום של כ-2.8 מיליון ש"ח; מטרת הרכישה הייתה לאפשר לתלמידים להשתמש בספרים אלו באמצעות האינטרנט.

נמצא כי משרד החינוך לא הכיר בדוחות הכספיים שלו בזכויות שרכש בספרי הלימוד כנכס בלתי מוחשי ולא נתן להם גילוי נאות.

בתשובת המשנה למנכ"ל משרד החינוך למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2015 (להלן - תשובת משרד החינוך), נמסר כי הערת הביקורת מקובלת, אם כי מדובר בסכום לא מהותי בהתחשב ברמת הפעילות של המשרד.

משרד מבקר המדינה מעיר לחשבונאי הראשי כי אף שתקן 31 מתייחס באופן כללי למבחני הכרה בנכסים בלתי מוחשיים, על החשבונאי הראשי לקבוע בהקדם הוראת תכ"ם שתפרט סוגי נכסים שיש לרשום כנכסים בלתי מוחשיים. כמו כן, נוסח סעיף 4.2.7.2 להוראת תכ"ם 10.5.1 עשוי לגרום לאי-הבנה ולטעויות במשרדי הממשלה, שכן תכנות מחשב, פטנטים וזכויות יוצרים הם נכסים בלתי מוחשיים מובהקים, ועל כן אין לראות בהם "רכוש קבוע". זאת ועוד, הוראת תכ"ם 10.5.1 עצמה מגדירה רכוש קבוע כ"נכס מוחשי".

החשבונאי הראשי הודיע למשרד מבקר המדינה בתשובתו כי בהוראת התכ"ם הראשית שתפורסם ייכללו כמה דוגמאות של סוגי נכסים בלתי מוחשיים, כי הערת משרד מבקר המדינה בעניין ניסוח הסעיף בהוראת תכ"ם 10.5.1 מקובלת, וכי הנושא ייבחן ויתוקן.

רישום עלויות תכנה

רישום עלויות תכנה, ובכלל זה עלויות תכנה בפיתוח עצמי ועלויות תכנה נרכשת, כנכס בלתי מוחשי מוסדר בהוראת תכ"ם 2.2.20.

- | | |
|----|--|
| 20 | הוראת תכ"ם 2.2.18, בדבר "רישום קניין רוחני במערכת הבריאות"; ההוראה בתוקף מ-7.3.12. |
| 21 | הוראת תכ"ם 2.2.20, בדבר "רישום עלויות תוכנה"; ההוראה בתוקף מ-22.9.09. |
| 22 | הוראת תכ"ם 2.2.21, בדבר "רישום עלויות פיתוח אתר אינטרנט"; ההוראה בתוקף מ-4.12.10. |

נמצא כי אף שתקן 31 נכנס לתוקף בינואר 2014, לא תוקנה הוראת תכ"ם בדבר רישום עלויות תכנה, הקובעת כי "הטיפול החשבונאי בנכסים בלתי מוחשיים יתבצע בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי, מספר 38, 'נכסים בלתי מוחשיים'".

החשבונאי הראשי השיב למשרד מבקר המדינה כי הנושא יוסדר בהוראת תכ"ם שתפורסם.

רישום של עלויות תכנה בפיתוח עצמי

הוראת תכ"ם בדבר רישום עלויות תכנה קובעת כי עלויות תכנה בפיתוח עצמי שהתהוו בשלב המחקר²³ יוכרו כהוצאות ויירשמו בחשבון כהוצאות מחקר בגין תכנה ואתר אינטרנט. עוד קובעת הוראת תכ"ם זו כי עלויות שהתהוו בשלב הפיתוח²⁴ יוכרו ויוצגו בדוחות הכספיים כנכס בהקמה, בהתקיים תנאים מסוימים, ובעת הפעלת התכנה לראשונה יוצגו כנכס בלתי מוחשי בסעיף "נכסים אחרים", וכי הוצאות שהתהוו בשלב התפעול²⁵ יוכרו ויירשמו כהוצאות תחזוקת תכנה.

נמצא כי בדוחות הכספיים של הרוב המכריע של משרדי הממשלה שנבדקו בביקורת זו לא נרשמו חלק מהעלויות הכרוכות בפיתוח עצמי של תכנות, או העלויות כולן, כנכסים בלתי מוחשיים אלא כהוצאות, אף שרישומן כנכסים בלתי מוחשיים נדרש על פי הוראות תקן 31 והוראת תכ"ם בדבר רישום עלויות תכנה. רישום העלויות של תכנה בפיתוח עצמי כהוצאה שוטפת גורם בין השאר להצגה בחסר של הסכומים שהושקעו בפיתוח התכנה במשך השנה²⁶.

להלן דוגמאות לאי-רישום של תכנות שפותחו כנכסים בלתי מוחשיים:

1. במשרד לשירותי דת פותחו בשנת 2014 מערכת לניהול רישיונות קבורה²⁷ ומערכת שאילתות לרישום נישואין²⁸. הפיתוח בוצע באמצעות עובדי חברות חיצוניות המועסקים במשרד במסגרת מכרזים מרכזיים של החשכ"ל. שתי המערכות לא נרשמו כנכסים בלתי מוחשיים בדוחות הכספיים של המשרד, והתשלומים בגין נכללו בדוחות אלה בסעיף הוצאות שכר עבודה.
2. במשרד התיירות פותחה בשנים 2012-2014 מערכת יישומית לתשלום אגרות, באמצעות עובדי שתי חברות חיצוניות המועסקים במסגרת מכרז. המערכת לא נרשמה בדוח הכספי של המשרד כנכס בלתי מוחשי, והתשלומים בגינה נכללו בדוח זה בסעיף הוצאות.

- 23 העלויות של שלב המחקר כוללות את העלויות של בדיקת הישימות של התכנה, של האפיון הראשוני שלה ושל בחינת החלופות האפשריות.
- 24 העלויות של שלב הפיתוח כוללות את העלויות של עיצוב המערכת, בנייתה, התקנתה והטמעתה.
- 25 העלויות של שלב התפעול כוללות את עלויות התפעול והתחזוקה השוטפים של המערכת, לרבות עלויות ההכשרה של עובדים לשימוש בה.
- 26 רישום הוצאות פיתוח התכנה בסעיף הוצאה, הכולל הוצאות מסוגים שונים, אינו מאפשר לעמוד במדויק על היקף ההוצאות לפיתוח התכנה, כפי שמאפשר הרישום כנכס.
- 27 מערכת לניהול התהליך של הנפקת רישיונות הקבורה משלב הבקשה לרישיון ועד להנפקתו בפועל. המערכת משמשת את מחלקת הקבורה במשרד לשירותי דת.
- 28 מערכת לבדיקת זוגות הנרשמים לנישואין, המשמשת את לשכות רישום הנישואין במועצות הדתיות ברחבי הארץ.

3. במשרד להגנת הסביבה פותחו בשנים 2013-2014 כמה מערכות יישומיות, בעלות של כ-11.2 מיליון ש"ח. מערכות אלו לא נרשמו בדוחות הכספיים של המשרד כנכסים בלתי מוחשיים, והתשלומים בגינם נרשמו בסעיף הוצאות.

4. במשרד האוצר פותחו בשנים 2012-2014 כמה מערכות יישומיות, שלפיתוחן נדרשו לפחות 450 חודשי אדם. מערכות אלה לא נרשמו בדוחות הכספיים של המשרד כנכסים בלתי מוחשיים, והתשלומים בגינם נרשמו בסעיף הוצאות.

5. במשרד החינוך פותחו בשנים 2012-2014 כ-25 מערכות יישומיות, בעלות של מיליוני שקלים. מערכות אלה לא נרשמו בדוחות הכספיים של המשרד כנכסים בלתי מוחשיים, והתשלומים בגינם נרשמו בסעיף הוצאות.

בתשובת המשרד לשירותי דת מדצמבר 2015 (להלן - תשובת המשרד לשירותי דת), ציינה חשבת המשרד כי עלויות הפיתוח של המערכות האמורות אינן מהותיות בהתחשב בהיקפי העבודה של המשרד.

