

מבקר המדינה | דוח שנתי 71א | התשפ"א-2020



מוסדות המדינה,
חברות ממשלתיות ותאגידים -
מכון התקנים הישראלי

מכון התקנים - ביקורת פיננסית



מכון התקנים - ביקורת פיננסית

רקע

מכון התקנים הישראלי (המכון) הוא תאגיד ציבורי שהוקם לפי חוק התקנים, התשי"ג-1953. מטרת המכון היא תקינה והבטחת רמה נאותה של טיב מוצרים, בין באמצעות קביעת תקנים ובין בדרך אחרת. עיקר הכנסות המכון הן מהפעלת מעבדות לבדיקת עמידה בתקן עבור אלפי סוגי מוצרים וכן מהתעדה של תהליכי ייצור ובנייה בחברות ציבוריות ופרטיות, בהתאם לתקנים מקומיים ובין-לאומיים. תחומי הפעילות של המעבדות הם: בנייה, תעשייה, חקלאות וכד'. במהלך השנים נפתחו רוב תחומי הפעילות של המכון לתחרות מול גופים פרטיים. בתחום התקינה יש למכון בלעדיות, אך המגמה היא לאמץ תקנים בין-לאומיים ולהתאימם למשק הישראלי. עקב שינוי מקיף בחוק התקנים בשנת 2016, נפתח לתחרות ענף בדיקת עמידה לתקן של מוצרים מיובאים. בעקבות זאת, בנובמבר 2017 חתם המכון על הסכם קיבוצי הכולל פרישה מדורגת בשלושה שלבים של 300 עובדים קבועים מהמכון עד שנת 2022. בעקבות צעדים אלה ירדה בשנת 2019 מצבת כוח אדם במכון מ-1,000 עובדים לכ-900 עובדים.

נתוני מפתח

169 מיליון ש"ח	100	20 מיליון ש"ח	417 מיליון ש"ח
סך תשלומי הפרישה ששולמו לעובדים בשנת 2018 מתוכם מימן משרד האוצר 135 מיליון ש"ח	עובדים פרשו מהמכון בפרישה מוקדמת בשנת 2018. עוד 200 עובדים אמורים לפרוש עד שנת 2022	עודף הכנסות על הוצאות (רווח) בשנת 2018	ההכנסות של המכון בשנת 2018
13.8 מיליון ש"ח	270 מיליון ש"ח	20 מיליון ש"ח	110 מיליון ש"ח
יתרת תביעות משפטיות בדוח הכספי בשנת 2018 נגד המכון. ההפרשה בדוח הכספי בשנה זו עמדה על 2.2 מיליון ש"ח	הפסדים מצטברים למכון מיחידות באגף הבניין, בעשור האחרון	יתרת לקוחות בזכות (התחייבות) בשנת 2018	יתרת הכנסות מראש (התחייבות) בשנת 2018

פעולות הביקורת

בחודשים ינואר 2020 - מרץ 2020 ערך משרד מבקר המדינה ביקורת בנושאים פיננסיים הקשורים למכון התקנים הישראלי. הביקורת התמקדה בנושאים האלה: הצגת הדוחות הכספיים, מגזרי פעילות, ניתוח סעיפים מהותיים מן המאזן ומדוח רווח והפסד; יחסים פיננסיים וכלכליים; עבודת רואה החשבון המבקר; וסוגיות בנושאי ממשל תאגידי. הביקורת נעשתה במכון התקנים הישראלי, במשרד הכלכלה והתעשייה (משרד הכלכלה) ובמשרד האוצר; בדיקות השלמה נעשו במשרד רואה החשבון המבקר.

תמונת המצב העולה מן הביקורת

הכנסות מראש מבדיקת מוצרים ביבוא: בשנת 2017 באגף התעשייה במכון, יתרת ההכנסות מראש מבדיקות ביבוא נאמדו בכ-15 מיליון ש"ח לפחות; יתרה זו מקורה בהתחייבויות של המכון לביצוע בדיקות על מוצרים ביבוא אשר לגביהם ניתנת אפשרות ליבואן לשחררם מהמכס ללא בדיקה תוך התחייבויות מצידו לביצוע בהמשך. מבדיקת הביקורת מול גורמים במכון התקנים ובמשרד הכלכלה עלה חשש כי קיימים מוצרים להם לא נעשו בדיקות, לרבות מוצרים העלולים לסכן חיי אדם כגון תחפושות העלולות להתלקח וצעצועים שאינם בטיחותיים.

הכנסות מראש: בדוחות הכספיים לשנת 2018 נמצא כי ב-31.12.18 הייתה יתרת ההכנסות מראש כ-110 מיליון ש"ח. הדבר מעיד כי עבודה בסכום זה טרם בוצעה בכלל אגפי המכון. חלקה במהלך הפעילות השוטפת, חלק נוסף עקב פיגורים במתן השירות והיתר בנין עבודות שכבר ברור לגביהן כי לא יבוצעו.

לקוחות בזכות: בנתונים הכספיים של המכון נכון לנובמבר 2019 יש יתרות לקוחות בזכות בהיקף של כ-27 מיליון ש"ח. מדובר ביתרות שהמכון החליט שיש להחזיר ללקוחות אך טרם ביצע את ההחלטה. ככל שהיתרות של לקוחות בזכות הן משנים מוקדמות יותר, כך הקושי של המכון לאתגרם ולהשיב להם את כספם גדול יותר. בשל אי-השבת כספים אלו עלול המכון להיות חשוף לתביעות ייצוגיות.

דיווח על מגזרי פעילות: המכון אינו מדווח על פעילות מגזרים בדוחותיו הכספיים, ואגפים מסוימים במכון מסבסדים אגפים אחרים. בכל מקום שבו נותר המכון גורם בלעדי בשוק (מונופול), יש לו רווחיות יתר.

הבטחת נכונות דוחות כספיים ומועילות הבקרה הפנימית: בעלי תפקידים במכון אינם חותמים על הצהרות בדבר נכונות הנתונים בדוחות הכספיים ואפקטיביות של הבקרה הפנימית. המכון אינו מבצע, באמצעות רואה חשבון מבקר, בדיקה לעומק של אפקטיביות הבקרה פנימית.

הפסד מצטבר של שתי מחלקות באגף הבניין: מחלקת הבנייה ומחלקת הקרקע הפסידו כ-20 מיליון ש"ח בממוצע לשנה בעשור האחרון, והפסדיהן המצטברים מגיעים לכדי 270 מיליון ש"ח בשנת 2018. דוח ביקורת פנים שנכתב בשנת 2018 מצא כי הצעות מחיר ללקוחות באגף הבניין מכסות לעיתים את העלות הישירה (על סמך התמחיר הנוכחי), אך לא מגיעות לכדי כיסוי העלויות העקיפות.



ניצול שטח משרדי המכון: אף שהמכון הוציא לפרישה מוקדמת או נייד לסניפים אחרים 60 עובדים מסניף תל אביב (כ-7% מכלל עובדי הסניף), הדבר לא התבטא בצמצום שטחי המשרדים בסניף זה.

השקעה נטו שלילית ברכוש קבוע: השקעות המכון ברכוש קבוע בניכוי הוצאות פחת לשנים 2016-2018 היו שליליות. עובדה זו מלמדת על כך שהמכון משקיע בחסר ברכוש קבוע. אם המכון יתמיד במדיניות זו, הצידוד המשמש לבדיקות במעבדותיו יתיישן ויגרום לירידה ברמה המקצועית של שירותיו וליכולתו להתחרות בספקים אחרים.



שיפור ביחסים הפיננסיים של המכון: בשנים 2016 - 2018 חל שיפור ברווח התפעולי, יחס ההון העצמי וב-EBITDA של המכון.

תוכנית פרישה: בינואר 2018 הוחל בתהליך פרישת עובדים, ובמסגרתו פרשו עד סוף שנה זו 96 עובדים. תוכנית הפרישה מומנה בעיקר על ידי משרד האוצר ותרמה לרווחיות של המכון.

עיקרי המלצות הביקורת

על המכון לבחון אפשרות להשלמת בדיקות עבור מוצרים ושירותים שבגינם התקבל תשלום אך טרם נבדקו, זאת בעיקר בכל הנוגע למוצרים ושירותים שעלוילים לסכן חיי אדם. כן מומלץ כי משרד הכלכלה יבחן את המקרים שבהם נוצלו לרעה האישורים המותנים על ידי יבואנים מפירי אמון ויגבש נהלים להוצאת אישורים מותנים לשחרור טובין באמצעות מנגנון של סימנים מחשידים ("פרופילינג").

מומלץ כי המכון ישלים תוכנית עבודה שמטרתה להקטין את יתרת הלקוחות בזכות ובמקרים שבהם המכון לא ביצע את הבדיקות שהתחייב אליהן, עליו לבחון באם עליו להשיב הכסף ללקוחותיו.

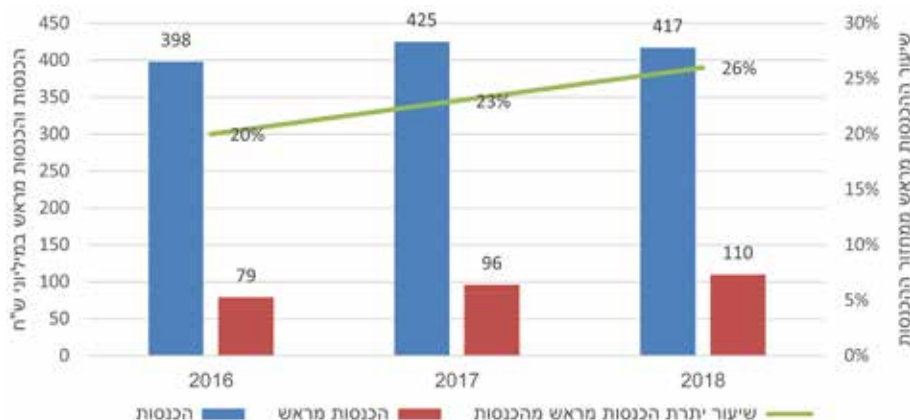
מומלץ כי הוועד הפועל והנהלת המכון יקיימו דיונים שנתיים בתוצאות המגזרים השונים במכון ויתמקדו בבדיקתם הן בהפסדיו של אגף הבניין, ובכלל זה התמחור באגף, והן באגפים אחרים שאינם רווחיים, וישקלו גיבוש תוכנית התייעלות להמשך מתכונת פעילותם, ובפרט בכל הנוגע להתייעלות תפעולית של אגף הבניין.

מומלץ כי המכון יבחן לכלול בדוחותיו הכספיים הצהרות של מנהלי המכון בדבר נכונות הנתונים בדוחות הכספיים ובדבר מועילות של הבקרה הפנימית ויבדוק לעומק את נושא אפקטיביות הבקרה הפנימית באמצעות רואה החשבון המבקר. עוד מומלץ כי המכון יבחן בתיאום עם משרד הכלכלה מתכונת פרסום הדוחות הכספיים באתר המכון.

לנוכח עלותה הגבוהה של תוכנית הפרישה המוקדמת, אשר מומנה ברובה על ידי משרד האוצר, מומלץ כי משרד האוצר והמכון יקיימו הליך הפקת לקחים במטרה לבחון את הצלחת הרפורמה בדבר פתיחת בדיקות היבוא לתחרות וההשפעות על מצבו הכספי של המכון.

מומלץ כי הנהלת המכון תבחן מעת לעת את הכיסוי הביטוחי בהלימה לתביעות השונות המוגשות נגדו ותקיים הליכי הפקת לקחים מהתביעות השונות, בייחוד מתביעות הנזיקין.

מחזור ההכנסות, ההכנסות מראש (במיליוני ש"ח), ושיעור יתרת ההכנסות מראש ממחזור ההכנסות



סיכום

מכון התקנים הוא תאגיד ציבורי בעל חשיבות לכלכלת המדינה, המבצע בדיקות שמטרתן העיקרית היא שמירה על בריאות הציבור ושלומו. המכון חרת על דגלו תקינה, איכות ובטיחות. ממצאי הביקורת מלמדים כי בחלק מהיחסים הפיננסיים של המכון חל שיפור: שיעור הרווח התפעולי (בין השאר בשל פרישת עובדים), ה-EBITDA, היחס השוטף ויחס ההון העצמי השתפרו בשנים 2016 - 2018. לעומת זאת, יחס ימי לקוחות בשנים אלו הורע והשקעות נטו ברכוש קבוע של המכון הן שליליות בין היתר בשל אי-ניצול תקציב ההשקעות. פער מהותי מצטבר בהשקעות עלול לפגוע בהמשך הפיתוח וההתחדשות של המכון.

לפתחו של המכון עומדים כמה סיכונים הטומנים בחובם השלכות כספיות, כגון פתיחת השוק לתחרות והתחזקות המתחרים, השבת כספים ללקוחות שלא קיבלו שירות ששילמו עליו וחשיפה לתביעות ייצוגיות.

לצורך עמידה מיטבית בפעילות המכון יש לפעול לתיקון הליקויים המופיעים בדוח זה, ובהמשך, לצורך התאמת פעילות לסביבת השוק המשתנה ולסיכונים העתידיים בעקבות פתיחת השוק לתחרות, מומלץ כי הוועד הפועל של המכון יישם תוכנית התייעלות לפעילות המכון.

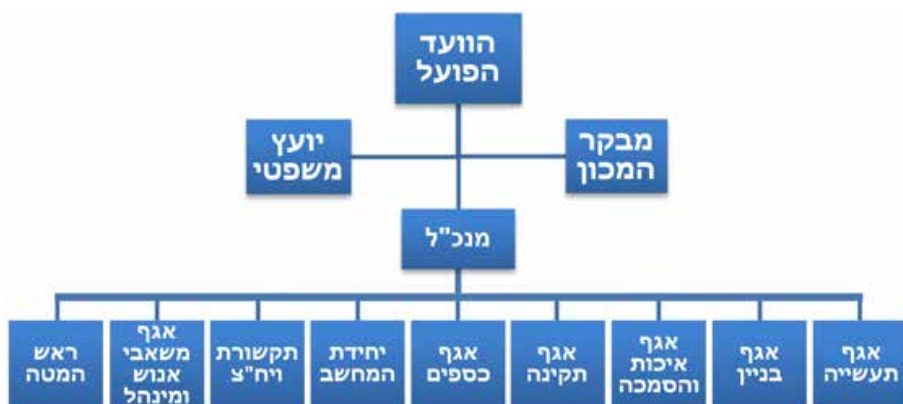


מכון התקנים - ביקורת פיננסית

מבוא

מכון התקנים הישראלי (להלן - מכון התקנים או המכון) הוא תאגיד ציבורי שהוקם לפי חוק התקנים, התשי"ג-1953 (להלן - חוק התקנים). שר הכלכלה הוא הממונה על המכון ועל יישום חוק התקנים. מטרת המכון היא תקינה והבטחת רמה נאותה של טיב מוצרים, אם באמצעות קביעת תקנים ואם בדרך אחרת. לצורך מטרה זו רשאי המכון לערוך מחקרים וסקרים, לבדוק חומרים, מוצרים ומתקנים, לאשר מפרטים וכללים טכניים ולעודד את השימוש בהם, להשגיח על ייצור מוצרים וכן לעסוק באיסוף מידע, במיונו ובהפצתו. עיקר הכנסות המכון הן מהפעלת מעבדות לבדיקת עמידה בתקן עבור אלפי סוגי מוצרים, וכן מהתעדתי תהליכי ייצור ובנייה בחברות ציבוריות ופרטיות בהתאם לתקנים מקומיים ובין-לאומיים. מטה המכון והמעבדות הראשיות נמצאים בתל אביב-יפו. בינואר 2020 במועד עריכת הביקורת היו למכון גם שבעה סניפים ברחבי המדינה. המבנה הארגוני של המכון כולל את הוועד הפועל, המנכ"ל, יועץ משפטי ומבקר המכון. בנוסף, במכון גם ארבעה אגפים מקצועיים (תעשייה, בניין, תקינה ואיכות הסמכה), אגף כספים, אגף משאבי אנוש ומינהל ראש המטה. במכון 932 עובדים. להלן תרשים 1 המציג את המבנה הארגוני של המכון.

תרשים 1: המבנה הארגוני של המכון



1 נהוג של מתן תעודה המאשרת שתהליך או מוצר תואמים דרישות תקן מסוימות - certification.

2 דירקטוריון של המכון.



במהלך השנים נפתחו רוב תחומי הפעילות של המכון לתחרות בגופים פרטיים. בתחום התקינה יש למכון בלעדיות, אך משנת 2000 המגמה היא³ לאמץ תקנים בין-לאומיים ולהתאימם למשק הישראלי, במקום להכין תקנים חדשים.

בעקבות ביצוע רפורמה בענף התקנים משנת 2016 ובעקבות שינויים בחוק התקנים בוטלה בהדרגה הבלעדיות (המונופול)⁴ של המכון לביצוע בדיקות עמידה בתקן של מוצרי יבוא רבים. במרץ 2018 הודיע הממונה על התקינה⁵ על ביצוע שלב ראשון של הרפורמה עבור שמונה קבוצות של מוצרי הצריכה. שלושה שלבים נוספים של הרפורמה אמורים להסתיים עד פברואר 2021. בעקבות זאת, בנובמבר 2017 חתם המכון על הסכם קיבוצי הכולל פרישה מדורגת במימון משרד האוצר, בשלושה שלבים⁶ של 300 עובדים קבועים מהמכון, עד שנת 2022. בעקבות צעדים אלה ירדה בשנת 2019 מצבת כוח אדם במכון בכ-10% מכוח האדם. במדינת ישראל פועלות כ-260 מעבדות המספקות הסמכה והתעדה בתחומים דוגמת בנייה, תעשייה וחקלאות, וחלקן מעניקות שירותים המתחרים בשירותי המכון⁷.

פעולות הביקורת

בחודשים ינואר 2020 - מרץ 2020 ערך משרד מבקר המדינה ביקורת בנושאים פיננסיים הקשורים למכון התקנים הישראלי. הביקורת התמקדה בנושאים האלה: הצגת הדוחות הכספיים, מגזרי פעילות, ניתוח סעיפים מהותיים מן המאזן ומדוח רווח והפסד; יחסים פיננסיים וכלכליים; עבודת רואה החשבון המבקר; וסוגיות בנושאי ממשל תאגידי. הביקורת נעשתה במכון התקנים הישראלי, במשרד הכלכלה ובמשרד האוצר; בדיקות השלמה נעשו במשרד רואה החשבון המבקר.

3 ראו תיקון 5 לחוק התקנים בשנת 2000.

4 רווחיות של מונופול היא רווחיות עודפת על רווחיות של חברה בתחרות. רווחיות זו מגלמת מחיר יקר יותר ובאה על חשבון רווחת הצרכן.

5 הממונה על התקינה במשרד הכלכלה הוא עובד מדינה שלפי חוק התקנים הוא הממונה על הוראות התקינה.

6 שלב ג' בפרישה מרצון יחל כאשר שיעור אובדן הכנסות המכון מתוך הכנסות המכון מבדיקת מוצרים מיובאים בשנת 2016 יעלה על 40% ויימשך עד אוקטובר 2022.

7 הנתונים מאתר הרשות הלאומית להסמכת מעבדות
<http://www.israc.gov.il/?NameOrMisLab=-1&AuthorizationStatus=-1&Technology=-1&SearchFree=%D7%91%D7%A0%D7%99%D7%94&pg=searchLab&CategoryID=231&PostBack=1>



הצגת הדוחות הכספיים של המכון וניתוחם

הצגת הדוחות הכספיים

הדוחות הכספיים של המכון כוללים מאזן, דוח רווח והפסד ודוח על תזרים המזומנים, הם ערוכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל והם מבוקרים בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973. הדוחות הכספיים של המכון לשנת 2018 נחתמו באוגוסט 2019. דוחות המכון מבוקרים משנת 2012 על ידי משרד רואי החשבון א'. חוות הדעת של רואי החשבון במהלך השנים הייתה חלקה וללא הסתייגויות⁸. להלן לוח 1 המפרט את הכנסותיו ואת הוצאותיו של המכון.

לוח 1: נתונים כספיים על תוצאות הפעילות של המכון, 2016 - 2018 (במיליוני ש"ח)

2016	2017	2018	
398	425	417	הכנסות
391	387	379	הוצאות תפעוליות וכלליות
7	38	38	עודף מפעולות רגילות - רווח תפעולי
2	1.5	0	הוצאות מימון
24	0	18	הוצאות בגין פרישה מוקדמת ופנסיה נטו
(19)	36	20	עודף הכנסות על הוצאות (עודף הוצאות) - רווח נקי

המקור: דוחות כספיים של מכון התקנים.

מלוח 1 עולים בעיקר הנתונים האלה: העודף מפעולות רגילות עלה מ-7 מיליון בשנת 2016 לכ-38 מיליון ש"ח, והמכון עבר מעודף הוצאות על הכנסות (להלן - הפסד נקי) בשנת 2016 לעודף הכנסות על הוצאות (להלן - רווח נקי) בשנת 2018.

ניתוח אנכי של המאזן ליום 31 בדצמבר בשנים 2016 - 2018

ניתוח דוחות כספיים נערך, בין היתר, באמצעות השוואת נתוני התקופה אחרונה לנתוני תקופות קודמות, כדי ללמוד על התפתחויות ועל מגמות שחלו במצבה הכספי של החברה. המאזן הוא דוח המשקף את מצבה הכספי של ישות חשבונאית ליום מסוים (בדרך כלל 31 בדצמבר בכל שנה), והוא מציג את יתרות נכסי הישות, את התחייבויותיה ואת ההון העצמי שלה. סך כל צד הנכסים שווה לסך כל צד

8 חוות דעת רואה חשבון מבקר היא התוצר הסופי לעבודתו של רואה חשבון על דוחות. חוות דעת חלקה הינה חוות דעת בלתי מסויגת.



ההתחייבויות וההון העצמי. להלן לוח 2 המציג את עיקרי סעיפי המאזן של המכון בשנים 2016 - 2018 ואת שיעורם. סך המאזן מסומן כשלם (100%), ושאר הסעיפים מובאים ביחס אליו.

