



דוח מבקר המדינה

הדוחות הנספיים של מדינת ישראל ליום 31.12.22

רכוש קבוע

אייר התשפ"ד | מאי 2024



הדוחות הכספיים של מדינת ישראל ליום 31.12.22 - רכוש קבוע

מבוא

בסעיף 12 לחוק מבקר המדינה, התשי"ח-1958 [נוסח משולב], נקבע כי בכל שנה - במועד שיקבע המבקר, אולם לא יאוחר משישה חודשים מתום שנת הכספים של המדינה - ימציא שר האוצר למבקר המדינה "דין וחשבון כולל על ההכנסות וההוצאות של המדינה באותה שנה". עוד נקבע בסעיף כי במועד שיקבע המבקר - אולם לא יאוחר מתשעה חודשים מתום שנת הכספים של המדינה - ימציא שר האוצר למבקר המדינה את "מאזן זכויותיה והתחייבויותיה של המדינה למועד תום שנת הכספים". הדוחות הכספיים המאוחדים של המדינה ליום 31.12.22 הוגשו למבקר המדינה ופורסמו ב-16.7.23.

רכוש קבוע הוא פריט מוחשי, אשר מוחזק לצורך שימוש בייצור או בהספקת סחורות או שירותים, או להשכרה לאחרים או לצרכים מינהליים, אשר חזוי כי ישתמשו בו במשך יותר מתקופה אחת. הרכוש הקבוע המדווח בדוחות הכספיים של המדינה הוא בגדר נכס משמעותי מכלל הדוחות הכספיים, והוא כולל, בין היתר, נכסי תשתית אזרחיים, נכסי צבא וציוד ביטחוני, מבנים ונכסים בהקמה, נכסי הדיור הציבורי, מכונות וציוד, ציוד משרדי וריהוט משרדי, כלי רכב ותחבורה, חומרה ומערכות מחשב, ציוד ומכשור רפואי. הרכוש הקבוע כולל גם את הקרקעות שבידי המדינה, אך הן מוצגות בסעיף נפרד, כפי שיפורט בהמשך.

להלן תוצג תמצית הנתונים הכספיים העיקריים של מדינת ישראל (במיליארדי ש"ח) כפי שעלה מהדוחות המאוחדים:

לוח 1: נתוני הביצוע הכספי, 2018 - 2022 (במיליארדי ש"ח, על בסיס מצטבר¹)

מדינת ישראל, דוח מאוחד לשנה שהסתיימה ב-31 בדצמבר					
2022	2021	2020	2019	2018	
					הביצוע הכספי
535	474	389	396	380	הכנסות ממיסים ומאגרות
17	15	13	13	14	הכנסות מהעברות
125	107	84	93	92	הכנסות מעסקאות חליפין
13	9	5	7	10	הכנסות אחרות
690	605	491	509	496	סה"כ הכנסות
160	149	115	130	129	שכר עבודה והטבות לעובדים
232	411	382	413	248	תמיכות, הקצבות והעברות
143	130	130	115	112	הוצאות תפעוליות
10	8	8	10	11	הנהלה וכלליות
71	40	21	23	37	הוצאות מימון, נטו
2	2	4	2	1	הוצאות אחרות
618	740	660	693	538	סה"כ הוצאות
72	(135)	(169)	(184)	(42)	עודף (גירעון) חשבונאי, נטו

על פי הדוחות הכספיים של מדינת ישראל לשנים 2018 - 2022, משרד האוצר, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

¹ הכנסות מוכרות בעת התהוותן, ללא קשר למועד גבייתן, וההוצאות מוכרות בעת היווצרות המחויבות, ללא קשר למועד הפירעון.



לוח 2: המצב הכספי, 2018 - 2022 (במיליארדי ש"ח)

מדינת ישראל, דוח מאוחד לשנה הסתיימה ב-31 בדצמבר					
2022	2021	2020	2019	2018	
					המצב הכספי
191	181	162	130	131	נכסים שוטפים
57	44	38	45	46	הלוואות, השקעות בישויות ונכסים פיננסיים
37	31	31	33	32	השקעה בפרויקטים בשיתוף המגזר הפרטי
532	518	497	472	387	רכוש קבוע
1,166	0	0	0	0	קרקעות שבידי המדינה
26	25	19	15	14	חייבים ונכסים אחרים לזמן ארוך
2,009	799	747	695	610	סה"כ נכסים
222	218	197	177	171	התחייבויות שוטפות
1,015	1,011	961	813	780	מלוות פנים וחוץ לזמן ארוך
139	136	132	133	132	התחייבויות לתמיכה בקרנות הפנסיה הוותיקות
822	970	883	828	680	התחייבויות בגין זכויות עובדים
982	1,048	952	893	729	עתודות בגין אירועי ביטוח
80	70	74	74	70	התחייבויות אחרות לזמן ארוך
3,260	3,453	3,199	2,918	2,562	סה"כ התחייבויות
(1,251)	(2,654)	(2,452)	(2,223)	(1,952)	התחייבויות נטו / גירעון בהון

על פי הדוחות הכספיים של מדינת ישראל לשנים 2018 - 2022, משרד האוצר, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

מהלוחות שלעיל עולה כי שנת 2022 הסתכמה בעודף חשבונאי נטו של כ-72 מיליארד ש"ח. יחסית לשנת 2021 הגירעון החשבונאי נטו פחת בכ-207 מיליארד ש"ח (מגירעון חשבונאי נטו של כ-135 מיליארד ש"ח לעודף חשבונאי נטו של כ-72 מיליארד ש"ח). העודף החשבונאי נטו בשנת 2022 נבע הן מגידול בהכנסות המדינה והן מהפחתה בהוצאות המדינה יחסית לשנת 2021. עוד עולה מהלוחות שלעיל כי סך נכסי המדינה הנכללים בדוחות הכספיים עלה בשנת 2022 והגיע לסך של כ-2,009 מיליארד ש"ח, וזאת מאחר שהמדינה הכלילה בדוחות הכספיים לראשונה קרקעות בסכום של כ-1,166 מיליארד ש"ח. התחייבויות המדינה קטנו לכ-3,260 מיליארד ש"ח. לפיכך, סך התחייבויות המדינה (נטו) הגיע בשנת 2022 לכ-1,251 מיליארד ש"ח.

במענה אגף החשב הכללי על שאלות נציגי משרד מבקר המדינה מדצמבר 2023 צוין כי קיים אומדן של שווי הנכסים של המדינה המשמש לצורכי ביטוח², המסתכם בכ-25.9 מיליארד דולר נכון לסוף שנת 2022 (כ-91.1 מיליארד ש"ח)³. שווי זה אינו כולל באופן היסטורי נכסים של משרד הביטחון, בין היתר משיקולי סיווג וסודיות של הנכסים. עוד צוין כי הערכים הכספיים לצורכי ביטוח מבוססים על ערכי כינון הנכסים, כלומר עלות הקמתם מחדש בהתאם למקובל בעולם הביטוח, והם אינם זהים לערכי הנכסים בדוחות הכספיים, המבוססים על כללי חשבונאות מקובלים.

יצוין כי בהערה מהותית המובאת בדוחות הכספיים של המדינה זה שנים רבות, וכן בדוחות הכספיים ל-31.12.22, נקבע כי "המידע בדבר הנכסים וההתחייבויות של מדינת ישראל אינו מנוהל במלואו במערכת רישום ודיווח חשבונאית כוללת. המידע הכספי בחלקו בלתי מבוקר ומבוסס על

² הנכסים מבוססים באמצעות הקרן הפנימית לביטוחי ממשלה שמנוהלת על ידי חברת הביטוח הממשלתית - ענבל חברה לביטוח בע"מ.
³ לפי שער החליפין היציג ליום 31.12.22.



מערכות עזר המנוהלות לצד מערכת החשבונות הראשית וכן מדיווחים המתקבלים מגופים שונים המנהלים נכסים והתחייבויות מסוימים עבור מדינת ישראל. בידי אגף החשב הכללי במשרד האוצר אין מידע מלא על איכות תהליכי הבקרה בחלק מהגופים האמורים. על כן, בשלב זה לא ניתן לבצע בדיקה אפקטיבית לשלמות הנתונים. בדיקה כזו הכרחית לצורך קביעה כי הדוחות על המצב הכספי משקפים באופן נאות את מכלול הנכסים וההתחייבויות של מדינת ישראל וכי הדוחות על הביצוע הכספי משקפים באופן נאות את תוצאות פעולותיה".

בתשובת אגף החשב הכללי מדצמבר 2023 (להלן - תשובת אגף החשב הכללי) צוין כי החשב הכללי מייחס חשיבות רבה לניהול תקין ולפיקוח ובקרה על המערכות הכספיות במשרדי הממשלה. משרדי הממשלה אמונים על איכותן ושלמותן של המערכות הייעודיות והכספיות שהם מפתחים ומנהלים, באופן שיעמדו בסטנדרטים גבוהים כנדרש ממערכות מידע, ובפרט ממערכות כספיות. כמו כן, נוסף על האחריות המקצועית המוטלת על המשרדים ועל הליכי הביקורת החיצונית, תמשיך החטיבה לחשבונאות ולדיווח להסדיר את היתרות הכלולות בדוח הן באמצעות העמקה והן באמצעות תהליכי ביקורת מערכות מידע וגיבוס מדיניות ויישומה לעניין אפקטיביות הבקרה הפנימית.

פעולות הביקורת

בחודשים מרץ-אוקטובר 2023 בדק משרד מבקר המדינה את המגמות השונות המסתמנות לנוכח הדוחות הכספיים המאוחדים של המדינה והדוחות של כמה משרדי ממשלה לשנת 2022, וכן הוא בדק את סעיף רכוש קבוע בדוחות הכספיים. הבדיקה נעשתה בעיקר באגף החשב הכללי וכן בכמה משרדי ממשלה, יחידות סמך וישויות ממשלתיות אחרות, ובהם משרד החוץ, משרד הבינוי והשיכון, רשות מקרקעי ישראל (להלן - רמ"י), משרד התחבורה והבטיחות בדרכים (להלן - משרד התחבורה) ומשרד הבריאות. בדיקות השלמה נעשו ברשות החברות הממשלתיות ובמשרד הביטחון.

הדוחות הכלולים במסגרת הדוחות המאוחדים של המדינה ליום 31.12.22

לפני כשני עשורים החלה ממשלת ישראל בתהליך של רפורמה מקיפה בחשבונאות הממשלתית (להלן - הרפורמה בחשבונאות הממשלתית), שמשמעה אימוץ התקינה החשבונאית הבין-לאומית במגזר הציבורי⁴. עיקרי הרפורמה בחשבונאות הממשלתית היו אימוץ הדרגתי של התקינה החשבונאית הבין-לאומית במגזר הציבורי, מעבר של הדיווח החשבונאי מבסיס מזומן לבסיס מצטבר והגברת אמינות הדיווח הכספי באמצעות ביצוע ביקורת על הדוחות הכספיים. הדוחות הכספיים המאוחדים של מדינת ישראל לשנת 2022 נערכו על בסיס מבנה היררכי המבוסס בעיקרו על כללי החשבונאות בדבר איחוד דוחות כספיים, וכן בהתאם לצורכי הדיווח הכספי של הישויות השונות הנכללות במסגרת דוחות המדינה.

להלן יוצג פילוח של דוחות הגופים על פי סוג ישות ותחומי פעילות:



לוח 3: סוגי ישויות, נתונים על דוחות מבוקרים וחות דעת לשנת 2022

סוג הישות ⁵	דוחות מבוקרים			חות הדעת							
	כ"ס	לא	כ"ס	חלקה (לא מסויגת)	מסויגת	הימנעות	טרם פורסמה ⁽¹⁾	תקופה קודמת ⁽²⁾	לא פעיל ⁽³⁾	כלולה בגוף אחר ⁽⁴⁾	סה"כ
רשויות המדינה	5	2	7	5	0	0	2	0	0	0	7
משרדי ממשלה ומינהל	17	3	20	9	7	1	2	1	0	0	20
משרדי ממשלה - חינוך, בריאות, חברה ורווחה	30	5	35	15	15	0	3	1	1	0	35
משרדי ממשלה - תשתיות	23	2	25	17	3	0	2	0	0	3	25
משרדי ממשלה - ביטחון וביטחון פנים	1	5	6	0	1	0	3	0	0	2	6
ישויות מאוחדות - ממשל ומינהל	11	3	14	9	2	0	1	0	2	0	14
ישויות מאוחדות - חינוך, בריאות, חברה ורווחה	27	9	36	27	0	0	4	4	1	0	36
ישויות מאוחדות - תשתיות	46	15	61	45	1	0	3	4	8	0	61
ישויות מאוחדות - ביטחון וביטחון פנים	3	5	8	3	0	0	3	0	2	0	8
סה"כ	163	49	212	130	29	1	23	10	14	5	212
	(77%)	(23%)	(100%)	(61%)	(14%)	(0%)	(11%)	(5%)	(7%)	(2%)	(100%)

על פי נתוני החשב הכללי, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

- (1) חוות הדעת של ישויות אלה בעניין הדוחות לשנת 2022 טרם פורסמה במועד עריכת הדוחות הכספיים של המדינה. המידע שנכלל לגבי הישויות מבוסס על נתוני הנהלת חשבונות או על טיוטות בלתי מבוקרות.
- (2) המידע שנכלל לגבי ישויות אלה מבוסס על דוחות לשנת 2021 או לתקופה מוקדמת יותר, מאחר שדוחות הישויות לשנת 2022 טרם הוגשו עד למועד עריכת הדוחות הכספיים של המדינה.
- (3) חברות שאינן פעילות וכן חברות בהקמה, חברות בפירוק או חברות שהופרטו בשנת הדיווח, שחלקן לא הגישו דוחות כספיים לשנת הדוח.
- (4) המידע הכספי על ישויות אלו מדווח במסגרת הדוחות הכספיים של ישויות אחרות.



במסגרת הדוחות הכספיים של המדינה לשנת 2022, שפורסמו ב-16.7.23, נכללו נתונין הכספיים של 212 ישויות. ל-49 (כ-23%) מהן לא היו דוחות כספיים מבוקרים עד למועד עריכת הדוחות הכספיים של המדינה.⁶ בחינת ההיבט של קיום חוות הדעת של רואה החשבון המבקר העלתה כי בדוחות של 130 (כ-61%) מהישויות נכללה חוות דעת חלקה (לא מסויגת) של רואי החשבון המבקרים, בדוחות של 29 (כ-14%) מהישויות נכללה חוות דעת מסויגת, ובדוח של ישות אחת נמנעו רואי החשבון המבקרים ממתן חוות דעת.

בכמה דוחות של משרד מבקר המדינה המליץ מבקר המדינה לקבוע הסדרים בחקיקה בעניין פרסום דוחות כספיים של תאגידים ציבוריים.⁷ בתיקון מס' 56 בסעיף 28א(ו) לחוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985 (להלן - חוק יסודות התקציב), החל על הדוחות הכספיים לשנת 2022 ואילך,⁸ נקבע כי הדוחות הכספיים המאושרים של תאגידים שהוקמו בחוק⁹ יבוקרו על ידי רואה חשבון, ייערכו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים ויוגשו לשר הנוגע בדבר ולחשב הכללי במשרד האוצר לא יאוחר מ-31 במרץ בכל שנה¹⁰, לגבי השנה הקודמת.

התיקון בחוק יסודות התקציב והתקנות שהותקנו בענייניו¹¹ הם בבחינת רפורמה בדיווחים הכספיים של התאגידים במדינת ישראל. רפורמה זו היא נדבך נוסף במסגרת הרפורמה בחשבונאות הממשלתית. יישום הרפורמה בתאגידים כרוך לעיתים קרובות בעדכון התקינה החשבונאית המיושמת בדוחות הכספיים של התאגידים ובהתאמתה לתקינה הממשלתית המתבססת על התקינה הבין-לאומית למגזר הציבורי (IPSAS), או לתקינה הבין-לאומית (IFRS) כאשר מדובר בישות ממשלתית עסקית. כמו כן נדרשת עמידה בלוחות הזמנים שהוגדרו לפרסום דוחות כספיים מבוקרים ולא יחודם, בהתאם לצורך, במסגרת הדוחות הכספיים של מדינת ישראל.

לאור תיקון מס' 56 בחוק יסודות התקציב מ-2021 בנושא דוחות כספיים של תאגיד וכן בעקבות פרסום תקנות יסודות התקציב (כללי דיווח כספי של תאגיד), תשפ"ג-2023, חל גידול במספר התאגידים שהגישו דוחות כספיים מבוקרים למועד פרסום הדוחות הכספיים של המדינה (מ-65% מהתאגידים שהגישו דוחות לשנת 2021 ל-89% מהתאגידים שהגישו דוחות לשנת 2022) ובמספר התאגידים שיישמו בדוחותיהם הכספיים תקינה חשבונאית ממשלתית (מ-35% מהתאגידים שהגישו דוחות לשנת 2021 ל-80% מהתאגידים שהגישו דוחות לשנת 2022).¹²

להלן יוצג סיווג של דוחות הישויות הכלולות בדוחות הכספיים לשנת 2022, על פי תחומי פעילותן:

⁶ דוחות לא מבוקרים גורמים לכך שמשמשי הדוחות הכספיים אינם יכולים להעריך עד כמה המצב של הגוף המבוקר מקבל ביטוי בדיווח הכספי ואת רמת עמידת הדיווח בכללי החשבונאות המקובלים. יצוין כי 14 מהישויות הן חברות שאינן פעילות, חברות בהקמה, חברות בפירוק או חברות שהופרטו בשנת הדיווח, שחלקן לא הגישו דוחות כספיים לשנת הדוח.

⁷ מבקר המדינה, **דוח שנתי 71א** (2020), "הפיקוח והבקרה על התאגידים הציבוריים"; מבקר המדינה, **דוח שנתי 70ב** (2020), "הדוחות הכספיים של מדינת ישראל ליום 31.12.18".

⁸ תיקון מס' 56 בסעיף 2 לחוק התוכנית הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2021 ו-2022); מועד תחולתו הוא ב-1.1.22, והוא הוחל על דוחות כספיים לשנת הכספים 2022 ואילך.

⁹ תאגידים שהוקמו בחוק או מכוח סמכותו של שר שניתנה בחוק, והם מוסדות של המדינה או שהממשלה משתפת בתקציבם, במישרין או בעקיפין, או שחבריו או חברי הנהלתם, כולם או מקצתם, מתמנים בידי הממשלה או בידי שר. ההוראה אינה חלה לגבי בנק ישראל, רשות מקומית וחברה ממשלתית, וכן אינה חלה על חברה מוגבלת בערבות או הקדש, ששר או ראש רשות מקומית ממנה להם דירקטור או נאמן, ואשר שר האוצר קבע שהוראות מפרק ד' לחוק יסודות התקציב חלות עליהם.

¹⁰ יצוין כי סעיף 28א(ו) סיפא לחוק יסודות התקציב מאפשר כחריג דחיית המועד עד 31.5.

¹¹ בינואר 2023 פורסמו תקנות יסודות התקציב (כללי דיווח כספי של תאגיד) התשפ"ג-2023, ולפיהן הדוחות הכספיים של תאגיד ייערכו לפי כללי החשבונאות המקובלים והתקינה החשבונאית הממשלתית. במקרים של ישות ממשלתית עסקית תתבצע התאמה באופן שהדוחות הכספיים ייערכו לפי התקינה החשבונאית הרלוונטית לישות הממשלתית העסקית. כמו כן, נקבעו בתקנות אלו כללים נוספים בדבר עריכת הדוחות הכספיים ואופן הגשתם.

¹² ראו הדוחות הכספיים של המדינה לשנת 2022, עמ' 249 - 250.


לוח 4: תחומי פעילות של ישויות, נתונים על דוחות מבוקרים וחוות דעת לשנת 2022

חוות דעת								דוחות מבוקרים			תחום הפעילות
סה"כ	כלול בגוף אחר ⁽⁴⁾	לא פעיל ⁽³⁾	תקופה קודמת ⁽²⁾	טרם פורסמה ⁽¹⁾	הימנעות	מסויגת	חלקה (לא מסויגת)	סה"כ	לא	כן	
12	0	1	0	0	0	1	10	12	1	11	אנרגייה ומים
9	0	2	0	4	0	0	3	9	6	3	ביטחון
5	2	0	0	2	0	1	0	5	4	1	ביטחון פנים
16	1	1	0	2	0	1	11	16	3	13	בינוי, מקרקעין ושיכון
27	0	0	1	3	0	13	10	27	4	23	בריאות
16	0	1	0	0	0	1	14	16	1	15	חברה רווחה ואחרים
28	0	1	4	4	0	1	18	28	9	19	חינוך ותרבות
23	0	1	0	0	1	7	14	23	1	22	מינהל
7	0	0	0	3	0	0	4	7	3	4	ממשל
11	0	1	1	2	0	2	5	11	4	7	פיננסים וביטוח
45	0	6	3	3	0	1	32	45	12	33	פעילויות אחרות בתשתיות
13	2	0	1	0	0	1	9	13	1	12	תחבורה
212	5	14	10	23	1	29	130	212	49	163	סה"כ
(100%)	(2%)	(7%)	(5%)	(11%)	(0%)	(14%)	(61%)	(100%)	(33%)	(77%)	

על פי נתוני החשב הכללי, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

- (1) חוות הדעת של ישויות אלה בעניין הדוחות לשנת 2022 טרם פורסמה למועד עריכת הדוחות הכספיים של המדינה. המידע שנכלל לגבי הישויות מבוסס על נתוני הנהלת חשבונות או על טיוטות בלתי מבוקרות.
- (2) המידע שנכלל לגבי ישויות אלה מבוסס על דוחות לשנת 2021 או לתקופה מוקדמת יותר, מאחר שדוחות הישויות לשנת 2022 טרם הוגשו עד למועד עריכת הדוחות הכספיים של המדינה.
- (3) חברות שאינן פעילות, חברות בהקמה, חברות בפירוק או חברות שהופרטו בשנת הדיווח, שחלקן לא הגישו דוחות כספיים לשנת הדוח.
- (4) המידע הכספי של ישויות אלו מדווח במסגרת הדוחות הכספיים של ישויות אחרות.

מהלוחות לעיל עולה כי חוות הדעת על הדוחות הכספיים של 23 (כ-11%) מהישויות לא פורסמה עד למועד עריכת הדוחות הכספיים של המדינה, ולפיכך המידע על ישויות אלו מבוסס על נתוני הנהלת חשבונות או על טיוטה בלתי מבוקרת. כמו כן, המידע שנכלל לגבי עשר (כ-5%) מהישויות מבוסס על דוחות לשנת 2021 או לתקופה מוקדמת יותר, מאחר שדוחות הישויות לשנת 2022 לא הוגשו עד למועד עריכת הדוחות הכספיים של המדינה.