בתשובת מנכ"ל משרד התיירות מר אמיר הלוי מדצמבר 2015 (להלן - תשובת משרד התיירות) נכתב כי המערכת לתשלום אגרות שצוינה לעיל קשורה למערכת יישומית אחרת, וכי לא היה אפשר לחשב באופן מהימן בזמן פיתוחה של התכנה את העלויות של הפיתוח.

בתשובת מנכ"ל המשרד להגנת הסביבה מדצמבר 2015 (להלן - תשובת המשרד להגנת הסביבה), צוין כי המשרד מקבל את הערת משרד מבקר המדינה, וכי קיימת הסתייגות בנושא הנכסים הבלתי מוחשיים בדוחות הכספיים של המשרד ל-31.12.14. המנכ"ל הוסיף: "מדיונים שנערכו הן מול הקניינים המטפלים ברישום והן מול אנשי המחשוב על מבנה התהליך, עולה כי בעת הנפקת הזמנת רכש אין בידי אגף מערכות מידע של המשרד הערכה האם השעות שיושקעו בפועל יהיו לצורך פיתוח המצריך רישום כנכס בלתי מוחשי או לצרכי הוצאות שוטפות. אנו פועלים להסדרת הנושא מול אגף מערכות מידע ומול נציגי מערכת מרכב"ה כך שבעת קליטת חשבוניות יבוצע סיווג בין נכס בלתי מוחשי לבין הוצאה".

בתשובתו של חשב משרד האוצר למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2015 (להלן - תשובת משרד האוצר) צוין כי בעקבות ממצאי הביקורת פועל אגף הכספים, בתיאום עם אגף מערכות מידע, להכנת נוהל בעניין הפרדה בין נכסים בלתי מוחשיים להוצאות, וכי הפרדה כזאת תיעשה החל מהדוח הכספי של שנת 2015.

בתשובת חשב משרד המשפטים מדצמבר 2015 נכתב כי המשרד "רשם עלויות תוכנה בפיתוח עצמי כנכס ולא כהוצאה ככל שהתאפשר למדוד באופן מהימן את העלויות המתייחסות לפיתוח התוכנות".

בשיחות שקיים משרד מבקר המדינה עם חשבונאים ראשיים ועם חשבים במשרדי הממשלה שנבדקו בביקורת זו, עלו כמה סיבות מרכזיות לאי-ההכרה בתכנות שפותחו פיתוח עצמי כנכסים בלתי מוחשיים:

1. במספר רב של משרדי ממשלה מועסקים מפתחי תכנה, במסגרת מכרז מרכזי של החשכ"ל שבו זכו כמה בתי תכנה. העסקת מפתחי התכנה נעשית לפי הסכם עם בית התכנה, המבוסס על הוראות המכרז. מפתחי התכנה עוסקים בעבודות הקשורות לכל מחזור חייה של התכנה, הן עבודות שלפי תקן 31 והוראת תכ"ם בעניין רישום עלויות תכנה יש להכיר בעלותן כנכס, והן עבודות שיש להכיר בעלותן כהוצאה (למשל, תחזוקת תכנה קיימת). התשלום לבית התכנה מתבצע על פי היקף העבודה של מפתחי התכנה, בלי שקיימת הפרדה בדיווח או בתשלום בין סכום שצריך להירשם כנכס בלתי מוחשי ובין סכום שצריך להירשם כהוצאה. על כן במקרים רבים מוצג כל התשלום כהוצאה ולא כנכס.

2. בשל היעדר הפרדה בין התשלומים עבור הפרויקטים השונים שבהם מועסקים המפתחים, קיים קושי לשייך לכל נכס בלתי מוחשי את חלקו היחסי הנכון.

3. בשיחות עם כמה חשבונאים ראשיים במשרדי הממשלה שנבדקו, עלה כי מערכת מרכב"ה אינה תומכת במידה מספקת ברישום ההוצאות בגין פיתוח תכנה ובהפרדה הנדרשת בין תשלומים המסווגים כנכס ובין תשלומים המסווגים כהוצאה. כמו כן, קיימת אי-בהירות בנוגע לאופן הרישום החשבונאי של פיתוחים חדשים במערכות קיימות.²⁹

בתשובתה של חשבת המשרד לשירותי דת צוין כי אמנם קיים קושי ברישום הנכסים הבלתי מוחשיים הקשורים לפיתוח תכנה, בשל אי-הפרדה בדיווח לגבי שעות העבודה של מפתחי התכנה בין סכום שיש להחשיבו כנכס ובין סכום שיש להחשיבו כהוצאה, ובשל אי-הפרדה בדיווח בין פרויקטים שונים שבהם מועסקים המפתחים. על כן סבור המשרד כי יש מקום להנחיה כלל-ממשלתית לגבי שינוי מתכונת הדיווח. עוד נכתב בתשובה כי "המשרד מקבל את הערת המבקר ויפעל לכך שכלל הניתן הוצאות פיתוח עצמי אשר יבוצעו במשרד יהוונו לנכס בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים החל מהדוחות הכספיים של שנת 2015 עפ"י הערכות ואומדנים שיבוצעו ע"י המשרד. כמו כן, חשבות המשרד מנסחת בימים אלו נוהל עבודה פנימי לקבלת מידע שוטף מאגף המחשוב, לזיהוי הנכסים הלא מוחשיים המפותחים ע"י אגף המחשוב וזאת לצורך רישום חשבונאי נכון".

בתשובת מנכ"ל משרד הכלכלה מדצמבר 2015 (להלן - תשובת משרד הכלכלה) צוין כי משרד הכלכלה אינו מהווה עלויות פיתוח עצמי בשל קושי בזיהוי ההוצאות שהושקעו בפיתוח. המנכ"ל ציין כי רוב הפיתוחים של המשרד הם שיפורים ושינויים של תכנות קיימות.

בתשובת משרד הבריאות נכתב כי "הפתרון הקיים היום במרכב"ה איננו מספק בעיקר משום שאינו תומך בתהליכי ניהול פרויקטים מחשביים. על מנת ליישם את דרישות הוראת התכ"ם, נדרש המשרד כבר בשלב תכנון הרכש להקצות תשומות מובחנות לפיתוח ולתחזוקה. לעומת זאת, ההקצאה בפועל של משאבים אלו איננה מראש אלא בדיעבד, בהתאם לקצב התקדמות הפרוייקטים".

בתשובת משרד החינוך נכתב כי למשרד היו הוצאות נוספות (בסכומים מהותיים) בגין פיתוח עצמי של תכנות ושל אתרי אינטרנט שלא נרשמו כחלק מהנכסים הבלתי מוחשיים, אלא כהוצאות שוטפות. משרד החינוך ציין כי הרישום נעשה באופן זה, מאחר שבחשבוניות המתקבלות מבתי התכנה, שבהן מצוינות שעות העבודה של המפתחים, אין הבחנה בין שעות תחזוקה ושעות פיתוח.

בתשובת החשבונאי הראשי הוטעם כי משרדי הממשלה יכולים להשתמש בכלים מחשביים הקיימים במערכת מרכב"ה לרישום נכסים מוחשיים בהקמה וגם לרישום נכסים בלתי מוחשיים בהקמה, וכי בניגוד לטענות של משרדי הממשלה, מערכת מרכב"ה וכן הכלים המחשביים שבידי יחידות המחשוב במשרדי הממשלה, מאפשרים לבצע הפרדה בין נכס בהקמה ובין הוצאות שוטפות וכן הפרדה בין פרויקטים שונים של תכנה. החשבונאי הראשי הדגיש בתשובתו כי האחריות לאיכות הדיווח ולמהימנות הרישומים מוטלת בראש ובראשונה על ההנהלות המקצועיות של המשרדים. החשבונאי הראשי הוסיף כי "בהתאם להוראת תכ"ם 5.3.2, פיקוח ובקרה על מערכות מידע כספיות במשרדים, תפקיד חשב המשרד לבחון את ההיבטים הפיננסיים במערכות המידע הכספיות הקיימות במשרד ולזהות את הליקויים או לחילופין הצרכים הנדרשים".