לוח 2: עיקרי סעיפי המאזן, 2016 - 2018 (באלפי ש"ח ובאחוזים)

נכסים (חובה)

2016		2017		2018		
רכוש שוטף						
19.7%	67,096	25.8%	95,080	23.8%	92,842	מזומנים ושווי מזומנים
13.7%	46,496	13.1%	48,506	15.4%	60,082	ניירות ערך סחירים
33.2%	112,959	31.9%	117,778	34.1%	132,671	לקוחות
1.1%	3,637	1.7%	6,241	2.1%	8,232	חייבים יתרות חובה- שוטף
67.7%	230,188	72.5%	267,605	75.5%	293,827	סך הכול רכוש שוטף
נכסים שאינם שוטפים						
0.5%	1,763	0.6%	2,120	0.7%	2,635	חייבים יתרות חובה לזמן ארוך
31.7%	107,883	26.9%	99,400	23.9%	92,942	רכוש קבוע
100.0%	339,834	100.0%	369,125	100.0%	389,404	סך הכול מאזן



התחייבויות והון עצמי (זכות)

2016		2017		2018		
1.8%	6,121	0.3%	1,137	0.7%	2,590	ספקים ונותני שירותים
20.4%	69,374	19.7%	72,761	19.7%	76,836	זכאים ויתרות זכות
33.6%	114,343	29.8%	110,147	30.6%	119,095	הכנסות מראש ולקוחות בזכות
55.9%	189,838	49.9%	184,045	51.0%	198,521	סך הכול התחייבויות שוטפות

התחייבויות לזמן ארוך						
3.2%	10,859	2.8%	10,433	2.3%	8,789	הפרשה לחופשה
2.8%	9,439	2.5%	9,307	2.8%	10,963	הכנסות מראש לזמן ארוך
17.5%	59,505	16.0%	59,054	11.6%	45,019	התחייבויות בשל סיום יחסי עובד מעביד
23.5%	79,803	21.3%	78,794	16.6%	64,773	סך הכול התחייבויות שאינן שוטפות
						הון עצמי
20.7%	70,193	28.8%	106,286	32.4%	126,110	עודף בהון
100.0%	339,834	100.0%	369,125	100.0%	389,404	סך הכול מאזן

מלוח 2 עולים בעיקר הנתונים האלה: (1) כ-30% מהמאזן של המכון (מעל 130 מיליון ש"ח) היו מסעיף הכנסות מראש ומלקוחות בזכות⁹. שיעור זה גבוה בהשוואה למאזן בתאגיד ציבורי או בחברה רגילה. שיעור הסעיף אינו משתנה מהותית בשלוש השנים (ראו להלן בפרק "הכנסות מראש: גביית תקבולים מראש ללא מתן שירות בפועל"); (2) סעיף המזומנים ושווי המזומנים יחד עם ניירות הערך הסחירים עומד על כ-39% מהמאזן, בין היתר, בשל גביית מזומנים מראש שנרשמו בסעיף ההכנסות מראש ומאי-השבת הכספים ללקוחות כפי שמופיע בסעיף לקוחות בזכות; (3) העודף בהון¹⁰ עלה בהתמדה והגיע בשנת 2018 לכדי שליש מהמאזן, עובדה המצביעה בין היתר על עלייה עקבית באיתנות הפיננסית; (4)

9 הכנסות מראש הן הכנסות שהתקבלו בתקופה מסוימת, אך העבודה בגינן לא בוצעה באותה התקופה. לקוחות בזכות הם לקוחות שיש להחזיר להם את כספם, אך הדבר טרם בוצע.

10 עודף בהון הוא עודף נכסי החברה על התחייבויותיה, בהתאם למאזן שלה. זהה להון עצמי.



התחייבויותיו של המכון לחופשה יורדות בהתמדה בשנים 2016 - 2018 בשיעורים 3.2%, 2.8%, 2.3%, בהתאמה, בשל פרישת עובדים לפנסייה מוקדמת; (5) יש לציין כי בדוחות הכספיים אין ביטוי לכ-135.2 מיליון ש"ח ששילם משרד האוצר ישירות לקופה המשלמת¹¹, אשר התחייבה לשלם את פנסיית הגישור לעובדים הפורשים מהמכון. יש קיטון מהותי בהפרשות להתחייבות לסיום יחסי עובד-מעביד מ-59 מיליון ש"ח בשנת 2017 ל-45 מיליון ש"ח בשנת 2018 בשל פרישת עובדים לפנסייה מוקדמת.

ניתוח אנכי של דוח רווח והפסד

דוח רווח והפסד משקף במונחים כספיים את תוצאות פעילותה של ישות חשבונאית במהלך תקופה מסוימת. בדוח מרוכזות כל ההכנסות וההוצאות של החברה במהלך התקופה. מקובל גם להשוות את התוצאות הכספיות של תוצאות הפעילות בשנה או בשנתיים שקדמו לשנת הדוח (ניתוח אופקי). להלן לוח 3 המציג את עיקרי סעיפי רווח והפסד (בשנים 2016 - 2018); ההכנסות מסומנות בשיעור 100%, וסעיפי הדוח רווח והפסד מובאים ביחס להכנסות.

11 קופה שנטלה על עצמה תשלום בפועל של פנסיית הגישור של הפורשים, בתמורה לסכום חד-פעמי שהפקיד משרד האוצר.



לוח 3: עיקרי סעיפי רווח והפסד ושיעורם ביחס להכנסות, 2016 - 2018 (באלפי ש"ח ובאחוזים)

	2016		2017		2018	
הכנסות	398,417	100.00%	424,666	100.00%	417,103	100.00%
הוצאות תפעוליות						
שכר עבודה והוצאות נלוות	272,822	68.50%	273,502	64.40%	258,445	62.00%
הוצאות תפעוליות וכלליות אחרות	118,152	29.70%	113,618	26.80%	120,603	28.90%
סך הכול הוצאות תפעוליות	390,974	98.10%	387,120	91.20%	379,048	90.90%
עודף מפעולות רגילות (רווח תפעולי)	7,443	1.90%	37,546	8.80%	38,055	9.10%
מימון						
הוצאות	(3,293)	(0.80%)	(3,893)	(0.90%)	(1,530)	(0.40%)
הכנסות	919	0.20%	2,440	0.60%	1,667	0.40%
הוצאות אחרות						
הוצאות בגין פרישה מוקדמת ופנסיה נטו	24,331	6.10%	-	-	18,368	4.40%
עודף הכנסות על הוצאות - רווח נקי	(19,252)	(4.80%)	36,093	8.50%	19,824	4.80%

מניתוח לוח 3 עולות כמה מסקנות: (1) שיעור שכר העובדים היה כ-68% בשנת 2016 וירד לכ-62% בשנת 2018, בשל פרישה מוקדמת של עובדים; (2) שיעור הרווח לאחר הוצאות תפעול (רווח תפעולי) היה כ-9%, אך בשל הוצאות חריגות בעקבות פרישה מוקדמת בשיעור כ-4.4% ירד הרווח הנקי לכ-4.8% בשנת 2018; (3) בשל הפרישה המוקדמת של כ-100 עובדים, ירד סעיף שכר עבודה והוצאות נלוות ב-5.5% בשנת 2018. בשל ירידה בסעיף הוצאות השכר יחד עם העלייה בהכנסות המכון, בהשוואה לשנת 2016, עלה הרווח התפעולי של המכון בשנת 2018 לכדי 9.1%.

משרד מבקר המדינה רואה בחיוב את המגמה הכללית של עלייה ברווחיות המכון וממליץ לשמר אותה.

הוצאות תפעוליות כוללות סעיפים תוצאתיים, כגון: שכר, שכירות, ביטוח, תחזוקה, חשמל ומים. להלן לוח 4 המציג הוצאות תפעוליות והוצאות כלליות.

לוח 4: הוצאות תפעוליות והוצאות כלליות, 2016 - 2018 (באלפי ש"ח)

2016	2017	2018	
24,816	23,529	22,706	רכבי המכון וליסינג
829	1,051	785	נסיעות והובלות
18,109	15,518	14,542	פחת
29,602	26,549	32,074	עבודות חוץ
3,334	4,029	7,290	עיבוד נתונים
13,785	13,890	14,590	חשמל, מים, ניקיון ותחזוקה
6,837	6,178	5,888	דואר, טלפון וצורכי משרד
5,260	5,432	5,557	שכר דירה ומיסים עירוניים
4,269	4,391	4,991	שירותים מקצועיים
3,246	3,601	1,865	משפטיות
200	590	960	חובות מסופקים והוצאות חובות אבודים, נטו
1,809	1,880	2,201	השתתפות בלימודים ובפעילות הדרכה
1,660	2,918	2,076	פעולות הסברה
2,013	1,685	1,820	דמי חבר בארגונים בין-לאומיים
1,861	2,101	2,357	תשלום מס בגין הוצאות עודפות
-	-	519	הפסד הון מגריעת רכוש קבוע
342	276	382	הוצאות אחרות
118,152	113,618	120,603	סך הכול

מלוח 4 ניתן ללמוד כי הוצאות הרכב במכון במהלך השנים עמדו על כ-23 מיליון ש"ח לשנה, שהם כ-5% ממחזור ההכנסות; הוצאות משפטיות בשנת 2018 היו בסך כ-1.9 מיליון ש"ח, נמוכות במחצית משנת 2017. עוד עולה כי הוצאות הפחת ירדו מדי שנה (ראו בהרחבה להלן בפרק "השקעה נטו שלילית ברכוש קבוע"), ושכר הדירה ומיסים עירוניים עמדו על כ-5.5 מיליון ש"ח ולא השתנו למרות פרישה מוקדמת של כ-10% מעובדי המכון, זאת כיוון שהמכון לא פעל לצמצום החדרים שבשימוש ולא בחן את האפשרות להשכיר, ולו חלק מהחדרים שיכלו להתפנות עם הירידה בכוח האדם.

הצגת פעילות המכון ממגזרי הפעילות

תקן חשבונאות מספר 11 בנושא דיווח מגזרי חל "על תאגידים אשר ניירות הערך שלהם רשומים, או מצויים בתהליך רישום, למסחר בבורסה כלשהי לניירות ערך, או שניירות הערך שלהם הוצעו לציבור על פי תשקיף, כל עוד הם מצויים בידי הציבור"¹². התקן מחייב לכלול מידע בגין מגזרים עסקיים ומגזרים גיאוגרפיים, וכן קובע הנחיות מפורטות וקריטריונים כמותיים לזיהוים. התקן מחייב שהתאגיד יתייחס למבנה הארגוני הפנימי שלו ולשיטת הדיווח הפנימי שלו לצורך זיהוי אותם מגזרים. כאשר המגזרים המדווחים לצרכים פנימיים אינם מבוססים על קבוצות של מוצרים ושירותים קשורים לפי חלוקה גיאוגרפית, על התאגיד להתייחס לחלוקה פנימית ברמה מפורטת יותר למגזרים לצורך זיהוי מגזרים בני דיווח. התקן מעודד, אך אינו מחייב, לתת גילוי למידע כספי לפי מגזרים גם לתאגידים שהתקן לא מחייבם¹³.

למכון התקנים הכנסות מארבעה אגפים עיקריים (למעט אגף המטה), שמהווים את מגזרי הפעילות (להלן - ארבעת האגפים):

1. **אגף הבניין:** מבצע בדיקות במהלך הבנייה, אשר נדרשות, בין היתר, לקבלת היתר בנייה. באגף פועלות כמה מעבדות: מדור גימור קרמיקה, קרקע, סקר קרקע, חומרי בניין, מערכות בניין, בדיקות גימור ותפעול הבנייה.
2. **אגף התעשייה:** מבצע, בין היתר, בדיקות התאמה לתקן של טובין בייבוא בהתאם להנחיות הממונה על התקינה; מסייע ליצואנים בבדיקות התאמה לתקנים בין-לאומיים; מבצע בדיקות התאמה לתקן במסגרת היתרי תו תקן.
3. **אגף התקינה:** מקדם תקינה ישראלית והסבת תקינה בין-לאומית לתקינה ישראלית.
4. **אגף איכות והסמכה:** אגף זה משמש גוף ההתעדה (Certification Body) של המכון, ותחומי פעילותו העיקריים הם: התעדת מערכות ניהול; אחריות למינהלת תפעול תו תקן; מתן היתר לסימון מוצרים ובניינים בתו תקן ירוק כידידותיים לסביבה; התעדה בנושא פליטת גזי חממה; אחריות על מרכז הדרכה. להלן לוחות 5 ו-6 המציגים את תוצאות הפעילות של אגפי המכון המיוחסות לארבעת האגפים, בשנים 2017 ו-2018.

12 פורסם ביולי 2001 על ידי המוסד לתקינה חשבונאית.

13 ראו תקן 11 תחולה, סעיף 3: "תאגידים שניירות הערך שלהם רשומים, או מצויים בתהליך רישום, למסחר בבורסה כלשהי לניירות ערך, או שניירות הערך שלהם הוצעו לציבור על פי תשקיף, כל עוד הם מצויים בידי הציבור."



לוח 5: תוצאות הפעילות המיוחסות לארבעת האגפים, 2018 (באלפי ש"ח)

אגף איכות והסמכה	אגף התקינה	אגף התעשייה	אגף הבניין	
46,465	22,438	246,973	93,702	הכנסות ¹⁴
24,635	13,180	136,663	51,294	שכר עבודה
7,855	2,556	6,444	11,797	עבודות חוץ
2,934	182	8,086	8,964	הוצאות רכב
733	131	7,856	1,855	הוצאות פחת
958	1,055	10,726	5,278	הוצאות תפעול
4,599	3,191	34,433	10,293	תקורות מטה ¹⁵
2,277	2,209	9,400	2,781	שונות
2,473	(65)	33,364	1,441	עודף/(גירעון) לפני מימון
76	50	544	194	מספר עובדים
32.54	(1.30)	61.33	7.43	עודף/(גירעון) לפני מימון לעובד

נתונים לא מבוקרים של המכון, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

14 סך הכול 409,578 אלפי ש"ח; מקור הפער בהכנסות הכוללות לאגפים לבין סך הכנסות המכון בדוח רווח והפסד הוא בהתאמות פנימיות בין אגפי המכון וכן בהכנסה מפיתוח תוכנה.

15 משולב בהתאם למספר משרות ושטח.



לוח 6: תוצאות הפעילות המיוחסות לארבעת האגפים, 2017 (באלפי ש"ח)

אגף איכות והסמכה	אגף התקינה	אגף התעשייה	אגף הבניין	
50,014	24,831	258,676	93,197	הכנסות ¹⁶
27,851	13,882	141,964	57,964	שכר עבודה
8,047	2,130	8,230	6,656	עבודות חוץ
3,043	172	10,514	9,767	רכב
978	144	7,905	1,847	פחת
1,090	1,047	10,409	5,425	תפעול
4,934	3,556	37,845	10,164	תקורות מטה
2,879	1,013	5,367	1,953	שונות
1,192	2,886	36,442	(579)	עודף/(גירעון) לפני מימון
83	49	576	225	מספר עובדים
14.36	59	63	(3)	עודף/(גירעון) לפני מימון לעובד

נתונים לא מבוקרים של המכון, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

מלוחות 5 ו-6 עולה כי מחזור ההכנסות של אגף הבניין הוא כ-93 מיליון ש"ח שהם כ-22% מהמחזור הכולל; בשנת 2017 הפסיד אגף הבניין 579,000 ש"ח והרוויח סכום לא גבוה בשנת 2018, בסך כ-1.4 מיליון ש"ח. עוד עולה כי אגף התעשייה אחראי לרוב ההכנסות: כ-247 מיליון ש"ח בשנת 2018, שהם כ-60% ממחזור ההכנסות הכולל, והרווח של האגף עומד על כ-33 מיליון ש"ח.

מכון התקנים מסר בתגובתו מיוני 2020 (להלן - תגובת המכון) כי סוגיית רווחיות אגף הבניין, נבחנה בעבר במסגרת תוכנית התייעלות ופתיחת השוק לתחרות, ואף נשקלה סגירת המחלקות הלא רווחיות באגף, אך הנהלת המכון סברה, כי יש להמשיך ולהפעיל את המחלקות הללו במסגרת מכלול שירותים נרחב יותר המוענק ללקוחות המכון.

16 סך הכול 426,718 אלפי ש"ח; מקור הפער בהכנסות הכוללות לאגפים הוא בהפסד מפיתוח תוכנה.



נמצא כי באגפים שהכנסתם מקורה במדינה¹⁷ או בפעילות בלעדית למכון, סך רווחיות המכון בהשוואה למספר העובדים באגפים אלו היא גבוהה לעומת אגפים המעניקים שירותים לפלחי שוק שבהם פועלים גורמים מתחרים.

העודף לפני מימון לעובד באגפי תעשייה ותקינה בשנים 2017 - 2018 הוא מעל 59,000 ש"ח וגבוה בהרבה לעומת אגף הבניין ואגף איכות והסמכה. תעריפי הבדיקות שאגף התעשייה גובה מלקוחותיו נקבעים על ידי משרד הכלכלה, ובאגף התקינה ההכנסות הן ממשרד הכלכלה.

משרד מבקר המדינה ממליץ שראוי לבחון את הצגת המידע על מגזרי פעילותו של המכון, בהתאם לתקן חשבונאות 11, אף על פי שתקן זה אינו חל על המכון. כאשר קיימת שונות פנימית גבוהה בתוצאות הפעילות בין מחלקות שונות בתוך האגף, מומלץ לבחון הצגה חשבונאית נפרדת של מחלקות אלה - והכל על בסיס מבחני המהותיות¹⁸.

אגף הבניין

אגף הבניין מבצע בדיקות עמידה לתקן של מגוון רחב של מוצרים ותהליכים. מחזור פעילותו של אגף הבניין בשנת 2018 היה כ-93 מיליון ש"ח. האגף העסיק בעבר כ-30% מכוח האדם במכון. בשנת 2016 היו באגף הבניין במכון כ-250 עובדים. בינואר 2019 הועסקו באגף 186 עובדים בלבד. במהלך השנים 2017 ו-2018 פרשו מהמכון כ-100 עובדים, ובהם עובדי האגף, בהתאם לתוכנית הפרישה שאישר משרד האוצר. מאז שהחל המכון להתחרות במעבדות פרטיות בתחום הבנייה לפני כ-25 שנה, הפסיד האגף מאות מיליוני ש"ח. לאור נתונים חריגים אלה התמקדה הביקורת בו.

פעילות אגף הבניין כוללת תחומי פעילות שונים ומבוצעת בפועל על ידי יחידות ומעבדות הפועלות באגף זה. המכון לא מדווח על פעילות כספית לפי מגזרים. להלן לוח 7 ותרשים 2 המציגים את התוצאות (הכנסות בניכוי הוצאות) של הפעילות ביחידות של אגף הבניין.

17 אגף איכות והסמכה.

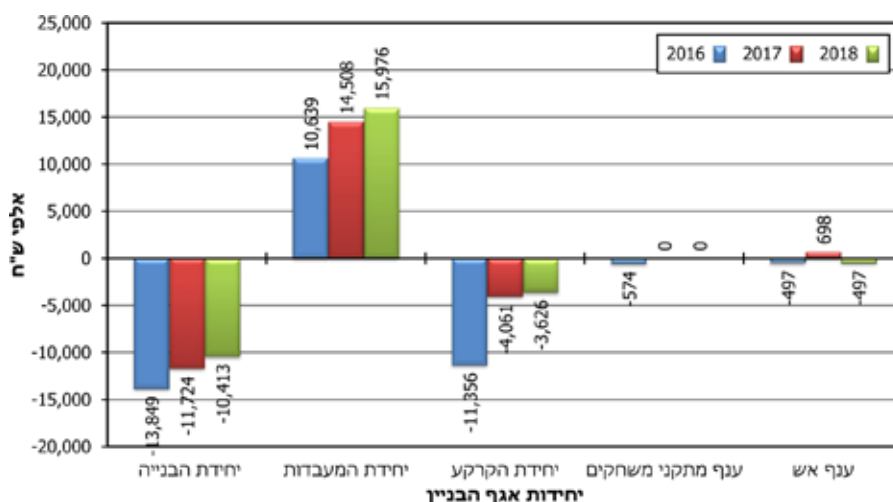
18 במונח "מהותיות" (materiality) נעשה שימוש בהקשרים חשבונאיים ומשפטיים שונים ובהם יישום תקני החשבונאות.

לוח 7: תוצאות הפעילות ביחידות אגף הבניין, 2016 - 2018 (באלפי ש"ח)

2016	2017	2018	
(15,412)	(579)	1,441	סך הכול עודף / (גירעון) באגף הבניין
246	225	194	מספר עובדים
(62.65)	(2.57)	7.43	רווח (הפסד) ממוצע לעובד

נתונים לא מבוקרים של המכון, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

תרשים 2: תוצאות הפעילות ביחידות אגף הבניין, 2016 - 2018 (באלפי ש"ח)



מלוח 7 עולה כי אף שתוצאות אגף הבניין בשלוש השנים שנבדקו עברו מהפסד לרווח קטן, בבדיקות של יחידות האגף ניתן לראות את תוצאות פעילותה של יחידת הבנייה שממנה עולה כי היא סובלת מהפסדים גדולים בסך יותר מ-10 מיליון ש"ח מדי שנה. גם פעילותה של יחידת הקרקע גרמה להפסדים באגף הבניין ובמכון: בשנת 2016 היה ההפסד כ-11 מיליון ש"ח. ההפסד ירד ל-3.6 מיליון ש"ח, בשנת 2018¹⁹ (ראו להלן לוח 7). לעומת זאת, יחידת המעבדות ייצרה רווח באגף הבניין ובמכון, ורווחיה עלו משנת 2016 עד 2018 מ-10 מיליון ש"ח ל-15 מיליון ש"ח (גידול של 50% בשנתיים); עולה כי ביחידה זו מבצעים בדיקות קרמיקה, שלגביהן המכון הוא הגורם הבלעדי בישראל לביצוע הבדיקות.

19 היה מעבר של נוטלי קרקע למיקור חוץ.



שיפור בתוצאות של אגף הבניין בכללותו בשנת 2018 נובע, בין היתר, משיפור בתוצאות יחידת הקרקע, אשר הקטינה את ההפסד מפעילותה בשנים 2016 - 2018 בכ-7.7 מיליון ש"ח. להלן לוח 8 המציג את תוצאות הפעילות של יחידת הקרקע בשנים 2016 - 2018 ואת שיעור השינוי בשנים אלו. תרשים 3 מציג את עיקרי פעילות יחידת הקרקע באגף הבניין.