מומלץ כי החשבונאית הראשית תמשיך לפעול לכך שהישויות הכלולות בדוחות הכספיים של המדינה ישלימו את הכנת הדוחות הכספיים, ובכלל זה את חוות הדעת עליהם, במועד הנדרש לשם הכללת דוחותיהם הכספיים המבוקרים במסגרת הדוחות הכספיים המאוחדים של המדינה.

עוד מומלץ כי החשב הכללי יודא כי חשבי משרדי הממשלה והגופים השונים יפעלו לתיקון הליקויים שלגביהם הועלתה הסתייגות או הימנעות בחוות הדעת של רואי החשבון המבוקרים.



בתשובת אגף החשב הכללי צוין כי החשב הכללי פועל מול משרדי הממשלה לצורך הגשת דוחות מבוקרים תוך טיוב הנתונים וטיפול בסוגיות שונות.

השוואה בין-לאומית של ביקורת הדוחות הכספיים על ידי גוף חיצוני

הדוח הכספי המאוחד של מדינת ישראל נערך על ידי יחידת החשבונאית הראשית באגף החשב הכללי, אך שום גוף חיצוני, ובכלל זה רואה חשבון חיצוני, אינו מבקר את הדוח.

ביקורת על הדוחות הכספיים מתבצעת על מנת לתת חוות דעת חיצונית ובלתי תלויה על הדוחות הכספיים של הגוף המבוקר. חוות דעת חתומה על ידי רואה החשבון המבקר, המצורפת לדוחות הכספיים, מסייעת למשתמשי הדוחות הכספיים להעריך אם הדוחות משקפים נאמנה את מצבו של הגוף המבוקר ואם הדיווח בהם עומד בכללי החשבונאות המקובלים.

לפי הגדרתה של לשכת רואי החשבון¹³, מטרת הביקורת היא: "להגביר את רמת האמון בדוחות הכספיים אצל משתמשים שעבורם מיועדים הדוחות... המטרה האמורה מושגת על ידי חוות דעת של רואה החשבון המבקר בשאלה אם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה".

משרד מבקר המדינה בחר לבצע השוואה רוחבית בין ישראל ובין ארבע מדינות - ארצות הברית, אוסטרליה, ניו זילנד וקנדה (להלן - מדינות ההשוואה¹⁴) - מבחינת הביקורת על הדוחות הכספיים. להלן יוצג פירוט של סוגי חוות הדעת אשר ניתנו במדינות ההשוואה:

לוח 5: חוות הדעת החיצוניות על הדוחות הכספיים המאוחדים וסוגיהן

סוג חוות הדעת	חוות דעת חיצונית*	
לא רלוונטי	✗	 ישראל
הימנעות	✓	 ארצות הברית
חלקה	✓	 אוסטרליה
חלקה	✓	 ניו זילנד
חלקה	✓	 קנדה

על פי הדוחות הכספיים של מדינות ההשוואה, בעיבוד משרד מבקר המדינה. * את הביקורת ביצע גוף חיצוני לרשות המבצעת, אשר מדווח ישירות לרשות המחוקקת.

נמצא כי כל ארבע מדינות ההשוואה, ארצות הברית, אוסטרליה, ניו זילנד וקנדה, מציגות חוות דעת של גוף חיצוני ובלתי תלוי על הדוחות הכספיים המאוחדים שלהן, Independent Auditor's Report. בחוות הדעת מצוינים סוג חוות הדעת, הבסיס לחוות הדעת ונקודות ביקורת חשובות. לעומת מדינות ההשוואה, בישראל הדוחות הכספיים המאוחדים אינם מבוקרים על ידי גוף חיצוני ובלתי תלוי. דוחות לא מבוקרים גורמים לכך שמשמשי הדוחות הכספיים אינם יכולים להעריך עד כמה המצב של הגוף המבוקר מקבל ביטוי בדיווח הכספי ואת רמת עמידת הדיווח בכללי החשבונאות המקובלים.

13 תקן ביקורת (ישראל) 200 סעיף 3 (מבוסס על תקן ביקורת בין-לאומי ISA 200).
14 מדינות מפותחות החברות ב-OECD.



בתשובת אגף החשב הכללי צוין כי בשנת 2022 מרבית הישויות הכלולות בדוח הכספי המאוחד (כ-76% מהן) בוקרו על ידי רואה חשבון מבקר חיצוני לעומת כ-67% בשנת 2021, וכי החשב הכללי פועל באופן שוטף לקבלת דוחות כספיים מבוקרים מכלל הישויות המאוחדות. עוד צוין כי חלק מן הגידול בשיעורי הדוחות המבוקרים נובע, בין היתר, מהחקיקה החדשה שהוביל החשב הכללי בהקשרם של התאגידים הסטטוטוריים (תיקון מס' 56 לחוק יסודות התקציב מנובמבר 2021), חקיקה שיושמה לראשונה בדוחות הכספיים לשנת 2022, וכי יש צפי לשיפור בנושא בשנים הבאות.

יצוין כי מבקר המדינה המליץ בעבר לקבוע הסדרים בחקיקה בעניין פרסום דוחות כספיים של תאגידים ציבוריים.¹⁵

מומלץ כי אגף החשב הכללי יפעל לכך כי הדוחות הכספיים המאוחדים של מדינת ישראל יבוקרו על ידי גוף חיצוני לשם הגברת מהימנותם.

ניתוח מגמות העולות מהדוחות הכספיים ליום 31.12.22

הדוחות הכספיים של מדינת ישראל אמורים להציג לדרג מקבלי החלטות ולציבור מבט כולל על מצבה הכלכלי של המדינה בסוגיות פיננסיות חשובות. דוחות אלו מסייעים בקבלת החלטות ניהוליות ובבחינת השאלה אם המדינה נהגה באחריותיות (accountability) במסגרת השימוש בכלל המשאבים שהופקדו בידה. הדוחות הכספיים יכולים לספק לציבור, למקבלי החלטות ולמשתמשי הדוחות הכספיים האחרים מידע אמין ושלם על מצבה הכספי של המדינה והממשלה, ובכך הם מסייעים בהגדלת השקיפות, התקינות והיעילות של המינהל הכספי במדינה.

תהליכי הגלובליזציה, שהחלו בעשורים האחרונים של המאה העשרים, חיזקו את הצורך באחידות הדיווח החשבונאי ברחבי העולם ובקיטום של גוף תקינה אחד, שישרת מטרות משותפות של כל המדינות החברות בו. עם החלת הרפורמה בחשבונאות הממשלתית הצטרפה ממשלת ישראל לממשלות מובילות רבות בעולם שביצעו אף הן רפורמה מקיפה בחשבונאות הממשלתית. לתקינה בין-לאומית אחידה בין מדינות בעלות אופי כלכלי ועסקי דומה, לאמור - בעלות שפה עסקית בין-לאומית אחת, עשויה להיות יתרונות חשובים, לעומת החלופה של תקינה מקומית נפרדת בכל מדינה ומדינה, ובהם שיפור יכולת ההשוואה בין דיווחים כספיים של מדינות שונות.

לשם בחינת הדיווח הכספי במדינת ישראל ביצע משרד מבקר המדינה השוואה רוחבית בין הדוחות הכספיים של ארבע מדינות - ארצות הברית, אוסטרליה, ניו זילנד, וקנדה - ובין הדוחות הכספיים של מדינת ישראל.

השוואת הדוחות הכספיים של הממשלות האמורות לדוחות הכספיים המאוחדים של מדינת ישראל (הכוללים למעשה את פעילותן, מצבן וביצוען הכספי של כל משרדי הממשלה, יחידות הסמך, החברות הממשלתיות והתאגידים הסטטוטוריים) מוגבלת מהבחינה החשבונאית, וזאת בשל אי-הצגת כמה מהנתונים הכספיים המהותיים בדוחות של המדינה. משרד מבקר המדינה העלה בדוחותיו הקודמים¹⁶ כי בדוחות הכספיים של ממשלת ישראל חסרים נתונים בהיקף כספי נרחב, כגון נתונים על השקעות המדינה במערכת הביטחון, על חלק מהנכסים בחו"ל ועל חלק מהנכסים הבלתי מוחשיים. כמו כן, הדוחות הכספיים המאוחדים של ישראל אינם כוללים נתונים על כל הישויות הממשלתיות.

בתשובת אגף החשב הכללי צוין כי לגבי הנכסים הבלתי מוחשיים מתנהל בימים אלו תהליך משותף עם מערך הדיגיטל הלאומי אשר צפוי לשפר את נתוני הנכסים הבלתי מוחשיים במשרדי הממשלה.

ראו הערת שוליים 12.

ראו: מבקר המדינה, **דוח שנתי 71 ג** (2021), "הדוחות הכספיים של מדינת ישראל ליום 31.12.19 - התחייבויות ארוכות טווח של המדינה", עמ' 274; מבקר המדינה, **דוח שנתי 70 ב** (2020), "הדוחות הכספיים של מדינת ישראל ליום 31.12.18", עמ' 57; מבקר המדינה, **דוח שנתי 66 ג** (2016), "מאזן המדינה ליום 31.12.14 - נכסים בלתי מוחשיים", עמ' 7; מבקר המדינה, **דוח שנתי 68 ג** (2018), "מאזן המדינה ליום 31.12.16 - חייבים ויתרות חובה", עמ' 204.

15

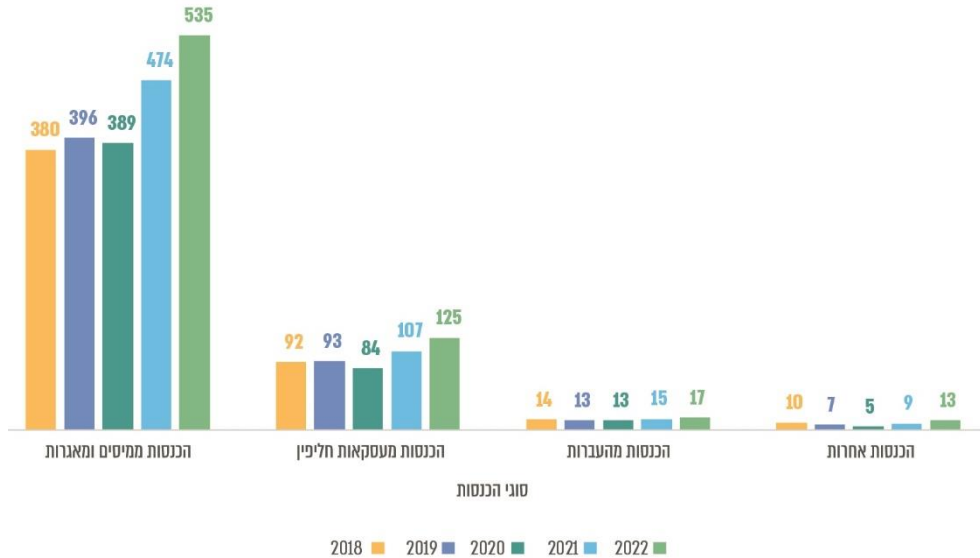
16



להלן יוצגו המגמות העולות מהדוחות הכספיים ל-31.12.22 וכן ממצאי השוואה שערך משרד מבקר המדינה בין נתונים אלו לנתוני הדוחות הכספיים של מדינות השוואה:

הכנסות

תרשים 1: פילוח הכנסות המדינה בשנים 2018 - 2022 (במיליארדי ש"ח)



על פי נתוני הדוחות הכספיים לשנים 2018 - 2022, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

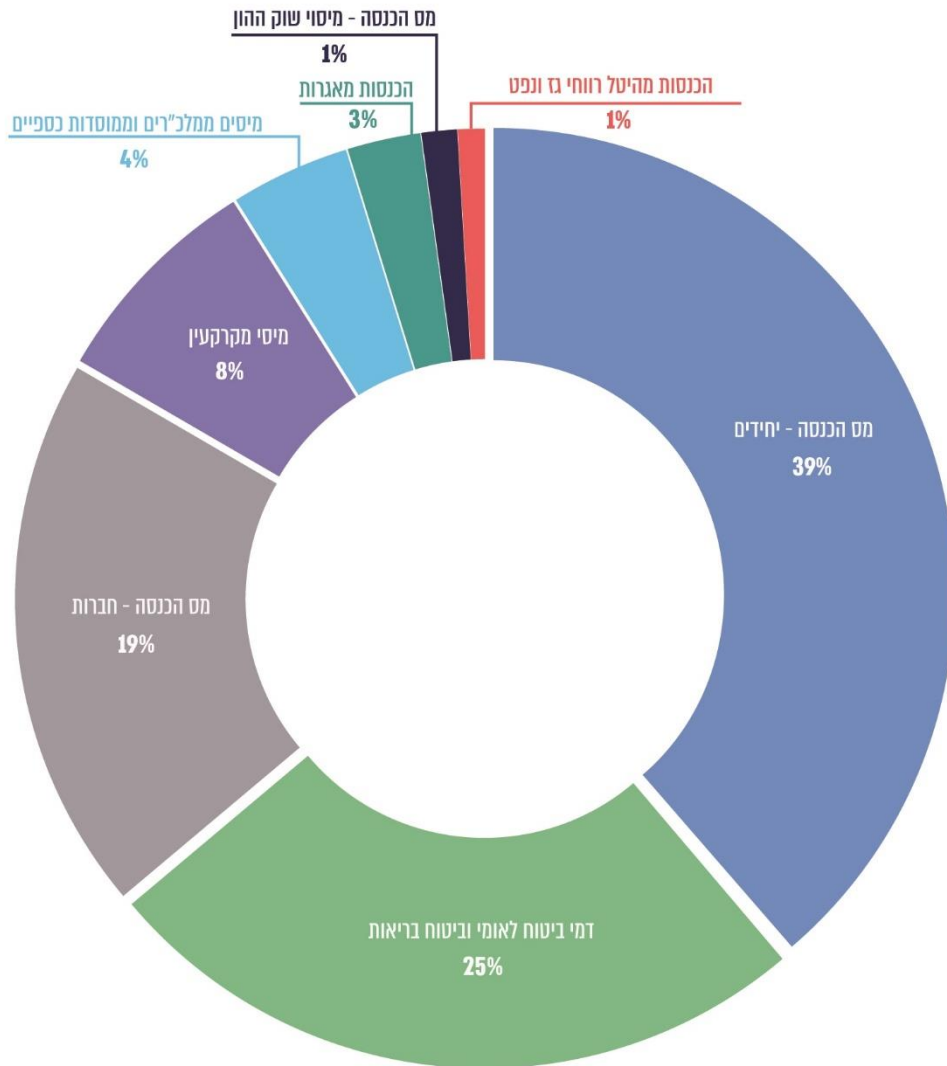
מהתרשים עולה כי בשנת 2022 היו הכנסות המדינה ממיסים¹⁷ ומאגרות, על פי נתוני הדוחות הכספיים, כ-535 מיליארד ש"ח - גידול של כ-61 מיליארד ש"ח לעומת שנת 2021.

בתרשימים שלהלן מוצג פילוח של הכנסות המדינה ממיסים ישירים ומאגרות וכן ממיסים עקיפים לשנת 2022.



תרשים 2 : פילוח הכנסות המדינה ממיסים ישירים ומאגרות, 2022 (במיליארדי ש"ח ובאחוזים)

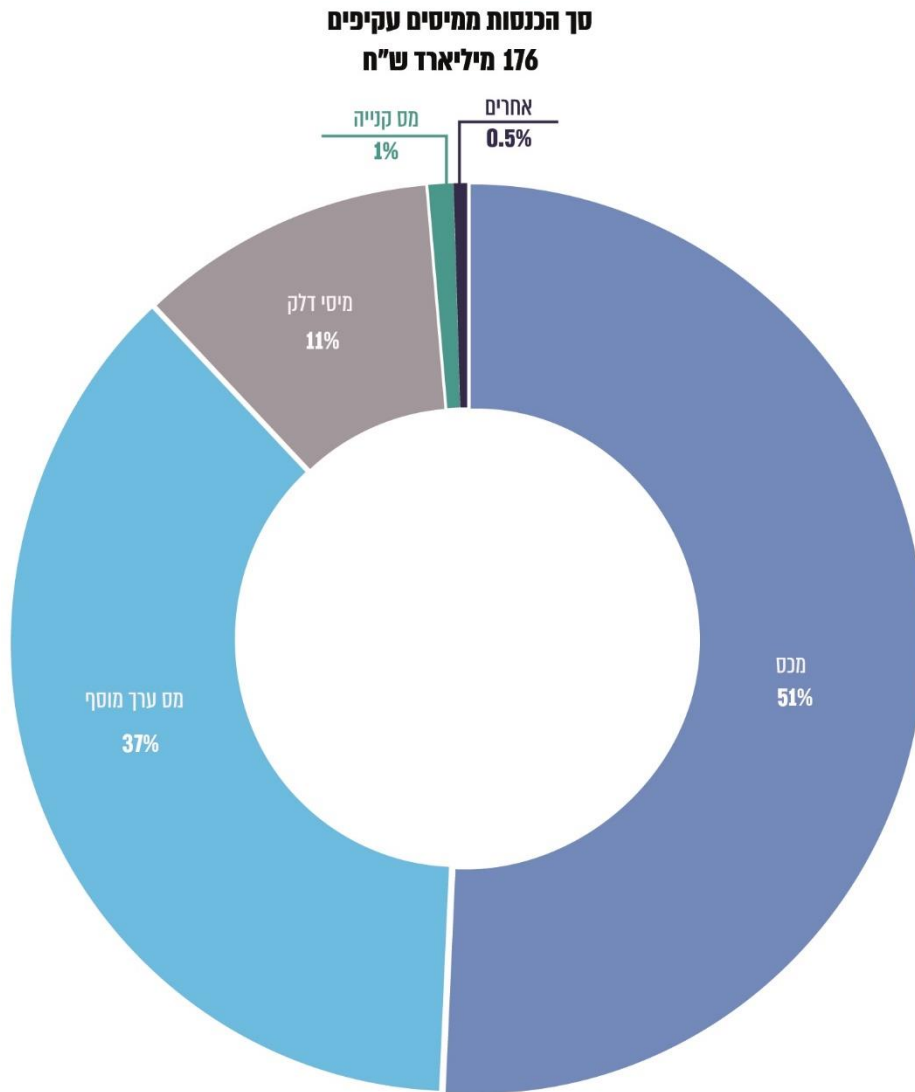
**סך הכנסות ממיסים ישירים ומאגרות
359 מיליארד ש"ח**



על פי נתוני הדוחות הכספיים של מדינת ישראל לשנת 2022, בעיבוד משרד מבקר המדינה.



תרשים 3 : פילוח הכנסות המדינה ממיסים עקיפים, 2022 (במיליארדי ש"ח ובאחוזים)



על פי נתוני הדוחות הכספיים של מדינת ישראל לשנת 2022, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

בתרשים שלהלן מוצגות הכנסות המדינה ממיסים ישירים וממיסים עקיפים כשיעורן מהתוצר המקומי הגולמי¹⁸ (להלן - התמ"ג) בשנים 2000 - 2022.

18 מונח כלכלי המציין את מדידת הערך הכולל של הסחורות והשירותים שיוצרו בשטח טריטוריאלי מסוים בתקופה נתונה לפני הפחתת הבלאי.



תרשים 4 : ההכנסות ממיסים כשיעור מהתמ"ג, 2000 - 2022 (באחוזים)



המקור : הדוחות הכספיים של מדינת ישראל לשנת 2022.

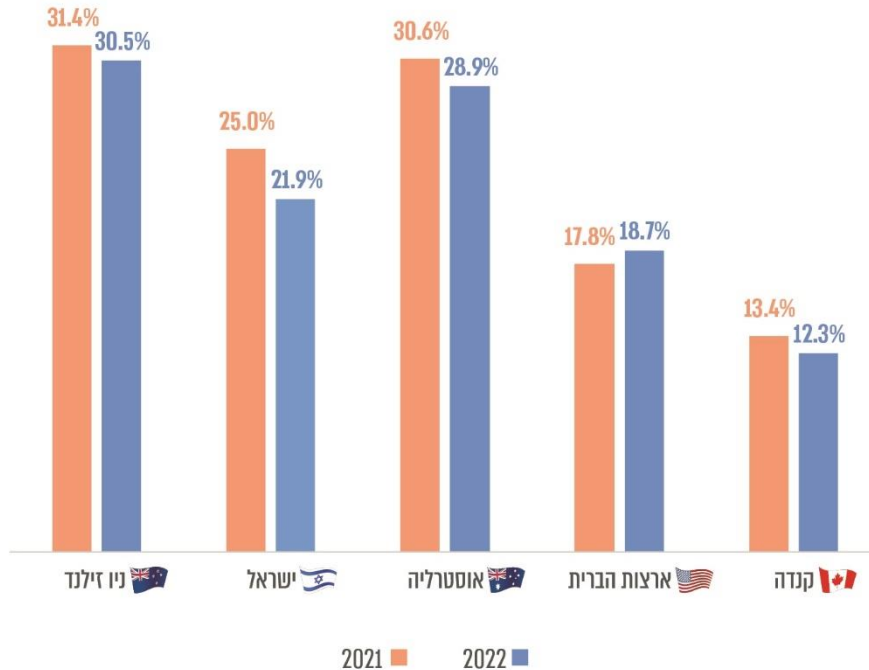
מהתרשים עולה כי לאורך השנים יש תנודתיות בהכנסות הממשלה ממיסים ישירים כשיעור מהתוצר, וכי בשיעור זה מסתמנת מגמת עלייה משנת 2010 (יצוין כי החריגה בשיעור האמור בשנת 2017 נובעת בעיקר מגידול בתקבולי המס עקב "מבצע דיבידנד" ומרווחים ממכירת חברות). בשנת 2022 לעומת שנת 2021 נרשם גידול של כ-12.5% בשיעור הכנסות המדינה ממיסים ישירים¹⁹, שהיו כ-14.5% תוצר. המקור העיקרי לגידול היה כמה תשלומים גבוהים בגין רווח הון, רווחים כלואים ומקדמות במס הכנסה חברות. עוד עולה מהתרשים כי בשנים המפורטות שיעור הכנסות ממיסים עקיפים נותר יציב, בטווח של 9.6% - 10.9%. בשנת 2022 חל קיטון בשיעור הכנסות המדינה ממיסים עקיפים ביחס לתוצר לעומת שנת 2021, והן הסתכמו בכ-9.9% מהתוצר.

בתרשים שלהלן מוצג פילוח של הכנסות ממיסים כשיעורן מהתמ"ג במדינות השוואה בשנת 2022.

¹⁹ שיעור השינוי הריאלי בגביית המיסים הישירים על ידי רשות המיסים. שיעור השינוי הריאלי, בשיעורי מס אחידים. על פי מסמך אגף החשב הכללי "ביצוע תקציב והכנסות המדינה ממסים דצמבר 2022" מתאריך 11.1.23.