29 לפי תקן 31, בשל מהותם של נכסים בלתי מוחשיים סביר שרוב היציאות העוקבות (תשלומים שלאחר הפעלת הנכס) יהוו על מנת לשמור את פוטנציאל השירות העתידי החזוי של הנכס, ולכן רק לעתים נדירות תתווסף יציאה עוקבת לערך הנכס הרשום בספרים. בהוראת תכ"ם בדבר רישום עלויות תכנה לא נקבעו כללים שלפיהם ייקבעו אילו עלויות בגין פיתוחים ושיפורים בתכנה קיימת ייחשבו נכס, ואילו עלויות ייחשבו הוצאה.

לדעת משרד מבקר המדינה, הפער שבין תשובות משרדי הממשלה לתשובות החשבונאי הראשי מעיד על הצורך בחיזוק הקשר בין החשבת הכללית והחשבונאי הראשי מטעמה ובין חשבי המשרדים שהיא אחראית להם. ראוי כי החשבת הכללית והחשבונאי הראשי ינחו את חשבי משרדי הממשלה לגבי הדרך המתאימה לרישום הוצאות הפיתוח של תכנות, זאת לאחר בחינה מעמיקה של המצב הנוהג במשרדים ולאחר שמיעת עמדתם של חשבי המשרדים ומנהלי מערכות המידע בהם. מן הראוי שהחשבת הכללית והחשבונאי הראשי יפעלו בעניין זה בהקדם, שכן המדובר בסכומים של עשרות מיליוני שקלים לפחות בכל שנה.

רישום עלויות רכישת תכנה והכרה בהן כנכסים בלתי מוחשיים

הוראת תכ"ם בדבר רישום עלויות תכנה קובעת כי יש לראות בעלויות רכישת תכנה יישומית³⁰ הצפויה לשמש את המשרד לתקופה של יותר משנה - נכסים בלתי מוחשיים. עלויות כאמור כוללת גם עלויות נלוות הנדרשות להפעלת התכנה, כגון עלויות הטמעה ועלויות פיתוחים נלווים. לעומת זאת, קובעת הוראת תכ"ם האמורה כי הוצאות בגין חידוש רישיון של תכנה יוכרו כהוצאות שוטפות ויירשמו בחשבון "דמי שימוש בתוכנות".

הוראת תכ"ם זו גם קובעת קטגוריה של "פרויקט מחשוב", הכולל עלויות של חמרה ותכנה ועלויות נוספות הכרוכות ביישום של פרויקט, "אשר לא ניתן ו/או לא סביר (מבחינת שיקולי עלות-תועלת) להבחין בין מרכיבי המוחשיים לבין מרכיבי הבלתי מוחשיים". ההוראה קובעת כי במקרה כזה יקבע חשב המשרד לפי שיקול דעתו אם המרכיב המשמעותי יותר בפרויקט הוא המרכיב המוחשי או המרכיב הבלתי מוחשי - ובהתאם לכך ייקבע אם הפרויקט יטופל כרכוש קבוע או כנכס בלתי מוחשי.

הוראת תכ"ם 2.2.8, שעניינה "רישום רכוש קבוע"³¹, מגדירה רכוש קבוע - נכס מוחשי העומד בתנאים שנקבעו בהוראה³². בסעיף 4.8.1 להוראה זו נקבע כי "חשב המשרד יהיה אחראי למתן גילוי נאות בכל הנוגע לרכושו הקבוע של המשרד בספרי הנהלת החשבונות ובדוחות הכספיים בהתאם לדרישות הגילוי של תקן חשבונאות ממשלתי מס' 17, 'רכוש קבוע', בדבר רכוש קבוע ובהתאם לרשימת סוגי רכוש קבוע המפורטת בנספח א - טבלת קבוצות נכסים, סיווג נכסים ואחוזי פחת".

לגבי רכוש קבוע של משרדי הממשלה, נקבעו בנספח א' להוראת תכ"ם 2.2.8 קבוצות שונות, המחולקות לתתי-קבוצות. קבוצות אלו תואמות את הקבוצות שנקבעו במערכת מרכב"ה. למשל, הנספח מציין כרכוש קבוע קבוצות נכסים של קרקע, מבנים, ציוד ומכונות, כלי רכב, חמרת מחשבים, ריהוט וציוד משרדי. קבוצות אלו נכללות גם במערכת מרכב"ה.

30 תכנה יישומית מוגדרת בהוראת תכ"ם זו - תכנה המאפשרת לגצל את יכולות המחשב לעיבוד נתונים ולהפקת מידע וכן לביצוע משימות ולפתרון בעיות בתחומי יישום שונים, ואשר אינה "חלק אינטגרלי" מהחמרה.

31 בתוקף מ-1.8.08.

32 מוזק על ידי ישות לשם ייצור, לשם הספקת טובין או שירותים, לשם השכרה או לצרכים מינהליים; צפוי לשמש במשך יותר מתקופת דיווח אחת ואינו מיועד למכירה במהלך הפעילות הרגילה; וכן "מהווה פריט מהותי".

נמצא כי ברשימת קבוצות הנכסים המצוינות בנספח ובמערכת מרכב"ה כרכוש קבוע, נמצאת קבוצה בשם תכנות מחשבים, שתתי-הקבוצות שבה הן כולן נכסים בלתי מוחשיים³³. לפיכך קבוצה זו אינה תואמת את ההגדרה של רכוש קבוע שנקבעה בהוראת תכ"ם זו³⁴.

בדיקת משרד מבקר המדינה העלתה כי אף שבמערכת מרכב"ה קיימים גם סוגי נכסים שאינם מוגדרים כרכוש קבוע אלא נכסים בלתי מוחשיים³⁵, במרבית משרדי הממשלה שנבדקו בביקורת זו נרשמו הנכסים הבלתי מוחשיים בקבוצות המוגדרות כרכוש קבוע. בשיחות עם חשבונאים ראשיים במשרדי הממשלה התברר כי לחלקם כלל לא היה ידוע כי במערכת מרכב"ה קיימים סוגי נכסים המוגדרים כנכסים בלתי מוחשיים.

נמצא כי מבין משרדי הממשלה שנבדקו בביקורת זו, רק במשרד המשפטים ובמשרד התיירות נרשמו נכסים בקבוצה "פרויקטים בתחום המחשוב"³⁶, הנכללת בנכסים הבלתי מוחשיים. עם זאת, רובם המוחלט של הנכסים שנרשמו בקבוצה זו במשרד התיירות הם מערכות הפעלה ורישיונות תכנה שנתיים, שעל פי הוראת תכ"ם בדבר רישום עלויות תכנה, יש לראות בהם רכוש קבוע או הוצאה.

בתשובת המשרד לשירותי דת נאמר כי משנת 2015 יסווגו תכנות ונכסים בלתי מוחשיים בקבוצה - פרויקטים בתחום המחשוב.

בתשובת המשרד להגנת הסביבה נאמר כי המשרד יפעל כדי ליישם את הערת משרד מבקר המדינה. המשרד להגנת הסביבה ציין כי הנכסים הבלתי מוחשיים משויכים לקבוצת סיווג בשם תכנת מחשבים המשוכת לרכוש קבוע, וכי ניתן לכך גילוי בדוחות הכספיים של המשרד, שכן הסכום אינו מהותי לעומת כלל הרכוש הקבוע ולעומת כלל הנכסים במאזן.