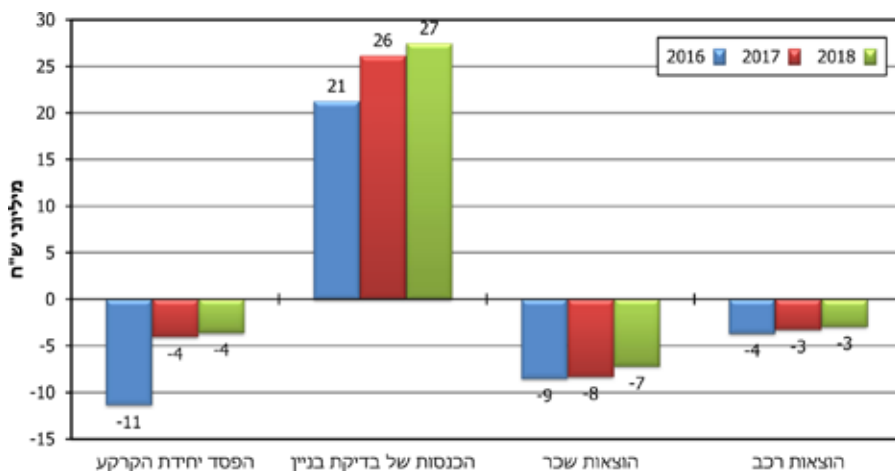
לוח 8: תוצאות פעילותה של יחידת הקרקע, 2016 - 2018 (בש"ח ובאחוזים)

2018 - 2016	- 2016 2018	- 2016 2017	- 2016 2017				
סכום השינוי	שיעור השינוי	סכום השינוי	שיעור השינוי	ביצוע 2016	ביצוע 2017	ביצוע 2018	הכנסות
219,634	297%	220,847	299.1%	73,849	294,696	293,483	אישור מוצרים
6,213,993	29%	4,895,423	23.0%	21,263,581	26,159,004	27,477,574	בדיקות בניין
336,001	100.0%	672,002	200.0%	(336,001)	336,001	-	יצוא
702	11.2%	3,357	53.4%	6,292	9,649	6,994	הכנסות שוונות
217,831	157.7%	38,836	28.1%	138,118	176,954	355,949	הכנסות פנימיות
6,988,161	33.0%	5,830,466	27.6%	21,145,839	26,976,305	28,134,000	סך הכנסות
							הוצאות
1,305,251	15.3%	200,976	2.4%	(8,511,686)	(8,310,710)	(7,206,435)	שכר
277,030	8.2%	134,911	4.0%	(3,361,014)	(3,226,103)	(3,083,984)	שעות נוספות ואש"ל
458,756	27.2%	167,853	10.0%	(1,685,792)	(1,517,939)	(1,227,036)	הוצאות נלוות לשכר
595,613	15.6%	(1,342)	0.0%	(3,826,514)	(3,827,855)	(3,230,901)	הוצאות סוציאליות ומס
(2,654,707)	(53.0%)	450,682	9.0%	(5,004,806)	(4,554,123)	(7,659,513)	עבודות חוץ
(18,912)	(120.3%)	(19,869)	(126.4%)	(15,716)	(35,585)	(34,628)	קידום עובד
758,682	20.6%	428,170	11.6%	(3,688,707)	(3,260,537)	(2,930,025)	רכב
(65,555)	(15.3%)	(28,849)	(6.7%)	(428,411)	(457,260)	(493,966)	פחת
(33,068)	(20.3%)	(23,773)	(14.6%)	(163,152)	(186,925)	(196,220)	תחזוקה
(14,201)	(1.0%)	(181,954)	(12.4%)	(1,469,501)	(1,651,456)	(1,483,702)	תפעול



2018 - 2016	- 2016 2018	- 2016 2017	- 2016 2017				
סכום השינוי	שיעור השינוי	סכום השינוי	שיעור השינוי	ביצוע 2016	ביצוע 2017	ביצוע 2018	הכנסות
(109,756)	(68.1%)	(36,187)	(22.4%)	(161,279)	(197,466)	(271,035)	כלליות
(82,376)	(369.6%)	(49,190)	(220.7%)	22,285	(26,905)	(60,091)	חומ"ס
40,531	1.3%	273,777	9.1%	(3,011,585)	(2,737,808)	(2,971,054)	תקורות מטרה
285,216	23.8%	149,557	12.5%	(1,196,347)	(1,046,790)	(911,131)	תקורות אגף
742,503	2.3%	1,464,761	4.5%	(32,502,224)	(31,037,462)	(31,759,721)	סך הכול הוצאות
7,730,664	68.1%	7,295,227	64.2%	(11,356,385)	(4,061,158)	(3,625,721)	עודף / גירעון לפני מימון

תרשים 3: עיקרי פעילות יחידת הקרקע באגף הבניין, 2016 - 2018



מלוח 8 ניתן ללמוד כי הירידה בהפסד של יחידת הקרקע בשנים 2018 לעומת שנת 2016 נבעה בעיקר מגידול בהכנסות של בדיקות בניין בכ-6.2 מיליון ש"ח; מירידה בהוצאות שכר בכ-1.3 מיליון ש"ח; ומירידה בהוצאות רכב ב-760,000 ש"ח בקירוב.

להלן לוח 9 ותרשים 4 המציגים נתונים על ההפסד השנתי והמצטבר של מעבדת בנייה ומעבדת קרקע באגף הבנייה בעשור האחרון²⁰ ותרשים 4 המציג את הגידול בהפסדים באותן המעבדות במהלך השנים.

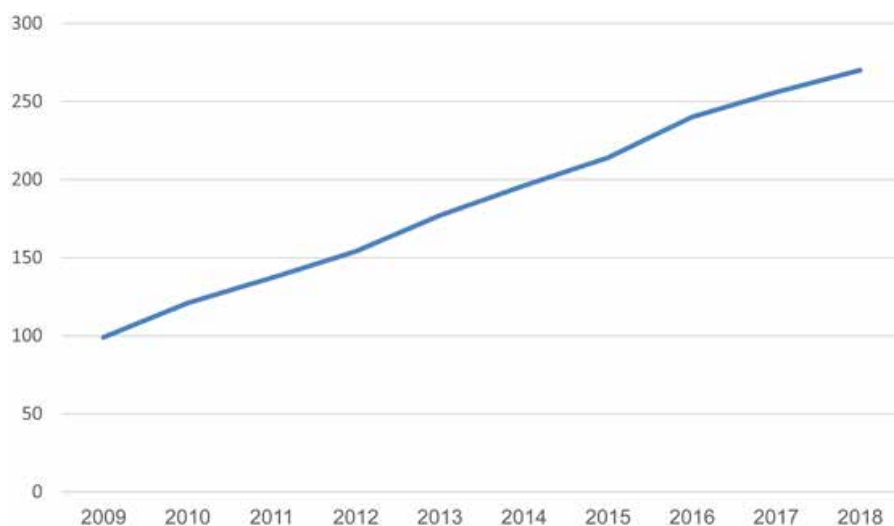
20 ראו גם מבקר המדינה, מכון התקנים, בקובץ דוחות ביקורת לשנת 2011 (2011); מבקר המדינה, דוח שנתי 67א (2017), "מכון התקנים סדרי מינהל וליקויים", עמ' 825.

לוח 9: ההפסדים של מעבדת בנייה ומעבדת קרקע באגף הבניין, 2009 - 2018 (במיליוני ש"ח)

2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	
(13)	(12)	(12)	(12)	(13)	(13)	(11)	(14)	(12)	(10)	מחלקת הבנייה
(10)	(9)	(3)	(5)	(9)	(6)	(7)	(11)	(4)	(4)	מחלקת הקרקע
(23)	(21)	(15)	(17)	(23)	(19)	(18)	(25)	(16)	(14)	סך הכול

נתוני מכון התקנים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

תרשים 4: הגירעון המצטבר של מעבדת הבנייה ומעבדת הקרקע, 2018 (במיליוני ש"ח)



על פי נתוני מכון התקנים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

מלוח 9 ומתרשים 4 עולה כי מחלקת הבנייה ומחלקת הקרקע הפסידו כ-20 מיליון ש"ח בממוצע בשנה בעשור האחרון, וכי הפסדיהן המצטברים מגיעים לכדי 270 מיליון ש"ח בשנת 2018. הפסדים אלו מקוזזים ממחלקות וממעבדות אחרות של האגף, כך שהם אינם גלויים לקוראי הדוחות הכספיים. הצגת דוחות כספיים עם הצגת מגזרי הפעילות הייתה מאפשרת זיהוי תרומת היחידות השונות.

ב-14 השנים האחרונות ניכר חוסר יציבות בניהול אגף בניין, ובראשו לא עמד מנהל אגף קבוע.



אחד מממצאי דוח ביקורת פנים של המכון²¹ העלה כי "הצעות מחיר ללקוח [באגף הבניין] מכסות את העלות הישירה (על סמך התמחיר הנוכחי), אך לא מגיעות לכדי כיסוי העלויות העקיפות".

עולה מהנתונים על מגזרי הפעילות כי אגפים מסוימים במכון מסבסדים אגפים אחרים. בכל מקום שבו נותר המכון מונופול, יש לו רווחיות יתר²².

משרד מבקר המדינה ממליץ כי הוועד הפועל והנהלת המכון יקיימו דיונים שנתיים בתוצאות המגזרים השונים במכון, ויתמקדו בבדיקתם הן בהפסדיו של אגף הבניין, ובכלל זה התמחור באגף, והן באגפים אחרים שאינם רווחיים. עליהם לבחון תוכנית התייעלות ואת המשך מתכונת פעילותם של אגפים אלה.

דוח תזרים מזומנים

הדוח על תזרימי המזומנים מספק מידע על תקבולי המזומנים ועל תשלומי המזומנים במהלך התקופה שאליה הוא מתייחס. המידע על תזרימי המזומנים נועד לסייע למשקיעים, לנושים ולגורמים נוספים להעריך את יכולת העסק להפיק בעתיד תזרימי מזומנים מפעילות שוטפת, את יכולתו לפרוע את התחייבויותיו ולשלם דיבידנד, את יכולתו לממן השקעות ואת הזדקקותו למימון חיצוני. הדוח מבחין בין שלושה סוגי פעילויות: (1) פעילות שוטפת הכוללת את התקבולים והתשלומים הנובעים מפעילות עסקית שוטפת; (2) פעילות השקעה, כגון תשלומי מזומן לצורכי רכישת נכסים מול תקבולי המזומן ממימוש נכסים, המבטאת את תנועת המזומן בצד הנכסים של המאזן; (3) פעילות מימון, כגון גיוס ההון באמצעות הלוואות, אג"ח, הנפקת מניות ועוד, לרבות תשלומי המזומן לפירעון התחייבויות או תשלומי דיבידנדים. דוח תזרים המזומנים במכון בוצע בשיטה העקיפה כלומר דוח תזרים המזומנים מפעילות שוטפת מתחיל בשורת הרווח או ההפסד מדוח רווח והפסד, ומותאם לזרימת המזומנים במכון. להלן לוח 10 המציג את עיקרי דוח תזרים המזומנים של המכון, לשנים 2016 - 2018 ולוח 11 המציג את נספח א': ההתאמות הדרושות להצגת תזרימי מזומנים מפעילות שוטפת.

21 ראו דוח ביקורת פנים מאוגוסט מ - 8, 2018, בנושא ניהול הסכמים עם לקוחות באגף בניין.

22 רווחיות של מונופול היא רווחיות עודפת על רווחיות של חברה בתחרות. רווחיות זו מגלמת מחיר יקר יותר ובאה על חשבון רווחת הצרכן.


לוח 10: עיקרי דוח תזרים המזומנים של המכון, 2016 - 2018 (באלפי ש"ח)

2016	2017	2018	
			תזרימי מזומנים מפעילות שוטפת
(19,252)	36,093	19,824	עודף הכנסות על הוצאות
23,833	(1,074)	(1,631)	התאמות הדרושות להצגת תזרימי מזומנים מפעילות שוטפת (נספח א')
4,581	35,019	18,193	מזומנים נטו שנבעו מפעילות שוטפת
			תזרימי מזומנים לפעילות השקעה
(8,629)	(7,035)	(8,651)	רכישת רכוש קבוע
-	-	48	מימוש רכוש קבוע
-	-	(11,828)	הפקדות בניירות ערך סחירים, נטו
(8,629)	(7,035)	(20,431)	מזומנים נטו ששימשו מפעילות השקעה
			תזרימי מזומנים לפעילות מימון
-	-	-	מזומנים נטו ששימשו לפעילות מימון
(4,048)	27,984	(2,235)	עלייה (ירידה) במזומנים ושווי מזומנים
71,144	67,096	95,080	יתרות מזומנים ושווי מזומנים לתחילת השנה
67,096	95,080	92,842	יתרות מזומנים ושווי מזומנים לסוף השנה

לוח 11: נספח א': ההתאמות הדרושות להצגת תזרימי מזומנים מפעילות שוטפת, 2016 - 2018 (באלפי ש"ח)

2016	2017	2018	
			הכנסות והוצאות שאינן כרוכות בתזרימי מזומנים
18,109	15,518	14,542	פחת
0	-	519	הפסד הון
10,324	(2,153)	(15,922)	עלייה (ירידה) בהתחייבויות בשל סיום יחסי עובד-מעביד, נטו (כולל התחייבויות לזמן קצר)
(489)	(2,010)	252	שיערוך ניירות ערך סחירים
27,944	11,355	(609)	סיכום ביניים
			שינויים בסעיפי רכוש והתחייבויות
6,319	(4,819)	(14,893)	(עלייה) ירידה בלקוחות
(1,040)	(2,961)	(2,506)	ירידה (עלייה) בחייבים ויתרות חובה (כולל חייבים לזמן ארוך)
(3,678)	(4,984)	1,453	עלייה (ירידה) בהתחייבויות לספקים ולנותני שירותים
(4,496)	4,663	4,318	עלייה (ירידה) בזכאים ויתרות זכות (כולל הפרשה לחופשה לזמן ארוך)
(1,216)	(4,328)	10,606	עלייה (ירידה) בהכנסות מראש (כולל הכנסות מראש לזמן ארוך)
(4,111)	(12,429)	(1,022)	סיכום ביניים
23,833	(1,074)	(1,631)	התאמות הדרושות להצגת תזרימי מזומנים מפעילות שוטפת

מלוחות 10 ו-11 ניתן ללמוד כי יתרת המזומנים ושווי המזומנים עלו באורח ניכר בשנים 2017 לסכום של מעל 95 מיליון ש"ח. ייצור המזומנים נטו, שנבע מפעילות שוטפת, עלה מכ-4.6 מיליון ש"ח בשנת 2016 לכ-35 מיליון ש"ח בשנת 2017, וירד לכ-18 מיליון ש"ח בשנת 2018. הסיבות לכך הן: ירידה ברווח, שינויים בעודף בהכנסות והתאמות בהצגת תזרימי מזומנים מפעילות שוטפת, המוצגות בנספח א' בלוח 11. עוד ניתן ללמוד כי תזרימי מזומנים לפעילות השקעה עלו בהרבה בשנת 2018 לכ-20.4 מיליון ש"ח, בעיקר בשל הפקדות נטו בניירות ערך סחירים בסכום של כ-11.8 מיליון ש"ח. כמו כן עולה כי למכון אין תנועת מזומנים מפעילות מימון, וכי יש לו יתרות מזומנים והוא לא נדרש להלוואות.

משרד מבקר המדינה מציין לחיוב את תזרימי המזומנים החיוביים של המכון מפעילות שוטפת, בייחוד בשנים 2017 - 2018.



ניתוח סעיפים פרטניים מהדוחות הכספיים

משרד מבקר המדינה סקר את הדוחות הכספיים מאזן, דוח רווח והפסד, דוח תזרימי המזומנים והתמקד בסעיפים מהותיים אם בשל היקפם הכספי ואם בשל חשיבות הסעיף. להלן פירוט הסעיפים שנבדקו:

הכנסות מראש: גביית תקבולים מראש ללא מתן שירות בפועל

מכון התקנים בודק עמידה בתקנים שנקבעו. בין היתר הוא מבצע בדיקות יבוא; פיקוח שנתי על עמידה בתנאי הסמכה לתווי תקן; ובדיקות מעבדה לצורך אישור עמידה בתקן עבור רשויות התכנון והבנייה. לבדיקות שהמכון מבצע שמורה חשיבות רבה, והן נועדו להבטיח את בטיחות הציבור ואת בריאותו. לעיתים אי-עמידה בבדיקות עלולה לסכן חיי אדם²³. בחוק התקנים²⁴ נקבע כי "לא ייצר אדם מצרך²⁵, שהמפרט שלו נקבע כתקן רשמי, ולא ימכרו, ולא ייבאו ולא ייצאו, ולא ישתמש בו בכל עבודה שהיא, ולא יבצע עבודה שהכללים הטכניים של תהליכה נקבעו כתקן רשמי, אלא אם התאימו המצרך או תהליך העבודה לדרישות התקן הרשמי, או אם נקבעה הוראה אחרת באכרזה שבה הוכרז התקן כתקן רשמי". במרץ 2018 פרסם משרד הכלכלה באמצעות הממונה על התקינה הנחיות והוראות הממונה על התקינה לעניין יבוא טובין שחל עליהם תקן רשמי (להלן - הנוהל). ההנחיות חלות על כל מעבדות הבדיקה, לרבות על המכון.

מבדיקת ההתנהלות באגפי המכון עולה כי הם נוהגים לגבות תשלום מראש עבור הבדיקות שהם נותנים טרם ביצוען. לעיתים הבדיקות שהתקבל עבורן תשלום לא מתבצעות הלכה למעשה.

בדיקות ששולם עליהן מראש נרשמו בדוחות החברה כהתחייבות במאזן, בסעיף הכנסות מראש. סכום ההכנסות מראש בדוחות הכספיים לשנת 2018 עומד על כ-110 מיליון ש"ח, שהם כשליש ממאזן המכון. הכנסות מראש מלמדות על קבלת תשלום ללא ביצוע העבודה, ולכן במאזן יש התחייבות לבצע אותה. עם ביצוע העבודה יש לבטל את רישום ההכנסות מראש ולהכיר בהכנסה בדוחות²⁶. לחלופין, אם הבדיקות לא בוצעו, יוחזר הכסף ללקוח ויבוטל רישום הכנסה מראש. מדיניות המכון הייתה כי במקרה שבו לא בוצעה בדיקה, והלקוח לא דרש את כספו חזרה במשך שבע

23 למשל במקרה של שיווק טובין שלא עומדים בתקנים ועלולים לסכן חיי אדם.

24 ראו חוק התקנים, סעיף 9(א)(1).

25 מטלטלים וכן כל מבנה או מיתקן, אפילו הם מחוברים למקרקעים, להוציא רפואות.

26 בעת הפקת חשבונית ללקוח מבוצע רישום בצד הזכות של ההכנסות מראש. ביצוע העבודה על ידי המכון וסגירת הזמנת הלקוח משמעם הכרה בהכנסה אשר יוצרת רישום בצד החובה של ההכנסות מראש.



שנים, יסגור המכון את ההתחייבות (ההכנסות מראש) ויכיר בהכנסה²⁷, אף שהיא לא מומשה. כך, הכנסות מראש אשר לא בוטלו בספרי החברה במשך שנים משקפות בדיקות שלא בוצעו בתקופה זו והכסף עבורן לא הוחזר ללקוחות.

מבדיקת סעיף ההכנסות מראש, שהוא בעיקרו סעיף חשבונאי התעוררו ליקויים בהתנהלות המכון, ובכללם: (1) אי-ביצוע בדיקות שיש בהן השפעה על שלום הציבור ובטיחותו במהלך שנים רבות (ראו להלן); (2) גביית תקבולים מלקוחות על עבודות שאינן מבוצעות משך שנים והכספים ששולמו עבורן אינם מוחזרים ללקוחות; (3) אופן ההתנהלות של גביית תקבולים מראש על ידי המכון. רואה החשבון המבקר העיר, באופן עקבי במהלך כמה שנים ובפורומים שונים שקיים המכון, על הבעייתיות הנובעת מגביית הכנסות מראש ורישומן.

משרד מבקר המדינה בדק את סעיף ההכנסות מראש בדוחות הכספיים. הבדיקה נעשתה לכל אגף במכון שמקבל הכנסות טרם ביצוע העבודה, להלן פירוט הממצאים:

1. **אגף התעשייה:** האגף מבצע בדיקות התאמה לתקן בהתאם להנחיות הממונה על התקינה; מסייע ליצואנים בביצוע בבדיקות התאמה לתקנים בין-לאומיים; ומבצע בדיקות התאמה לתקן במסגרת היתרי תו תקן. אגף התעשייה בודק, בין היתר, מוצרי יבוא, ומבצע בדיקות הנוגעות לשמירת שלום הציבור, כמו בדיקות מזון, משקאות משכרים, מוצרים לתינוקות, כלים שבאים במגע עם מזון, מוצרי חשמל ותחפושות. יבואן המעוניין לייבא משלוח מסחרי של פריט מסוים מתקשר עם המכון ומזמין שירותי בדיקה; בעת הזמנת הבדיקות נדרשים היבואנים לשלם מראש עבור הבדיקה. קבלת התקבולים מראש מהיבואנים נרשמת במכון בסעיף הכנסות מראש.

מן הביקורת עולה כי אגף התעשייה במכון גובה את הכספים מהיבואנים ונותן אישור מותנה²⁸ ליבואן לשחרור הטובין מרשויות המכס בנמל. אישור השחרור אינו מתיר ליבואן לשווק, למכור או להעביר בעלות על הטובין עד אשר תבוצע בדיקה בפועל של המכון כמתחייב בחוק. היבואן מחויב לזמן את נציג המכון לביצוע זיהוי ונטילה²⁹ עד 30 יום, ואם נמצאו ליקויים, לביצוע סילוק ליקויים

27 מכיוון שהסבירות לביצוע בדיקה או להשבת הכסף היא מזערית.

28 כהגדרתו בפקודת היבוא והיצוא [נוסח חדש], התשל"ט-1979, סעיף 2ה(ב) (1) הממונה על התקינה רשאי לקבוע הנחיות לעניין שחרור טובין מפיקוח רשות המכס למחסני היבואן, על ידי מעבדת בדיקה, בטרם קיבל היבואן אישור עמידה בדרישות הממונה, בתנאים שיוורה עליהם, ובכלל זה קבלת התחייבות בכתב של היבואן לקיום דרישות צו הפיקוח והנחיות הממונה על התקינה ובמקרים המתאימים קבלת ערובה לטובת אוצר המדינה להבטחת קיום הדרישות האמורות. הערובה תינתן כאשר היבואן הוכרז בסטטוס של מפר אמון (אלא אם כן נקבע לגביי שעד קבלת אישור הממונה, כלל לא יוכל לשחרר את הטובין מרשות המכס).