תרשים 5: ההכנסות ממיסים כשיעור מהתמ"ג במדינות השוואה, 2022 (באחוזים)



על פי נתונים מאת CEIC, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

מהתרשים שלעיל עולה ששיעור ההכנסות ממיסים מהתמ"ג במדינת ישראל פחת מכ-25.0% בשנת 2021 לכ-21.9% בשנת 2022. גם בניו זילנד (30.5% בשנת 2022 לעומת 31.4% בשנת 2021), באוסטרליה (28.9% בשנת 2022 לעומת 30.6% בשנת 2021) ובקנדה (12.3% בשנת 2022 לעומת 13.4% בשנת 2021) פחת שיעור המס מהתמ"ג, זאת לעומת גידול בשיעורו בארצות הברית (18.7% בשנת 2022 לעומת 17.8% בשנת 2021).

תקציב המדינה וביצועו

בדוחות הכספיים של המדינה כמה חלקים, ובין היתר מפורטים בהם נתוני הביצוע של תקציב המדינה, אשר משקפים את אופן ביצוע המשימות שהוגדרו על ידי הממשלה.

בסעיף 3(א)1(א) בחוק יסוד: משק המדינה נקבע כי תקציב המדינה ייקבע בחוק. כמו כן נקבע בסעיף 3(ב)1(א) בחוק כי הממשלה תניח על שולחן הכנסת את הצעת חוק התקציב במועד שקבעה ועדת הכספים של הכנסת, אך לא יאוחר מ-60 ימים לפני תחילת שנת הכספים ולא מוקדם משישה חודשים לפנייה.

בנובמבר 2021, עם אישורו של תקציב המדינה לשנת 2022, נקבע בתיקון לחוק הפחתת הגירעון והגבלת ההוצאה התקציבית, התשנ"ב-1992, כי מגבלת ההוצאה בשנת 2022 תעמוד על כ-452.5 מיליארד ש"ח²⁰, וכי יעד הגירעון התקציבי יעמוד על 3.9% מהתוצר²¹.

²⁰ תיקון לחוק מסגרות תקציב המדינה (הוראות מיוחדות לשנים 21 ו-22 [תיקוני חקיקה והוראת שעה], התש"פ-2021).

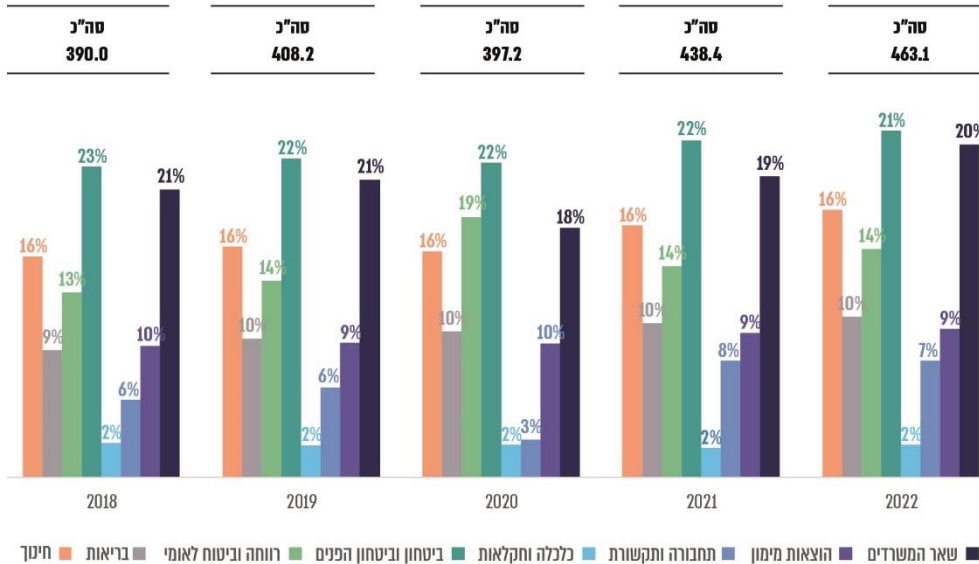
²¹ 3.5% מהתוצר עבור התקציב השוטף, ובנוסף הממשלה רשאית להגדיל את יעד הגירעון בשיעור מרבי של 0.4% מהתוצר עבור ההתמודדות עם משבר הקורונה, כך שיעד הגירעון הכולל עמד על כ-3.9% מהתוצר.



תקציב המדינה וביצועו בשנים 2018 - 2022

בתרשים שלהלן מוצג פילוח של תקציב המדינה מתוך סך התקציב על שינויי, לפי התחומים האלה: חינוך, בריאות, רווחה וביטוח לאומי, ביטחון וביטחון הפנים, כלכלה וחקלאות, תחבורה ותקשורת, הוצאות מימון ושאר המשרדים בשנים 2018 - 2022:

תרשים 6: שיעורי חלוקתו של תקציב המדינה לתחומים שונים, 2018 - 2022 (באחוזים ובמיליארדי ש"ח)



על פי נתוני אגף החשב הכללי 22, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

* שנת 2020 כוללת תקציב המשכך.

** נתוני התקציב נטו על שינויי, ללא ההוצאות בגין התוכנית הכלכלית להתמודדות עם הקורונה.

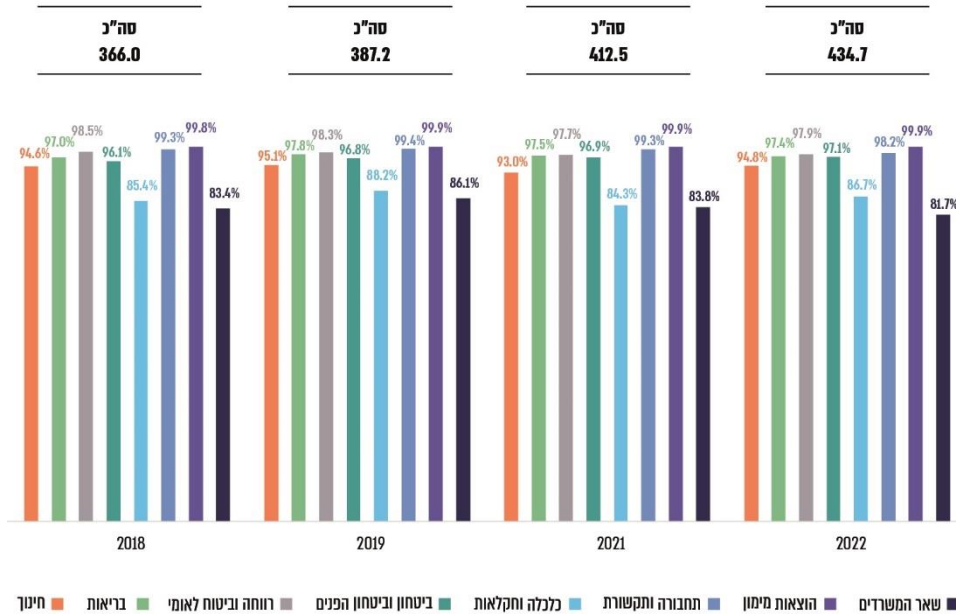
*** הנתונים אינם כוללים את סעיפי החובות, מפעלים עסקיים והוצאות המותנות בהכנסות מיוחדות במשרדי הממשלה.

מהתרשים עולה כי סך תקציב המדינה גדל מכ-390 מיליארד ש"ח בשנת 2018 לכ-463.1 מיליארד ש"ח בשנת 2022 (גידול של כ-18.7%). פילוח של סעיפי התקציב מראה כי שיעור התקציב שהוקצה לסעיף החינוך הוא כ-16% מכלל התקציב, וזאת באופן עקבי לאורך השנים. שיעור התקציב שהוקצה לסעיף הבריאות היה כ-9% - 10% לאורך השנים. שיעור התקציב שהוקצה לסעיף הרווחה וביטוח לאומי היה כ-14% מכלל התקציב בשנת 2019, גדל לכ-19% בשנת 2020 וחזר לכ-14% בשנים 2021 ו-2022. שיעור התקציב שהוקצה לסעיף ביטחון וביטחון הפנים היה כ-21% - 23% לאורך השנים. שיעור התקציב שהוקצה לסעיף כלכלה וחקלאות היה כ-2% מכלל התקציב לאורך השנים. שיעור התקציב שהוקצה לסעיף תחבורה ותקשורת היה כ-6% בשנת 2019, קטן לכ-3% בשנת 2020²³ וחזר לכ-7% - 8% בשנים 2021 ו-2022. שיעור התקציב שהוקצה לסעיף הוצאות מימון היה כ-9% - 10% מכלל התקציב לאורך השנים. שיעור התקציב שהוקצה לסעיף שאר המשרדים היה כ-21% בשנת 2019, קטן לכ-18% בשנת 2020 וחזר לכ-19% - 20% בשנים 2021 ו-2022.



בתרשים שלהלן מוצג פילוח של ביצוע תקציב המדינה בחלוקה לתחומים שונים בשנים 2022 - 2018 :

תרשים 7 : ביצוע תקציב המדינה ופילוח שיעורי ביצועו מהתקציב לתחום על שינויו, בחלוקה לתחומים שונים, 2022 - 2018 (באחוזים ובמיליארדי ש"ח)



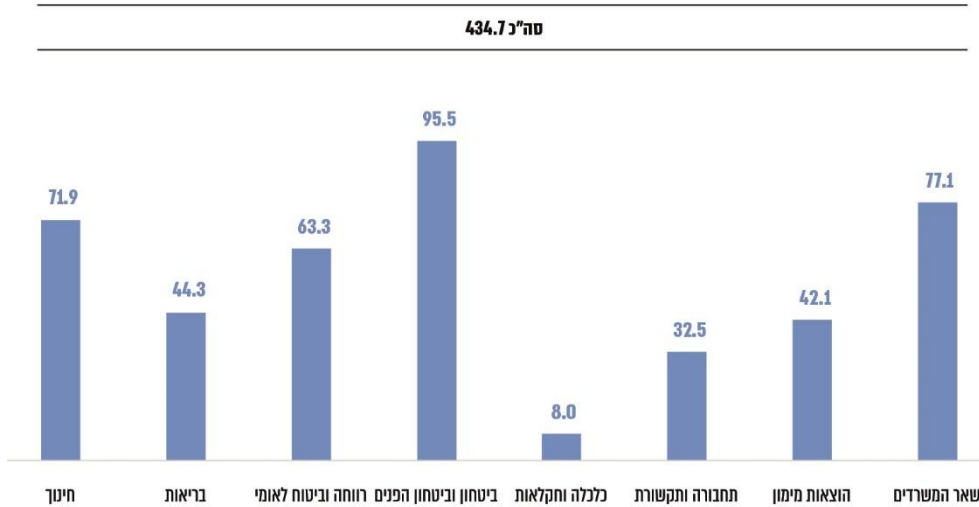
על פי נתוני הדוחות הכספיים של המדינה, בעיבוד משרד מבקר המדינה. נתוני התקציב נטו על שינויו, וללא ההוצאות בגין התוכנית הכלכלית להתמודדות עם משבר הקורונה. הנתונים אינם כוללים את סעיפי החובות, מפעלים עסקיים והוצאות המותנות בהכנסות מיועדות במשרדי הממשלה. שנת 2020, אשר התקציב על שינויו בה הסתכם בכ-397.2 מיליארד ש"ח, אינה מוצגת היות שהיא כוללת תקציב המשכי.

מהתרשים עולה כי סך ביצוע תקציב המדינה גדל מכ-366 מיליארד ש"ח בשנת 2018 לכ-434.7 מיליארד ש"ח בשנת 2022 (גידול של כ-18.7%). מפילוח שיעורי הביצוע ניתן ללמוד כי שיעור הביצוע של התקציב המוקצה לסעיף החינוך הוא בטווח שבין כ-93% לכ-95.1%; כי שיעור הביצוע של התקציב המוקצה לסעיף הבריאות הוא בטווח שבין כ-97% לכ-97.8%; כי שיעור הביצוע של התקציב המוקצה לסעיף רווחה וביטוח לאומי הוא בטווח שבין כ-97.7% לכ-98.5%; כי שיעור הביצוע של התקציב המוקצה לסעיף ביטחון וביטחון הפנים הוא בטווח שבין כ-96.1% לכ-97.1%; כי שיעור הביצוע של התקציב המוקצה לסעיף כלכלה וחקלאות הוא בטווח שבין כ-84.3% לכ-88.2%; כי שיעור הביצוע של התקציב המוקצה לסעיף תחבורה ותקשורת הוא בטווח שבין כ-84.3% לכ-88.2%; כי שיעור הביצוע של התקציב המוקצה לסעיף הוצאות מימון הוא בטווח שבין כ-98.2% לכ-99.4%; כי שיעור הביצוע של התקציב המוקצה ל סעיף שאר המשרדים הוא בטווח שבין כ-81.7% לכ-86.1%.

בתרשים שלהלן מוצג פילוח של ביצוע תקציב המדינה בחלוקה לתחומים שונים בשנת 2022 :



תרשים 8 : ביצוע תקציב המדינה בתחומים שונים, 2022 (במיליארדי ש"ח)



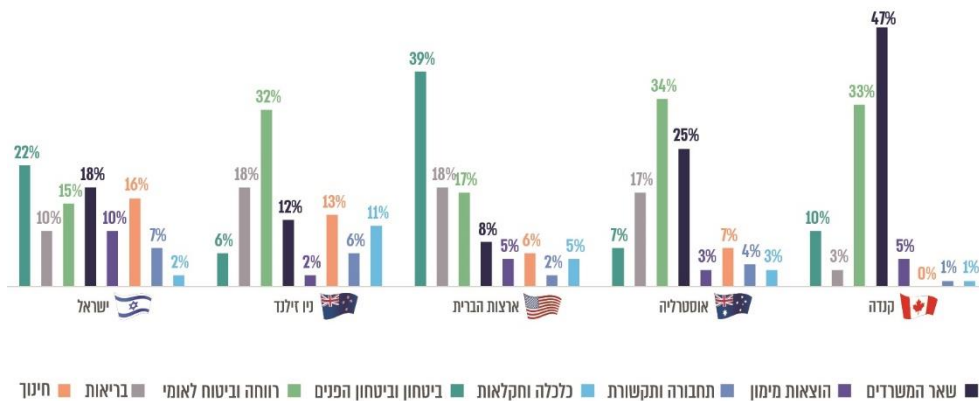
על פי הדוחות הכספיים של מדינת ישראל לשנת 2022, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

מהתרשים ניתן ללמוד כי עיקר ההוצאות בשנת 2022 היו בתחומים אלו: ביטחון וביטחון הפנים - כ-95.5 מיליארד ש"ח, שאר המשרדים - כ-77.2 מיליארד ש"ח, וחינוך - כ-71.9 מיליארד ש"ח.

פילוח הביצוע של תקציב המדינה לשנת 2022 יחסית למדינות השוואה

בתרשים שלהלן מוצג פילוח של הוצאות מדינות השוואה לתחומים השונים בשנת 2022, באחוזים מתוך ביצוע התקציב.

תרשים 9 : פילוח של הוצאות מדינות השוואה לשנת 2022 - בחלוקה לתחומים, מתוך סך ביצוע התקציב (באחוזים)



על פי הדוחות הכספיים של ישראל, ניו זילנד, ארצות הברית, אוסטרליה וקנדה לשנת 2022, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

* הדוחות הכספיים של ניו זילנד ואוסטרליה הם לשנה שהסתיימה ביום 30 ביוני בכל שנה, ואילו הדוחות הכספיים של קנדה הם לשנה שהסתיימה ביום 31 במרץ בכל שנה.

מהתרשים עולה כי בשנת 2022 שיעורי ההוצאה על תחומי הביטחון וביטחון הפנים של ממשלות ארצות הברית ושל ישראל גדולים במידה ניכרת מאלו של אוסטרליה, ניו זילנד וקנדה (39% ו-22%, בהתאמה, לעומת 7%, 6% ו-10%, בהתאמה). עם זאת, שיעורי ההוצאה בתחומים חברתיים, כגון רווחה, ביטוח לאומי ובריאות - בישראל ובארצות הברית - קטנים יחסית ליתר



המדינות שנבדקו (לדוגמה, בתחום הרווחה והביטוח הלאומי: 15% ו-17% בישראל ובארצות הברית, בהתאמה, לעומת 34%, 32% ו-33% באוסטרליה, בניו זילנד ובקנדה, בהתאמה).

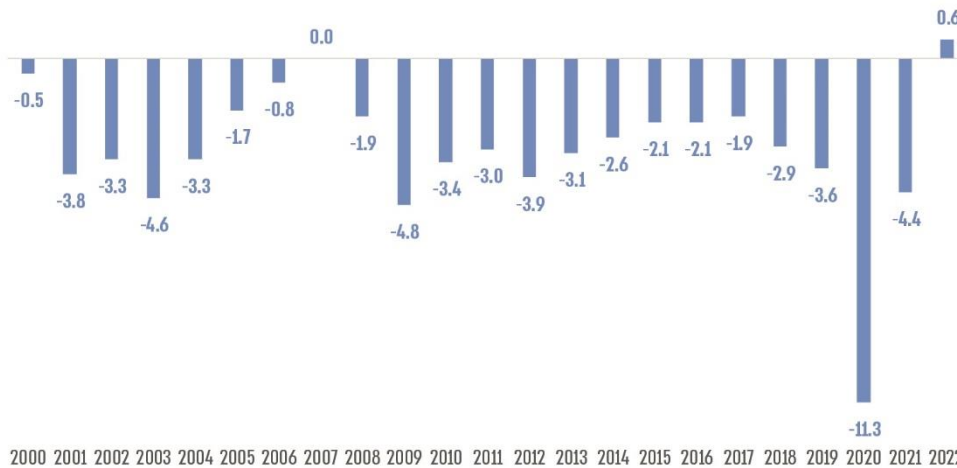
העודף התקציבי בשנת 2022 והתפתחות הגירעון כשיעורו מהתוצר

התנהלות בגירעון תקציבי²⁴ מתוכנן מאפשרת למדינה להשקיע משאבים במנועי צמיחה ולהגדיל את ההכנסה הלאומית העתידית ואת הרווחה הכלכלית. עם זאת, הגדלת הגירעון מגדילה את היחס שבין החוב לתוצר וכן מגדילה את נטל תשלומי הריבית על החוב ואת הסיכון ליציבות הפיננסית של המדינה. בשנת 2022 חלה ירידה חדה בגירעון התקציבי יחסית לשנת 2021, והיא הסתכמה בעודף תקציבי של כ-9.9 מיליארד ש"ח - שהם כ-0.6% מהתוצר - בעקבות גידול ניכר בהכנסות המדינה, מסך 413 מיליארד ש"ח בשנת 2021 לסך 469 מיליארד ש"ח בשנת 2022. זוהי השנה הראשונה שבה סיימה המדינה בעודף תקציבי מאז שנת 1987.

חוק הפחתת הגירעון והגבלת ההוצאה התקציבית, התשנ"ב-1992 קובע תקרת גירעון כשיעור מהתוצר, שיש בה משום מגבלה אפקטיבית על תקציב המדינה בעת בנייתו בהתייחס להכנסות החזויות. כמו כן קובע חוק המסגרות²⁵ מגבלת הוצאה המגדירה את שיעור הגידול המרבי המותר בתקציב המדינה בניכוי החזר חובות (למעט החזר חובות לביטוח לאומי) משנת כספים מסוימת לשנת הכספים שאחריה.

בתרשים שלהלן מוצגת התפתחות הגירעון התקציבי כשיעורו מהתוצר, 2000 - 2022.

תרשים 10: התפתחות הגירעון התקציבי כשיעורו מהתוצר, 2000 - 2022



על פי נתוני הדוחות הכספיים של המדינה מ-31.12.22, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

²⁴ גירעון תקציבי הוא הפער בין הכנסות המדינה לבין הוצאותיה בהתאם לחוק יסודות התקציב ובהתאם לדרך מדידת גירעון תקציבי, ואילו גירעון חשבונאי נטו מחושב בשיטות מדידה שונות בתכלית המבוססות על כללי חשבונאות מקובלים על בסיס מצטבר. כללים אלו מבטאים שינויים בנכסים ובהתחייבויות שאינם כרוכים בהכרח בזרימת מזומנים.

²⁵ חוק מסגרות תקציב המדינה (הוראות מיוחדות לשנים 2021 ו-2022) (תיקוני חקיקה והוראת שעה), תשפ"ב-2021.

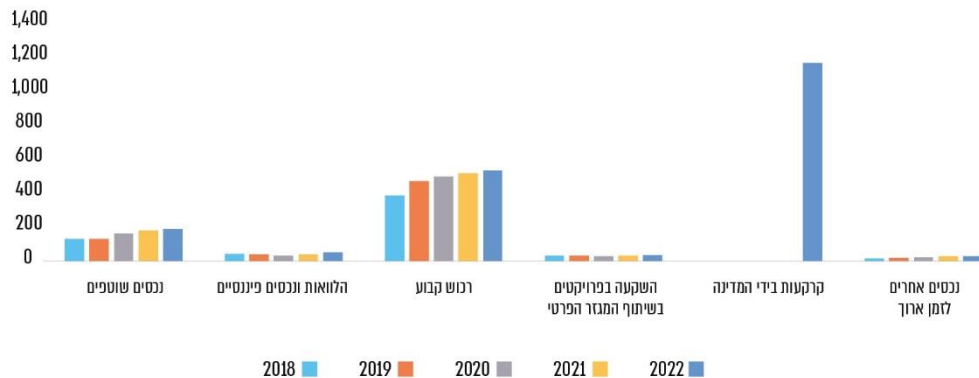


הקיטון הכולל בגירעון התקציבי ביחס לתוצר בשנת 2022, בכ-5 נקודות אחוז יחסית לגירעון בשנת 2021 נובע מגידול בהכנסות המדינה בכ-0.6 נקודות אחוזי התוצר בהכנסות ממיסים, בהפחתה בהוצאות על התוכנית הכלכלית להתמודדות עם משבר הקורונה בכ-3 נקודות אחוזי התוצר, ובקיטון בהוצאות השוטפות בהיקף של כ-1.3 נקודות אחוזי התוצר.

פילוח מצבת הנכסים של מדינת ישראל בשנים 2018 - 2022

להלן פילוח מצבת הנכסים של המדינה לשנים 2018 - 2022 לפי חלוקה לתחומים, כפי שעולה מהדוחות הכספיים של המדינה:

תרשים 11: פילוח נכסי המדינה, 2018 - 2022 (במיליארדי ש"ח)



על פי הדוחות הכספיים של המדינה לשנים 2018 - 2022, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

מהתרשים עולה כי סך נכסי המדינה המוצגים בו, נכון ל-31 בדצמבר 2022, הוא כ-2,009 מיליארד ש"ח, יחסית לכ-799 מיליארד ש"ח - סך נכסי המדינה המוצגים בתרשים נכון ל-31 בדצמבר 2021 - גידול של כ-151%, שנובע מכך שהקרקות שבידי המדינה נכללו לראשונה כיתרה מאזנית בדוח על המצב הכספי. נכסים אלו אינם כוללים נכסים רבים ששוויים או עלותם מהותיים ביותר, כגון השקעת המדינה במערכת הביטחון, חלק מהנכסים בחו"ל וחלק מהנכסים הבלתי מוחשיים, וכן נכסים תלויים בגין תמלוגים ממשאבי טבע בסך של כ-34.8 מיליארד ש"ח²⁶.