להלן דוגמאות לרישום נכסים מעורב במערכת מרכב"ה ובדוחות הכספיים ל-31.12.14:

1. נמצא כי הנכסים הכלולים בקבוצות הנכסים "חמרת מחשבים" ו"תכנות מחשבים" (להוציא נכסים הקשורים לפרויקט מרכב"ה ולפרויקט ממשל זמין), ששוויים הכולל הוא כ-56 מיליון ש"ח, צוינו בדוח הכספי של משרד האוצר כרכוש קבוע, בקטגוריה "מחשבים". בקבוצות הנכסים "תכנות אחרות" ו"תכנות PC" נכללו שרתי מחשב (חמרה) ומוצר אבטחת מידע מבוסס חמרה בעלות של מיליוני שקלים. קבוצת הנכסים "חמרה אחרת" כללה רישיונות לתכנה.

2. לגבי משרד התשתיות הלאומיות, האנרגיה והמים, נמצא כי כל הנכסים הכלולים בקבוצת הנכסים "תכנות מחשבים", לרבות פרויקט לפיתוח תכנה, נכללו בדוח הכספי של המשרד בקטגוריה של רכוש קבוע.

33 תתי-הקבוצות כוללות "תוכנות PC", "תוכנות תקשורת בין מחשבים", "תוכנות אחרות" ו"אתרי אינטרנט".

34 לפי תקן 31, במקרים מיוחדים עשוי נכס בלתי מוחשי להיות מטופל חשבונאית כרכוש קבוע, למשל כאשר הנכס הבלתי מוחשי כלול על גבי או בתוך נכס בעל מהות פיזית שהוא הרכיב המשמעותי יותר, או כאשר התכנה היא חלק בלתי נפרד מהחמרה. ביקורת זו אינה עוסקת במקרים כאלו.

35 בנכסים הבלתי מוחשיים במערכת מרכב"ה נכללים "פרויקטים בתחום המחשוב", "זנים" ו"פטנטים".

36 בשנים 2012-2014 בוצעה פעולת מיון של נכסים מקבוצות המוגדרות כרכוש קבוע לקבוצת "פרויקטים בתחום המחשוב"; חלק מהנכסים נרשמו במישורין בקבוצה זו.

3. לגבי המשרד לשירותי דת, נמצא כי קבוצת הנכסים "תכנות תקשורת בין מחשבים" כוללת שרת מחשב (חמרה). כמו כן, כל הנכסים הכלולים בקבוצת הנכסים "תכנות מחשבים" נכללו בדוח הכספי של המשרד בקטגוריה של רכוש קבוע.

4. לגבי המשרד להגנת הסביבה, נמצא כי קבוצת הנכסים "תכנות מחשבים" נכללה בדוח הכספי של המשרד בקטגוריה של רכוש קבוע. במערכת מרכב"ה המשמשת את המשרד נרשמו הוצאות של מאות אלפי ש"ח בגין רישיונות תכנה בקבוצת הנכסים "חמרה אחרת" ו"ציוד"; קבוצות אלה הופיעו בדוח הכספי של המשרד בקטגוריה של רכוש קבוע.

5. לגבי משרד התחבורה והבטיחות בדרכים (להלן - משרד התחבורה), נמצא כי קבוצת הנכסים "חמרה אחרת" כללה רישיונות תכנה בעלות של מאות אלפי ש"ח. רישיונות אלה נכללו בדוחות הכספיים של המשרד בקטגוריה של רכוש קבוע, ולא הוצגו כנכסים בלתי מוחשיים.

משרד האוצר ציין בתשובתו כי יבחן מעתה בכל סיום שנת כספים את הנכסים הרשומים בקבוצת הנכסים חמרה ותכנה, על מנת לסווג אותם כראוי. משרד האוצר הוסיף כי ניתנה הוראה לאחריות להקמת נכסים בחשבות המשרד לרשום תכנות חדשות כנכסים בלתי מוחשיים.

מנכ"ל משרד התשתיות הלאומיות, האנרגיה והמים מר שאול מרידור השיב למשרד מבקר המדינה בדצמבר 2015: "משרדנו נערך לרישום נכסים בלתי מוחשיים בדוחות הכספיים של שנת 2015. לצורך כך הכין אגף הכספים קובץ שימש ככלי עזר לסיווג העלויות הרלוונטיות לעניין (כגון רכש תוכנות מחשב מוכנות ועלויות פיתוח תוכנה). נכסים בלתי מוחשיים יוצגו בקובץ בשני חתכים מרכזיים - פרויקטים בפיתוח ורכש תוכנות מחשב".

המשרד לשירותי דת כתב בתשובתו כי מערכת מרכב"ה מסווגת באופן אוטומטי תכנות מחשבים כרכוש קבוע. המשרד הוסיף כי הוא מקבל את הערת משרד מבקר המדינה וכי יבחן בכל שנת כספים את מצב הנכסים בקבוצת הנכסים של חמרה ותכנה, כדי לסווג את הנכסים הבלתי מוחשיים כראוי. לדברי המשרד, הונחה האחראי להקמת נכסים בחשבות המשרד לרשום תכנות חדשות בסוג נכש המשתייך לקטגוריה של נכסים בלתי מוחשיים.

בתשובת המשרד להגנת הסביבה נכתב כי המשרד מקבל את הערת משרד מבקר המדינה, וכי הנהלים בנושא רישום הנכסים יחודדו. המשרד ציין כי סכום היתרה המופחתת של קבוצת הנכסים "תכנות מחשבים" אינו מהותי בהתחשב ביתרת הנכסים ובסך ההוצאות שצוינו בדוח הכספי.

בתשובת משרד החינוך נמסר כי על פי תקן 31 והוראות תכ"ם, הפריד המשרד בדוחות הכספיים לשנת 2014 בין רכוש קבוע לנכסים בלתי מוחשיים, וכי בביאור לדוחות הכספיים ניתן גילוי לנכסים בהקמה. עוד נמסר בתשובה כי תכנות המחשב שזוהו כנכסים בלתי מוחשיים נרשמו כחלק מטופס הפחת ברכוש הקבוע, וכי לצורך הצגה של נכסים אלה בדוחות הכספיים בוצע מיון נפרד מהרכוש הקבוע, מכיוון שמסיבה טכנית ניתן לנהל במערכת מרכב"ה רק טופס פחת אחד לכל הרכוש. נוסף על כך נמסר בתשובה כי המשרד אימץ לאחרונה מתווה לשיפור הדוחות הכספיים, בשיתוף רואי החשבון המבקרים, שבו יוחד מקום מרכזי למיון ורישום נכונים של הרכוש הקבוע, הנכסים הבלתי מוחשיים וההוצאות השוטפות. בכוונת המשרד "לבנות נהלים, הנחיות וכלי ביצוע על מנת לתת מענה חשבונאי הולם לתחום חשוב זה".

בתשובתו של מנכ"ל משרד התחבורה מינואר 2016 צוין כי החשבונאית הראשית של המשרד ומנהל אגף תקשוב בודקים בתקופה זו את נושא רישום הנכסים הבלתי מוחשיים, וכי המשרד בוחן את הטעון שיפור בנושא ואת הדרכים לעשות זאת.

יצוין כי סיווג קבוצת נכסים במערכת מרכב"ה כרכוש קבוע אינו מחייב את הצגתו כרכוש קבוע בדוחות הכספיים של המשרד הרלוונטי. ואולם הביקורת העלתה כי הסיווג של קבוצת אלו במערכת מרכב"ה כרכוש קבוע והכללתו בחשבון ספר ראשי (GL) המתאר רכוש קבוע, יוצרים אי-סדר בשלב רישום היציאה הכספית. הדבר בא לידי ביטוי בין היתר ברישום מעורב של נכסים

מוחשיים ונכסים בלתי מוחשיים באותה קבוצת נכסים. כדי למנוע רישום מעורב כזה וכדי להציג נכונה את הנכסים הבלתי מוחשיים בדוחות הכספיים, נדרש לייחד תשומת לב רבה יותר לביצוע הפעולות הרישומיות הנדרשות, אולם הדבר אינו מבוצע ברוב המכריע של המקרים.