29 נציג המכון מזהה את הטובין שלגביי ניתן אישור לשחרור מותנה, ונוטל אותו לבדיקת עמידה בתקן הרשמי.



עד 60 יום מקבלת ההודעה³⁰. אם היבואן לא ביקש מהמכון לבצע את בדיקות והוא מכר את הטובין לאחר או שיווק אותם לציבור, הוא יומלץ על ידי המכון כיבואן מפר ארון. על פי נוהלי משרד הכלכלה, על המכון להודיע על כך למשרד³¹. בשנת 2018 הכריז הממונה על התקינה על 57 יבואנים מפירי ארון.

המכון מאפשר ליבואן לשחרר את הסחורה ממחסן המכס למחסן היבואן מתוך התחייבות שלא לשווק את הטובין עד שיזמין את המכון לבדוק את הטובין, ואם הטובין לא עומדים בתקן - להשמיד את הטובין, או שיזמין את המכון לבדוק כי סילק את הליקויים. הכנסות מראש באגף התעשייה בגין בדיקות יבוא בשנת 2017 עומדות על 15 מיליון ש"ח לפחות. משרד מבקר המדינה דגם את שנת 2017 ומצא כי נכון לדצמבר 2017, עמדה יתרת ההכנסות מראש (בגין בדיקות שטרם בוצעו) שנוצרו בשנים 2011 - 2015 על כ-4.7 מיליון ש"ח. מכאן עולה החשש כי שווקו בישראל מוצרים, בלי שנבדקו על ידי המכון.

במסגרת פגישת צוות הביקורת עם בכירים במכון³² ועם נציג מינהל תקינה במשרד הכלכלה עלה כי חלק ממוצרים אלו עלולים לסכן חיי אדם, כגון: תחפושות העלולות להתלקח; צעצועים מסוכנים; מוצרים לתינוקות המכילים עופרת רעילה; וכלי אוכל מפלסטיק אשר עלולים לשחרר רעלים במהלך השימוש.

להלן בלוח 12 חמש דוגמאות למוצרים שיובאו לישראל והסכנה שהם עלולים להוות לחיי אדם. היבואנים ביקשו וקיבלו אישור מותנה מהמכון, אך הם לא חזרו אליו לצורך השלמת הבדיקות הנדרשות בחוק. המכון שלח ליבואנים התראות, ולבסוף דיווח עליהם לממונה על התקינה במשרד הכלכלה.

30 ראו הנחיות והוראות הממונה על התקינה לעניין ייבוא טובין שחל עליהם תקן רשמי, פרק 5, סעיף 3.4.8.4.

31 למעט מקרים שבהם לא ניתן היה לבצע בדיקה, כמו: גניבה או שריפה של הטובין או חדלות פירעון של הלקוח.

32 ממלא מקום מנהל אגף תעשייה.



לוח 12: חמש דוגמאות למוצרים, מספרם והסכנה שהם עלולים להוות לציבור

המוצר	שנת השחרור מהמכס	הסכנה במוצר	מספר המוצרים ששוחררו מהמכס
צעצועים מתנפחים	2019	רעילות ופולטנים ³³	166,350
מכונית צעצוע	2019	רעילות ופולטנים, חנק מחלקים קטנים	15,404
מקדחה	2019	התפוצצות סוללה, סיכונים מכניים של פגיעות בידיים.	340
מייבש שיער	2017	התחשמלות ושריפה	16,000
מיטה לתינוק	2017	רעילות, שפות חדות, חורים ומרווחים	3,000

המקור: מכון התקנים, אגף התעשייה.

משרד מבקר המדינה ממליץ למכון התקנים לבחון את רכיב ההכנסות מראש באופן שוטף כדי שניתן יהיה לעקוב אחר בדיקות המוצרים, שיובאו ארצה ויבואניהם שילמו מראש לביצוע הבדיקה. כך יובטח, שכלל המוצרים המיובאים למדינה נבדקים כנדרש ובפרט אלו בעלי סיכון גבוה לחיי אדם.

עוד מומלץ כי המכון יפעל להגדיר מראש קבוצות מוצרים בעלי סיכון גבוה לחיי אדם וימפה את היבואנים המייבאים מוצרים אלו, לשם טיוב המעקב אחר קבוצות מוצרים אלו. עוד מציין משרד מבקר המדינה כי במקרים שבהם המכון לא ביצע את הבדיקות שהתחייב אליהן, עליו לבחון אם הוא נדרש להשיב את הכסף ללקוחותיו.

2. **אגף הבניין:** פעילותו היא ברובה באמצעות חוזים פאושליים³⁴ אשר ביצועם נפרס על פני שנים מספר. לאחר החתימה על ההסכם לביצוע הבדיקות עם הלקוח, נרשמות הכנסות מראש על כל סכום החוזה, ובמהלך השנים, בהתאם לביצוע העבודה, נסגרות הכנסות מראש ומוכרות כהכנסות. הסכם ביצוע בדיקות נדרש לקבלת היתר בנייה. משרד מבקר המדינה דגם את שנת 2017. נכון לדצמבר 2017, ההכנסות מראש של אגף הבניין שנוצרו בשנים 2011 - 2012 עומדות על סכום של כ-8.3 מיליון ש"ח³⁵. במצב זה, קיים חשש שלקוחות של אגף הבנייה לא הזמינו את המכון לבצע חלק מהבדיקות הנדרשות בבניינים כפי שסוכם בחוזה

33 פתלים הם קבוצת כימיקלים מעשי ידי אדם לשימוש בתעשיית ייצור הפלסטיקים, הממיסים ומוצרי הטיפוח.

34 חוזה בתמורה קבועה, ובלא קשר לכמות העבודה המושקעת.

35 באגף הבניין נבדקו יתרות הכנסות מראש לשנים 2011 - 2012, מפני שביצוע העבודה באגף הבניין אורך שנים רבות שלא כמו באגף התעשייה.



איתם. בדיקות אלו חשובות כדי לוודא את איכות הבנייה. ביצוע כלל הבדיקות במבנים שהוקמו נדרש כדי למנוע ליקויי בנייה וכדי לשמור על שלום הציבור.

3. **אגף איכות והסמכה:** אגף זה במכון הוא גוף ההתעדה (Certification Body) המתחרה בגופי התעדה פרטיים. תחומי פעילותו העיקריים הם: התעדת מערכות ניהול; אחריות למינהלת תפעול תו תקן; מתן היתר לסימון מוצרים ובניינים בתו תקן ירוק כדידיותיים לסביבה; התעדה בנושא פליטת גזי חממה; ואחריות על מרכז הדרכה. שיטת העבודה של המכון היא שבזמן ההתקשרות עם הלקוח ניתנת ללקוח תעודת הסמכה, והמכון מבצע בשנתיים העוקבות שתי ביקורות. במועד ההתקשרות עם הלקוח נרשמות הכנסות מראש בגין הביקורות שיבוצעו במהלך השנה הבאה. מכאן שבמהלך העסקים הרגיל של האגף, ההכנסות מראש אמורות להיסגר במהלך השנה העוקבת. משרד מבקר המדינה דגם את שנת 2017. נכון לדצמבר 2017, באגף איכות והסמכה יש הכנסות מראש שנוצרו החל בשנת 2011 ועד תחילת 2017 בסכום של כ-11 מיליון ש"ח.

משמעות הנתונים היא שבדיקות אלו לא בוצעו בזמן ושהלקוח מחזיק בתעודת הסמכה, בלי שהמכון ביצע את המבדקים המתוכננים לשם קביעת עמידתו בדרישות ההתעדה.

בדוחות הכספיים של המכון ל-31.12.17 עמדה יתרת ההכנסות מראש על 96 מיליון ש"ח. במהלך פגישה שקיים צוות הביקורת עם מנהלי אגף הכספים במכון, מסרו המנהלים שלהערכתם נדרש להקטין את סכום ההכנסות מראש, בשל אי-ביצוע העבודה, בסכום של כ-17 מיליון ש"ח. עולה מכאן כי ככל הנראה לא העניק המכון ללקוחות רבים שירות שהתחייב לתת ולא ביצע בדיקות שהיה אמור לבצע.

בוועדת הביקורת של הוועד הפועל בפברואר 2016 הוחלט כי "הוועדה מצפה לראות שינויים משמעותיים בסכומי הכסף שיוחזרו ללקוחות שעודם בזכות, ובשינוי יסודי בשיטות העבודה והנהלים, בכל האמור לתהליך החזרת הכספים אשר לא בוצעו בגין עבודות". גם רואה החשבון המבקר העיר כמה פעמים להנהלת המכון בנושא זה. עם זאת, עד דצמבר 2017 הקטין המכון הכנסות מראש בהתאם למדיניות שנקט, ולפיה בחלוף שבע שנים מהזמנת העבודה הוא הכיר בהכנסה גם ללא ביצועה. המכון לא פעל ליצור קשר עם לקוחות שבגינם נרשמו הכנסות מראש, כדי לברר אם עדיין יש צורך בביצוע העבודה שהוזמנה, או אם ניתן להשיב את הכספים ששולמו. בשנת 2017 המכון שינה את מדיניותו לגבי הטיפול בהכנסות מראש, והחל מהדוחות הכספיים של שנת 2017, סך ההכנסות מראש במאזן מבטא את יתרת ההכנסות מראש המצטברת החל משנת 2011 ולא הכיר בהכנסה אחרי שבע שנים, גם ללא ביצועה.



באוקטובר 2018 הכין המכון מסמך טיוטת מדיניות בנושא רישום ומעקב אחר הכנסות מראש. עד ינואר 2019 לא נידונה טיוטת המדיניות בוועד הפועל, ומשכך טרם אושרה. טיוטת המדיניות היא מסמך כללי אשר אינו מפרט באופן שיטתי את אופן ניהול סעיף הכנסות מראש על ידי עובדי המכון וקצין ההכנסות³⁶ של המכון. בטיטת המדיניות נכתב כי "מסמך זה יהווה את הגרעין הבסיסי להכנת נוהל מסודר במכון, הפצתו, הטמעתו ומעקב אחרי יישומו". סגירת הכנסות מראש אמורה להיעשות באמצעות תוכנית עבודה אשר תציב לוחות זמנים ויעדים מדידים לביצועה. במהלך שנת 2018 הקים המכון מערכת ממוחשבת לניתוח יתרות של הכנסות מראש. המערכת נמצאת בשלבי הטמעה באגפי המכון.

נמצא כי למרות החלטת ועדת ביקורת של הוועד הפועל בשנת 2016, בינואר 2019 טרם הושלמו גיבוש מסמך המדיניות ואישורו על ידי הוועד הפועל. משכך, אין במכון נוהל בנושא רישום ומעקב אחר הכנסות מראש. כמו כן, אין תיעוד לכך שהתקיימו דיונים בוועד הפועל בעניין חשיפת המכון לתביעה ייצוגית, ובכלל זאת בנושא ההשפעה על איתנותו הפיננסית של המכון ועל דרכים לצמצום הנזק ולבחירת האפשרות להשיב חלק מהכספים.

משרד מבקר המדינה העיר בעבר³⁷ כי בדוחות הכספיים לשנת 2010 נרשמו הכנסות מראש בגין בדיקות שלא בוצעו בפועל בסך כ-100 מיליון ש"ח, ומתוכם למעלה מ-70 מיליון ש"ח התקבלו עד שנת 2007. המכון מסר בתשובתו למשרד מבקר המדינה בשנת 2011 כי בשנים 2008 - 2009 החל לטפל בנושא ההכנסות מראש. עוד מסר המכון כי בשנת 2010 הוגבר הפיקוח, וכי בשנת 2011 תופעל תוכנה להצגת הזמנות פתוחות. בדוח מבקר מדינה נוסף³⁸ נמצא כי בדוחות הכספיים לשנת 2015 נרשמו הכנסות מראש בסכום של 94 מיליון ש"ח (לעומת 88 מיליון ש"ח בשנת 2013). המכון מסר בתגובתו כי הנושא ייבדק בוועדת הביקורת, וכי הטיפול ייעשה בהתאם לכללי התקינה החשבונאית. כאמור, בדוחות הכספיים לשנת 2018 נמצא כי יתרת הכנסות מראש עומדת על כ-110 מיליון ש"ח ומהווה כשליש מן המאזן. יוצא אפוא כי במהלך שנים רבות המכון אינו מטפל בצורה יעילה בנושא האמור.

בתשובת המכון מיוני 2020 נמסר כי בהתבסס על מסמך מדיניות בנושא רישום

36 קצין הכנסות הוא תפקיד חדש שהוגדר בטיטת מדיניות ותפקידיו כוללים בקרה על הכנסות מראש.

37 מבקר המדינה, קובץ דוחות ביקורת 2011 "מכון התקנים הישראלי". הנושא הועלה לראשונה בדוח מבקר המדינה בשנת 1991.

38 מבקר המדינה, דוח שנתי 67א (2017), "מכון התקנים סדרי מינהל וליקויים", עמ' 825.



ומעקב אחר הכנסות מראש, גובשה תוכנית עבודה בנושא טיפול בהכנסות מראש. עיקרי התוכנית מיושמים וכוללים, בין היתר: קיום ישיבות עדכון שוטפות בהשתתפות מנכ"ל המכון ומנהלי האגפים; טיפול בהכנסות מראש הוגדר במכון כנושא בעל עדיפות גבוהה ביותר; ההכנסות מראש יטופלו באמצעות סגירת הזמנה או באמצעות הפקת חשבונית זיכוי וביטול ההזמנה (במקרה שהעבודה לא בוצעה); פותח מודול ממוחשב בנושא ההכנסות מראש; הוגדרו יעדים לאגפי המכון בנושא הטיפול בהכנסות מראש: בשלב הראשון, עד סוף 2019 הוגדר כי על כל אגף (פרט לאגף בניין המתאפיין בפעילות הנמשכת לאורך שנים) לשאוף ל-100% איפוס היתרה עבור השנים 2011 - 2015. בעקבות הצעדים שנקט המכון, במהלך שנת 2019, קטנה יתרת ההכנסות מראש לפעילות העסקית שנפתחה בשנים 2011 - 2015 מ-29 מיליון ש"ח ל-10 מיליון ש"ח.

משרד מבקר המדינה מציין לטובה את ההתקדמות בגיבוש מסמך המדיניות ואת הקמת המערכת הממוחשבת אשר תנהל את סעיפי ההכנסות מראש.

על המכון להשלים את אישור מסמך המדיניות על ידי הוועד הפועל ולגבש על בסיסו נוהל וכן לבחון את הסיבות לאי-ביצוע בדיקות כה רבות שעבורן שולמו לו מראש עשרות מיליוני ש"ח.

על המכון לבחון אפשרות להשלמת בדיקות עבור המוצרים שבגינם התקבל תשלום אך טרם נבדקו, בייחוד לגבי מוצרים מסכנים חיי אדם. כמו כן, מומלץ כי משרד הכלכלה יבחן את המקרים שבהם ניצלו לרעה יבואנים מפירי האמון³⁹ את האישורים המותנים, ויגבש נהלים להוצאת אישורים מותנים לשחרור טובין באמצעות מנגנון של סימנים מחשידים (פרופיילינג).

על משרד הכלכלה להגביר את הפיקוח על יבואנים מפירי אמון, כדי למנוע מצב שבו היבואנים הללו משווקים טובין אשר לא עמדו בתקינה ועלולים לסכן חיי אדם.

משרד הכלכלה מסר בתגובתו מיוני 2020 (להלן - תגובת משרד הכלכלה) כי ההמלצה לגיבוש נהלים להוצאת אישורים מותנים לשחרור טובין באמצעות מנגנון של סימנים מחשידים (פרופיילינג) מקובלת עליו, וכי הנושא והנושא נמצא בטיפול.



לקוחות בזכות וביטול עסקות

לקוחות בזכות

כדי להקטין את יתרת ההכנסות מראש, נדרש המכון לבצע את השירות שהתחייב עליו, ואז יוכל להכיר בהכנסות מהשירות או לבטל את העסקות עם הלקוחות ולהשיב להם את הכספים ששילמו מראש. המכון מצא שהאפשרות הראשונה לביצוע השירות כבר לא מעשית בחלק מהמקרים והחל לבחון הליך של השבת כספים ללקוחות. ההליך מתבצע בשני שלבים: הראשון, חיוב ההכנסה מראש (הקטנת התחייבות), חיוב מע"ם עסקות (הקטנת התשלומים למע"ם) וזיכוי הלקוח (הקטנת נכס לקוחות/התחייבות ללקוח)⁴⁰, ובאופן זה נוצרת יתרת לקוחות בזכות; השני, העברת הכספים ללקוחות סגירת ההתחייבות ללקוחות שזוכו (חובה: לקוח) ותשלום הכסף מהבנק (זכות: עו"ש בנק).

בנתונים הכספיים של המכון נכון לנובמבר 2019 יש יתרות לקוחות בזכות בהיקף של כ-27 מיליון ש"ח. להלן לוח 13 המציג את יתרות לקוחות בזכות בשנים 2016 - 2019, וגיל יתרת הלקוחות (גיל לקוחות) ולוח 14 המפרט את ההרכב והסכום המצטבר של לקוחות בזכות, נכון לנובמבר 2019. ככל שגיל יתרת הלקוחות גבוה יותר, הדבר מעיד על תקופה ארוכה יותר שבה לא נסגרה היתרה.

40 פקודת היומן - ח' הכנסות מראש, ח' מע"ם עסקאות ; ז' לקוח.

לוח 13: יתרות הלקוחות בזכות והגיוול שלהן, 2016 - 2019 (באלפי ש"ח)

דצמבר 2016	דצמבר 2017	דצמבר 2018	נובמבר 2019	
2,082	757	572	204	לפני 2012
997	347	352	405	2012
1,367	393	425	430	2013
1,792	647	550	432	2014
2,380	729	519	703	2015
8,618				סך הכול לפני 2016
15,152	2,446	1,044	910	2016
	5,319			סך הכול לפני 2017
	18,071	2,451	1,764	2017
		5,913		סך הכול לפני 2018
		14,461	3,331	2018
			8,179	סך הכל לפני 2019
			19,114	2019
23,768	23,391	20,374	27,294	סך הכול לקוחות בזכות

לוח 14: ההרכב והסכום המצטבר של לקוחות בזכות (באלפי ש"ח)

נובמבר 2019			
שיעור מצטבר לקוחות בזכות עד נובמבר 2019	סכום מצטבר לקוחות בזכות עד נובמבר 2019	סכום לקוחות בזכות עד נובמבר 2019	
0.70%	204	204	לפני 2012
2.20%	609	405	2012
3.80%	1,039	430	2013
5.40%	1,471	432	2014
8.00%	2,174	703	2015
11.30%	3,084	910	2016
17.80%	4,848	1,764	2017
30.00%	8,179	3,331	2018
100.00%	27,294	19,114	2019

מלוחות 13 ו-14 עולה כי יתרת הלקוחות בזכות גדלה מינואר עד בנובמבר 2019 בכ-19 מיליון ש"ח, ויתרת לקוחות בזכות המצטברת לדצמבר 2018 עומדת על כ-8.1



מיליון ש"ח. עוד עולה מלוח 13 כי סך כל יתרת לקוחות בזכות, לשנים 2017-2019 (ללא השנה השוטפת), נמצאת במגמת עלייה. ככל שהיתרות של לקוחות בזכות הם משנים מוקדמות יותר, כך הקושי של המכון לאתרם ולהשיב להם את כספם גדול יותר.

בתגובת המכון נמסר כי בכל נקודת זמן שבה בוחנים יתרת לקוחות, קיימים תקבולים שמתקבלים מראש ששולמו על סמך הצעת מחיר. עוד הוסיף המכון כי בהערכה זוהרה, כ-10% מיתרת הלקוחות בנובמבר 2019 הם לקוחות תושבי הרשות הפלסטינית, לקוחות ממדינות אחרות, ולקוחות עם סיכון אשראי גבוה. אם וכאשר מופקת חשבונית - יתרת הזכות מתאפסת. המכון שבע רצון מתמונת המצב. בשלוש השנים האחרונות הכניס אגף הכספים לתוכנית העבודה השנתית שלו את איפוס יתרות הזכות בהשבת כספים ובנוסף קלט עובדת ייעודית לצורך פעולה זאת. בתוכנית העבודה לשנת 2020 נקבעה מטרה לטיפול ביתרות הזכות שנוצרו עד שנת 2014.

משרד מבקר המדינה ממליץ למכון להשלים תוכנית עבודה לשם ניתוח והקטנתה של יתרת הלקוחות בזכות.

הקטנת תשלומים למע"ם בעת ביטול עסקות

המכון מוגדר עוסק מורשה ברשויות המע"ם, ולכן הוא מנפיק חשבוניות מס ללקוחותיו. התקבולים מראש שהמכון גובה כוללים את רכיב המע"ם (עסקות) עבור השירות. בעת קבלת התקבולים מהלקוחות, המכון מדווח לרשויות המע"ם בגין העסקה ומעביר את מס העסקות לרשויות. הלקוח מקבל מהמכון חשבונית מס-קבלה; אם הלקוח הוא עוסק מורשה אצל רשויות המע"ם הוא יוכל לקזז את המע"ם ששילם למכון כמע"ם תשומות, וחשבונית המס משמשת אותו כהוצאה המקטינה את הכנסתו החייבת לרשויות מס הכנסה באותה התקופה.

כאמור, המכון לא סיפק שירות בפועל, ולכן נאלץ לפעול לביטול העסקות. בעת ביטול העסקה עם הלקוח המכון מנפיק חשבונית מס-זיכוי שבה הוא מזכה את יתרת הלקוח ומחייב את יתרת מע"ם העסקות. משמע שהוא מקטין את הכספים לרשויות, ומחייב את כרטיס ההכנסות מראש. הלקוח שמקבל את חשבונית הזיכוי מהמכון אמור להקטין את ההוצאות שלו לצורכי מס בהתאם, ובד בבד להקטין לרשויות המע"ם את מס התשומות שמופיע בחשבונית הזיכוי. משמע המכון מקזז את המע"ם שבחשבונית הזיכוי מהעברותיו לרשויות המע"ם, ואילו הלקוח משיב למדינה את סכום המע"ם שדרש בעבר. אם שני הצדדים ינהגו כדין, כספי הציבור (המע"ם) לא ייגרעו. לכן הגדירו רשויות המס את הפעולות המחייבות שחלות על מנפיק החשבוניות.

תקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976, קובעות⁴¹ כי "הודעת זיכוי" היא כמשמעותה בסעיף 23א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2), התשל"ג-1973 (להלן - ההוראות). הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973 קובעות⁴² כי הנישום רשאי להקטין את סכום המכירות בגין הודעת זיכוי שהוצאה ללקוח ואת החיוב במס ערך מוסף בתנאי שיתמלא אחד מאלה: "ב) הודעת הזיכוי נשלחה ללקוח בדואר רשום עם אישור מסירה ולהוכחת ההמצאה ללקוח די בהוכחה שההודעה נשלחה כראוי ומוענה כראוי". לאחר קבלת הודעה הזיכוי נדרש הלקוח להוציא חשבונית זיכוי ולהחזיר את סכום המע"ם בגין הזיכוי לרשויות מס ערך מוסף.

המכון מודיע ללקוחותיו על זיכוי חשבונם בספרי המכון באחת משתי דרכים: בדואר רשום (13% מהמקרים) או בדואר אלקטרוני (87% מהמקרים). המכון גם לא מוודא שהלקוח קיבל את הודעת הזיכוי שנשלחה אליו, ובכך הוא אינו פועל בהתאם להוראות הדין; עובדה זו עלולה להסב נזק לאוצר המדינה בגלל אי-הקטנת מע"ם התשומות של הלקוחות ואי-הקטנת הוצאותיהם לצורכי מס.

בתגובת המכון נמסר כי הוא הקים פורטל לקוחות שכרגע משרת את לקוחות היבוא ובעתיד ישרת את כל לקוחות המכון. הפורטל מאפשר צפייה בחשבוניות וקבלתן. עוד הוסיף המכון כי מספר חשבוניות הזיכוי מוערך ב-40,000 חשבוניות לשנה. שליחת כל חשבונית זיכוי בדואר רשום יוביל להקצאת כוח אדם לא מבוטל שיטפל בנושא זה בלבד וידרוש פיקוח על הגעת הודעות הזיכוי ליעדן.

על המכון לפעול בהתאם להוראות הדין בכל הנוגע לביטול עסקות עם לקוחות והוצאת חשבוניות מס זיכוי בדואר רשום עם אישור מסירה, תוך שמירת התייעוד כנדרש ולחלופין לפנות לרשות המיסים לקבלת הקלות.

משרד מבקר המדינה ממליץ לרשות המיסים לבחון את האפשרות לקדם התאמות בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973 אשר יתאימו לדיווח מקוון, כך שניתן יהיה לאפשר לנישומים לשלוח את חשבוניות הזיכוי באופן מקוון ולא רק בדואר רשום.

רשות המיסים מסרה בתגובתה ביוני 2020 (להלן - תגובת רשות המיסים) כי בהוראות ניהול פנקסים קיימת התייחסות למשלוח הודעות זיכוי בצורה ממוחשבת באמצעות אישור זיכוי מהלקוח המאומת בחתימה אלקטרונית מאושרת. פקודת מס הכנסה גם הקלה ואישרה לכל נישום לפנות לרשות המיסים בבקשה להקלה כאשר מובטח נתיב ביקורת חלופי. פניות רבות להקלות בנושא מגיעות לרשות ומטופלות על ידה בכל

41 ראו סעיף 24 א24א(א) בתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976.

42 ראו סעיף 23א(3) בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973.



הנושא של משלוח הודעות הזיכוי ודרך קבלת אישור הלקוח. עוד הוסיפה רשות המיסים במסגרת הליך של בחינה, פישוט ועידוד דיגיטציה של כלל התהליכים הוראות ניהול ספרים, גם נושא זה נמצא בבחינה.

שיעור החובות המסופקים והאבודים

סעיף הלקוחות שבמאזן הוא אחד הנכסים השוטפים של החברה. הוא מבטא את סכומי המכירות כולל מע"ם שעדיין לא התקבלה תמורה בגינן, והלקוחות מוגדרים כחייבים של המכון. ההפרשה לחובות מסופקים היא אומדן לחובות שייתכן שאי-אפשר יהיה לגבות אותם, הלקוחות במאזן מוצגים בסכום נטו, כלומר בניכוי ההפרשה לחובות מסופקים.

ההפרשה וההוצאות לחובות מסופקים נקבעות לפי כמה דרכים, לעיתים משולבות: (1) בדיקה ספציפית אחת לתקופת יתרות החוב, ואם הלקוח מפגר בתשלום חובו, אזי נרשמת הפרשה ספציפית לחובות המסופקים; (2) קביעת הפרשה לחובות מסופקים כשיעור מסוים מסך החובות הפתוחים או כשיעור מהכנסות המבוסס על ניסיון העבר; (3) הגדרת שיעור החובות שאותם לא יהיה ניתן לגבות על פי גיול החובות.

חוב אבוד הוא החלק של הלקוחות או השטרות שהתקבלו, ואשר החברה אינה יכולה לגבות אותם בוודאות או שהחוב קטן מעלויות הגבייה. משהפך חוב לחוב אבוד (כלומר נוצרה ודאות שאין אפשרות לגבות את החוב או את השטר), סכום החוב מופחת מן ההפרשה לחובות מסופקים המופיעה במאזן. להלן לוח 15 המציג את יתרת הלקוחות, הוצאות חובות מסופקים, חובות אבודים ושיעורם מהלקוחות.

לוח 15: לקוחות, הוצאות החובות המסופקים, החובות האבודים ושיעורם מן ההכנסות, 2016 - 2018 (באלפי ש"ח)

2016	2017	2018	
112,959	117,778	132,671	יתרת לקוחות
200	590	960	החובות המסופקים והוצאות החובות האבודים, נטו
0.18%	0.50%	0.72%	שיעור החובות המסופקים והוצאות החובות האבודים, נטו מיתרת לקוחות המכון

נתונים מבוקרים.

ההפרשה לחובות מסופקים מחושבת במכון בחלקה באופן ספציפי בגין חובות שלפי הערכת הנהלת המכון גבייתם מוטלת בספק, ובחלקה בגין יתרת חובות ישנים שבגינם מפריש המכון שיעור מסוים מסכום חובות הלקוחות. ככלל, המכון מחשב את ההפרשה לחובות מסופקים כך: חוב לקוח מהשנה השוטפת - הפרשה בשיעור



של 5%; חוב לקוח שנוצר בשנה קודמת - הפרשה בשיעור של 50%; חוב לקוח שנוצר שנתיים לפני השנה השוטפת - הפרשה בשיעור של 75%; חוב משנים ישנות יותר - 100% מגובה החוב. מלוח 14 ניתן ללמוד כי שיעור החובות המסופקים והוצאות החובות האבודים, נטו מיתרת לקוחות המכון עלה בהתמדה ובאופן חד בשנים 2016 - 2018 והגיע ל-0.72% בשנת 2018.

הוצאות שכר

בשנת 2016 עמדו הוצאות שכר העבודה וההוצאות הנלוות בדוחות הכספיים של המכון על כ-273 מיליוני ש"ח; בשנת 2017 על 274 מיליוני ש"ח; ובשנת 2018 על 258 מיליוני ש"ח. בשל מהותיות הוצאות השכר מוצגים סעיפי עלות המעביד של שכר עבודה, שעות נוספות, ואש"ל. להלן לוח 16 המציג את עלות המעביד של שכר העבודה בדוחות הכספיים ואת מספר העובדים במכון בסוף השנה.

לוח 16: עלות המעביד של שכר העבודה בדוחות הכספיים ומספר העובדים במכון בסוף השנה, 2016 - 2018 (באלפי ש"ח)

2016	2017	2018	
272,822	273,502	258,445	שכר העבודה וההוצאות הנלוות כולל שעות נוספות
1,040	1,038	960	מספר העובדים
262	263	269	השכר הממוצע לעובד
	0.4%	2.2%	השינוי בשכר

שעות נוספות לעובדי המכון

סעיפי ההוצאה נקבעים בתקציב, ומעקב אחר ביצוע התקציב מתבצע באופן שוטף במהלך שנת הכספים. הוועד הפועל של המכון מקבל דיווח רבעוני אחר ביצוע התקציב. עלות המעביד של שעות נוספות ואש"ל היא מהותית ובשנים 2016 - 2018 עמדה על כ-37 מיליון ש"ח לשנה. להלן לוח 17 המציג ביצוע תקציב מול תכנון בסעיף עלות המעביד של שעות נוספות ואש"ל ולוח 18 המציג את שיעור ביצוע תקציב עלות המעביד של השעות הנוספות מתקציב שכר העבודה (באלפי ש"ח).



לוח 17: ביצוע התקציב מול התכנון בסעיף עלות המעביד של שעות נוספות ואש"ל, 2016 - 2018 (באלפי ש"ח)

דצמבר 2016	דצמבר 2017	דצמבר 2018	
37,724	36,215	34,769	התקציב
37,122	37,471	36,068	ביצוע התקציב
-2%	3%	4%	שיעור השינוי בהשוואה לשנה קודמת
1,040	1,038	960	מספר העובדים
36	35	36	התקציב לעובד

לוח 18: ביצוע תקציב עלות המעביד של השעות הנוספות מתקציב שכר העבודה, 2016 - 2018 (באלפי ש"ח)

דצמבר 2016	דצמבר 2017	דצמבר 2018	
235,633	235,982	218,675	שכר, הוצאות נלוות לשכר, סוציאליות ומס
37,122	37,471	36,068	שעות נוספות ואש"ל
1,040	1,038	960	מספר עובדים
15.80%	15.90%	16.50%	שיעור שעות נוספות מן השכר, הוצאות נלוות לשכר, סוציאליות ומס

מלוחות 17 ו-18 ניתן ללמוד כי בשנים 2016 - 2018 היה תקציב עלות העובד למעביד בכל הנוגע לשעות נוספות, בכל אגפי המכון והמטה, מעל 36,000 ש"ח לשנה, שהם כ-3,000 ש"ח לחודש לעובד וכ-16% מהוצאות השכר של המכון. עוד נמצא כי בכל שנה יש חריגה מן התקציב שאושר לשעות נוספות בשיעור של 3% - 4%.

מלוח 16 עולה כי אכן צומצמה מצבת כוח אדם במכון, והדבר ראוי לציון. עוד נמצא כי עלות המעביד של השכר ממוצע לעובד במכון עולה בהתמדה, ובשנת 2018 היא עלתה בשיעור של 2.2%. עלות השכר למעביד הגיעה בממוצע ל-269,000 ש"ח⁴³ לשנה, שהיא מעל 22,000 ש"ח בחודש.

מומלץ כי הנהלת המכון תמשיך ותעקוב אחר עלויות השכר במכון באופן שוטף.

בתגובת המכון נמסר כי מימוש שעות נוספות נעשה אך ורק בהתאם לצורך ולהיקף עבודה, וכי מרבית, אם לא כלל השעות הנוספות, הן "שעות מכורות", כלומר

43 בדוח הכספי בשנת 2018 היה שכר עבודה ונלוות הוא 258,445 מיליון ש"ח ובמכון הועסקו כ-960 עובדים.

לקוחות המכון משלמים עבור שעות אלו. עוד הוסיף המכון כי עקב הליך פרישה מרצון של כ-100 עובדים בשנת 2018, בלי שצומצם היקף פעילות המכון, תחומי האחריות שלו ונתינת השירות, עלה מספר השעות הנוספות שכל עובד נדרש לבצע.

מומלץ כי הנהלת המכון תבחן את מגמת הגידול בשעות הנוספות ותעקוב אחר מימושן - בייחוד בהתאם לרווחיות האגפים השונים.

התחייבות לתשלום פנסייה בגין פרישה מוקדמת

התחייבות לתשלום פנסייה בגין פרישה מוקדמת - עד שנת 2017

התחייבות לתשלומי פנסייה בגין פרישה מוקדמת מוצגת בדוחות הכספיים של המכון בסעיף התחייבויות בשל סיום יחסי עובד-מעביד. בהתאם להסכמים קיבוציים שנחתמו בעבר (קודם להסכם העבודה הקיבוצי המיוחד משנת 2017), התחייב המכון לשלם לעובדים שפרשו מעבודתם בטרם הגיעם לגיל פרישה חובה פנסייה חודשית מיום הפרישה ועד הגיעם לגיל פרישה חובה. בעקבות התחייבות זו מוצגת בדוחות הכספיים התחייבות לתשלום פנסייה בגין פרישה מוקדמת. עם עובדים נוספים הוסכם על פרישה מוקדמת בדרך של תשלום חד-פעמי של פיצויי פיטורים מוגדלים. בתוכנית זו פרשו 31 עובדים. ההתחייבות לתשלום הפנסייה האמורה נכללת במלואה על בסיס הערך הנוכחי של תשלומי הפנסייה העתידיים, בעוד שיעור ההיוון מבוסס על ציטוטי תשואה של אגרות חוב קונצרניות צמודות למדד באיכות גבוהה למועד חישוב ההתחייבות. שינויים בערך התחייבות הנובעים משינוי ביתרת תקופת ההיוון וכן בגין שינויים בשיעור ההיוון המשוקלל משנה לשנה, מוצגים במסגרת הוצאות מימון בעקבות פרישה מוקדמת לפנסייה. להלן לוח 19 המציג את התחייבות המכון לתשלומי פנסייה בגין פרישה מוקדמת.

לוח 19: התחייבות המכון לתשלומי פנסייה בגין פרישה מוקדמת, 2016 - 2018 (באלפי ש"ח)

2016	2017	2018	
34,255	27,294	20,975	התחייבות לתשלום פנסייה בגין פרישה מוקדמת
1,657	926	(154)	הוצאות (הכנסות) מימון בגין פרישה מוקדמת לפנסייה

מלוח 19 ניתן ללמוד כי התחייבות המכון לסוף שנת 2018 עומדת על כ-21 מיליוני ש"ח, וכי הוצאות המימון יורדות עם השנים, בין היתר, עקב שינוי בשיעור הריבית. ההתחייבות לתשלום פנסייה בגין פרישה מוקדמת תיסגר בשנת 2032, במועד שבו יגיע אחרון הפורשים לגיל 67.

פרישה מוקדמת בהתאם להסכם הקיבוצי המיוחד - בשנת 2017

בהתאם לרפורמה במכון התקנים, בדיקות יבוא אמורות להיפתח לתחרות, והכנסות המכון בתחום זה עלולות להצטמצם. בעקבות זאת חתם המכון על הסכם קיבוצי מול ועד העובדים וההסתדרות, ובו נקבע כי המכון יהיה רשאי לפטר עובדים בהתאם לשיעור אובדן הכנסותיו מבדיקת מוצרים מיובאים. התחייבות לתשלומי פנסייה בגין פרישה מוקדמת מוצגת בדוחות הכספיים של המכון בסעיף הוצאות בגין פרישה מוקדמת ופנסייה. בהתאם לדוחות הכספיים לשנת 2018, בינואר 2018 החל תהליך הפרישה של עובדים במסגרת שלב א' של ההסכם הקיבוצי המיוחד שעלותו הכוללת נאמדת ב-169 מיליון ש"ח. תוכנית הפרישה המוקדמת היא חלק מהרפורמה במכון התקנים, ומהווה חלק מההתייעלות של המכון. בהתאם להסכם הקיבוצי המיוחד משנת 2017, וכחלק מהיערכות המכון לפתיחה המתוכננת לתחרות של בדיקות יבוא, נקבעו שני מסלולי פרישה לעובדים שיצאו לפרישה מוקדמת, בהתאם לקריטריונים של גיל העובד והוותק שלו במכון. בשלב ראשון היו אמורים לפרוש 100 עובדים ובשלב השני עוד 200 עובדים. להלן פרטי תוכנית הפרישה המוקדמת:

1. מסלול פנסיית גישור שלפיו יהיה הפורש זכאי לתשלום של פנסיית גישור ממועד פרישתו עד גיל 67 וזאת בהתאם לזכויות הפנסייה שצבר בגין תקופת עבודתו במכון בהתייחס לפורש בקרן פנסייה ותיקה או בהתאם לצבירה הכספית שלו בגין תקופת עבודתו במכון בקרן פנסייה חדשה. כמו כן זכאי הפורש להשתתפות של המכון במוצר פנסיוני המבוסס על המשכורת הקובעת למועד הפרישה ממועד פרישתו עד גיל 67 בהתייחס לפורש בקרן ותיקה ולמשך שמונה שנים או עד גיל 67, כמוקדם שבהם, בהתייחס לפורש בקרן חדשה. תשלום פנסיית הגישור והשתתפות המכון במוצר הפנסיוני ייעשו באמצעות חברת ביטוח שתשמש כקרן משלמת חיצונית תמורת תשלום חד-פעמי של פרמיית ביטוח שישלם המכון מראש לחברת הביטוח. לפיכך, ההתחייבות לתשלומי פנסיית הגישור לפורשים שפרמיית הביטוח שולמה לחברת הביטוח אינה נכללת כהתחייבות במסגרת דוחותיו הכספיים של המכון. נוסף על כך יהיה הפורש זכאי למענק פרישה מיוחד ולמענקי הסתגלות.

2. מסלול פיצויים מוגדלים, ולפיו יהיה הפורש זכאי לתשלום פיצויים בשיעורים מוגדלים בהתאם לוותק של העובד במכון, ונוסף על כך יהיה זכאי למענק הסתגלות.

בסוף ינואר 2018, החל תהליך הפרישה של עובדים במסגרת שלב א' ולאחר מכן שלב ב' להסכם, ובמסגרתו פרשו עד יום 31.12.18, 96 עובדים (מתוכם 82 במסלול פנסיית גישור ו-14 במסלול פיצויים מוגדלים). סך תשלומי הפרישה שהמכון שילם או התחייב לשלם לעובדים (לרבות תשלומים עבור



פדיון ימי חופשה וימי מחלה שלא נוצלו) או כפרמיה לקרן משלמת חיצונית בשנת 2018 - הסתכמו בכ-169 מיליון ש"ח. השתתפות משרד האוצר⁴⁴ בתשלומים בגין פורשים אלו מסתכמת בכ-135.2 מיליון ש"ח (מתוכם שילם משרד האוצר עד 31.12.18 סך של 129.4 מיליון ש"ח, והיתרה לאחר תאריך זה). הוצאות בגין פרישה מוקדמת של 96 עובדים אלו בסך של כ-19.8 מיליון ש"ח, המורכב מסכום לתשלום לפורשים בסך של כ-169 מיליון ש"ח בניכוי השתתפות משרד האוצר כאמור בסך של כ-135.2 מיליון ש"ח, ובניכוי התחייבויות שכבר נרשמו בדוחות הכספיים בסך של כ-14 מיליון ש"ח בגין תשלומים מסוימים (פידיון ימי חופשה, ימי מחלה שלא נוצלו ודמי הסתגלות) - נזקפו לדוח הכנסות והוצאות בשנת 2018 ונכללים בסעיף "הוצאות בגין פרישה מוקדמת ופנסיה נטו". סכום תשלום ממוצע לפורש⁴⁵ עומד על כ-1.8 מיליון ש"ח. להלן לוח 20 מציג נתונים לגבי מספר העובדים שפרשו בכל שנה.

לוח 20: נתונים על מספר העובדים שפרשו בכל שנה, 2015 - 2018

2015	2016	2017	2018	
7	24	0	0	מספר העובדים שפרשו פרישה מוקדמת (עד שנת 2017)
-	-	0	⁴⁶ 96	מספר העובדים שפרשו פרישה מוקדמת בהתאם להסכם הקיבוצי המיוחד (בשנת 2017)
28	44	37	125	התחייבות למספר העובדים שפרשו (כולל התחייבויות לפרישה בהתאם לתוכניות לפני שתי התוכניות האמורות)

משרד מבקר המדינה ממליץ כי לנוכח עלותה הגבוהה של תוכנית הפרישה המוקדמת, המהווה חלק מהרפורמה במכון, אשר מומנה ברובה על ידי משרד האוצר, יקיימו משרד האוצר והמכון הליך הפקת לקחים במטרה לבחון את הצלחת הרפורמה בכל הנוגע לפתיחת בדיקות היבוא לתחרות ולהשפעותיה על מצבו הכספי של המכון.

44 הסכם המימון בין משרד האוצר לבין המכון נחתם ב-3.12.17.

45 כולל פנסיה גישור, מענק הסתגלות, מענק פרישה, פדיון ימי חופשה ומחלה.

46 בנוסף, בשנת 2019 פרשו ארבעה עובדים נוספים בתכנית פרישה מוקדמת, בהתאם להסכם הקיבוצי המיוחד (בשנת 2017).

מכרז ליסינג לרכב

בדוחות הכספיים של המכון לשנת 2018, הוצאות הרכב עמדו על כ-22.7 מיליון ש"ח. הוצאות אלו כוללות עלות שכירה של רכבי ליסינג, הוצאות פחת בגין רכבי המכון ועלות האחזקה של כל כלי הרכב שבשימוש המכון.

בתקנות חובת המכרזים, התשנ"ג-1993⁴⁷ (להלן - תקנות חובת המכרזים), נקבע כי גוף ציבורי שאינו משרד ממשלתי יפעל בשום לב להוראות התכ"ם שנקבעו לעניין תקנות אלה או על פי נוהל פנימי כתוב שקבע הגוף הציבורי. הוראת התכ"ם⁴⁸ - התקשרויות ורכישות מס' 7.4.1.7 קובעת כי "תקופת התקשרות בחוזה לביצוע עבודה, לרכישת טובין או מתן שירותים תותאם לאופי העסקה, אך בדרך כלל לא תעלה על שנתיים ובכפיפות לחוק התקציב ולתקנותיו". בנוהלי המכון לא נקבעה תקופה מרבית להתקשרות⁴⁹.