בחנית פילוח הנכסים מעלה כי עיקר הגידול בנכסי המדינה בשנת 2022, נובע מכך שלראשונה נכללו בדוחות הכספיים קרקעות המדינה (כ-1,166 מיליארד ש"ח); מסעיף הלוואות ונכסים פיננסיים (כ-13.8 מיליארד ש"ח) - בעיקר מגידול בסעיף יתרות חובה של חשבונות פיקוח נדחים²⁷, ובעודף נכסים בגין הטבות לאחר סיום העסקה; מסעיף רכוש קבוע (כ-13.7 מיליארד ש"ח) - בעיקר גידול בנכסי תשתית אזרחיים, במבנים ונכסים בהקמה, וכן מסעיף נכסים שוטפים (כ-9.8 מיליארד ש"ח).

ניתוח דוחות כספיים של משרדי ממשלה

הדוחות הכספיים המאוחדים של מדינת ישראל אינם מבוקרים, ואילו מרבית הדוחות הכספיים של הישויות המאוחדות בדוחות הכספיים מבוקרים. נוסף על כך, הדוחות הכספיים המאוחדים נערכו בהתאם למבנה היררכי המבוסס בעיקרו על כללי חשבונאות בדבר איחוד דוחות כספיים, והם כוללים נתונים על פעילותן, מצבן וביצוען הכספי של יותר מ-200 ישויות ממשלתיות.

²⁶ תמלוגים ממשאבי טבע הינם נכס תלוי כהגדרתו בתקן חשבונאות ממשלתי מס' 19 ולפיכך מוצגים במסגרת גילוי בלבד בביאור בדוחות הכספיים המציג את שווי הנכסים התלויים.

²⁷ סעיף זה הוא נכס פיננסי והוא כולל בעיקר יתרה של חברת החשמל אשר מיישמת את IFRS 14 - תקן דיווח כספי בין-לאומי בנושא חשבונות פיקוח נדחים, שמשמעו יישום הפרקטיקה הקיימת בנושא חשבונות פיקוח נדחים וזאת במטרה לשקף וליצור הקבלה נאותה בין ההוצאות בפועל של החברה לבין ההכנסות שיווצרו לה לפי מועדי ההכרה בהן כתלות בתעריף החשמל.



משרד מבקר המדינה בחן את הדוחות הכספיים של כמה משרדי ממשלה מבוקרים נבחרים (להלן - המשרדים הנבדקים) אשר שימשו, לצד דוחות כספיים של משרדי ממשלה וישויות ממשלתיות נוספות, בסיס לדוחות הכספיים המאוחדים של המדינה.

דוחות על הביצוע הכספי

להלן תמצית נתוני הביצוע הכספי שהובאו בדוחות הכספיים של משרדי הממשלה הנבדקים בשנים 2021 ו-2022:

לוח 6: תמצית נתוני הביצוע הכספי לשנת 2022 (במיליוני ש"ח, בבסיס מצטבר)

משרדי ממשלה נבדקים, דוח כספי לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2022				
התחבורה	החוף	הבריאות*	הבינוי והשיכון	
				הביצוע הכספי
				הכנסות מעסקאות שאינן חליפין
25,904	1,849	49,766	2,192	הכנסות מתקציב
184	0	235	0	הכנסות מהעברות
5,597	28	30,611	24	הכנסות אחרות
31,685	1,877	80,612	2,216	סה"כ הכנסות מעסקאות שאינן חליפין
911	3	842	3,489	סה"כ הכנסות מעסקאות חליפין
808	0	0	34	הכנסות אחרות
33,404	1,880	81,454	5,739	סה"כ הכנסות
22,191	0	5,621	3,606	תמיכות
0	0	0	3,139	עלות ביצוע העבודות
0	0	57,523	0	עלות סל הבריאות
1,501	717	15,733	1,116	הוצאות תפעוליות
322	1,008	722	154	שכר עבודה והטבות לעובדים
263	109	500	89	הנחלה וכלליות
9	0	37	0	שיווק ויחסי ציבור
419	(14)	(21)	158	הוצאות (הכנסות) אחרות, נטו
24,705	1,820	80,115	8,262	סה"כ הוצאות
8,699	60	1,339	(2,523)	עודף (גירעון) חשבונאי, נטו

על פי הדוחות הכספיים של המשרדים לשנת 2022, בעיבוד משרד מבקר המדינה. ייתכנו פערים בשל הפרשי עיגול.
* משרד הבריאות - דוח סולו ללא איחוד בתי החולים הממשלתיים.



לוח 7 : תמצית נתוני הביצוע הכספי לשנת 2021 (במיליוני ש"ח, בבסיס מצטבר)

משרדי ממשלה נבדקים, דוח כספי				
לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2021				
התחבורה	החוץ	הבריאות*	הבינוי והשיכון	
				הביצוע הכספי
				הכנסות מעסקאות שאינן חליפין
26,655	1,533	54,426	3,490	הכנסות מתקציב
123	0	279	0	הכנסות מהעברות
5,407	22	28,052	23	הכנסות אחרות
32,185	1,555	82,757	3,513	סה"כ הכנסות מעסקאות שאינן חליפין
428	2	809	2,144	סה"כ הכנסות מעסקאות חליפין
308	0	0	29	הכנסות אחרות
32,921	1,557	83,566	5,686	סה"כ הכנסות
23,462	0	9,384	3,479	תמיכות
0	0	0	1,873	עלות ביצוע העבודות
0	0	54,871	0	עלות סל הבריאות
1,383	540	15,854	1,053	הוצאות תפעוליות
312	909	729	155	שכר עבודה והטבות לעובדים
90	85	495	120	הנהלה וכלליות
21	0	107	0	שיווק ויחסי ציבור
74	23	82	57	הוצאות (הכנסות) אחרות, נטו
25,342	1,557	81,522	6,737	סה"כ הוצאות
7,579	0	2,044	(1,051)	עודף (גירעון) חשבונאי, נטו

על פי הדוחות הכספיים של המשרדים לשנת 2022, בעיבוד משרד מבקר המדינה. ייתכנו פערים בשל הפרשי עיגול. * משרד הבריאות - דוח סולו ללא איחוד בתי החולים הממשלתיים.

להלן ינותחו נתוני הביצוע הכספי לשנת 2022 של כל משרד ומשרד בהתאם ללוחות שלעיל:

1. משרד הבינוי והשיכון

היקף ההכנסות מעסקאות חליפין של משרד הבינוי והשיכון לשנת 2022 היה הגדול ביותר מקרב המשרדים שנבדקו²⁸. סעיף הכנסות מעסקאות חליפין כולל תת-סעיף ושמו "הכנסות מביצוע עבודות"²⁹. בתת-סעיף זה נרשם גידול של 71% בשנת 2022 לעומת שנת 2021, והן הסתכמו ב-3.1 מיליארד ש"ח. לעומת זאת, ההכנסות של המשרד מתקציב פחתו בכ-37% לעומת שנת 2021, והן הסתכמו בכ-2.2 מיליארד ש"ח (יצוין כי ההכנסות מביצוע עבודות משקפות את ההכרה בהכנסה מרווח אפס בשנה ספציפית ולא את תקבולי המזומנים³⁰).

28 שכן המשרד מתקשר עם רשויות מקומיות בהסכמי גג לצורך תכנון קרקעות לבנייה וביצוע עבודות פיתוח.

29 ביצוע עבודות תכנון ופיתוח תשתיות.

30 על פי סעיף 40 לתקן חשבונאות ממשלתי מס' 11 - חוזי הקמה: כאשר אין אפשרות להעריך באופן מהימן את תוצאות חוזה ההקמה, מוכרת ההכנסה מהחוזה רק בגובה העלויות שסביר כי ניתן יהיה להשיבן ועלויות החוזה מוכרות בתקופה בה הן מתהוות.



2. משרד הבריאות

היקף ההוצאות התפעוליות במשרד הבריאות לשנת 2022 היה הגדול ביותר מקרב המשרדים שנבדקו. הוצאות אלו קטנו ב-1% לעומת שנת 2021. מניתוח ההוצאות התפעוליות של משרד הבריאות ניתן ללמוד כי בסעיף "קניית שירותים רפואיים מגורמים חיצוניים" נרשם גידול של כ-5%; כי בסעיף "ציוד עזר רפואי" נרשם קיטון של כ-32%; כי בסעיף "צריכת תרופות" נרשם קיטון של כ-31%, וכי בסעיף "השתתפות בהפעלת מוסדות ציבור" נרשם גידול של כ-15%. מניתוח זה ניתן ללמוד כי בשנת הדוח חל צמצום ניכר של פעילות הממשלה לצורך ההתמודדות עם משבר הקורונה.

3. משרד החוץ

היקף הוצאות השכר וההטבות לעובדים במשרד החוץ לשנת 2022 היה הגדול ביותר מקרב המשרדים שנבדקו. הוצאות אלו גדלו בכ-11% בשנת 2022 לעומת שנת 2021. מניתוח של הוצאות המשרד ניתן ללמוד כי השכר של עובדי משרד החוץ בארץ עלה בכ-7%, ולעומת זאת השכר של עובדי המשרד בחו"ל עלה בכ-9%. כמו כן הוצאות בגין פרישת עובדים גדלו בכ-12 מיליון ש"ח.

4. משרד התחבורה

הוצאות התמיכות של משרד התחבורה הן הגדולות ביותר מקרב המשרדים שנבדקו. הוצאות אלו קטנו בכ-5% בשנת 2022 לעומת שנת 2021. מניתוח של השינוי בהוצאות אלו ניתן ללמוד כי משרד התחבורה מעניק תמיכות לשלוש מטרות בהתאם להגדרתו בדוחות הכספיים של המשרד: היקף תמיכותיו במטרות חברתיות³¹ - קטן בכ-768 מיליון ש"ח (בכ-4%), היקף תמיכותיו במטרות תשתיות³² - קטן בכ-490 מיליון ש"ח (בכ-11%), והיקף תמיכותיו במטרות כלכליות³³ - קטן בכ-14 מיליון ש"ח, ובפועל תמיכותיו במטרות כלכליות לא בוצעו בשנת 2022.

דוחות על המצב הכספי

להלן תמצית נתוני המצב הכספי כפי שצוינו בדוחות הכספיים של משרדי הממשלה שנבדקו:

³¹ בעיקר תמיכה בתחבורה ציבורית, באזרחים ובשדרוג ובהקמה של תשתיות מתאימות (בכלל זה תחזוקת כבישים עירוניים).

³² הקמת תשתיות בשטח מוניציפלי של מועצות מקומיות או עיריות וסלילת כבישים בין-עירוניים.

³³ תוכנית ייעודית לצמצום זיהום האוויר מ"כלי רכב כבדים ישנים".



לוח 8 : תמצית נתוני המצב הכספי ליום 31.12.22 (במיליוני ש"ח)

משרדי ממשלה נבדקים, דוח כספי ליום 31 בדצמבר 2022					
התחבורה	החוץ	הבריאות		הבינוי והשיכון	
		משרד	מאוחד*		
המצב הכספי					
נכסים שוטפים					
0	243	0	1,073	0	מזומנים ופיקדונות
98	252	2,313	5,543	483	חייבים ויתרות חובה
7	3	265	628	0	מלאי
105	498	2,578	7,244	483	סה"כ
נכסים לא שוטפים					
0	47	25	25	6	פיקדון בגין כלי רכב
0	0	2,263	2,263	0	מלאי בלתי שוטף
148,421	405	1,639	14,491	14,830	רכוש קבוע, נטו
95	0	42	42	67	נכסים בלתי מוחשיים, נטו
30,774	28	9,145	320	339	יתרות חובה אחרות לזמן ארוך
179,290	480	13,114	17,141	15,242	סה"כ
179,395	978	15,692	24,385	15,725	סה"כ נכסים
התחייבויות שוטפות					
0	14	21	1,183	28	ספקים ונותני שירותים
1,637	93	861	3,002	352	זכאים ויתרות זכות
172	0	720	720	1,849	התחייבויות שוטפות אחרות
1,809	107	1,602	4,905	2,229	סה"כ
התחייבויות לא שוטפות					
59	180	190	1,651	26	התחייבויות בשל סיום יחסי עובד-מעביד, נטו
366	0	417	3,382	137	הפרשה לתביעות משפטיות
6	0	1	965	0	התחייבויות לא שוטפות אחרות
431	180	608	5,998	163	סה"כ
2,240	287	2,210	10,903	2,392	סה"כ
177,155	691	13,482	13,482	13,333	נכסים נטו (גירעון בהון)

על פי הדוחות הכספיים של המשרדים לשנת 2022, בעיבוד משרד מבקר המדינה. ייתכנו פערים בשל הפרשי עיגול.
* משרד הבריאות - דוח מאוחד הכולל את בתי החולים הממשלתיים.



לוח 9 : תמצית נתוני המצב הכספי ליום 31.12.21 (במיליוני ש"ח)

משרדי ממשלה נבדקים, דוח כספי ליום 31 בדצמבר 2021					
התחבורה	החוץ	הבריאות		הבינוי והשיכון	
		משרד	מאוחד*		
המצב הכספי					
נכסים שוטפים					
					מזומנים ופיקדונות
0	209	0	971	2	
175	278	2,617	5,684	528	חייבים ויתרות חובה
6	2	263	589	491	מלאי
181	489	2,880	7,244	1,021	סה"כ
נכסים לא שוטפים					
					פיקדון בגין כלי רכב
0	33	21	21	5	
0	0	2,162	2,162	0	מלאי בלתי שוטף
141,287	344	2,084	14,303	14,978	רכוש קבוע, נטו
90	0	42	42	69	נכסים בלתי מוחשיים, נטו
28,742	23	8,016	236	268	יתרות חובה אחרות לזמן ארוך
170,119	400	12,325	16,764	15,320	סה"כ
170,300	889	15,205	24,008	16,341	סה"כ נכסים
התחייבויות שוטפות					
					ספקים ונותני שירותים
0	17	121	1,211	71	
1,327	95	1,041	3,113	254	זכאים ויתרות זכות
307	0	1,610	1,610	0	התחייבויות שוטפות אחרות
1,634	112	2,772	5,934	325	סה"כ
התחייבויות לא שוטפות					
					התחייבויות בשל סיום יחסי עובד-מעביד, נטו
56	166	185	1,673	28	
152	0	546	3,807	136	הפרשה לתביעות משפטיות
5	0	1	893	0	התחייבויות לא שוטפות אחרות
213	166	732	6,373	164	סה"כ
1,847	278	3,504	12,307	489	סה"כ
168,453	611	11,701	11,701	15,852	נכסים נטו (גירעון בהון)

על פי הדוחות הכספיים של המשרדים לשנת 2022, בעיבוד משרד מבקר המדינה. ייתכנו פערים בשל הפרשי עיגול. * משרד הבריאות - דוח מאוחד הכולל את בתי החולים הממשלתיים.

להלן ינותחו נתוני המצב הכספי לשנת 2022 של כל משרד ומשרד על פי הלוחות שלעיל:

1. משרד הבינוי והשיכון

בשנת 2022 חלה ירידה של כ-9% ביתרת החייבים וביתרות החובה של משרד הבינוי והשיכון לעומת השנה הקודמת, והיתרה הסתכמה בכ-483 מיליוני ש"ח. הירידה נבעה בעיקר מגידול בהפרשה לחובות מסופקים, שעלו לכ-864 מיליוני ש"ח. כמו כן חל גידול של כ-26% בסעיף



"זכות שימוש עתידית", והוא הסתכם בכ-339 מיליוני ש"ח³⁴. נוסף על כך חל בשנה זו קיטון של כ-1% בסעיף "רכוש קבוע נטו". מניתוח של השינוי ניתן ללמוד כי ברכוש מינהלי וברכוש בהשקעה, שהם נכסי הדיור הציבורי, הייתה בשנת 2022 ירידה מכ-14,724 מיליוני ש"ח לכ-14,444 מיליוני ש"ח (כ-2%) בעקבות צמצום במלאי הדירות, וכי ברכוש קבוע אחר, שהוא בעיקר דירות בתהליך רכישה, היה באותה שנה גידול מכ-253 מיליוני ש"ח לכ-386 מיליוני ש"ח (כ-52%). בעקבות הצגה מחדש בדוחות הכספיים של שנת 2021 המשרד עבר ממלאי עבודות בביצוע בסך של כ-491 מיליוני ש"ח בשנת 2021 להתחייבויות שוטפות אחרות³⁵ בסך של כ-1,849 מיליוני ש"ח (שינוי של כ-2,340 מיליוני ש"ח)³⁶.

2. משרד הבריאות

ניתוח הדוח הכספי של משרד הבריאות ללא איחוד של בתי החולים הממשלתיים מראה כי בשנת 2022 חל קיטון של כ-12% בסעיף חייבים ויתרות חובה לעומת השנה הקודמת, וסכומו של הסעיף היה כ-2,313 מיליוני ש"ח. השינוי נבע, בין היתר, מגידול בסעיף "הוצאות מראש" - מכ-1,103 מיליוני ש"ח בשנת 2021 לכ-1,537 מיליוני ש"ח בשנת 2022, לעומת הקיטון בסעיף מקדמות לספקים - מכ-975 מיליוני ש"ח בשנת 2021 לכ-301 מיליוני ש"ח בשנת 2022. בסעיף "רכוש קבוע נטו" חל קיטון של כ-21%, בעיקר בגלל גריעות של סכומים בסעיף "מבנים, נכסים בהקמה ושיפורים במושכר"³⁷. בסעיף "התחייבויות שוטפות אחרות" במשרד הבריאות נרשם קיטון של כ-890 מיליוני ש"ח בסעיף "התחייבויות בגין תמיכות", ואלו הסתכמו בשנת 2022 בכ-720 מיליוני ש"ח.

בשנת 2022 סעיף הרכוש הקבוע נטו הסתכם בדוח המאוחד של משרד הבריאות בכ-14,491 מיליון ש"ח, ובדוח של המשרד בכ-1,639 מיליון ש"ח. עיקר ההבדל הוא בשל איחוד בתי החולים הממשלתיים בדוח הכספי המאוחד.

3. משרד החוץ

בשנת 2022 חל קיטון של כ-9% בסעיף "חייבים ויתרות חובה" לעומת השנה הקודמת, וסכומו היה כ-252 מיליוני ש"ח. השינוי נבע בעיקר מקיטון בחוב של החשב הכללי בסך של כ-12 מיליוני ש"ח. בסעיף "רכוש קבוע נטו" חל גידול של כ-18% לעומת השנה הקודמת, בגלל גידול של כ-29% בסעיף "ציוד וריהוט משרדי" וגידול של כ-135% בסעיף "נכסים בהקמה".

4. משרד התחבורה

בשנת 2022 חל קיטון של כ-44% בסעיף "חייבים ויתרות חובה" לעומת השנה הקודמת, בעיקר בגלל קיטון בחוב של החשב הכללי בסך של כ-33 מיליוני ש"ח ובגלל הכרה בחוב אבוד של כ-33 מיליון ש"ח בשל הסכם פשרה. בסעיף "הפרשה לתביעות משפטיות" חל גידול של כ-141%, אשר נבע בעיקר מגידול בהפרשה לתביעות משפטיות בשל הפרות חוזיות של כ-197 מיליוני ש"ח. בסעיף "רכוש קבוע", אשר כולל בעיקר נכסי תשתית, חל גידול מכ-141,287 מיליוני ש"ח בשנת 2021 לכ-148,421 מיליוני ש"ח בשנת 2022 (גידול של כ-5%).

³⁴ סעיף זה, אשר מופיע כחלק מיתרות החובה אחרות לזמן ארוך, נוגע לגידול ביתרת הזכות הנובעת מהתקשרות של המשרד עם הסוכנות היהודית, לצורך השקעה משותפת של המדינה והסוכנות, במימון הקמתן של כ-2,650 יחידות דיור לגיל הזהב. לפי ההסכם מחויבת הסוכנות היהודית להעמיד לרשות המשרד את יחידות הדיור להשכרה לזכאים. עד 31.12.22 אוכלסו 976 יחידות דיור.

³⁵ הכנסה נדחית בגין חוזי הקמה.

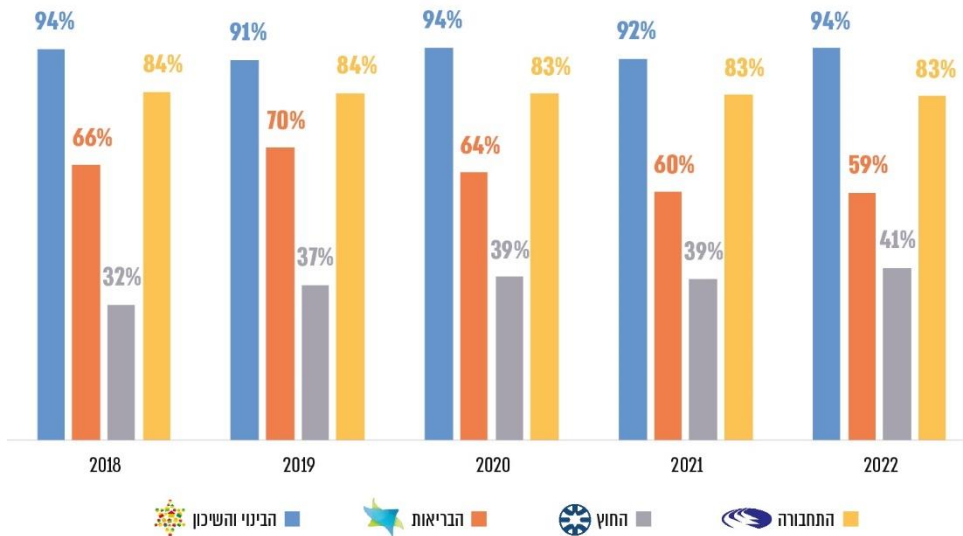
³⁶ בדוחות הכספיים בשנת 2022 בוצעה הצגה מחדש עבור שנת 2021 בשל התאמת מתודולוגיית הרישום בספרים באופן שכל יישוב יוגדר כיחידה מדידה אחת. בעקבות ההצגה מחדש המשרד עבר מ"הכנסה נדחית בגין חוזי הקמה" של כ-4.4 מיליון ש"ח ל"מלאי עבודות בביצוע" של כ-491,000 ש"ח (שינוי של כ-4.94 מיליון ש"ח בנכסים נטו).

³⁷ דחינו מבנים המוקמים לשם העברתם לבתי חולים ממשלתיים.