לדעת משרד מבקר המדינה, על החשבת הכללית והחשבונאי הראשי במשרד האוצר לפעול לתיקון הסיווג של קבוצת הסיווג "תכנות מחשבים", כדי שזו לא תהיה מקושרת במערכת מרכזית לספר ראשי המתאר רכוש קבוע. בהתאם לכך, יש לתקן את הוראת תכ"ס המתייחסת לתכנות מחשבים כרכוש קבוע.

בתשובת החשבונאי הראשי נמסר כי "במידה ונכללו תוכנות מחשב או פרויקטי מחשב שבמהותן הינן נכסים בלתי מוחשיים, הרי מדובר בטעות בסיווג הנכסים על ידי המשרד".

רישום עלויות פיתוח אתרי אינטרנט

אתרי האינטרנט שבשימוש משרדי הממשלה הם סוג של נכס בלתי מוחשי. אתרי אינטרנט אלו יכולים להיות מיועדים לגישה חיצונית הפתוחה לציבור או לגישה פנימית הפתוחה לעובדי המשרד הממשלתי בלבד. רישום עלויות הפיתוח של אתרי אינטרנט מוסדר בתקן 31, הקובע כי "אתר האינטרנט של ישות הנוצר מפיתוח ומיועד לגישה פנימית או חיצונית הינו נכס בלתי מוחשי אשר נוצר פנימית הכפוף לדרישות תקן זה"³⁷.

הוראת תכ"ס 2.2.21 בדבר רישום עלויות הפיתוח של אתר אינטרנט פורסמה בדצמבר 2010. הוראה זו מנחה את חשבי המשרדים בנוגע לרישום החשבונאי של עלויות הפיתוח והתחזוקה של אתרי האינטרנט של המשרדים.

בהוראה זו נקבע כי חשב המשרד אחראי לוודא כי עלויות הפיתוח של אתר האינטרנט יוכרו ויירשמו על פי הכללים הקבועים בה. בהוראה נקבעו בין היתר השלבים השונים של פיתוח אתר אינטרנט³⁸. עוד נקבע בהוראה כי "עלויות אתר אינטרנט לאחר הפעלתו לראשונה יוצגו בדוחות הכספיים של המשרד כנכס בניכוי הפחתה שנצברה, במסגרת סעיף 'נכסים בלתי מוחשיים'".

הוראת תכ"ס האמורה קובעת לגבי השלבים השונים של הקמת אתר האינטרנט, אילו עלויות יירשמו כהוצאות, ואילו עלויות יירשמו כנכסים בלתי מוחשיים. עלויות שלב התכנון יירשמו כהוצאות,

37 תקן 31 משלב, כהנחיית יישום, את ההנחיות לגבי הטיפול החשבונאי בעלויות אתרי אינטרנט, מתוך פרשנות מספר 32 של הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC 32) של הוועדה לתקני חשבונאות בין-לאומיים, נכסים בלתי מוחשיים - עלויות אתר אינטרנט.

38 ההוראה מגדירה שלבים עיקריים לפיתוח ולהפעלה של אתר אינטרנט: (א) תכנון - ביצוע מחקר היתכנות, הגדרות מטרות ומפרטים, הערכת חלופות ובחירת החלופה המועדפת; (ב) פיתוח תשתית - רכישה ופיתוח של חמרה ושל תכנות הפעלה (לרבות דומיין); (ג) עיצוב גרפי - עיצוב המראה של דפי האינטרנט; (ד) פיתוח התוכן - יצירה, רכישה, הכנה והעלאה של המידע הדרוש להשלמת הפיתוח של אתר האינטרנט; (ה) הפעלה - תחזוקה ושיפורים של היישומים, התשתיות, התוכן והעיצוב הגרפי - מהמועד שבו הושלם הפיתוח של האתר.

ואילו שאר העלויות עד לשלב ההפעלה יירשמו כנכסים בלתי מוחשיים, בהתקיים תנאים מסוימים שנקבעו בהוראה³⁹. ההוצאות בשלב ההפעלה יירשמו כהוצאות, בחשבון תחזוקת תכנה.

נמצא כי כל משרדי הממשלה שנבדקו, למעט משרד המשפטים, משרד הבינוי והשיכון ומשרד התקשורת, לא רשמו את עלויות הפיתוח של אתרי האינטרנט כנכסים בלתי מוחשיים, אלא כהוצאות. יצוין כי אתרי האינטרנט בחלק מהמשרדים פותחו בשנים קודמות, ולכן אילו היו נרשמים כנכסים בלתי מוחשיים היה ערכם מופחת⁴⁰. ואולם בדיקת משרד מבקר המדינה העלתה כי גם בעת פיתוחם לא הוכרו אתרי האינטרנט כנכסים בלתי מוחשיים. להלן דוגמאות:

1. בשנת 2014 פותחו במשרד האוצר, באמצעות חברה חיצונית, שני אתרי אינטרנט, בעלות של כ-1.5 מיליון ש"ח. הוצאות פיתוח האתרים לא נרשמו בדוחות הכספיים של המשרד כנכסים בלתי מוחשיים.
 2. בשנים 2012-2013 פותח במשרד לשירותי דת, באמצעות יחידת ממשל זמין שבמשרד האוצר, אתר אינטרנט חדש, בעלות של כ-284,000 ש"ח. הוצאות פיתוח האתר לא נרשמו בדוחות הכספיים של המשרד כנכס, אלא נרשמו בסעיף תמיכות.
 3. משרד המדע פיתח אתר אינטרנט עבור סוכנות החלל הישראלית, בעלות של כ-182,000 ש"ח. הוצאות פיתוח האתר לא נרשמו בדוחות הכספיים של המשרד כנכס, אלא כהוצאות תחזוקה.
 4. בשנים 2012-2014 פותחו במשרד התיירות, באמצעות לשכת הפרסום הממשלתית, אתרי אינטרנט הפונים לקהלים שונים בעולם. הוצאות פיתוח האתרים לא נרשמו בדוחות הכספיים של המשרד כנכס, אלא כהוצאות פרסום.
- בתשובת משרד האוצר נכתב כי רישום הוצאות הפיתוח של אתרי האינטרנט כנכס בלתי מוחשי, לרבות כנכסים בהקמה, יוסדר החל בדוחות הכספיים של שנת 2015, על פי נוהל עבודה לתיאום בין אגף מערכות מידע ובין אגף הכספים.
- בתשובת המשרד לשירותי דת נכתב כי התשלום עבור פיתוח אתר האינטרנט בוצע במסגרת הליך רכש רגיל ולא באמצעות מודול תמיכות, וכי נכלל בסעיף תמיכות בשל טעות.
- בתשובתו של מנכ"ל משרד המדע למשרד מבקר המדינה מינואר 2016 צוין כי משרד המדע החל לפעול ליישום הוראות תכ"ם בעניין רישום עלויות תכנה ורישום עלויות פיתוח אתר אינטרנט, וכי גם אתר האינטרנט שפותח עבור סוכנות החלל הישראלית יירשם על פי ההוראות האמורות. מנכ"ל משרד המדע הוסיף כי משרד המדע יפעל לפי ההוראות וההנחיות של החשכ"ל בנוגע לטיפול ולרישום של יתר הנכסים הבלתי מוחשיים.
- בתשובת המשרד להגנת הסביבה נכתב כי הטיפול החשבונאי של המשרד בעלויות פיתוח אתרי אינטרנט היה זהה לטיפול החשבונאי בפיתוח תכנות, וכי המשרד פועל להסדרת הנושא.
- בתשובת משרד התיירות נכתב כי אתר האינטרנט של המשרד פותח בשנת 2012 על ידי חברה חיצונית, וכי עלות הפיתוח נרשמה בשנה זו כהוצאה ולא כנכס בלתי מוחשי. בנוגע לאתרי האינטרנט שפותחו באמצעות לשכת הפרסום הממשלתית, ציין משרד התיירות בתשובתו כי הוא ביצע התקשרות שנתיית עם לשכת הפרסום הממשלתית בסכום של עשרות מיליוני ש"ח, וכי כל

39 עד לשלב ההפעלה נרשמות העלויות כנכס בהקמה; לאחר ההפעלה מוצגות העלויות כנכס בלתי מוחשי.