בשנת 2009 פרסם המכון מכרז לשירותי ליסינג תפעולי, אך הוא בוטל בשל חוסר היענות מצד חברות ליסינג, שהתקשו לגייס מימון לרכישת כלי הרכב. בעקבות זאת פנה המכון לכמה חברות ליסינג לקבלת הצעות מחיר, ובתום שלב בחינת הצעות מחיר שהוגשו, נבחרה חברה א' כספק רכבי הליסינג של המכון. החוזה של חברה א' היה לתקופת מסגרת בת 36 חודשים ולא נקבע מועד לסיומו. מאז ועד מועד סיום הביקורת חלפו כעשר שנים והמכון ממשיך להשתמש בשירות הליסינג של אותה חברה בהתאם לאותו חוזה. בנובמבר 2012 כדי למנוע תלות בחברת ליסינג אחת וכדי ליצור תחרות, החליט המכון לעבוד עם שתי חברות ליסינג. לצורך כך, פרסם המכון מכרז נוסף לשירותי ליסינג⁵⁰ לבחירת חברה נוספת על חברה א', אך הוא בוטל מפני שנותרה הצעה אחת בלבד, אחרי שנפסלו שתי הצעות נוספות⁵¹. באפריל 2013 אישרה ועדת המכרזים את ביטול המכרז⁵² ויציאה מיידית למכרז חדש. בשנת 2013, במקביל להסכם עם חברה א', חתם המכון על הסכם לשירותי ליסינג תפעולי עם חברה ב'⁵³ לשלוש שנים עם אופציה להארכה בשתי תקופות נוספות של שנה או חלק ממנה. בשנת 2015 פרסם המכון מכרז נוסף, אשר תוצאותיו ייקרו בהרבה את הוצאות הרכב, ולכן היו עלולות להרע את מצבו של המכון. לאור זאת, מנכ"ל המכון דאז, ביטל את המכרז, לא הכריז על זוכים, והורה להמשיך ולעבוד עם חברה א' שקבעה מחירים נמוכים וכדאיים יותר למכון. ביולי 2016 החליטה הוועדה להאריך

47 תקנה 42 לתקנות.

48 ראו הוראות תכ"ם 7.4.1.7 בעניין חוזה התקשרות, סעיף 2.2.1 בעניין עריכת מכרז.

49 בנוהלי מכון התקנים אין התייחסות לתקופה שבה ניתן לפעול על פי מכרז.

50 מכרז ר/28/12.

51 אחת לא עמדה בתנאי הסף ואחת הוגשה באיחור.

52 מכרז ר/28/12.

53 חברה ב' תפעל בנוסף על חברה א'.

את תוקף ההסכם עם חברה ב' עד אפריל 2017, ומאז לא הוארך תוקף ההסכם, אך עד מועד סיום הביקורת ממשיך המכון את ההתקשרות עם חברה ב'.

התקשרות המכון עם חברה א' לתקופה העולה על עשר שנים ראוייה לבחינה, שכן אינה בהתאם להוראות התכ"ם. עוד נמצא כי החוזה שנחתם עם חברה ב' מיולי 2013 הוארך עד אפריל 2017, ומאז ועד מועד סיום הביקורת המשיך המכון את ההתקשרות ושילם כספים אף שלא היה חוזה בתוקף.

מומלץ כי המכון יבחן את האפשרות להגדיר בנהליו הנחיות בדבר תקופות להתקשרות מרבית. על המכון להקפיד על פרסום מרכזי התקשרויות ועל הארכת תוקף הסכמים על ידי ועדת המכרזים, בהתאם לנוהלי המכון; עליו להקפיד להעביר תשלומים בהתאם להסכמים חתומים.

בתגובת המכון נמסר כי במהלך שנת 2019 פרסם המכון מכרז נוסף, שזכו בו שתי חברות (אחת ותיקה ושנייה חדשה). במועד סיום הביקורת עובד המכון עם שתי החברות הללו.

הוצאות על שירותים מקצועיים והוצאות משפטיות

למכון יש הוצאות על שירותים מקצועיים הכוללים שירותים עבור רואה חשבון מבקר, שירותי שמאות, ייעוץ אקטוארי ושירותים מקצועיים אחרים. כמו כן המכון מעסיק יועץ משפטי במשרת שכיר, ועלות העסקתו מופיעה כחלק מעלות יחידות המטה. נוסף על כך נעזר המכון בשירותי ייעוץ משפטי חיצוניים אשר עלותם מצוינת בדוחות הכספיים בסעיף הוצאות משפטיות. להלן לוח 22 המציג את ההוצאות על שירותים מקצועיים ולהוצאות משפטיות.

לוח 22: ההוצאות על שירותים מקצועיים והוצאות משפטיות, 2016 - 2018 (באלפי ש"ח)

2016	2017	2018	
3,970	4,391	4,991	ההוצאות על שירותים מקצועיים
3,724	3,601	1,865	ההוצאות המשפטיות

מלוח 22 ניתן ללמוד כי ההוצאות על השירותים המקצועיים גדלו במהלך השנים והסתכמו בכ-5 מיליון ש"ח בשנת 2018. ההוצאות המשפטיות בשנת 2017 היו כ-3.6 מיליון ש"ח וירדו בשנת 2018 לכ-1.9 מיליון ש"ח בעקבות הפסקת העסקתו של אחד ממשרדי עריכת הדין ומביטול הפרשה בדוחות הכספיים בגין תביעה שהסתיימה בסכום נמוך מסך ההפרשה שהוערכה בספרים.



תביעות משפטיות נגד המכון

במהלך העסקים הרגיל מוגשות מדי שנה תביעות רבות נגד המכון (בחלקן נתבע המכון יחד עם נתבעים אחרים). בהסתמך על חוות דעת יועציה המשפטיים, הנהלת המכון רושמת בדוחותיו הכספיים של המכון הפרשה לתביעות משפטיות (לרבות בגין העלויות הכרוכות בניהולן של תביעות) שמהווה כיסוי מתאים בגין תביעות אלה. בשל הסכום הגבוה של התביעות שהוגשו נגד המכון בשנים 2016 - 2018, שסכומן הוא בין 13.5 מיליון ש"ח עד 23 מיליון ש"ח לשנה, נבדק סעיף זה. להלן לוח 23 המציג את סכומי התביעות המשפטיות וההפרשות בגין בדוחות הכספיים.

לוח 23: סכומי התביעות המשפטיות וההפרשות בגין בדוחות הכספיים, 2016 - 2018 (במיליוני ש"ח)

2016	2017	2018	
14	23	13.5	תביעות שהוגשו נגד המכון (כולל תביעות גוף שבהן לא נקב סכום תביעה ואשר לגבי חלקן אין הערכת חשיפה מרבית)
3	4	2.2	הפרשה לתביעות משפטיות

התביעות המשפטיות המוגשות נגד המכון הן מסוגים שונים: תביעות נזיקין - בגין נזקים שנגרמו לכאורה לתובעים בשל פעולות המכון; בקשות סעדים זמניים לסיוע שמגיש בית משפט לבעלי הדין; תביעות של עובדי המכון במסגרת דיני העבודה; תביעות ייצוגיות שהוגשו נגד המכון. כל התביעות המוגשות נגד המכון מוגשות נגדו בלבד או גם נגד נתבעים אחרים. להלן לוח 24 המפרט את סוגי התביעות המשפטיות, כפי שנדגם בשנת 2017.

לוח 24: סוגי התביעות המשפטיות שנדגמו בשנת 2017

2017	
20	מספר תביעות הנזיקין
1	מספר תביעות הסעדים הזמניים
3	מספר התביעות בדיני עבודה
1	מספר התביעות הייצוגיות

מלוח 24 ניתן ללמוד כי עיקר התביעות שהוגשו נגד המכון הן תביעות נזיקין. עובדה זו ממחישה את עיקר הסיכונים שעומדים מול המכון ואת כובד אחריותו לשלום הציבור. הסיכוי להתממשות התביעות מתבטא בהפרשה לתביעות משפטיות, ובשנת 2018 הוא עמד על כ-2.2 מיליון ש"ח.

דוגמה לתביעה כספית גבוהה שהוגשה נגד המכון:



המכון נתבע יחד עם 28 נתבעים נוספים, בתביעת נזיקין שעניינה נזקי גוף⁵⁴ שנגרמו לתובעים רבים (כ-400) בקריסת הרצפה של אולם ורסאי בירושלים בשנת 2001, בטענה שהמכון איפשר את הבנייה ברצפת הפל-קל. כמו כן עומדות כמה תביעות נגד המכון ואחרים שעניינן נזקי רכוש⁵⁵ של המבנה שרצפתו קרסה.

במרץ 2017 נחתם הסדר בין המדינה למכון שעליו גם חתם המבטח של המכון שהנפיק למכון פוליסת ביטוח מסוג אחריות מקצועית, ועל פיו יעביר המבטח למדינה סכום כסף לכיסוי מלא של כל סכום שהמכון יחויב לשלם לכל תובע ו/או שולח הודעה לצד ג' וכיוצא בזה ו/או לכל גורם אחר (לרבות נתבע שיחויב, ישלם וידרוש שיפוי) בכל תביעה מהתביעות שלעיל. בהסדר שנחתם נקבע כי כל הסדר, שהמדינה תגבש במסגרת תביעות אלו, יכלול תנאי ולפיו התביעה ו/או כל הודעה לצד ג', ד' וכיוצ"ב נגד המכון נדחית ללא צו להוצאות. למכון חובה לשאת פעולה עם המדינה לדחיית התביעות כלפיו, אם אלו לא יתיתרו וינוהלו. בכפוף למילוי התחייבות זו על ידי המכון, המכון לא ישלם מכיסו כל סכום אחר ו/או נוסף על סכום הפרשה שהעביר המבטח מכוח הפוליסה. על המכון יוטלו דמי השתתפות עצמית למבטח בהתאם לתנאי הפוליסה, אשר בגינה נרשמה הפרשה בדוחות הכספיים. המבטח יעביר למדינה סכום כסף השווה למלוא גובה הכיסוי הביטוחי תחת הפוליסה, ואם ייפסק סכום גבוה יותר - המדינה תישא בו.

מהתביעות המשפטיות ניתן ללמוד על הסיכונים העיקריים הניצבים לפני המכון. רוב התביעות המוגשות נגד המכון הן תביעות נזיקין, ומשמעות הדבר היא שהמכון צריך להקפיד לפעול ככל יכולתו בצורה מקצועית, מפני שבדיקותיו או מחדליו משפיעים על שלום הציבור ובטיחותו.

מומלץ כי הנהלת המכון תבחן מעת לעת את הכיסוי הביטוחי בהלימה לתביעות המוגשות נגד המכון ותקיים הליכי הפקת לקחים מהתביעות בכלל ומתביעות הנזיקין בפרט.

בתגובת המכון נמסר כי בכל תביעות הנזיקין, המכון הינו צד ג' או ד' וחלקו בתביעות אלו הינו שולי ביחס ליתר הנתבעים. בסיום תיקים אלו, הרוב המכריע של התביעות נגד המכון נמחקות או נדחות ובשאר מסתיימות התביעות בפסיקת דמי נזיקים זניחים.

54 בתא 6012/04.

55 בתא 6199/04, בתא 2201/08, בתא 2212/08.

הוצאות עודפות ושומות ניכויים

הוצאות עודפות הן הוצאות שנוצרו בעסק, אשר אינן מותרות לניכוי מההכנסות לצורכי מס או הוצאות למתן טובת הנאה שנתן מעביד לעובדיו ואשר לא ניתן לייחסה לעובד מסוים. לפי סעיף 32(11) לפקודת מס הכנסה - המפרט הוצאות אסורות בניכוי, "הוצאות למתן טובת הנאה שנתן מעביד לעובדיו ואשר לא ניתן לייחסה לעובד פלוני, למעט הוצאות שהוכח כי לפי טיבן אינן מיועדות להעניק טובת הנאה אישית לעובד; הוצאות, בגבולות סכומים שנקבעו בתקנות על פי סעיף 31, להחזקת רכב שבהחזקתו של מעביד והמשמש את עובדיו, ולא ניתן לייחס את טובת ההנאה מהשימוש בו לעובד פלוני; הוצאות שאינן ניתנות לניכוי כאמור לא ייראו כהכנסת עבודה בידי העובדים". המכון משלם מס בשיעור 90% על הוצאות עודפות⁵⁶. להלן לוח 24 המציג את המס בגין ההוצאות העודפות ששילם המכון.

לוח 25: המס בגין ההוצאות העודפות ששילם המכון, 2016 - 2018 (באלפי ש"ח)

2016	2017	2018	
1,861	2,101	2,357	מס בגין הוצאות עודפות

נתונים מהדוחות הכספיים של מכון התקנים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

בדיקת ההוצאות העודפות העלתה כי ההוצאות מורכבות מסעיפים שונים, ובהם כיבוד, הוצאות טיסה ושהייה בחו"ל, וכן מתנות וטובות הנאה שלא ניתן לייחס לעובדים. להלן לוח 26 המפרט את ההוצאות העודפות שהצהיר עליהן המכון.

לוח 26: ההוצאות העודפות שהמכון הצהיר עליהן, 2016 - 2018 (בש"ח)

2016	2017	2018	
441,328	92,051	88,028	כיבוד
64,990	96,561	92,507	הוצאות חו"ל
457,295	351,410	124,617	מתנות
706,579	936,881	1,242,230	טובות הנאה לעובדים שלא ניתנות לייחוס
1,670,192	1,476,903	1,547,382	סך הכול

נתונים מהדוחות הכספיים של מכון התקנים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

מלוח 26 עולה כי אומנם היו ההוצאות העודפות של המכון מעל כ-1.5 מיליון ש"ח בשנת 2018 אך ניתן לראות כי המכון צמצם את הוצאות הכיבוד שאינן מותרות

56 לפי סעיף 3(ז) לפקודת מס הכנסה "חבר בני אדם שבשנת המס ... שכל הכנסתו היתה פטורה ממס ... יהיה חייב על הסכומים שלהלן במס בשיעור של 90%, ללא זכות לפטור, לניכוי או לקיזוז כלשהם".



בניכוי מ-441,000 ש"ח בשנת 2016 ל-88,000 ש"ח בשנת 2018. מבדיקת טובות ההנאה לעובדים נמצא כי הוצאות אלו כוללות גם הוצאות שיש בהן רכיבים של הטבות לעובדים: פעולות הסברה; הדרכת עובדים; פעילויות חברה ותרבות; פרסי ייעול והצטיינות; השתלמויות עובדים. להלן לוח 27 המפרט את הרכב ההוצאות העודפות שלא ניתנות לייחוס שהצהיר עליהן המכון.

לוח 27: הרכב ההוצאות העודפות שלא ניתנות לייחוס שהמכון הצהיר עליהן בדיווחים לרשות המיסים, 2017 - 2018 (באלפי ש"ח)

2017	2018	
1,122	1,254	פעולות תרבות, חברה ותגמול
15	64	פרסי הצטיינות
2,911	2,016	פעולות הסברה
-	885	הדרכות, השתלמויות עובדים בארץ ובחו"ל
4,048	4,219	סך הכול טובות הנאה לעובדים שלא ניתנות לייחוס

נתונים מהדוחות הכספיים של מכון התקנים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

משרד מבקר המדינה ממליץ למכון לפעול לצמצם את ההוצאות הלא מוכרות ואת ההוצאות שאין אפשרות לייחסן לעובדים.

משרד מבקר המדינה בדק את שומת הניכויים של רשות המיסים והמוסד לביטוח לאומי באמצעות השוואה בין דוחות המס לדוחות הכספיים. צוות הביקורת בדק את תשלום המס בגין הוצאות עודפות ומצא כי בשנת 2018 ערכו רשות המיסים והמוסד לביטוח לאומי ביקורת ניכויים במכון שבעקבותיה הוציאו לו שומת ניכויים לשנים 2016 - 2018 בסך כ-2.4 מיליון ש"ח. להלן לוחות 28 ו-29 המציגים את ההוצאות שמוסו בשומות רשות המיסים והמוסד לביטוח לאומי, ואת חיוב המס בגין שומות אלו.

לוח 28: הרכב ההוצאות שמוסו בשומות רשות המיסים, 2013 - 2016 (באלפי ש"ח)

2013	2014	2015	2016	
150	150	150	150	בדיקות רפואיות
70	70	70	70	כריכים
400	400	400	400	שווי רכב

**לוח 29: חיוב המס בגין השומות שנערכו למכון, 2016 - 2018 (באלפי ש"ח)**

2016	2017	2018	
600	1,000	222	תוספת מס בגין ביקורת ניכויים של רשות המיסים
606	0	0	מס בגין ביקורת ניכויים של המוסד לביטוח לאומי

המכון מסר בתגובתו כי הוא פועל בכל עת לייחס הוצאות לעובד, אך אכן יש סוגי הוצאות שאין ביכולתו של המכון לייחסן לעובד פלוני, ועל כן הוא מקפיד לדווח על הוצאות אלו כהוצאות עודפות בהתאם להוראות הדין.

המכון לא פירט בדוחותיו הכספיים לשנת 2018 כי בוצעה במכון ביקורת ניכויים של רשות המיסים ושל המוסד לביטוח לאומי, שבעקבותיה הוצאו למכון שומות מס בסכום של כ-2.4 מיליון ש"ח.

מומלץ כי המכון יבחן לציין בדוחותיו הכספיים מידע על אודות שומות ניכויים שהוצאו למכון, לאור העובדה שמדובר בסכום מהותי.

אי-ניצול תקציב השקעות

ההשקעות ברכישת ציוד הן כלי חשוב ומרכזי לקידום תאגיד ולהבטחת עמידתו באתגרים הניצבים לפתחו. ביצוע התקציב דורש מהנהלת התאגיד תכנון קפדני, מקצועיות, מימונות, ראייה מערכתית ויכולת להתמודד עם נושאים מורכבים.

הנהלת המכון מגישה לוועד הפועל את הצעת תקציב ההשקעות של המכון מדי שנה, בחודשים נובמבר-דצמבר, עבור השנה הבאה. להלן לוח 30 המציג את תקציב ההשקעות מכון התקנים וביצועו בשנים 2016 - 2018.

לוח 30: תקציב ההשקעות מכון התקנים וביצועו, 2016 - 2018 (במיליוני ש"ח)

2018		2017		2016		
ביצוע	תקציב	ביצוע	תקציב	ביצוע	תקציב	
3.7 (51%)	7.2	4.4 (49%)	8.9	4.3 (70%)	6.1	ציוד טכני
0.5 (13%)	3.8	0.3 (14%)	2.2	0.4 (13%)	3.0	בינוי ותשתיות
1.0 (250%)	0.4	0.3 (100%)	0.3	0.5 (38%)	1.3	ציוד כללי
3.4 (45%)	7.5	2.1 (33%)	6.3	3.4 (131%)	2.6	מחשוב
				0.5 (0%)	0.5	איכות והסמכה - אקרדיטציה



2018		2017		2016		
ביצוע	תקציב	ביצוע	תקציב	ביצוע	תקציב	
8.6 (46%)	18.9	7.1 (40%)	17.7	8.6 (64%)	13.5	סך הכול השקעות
				0%	3.0	רזרבת מנכ"ל
8.6	18.9	7.1	17.7	8.6	16.5	סך הכול השקעות כולל רזרבת מנכ"ל
46%		40%		52%		סה"כ שיעור ביצוע תקציב השקעות

על פי נתוני מכון התקנים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

מנתוני ביצוע התקציב של החברה עולה כי התקציב הכולל של ההשקעות החדשות בשנים 2016 - 2018 בוצע במידה חלקית ביותר: בשנת 2016 - בשיעור של 52%; בשנת 2017 - בשיעור של 40%; ובשנת 2018 - בשיעור של 46%. שיעור ההשקעות של המכון בשנת 2017 במחשוב היה 33% ובשנת 2018 - 45%. שיעור ההשקעות בצידוד טכני היה בשנת 2017 49% ובשנת 2018 - 51%. נמצא כי המכון לא ביצע רכש במימון "רזרבות המנכ"ל להשקעות" (ראו להלן בפרק "השקעה נטו שלילית ברכוש קבוע").

נמצא כי מימוש סעיף הרכש לשנים 2016 - 2018 הסתכם ב - 40% - 52%.

המכון מסר בתגובתו כי תקציב ההשקעות הוא חלק מתוכנית העבודה של המכון, אך מאחר שהתקציב נערך כתקציב משוער, לעיתים השקעה אשר תוכננה בראשית השנה לא יוצאת אל הפועל.

מומלץ כי הנהלת המכון תבחן את הסיבות לאי-מימוש של תקציב ההשקעות ותגבש תוכנית השקעות שתהלום את צורכי המכון. הדבר מקבל משנה תוקף לאור היות המכון גוף עתיר כוח אדם אשר נדרש להתייעלות, לאור הנסיבות שבהן עוגנה התחרות בחקיקה ובהתבסס על תזרימי המזומנים החיוביים שלו מהפעילות השוטפת כפי שפורט לעיל.



יחסים פיננסיים וכלכליים

בדיקת יחסים פיננסיים היא אחד השלבים בניתוח הדוחות הכספיים. יחסים פיננסיים נגזרים מנתונים המוצגים בדוחות הכספיים ומטרתם היא לתת לקורא הדוחות הכספיים כלים נוספים להבנת מצב התאגיד לאור בחינת הפרמטרים השונים: רווחיות ואיתנות פיננסית; נזילות; יעילות תפעולית. לא כל היחסים מתאימים לכל תאגיד. כך למשל, יחסים הבודקים את יעילות ניהול המלאי אינם רלוונטיים לענפי פעילות ללא מלאי.

יחסי רווחיות

שיעור הרווח הנקי מהכנסות

שיעור הרווח הנקי ממכירות המכון מהווה אינדיקציה לרמת הסיכון של פעילות המכון. היחס מהווה מדד לרווחיות הגוף הנבדק. להלן לוח 31 המציג את שיעור הרווח הנקי.

לוח 31: שיעור הרווח הנקי, 2016 - 2018 (באלפי ש"ח)

2016	2017	2018	
398,417	424,666	417,103	הכנסות
390,974	387,120	379,048	הוצאות תפעוליות וכלליות
(2,364)	(1,453)	137	הכנסות (הוצאות) מימון
(24,331)	-	(18,368)	הוצאות בגין פרישה מוקדמת ופנסייה, נטו
(19,252)	36,093	19,824	עודף הכנסות על הוצאות - רווח נקי
(5%)	8%	5%	שיעור הרווח הנקי

מלוח 31 ניתן ללמוד כי שיעור הרווח הנקי עלה בהשוואה לשנת 2016 שבה היה הפסד, אך ירד בהשוואה לשנת 2017 בגלל ההוצאות החד-פעמיות בגין הוצאה לפרישה מוקדמת של עובדים.

שיעור הרווח התפעולי

שיעור הרווח התפעולי מהווה מדד ליעילות הגוף הנבדק. ככל ששיעור הרווח התפעולי עולה, כך הגוף פועל בצורה יעילה יותר. להלן לוח 32 המציג את שיעורי הרווח התפעולי של המכון בשנים 2016 - 2018.

לוח 32: הרווח התפעולי ושיעורו, 2016 - 2018 (באלפי ש"ח)

2016		2017		2018		
100.00%	398,417	100.00%	424,666	100.00%	417,103	הכנסות
98.10%	390,974	91.20%	387,120	90.90%	379,048	הוצאות תפעוליות
1.90%	7,443	8.80%	37,546	9.10%	38,055	עודף מפעולות רגילות - רווח תפעולי

מלוח 32 ניתן ללמוד כי בשנת 2018 היה שיעור הרווח התפעולי 9.1%.