המשרדים שנבדקו נבדלים זה מזה מבחינת הפירוט של הסעיף "רכוש קבוע": במשרד הבינוי והשיכון הוא נובע בעיקר מהדיור הציבורי; במשרד הבריאות³⁸ הוא כולל בעיקר מבנים ומבנים בהקמה; במשרד החוץ הוא כולל בעיקר מבנים ושיפורים במושכר; ובמשרד התחבורה הוא כולל בעיקר כבישים. להלן יוצג ניתוח של שיעור הרכוש הקבוע מסך הנכסים בשנים 2018 - 2022 במשרדים הנבדקים:

תרשים 12: שיעור הרכוש הקבוע מסך הנכסים במשרדים הנבדקים, 2018 - 2022



על פי הדוחות הכספיים של משרדי הממשלה, בעיבוד משרד מבקר המדינה. * משרד הבריאות - דוח מאוחד הכולל את בתי החולים הממשלתיים.

מהתרשים לעיל עולה כי שיעור סעיף הרכוש הקבוע מסך הנכסים בשנים 2018 - 2022 הוא מהותי יותר במשרד הבינוי והשיכון ובמשרד התחבורה (94% ו-83%, בהתאמה, נכון לשנת 2022), לעומת משרד הבריאות ומשרד החוץ (59% ו-41%, בהתאמה, נכון לשנת 2022).

יחסים פיננסיים

היחס השוטף הוא מדד לחוסן הפיננסי של הגוף בטווח הקצר וליכולתו לפרוע את ההתחייבויות השוטפות שלו מתוך הנכסים השוטפים. הוא מחושב על ידי חלוקה של סך הנכסים השוטפים בסך ההתחייבויות השוטפות, והוא מלמד על היקף ההתחייבויות של הישות הנבדקת בטווח הזמן הקצר³⁹ בהתחשב בהיקף הנכסים השוטפים של הישות האמורה⁴⁰.

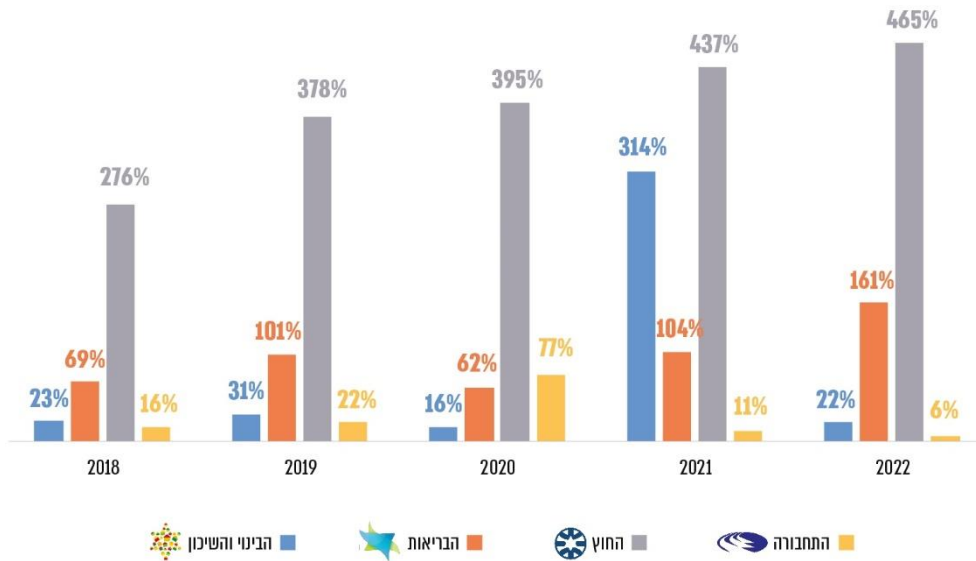
מהות ההתחייבויות השוטפות שונה בכל אחד מהמשרדים שנבדקו. במשרד הבינוי והשיכון היא נובעת כאמור בעיקר מסכומים של מקדמות שהתקבלו עבור מיזמי פיתוח מעבר לעלויות שהתהוו בפועל; במשרד הבריאות היא נובעת בעיקר מהתחייבויות בגין תמיכות ומהוצאות לשלם; במשרד החוץ היא נובעת בעיקר מהתחייבות לעובדים בגין ימי חופשה; במשרד התחבורה היא נובעת בעיקר מהכנסות מראש מתמלוגים מאת מפעילי תחבורה ציבורית.

בתרשים שלהלן יוצגו ממצאי ההשוואה שביצע משרד מבקר המדינה בין המשרדים הנבדקים מבחינת היחס השוטף הן על פני פרק זמן של חמש שנים והן בהשוואה ענפית בין המשרדים השונים.

38 בדוח המשרד.
 39 לרוב שנה מיום הדוח הכספי.
 40 יחס שוטף גדול מלמד על נכסים שוטפים בסכום גדול לעומת ההתחייבויות השוטפות, ויחס שוטף קטן מעיד על נכסים שוטפים נמוכים לעומת ההתחייבויות השוטפות.



תרשים 13 : היחס השוטף במשרדי ממשלה נבחרים, 2018 - 2022



על פי הדוחות הכספיים של משרדי הממשלה, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

כפי שעולה מהתרשים שלעיל, קיימת שונות בין משרדי הממשלה מבחינת שיעור היחס השוטף (בין 6% במשרד התחבורה לבין 465% במשרד החוף, נכון לשנת 2022).

במשרד החוף שיעור היחס השוטף גדול מאוד (בין 276% בשנת 2018 ובין 465% בשנת 2022). חל בו גידול בשנים שנבדקו, בעיקר בשל קיטון בהתחייבויות השוטפות, אשר מלכתחילה היו קטנות במידה ניכרת מהמשרדים האחרים.

במשרד הבינוי והשיכון הייתה יציבות בשיעור היחס השוטף בשנים 2018 - 2020 (כ-23% בממוצע), אולם בשנת 2021 חל בו גידול ל-314%. גידול זה נבע הן מגידול בנכסים השוטפים והן מקיטון בהתחייבויות השוטפות (מעבר מהכנסה נדחית בגין חוזי הקמה למלאי עבודות בביצוע). בשנת 2022 פחת היחס לכ-22% בעקבות חזרה להתחייבות מהכנסה נדחית בגין חוזי הקמה במקום מלאי עבודות בביצוע.

במשרד הבריאות מסתמנת מגמה של גידול בשיעור היחס השוטף בשנים 2018 - 2022 (בין 69% ל-161%). במשרד התחבורה ניכר לאורך השנים היעדר יציבות בשיעור היחס השוטף.

חוות דעת רואי החשבון המבקרים בדוחות הסולו של המשרדים בשנת 2022

ארבע חוות הדעת של רואי החשבון במשרדים שנבדקו כוללות הסתייגויות. להלן פירוט של ההסתייגויות וההערות של רואי החשבון המבקרים בדוחות הסולו של משרד הבינוי והשיכון, משרד הבריאות, משרד החוף ומשרד התחבורה:

1. משרד הבינוי והשיכון

בדוחות של שנת 2022 ובמסגרת הליך של הצגה מחדש גם של מספרי ההשוואה של שנת 2021 לא יושמו הוראותיו של תקן חשבונאות ממשלתי מס' 11 - חוזי הקמה, שעל פיו יש לקבוע אומדן של העלויות וההכנסות הנובעות מחוזי ההקמה ולהכיר בהכנסות ובהוצאות המתהוות על בסיס שיעור ההתקדמות⁴¹. בדוחות כספיים אלה ההכרה בהכנסות ובהוצאות נעשית בכל אתר ואתר, והחלק היחסי של ההכנסה מוכר בדוח על הביצוע הכספי בהתאם לביצוע העלויות שהתהוו בפועל.

ראו: מבקר המדינה, דוח שנתי 73ג (2023), "הדוחות הכספיים של מדינת ישראל ליום 31.12.21 ומערכות המידע העומדות בבסיס הדוחות הכספיים", עמ' 645.



נמצא כי הסתייגות רואה החשבון המבקר בחוות דעתו עבור הדוחות הכספיים של משרד הבינוי והשיכון, חזרה ונשנתה בחמשת הדוחות הכספיים האחרונים, לשנים 2018 - 2022. לפיכך יתרות וסכומים מהותיים בדוחות הכספיים לא נערכו כמה שנים בהתאם לתקני חשבונאות ממשלתיים.

2. משרד הבריאות

א. יתרת המלאי וההפרשה לירידת ערך לימים 31.12.21 ו-31.12.22 - בוקרה באופן חלקי. זאת, בין היתר, מאחר שהמערכת הלוגיסטית אינה מתממשקת עם המערכת הפיננסית ונדרשו תיקונים ידניים רבים על מנת להתאים את המלאי ליתרה הנאותה בהתאם לכללי חשבונאים מקובלים.

ב. עלות הרכוש הקבוע אינה משקפת את מלוא הנכסים שבבעלות המשרד. כמו כן, היא כוללת את עלותם של נכסים שייתכן כי יצאו מכלל שימוש באופן קבוע ולא נגרעו ממצבת הנכסים של המשרד. נוסף על כך, בבתי חולים פסיכיאטריים וגריאטריים ובבית החולים איכילוב לא הוצג רכוש קבוע (מלבד מבנים), באופן שהעלויות של הרכוש הקבוע נרשמות כהוצאות במועד התהוותן.

ג. נכסים בלתי מוחשיים שבבעלות המשרד אינם מנוהלים ואינם כלולים בדוחות הכספיים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים. כמו כן, הדוחות הכספיים של המרכז הרפואי שיבא אינם כוללים הערכה כספית של הנכסים הבלתי מוחשיים - רישום קניין רוחני במערכת הבריאות.

ד. הפרשה בגין תביעות רשלנות מקצועית מבוססת על הערכה אקטוארית. לא התקבלו אצל רואה החשבון בסיסי הנתונים ותחשיבי האקטואריה שעליהם מבוססת ההפרשה. כמו כן, לימים 31.12.21 ו-31.12.22 לא בוצעה הערכה של ההפרשה הנדרשת בגין תביעות משפטיות אחרות פתוחות ואף לא נכלל גילוי בדבר כל התביעות האמורות כנדרש לפי כללי חשבונאות מקובלים, ולפיכך ייתכן כי ההפרשה והגילוי אינם משקפים את יתרת ההתחייבות הצפויה.

ה. הדוחות הכספיים במשרד ובמאוחד, הערוכים בהתאם להנחיות החשב הכללי, כוללים קרן הון בגין פנסיה תקציבית. מרבית הקרן מיוחסת לעובדי בתי החולים, אשר בגינם חושבה התחייבות אקטוארית פרטנית בדוחות הכספיים של בתי החולים. היקפה של התחייבות אקטוארית זו גדול מהיקף הקרן הכלולה בדוחות הכספיים של המשרד.

ו. רואה החשבון המבקר לא ביצע ביקורת על חלק מהיתרות בגין גבייה באמצעות כרטיסי אשראי, וזאת עקב אי-קבלת האסמכתאות הנדרשות מחברות האשראי.

ז. רואי החשבון המבקרים של בתי החולים לא ביקרו את סעיף מבנים בדוחות בתי החולים וכן את התחשיבים האקטואריים בגין רשלנות רפואית, פנסיה תקציבית והפרשה למחלה.

ח. רואה החשבון המבקר לא קיבל ראיות ביקורת לגבי נתונים כספיים מסוימים הקשורים למשבר הקורונה עקב חיסיון משפטי, אשר ייתכן שהיה נדרש להכיר בהם כנכסים, התחייבויות, פריטים הוניים, הכנסות והוצאות בדוחות הכספיים של המשרד לימים 31.12.21 ו-31.12.22 ולשנים שהסתיימו באותו תאריכים.

נמצא כי הסתייגויות רואה החשבון המבקר בחוות דעתו על הדוחות הכספיים של משרד הבריאות, חזרו ונשנו בשלושת הדוחות הכספיים לשנים 2020 - 2022. לדוגמה: יתרת המלאי בוקרה באופן חלקי, היות שהמערכת הלוגיסטית אינה מתממשקת עם המערכת הפיננסית ונדרשים תיקונים ידניים רבים; עלות הרכוש הקבוע אינה משקפת את מלוא הנכסים שבבעלות המשרד; רואה החשבון המבקר לא ביקר את ההפרשה בגין תביעות רשלנות מקצועית היות שלא הועמדו לרשותו בסיסי הנתונים ותחשיבי האקטואריה שעליהם מבוססת ההפרשה.



בתשובת משרד הבריאות מדצמבר 2023 (להלן - תשובת משרד הבריאות) צוין כי רוב הנכסים שלא הוכרו במשרד הם נכסים בלתי מוחשיים, שהם פרויקטים ומערכות בתחום המחשוב. הרישום של נכסים אלו דורש מיפוי, טיוב ושינוי מערכתי, ואלו נכללים בתוכנית העבודה. על פי ההערכה, היישום צפוי להיכלל בדוחות הכספיים לשנת 2024. אשר לנושא הגריעות, בתשובת משרד הבריאות צוין כי נושא זה יתוקן במסגרת שינוי במערכת המרכב⁴² המבוצע בימים אלו באגף המחשוב, והדבר צפוי לאפשר בין היתר ביצוע של גריעות. נוסף על כך צוין כי ייבחנו ויעודכנו במידת הצורך נוהלי ספירת מצאי.

3. משרד החוץ

לא הושלמו זיהוי רכוש הרכוש הקבוע והרכוש האחר, ההכרה בהם, מדידתם והצגתם. כמו כן, חלק מעלויות רכישת הרכוש הקבוע נזקפו לדוח על הביצוע הכספי במקום לרכוש הקבוע.

נמצא כי הסתייגות רואה החשבון המבקר בחוות דעתו עבור הדוחות הכספיים של משרד החוץ, חזרה ונשנתה בחמשת הדוחות הכספיים האחרונים עבור השנים 2018 - 2022. לפיכך לא הושלמו זיהוי הרכוש הקבוע והרכוש האחר, ההכרה בהם, מדידתם והצגתם, וחלק מעלויות רכישת הרכוש נזקפו לדוח על הביצוע הכספי במקום לרכוש הקבוע.

בתשובת משרד החוץ מדצמבר 2023 (להלן - תשובת משרד החוץ) צוין כי בשנת 2022 החליט משרד החוץ לבצע מיפוי ורישום של נכסיו על מנת להסדיר לראשונה את נושא רישום הנכסים ולהסיר את ההסתייגות בנושא בדוח הכספי. עוד צוין כי בדוחות הכספיים של משרד החוץ לשנת 2022 מופו מרבית הנכסים והוצגו לראשונה נכסים בהיקף של מאות מיליוני ש"ח. משרד החוץ הוסיף כי הוא פועל להשלמת המיפוי, וכי הדבר מורכב מאחר שמתבצע מיפוי של נכסים מכל רחבי העולם.

4. משרד התחבורה

א. לא עלה בידי רואה החשבון המבקר לקבל ראיות ביקורת מספקות בנוגע ליתרת השקעה בפיתוח תשתיות - רכבת ישראל בסך של כ-30.7 מיליארד ש"ח נכון ל-31.12.22.

ב. עלויות שהוצאו לצורך הקמת כביש 431, נרשמו כרכוש קבוע בספרי המשרד שלא בהתאם למדיניות החשבונאית שהתווה מטה החשב הכללי.

נמצא כי הסתייגות רואה החשבון המבקר בחוות דעתו עבור הדוחות הכספיים של משרד התחבורה חזרה ונשנתה בשני הדוחות הכספיים האחרונים עבור השנים 2021 - 2022. מההסתייגות עולה, בין היתר, כי רואה החשבון המבקר של המשרד התחבורה לא קיבל ראיות ביקורת מספקות בנוגע ליתרת השקעה בפיתוח תשתיות - רכבת ישראל.

בתשובת משרד התחבורה מדצמבר 2023 (להלן - תשובת משרד התחבורה) צוין כי המשרד ער להסתייגויות שבדוח הכספי המאוחד שלו, וכי נכון למועד מתן תשובתו על טיטוט דוח הביקורת מתקיימות התייעצויות עם הגורמים הרלוונטיים במשרד ומחוצה לו על מנת לטפל בהסתייגויות עוד בדוח השנתי הקרוב לשנת 2023, כדי להביא להסרתן.

מומלץ כי אגף החשב הכללי יפעל מול הגופים המאוחדים בדוחות הכספיים של המדינה לתיקון הסתייגויות רואי החשבון המבקרים החוזרות ונשנות בחוות הדעת שבדוחותיהם הכספיים, ובפרט בדוחות הכספיים של משרדי הממשלה הנבדקים.

בתשובת אגף החשב הכללי צוין כי החטיבה לחשבונאות ודיווח באגף החשב הכללי שמה לה למטרה לקיים דיונים ושיחות עם המשרדים ורואי החשבון המבקרים שלהם בנושאים שעולים במסגרת מכתב הביקורת ובחוות הדעת על מנת לפעול ולשפר מצב זה של קיום הסתייגויות, וכי



במהלך השנה בוצעו פגישות עם המשרדים הרלוונטיים על מנת לקיים פעולות לצמצום ההסתייגויות.

סעיף הרכוש הקבוע בדוחות הכספיים של המדינה

הצגת סעיף רכוש קבוע בדוחות הכספיים של המדינה

רכוש קבוע הוא בעל חשיבות רבה במצבת הנכסים של המדינה ובעל השפעה ניכרת על כלל הדוחות הכספיים שלה. רכוש קבוע כולל גם את הקרקעות בידי המדינה, אך הן מוצגות בסעיף נפרד כפי שיפורט בהמשך. סך הרכוש הקבוע בתוספת סך הקרקעות המוחזקות בידי המדינה שיעורם כ-85% מסך הנכסים.

דוחות הכספיים לשנת 2022 צוין כי "נתוני הרכוש הקבוע של מדינת ישראל אינם מוצגים בשלמותם, בעיקר עקב אי ניהול מערכות לרישום מאפייניו החשבונאיים של הרכוש הקבוע, בידי חלק מהישויות המדווחות. כמו כן, נתוני מערכת הביטחון, כפי שדווחו על ידה, הינם חלקיים, ונערכו בהתבסס על דיווחים ידניים ועל אומדנים שונים שלא ניתן לקבוע את רמת מהימנותם ואת התאמתם למדיניות החשבונאית של ממשלת ישראל". הרכוש הקבוע מוצג בדוחות הכספיים במסגרת ביאור 13(א).

להלן ההסתייגויות הנוגעות לרכוש הקבוע הכלול בספרי המדינה, המפורטות בדוחות הכספיים:

1. **נכסי צבא וציוד ביטחוני:** מיפוי הנכסים במערכת הביטחון אינו שלם, ובמקרים רבים מבוסס על הערכות ואומדנים שונים בדבר שוויים של הנכסים. מרבית הנכסים מנוהלים במערכות עזר מבוזרות שאינן מהוות חלק ממערכת הנהלת החשבונות המרכזית. הנתונים נאספו באופן ידני, ולא ניתן לבצע בקרת שלמות לעניין הרישום החשבונאי בעניינם. כמו כן, לא ניתן לקבוע את רמת מהימנותם ואת מידת התאמתם למדיניות החשבונאית של ממשלת ישראל.

2. **מבנים ונכסים בהקמה:** במסגרת נכסי הדיור הממשלתי לא נכללים הנכסים שלהלן: (א) נכסי נדל"ן ייעודיים המנוהלים על ידי משרדי ממשלה שונים, כגון בתי חולים, חלק ממבני המשטרה ובתי הסוהר; (ב) נכסים המנוהלים על ידי מערכת הביטחון; (ג) נכסים בחו"ל. כמו כן, צוין כי במסגרת סקר נכסי הדיור הממשלתי צפויות להתבצע פעולות נוספות כדי להשלים את מיפוי נכסי המדינה, ובהן: עדכון השווי הכספי של המבנים הרשומים במערכות המידע אשר חסרים לגביהם נתוני עלות או שווי הוגן בארץ ובחו"ל, השלמת סקרי נכסי מקרקעין, קליטתם במערכות המידע, רישומם בספרי המדינה והשלמת תהליך ההכרה בנכסי מקרקעין של בתי החולים הממשלתיים.

3. **כלי רכב ותחבורה:** חלק מכלי הרכב שבבעלות המדינה מנוהלים על ידי מינהל הרכב הממשלתי ורשומים בספריו. כלי הרכב הכלולים בדוחות אינם כוללים מידע חשבונאי לגבי חלק מרכבי מערכת הביטחון, חלק מרכבי משרד החוץ בחו"ל ורכבים ייעודיים שונים.

הדוחות הכספיים של מדינת ישראל צריכים לשקף באופן נאות את מכלול נכסיה והתחייבויותיה של המדינה. נמצא כי סעיף הרכוש הקבוע אינו שלם וחסרים בו רכיבים משמעותיים, בפרט נכסים של משרד הביטחון.

כבר בדוח קודם⁴³ המליץ מבקר המדינה כי על החשב הכללי להשלים את מיפוי ותיקוף המודלים והאומדנים של כל הרכוש הקבוע והנכסים שבידי המדינה לצורך רישומם החשבונאי והצגתם באופן נאות בדוחות הכספיים של המדינה.

⁴³ מבקר המדינה, דוח שנתי 70ב (2020), "הדוחות הכספיים של מדינת ישראל ליום 31.12.18", עמ' 59.



בתשובת משרד הביטחון מדצמבר 2023 צוין כי בדוחות הכספיים של משרד הביטחון מוצג רובו של הרכוש הקבוע "מחוץ למאזן", וכי המידע מבוסס על הצהרות מצבת הרכוש מגופי צה"ל ומשרד הביטחון והצגתם על פי עלות. בתשובה נוספת של משרד הביטחון מינואר 2024 צוין כי בשנים האחרונות עוסקת יחידת החשבונאות במשרד הביטחון בהרחבת הדיווח, ולצורך כך ממשיכה לפעול לאיתור נכסים כדי לשפר את הצגת הרכוש הקבוע במאזן, ולכן בשנים האחרונות התרחבו במידה ניכרת הדיווח וההיקף הכספי המדווח.

בתשובת אגף החשב הכללי צוין כי החשב הכללי פועל לאורך השנים להשלמת מיפוי הרכוש הקבוע שבידי המדינה לצורך רישומו והצגתו בדוחות הכספיים, וכי בדוחות הכספיים המאוחדים לשנת 2022 הוצגו לראשונה הקרקעות שבידי המדינה. כמו כן, הממשלה בוחנת את יישום הוראות ה-SOX על תהליכים מהותיים לגילוי ולדיווח בדוחות הכספיים, ובהתאם למדיניות שתגובש יוחלו הוראות ה-SOX על תהליכי רכוש קבוע.

על החשב הכללי להשלים את מיפוי הרכוש הקבוע שבידי המדינה, ובכלל זה במשרד הביטחון, לצורך רישומו החשבונאי והצגתו באופן נאות בדוחות הכספיים של המדינה.

נכסי מורשת

לנכסי מורשת, כגון בניינים היסטוריים, אנדרטאות היסטוריות, אתרים ארכיאולוגיים, אתרי שימור, שמורות טבע ויצירות אומנות, יש/נודעת חשיבות רבה מהבחינה התרבותית, הסביבתית או ההיסטורית.