40 בהוראת תכ"ם 2.2.8 נקבע כי עלויות אתרי אינטרנט יופחתו במשך שלוש שנים.

חשבונית של לשכת הפרסום הממשלתית כוללת דרישת תשלום עבור פרויקטים שונים באופן שדרישת התשלום עבור פיתוח אתרי האינטרנט נכללה במספר רב של חשבוניות. לדברי משרד התיירות, נכללה עלות הפיתוח של אתרי האינטרנט בהוצאות הפרסום, כמו שאר התשלומים של המשרד ללשכת הפרסום הממשלתית.

משרד מבקר המדינה מעיר למשרד התיירות כי מהות הפיתוח שעבורו מבוצע תשלום היא הצריכה לקבוע את סיווג ההוצאה, ולא זהותו של הגוף מקבל התשלום.

בתשובת משרד הפנים מדצמבר 2015 נכתב כי הוצאותיו בגין הקמת אתר האינטרנט ושדרוגו נרשמו כהוצאה ולא כנסכ, וכי נוכח ממצאי משרד מבקר המדינה תבחן חשבות משרד הפנים את ההוצאות שנרשמו בגין פיתוח האתר ותבצע רישום נאות שלהן בספרים.

אי-הכרה באתרי אינטרנט שנועדו לשימוש פנים-ארגוני כנסים בלתי מוחשיים

נוסף על אתרי האינטרנט המיועדים לשימוש הציבורי, מפעילים משרדי הממשלה גם אתרי אינטרנט המיועדים לשימוש פנים-ארגוני.

לפי סעיף 4.2.1 בהוראת תכ"ם 2.2.21, "חשב המשרד יוודא כי עלויות הקמת אתר אינטרנט לשימוש פנים ארגוני לא יוכרו כנסכ, מכיוון שאינן עומדות בתנאים של סעיף 4.1.1.4".

בנובמבר 2015 כתב החשבונאי הראשי למשרד מבקר המדינה כי אין לראות באתר אינטרנט המיועד לשימוש פנים-ארגוני נכס בלתי מוחשי, בשל אי-קיום הנאמר בסעיף 4.1.1.4, ולפיו "קיימים הטבות כלכליות או פוטנציאל שירות, כתוצאה מהשימוש באתר האינטרנט. אתרי אינטרנט של משרדי ממשלה שלא נועדו לגבייה יסווגו בדרך כלל כבעלי פוטנציאל שירות אם הם משמשים להספקת שירותים של המשרד, בהתאם למטרותיו"⁴¹.

לפי תקן חשבונאות ממשלתי מס' 31, "אתר האינטרנט של ישות הנוצר מפיתוח ומיועד לגישה פנימית או חיצונית הינו נכס בלתי מוחשי אשר נוצר פנימית הכפוף לדרישות תקן זה"⁴².

בסעיף 8 לנספח לתקן נקבע כי "אתר אינטרנט הנוצר מפיתוח מוכר כנסכ בלתי מוחשי אם, ורק אם, בנוסף לעמידה בדרישות הכלליות המתוארות בסעיף 28 לתקן זה, בקשר להכרה ולמידה לראשונה, ישות יכולה לעמוד בדרישות של סעיף 55 לתקן זה. בפרט, ישות יכולה לעמוד בדרישה להוכיח את האופן שבו אתר האינטרנט שלה יפיק הטבות כלכליות עתידיות צפויות או פוטנציאל שירות עתידי צפוי בהתאם לסעיף 55(ד) לתקן זה כאשר, לדוגמה, בכוחו של אתר האינטרנט להניב הכנסות, לרבות הכנסות ישירות באמצעות אפשרות ליצור הזמנות, או באמצעות הספקת שירותים באתר האינטרנט, ולא במקום פיסית באמצעות פקיד מדינה. ישות אינה מסוגלת להוכיח כיצד אתר אינטרנט שפותח אך ורק, או בעיקר, לצורך קידום ופרסום השירותים והמוצרים של הישות יניב

41 בהוראת תכ"ם 2.2.21 מובהר כי "אם האתר מספק מידע חיוני לציבור, כגון פירוט שירותי המשרד, פרסום של מידע שימושי, הנחיות לפעולה בשעת חירום, עדכונים שוטפים בדבר מדיניות ועוד, הוא יסווג בדרך כלל כממלא את תנאי קיום פוטנציאל שירות כמפורט בסעיף 4.1.1.4".

42 נספח א' - הנחיות יישום לתקן, בעניין עלויות אתר אינטרנט. הנספח הוא חלק בלתי נפרד מתקן 31.

הטבות כלכליות עתידיות צפויות ופוטנציאל שירות עתידי צפוי, וכתוצאה מכך כל היציאות בין פיתוח אתר אינטרנט מסוג זה מוכרות כהוצאה במועד התהוותן.

בנוגע לתנאי זה, מסר החשבונאי הראשי למשרד מבקר המדינה כי לשיטתו, אתר אינטרנט המיועד לשימוש פנים-ארגוני אינו עומד בדרישות סעיף 55 לתקן - "להוכיח את האופן שבו אתר אינטרנט יפיק הטבות כלכליות צפויות או פוטנציאל שירות עתידי". לדבריו, "לא ניתן להוכיח כי אתר אינטרנט שפותח לשימוש פנימי במשרד ממשלתי יפיק הטבות כלכליות בהתאם לדרישת הסעיף". החשבונאי הראשי הוסיף בעניין הדרישה לקיום פוטנציאל שירות: "להערכתנו, רוב אתרי האינטרנט הקיימים במשרדי הממשלה ומיועדים לגישה פנימית הינם אתרים משולבים כך שמרכיבים באתר הינם בעלי פוטנציאל שירות ומרכיבים אחרים באותו אתר אינם בעלי פוטנציאל שירות... מכיוון שישנו קושי מהותי או בלתי אפשרי להפריד את החלק באתר האינטרנט אשר בעל פוטנציאל שירות ולחלק שאינו בעל פוטנציאל שירות נראה שהתנאים לעיל אינם מתקיימים ולכן ניתנה ההוראה הגורפת בהוראת התכ"ם שלא להכיר במקרים אלו בנכס אלא לזקוף להוצאה".

לדעת משרד מבקר המדינה, קיימים כמה טעמים המצדיקים את ההכרה באתר אינטרנט המיועד לשימוש פנים-ארגוני כנכס בלתי מוחשי. להלן פירוט:

1. במושג "פוטנציאל שירות" נעשה שימוש בהקשר של תקני חשבונאות ממשלתית (IPSAS). לעומת תקני IFRS השמים דגש בתועלת הכלכלית הנובעת מנכס, תקני החשבונאות הממשלתית מכירים במושג פוטנציאל שירות כמאפיין של נכס, כלומר מכירים בכך שנכסים שבידי רשויות ממשלתיות אינם מאבדים את זהותם החשבונאית כנכסים, אף שאינם מקנים לרשויות תקבולים כספיים⁴³.
2. בהיעדר הגדרה של המושג "פוטנציאל שירות" בהקשר של נכסים בלתי מוחשיים, לא נמצאה אחיזה לעמדה כי פוטנציאל שירות הוא שירות לציבור דווקא. לדעת משרד מבקר המדינה, יש לראות פוטנציאל שירות בכל נכס המגביר את יכולתו של הארגון לבצע את מטרותיו. יצוין כי בהוראת תכ"ם בדבר רישום עלויות הפיתוח של אתר אינטרנט נקבע כי "נכסים המגלמים פוטנציאל שירות" הם "נכסים המשמשים בהספקת סחורות או שירותים בהתאם למטרות הישות, אך אינם מפקים במישרין תזרים מזומנים נטו, מתוארים לרוב כמגלמים פוטנציאל שירות"⁴⁴.
3. לפי תקן 31, במקרה שבו נעשה בנכס שימוש פנימי, די בהוכחת ה"תועלת הנובעת מהנכס הבלתי מוחשי", כדי להוכיח את פוטנציאל השירות העתידי. תועלת זו אינה מתבטאת רק במתן שירות ישיר לציבור, אלא גם בסיוע בעקיפין ליישום מטרות הארגון.
4. הקביעה העקרונית כי אתר אינטרנט המיועד לשימוש פנימי אינו מקיים "פוטנציאל שירות", מקשה את ההכרה כנכסים במערכות היישומיות המפותחות במשרדי הממשלה לשימוש פנים-משרדי, לרבות מערכות יישומיות כאמור שפותחו בעלות של עשרות מיליוני ש"ח. חלק ממערכות אלו מצוינות בדוחות הכספיים של משרדי הממשלה כנכסים בלתי מוחשיים.
5. הקביעה כי אתר אינטרנט המיועד לשימוש פנים-ארגוני אינו יכול להיות מוכר כנכס, יוצרת הבחנה בלתי מוצדקת בין יישום שהוא חלק מאתר אינטרנט כאמור, ובין יישומים אחרים