EBITDA ושיעור EBITDA מהכנסות

ה-EBITDA (Earnings Before Interest Taxes Depreciation and Amortizations) מוגדר רווח תפעולי בתוספת פחת והפחתות זהו מדד פיננסי שאיננו מבוסס על כללי החשבונאות המקובלים. מדד זה משמש לצורך חישוב הרווחיות התפעולית האמיתית מהפעילות העסקית בניטרול הפחת וההפחתות. המדד משמש גם לצורך הערכת שווי והערכת רמת הביצוע של חברות וחוסן הפיננסי. להלן לוח 33 המציג את ה-EBITDA ואת שיעורו מהכנסות המכון.

לוח 33: ה-EBITDA ושיעורו מהכנסות המכון, 2016 - 2018 (באלפי ש"ח)

2016	2017	2018	
398,417	424,666	417,103	הכנסות
7,443	37,546	38,055	רווח תפעולי
18,109	15,518	14,542	פחת והפחתות
25,552	53,064	52,597	ה-EBITDA
6%	12%	13%	שיעור ה-EBITDA

מלוח 33 ניתן ללמוד כי שיעור ה-EBITDA עולה עם השנים ומגיע ל-13%, עובדה המלמדת על שיפור בתוצאות העסקיות של המכון. השיפור המתמשך ברווח התפעולי נובע, בין היתר, מהיציאה לפנסיה מוקדמת של עובדים. בשנת 2018 מכל 100 ש"ח של הכנסות, היו למכון 13 ש"ח של רווח תפעולי בתוספת פחת והפחתות, לפני הוצאות המימון ולפני הוצאות המיסים.



יחסי הנזילות

יחסי הנזילות בוחנים את יכולתה של חברה לעמוד בהתחייבויותיה ולהתמודד עם לחצים פיננסיים בלתי צפויים בטווח הקצר. חשיבותם היא ביכולתם לחזות מראש אם חברה עלולה להיקלע לבעיה תזרימית בעתיד הנראה לעין.

היחס השוטף (The Quick Ratio): היחס השוטף בוחן את יכולתה של החברה לעמוד בהתחייבויותיה השוטפות מתוך נכסיה הנזילים. היחס השוטף מוגדר כיחס בין הרכוש השוטף לבין ההתחייבויות השוטפות. הרכוש השוטף מוגדר כנכסים אשר צפוי כי במהלך מחזור העסקים הרגיל, או תוך שנה מיום המאזן, לפי המאוחר, יתקיים לגביהם אחד משני מצבים: הנכס ימומש (לדוגמה לקוחות) או שהכנס יימכר (לדוגמה מלאי). התחייבויות שוטפות מוגדרות כהתחייבויות אשר צפויות להיפרע בתוך שנה מיום המאזן, או במהלך מחזור עסקים רגיל, לפי המאוחר מביניהם. פירוט התחייבויות שוטפות, כגון: הלוואות מבנקים ומגורמים נוספים, עו"ש, משיכת יתר, חלויות שוטפות של הלוואות, ספקים, שיקים דחויים וזכאים אחרים (מקדמה מלקוח, הכנסות מראש, הוצאות לשלם, עתודה לפיצויים הפרשה לאחריות, דיבידנד לשלם). הון חוזר מוגדר כהפרש בין הרכוש השוטף לבין ההתחייבויות השוטפות, והוא מהווה מדד לנזילות לטווח קצר הקיימת בחברה. ההון החוזר הוא חלק מן ההון התפעולי. להלן לוח 34 המציג את היחס השוטף וההון החוזר.

לוח 34: היחס השוטף וההון החוזר, 2016 - 2018 (באלפי ש"ח)

2016	2017	2018	
209,138	267,605	293,827	רכוש שוטף
173,263	184,045	198,521	התחייבויות שוטפות
35,875	83,560	95,306	הון חוזר - נכסים שוטפים בניכוי התחייבויות שוטפות
1.21	1.45	1.48	יחס שוטף
	20.5%+	1.8%+	שינוי בהשוואה לשנה קודמת

יחס שוטף של 1.48 בשנת 2018 משמע שלמכון יש 1.48 ש"ח רכוש שוטף לכל 1 ש"ח של התחייבות שוטפת. הנתון מהווה מדד לכך שלמכון יש נכסים שוטפים לצורך כיסוי התחייבויותיו השוטפות, בשנה הקרובה.

היחס המהיר: כלי זה מודד את היחס במאזן בין נכסים שוטפים, בניכוי מלאי, לבין התחייבויות שוטפות. היחס אינו רלוונטי לחברות שלהן אין מלאי, ולכן אינו רלוונטי למכון.

יחס הנזילות המידי (The Cash Ratio): היחס בוחן את היכולת לפרוע את כל ההתחייבויות השוטפות ממזומנים, שווי מזומנים וניירות ערך סחירים. יחס

הנזילות המיידית מוגדר כיחס בין סכום המזומנים ושווי המזומנים וההשקעות לזמן קצר (ללא יתרת הלקוחות ויתר הנכסים השוטפים) לבין התחייבויות שוטפות. להלן לוח 35 המציג את יחס הנזילות המיידית.

לוח 35: יחס הנזילות המיידית, 2016 - 2018 (באלפי ש"ח)

2016	2017	2018	
113,592	143,586	152,924	מזומנים ושווי מזומנים + ניירות ערך סחירים
173,263	184,045	198,521	התחייבויות שוטפות
0.66	0.78	0.77	יחס הנזילות המיידית
	18.2%+	1.3%-	שינוי בהשוואה לשנה קודמת

בשנת 2018 היה יחס הנזילות המיידית במכון 0.77, כלומר על כל 1 ש"ח חוב שוטף היה למכון בנזילות מיידית 77 אגורות. עם זאת, חלק מהותי מההתחייבויות השוטפות במכון נובע הן מסעיף הכנסות מראש, כך שהעלות התזרימית מביצוען נמוכה מן הערך ההתחייבתי (עקב רכיב הרווח), והן מן העובדה שהכנסות מראש נפרסות לאורך כל השנה קדימה ולא רק חודשים ספורים, ולכן יחס הנזילות המיידית מעיד על ערכים טובים.

יחס התזרים מפעילות שוטפת (CFO) לבין התחייבויות שוטפות: מדד זה בוחן את יכולתה של החברה לעמוד בהתחייבויותיה השוטפות מתוך מזומנים נוספים שתצבור בתקופה החשבונאית הבאה. יחס התזרים מפעילות שוטפת מוגדר כיחס בין תזרים מזומנים מפעילות שוטפת לבין התחייבויות שוטפות. להלן לוח 36 המציג את יחס התזרים מפעילות שוטפת.

לוח 36: יחס התזרים מפעילות שוטפת, 2016 - 2018 (באלפי ש"ח)

2016	2017	2018	
4,581	35,019	18,193	תזרים מזומנים מפעילות שוטפת CFO
89,824	87,982	88,835	התחייבויות שוטפות (ללא הכנסות מראש)
0.05	0.40	0.20	יחס ה-CFO להתחייבויות השוטפות
	+800%	-50%	שינוי ביחס לשנה קודמת

מלוח 36 ניתן ללמוד כי היחס שומר על ערך נמוך מ-1, כלומר המכון לא יכול לשלם את התחייבויותיו השוטפות מתזרים המזומנים מפעילות שוטפת. כמו כן בשנת 2018 חלה ירידה ניכרת ביחס התזרים מפעילות שוטפת והוא הגיע לחצי מערכו בשנת 2017.



יחס היעילות התפעולית

יחס ימי לקוחות: יחס זה בוחן את יכולתה הממוצעת של החברה לגבות כסף מלקוחותיה באמצעות מדד ימי לקוחות. יחס ימי לקוחות מוגדר כיחס בין לקוחות (כולל מע"ם) למכירות (כולל מע"ם) מוכפל ב-365 ימים בשנה. להלן לוח 37 המציג את יחס ימי לקוחות.

לוח 37: יחס ימי לקוחות, 2016 - 2018 (באלפי ש"ח, כולל מע"ם)

2016	2017	2018	
91,909	117,778	132,671	לקוחות כולל מע"ם
466,148	496,859	488,011	הכנסות כולל מע"ם
19.72%	23.70%	27.19%	שיעור לקוחות מהכנסות
72	87	99	יחס ימי לקוחות
	20%	15%	שינוי בהשוואה לשנה קודמת

מלוח 37 ניתן ללמוד שבשנים 2017 ו-2018 עלה יחס ימי לקוחות בשיעורים ניכרים. הדבר מעיד על בעיה אשר עלולה לנבוע מכמה סיבות, משולבות זו בזו, כגון: קושי של לקוחות לשלם למכון; שביעות רצון נמוכה של לקוחות, ולכן עיכוב בתשלום; המכון מנסה לפתות לקוחות באשראי הולך ועולה; המכון מתחיל למכור ללקוחות חלשים המתקשים לעמוד בתשלומים.

המכון מסר בתגובתו כי גידול בימי האשראי נובע ישירות מרפורמת התחרות, שבגינה מתחרה המכון בשוק עסקי תחרותי. אחת הסוגיות אשר בוחנים הלקוחות טרם התקשרות היא מסגרת ימי האשראי, ועל כן נהג המכון בתחרותיות ופעל להגדלת ימי האשראי.

משרד מבקר המדינה ממליץ למכון לבחון את ההשלכות של מדיניותו בעניין הגדלת ימי האשראי, הסיכונים הנובעים ממנה והפעולות הנגזרות מהשינוי.

יחסי מבנה הון

היחס בין הון עצמי למאזן: יחס זה בוחן את שיעורו של ההון העצמי ביחס לסך כל המאזן. להלן לוח 38 המציג את יחס ההון העצמי.

לוח 38: יחס ההון העצמי, 2016 - 2018 (באלפי ש"ח)

2016	2017	2018	
70,193	106,286	126,110	עודף בהון (הון עצמי)
339,834	369,125	389,404	סך הכול מאזן
21%	29%	32%	יחס הון עצמי למאזן

מלוח 38 ניתן ללמוד כי יחס ההון העצמי של המכון עלה במהלך השנים והדבר מעיד על איתנות פיננסית של המכון.

השקעה נטו שלילית ברכוש קבוע

השקעות המכון ברכוש קבוע מוצגות בדוחות הכספיים של המכון בסעיף רכוש קבוע ומתבטאות בגידול עלות הרכוש הקבוע. בלאי "מוסכם" של רכוש קבוע מוצג בסעיף הוצאות פחת ומקוזז מסעיף רכוש קבוע. להלן לוח 39 המציג השקעה ברכוש קבוע, הוצאות פחת והשקעה בניכוי הפחת.

לוח 39: השקעה ברכוש קבוע, הוצאות פחת והשקעה בניכוי הפחת, 2016 - 2018 (במיליוני ש"ח)

2016	2017	2018	
9	7	8.7	השקעה (על בסיס צבירה)
18	15.5	14.5	הוצאות פחת
(9.5)	(8.5)	(5.8)	השקעה בניכוי פחת

נתונים מדוחות הכספיים של מכון התקנים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

נמצא כי בשנים 2016 - 2018 היו השקעות שוטפות של המכון ברכוש קבוע בניכוי הוצאות פחת שליליות. עובדה זו מלמדת על כך שהמכון משקיע בֶּחֶסֶר ברכוש קבוע. אם המכון יתמיד במדיניותו זו, הציוד המשמש לבדיקות במעבדותיו יתיישן ויגרום לירידה ברמה המקצועית של שירותיו וליכולתו להתחרות בספקים אחרים. מצב זה אף עלול לגרום לירידה בהכנסותיו.

מומלץ כי המכון יבחן שימוש בתזרים המזומנים החיובי לצורך השקעה ברכוש קבוע



יעילות השימוש בשטחו הבנוי של המכון ובכלי הרכב שלו

בשנים 2017 - 2018 בעקבות תוכנית לארגון מחדש הוציא המכון כ-100 עובדים לפרישה מוקדמת (מתוך כ-1,000 עובדים). להלן לוחות המראים את השינויים בשטחי המשרדים והמעבדות של המכון בסניפיו השונים ובמצבת כלי הרכב. להלן לוח 40 המציג את שטחי המשרדים והמעבדות של המכון. לוח 41 מציג את כמות כלי הרכב הצמודים באגפי המכון ואת כמות רכבי המאגר ולוח 42, המציג את הוצאות המכון על חשמל, ארנונה, מים ושכירות.

לוח 40: שטחי המשרדים והמעבדות בחלק מסניפי המכון

שם סניף	אגף	סטטוס	סך השטח במ"ר	משרדים	מעבדה	הערות	מספר עובדים לפני הפרישה	מספר עובדים לאחר תוכנית הפרישה	מספר העובדים שפרשו או שנוידו
תל אביב		אין שינוי	13,533	אין מידע	אין מידע	ללא שינוי	885	825	60
פתח תקווה		צומצם בפברואר 2019	63	אין	63	שטח קודם לפני צמצום 240 מ"ר נותר 63 מ"ר	1	1	
אילת		כל השטח הושכר ב-2019	160	אין	160		1		1
אשדוד		כל השטח פונה בינואר 2020	140	15	125		4	3	1
חדרה		ללא שינוי	114	14	100		8	5	3
באר שבע	כללי	ללא שינוי				נמכרו שתי מכולות ⁵⁷	75	58	17
	בניין	ללא שינוי	472	419	53				
	תעשייה	ללא שינוי	355	214	141				
	כספים	ללא שינוי	11.3						
	ציבורי	ללא שינוי	93						



שם סניף	אגף	סטטוס	סך השטח במ"ר	משרדים	מעבדה	הערות	מספר עובדים לפני הפרישה	מספר עובדים לאחר תוכנית הפרישה	מספר העובדים שפרשו או שנוידו
ירושלים		עתידי להצטמצם באפריל 2020	880	350	530	שינוי עד אפריל 2020 פינוי קומת 350 מ"ר משרדים	45	25	20
נתניה		ללא שינוי	52	14	38		5	3	2
קריית אתא		ללא שינוי	127.5	43.7	84		5	4	1
ראשון לציון		ללא שינוי	132	80	52		4	3	1
רופין		ללא שינוי	378	10	368	על 6 דונם (שטח פתוח)	5	5	
סך הכול							1,038	932	106

לוח 41: מספר כלי הרכב הצמודים באגפי המכון לעומת מספר העובדים

השנה	אגף הבניין	אגף התעשייה	אגף איכות והסמכה	+יחידות מטה הנהלה	אגף התמיכה	סך עובדים	סך הכול כלי רכב צמודים	שיעור כלי רכב צמודים מכלל העובדים	הפרע מהשנה הקודמת
	פרטי ומסחרי	פרטי ומסחרי	פרטי ומסחרי	פרטי ומסחרי	פרטי ומסחרי				
2017	164	154	59	17	3	1,038	397	38%	
2018	156	169	57	16	2	960	400	42%	3
2019	132	171	51	15	3	932	372	40%	(28)
ינואר 2020	110	186	48	16	3	932	363	39%	(9)
מצבת כוח אדם בדצמבר 2017	225	576	83	105	49				
מצבת כוח אדם בדצמבר 2018	194	544	76	96	50				
מצבת כוח אדם בדצמבר 2019	165	549	70	101	47				



**לוח 42: הוצאות המכון על חשמל, ארנונה ומים ושכירות,
(באלפי ש"ח) 2018 - 2016**

2016	2017	שיעור שינוי 2017 - 2016	2018	שיעור שינוי 2018 - 2017	
2,428	2,424	-0.2%	2,454	1.20%	חשמל
3,249	3,312	2.00%	3,394	2.50%	ארנונה ומים
2,012	2,120	5.40%	2,163	2.00%	שכירות

מלוח 40 עולה כי 60 מהעובדים שהמכון הוציא לפרישה מוקדמת או נייד לסניפים אחרים, היו מסניף תל אביב (שהם כ-7% מכלל עובדי הסניף). למרות זאת הדבר לא התבטא בצמצום שטחי המשרדים בסניף זה. גם בסניף באר שבע הוציא המכון לפרישה מוקדמת או נייד 17 עובדים (שהם כ-23% מכלל עובדי הסניף), אך שטחי המשרדים בסניף זה לא צומצמו. כך הדבר גם בסניפי חדרה, נתניה, קריית אתא וראשון לציון. מנגד בסניפים אחרים צמצם המכון את שטחי המשרדים והמעבדות. כך למשל השכיר המכון בשנת 2019 את שטחי סניף אילת, ובשנת 2020 עתיד המכון לפנות את השטחים בסניף אשדוד, ולפנות קומה אחת מתוך שתיים בסניף ירושלים.

מלוח 41 עולה כי אף שהמכון הוציא לפרישה מוקדמת כ-100 עובדים שמתוכם ל-44 היה רכב צמוד, מספר כלי הרכב כלי הרכב הצמודים ירד ב-34 כלי רכב בלבד. מכאן ניתן לראות שבאופן יחסי עלה שיעור העובדים המחזיקים רכב צמוד לאחר הפרישה המוקדמת.

מלוח 42 עולה כי למרות פרישה מוקדמת של כ-100 עובדים, הרי שהוצאות המכון עבור חשמל, ארנונה, מים ושכירויות עלו בשיעורים ממוצעים של כ-2% בשנה.

המכון מסר בתגובתו כי אין הלימה מוחלטת בין תוכנית הפרישה שהובילה לצמצום מצבת כוח אדם לבין הציפייה לצמצום שטחים מבונים וכלי רכב. עוד הוסיף המכון כי הוא קשור בהסכמים בכל הנוגע לשטחים המבונים, ואין בכך שמיושמת תוכנית פרישה כדי לסיים מיידית שימוש בנכסים כאלו ואחרים. במשרדים בתל אביב אין שום משרד פנוי ואף בחלק ניכר מחללי המשרדים והמעבדות יושבים בכל שטח מספר בעלי תפקידים, ועל כן גם במקרה שבו צומצם כוח אדם אין הדבר מוביל במישרין לצמצום שטח המשרד או המעבדה הרלוונטיים. לגבי כלי רכב, השיב המכון כי מתוך 44 כלי רכב אשר היו צמודים לבעלי תפקידים שפרשו, צמצם המכון 34 כלי רכב, שהם 77% מכלי הרכב של הפורשים.



נוכח פרישת העובדים והצפי לפרישת 200 עובדים נוספים (בהתאם לתוכנית הפרישה מרצון במימון משרד האוצר), משרד מבקר המדינה ממליץ למכון לבחון מעת לעת את מצבת כלי הרכב ואת ניצולת השטחים במטרה להגביר את התייעלותו ולהביא לכדי ניצול יעיל של משאביו.

ממצאי הביקורת מלמדים כי בחלק מהיחסים הפיננסיים של המכון חל שיפור: שיעור הרווח התפעולי (בין השאר בשל פרישת עובדים), ה-EBITDA, היחס השוטף ויחס ההון העצמי השתפרו בשנים 2016 - 2018, ואילו יחס ימי לקוחות בשנים אלו הורע; השקעות נטו ברכוש קבוע של המכון היו שליליות, בין היתר, בשל אי-ניצול תקציב השקעות; הפרישה המוקדמת של עובדי המכון הביאו לכדי צמצום חלקי בשטחי המשרדים בחלק מסניפי המכון כמו גם במצבת כלי הרכב.

עבודת רואה החשבון המבקר

חוות הדעת של רואה החשבון המבקר

חוות דעת רואה חשבון מבקר (להלן - חוות הדעת) היא התוצר הסופי של עבודת רואה החשבון על דוחותיה הכספיים של הישות המבוקרת. מטרת עבודת הביקורת של רואה החשבון המבקר היא לאפשר לו לחוות את דעתו על כך שהדוחות הכספיים משקפים את מצבה הכספי של החברה, את תוצאות פעולותיה, את השינויים בהונה העצמי ואת תזרימי המזומנים שלה. מתוך הכרה בחשיבותה של חוות הדעת⁵⁸ והחשיבות בהעברת מסר ברור וחד-משמעי, נקבע נוסח אחיד לחוות הדעת וכן תבניות ניסוח מוסכמות למקרים שבהם התעורר צורך בקרב רואה החשבון המבקר לסטות מהנוסח האחיד. כמו כן מכתיבה לשכת רואי החשבון כיצד ינוסחו הסתייגויות מהנוסח האחיד.

הביקורת מצאה כי בשנים 2016 - 2018, רואה חשבון מבקר שביקר את הדוחות הכספיים של המכון נתן חוות דעת ללא הסתייגות או הימנעות. עם זאת, הסב רואה החשבון המבקר את תשומת ליבם של קוראי הדוחות הכספיים לתיקוני חקיקה אשר פתחו בהדרגה את בדיקת היבוא לתחרות.

58 חוות הדעת היא דוח רשמי המושפע הן מדרישות סטטוטוריות (כגון חוק החברות, התשנ"ט-1999 ותקנות ניירות ערך [דוחות כספיים שנתיים], התש"ע-2010) והן מתקני ביקורת של לשכת רואי החשבון בישראל.

תקופת הכהונה של רואה החשבון המבקר

חוק התקנים קבע כי אחד מתפקידיו של הוועד הפועל הוא מינוי רואה חשבון מבקר, אך החוק לא קצב את תקופת כהונתו. לשם השוואה, כללי החברות הממשלתיות (מינוי רואי חשבון ושכרם), התשנ"ד-1994 קבעו כי התקופה הכוללת של מינוי רואה חשבון מבקר לא תעלה על שש שנים רצופות וכי רשות החברות הממשלתיות רשאית לאשר להאריך זאת בשנת כהונה נוספת. כללי החברות הממשלתיות אינם חלים על המכון.

רואה החשבון המבקר של המכון נבחר על ידי ועדת איתור, ומינויו אושר בשנת 2012 בישיבת המועצה הכללית של המכון. חוזה העסקה של רואה החשבון מתחדש מדי שנה, אך אינו מוגבל בזמן. בפברואר 2017 החליט הוועד הפועל להמשיך את העסקתו של רואה החשבון המבקר עד סוף שנת 2017. עוד החליט הוועד הפועל כי ועדת הכספים תקבע נוהל לצורך התקשרות עם משרד רואה חשבון.

נמצא כי רואה החשבון המבקר של המכון נבחר על ידי ועדת איתור, ומינויו אושר בשנת 2012 בישיבת המועצה הכללית של המכון, והוא מועסק כשמונה שנים רצופות. עוד נמצא כי עד אפריל 2020, ועדת הכספים לא הכינה נוהל להתקשרות עם רואה החשבון המבקר. לא נמצא כי בשנת 2018 דן הוועד הפועל בהמשך העסקתו של רואה החשבון המבקר.