בתקן חשבונאות ממשלתי בנושא רכוש קבוע⁴⁴ מצוין כי מאפיינים מסוימים מתקיימים לעתים קרובות בנכסי מורשת (למרות שאינם ייחודיים לנכסי מורשת) ובהם:

1. לא סביר שערכם התרבותי, הסביבתי, החינוכי וההיסטורי ישתקף במלואו בערך הכספי, המבוסס אך ורק על מחיר שוק.
2. ייתכן שמוטלים איסורים או מגבלות חמורות על מימוש שוויים של נכסים אלה באמצעות מכירה, וזאת מכוח מחויבויות חוקיות או סטטוטוריות.
3. לעיתים קרובות אין להם תחליף וערכם עשוי לעלות במשך הזמן גם אם מצבם הפיזי מתדרדר.
4. ייתכן שיהיה קשה להעריך את אורך חייהם השימושיים, שלעיתים עשוי להיות מאות שנים.

לישויות ממשלתיות עשויות להיות החזקות משמעותיות בנכסי מורשת אשר הושגו במשך שנים רבות באופנים שונים, לרבות באמצעות רכישה, תרומה, ירושה והפקעה. לאור המאפיינים הייחודיים שלהם עשויים להיות מכשולים חוקיים⁴⁵ או חברתיים⁴⁶ להשתמש בהם למטרות של הפקת תזרימי מזומנים. יצוין כי בתקן החשבונאות הממשלתי בנושא רכוש קבוע חלות דרישות גילוי רק על נכסי מורשת שהוכרו, ואין חובה לכלול בדוחות הכספיים גילוי לגבי נכסי מורשת שלא הוכרו בדוחות כנכס מוחשי⁴⁷.

בדוחות הכספיים של המדינה ליום 31.12.22 צוין כי בשנים האחרונות החלו משרדי הממשלה בהליך של מיפוי נכסי המורשת המהותיים, שהם בעלי חשיבות מהבחינה התרבותית, הסביבתית או ההיסטורית, ולרוב ערכם אינו משקף את שוויים הכספי, המבוסס אך ורק על מחירי שוק. לפיכך בדוחות הכספיים ניתן מידע איכותי בלבד על נכסי המורשת, וכאשר לנכסי המורשת קיימת עלות

44 תקן מס' 17. תקן זה מיושם לגבי הרכוש הקבוע בדוחות הכספיים המאוחדים של המדינה.

45 מחויבויות חוקיות ו/או סטטוטוריות עשויות להטיל איסורים או מגבלות חמורות על מימוש באמצעות מכירה.

46 לעיתים קרובות אין להם תחליף וערכם עשוי לעלות על פני זמן.

47 או כנכס לא מוחשי, לפי תקן חשבונאות ממשלתי מס' 31.



כספית כלשהיא, היא נכללת בסעיף הרלוונטי בקבוצות הרכוש הקבוע, בעיקר בסעיף "מבנים ונכסים בהקמה".

במענה אגף החשב הכללי על שאלות נציגי משרד מבקר המדינה מאוגוסט 2023 צוין כי בכל שנה, עם עריכת הדיווחים הכספיים של משרדי הממשלה, המשרדים נדרשים לדווח, בין היתר, על נכסי המורשת וכי ניתן ללמוד מהדיווחים כי ככלל נכסי המורשת⁴⁸ שדווחו על ידי המשרדים אינם מקבלים ביטוי כספי בדוחות הכספיים של המשרדים. עוד צוין כי מאחר שמדובר בדיווח חלקי בלבד שאינו מכסה את כלל נכסי המורשת של המדינה, הוחלט לצאת במסגרת תכניות העבודה של החטיבה לתהליך של בחינת יישום תקן החשבונאות הממשלתי הבין-לאומי החדש בנושא רכוש קבוע⁴⁹, והוא אמור להיכנס לתוקף מדוחות 2025, זאת נוסף על קיום שיח עם המשרד למורשת. במסגרת העמקת הבחינה, יוסדר הגילוי הנדרש בדוחות הכספיים של המדינה על מנת שיתאים לתקינה החשבונאית העדכנית.

מומלץ כי אגף החשב הכללי ישלים את מיפוי נכסי המורשת של המדינה וייערך לבחינת תקן החשבונאות הממשלתי הבין-לאומי החדש בנושא רכוש קבוע, שצפוי לחול משנת 2025, מבחינת הגילוי הנדרש בדבר נכסי המורשת בדוחות הכספיים של המדינה.

בתשובת אגף החשב הכללי צוין כי החשב הכללי החל במיפוי נכסי המורשת, ובשנים הבאות ייבחנו הרישומים החשבונאיים לעומת התקן החשבונאי הרלוונטי.

הצגת סעיף קרקעות בדוחות הכספיים של המדינה

קרקעות המדינה הן הנכס המשמעותי ביותר שבבעלות מדינת ישראל. עד שנת 2021 אומדן שווי הקרקעות הפנויות והיקפן הכמותי הוצגו רק במסגרת ביאור בדוחות הכספיים, באופן שלא היה לנתונים אלה השפעה על הדוחות הכספיים. בדוחות הכספיים לשנת 2022 נכללו לראשונה קרקעות המדינה בגוף המאזן, וזאת בעקבות פיתוח במערכות המידע של רמ"י המאפשר מדידה נאותה יותר של הקרקעות.

בדוחות הכספיים לשנת 2022 צוין כי כדי לשפר את איכות הדוחות הכספיים ואת אמינותם וכן כדי להקנות שקיפות לקורא הדוחות הכספיים בכל הקשור לנכסים המוחזקים בידי המדינה, בוצעה עבודה מקיפה של פילוח וחישוב של ערך הקרקעות. הסכומים המוצגים בביאור "קרקעות" רלוונטיים לקרקעות שבבעלות המדינה ובעלות רשות הפיתוח בלבד, המנוהלות על ידי רמ"י⁵⁰.

במסגרת עבודת המטה שבוצעה, הקרקעות פולחו לשתי קבוצות על פי הזכות הקניינית: (א) קרקעות תפוסות - קרקעות אשר עיקר הזכויות בהן הועברו (הוחכרו) לגורמים אחרים. שטח קרקעות אלו הוא כ-10% משטח כלל הקרקעות אשר בידי המדינה, ודמי החכירה שטרם שולמו בגין מוצגים כחייבים בגין חכירה מימונית במסגרת ביאור 11 - "נכסים פיננסיים אחרים"; (ב) קרקעות פנויות⁵¹ - קרקעות אשר עיקר הזכויות בהן טרם הועברו (הוחכרו) לגורם אחר, והן בידי מדינת ישראל. בגין חלק מקרקעות אלו קיימים הסכמים לזכויות שימוש בקרקע לתקופה ובזכויות שאינן מגיעות לידי זכות חכירה מימונית בקרקע. שטח קרקעות אלו הוא כ-90% משטח כלל הקרקעות אשר בידי המדינה, אשר רובו משמש לשטחים פתוחים, שחלקם משמשים שמורות טבע ועוד. קרקעות אלו מוצגות בדוחות הכספיים כרכוש קבוע במסגרת ביאור 13(ב) - קרקעות בידי המדינה.

⁴⁸ לדוגמה, נכסי מורשת בבתי החולים הממשלתיים אינם נכללים במסגרת הדוחות הכספיים של משרד הבריאות, וגם נכסי מורשת במשרד החוץ (לפי דיווחיו לאגף החשב הכללי) אינם נכללים במסגרת הדוחות הכספיים של משרד החוץ.

⁴⁹ IPSA 45

⁵⁰ קרקעות שבבעלות הקרן הקיימת לישראל, הגם שהן מנוהלות על ידי רמ"י, אינן בבעלות המדינה ולפיכך אינן מוכרות כנכס בספרי מדינת ישראל.

⁵¹ יצוין כי המינוח "קרקעות פנויות" אינו מבטא בהכרח את העובדה כי הן פנויות בפועל ממחזיק או ממשמש; למשל, על פי הסכם הרשאה לשימוש לתקופה קצרה, כגון שטחי עיבוד חקלאי, שטחי אש, שמורות טבע.



חישוב שווי הקרקעות התבסס על מידע ממערכות המידע של רמ"י (מערכת רמ"יטק ומערכת ה-GIS⁵²), מידע כספי מרמ"י ומידע מהשמאי הממשלתי.

עקרונות המתודולוגיה ששימשה בסיס לקביעת אומדן שווי הקרקעות הפנויות, לפי חישובי השמאי הממשלתי הן: (א) פילוח הקרקעות הפנויות ליחידות שטח על פי מקומן הגיאוגרפי (צפון, מרכז ודרום) ועל פי ייעודן (מגורים, עסקי, תשתיות, חקלאות ושטחים פתוחים); (ב) קביעת אומדן שווי ממוצע לדונם לכל יחידת שטח; (ג) ביסוס האומדן על מקורות שונים, ובכללם: תוצאות מכרזים לשיווק קרקע, עסקאות שבוצעו, נתוני ביקוש ממאגרי מידע שונים, שומות שהוכנו במסגרת מערך השמאות הממשלתית; (ד) אומדן כללי שבוצע על סמך פרמטרים כלליים ותוך שימוש נרחב בערכים כלכליים ממוצעים, שאינו בוחן את מאפייניו של כל נכס ואת מצבו התכנוני הפרטני בהתייחס להוראותיהן של התוכניות החלות על הקרקע; (ה) האומדן הוכן בהתבסס על ההנחות הנוגעות להיקף שטחי הבנייה שניתן לבנות בכל ייעוד וייעוד, לפי המקובל בהתחשב במקום הגיאוגרפי של יחידות השטח הנאמדות; (ו) האומדן מתייחס לשווי הקרקע במצב הפיתוח הקיים; (ז) אשר לשטחים שיעודם כרייה וחציבה - האומדן מתייחס לשווי טרם ניצול המחצבים ולאחר מיצוי המחצבים; (ח) במסגרת אומדן שווי הקרקעות המיועדות לבנייה לא הובאו בחשבון חסמים לשיווק ולניצול מיידי של הקרקע.

יצוין כי בדוחות הכספיים נכללות כמה הסתייגויות לגבי אומדן שווי הקרקעות, כמפורט להלן:

1. הערכים של אומדן שווי הקרקעות, בהתבסס על המתודולוגיה שגובשה, אינם עונים לכדי שומת מקרקעין כהגדרתה בחוק, משום שהמתודולוגיה אינה מתייחסת לחטיבות קרקע פרטניות, אינה בוחנת את פרטיו ומאפייניו של כל נכס ואינה בוחנת את מצבו התכנוני הפרטני בהתייחס להוראותיהן של התוכניות החלות על הקרקע.
2. כדי להציג את ערך הקרקעות באופן שלם ומדויק נדרש לבצע מיפוי והעמקה נוספים הן של כלל הנתונים המוצגים בביאור והן של הקרקעות אשר בשימוש עצמי, בדגש על ההיבטים החשבונאיים שבמדידתם.
3. בשל מורכבות הנתונים ולנוכח המגבלות שבמערך הנתונים הקיים לא הוצגו מספרי השוואה בגין יתרות אלה.
4. הנתונים על הקרקעות אינם כוללים נתונים בדבר קרקעות בבעלות מעורבת⁵³, עם התבררות פרטי הבעלות, שווין צפוי להתווסף לערכים המוצגים בביאור.

בדוח קודם⁵⁴ המליץ מבקר המדינה כי על החשב הכללי לבסס ולתקף את המתודולוגיה לרישום אומדן שווי הקרקעות שבידי המדינה, כדי לאפשר לבחון אותם כחלק ממצבת הנכסים של המדינה, וכך להגביר את איכותם של הדוחות הכספיים ואת אמינותם.

משרד מבקר המדינה מציין לחיוב את קידום הליך רישום קרקעות המדינה כנכס בגוף המאזן בדוחות הכספיים לשנת 2022 בהיקף של כ-1,166 מיליארד ש"ח. עם זאת בדוחות הכספיים עדיין מובאות כמה הסתייגויות לגבי אומדן שווי הקרקעות ולגבי שלמותם ומהימנותם של הנתונים.

בתשובת אגף החשב הכללי צוין כי החשב הכללי בשיתוף גורמי המקצוע הרלוונטיים פועלים להצגת נתוני הקרקעות באופן המיטבי ובכלל זה להצגת התנועה המשקפת את הרכישות והמכירות של הקרקעות במהלך השנה, והדבר יאפשר גילוי נאות של המידע הנוגע לקרקעות שבידי המדינה. עבודה זו נמצאת בתהליך וצפויה להתקדם לקראת סיום הכנתם של הדוחות הכספיים לשנת 2023.

52 Geographic Information System - מערכת מידע גיאוגרפי.

53 קרקעות שלמדינה יש זכות בהן בבעלות משותפת בחלקים בלתי מסוימים ("מושע").

54 מבקר המדינה, דוח שנתי 70 (2020), הדוחות הכספיים של מדינת ישראל ליום 31.12.18 עמ' 59.



בתשובת רשות מקרקעי ישראל מדצמבר 2023 צוין כי בימים אלה מצויה חשבות הרשות, בליווי חטיבת החשבונאות ודיווח באגף החשב הכללי, רוי"ח מלווה ומומחי IT, בעיצומם של תהליך בחינה מעמיק של מערכות הליבה של רשות מקרקעי ישראל, וכן של תהליך בחינת שלמותם ומהימנותם של הנתונים המוצגים בדוחות הכספיים, לצורך אפיון פתרונות טכנולוגיים במערכות הללו, כדי שהנתונים המוצגים בדוחות הכספיים בשנים הבאות יוצגו באופן מלא ושלם. עוד צוין בתשובת רשות מקרקעי ישראל כי לנוכח ריבוי המערכות ופיתוחן המורכב, הן מבחינת האפיון של הפתרונות והן מבחינת יישומם, הפתרונות אינם צפויים לבוא לידי ביטוי בדוחות הכספיים של שנת 2023, והם צפויים להיות מיושמים בדוחות הכספיים החל משנת 2024.

על החשב הכללי להמשיך לטייב את נתוני הקרקעות כדי להציגם באופן שלם ומלא בדוחות הכספיים.

השוואה בין הדוחות הכספיים של מדינת ישראל לבין הדוחות הכספיים של מדינות השוואה, מבחינת סעיף הרכוש הקבוע

משרד מבקר המדינה השווה בין הדוחות הכספיים של מדינת ישראל לבין הדוחות הכספיים של מדינות השוואה, ובפרט את סעיף הרכוש הקבוע. ההשוואה התמקדה, בין היתר, בנושאים האלה: שיטות המדידה של סעיף הרכוש הקבוע; שיעור הרכוש הקבוע מתוך סך הנכסים; שיעור הרכישות של רכוש קבוע לעומת הפחת; שיעורי פחת נבחרים; סוגי הרכוש הקבוע.

מדינות השוואה נבדלו זו מזו מבחינת אופן ההגדרה והסיווג של סעיף הרכוש הקבוע. לנוכח זאת, לצורך ההשוואה ביצע משרד מבקר המדינה כמה התאמות באופן הצגת הנתונים בדוחות הכספיים של מדינות השוואה וזאת כדי להתאים נתונים אלה לנתוני סעיף רכוש קבוע כפי שהוא מוצג בדוחות הכספיים של המדינה: אי-הכללה של הקרקע, אי-הכללה של השקעה בפרויקטים בשיתוף המגזר הפרטי, אי-הכללה של נכסים חכורים, אי-הכללה של נכסים בלתי מוחשיים ועוד.

שיטות המדידה של סעיף הרכוש הקבוע

בתקן חשבונאות ממשלתי בין-לאומי בנושא רכוש קבוע⁵⁵, נקבע בסעיף 42 העוסק במדידה לאחר ההכרה, כי לגבי כל קבוצת רכוש קבוע שלמה, ישות תבחר ותיישם כמדיניות החשבונאית, במודל העלות או במודל הערכה מחדש.

1. לפי מודל העלות, לאחר ההכרה בפריט רכוש קבוע כנכס, תימדד עלות הפריט בניכוי של הפחת שנצבר ושל ההפסדים שנצברו בגין ירידת ערך הפריט⁵⁶.

2. לפי מודל הערכה מחדש, לאחר ההכרה כנכס, פריט רכוש קבוע ששווי ההוגן ניתן למדידה באופן מהימן יימדד בסכום שהוערך מחדש, שהוא שוויו ההוגן⁵⁷ במועד ההערכה מחדש, בניכוי פחת שנצבר לאחר מכן, ובניכוי ההפסדים שנצברו לאחר מכן בגין ירידת ערך. הערכות מחדש יבוצעו בתדירות הנדרשת על מנת להבטיח שהערך בספרים אינו שונה באופן מהותי מהערך שהיה נקבע תוך שימוש בשווי הוגן במועד הדיווח⁵⁸.

בלוח הבא תוצג השוואה בין המדיניות החשבונאית בדוחות הכספיים של מדינת ישראל ובין המדיניות אשר נקבעה בדוחות הכספיים של כל אחת ממדינות השוואה מבחינת מדידת הרכוש הקבוע שהוכר כנכס:

IPSAS17	55
סעיף 43 ל-IPSAS17	56
בדרך כלל השווי ההוגן של רכוש קבוע נקבע לפי ראיות מבוססות שוק באמצעות הערכת שווי.	57
סעיף 44 ל-IPSAS17	58



לוח 10 : המדיניות החשבונאית במדידה לאחר ההכרה

מדיניות חשבונאית	
מודל העלות	ישראל
מודל העלות	ארצות הברית
מודל הערכה מחדש	אוסטרליה
מודל הערכה מחדש	ניו זילנד
מודל העלות	קנדה

על פי הדוחות הכספיים של מדינות השוואה, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

מהלוח עולה כי בחלק ממדינות השוואה (ארצות הברית וקנדה) המדיניות החשבונאית שמיושמת לאחר שהפריט הוכר כרכוש קבוע זהה למדיניות של ישראל, והיא מתבססת על מודל העלות, ואילו שאר מדינות השוואה (אוסטרליה וניו זילנד) מכירות במודל שונה, מודל הערכה מחדש.

לשם יישום מודל הערכה מחדש אוסטרליה וניו זילנד נוקטות גישה משלימה בדוחות הכספיים שלהן.

אוסטרליה מבצעת ניתוח של קרקע, מבנים, מכונות וציוד וכן נכסי תרבות ומורשת, באמצעות "פירוץ" של ערכי הנכסים כפי שנקבע במדרג השווי ההוגן לפי תקן חשבונאות AASB 13⁵⁹. בדוח הכספי האוסטרלי מצוין כי נכסים לא פיננסיים מסווגים ברמת המדרג בהתאם לתקן. בלוח להלן מוצג פירוט של שיטות שיושמו באוסטרליה להערכת שווי של כל אחד מסוגי הרכוש הקבוע (קרקע, בניינים, ציוד צבאי מיוחד, מכונות וציוד, נכסי תרבות ומורשת ונכסים אחרים), תוך הבחנה בין הקטגוריות השונות (בהתאם למדרג של מחירי הנכסים)⁶⁰ וכן בחלוקה לשיטות השונות להערכת שווי הוגן (גישת השוק, ההכנסה והעלות)⁶¹:

59 תקן חשבונאות אוסטרלי בנושא מדידת שווי הוגן.

60 בהתאם לתקן האוסטרלי המדרג לגבי מחירי הנכסים הוא: קטגוריה 1 - מחירים מצוטטים (לא מותאמים) בשווקים פעילים עבור נכסים זהים. קטגוריה 2 - נדרש לבצע תשומות נוספות שניתנות לצפייה כדי להגיע למחיר הנכס. קטגוריה 3 - התשומות אינן ניתנות לצפייה.

61 גישת השוק: הערך הנוכחי של הנכס יחסית לתצפיות שוק עדכניות, בכלל זה עסקאות של נכסים דומים. גישת ההכנסה: השווי ההוגן נמדד על בסיס השווי של ציפיות השוק הנוכחיות לגבי סכומי ההכנסה העתידיים. גישת העלות: הסכום שמשותף בשוק יהיה מוכן לשלם כדי לרכוש או לבנות נכס חלופי בעל תועלת דומה.



לוח 11 : גישות ושיטות להערכת שווי הוגן של פריטי רכוש קבוע באוסטרליה

שיטות להערכת שווי	קטגוריה		
גישת השוק	2	קרקע	
גישת ההכנסה			
גישת השוק	3		
גישת ההכנסה			
גישת השוק	2	בניינים	
גישת ההכנסה			
גישת העלות	3		
גישת השוק			
גישת ההכנסה			
גישת העלות			
גישת השוק	3		ציוד צבאי מיוחד
גישת העלות			
גישת השוק	2	מכונות וציוד	
גישת העלות			
גישת השוק	3		
גישת ההכנסה			
גישת העלות			
גישת השוק			2
גישת העלות			
גישת השוק	3		
גישת העלות			
גישת השוק	2	נכסים אחרים	

על פי הדוחות הכספיים של אוסטרליה לשנת 2022, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

מהלוח לעיל עולה כי אוסטרליה נוקטת במדרג הערכת השווי עבור פריטי הרכוש הקבוע, וכי היא מבצעת הערכת שווי בהתאם לגישות שונות. עוד צוין בדוח הכספי האוסטרלי כי הערכות השווי מבוצעות בתדירות מספקת כדי להבטיח שסכומי הנכסים אינם שונים באופן מהותי מהשווי ההוגן של הנכסים נכון לתאריך הדיווח.