43 בתקן חשבונאות ממשלתי מס' 1 בדבר "הצגת דוחות כספיים" נקבע כי "נכסים מספקים לישויות אמצעים להשגת מטרותיהן. נכסים המשמשים בהספקת סחורות או שירותים בהתאם למטרות הישות, אך אינם מפקים במישרין תזרים מזומנים נטו, מתוארים לרוב כמגלמים פוטנציאל שירות".

44 יצוין כי בסעיף 14 לתקן חשבונאות ממשלתי מס' 17 נקבע כי אחד התנאים להכרה בעלות של פריט רכוש קבוע כנכס הוא אם "צפוי (Probable) שהטבות כלכליות עתידיות או פוטנציאל שירות הקשורים לפריט יזרמו אל הישות". לפיכך הגישה שאינה מכירה באתר האינטרנט הפנימי של ארגון כנכס עשויה להקשות את ההכרה בחלק ניכר מפרטי הרכוש הקבוע של הארגון.

המופעלים שלא באמצעות פרוטוקול תקשורת "אינטרנטי", אף שפעולתם ושימושיהם של שני סוגי היישומים יכולים להיות זהים. עקב כך סביבת העבודה (הפלטפורמה) הטכנולוגית שבה מפותח יישום עלולה לקבוע את סיווגו החשבונאי, בלי שתהיה לכך הצדקה.

6. בדיקת משרד מבקר המדינה העלתה כי גם משרד האוצר האנגלי נתן הנחיה דומה, ולפיה לא יוכרו אתרי אינטרנט המיועדים לשימוש פנים-ארגוני כנכסים. ואולם הנחיה זו בוטלה כבר בשנת 2009, לאחר בחינה מחודשת שלה ונוכח השפעותיה השליליות⁴⁵.

לדעת משרד מבקר המדינה, ראוי שהחשבונאי הראשי במשרד האוצר יבחן מחדש את מכלול השיקולים בעניין אתרי אינטרנט המיועדים לשימוש פנים-ארגוני ואת ההוראה הקובעת כי אתרים כאלה לא יירשמו כנכסים בלתי מוחשיים בדוחות הכספיים של משרדי הממשלה.

בתשובת החשבונאי הראשי נאמר כי קיימות שתי פרשנויות אפשריות בעניין זה: לפי הפרשנות האחת, לא ניתן למצוא "פוטנציאל שירות" או יכולת הפקת הכנסות הנדרשים להכרה באתר האינטרנט הפנים-משרדי, ולפיכך אין להוון את עלויות הפיתוח של אתרי אינטרנט כאלה כנכס בלתי מוחשי, אלא לזקוף אותן כהוצאה בעת התהוותן; החשבונאי הראשי ציין כי קיימת פרשנות סבירה אחרת, ולפיה "גם אתרי אינטרנט לשימוש עצמי עשויים להניב הטבות כלכליות בעתיד, גם אם לא מפיקים הכנסות ורק חוסכים ולכן במקרה כאמור יש להכיר בעלויות פיתוחם כנכסים". החשבונאי הראשי סיכם: "כפי שניתן להבין קיים קושי מהותי לאפיון 'פוטנציאל שירות עתידי צפוי' בפיתוח אתרי אינטרנט לשימוש פנימי ובנוסף, לפי הערכותינו, מדובר בד"כ בהוצאות זניחות ולא מהותיות, הוחלט לצמצם את פרשנות התקן לעניין הוצאות פיתוח אתרי אינטרנט לשימוש פנימי ולכן תפיסת החשבונאי הראשי בסוגיה הנ"ל, כפי שהיא עולה מהוראות התכ"ס, הינה שמרנית ומצמצמת. היות ואנו רואים שהנושא הועלה על ידי המבקר, נבחן את הערת המבקר, ובמידת הצורך היא תיושם בעדכון של הוראת התכ"ס".

אי רישום של נכסים בלתי מוחשיים בהקמה

לפי הודעת תכ"ס 2.3.1 בדבר דוחות כספיים לדוגמה של משרדי הממשלה, נדרשים משרדי הממשלה להציג בדוחותיהם הכספיים, במסגרת הביאור הנוגע לנכסים הבלתי מוחשיים, קטגוריה של "נכסים בפיתוח".

לפי תקן 31, הכרה בעלויות כחלק מערך בספרים של נכס בלתי מוחשי נפסקת עם הגעתו של הנכס למצב שבו הוא יוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה.

הוראת תכ"ס בדבר רישום עלויות תכנה קובעת כי עלויות שהתהוו בשלב הפיתוח יהוונו ויוצגו בדוחות הכספיים כ"נכס בהקמה", בהתקיים תנאים מסוימים שנקבעו לכך וטרם הפעלת התכנה לראשונה.

45 הטעמים לביטול ההנחיה היו בין היתר הצורך בסיווג מחדש של נכסים בלתי מוחשיים כהוצאה, החשש מנטייה עתידית שלא לבצע פיתוח עצמי של תכנות לשימוש פנימי, אלא לרכוש תכנות כאלה (שכן ההנחיה שלא להכיר באתר אינטרנט המיועד לשימוש פנימי כנכס חלה על אתר אינטרנט שפותח פיתוח עצמי בלבד), וכן הרצון שלא ליצור הבדל בהתייחסות החשבונאית בין המגזר הפרטי למגזר הציבורי, במקום שבו הדבר אינו מוצדק.

לגבי משרדי הממשלה שנבדקו, נמצא כי רק משרד האוצר, משרד הפנים, משרד המשפטים ומשרד הבינוי והשיכון ציינו נכסים בהקמה בביאורים לדוחות הכספיים שלהם הנוגעים לנכסים בלתי מוחשיים. בעניין זה יצוין כי חלק ניכר מהנכסים הבלתי מוחשיים שפותחו במשרדי הממשלה שנבדקו כלל לא הוכרו כנכסים, וממילא לא הוכרו כנכסים בהקמה.

בתשובת המשרד לשירותי דת נכתב כי "המשרד יבחן מעתה בכל תום שנת כספים נכסים בלתי מוחשיים אשר עדיין לא הופעלו ויסווגם במידה ויהיו לנכסים בלתי מוחשיים בהקמה". לגבי הדוח הכספי לשנת 2014 ציין המשרד כי "מרבית עלויות הפיתוח שנצברו הופעלו ולא הייתה הצדקה לרישום נכסים בלתי מוחשיים בהקמה".

להלן דוגמאות לנכסים בהקמה שלא נרשמו ולא הוצגו ככאלה:

1. בשנים 2010-2015 פותחה ברשות הארצית לתחבורה ציבורית שבמשרד התחבורה מסלקה עבור מפעילי תחבורה ציבורית בישראל. הפיתוח בוצע באמצעות חברת דואר ישראל בע"מ, בעלות של כ-23 מיליון ש"ח. המסלקה לא נרשמה בדוחות הכספיים של משרד התחבורה כנכס בהקמה, וההוצאות בגין הקמתה הוצגו בדוחות אלה כהוצאות תפעול.