על ועדת הכספים להשלים גיבוש נוהל לצורך התקשרות עם רואה החשבון. מומלץ כי הוועדה תבחן את נושא משך הכהונה ואת מתכונת חידוש ההתקשרות במסגרת גיבוש הנוהל.

דוח מפורט למבקר המדינה

הנחיות מבקר המדינה (קווים מנחים לרואה החשבון המבקר של איגוד), התשע"ח-2018 (להלן - הנחיות לקווים מנחים), קבעו כי רואה חשבון מבקר של איגוד⁵⁹ שהוא חברה ממשלתית⁶⁰ או חברה בת ממשלתית⁶¹ יגיש למשרד

59 כמשמעו בסעיף 13 לחוק מבקר המדינה התשי"ח-1958 [נוסח משולב].

60 או כל מפעל, מוסד, קרן או גוף אחר שהממשלה משתתפת בהנהלתו או שגוף מבוקר לפי סעיפים 9(2), 9(4), 9(5) ו-9(6) משתתף בהנהלתם לגבי גופים מבוקרים לפי 9(8) היינו כל מפעל, מוסד, קרן או גוף אחר שגוף מבוקר לפי סעיפים 9(2), 9(4), 9(5) ו-9(6) תומך בהם במישרין או בעקיפין - הנחיות יחולו רק אם מבקר המדינה פנה בכתב לרואה החשבון המבקר של האיגוד. לפי סעיף 9(5) או 9(7) לחוק מבקר המדינה.

61 לפי סעיף 9(5) או 9(7) לחוק מבקר המדינה.



מבקר המדינה מדי שנה דוח שנתי מפורט. הדוח יוגש לא יאוחר מ-60 ימים לאחר מסירת חוות דעתו על הדוחות הכספיים של האיגוד, ובו יפורטו: שם האיגוד ושם משרד רואה החשבון המבקר; שנת הכספים שבה החל רואה החשבון המבקר לבקר את האיגוד; שכר טרחה של רואה חשבון מבקר; היקף בדיקותיו של רואה החשבון המבקר (לפי דרישת משרד מבקר המדינה); פירוט הממצאים העיקריים על הבקרה הפנימית באיגוד ועל אפקטיביות הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי ונושאים אחרים. הנחיות לקווים מנחים נחתמו בפברואר 2018 והן חלו בדיעבד.

דוח מפורט לשנת 2018

כאמור, דוח מפורט לשנת 2018 הוגש למשרד מבקר המדינה באפריל 2020, אחרי שהתקיימו פגישות עם רואה החשבון המבקר. להלן עיקרי הסעיפים שרואה החשבון המבקר בחר להדגיש: (1) שינוי באומדן חשבונאי של הכנסות מראש. עד 2018 הכנסות מראש כללו סכומים אשר "גילם" עד 7 שנים. בהתאם להחלטת ההנהלה, הוחלט במהלך 2018 להפסיק במחיקת הכנסות מראש בגיל 7 שנים מאותו מועד ואילך, ולכן הכנסות מראש ל-31.12.18 כללו גם הכנסות מראש בגין השנה השמינית אשר הסתכמו בכ-6.3 מיליון ש"ח; (2) הערות מהותיות שניתנו אגב ביקורת של רואה החשבון המבקר:

הכנסות מראש: רואה החשבון המבקר הביע את דעתו לפני כלל מוסדות המכון, ולפיה המכון אינו מטפל כנדרש בנושא ההכנסות מראש וכי נחוץ שינוי מהותי בטיפול בנושא;

לקוחות בזכות: במהלך שנים רבות לקוחות שנמצאים ביתרת זכות לא קיבלו עדכון מהמכון על כך ולא קיזזו להם יתרות חובה מיתרות זכות אלו. בשנתיים האחרונות החל המכון לפעול ביתר שאת לצמצום יתרות אלו. למרות מאמצים אלו, עקב זיכויים חדשים ללקוחות, לא קטנה היתרה נטו. לדעת רואה החשבון נדרשת לכך פעילות מאומצת יותר וגיוס משאבים מיוחדים של כוח אדם. הדירקטוריון דרש כי הנהלת המכון תעלה את רמת הדיווח על הכנסות מראש ותטפל בהכנסות מראש וביתרת הזכות הישנות;

היעדר קצין הכנסות: רואה החשבון המליץ להנהלת המכון והדירקטוריון להעסיק קצין הכנסות, אך לדברי רואה החשבון המבקר, המכון השיב לו כי לא נענה לכך בנימוק שמשרד האוצר לא יאשר להגדיל את מצבת כוח האדם.

ליקויים מהותיים בבקרה הפנימית לעניין מחשוב שעלו אגב ביקורת (ראו בהמשך בסוגיות ממשל תאגידי).



משרד מבקר המדינה מציין לחיוב את רואה החשבון המבקר, על שיתוף הפעולה המלא עם צוות הביקורת ואשר פעל להגשת הדוח המפורט לשנת 2018.

סוגיות בנושאי ממשל תאגידי

מועד אישור הדוחות הכספיים

חוק מבקר המדינה, התשי"ח-1958 [נוסח משולב] (להלן - חוק מבקר המדינה), קובע כי גוף מבוקר ימציא דוח על הכנסותיו ועל הוצאותיו במועד שיקבע המבקר, אולם לא יאוחר מארבעה חודשים לאחר תום שנת הכספים שלו. בחוק העמותות, התש"ם-1980 (להלן - חוק העמותות) נקבע⁶² כי הדוח הכספי המאושר כדין יוגש לרשם לא יאוחר מיום 30 ביוני בשנה שלאחר תום תקופת הדוח, חתום בידי שניים מחברי הוועד.

רשות החברות הממשלתיות קבעה בחוזרים⁶³ כי דירקטוריון של חברה ממשלתית (לרבות חברה בת ממשלתית וחברה מעורבת) ידון בדוחות הכספיים ויאשרם לא יאוחר מ-31 במרץ של השנה העוקבת, והדוחות שאושרו יימסרו לרשות החברות סמוך לאישורם. חברות ממשלתיות נוהגות לפרסם את דוחותיהן הכספיים ואת דוחות הדירקטוריון עד תום הרבעון הראשון של השנה העוקבת לשנת הדוח. רשות ניירות ערך מחייבת לפרסם דוחות כספיים במהלך הרבעון הראשון של השנה העוקבת⁶⁴.

בתקנון המכון נקבעה החובה לערוך דוחות כספיים ולמנות רואה חשבון מבקר. התקנון אינו מחייב את פרסום הדוחות הכספיים המבוקרים לציבור, ואינו קובע את מועד אישורם של הדוחות הכספיים.

נמצא כי דוחותיו הכספיים של המכון לשנים 2015 - 2018 הועברו לעיון הוועד הפועל ולאישורו 8 - 9 חודשים לאחר תום השנה שאליה הם מתייחסים. לוח 43 מציג את מועד אישור דוחות כספיים על ידי הוועד הפועל.

62 ראו חוק העמותות, התש"ם-1980, סעיף 36(ד).

63 ראו חוזר מס' ג-1/98 מעקב ותיאום בנושא דוחות כספיים, סעיף 1א משנת 1998 וחוזר מס' 1-5-2018 פרסום דוחות כספיים של החברות הממשלתיות לציבור, סעיף 4א ו-4א.

64 תקנות ניירות-ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל-1970, סעיף 7.

לוח 43: מועד אישור דוחות כספיים על ידי הוועד הפועל, 2015 - 2018

שנת הדוח	2018	2017	2016	2015
מועד האישור	אוגוסט 2019	אוגוסט 2018	ספטמבר 2017	ספטמבר 2016

מומלץ כי המכון יבחן את הקדמת מועד אישור הדוחות הכספיים על ידי הוועד הפועל.

רואה החשבון המבקר של המכון מסר בתשובתו למשרד מבקר המדינה ביוני 2020 כי דוחותיו הכספיים של המכון מוגשים באיחור מפני שלדעתו במערכת הכספים של המכון לא מוגדר גורם שתפקידו להכין את הדוחות הכספיים.

המכון מסר בתשובתו ביולי 2020 כי חשב המכון מרכז את נושא הדוחות הכספיים והכנת החומר לקראת ביקורת רואה חשבון.

אישור התקציב השנתי של המכון על ידי שר האוצר

בחוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985, נקבע כי תאגיד שהוקם על פי חוק ושהממשלה משתתפת בתקציבו במישרין או בעקיפין או שחבריו או חברי הנהלתו ממונים על ידי הממשלה או על ידי שר, יגיש את התקציב שלו לאישור שר האוצר לא יאוחר מאשר 30 ימים לפני תחילת השנה⁶⁵. עוד נקבע בחוק⁶⁶ כי "החלה שנת כספים ותקציבו של תאגיד לא אושר מסיבה כלשהי בידי אחת מן הרשויות שהתקציב... יהא התאגיד רשאי להוציא בכל חודש, כל עוד לא אושר התקציב כאמור, סכום השווה לחלק השנים עשר מן התקציב השנתי שאושר לשנת הכספים הקודמת, וזאת לגבי אותם סעיפים שפורטו בתקציב הקודם". להלן לוח 44 המציג את מועדי אישור תקציב מכון התקנים לשנים 2016 - 2019.

לוח 44: מועדי אישור תקציב מכון התקנים, 2016 - 2019

שנת התקציב	2019	2018	2017	2016
הוועד הפועל	ינואר 2019	דצמבר 2017	מרץ 2017	דצמבר 2015
משרד האוצר	אוקטובר 2019	אפריל 2018	אין תיעוד על אישור	דצמבר 2016

משרד מבקר המדינה בחן את השימוש בתקציב 2017 ומצא כי המכון נאלץ להוציא בכל חודש בשנת 2017 רק 1/12 מתקציבו בשנת 2016, מאחר שתקציב 2017 אושר באיחור, ולא בהתאם לתקציב העדכני.

65 ראו חוק יסודות התקציב, סעיף 22(ב).

66 שם סעיף 22(ד).



על המכון ועל משרד האוצר לפעול לאישור תקציב המכון לפני ראשית השנה התקציבית.

פרסום הדוחות הכספיים לציבור

החובה לערוך דוחות כספיים מוסדרת בתקנון המכון. עם זאת, התקנון אינו מחייב פרסום דוחות לציבור. חוק חופש המידע, התשנ"ח-1998 (להלן - חוק חופש המידע), מחייב רשות ציבורית לפרסם דין וחשבון שנתי שיכלול מידע על אודות פעילותה ותחומי אחריותה. רשות החברות הממשלתיות מפרסמת דוחות כספיים של חברות ממשלתיות באתר המרשתת (אינטרנט) שלה. חברות ציבוריות מפרסמות דוחות כספיים באתר המרשתת של הבורסה לניירות ערך בישראל. בחוק העמותות נקבע⁶⁷ כי הפרוטוקולים של האסיפות הכלליות והדוחות הכספיים שהובאו לפני האסיפה הכללית, יהיו פתוחים לעיון כל חברי העמותה.

המכון אינו מפרסם את דוחותיו הכספיים המלאים אלא תמצית מנתוני דוחותיו הכספיים בהתאם לחוק חופש המידע (במסגרת דין וחשבון שנתי). בינואר 2020 פרסם המכון במסגרת דין וחשבון שנתי על פי חוק חופש המידע, את תמצית נתוני הכספיים עד לשנת 2018.

משרד מבקר המדינה העיר למכון בעבר על הצורך לפרסם במועד את המידע הנדרש לפי חופש המידע, וכי עליו לנהוג בשקיפות ולשקול לפרסם דוחות כספיים מלאים לציבור.

תאגידים ציבוריים מחזיקים ומנהלים כספי ציבור והם נועדו לשרת את הציבור. מומלץ כי המכון יבחן בתיאום עם משרד הכלכלה את מתכונת פרסום הדוחות הכספיים באתר המכון.

דוח הדירקטוריון

תאגיד שניירות ערך שלו הוצעו לציבור על פי תשקיף או נסחרים בבורסה מחויב על פי תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידים), התש"ל-1970 (להלן - תקנות ני"ע)⁶⁸ להגיש לרשות לניירות ערך דוח דירקטוריון על מצב ענייני התאגיד בשנת הדיווח, ובו הסברים של הדירקטוריון על מצבו העסקי של התאגיד, על תוצאות פעולותיו, על הונו ועל תזרימי המזומנים שלו. ההסברים יתייחסו לאופן השפעתם

67 ראו חוק העמותות, סעיף 39(א).

68 ראו תקנה 10(א).



של אירועים על הנתונים שבדוחות הכספיים ועל הנתונים הכספיים.

תקנות אלה אינן חלות על המכון והוא אינו מכין דוחות דירקטוריון, וממילא לא מפרסם אותם לציבור.

משרד מבקר המדינה ממליץ למכון לבחון לשלב את דוח הדירקטוריון בדוחות הכספיים.

הבטחת נכונות דוחות כספיים ואפקטיביות הבקרה הפנימית (SOX)

לעניין דוחות כספיים של חברות ממשלתיות פורסמו תקנות שמטרתן להבטיח את נכונות הדוחות הכספיים ואת אפקטיביות הבקרה הפנימית. תקנות אלה לא הוחלו על תאגידים ציבוריים. בשנת 2005 פורסמו תקנות החברות הממשלתיות (דוח נוסף בדבר הפעולות שננקטו והמצגים שניתנו להבטחת נכונות הדוחות הכספיים ודוח הדירקטוריון), התשס"ו-2005 (להלן - תקנות לפי סוקס 302). לפיהן על חברה ממשלתית לצרף לדוחותיה הכספיים השנתיים דוח נוסף בדבר הפעולות שנקטה והמצגים שנתנה להבטחת נכונות הדוחות הכספיים האמורים ובדוח הדירקטוריון. בדוח הנוסף ייכללו הצהרות חתומות נפרדות של כל נושא משרה החתום על אותם הדוחות: האחראי לענייני כספים, המנכ"ל, ואחד או שניים מחברי הדירקטוריון, ובהם יו"ר הדירקטוריון.

כמו כן בשנת 2007 פורסמו תקנות החברות הממשלתיות (דוחות נוספים בדבר אפקטיביות הבקרה הפנימית על דיווח כספי), התשס"ח-2007 (להלן תקנות לפי סוקס 404), ולפיהן יש לצרף לדוחות הכספיים השנתיים דוח נוסף בדבר אפקטיביות הבקרה הפנימית על הדיווח הכספיים. תהליך יישום בחינת אפקטיביות הבקרה הפנימית כולל בחינת תהליכים מרכזיים בחברה. מטרת התהליך היא למנוע אפשרות לטעויות והונאות באמצעות חיזוק מערך הבקרה הפנימית ובדוחות התאגיד ותיקון ליקויים בבקרה הפנימית ובדוחות התאגיד. בדוח יפורטו החולשות המהותיות, אם קיימות, וייכללו הצהרות חתומות של כל נושא משרה החתום על הדוחות הכספיים או על דוח הדירקטוריון.

כאמור, תקנות אלה אינן חלות על המכון, ונמצא כי בעלי תפקידים במכון (יו"ר הוועד הפועל, מנכ"ל וחשב) אינם חותמים בדוחות הכספיים על הצהרות בדבר נכונות הנתונים בדוחות הכספיים ואפקטיביות של הבקרה הפנימית וכי המכון אינו בודק לעומק, באמצעות רואה חשבון מבקר, את אפקטיביות הבקרה הפנימית.

מומלץ כי המכון יבחן לקבל על עצמו לכלול בדוחותיו הכספיים הצהרות של



מנהלי המכון בדבר נכונות הנתונים בדוחות הכספיים ובדבר האפקטיביות של הבקרה הפנימית ויבדוק לעומק את נושא אפקטיביות הבקרה הפנימית, באמצעות רואה החשבון המבקר.

בקות במערכות מחשוב הכספים של המכון

אחד העקרונות החשובים ביותר בבקרה פנימית נאותה בארגון הוא יישום מערך הרשאות ועקרון הפרדת התפקידים (SOD) במערכות המידע. עיקרון זה קובע הפרדה בין הגורמים השונים האחראים לביצוע של פעולות בארגון, כגון הפרדה בין גורם מבצע, מאשר ומבקר. מטרת הפרדת תפקידים היא למנוע פגיעה במערכת בין בעקבות הונאות ובין בעקבות פעולות שגויות שמקורן ביכולתו של גורם יחיד לבצע שינויים בסביבת הייצור⁶⁹, וכן למנוע יצירת תלות בפונקציה עיקרית אחת ושליטת גורם יחיד בתהליך שלם. ללא בקורות הולמות על הפרדת תפקידים לא ניתן ליצוק משמעות להפרדת סביבות. יישום עקרונות של סבב חתימות, ניהול הרשאות, ידע וכישורים ייחודיים לכל שלב במהלך המשימה עשוי למנוע פגיעה במערכת. נדרש שמערך ההרשאות במערכות המידע בארגון יעמוד בעקרון "הצורך לדעת" (Need to Know) - הגבלת הגישה למידע לבעלי התפקידים הזקוקים לו בלבד ועמידה בעקרון הפרדת תפקידים.

תקן ביקורת⁷⁰ 93 קבע כי "טכנולוגיית המידע מעמידה גם את הבקרה הפנימית של הגוף המבוקר בפני סיכונים מיוחדים, לרבות האפשרות שלכוח האדם בגוף המבוקר העוסק בטכנולוגיית המידע תהיינה זכויות גישה מעבר לאלה הדרושות לביצוע תפקידים שהופקדו בידו, דבר המביא לכך שעקרון הפרדת תפקידים לא נשמר".

בינואר 2020 הטמיע אגף הכספים מערכת מחשוב⁷¹ כספית חדשה - פריוריטי (להלן - פריוריטי) באגף הכספים.

בבדיקה של הפרדת תפקידים באמצעות הרשאות במערכת פריוריטי, נמצא כי בינואר 2020 הוקצו ההרשאות לעובדי אגף הכספים כך: בכל מחלקה באגף הכספים⁷² ניתנו הרשאות המאפשרות עבודה שוטפת לעובדים, והרשאות ברמה גבוהה יותר, המאפשרות עבודה שוטפת ובקרה על עובדי המחלקה, למנהלים. נמצא כי חשב המכון העובד באגף הכספים, הוגדר כמנהל מערכת, ניתנה לו הרשאה ERP_ADMIN

69 המערכת העובדת עם נתוני האמת.

70 ראו סעיף 60 בתקן ביקורת 93 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית.

71 מערכת Priority שהיא מערכת ERP לניהול כספי ארגוני.

72 גזברות, הנהלת חשבונות, רכש, אנשים שעובדים באגפי המכון ויש להם גישה למערכת של פריוריטי.



שלפיה הוא יכול לעשות כל פעולה במערכת פריוריטי. בין היתר, החשב יכול להכניס למערכת פריוריטי לקוחות וספקים חדשים, וחשבונות בנק חדשים לחיוב או לזיכוי וכן לבצע את כל סוגי הרישומים החשבונאיים. הרשאה מסוג זה מנטרלת את כל הבקורות שקיימות במערכת פריוריטי, ובכך עלולה לאפשר פעולה בלתי מבוקרת.

לדעת משרד מבקר המדינה, הגדרת החשב כמנהל מערכת יצרה חולשה מהותית בבקורות של מערכת הכספים הממוחשבת של המכון. על המכון לתקן חולשה זו ולבחון את מערך ההרשאות.

המכון השיב כי לאחר ייצוב המערכת והשלמת פיתוח כל התהליכים, ההרשאות יבחנו ויוסרו לפי הצורך. עוד הוסיף המכון כי נערכת בקרה מוצלבת על הרשאות חשב המכון על ידי סמנכ"לית הכספים של המכון, וזאת כרובד בקרה נוסף.



סיכום

מכון התקנים הוא תאגיד ציבורי בעל חשיבות לכלכלת המדינה המבצע בדיקות שמטרתן העיקרית היא שמירה על בריאות הציבור ושלומו. המכון חרת על דגלו תקינה, איכות ובטיחות.

ממצאי הביקורת מלמדים כי בחלק מהיחסים הפיננסיים של המכון חל שיפור: שיעור הרווח התפעולי (בין השאר בשל פרישת עובדים), ה-EBITDA, היחס השוטף ויחס ההון העצמי השתפרו בשנים 2016 - 2018. לעומת זאת, יחס ימי לקוחות בשנים אלו הורעו, והשקעות נטו ברכוש קבוע של המכון הן שליליות בין היתר בשל אי-ניצול תקציב השקעות. פער מהותי מצטבר בהשקעות עלול לפגוע בהמשך הפיתוח וההתחדשות. הפרישה המוקדמת של עובדי המכון הביאו לכדי צמצום חלקי בשטחי המשרדים בחלק מסניפי המכון כמו גם במצבת כלי הרכב.

ממצאי ביקורת אחרים מלמדים כי אף שדוחותיו הכספיים של המכון מעידים על שיפור בתוצאות העסקיות ובאיתנותו הפיננסית בהשוואה לשנים קודמות, ניצבים לפתחו סיכונים פיננסיים בשל כמה גורמים, כגון: פתיחת השוק לתחרות והתחזקות המתחרים; השבת כספים ללקוחות שלא קיבלו שירות ששילמו עליו; וחשיפה לתביעות ייצוגיות. חלק מהשיפור בתוצאות הכספיות נבע מהוצאת 10% מעובדי המכון לפרישה מוקדמת, ו-80% מעלות פרישה זו מומנה מכספי ציבור, ולא התבטאה בדוחות הכספיים.

בהתייחס לפעילות המכון בסביבת התחרות בשוק, קיימות יחידות באגף הבניין אשר מתחרות במעבדות בשוק הפרטי, ומפסידות מאות מיליוני ש"ח בשנים האחרונות. לעומת זאת, יש אגפים שטרם נפתחו לתחרות והם רווחיים מאוד.

על המכון לפעול לתיקון הליקויים אשר עלו בדוח הביקורת, בין היתר, באמצעות מתן דגש לביצוע שירותי הבדיקות עבור מוצרים המסכנים חיי אדם, מילוי ההתחייבויות החוזיות כלפי לקוחותיו שעבורן קיבל תשלום ונקיטת כל האמצעים העומדים לרשותו כדי לבצע בדיקות אלו.

על הוועד הפועל של המכון לפעול לגיבוש וליישום של תוכנית התייעלות כוללת כדי להתאים את פעילות המכון לפתיחת השוק לתחרות.