ניו זילנד מבצעת ניתוח מעמיק עוד יותר ומציגה בדוח הכספי שלה לגבי כל פריט של רכוש קבוע את המדיניות החשבונאית שלו, את אורך החיים השימושיים שלו, את מעריך השווי, את הגישה להערכת השווי ואת מועד הערכת השווי. כל זאת באופן מפורט ביותר. לדוגמה, לגבי קרקע ומבנים מפורטים, בין היתר, פריטי הרכוש האלה: בתי ספר, בתי חולים, בתי סוהר, רשת הרכבות. בלוח להלן מפורטות דוגמאות לאופן הערכת השווי של פריטי רכוש קבוע כפי שמוצג בדוח הכספי הניו זילנדי:



לוח 12: דוגמאות לאופן הערכת השווי של פריטי רכוש קבוע כפי שמוצג בדוחות הכספיים בניו זילנד

תזמון	גישה	מעריך השווי	דוגמה לפריט רכוש קבוע
סקירות שווי עצמאיות מסתיימות לפחות אחת לשלוש שנים, והאחרונה הושלמה ב-30.6.22. בשנות הביניים מבוצעת התאמה להערכת השווי האחרונה.	הערכות שווי מבוססות על עדויות שוק, אם הן זמינות, או עלות החלפה אופטימלית מופחתת (ODRC) ⁶² עבור נכסים או נכסים מיוחדים שעוברים בעלות בשווקי נכסים מוגבלים.	חברה ממשלתית אשר מתמחה בהערכת שווי	בתי ספר
כל לשכת בריאות מעריכה מחדש קרקעות ומבנים במחזור של שנתיים עד חמש שנים עם תאריכי הערכה משתנים.	ערכי קרקע ונכסים לא מיוחדים התבססו על עדויות שוק, ואילו מבנים הוערכו לפי ODRC.	כל לשכת בריאות מחוזית משתמשת במעריך שווי בלתי תלוי משלה	בתי חולים
הערכות שווי מבוצעות לפחות אחת לשלוש שנים, והאחרונה הושלמה ב-30.6.21.	נכסים מורכבים בכלא הנחשבים לנכסים מיוחדים מוערכים בגישת עלות, ורכיב הקרקע מוערך בגישת שוק. קרקעות ומבנים אחרים שאינם מיוחדים מוערכים תוך שימוש בגישת ההכנסה, השוק והעלות בהתאם לצורך.	חברת ייעוץ	בתי סוהר
הערכת שווי של רשת הרכבות מבוצעת מדי שנה. הערכת השווי האחרונה הושלמה לב-30.6.22. מבנים מוערכים לפחות אחת לשלוש שנים, והאחרונה הושלמה ב-30.6.20.	בניינים שאינם מיוחדים אשר אינם נמצאים בטווח המסילה הוערכו על סמך עדויות שוק תוך שימוש במכירות דומות. נכסי בניין מיוחדים ומבנים על טווח המסילה הוערכו באמצעות ODRC. רשת הרכבות מוערכת באמצעות ODRC של מסד הנתונים של הנכסים הקיימים.	בניינים: חברת ייעוץ; נכסים אחרים של רשת הרכבות: פירמת רואי חשבון	רשת הרכבות - מנהרות, גשרים, מסילות, חשמול ונכסים נוספים.

על פי הדוחות הכספיים של ניו זילנד לשנת 2022, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

מהלוח לעיל עולה כי המדיניות החשבונאית בניו זילנד לגבי מדידה לאחר הכרה של פריטי רכוש קבוע היא הערכה מחדש של הפריטים אחת לתקופה ולפי גישות שונות בהתאם לכל פריט ופריט.

מומלץ כי אגף החשב הכללי יבחן מפעם לפעם את העלות והתועלת של המדיניות החשבונאית הנהוגה לפריטי רכוש קבוע תוך בחינה מדוקדקת ומפורטת של כל קבוצת פריטים, וזאת כדי ליצור שקיפות, מהימנות ולוונטיות בסעיף הרכוש הקבוע בדוחות הכספיים של המדינה.

בתשובת אגף החשב הכללי מדצמבר 2023 צוין כי לאחרונה פורסם להערות על ידי המוסד לתקינה בחשבונאות ממשלתית - IPSASB תקן חדש בנושא רכוש קבוע, וכי התקן ייבחן בהמשך על ידי המוסד לתקינה בחשבונאות ממשלתית המתכנס מפעם לפעם.

⁶² Optimised Depreciated Replacement Cost - ODRC - עלות החלפה אופטימלית מופחתת, זוהי שיטה להערכת שווי של נכסי תשתית אשר מייצגת את עלות החלפת הנכס במצבו הנוכחי.



שיעור הרכישות של רכוש קבוע לעומת הפחת

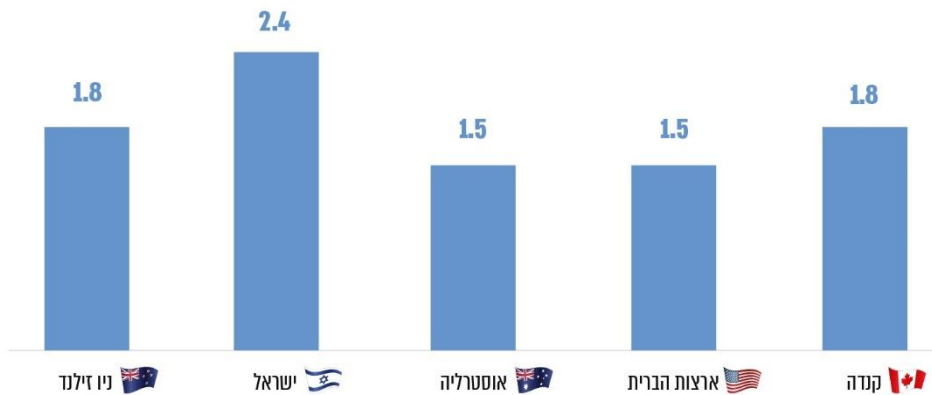
רכישות של רכוש קבוע, המכונות גם הוצאות הוניות, הן כספים שהושקעו בישות כדי לרכוש, לשדרג או לתחזק נכסים כגון מבנים, מכונות, קרקעות, כלי רכב וציוד. הוצאות הוניות מייצרות ערך ארוך טווח לישות וגורמות לכך שהוצאות יתפרסו על פני כמה שנים.

פחת הוא הקצאה שיטתית של הסכום בר-הפחת של נכס על פני אורך חייו השימושיים. סכום בר-פחת הוא העלות של הנכס, או סכום אחר המחליף את העלות, בניכוי ערך השייר שלו. פחת הוא הוצאה שאינה במזומן, המביאה בחשבון את העלות של נכס לאורך חייו השימושיים. הפחת מאפשר פיזור של עלות הנכס על ידי הקצאתו על פני כמה שנים על בסיס תוחלת החיים הצפויה שלו. רוצה לומר, הפחת משקף את ההפחתה ההדרגתית בערכו של נכס ככל שהוא מזדקן, נשחק ומתיישן. כאשר אין לנכס ערך שייר, הפחת הכולל יהיה שווה להוצאה ההונית. הדבר משמעו שאם ההוצאה ההונית של הישות גדולה באופן קבוע מהפחת, בסיס הנכסים שלה גדל.

אם נחלק את ההוצאות ההוניות בפחת השנתי, נוכל לגלות – באמצעות מנת החילוק – אם הישות נמצאת בשלב צמיחה (כאשר היחס גדול מ-1), או אינה משקיעה עוד בנכסים (כאשר היחס קטן מ-1). יצוין כי בטווח הארוך, הצפי הוא שהיחס יתקרב ל-1, שלב שבו הנכסים מוחלפים באותו קצב שבו הם נשחקים.

משרד מבקר המדינה השווה בין שיעור הרכישות של רכוש קבוע במדינות השוואה בשנת 2022 לעומת הפחת השנתי של מדינות אלה, ובתרשים להלן יוצגו ממצאי השוואה:

תרשים 14: היחס שבין הרכישות של רכוש קבוע לפחת השנתי, בישראל ובמדינות השוואה (באחוזים)



על פי הדוחות הכספיים של המדינות הנבחרות, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

מהתרשים עולה כי בישראל היחס בין שיעור הרכישות של רכוש קבוע ובין הפחת השנתי הוא יחס גבוה יחסית למדינות השוואה, אשר שיעור הרכישות בהן הוא 1.5 עד 1.8. נתון זה יכול להעיד כי המדינה משקיעה בנכסים כדי לפתח את משאביה הריאליים. לחלופין, ייתכן כי שיעור הפחת השנתי המחושב בישראל נמוך מדי, וכי למעשה אורך החיים השימושיים של הנכסים קצר מהחשוב בפועל.

בתשובת אגף החשב הכללי צוין כי שיעורי הפחת הם אגרגציה של שיעורי פחת של נכסים מהותיים בישויות המאוחדות השונות, והם נבחנים על ידי הישויות באופן שוטף במסגרת הכנת דוחותיהם הכספיים ומבוקרים על ידי רואי חשבון מבקרים.

מומלץ כי אגף החשב הכללי יבחן את היחס בין שיעור רכישת הרכוש הקבוע לפחת השנתי וזאת לעומת המדינות הנבחרות, וכי הוא יבחן גם את הסיבות ליחס גבוה זה, ינתח אותן ויפעל לנוכח מסקנות ניתוח זה.



שיעורי פחת נבחרים בישראל ביחס לעולם

במסגרת ההשוואה בין ישראל למדינות הנבחרות השווה משרד מבקר המדינה בין מדינות אלה מבחינת אורך החיים השימושיים המבטאים את שיעורי הפחת של פריטי רכוש קבוע, להלן יוצגו ממצאי ההשוואה:

לוח 13: אורך החיים השימושיים הנבחרים במדינות השוואה לעומת ישראל (בשנים)⁶³

ניו זילנד	ישראל	אוסטרליה	קנדה	
	125 - 20	400 - 1	100 - 10	נכסי תשתית אזרחיים
150 - 75				כבישים - בסיס תשתית המדרכות
14 - 11				כבישים - משטח המדרכה
100 - 90				כבישים - גשרים
100 - 5				חשמל - נכסי ייצור חשמל
80 - 2				חשמל - רשת חלוקת החשמל
50 - 40				רכבות - רבד
150 - 75				רכבות - מנהרות וגשרים
80 - 15				רכבות - קו חשמלי עליון ואיתות
55 - 5	50 - 10	52 - 2		נכסי צבא וציוד ביטחוני
150 - 25	25 - 10	200 - 1	125 - 10	מבנים
	15 ויותר			נכסי הדיור הציבורי
30 - 3	10 - 4		30 - 2	מכונות וציוד
	15 - 7			ציוד וריהוט משרדי
	15 - 4		50 - 2	כלי רכב ותחבורה
	10 - 3	26 - 1		חומרה ומערכות מחשב
	14 - 5			ציוד ומכשור רפואי
100 - 5		5,000 - 1		נכסי תרבות ומורשת
20 - 10				כלי טיס (למעט ציוד צבאי)

על פי הדוחות הכספיים של המדינות הנבחרות, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

מהלוח עולה כי יש דמיון בין ישראל למדינות השוואה (קנדה, אוסטרליה וניו זילנד), מבחינת אורך החיים השימושיים של כמה מפריטי הרכוש הקבוע כדוגמת נכסי צבא וציוד ביטחוני (שנתיים עד 55 שנים), אולם המדינות האמורות נבדלות זו מזו מבחינת אורך החיים השימושיים של כמה מפריטי הרכוש הקבוע כדוגמת מכונות וציוד (שנתיים עד 30 שנים). כמו כן יש פריטי רכוש אשר בדוחות הכספיים של ישראל לא מוצג כלל אורך החיים השימושיים שלהם, ואילו בחלק ממדינות השוואה נתון זה מוצג, למשל: נכסי תרבות ומורשת וכלי טיס. כמו כן יש לציין כי יש מדינות השוואה כדוגמת ניו זילנד אשר בדוחותיהן הכספיים מוצג מידע מפורט יותר מאשר בדוחות הכספיים של מדינת ישראל, למשל בנוגע לפריטי הרכוש הקבוע האלה: כבישים, רשת החשמל ורשת הרכבות.

⁶³ ארצות הברית אינה מציגה בדוחות הכספיים המאוחדים שלה את אורך החיים השימושיים של נכסי הרכוש הקבוע.



מומלץ כי אגף החשב הכללי יבחן וינתח את נתוני אורך החיים השימושיים של פריטי הרכוש הקבוע ואת אופן הצגתם, וזאת לעומת מדינות השוואה (קנדה, אוסטרליה וניו זילנד), יסיק מסקנות מניתוח הנתונים ויפעל בהתאם למסקנות אלה.

בתשובת אגף החשב הכללי צוין כי בכוונת החטיבה לחשבונאות ודיווח לבחון את מדיניות שיעורי הפחת על הנכסים במהלך הכנתם של דוחות 2023.

שיטת הצגת רכוש קבוע במשרדי הממשלה השונים

רישום, מדידה והצגה של רכוש קבוע

תקן חשבונאות ממשלתי⁶⁴ בנושא רכוש קבוע קובע כי ישות תבחר במודל העלות או במודל ההערכה מחדש לגבי כל קבוצת רכוש קבוע שלמה, וכי היא תיישם מודל זה כמדיניותה החשבונאית, בדומה לתקן החשבונאות הבין-לאומי בנושא.

בסעיף 2.4 להוראת תקנות כספים ומשק (להלן - תכ"ס) בנושא רישום רכוש קבוע⁶⁵ נקבע לגבי רכוש קבוע קיים, אשר טרם קיבל ביטוי בדוחות הכספיים, כי יירשם בעלותו, כלומר יצוין המחיר ששולם עבורו בפועל במועד רכישתו, או על בסיס שוויו ההוגן, כלומר על בסיס השווי ההוגן ביום רישומו הראשון.

בחירה במודל העלות משמעה שאין צורך לבצע הערכה תקופתית של הנכס. כמו כן, מדידה על פי מודל העלות מאפשרת להציג נתונים מהימנים אשר אינם מסתמכים על הנחות שונות, אך עשויים להיות רחוקים מהשווי של נכסי הרכוש הקבוע במועד עריכת הדוחות הכספיים. לעומת זאת, בחירה במודל הערכה מחדש מגבירה את שקיפות המידע שבדוחות הכספיים וכן את הרלוונטיות ואת יכולת השוואה בין נכסי הרכוש הקבוע של ישויות שונות. עם זאת, מודל הערכה מחדש עשוי להיות כרוך בעלויות, שכן הוא מסתמך, בין היתר, על מומחים חיצוניים לישות. אף שמעבר ממודל העלות למודל ההערכה מחדש עשוי להיות כרוך במשאבים שונים, בעיקר בתקופת המעבר, הוא עשוי לאפשר להציג את נכסי הרכוש הקבוע באופן רלוונטי יותר וקרוב יותר לשוויים האמיתיים בדוחות הכספיים.

משרד מבקר המדינה בדק את אופן הצגת הרכוש הקבוע בכמה משרדי ממשלה, ולהלן ממצאי בדיקתו:

64 תקן 17 כאמור.

65 הוראת תכ"ס 2.2.8 מפברואר 2009.



לוח 14 : אופן הצגת הרכוש הקבוע ליום 31.12.22 בכמה משרדי ממשלה

האם קיימות הסתייגויות בנושא רכוש קבוע בדוחות הכספיים	שיטת ההצגה	סוגי הרכוש הקבוע	הבינוי והשיכון
לא	שיטת העלות	רכוש מינהלי ורכוש בהשקעה*, רכוש קבוע אחר (דירות בתהליך רכישה, ריהוט וציוד, שיפורים במושכר).	
כן	שיטת העלות	מבנים, נכסים בהקמה ושיפורים במושכר; מכונות וציוד רפואי; מחשוב; ציוד וריהוט משרדי; כלי רכב.	הבריאות
כן	שיטת העלות	מבנים ושיפורים במושכר, ציוד וריהוט משרדי, כלי רכב, מחשבים, נכסים בהקמה.	החץ
כן	שיטת העלות	קרקע**; מכונות, ציוד ומכשירים; ציוד וריהוט משרדי; כבישים בהקמה ורכבת; חומרת מחשבים; נכסי תשתית (בעיקר כבישים).	התחבורה

על פי הדוחות הכספיים של המשרדים לשנת 2022, בעיבוד משרד מבקר המדינה.
* דירות לזכאים.

** הקרקעות שעליהן הוקמו נכסי התשתית (כבישים ומחלפים).

1. משרד הבינוי והשיכון

עולה כי דירות שנרכשו עד ליום 31 בדצמבר 2009 מוצגות לפי שווי הוגן ליום 31 בדצמבר 2010⁶⁶, ודירות שנרכשו מיום 1 בינואר 2010, ואילך מוצגות לפי עלות הרכישה בפועל.

בתשובת משרד הבינוי והשיכון מדצמבר 2023 (להלן - תשובת משרד הבינוי והשיכון) צוין כי עד 31.12.09 הרכוש המינהלי והרכוש בהשקעה הוצגו על פי מידע היסטורי שנוהל בחשבות המשרד. בדוחות הכספיים ליום-31.12.10 הוצגו הנכסים לפי שוויים ההוגן לאותו מועד. העלות נקבעת כלהלן: דירות שנרכשו עד 31.12.09 - לפי אומדן המחיר הממוצע למ"ר בהתאם ליישוב שבו מצויים הנכסים. האומדן מבוסס על נתוני מכירה של דירות בשנים 2007 - 2008 כפי שדווחו על ידי החברות המשכנות (עמידר - החברה הלאומית לשיכון בישראל בע"מ ועמיגור ניהול נכסים בע"מ). הדירות מופחתות בשיטת הקו הישר לתקופה של מאה שנים. דירות שנרכשו מ-1.1.10 ואילך - לפי עלות הרכישה בפועל. הדירות מופחתות בשיטת הקו הישר לתקופה של מאה שנים. עוד ציין משרד הבינוי והשיכון כי יש קושי לבצע הערכת שווי לכל נכסי המשרד היות ומדובר בכ-60,000 נכסים בעלי פיזור גאוגרפי נרחב.

2. משרד הבריאות

מהסתייגות בחוות הדעת של רואי החשבון המבקרים לדוחות הכספיים של משרד הבריאות ליום 31 בדצמבר 2022, עולה כי עלות הרכוש הקבוע אינה משקפת את מלוא הנכסים



שבבעלות המשרד, וכי העלות כוללת נכסים שייכתן כי יצאו מכלל שימוש באופן קבוע ולא נגרעו ממצבת הנכסים של המשרד.

נספח א' להוראת התכ"ם בנושא רישום רכוש קבוע קובע כי יש לסווג הוצאה כרכוש קבוע אם היא עומדת בכמה קריטריונים ובהם עלות הפריט שנרכש העולה על 3,000 ש"ח.

נמצא כי בדוחותיו הכספיים מגדיר משרד הבריאות רכוש קבוע שאינו מהותי כרכוש קבוע שעלות הרכישה שלו נמוכה מ-800 ש"ח. במקרים אלו רושם המשרד את הרכוש בדוחות הכספיים כהוצאה.

עולה כי אף שבהוראת התכ"ם בנושא רישום רכוש קבוע נקבע כי יש לרשום רכוש קבוע בעלות שנמוכה מ-3,000 ש"ח כהוצאה, בפועל משרד הבריאות רושם כהוצאה רכוש קבוע שעלותו נמוכה מ-800 ש"ח, ואילו רכוש בשווי של 800 ש"ח עד 3,000 ש"ח נרשם כרכוש קבוע שלא בהתאם להוראה.

עוד נמצא כי בתי החולים הפסיכיאטריים והגרניאטריים ובית החולים איכילוב לא הציגו בדוחותיהם הכספיים רכוש קבוע (מלבד מבנים), וכי העלויות של הרכוש הקבוע נרשמות כהוצאות במועד התהוותן⁶⁷.

בתשובות משרד הבריאות ואגף החשב הכללי צוין כי הדוחות הכספיים לשנת 2023 של בתי החולים הכלליים יכללו את מלוא הרכוש הקבוע (ציוד ומבנים). בתי החולים הפסיכיאטריים נמצאים בהליך של הסבה הדרגתית למערכת "מזור" (SAP), ולדצמבר 2023 עברו למערכת חמישה בתי חולים מתוך שמונה. עם המעבר למערכת "מזור" בתי החולים מבצעים פרויקט ספירה ורישום של מלוא הרכוש הקבוע בדוחות הכספיים. ההנחה שניתנה היא כי הדוחות הכספיים לשנת 2024 יכללו את מלוא הרכוש הקבוע של בתי החולים הפסיכיאטריים שעברו למערכת "מזור".

בתשובת אגף החשב הכללי צוין כי החטיבה לחשבונאות ודיווח החלה לדון בנושא, אך דיוניה בנושא יושלמו בשנת 2024.

מומלץ כי משרד הבריאות יפעל לקידום רישום מלוא הרכוש הקבוע בדוחות הכספיים של בתי החולים ולרישום נאות של הרכוש הקבוע בספריו.

3. משרד החוץ

עולה כי בשנת 2022 המשרד השלים את הזיהוי והמדידה של מרבית נכסי הרכוש הקבוע שבבעלותו. פריטי רכוש קבוע שלא היו קיימים נתונים זמינים לגבי עלותם נכללו במועד ההכרה לראשונה בהתאם לאומדן שוויים ההוגן.

עוד נמצא כי לא הושלמו זיהוי פריטי הרכוש הקבוע של משרד החוץ, ההכרה בהם, מדידתם והצגתם, וכי חלק מעלויות רכישת הרכוש הקבוע בשנת 2022 נזקפו לדוח על הביצוע הכספי במקום לרכוש הקבוע⁶⁸.

בתשובת משרד החוץ צוין כי בוצע מיפוי כולל של כל נכסי המשרד בחו"ל, בכלל זה נכסים בלתי מאוישים, לצורך שלמות הדיווח. אשר לפריטים שזוהו ולא היו נתונים זמינים לגבי עלותם וכבר הופחתו במלואם, הם נכללו בדיווח בעלות סמלית ולא לפי שוויים ההוגן. עוד צוין בנוגע לליקוי שלפיו חלק מעלויות רכישת הרכוש הקבוע בשנת 2022 נזקפו לדוח על הביצוע הכספי

⁶⁷ האמור מופיע כהסתייגות בחוות הדעת של רואי החשבון המבקרים לדוחות הכספיים של המשרד ליום 31 בדצמבר 2022.

⁶⁸ האמור מופיע כהסתייגות בחוות הדעת של רואי החשבון המבקרים לדוחות הכספיים של המשרד ליום 31 בדצמבר 2022.



במקום לרכוש הקבוע, כי ליקוי זה נובע פנימית מצורת האימוץ של משימות חו"ל במערכת המרכיב"ה ביחס למשרדים אחרים שמקימים נכס כבר בעת הזמנת הרכש.

מומלץ כי משרד החוץ ישלים את תהליכי זיהוי פריטי הרכוש הקבוע, ההכרה בהם, מדידתם והצגתם בדוחות הכספיים של המשרד כנכס.

בתשובת אגף החשב הכללי צוין כי במסגרת מענה ומעקב של החטיבה לחשבונאות ודיווח מול משרד החוץ נמצא כי המשרד השלים את עבודת המיפוי במהלך שנת 2023, ובמסגרתה בוצע מיפוי מלא של כלל הנכסים שבבעלות המשרד בחו"ל, וכי הנושא ייבחן במסגרת עבודת הביקורת על הדוחות הכספיים לשנת 2023.

4. משרד התחבורה

עולה כי בשנת 2008, עם אימוץ התקינה החשבונאית הממשלתית לראשונה, בוצעה הערכת השווי ההוגן של הקרקע ונכסי התשתית והם הוצגו בספרים לפי שוויים ההוגן ליום 31 בדצמבר 2008. עוד עולה כי העלויות הכרוכות בהקמת כביש 431 נרשמו כרכוש קבוע בספרי המשרד שלא בהתאם למדיניות החשבונאית שהתווה מטה החשב הכללי⁶⁹.

עוד עולה מהדוחות הכספיים כי נכסי תשתית, שהם בעיקר כבישים, מופחתים על פני 125 שנים (הפחת השוטף לשנת 2022 מסתכם ב-903 מיליוני ש"ח על פי שיטת הקו הישר).