2. בשנת 2014 פותחה במשרד הבינוי והשיכון, באמצעות עובדי חברות חיצוניות, מערכת לניהול פעילות רשם הקבלנים. ההוצאות בגין הקמת המערכת נרשמו בדוחות הכספיים של המשרד כהוצאות תפעול ותחזוקה.

בתשובתו של מנכ"ל משרד הבינוי והשיכון מינואר 2016 נכתב כי ההתקשרות עם הספק שפיתח את המערכת נועדה לתחזוקת מערכות ולביצוע שינויים שוטפים, ולכן התשלומים סווגו כהוצאה. עוד נכתב בתשובה כי בחשבון שהגיש הספק צוין התעריף לשעה ומספר שעות העבודה בלבד, ולכן לא היו אנשי אגף הכספים מודעים לכך שחלק מהשעות הושקעו בפיתוח מערכת. נוסף על כך צוין בתשובה כי לצורך רישום מלא של הנכסים הבלתי מוחשיים, יפנה החשבונאי הראשי של המשרד בכל פרק זמן למנהלת אגף מערכות מידע, כדי לקבל מידע לגבי פיתוח מערכות.

עוד נמצא כי בדוחות הכספיים של משרד האוצר לשנת 2014 נרשמו הנכסים הבלתי מוחשיים בהקמה בסכום נטו, כלומר בסכום שהוא ההפרש בין תוספת הנכסים בהקמה בשנת 2014 ובין הסכום שנגרע מסעיף זה עקב הפעלתה של מערכת באותה שנה. הצגת הסכום כסכום נטו אינה משקפת נכונה ובאופן מלא את השינוי שחל בסעיף זה.

בתשובת משרד האוצר למבקר המדינה נכתב כי בדוח הכספי לשנת 2015 יוצגו הנתונים באופן מפורט ועל פי כללי החשבונאות המקובלים.

בתשובת משרד הכלכלה נכתב כי "בעקבות הביקורת, החשבונאי של המשרד יבחן את כל הזמנות הרכש של יחידת המחשוב, בכדי לבחון אם קיים נכס בלתי מוחשי פוטנציאלי בשירות הנרכש, ולהנחות את הגורמים לפתיחת נכס בהקמה כפי שנדרש בתהליך העבודה במרכז".

לדעת משרד מבקר המדינה, על החשבונאי הראשי להנחות את חשבי משרדי הממשלה להציג את סעיף הנכסים בהקמה באופן מלא בביאור הנוגע לנכסים הבלתי מוחשיים, ובכלל זה להציג הן את הסכום שנוסף לסעיף הנכסים בהקמה עקב פיתוח שטרם הושלם בשנה זו, והן את הסכום שנגרע מהסעיף בשל הפעלת מערכות שפיתוחן הושלם.

החשבונאי הראשי כתב בתשובתו כי ההערה מקובלת, וכי נושא זה יובהר למשרדים.

יחידת הביקורת של אגף החשכ"ל מפרסמת מדי שנה בשנה הנחיות ודגשים למבקרי הכספים בחשבונות של משרדי הממשלה. בהודעה שפורסמה בשנת 2013 לגבי ביצוע ביקורות הנוגעות לשנת 2012, הונחו מבקרי הכספים בחשבונות לבדוק בין היתר את אופן הרישום של נכסים בהקמה, לרבות נכסים בלתי מוחשיים.

מסיכום ממצאי הביקורת של אגף החשכ"ל בנושא זה עולה כי בכמה משרדי ממשלה היו ליקויים ניכרים ברישום נכסים בלתי מוחשיים בהקמה.

ממצאי הביקורת האמורים לא הובאו לידיעת החשבונאי הראשי ולידיעת החשבת הכללית. נוסף על כך, לא נעשתה כל ביקורת חוזרת על מנת לבדוק אם הליקויים שנמצאו תוקנו.

אי-הכרה בהוצאות פיתוח יישומונים סלולריים כנכסים בלתי מוחשיים

במסגרת הנגשת שירותי הממשלה לציבור, מפתחים משרדי הממשלה יישומונים (אפליקציות) סלולריים. יישומונים סלולריים אלו הם לרוב תכנות עצמאיות שפותחו במשרדי הממשלה או נקנו על ידם.

נמצא כי אף אחד מהיישומונים הסלולריים שפיתחו משרדי הממשלה שנבדקו לא נרשם כנכס בלתי מוחשי. להלן דוגמאות:

1. בשנים 2012-2014 פיתח משרד האוצר, באמצעות לשכת הפרסום הממשלתית, את היישומון "ביטוח בדרכים"⁴⁶. בגין הפיתוח שילם משרד האוצר כ-79,000 ש"ח. הוצאות פיתוח היישומון לא הוכרו כנכס בדוחות הכספיים של המשרד, והתשלום בגין צוין בדוחות אלה בסעיף הוצאות הפרסום.

2. בשנים 2012-2014 פיתח משרד התחבורה את היישומון "כל קו"⁴⁷. הוצאות פיתוח היישומון בסך של כ-800,000 ש"ח לא הוכרו כנכס בדוחות הכספיים של המשרד.

בתשובת משרד האוצר נכתב כי אף שהסכום ששולם בגין פיתוח היישומון הסלולרי אינו מהותי, הוא לוקח את הערת משרד מבקר המדינה לתשומת לבו, על מנת שמקרים כאלה לא יישנו.

לדעת משרד מבקר המדינה, על החשבונאי הראשי להדגיש לפני החשבים של משרדי הממשלה את החובה להכיר בהוצאות פיתוח של היישומונים כנכס בלתי מוחשי ולתת להוצאות אלה ביטוי נאות בדוחות הכספיים.

46 היישומון, שמוטמעים בו כלי עזר חיוניים, מאפשר לנהגים לקבל מידע הנדרש להם בזמן אמת במקרה של תאונה או גנבת כלי הרכב וכן מסייע להם בהכנת טופס דיווח.

47 היישומון מספק בזמן אמת מידע על התחבורה הציבורית בישראל.

סיכום

הנכסים הבלתי מוחשיים הם חלק חשוב מכלל הנכסים של ממשלת ישראל, והממשלה מוציאה בגין רכישתם ופיתוחם מאות מיליוני ש"ח בשנה. אף שנכסים אלה אינם נראים לעין, שווים עשוי להיות גדול ביותר, וחלקם אף עשוי להניב למדינה הכנסות בשווי של מיליארדי ש"ח. על כן קיימת חשיבות רבה למיפוי הנכסים הבלתי מוחשיים שבבעלות המדינה, לרישומם הנכון בדוחותיה הכספיים ולשמירה על זכויות הקניין שנגזרות מהם.

ממצאי דוח זה מצביעים על כך שהחשבת הכללית אינה מקפידה כנדרש על ההיבט החשבונאי של ניהול הנכסים הבלתי מוחשיים. כמו כן עולה מהממצאים כי קיימים ליקויים ניכרים ונמשכים ברישום החשבונאי של הנכסים הבלתי מוחשיים במשרדי הממשלה, כי ההסדרה לגבי המיפוי והרישום של נכסים אלו היא חלקית ובלתי מספקת, וכי אין הקפדה על סיווגם הנכון של הנכסים. בשל ליקויים אלו ובשל אי-היערכות נכונה של אגף החשב"ל ומשרדי הממשלה לרישום החשבונאי של הנכסים הבלתי מוחשיים, לא ניתן לאמוד את היקפם המלא של נכסים כאמור שמחזיקה בהם המדינה, ונדרשת פעולה יסודית כדי לתקן מצב דברים זה. לגבי היעדר ההסתייגויות מהרישום החשבונאי של הנכסים הבלתי מוחשיים בדוחות הכספיים של משרדי הממשלה, על החשבת הכללית והחשבונאי הראשי במשרד האוצר לבחון את הסיבות לכך, לפעול לתיקון הליקויים בעניין זה ולפעול לשיפור הביקורת החשבונאית במשרדי הממשלה.