בדוחות הכספיים לשנת 2022 של משרד התחבורה צוין לגבי הרכוש הקבוע כי האומדנים בדבר שיטת הפחת, אורך החיים השימושי וערך השייר נבחנים מחדש בכל שנת דיווח, וכי אם יש שינויים בתחום זה הם מטופלים כשינוי אומדן חשבונאי. עוד צוין כי נכסי תשתית (בעיקר כבישים) מופחתים על פני 125 שנים (0.8% לשנה).

להלן מספר דוגמאות להפחתה של כבישים ותשתיות בחברות הממשלתיות השונות:

1. בחברת נמלי ישראל שיעור הפחת על כבישים ושטחים תפעוליים הוא 4% - 5% (הפחתה של 20 עד 25 שנים).

2. בחברת רכבת ישראל שיעור הפחת על תשתיות הוא 2% - 15% (הפחתה של 6.67 עד 50 שנים).

3. בחברת החשמל לישראל שיעור הפחת על תחנות כח הוא 2% - 3.33% (הפחתה של 30 עד 50 שנים).

לא נמצא תיעוד במשרד התחבורה לאופן קביעת שיעור הפחת של הכבישים, המופיע בדוחות הכספיים של המשרד, בשיעור של 0.8% לשנה (הפחתה של 125 שנים), אף כי בשנת 2017 נבנה מודל תקציבי לתחזוקת כבישים אשר מימושו מאפשר ביצוע תוכנית ריבודים⁷⁰ לשיפור בטיחות משתמשי הדרך⁷¹ ועל בסיסו ניתן לבחון שיעור הפחת הנמצא בשימוש. עוד עלה כי שיעור הפחת המיושם בחברות ממשלתיות מסוימות (חברת נמלי ישראל, רכבת ישראל וחברת החשמל) בנוגע לכבישים ותשתיות אחרות נע בין 2% - 15% לשנה. שיעור הגבוה מהשיעור המופיע בדוחות הכספיים של משרד התחבורה.

במענה של משרד התחבורה על שאלות נציגי משרד מבקר המדינה מספטמבר 2023 צוין כי ההחלטה להפחית את הכבישים ל-125 שנים נקבעה בישיבה שהתקיימה בשנת 2008 - 2009 במשרדו של החשבונאי הראשי דאז במסגרת המהלך של העברת רישום הכבישים הבין-

69 האמור מופיע כהסתייגות בחוות הדעת של רואי החשבון המבקרים לדוחות הכספיים של המשרד ליום 31 בדצמבר 2022.

70 חידוש שכבת האספלט העליונה בכבישים.

71 ראו מבקר המדינה, דוח שנתי 72א - חלק שני (2021), "תחזוקת כבישים בין-עירוניים - מעקב" עמ' 1182.



עירוניים לספרי משרד התחבורה, וכי הפתרון שהציע ואישר החשבונאי הראשי היה שהוצאות התחזוקה של הכבישים ושיפור רמת הכבישים יירשמו כהוצאה במקום הפחת שהוקטן, מאחר שקשה לספק נתונים פרטניים על עלות התחזוקה של כל כביש בנפרד.

השוואה נוספת של אורך החיים השימושיים של נכסי התשתית האזרחיים כפי שהם מופיעים בדוחות הכספיים של מדינת ישראל אל מול מדינות ההשוואה העלתה כי מדינת ישראל מפחיתה נכסי תשתית אזרחיים על פני 20 - 125 שנים; קנדה מפחיתה נכסי תשתית אזרחיים על פני 10 - 100 שנים; אוסטרליה מפחיתה נכסי תשתית אזרחיים על פני טווח של 1 - 400 שנים⁷² וניו זילנד שמעניקה מידע מפורט יותר בדוחות הכספיים שלה מציינת כי לגבי בסיס תשתית המדרכות ההפחתה היא על פני 75 - 150 שנים, לגבי משטח המדרכה ההפחתה היא על פני 11 - 14 שנים, ולגבי גשרים ההפחתה היא על פני 90 - 100 שנים.

עוד יצוין כי מאחר ששווי נכסי התשתית, שהם בעיקר כבישים, הוא מהותי (השווי ליום 31 בדצמבר 2022 הוא כ-108,840 מיליוני ש"ח), שיעור הפחתה הוא מהותי ועשויה להיות לו השפעה ניכרת על הדוחות על הביצוע הכספי של המשרד.

על משרד התחבורה לבחון יחד עם החשבונאי הראשי את שיעור הפחתה על הכבישים בדוחות הכספיים של המשרד. כמו כן, עליו לוודא כי שיעור הפחתה על הכבישים הוא בהלימה להקצאת הכספים לתחזוקת כבישים בהתאם למודל התקציבי שנבנה לתחזוקת כבישים וכן למקובל בגופים דומים.

בתשובת משרד התחבורה צוין כי הגורם שקובע את שיעורי הפחתה של הנכסים ובכללם הפחתה על כבישים היא החשבונאית הראשית של ממשלת ישראל.

בתשובת אגף החשב הכללי צוין כי בכוונת החטיבה לחשבונאות ודיווח לבחון את מדיניות שיעורי הפחתה על הנכסים במהלך הכנת הדוחות לשנת 2023.

עולה כי כל ארבעת משרדי הממשלה שנבדקו מציגים בדוחותיהם את הרכוש הקבוע לפי שיטת העלות. מכאן שבדוחות הכספיים לא מוצג השווי הריאלי של נכסי הרכוש הקבוע. עוד עולה כי בחוות הדעת של רואי החשבון המבקרים לדוחות הכספיים של משרד הבריאות, משרד החוץ ומשרד התחבורה צוינו כמה הסתייגויות בדבר אופן הצגת הרכוש הקבוע ושלמות הנתונים.

מומלץ כי משרד הבריאות, משרד החוץ ומשרד התחבורה יתקנו את ההסתייגויות בדבר אופן הצגת הרכוש הקבוע ושלמות הנתונים, הנכללות בחוות הדעת על דוחותיהם הכספיים.

בסעיף 2.5 להוראת תכ"ם בנושא רישום רכוש קבוע נקבע כי חשב המשרד יהיה אחראי לכך שברבעון האחרון של כל שנה ייבדק אם יש סימנים המעידים על אפשרות של ירידה או עלייה בערכו של הרכוש הקבוע. אם נמצאו סימנים כאלו⁷³, יבצע חשב המשרד ירידת ערך על פי סעיף 2.9.3 להוראה. בסעיף 2.9.3 להוראה נקבע כי ירידת הערך תבוצע על פי הוראות תקן חשבונאות ממשלתי מס' 21 בנושא ירידת ערך נכסים שאינם מניבים מזומנים, וכי במסגרת הביאורים לדוחות הכספיים החשב ייתן גילוי להפסד מירידת ערך של נכס או לביטולו של הפסד כאמור, בהתאם להוראות תקן 21.

⁷² בשל המגוון הרחב של נכסי תשתית אלו, שכוללים בעיקר רשת תקשורת, תשתיות תחבורה וחשמל, ההפחתה נעה בטווח של שנה עד 400 שנים.

⁷³ הסימנים יכולים להיות ממקורות מידע חיצוניים (לדוגמה, שינויים משמעותיים המשפיעים על הישות התרחשו במהלך התקופה, או יתרחשו בעתיד הקרוב, בסביבה הטכנולוגית, בסביבת השוק, או בסביבה הכלכלית או המשפטית שבה הישות פועלת או בסביבת השוק שאליו מיועד הנכס; אם יש שוק לנכסים של הישות, שווי השוק של הנכסים שונה מהערך בספרים של הנכסים; במהלך התקופה, מדד מחירים רלוונטי לנכס עבר שינוי מהותי) וממקורות מידע פנימיים (לדוגמה, יש ראייה להתיישנות נכס או לנזק פיזי לנכס; שינויים משמעותיים המשפיעים על הישות התרחשו במהלך התקופה או צפויים להתרחש בעתיד הקרוב, בהיקף שבו משתמשים כעת בנכס או שעתידים להשתמש בו, או באופן השימוש הנוכחי או החזוי בנכס; יש ראייה זמינה ממערכת הדיווח הפנימי המורה על כך שהביצוע הכלכלי של נכס הוא, או יהיה, גרוע או טוב יותר מהתחזיות).



לא נמצא תיעוד כי בחשבויות של משרדי הבינוי והשיכון, הבריאות, החוץ והתחבורה נבדק אם יש סימנים לירידת ערך בערכו של הרכוש הקבוע לסוף כל שנה.

בתשובת משרד החוץ צוין כי הערת המבקר לגבי תיעוד של ירידת ערך נכסים ודיווח בנושא איננה רלוונטית במסגרת מודל העלות אלא לגבי מודל השווי ההוגן. לטענת משרד החוץ, מרגע שארגון מאמץ את מודל העלות הוא פטור מדיווח על ירידת ערך.

משרד מבקר המדינה מציין כי בניגוד לתשובת משרד החוץ, בהתאם לסעיף 43 בתקן חשבונאות ממשלתי מס' 17 - רכוש קבוע, ישות אשר בחרה במודל העלות תמדוד פריט רכוש קבוע בעלותו בניכוי פחת שנצבר כלשהו ובניכוי הפסדים כלשהם מירידת ערך שנצברו.

בתשובת משרד הבינוי והשיכון צוין כי קשה להעריך את שוויים של כל נכסי המשרד היות שמדובר בכ-60,000 נכסים בעלי פיזור גאוגרפי נרחב.

בתשובת אגף החשב הכללי צוין כי החשבונאי הראשי מנחה מהבחינה המקצועית באופן שוטף את משרדי הממשלה בנושאי חשבונאות ודיווח כספי. יישום בחינת ירידת הערך היא באחריות משרדי הממשלה.

לנוכח הגידול הניכר בשיעורי הריבית בשנת 2022, המשפיע על שיעורי ההיוון המקובלים, על אגף החשב הכללי לוודא כי חשבי המשרדים יבדקו בסוף כל שנה סימנים לירידת ערך בערכו של הרכוש הקבוע הנכלל בדוחותיהם הכספיים.

רישום נכסי הדיור הממשלתי

מינהל הדיור הממשלתי הוא יחידה בחטיבת נכסים רכש ולוגיסטיקה באגף החשב הכללי, והוא מופקד מטעם שר האוצר על הקצאת הדיור לשימוש משרדי הממשלה השונים. מינהל הדיור הממשלתי מנהל מאגר נכסים בבעלות המדינה ואחראי למימושם בעת הצורך. נכסי מינהל הדיור הממשלתי נכללים בדוחות הכספיים שלו במסגרת סעיף נדל"ן להשקעה⁷⁴, נטו בסכום של 9,160 מיליוני ש"ח נכון ליום 31 בדצמבר 2022.⁷⁵

בדוחות הכספיים לשנת 2022 של מינהל הדיור הממשלתי צוין כי לאחר המדידה הראשונה של נדל"ן להשקעה לפי עלות בתוספת עלויות עסקה, הנדל"ן להשקעה יימדד לפי מודל העלות.

בסעיף 90 לתקן חשבונאות ממשלתי בנושא נדל"ן להשקעה⁷⁶ נקבע כי ישות המיישמת את מודל העלות תיתן גילוי, בין היתר, לשווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה.

נמצא כי על אף הוראות תקן חשבונאות ממשלתי מס' 16 בנושא השקעות לנדל"ן, המחייבות מתן גילוי בנוגע לשווי ההוגן של נדל"ן להשקעה, לא כלל מינהל הדיור גילוי כאמור בדוחותיו הכספיים לשנת 2022 או לשנים הקודמות. תחת זאת, צוין בדוחות הכספיים כי בשל היקף הנכסים שבאחריות המינהל, ונוכח אי-יכולתו לאמוד את שוויים של כלל הנכסים נכון לתאריך הדוחות הכספיים, לא נכלל גילוי בנוגע לשווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה.

בסעיף 2.2.5 להוראת התכ"ם בנושא רישום נכסי הדיור הממשלתי⁷⁷ נקבע כי באחריות מינהל הדיור הממשלתי לבצע לפחות אחת לעשר שנים הערכת שווי של הנכסים לצורך זיהוי של שינוי

⁷⁴ לפי תקן חשבונאות ממשלתי מס' 16 בנושא נדל"ן להשקעה, נדל"ן מוגדר כקרקע או מבנה - או חלק ממבנה - או שניהם המוחזק על ידי הבעלים או על ידי החוכר בחכירה מימונית לצורך הפקת הכנסות מדמי שכירות או לשם עליית ערך הונית או שניהם, שלא לצורך שימוש בייצור או בהספקת סחורות או שירותים או למטרות מינהליות, או למכירה במהלך הפעילות הרגיל.

⁷⁵ בדוחות הכספיים המאוחדים של המדינה נכסי מינהל הדיור הממשלתי נכללו כחלק מסעיף רכוש קבוע במסגרת מבנים ונכסים בהקמה.

⁷⁶ תקן מס' 16.

⁷⁷ הוראה מס' 2.2.19 משנת 2011.



קבוע שחל בערכם אשר יירשם בספרי מינהל הדיור הממשלתי בהתאם לכללים שנקבעו בתקן חשבונאות ממשלתי מס' 17 בנושא רכוש קבוע.

בדוחות הכספיים לשנת 2022 של מינהל הדיור נכתב כי בשנת 2013 החל מינהל הדיור בביצוע הערכת שווי הנכסים הרשומים במינהל הדיור וכי בהנחיית החשבונאי הראשי, נכסים שערכם עלה טרם עודכנו בספרי המינהל.

על מינהל הדיור לסיים לבצע את הערכת שווי של הנכסים הרשומים במינהל הדיור לצורך מתן גילוי כנדרש בתקן החשבונאי הממשלתי בנושא נדל"ן להשקעה ולצורך עדכון בספרים לפי הנדרש בהוראת התכ"ם בנושא רישום נכסי הדיור הממשלתי.

בתשובת אגף החשב הכללי צוין כי הנושא יבחן יחד עם מנהל הדיור לנוכח המגבלות הקיימות ותוך התחשבות באילוצים השונים ובמהותיות.

דוחות ביקורת בנושא רכוש קבוע

בסעיף 2 לחוק הביקורת הפנימית, התשנ"ב-1992 (להלן - חוק הביקורת הפנימית), נקבע כי בכל גוף ציבורי תתקיים ביקורת פנימית על ידי מבקר פנימי. חטיבת הביקורת של החשב הכללי פועלת מתוקף חוק הביקורת הפנימית והיא אחראית על עריכת ביקורת פנימיות על אופן ביצוע התקציב בחשבונות משרדי הממשלה וביחידות הסמך וכן ליתר התחומים הכספיים במשרדים.

סעיף 1 להוראת תכ"ם בנושא הגדרת פעילות מבקר הכספים בחשבונות⁷⁸ קובע כי בכל חשבות במשרדי הממשלה ויחידות הסמך יפעל מבקר כספים, אשר מונחה בהיבט המקצועי על ידי מנהל חטיבת הביקורת של החשב הכללי. בסעיף 2 להוראה נקבע כי מבקר הכספים יכין בכל שנה תוכנית עבודה שנתית לביצוע ביקורת כספים בחשבונות המשרד, בתיאום עם חטיבת הביקורת ובהנחייתה. ביקורת הכספים עשויה לעסוק בנושאים שונים, ואפשר שהיא תבוצע על ידי משרד רואי חשבון חיצוני.

משרד מבקר המדינה בדק אם בשנים האחרונות בוצעו בכמה משרדי ממשלה ביקורות בנושא רכוש קבוע, ולהלן יפורטו ממצאי בדיקתו:

לוח 15: ביקורות בנושא רכוש קבוע בשנים האחרונות בכמה משרדי ממשלה

המשרד הממשלתי	שיעור הרכוש הקבוע מסך הנכסים במאזן ל-31.12.22	האם בוצעו בשנים האחרונות ביקורות בנושא רכוש קבוע
הבינוי והשיכון	94%	לא
הבריאות	59%	בוצע באופן חלקי ביותר, דוח ממאי 2021 בנושא ניהול ותחזוקת מחשבים ניידים.
החוץ	41%	לא
התחבורה	83%	כן, דוח משנת 2020 בנושא רישום נכסים מוחשיים. הדוח כלל כמה ליקויים בנושא ניהול הרכוש הקבוע ובכלל זה עסק באופן רישומו, באופן סיווגו ובאופן גריעתו.

על פי נתונים שנמסרו על ידי משרדי הממשלה השונים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.
* משרד הבריאות - דוח מאוחד הכולל את בתי החולים הממשלתיים.

מהלוח לעיל עולה כי אף ששיעור הרכוש הקבוע מסך הנכסים במאזן ל-31.12.22 במשרדי הממשלה שנבדקו הוא מהותי ועולה על 40% (ובפרט במשרד הבינוי והשיכון), רק במשרד התחבורה הוכן בשנים האחרונות דוח ביקורת פנימית בנושא רכוש קבוע ובמשרד הבריאות הוכן דוח ביקורת רק בנושא מחשבים ניידים.



לנוכח העובדה כי במשרדי הממשלה שנבדקו הרכוש הקבוע מהותי יחסית לסך הנכסים במאזן ל-31.12.22, מומלץ כי מבקרי הכספים בחשבונות משרדי הבינוי והשיכון, הבריאות והחופש יסקלו במסגרת תוכנית העבודה השנתית, יחד עם חטיבת הביקורת של החשב הכללי, לבצע ביקורת פנימית בנושא רכוש קבוע.

בתשובת משרד הבינוי והשיכון צוין כי תוכנית העבודה לביקורת כספים תתואם עם חטיבת הביקורת באגף החשב הכללי.

בתשובת אגף החשב הכללי צוין כי חטיבת הביקורת תבחן בהתאם למהותיות ולהערכת הסיכונים את האפשרות לשלב בתוכנית עבודת הביקורת של החטיבה או של המשרדים את נושא הרכוש הקבוע בשנים הבאות.

הפיקוח של רשות החברות הממשלתית על הרכוש הקבוע בחברות הממשלתיות

בדוח רשות החברות הממשלתיות לשנת 2022⁷⁹ מצוין שסך הרכוש הקבוע של החברות הממשלתיות הסתכם בכ-137.9 מיליארד ש"ח (54% מסך נכסי המאזן).

חוזר רשות החברות הממשלתיות בעניין דוחות כספיים 2005/5 בנושא מקרקעין ומחבורים בחברות הממשלתיות - דיווח ובקרה מספטמבר 2006 (להלן - חוזר בנושא רכוש קבוע) קובע כי על החברות הממשלתיות לוודא קיומה של בקרה פנימית אפקטיבית בכל הנוגע לשמירת נכסיהם והדיווח הנאות עליהם ובכלל זה לבצע מעקב שוטף ושיטתי אחר נאותות ושלמות רישום הנכסים והזכויות הצמודות להן בספרי החברה.

בדוח קודם של מבקר המדינה מ-2023⁸⁰ נמצא כי רשות החברות הממשלתיות אינה מבצעת בדיקה של היקף הנכסים בחברות הממשלתיות, לרבות נכסים שאינם בשימוש, נכסים הרשומים בעלות סמלית או נכסים שאינם רשומים כלל בדוחות. כפועל יוצא, יתרת הרכוש הקבוע כפי שמופיעה בדוחות שמפרסמת רשות החברות הממשלתיות לעניין מבנים וקרקעות אינה שלמה ואינה משקפת בצורה נאותה את ערך המבנים והקרקעות המוחזקים על ידי החברות הממשלתיות ואת הערך המצרפי העדכני של כל הרכוש הקבוע שמוחזק בידי החברות הממשלתיות. עוד עלה בדוח האמור כי, אין בידי הרשות מיפוי של נכסי המדינה הנמצאים בשימוש של החברות הממשלתיות, והיא לא בדקה אם בידי החברות קיים רישום מסודר של זכויות המדינה בנכסים אלו.

בתשובת רשות החברות הממשלתיות מדצמבר 2023 (להלן - תשובת רשות החברות הממשלתיות), צוין כי הרשות אינה מקבלת את טענות הביקורת ולטענתה הצגת הרכוש הקבוע בספרי החברות הממשלתיות היא באחריות החברות, בהתאם להוראות התקינה החשבונאית אותה הן מיישמות. בהתאם לעמדת רשות החברות הממשלתיות, נאותות ההצגה מבוקרת על ידי רואה חשבון מבקר חיצוני ובלתי תלוי.

משרד מבקר המדינה חוזר על המלצתו מהדוח הקודם כי על רשות החברות הממשלתיות לוודא שהחברות הממשלתיות יבצעו מיפוי של היקף נכסיהן ויסדירו רישום של זכויותיהן בנכסיהן, וכן הוא חוזר וממליץ שהחברות הממשלתיות יפרסמו בדוחותיהן הכספיים גילוי מלא בעניין שווי הנכסים הרשומים בערך סמלי.

בתשובת רשות החברות הממשלתיות צוין לעניין ההמלצה כי החברות הממשלתיות יבצעו מיפוי של היקף נכסיהן ויסדירו רישום של זכויותיהן בנכסיהן, שהרשות תשקול את המלצת המבקר בעניין זה, בהתאם לתוכנית העבודה, לסדרי עדיפויות ולמשאבים שעומדים לרשותה. לעניין ההמלצה כי החברות הממשלתיות יפרסמו בדוחותיהן הכספיים גילוי מלא בעניין שווי הנכסים

⁷⁹ דין וחשבון על החברות הממשלתיות לשנת 2022. בדוח מוצגים נתונים מצרפיים של כלל החברות הממשלתיות.

⁸⁰ מבקר המדינה, דוח שנתי 74 א (2023), "הפיקוח והבקרה על החברות הממשלתיות" – נכון למועד סיום הביקורת הדוח טרם פורסם.



הרשומים בערך סמלי, רשות החברות הממשלתיות מציינת כי במקרים פרטניים שבהם יש אינטרס מובהק להעריך את השווי ההוגן של הנכסים, כמו לפני מכירה של חברה או של נכסים מהותיים, רשות החברות דורשת ביצוע של הערכת השווי ההוגן של הנכסים הרלוונטיים.

נמצא כי החוזר בנושא רכוש קבוע שהוציאה רשות החברות הממשלתיות, העוסק בפיקוח ובקרה על הנכסים בחברות הממשלתיות, יצא בשנת 2006 ולא עודכן מאז. עוד נמצא כי רשות החברות הממשלתיות אינה מבצעת בדיקה של היקף הנכסים בחברות הממשלתיות, לרבות נכסים שאינם בשימוש, נכסים הרשומים בעלות סמלית או נכסים שאינם רשומים כלל בדוחות.

בתשובת רשות החברות הממשלתיות צוין כי בינואר 2020 פרסמה הרשות שני חוזרים בנושא חשבונאות וכספים המתייחסים לדרישות דיווח שעל חברה ממשלתית למסור לרשות מדי שנה: חוזר "דיווחים שוטפים ריכוז – 2020-10-1" ובו נקבע שעל חברה ממשלתית למסור לרשות מדי שנה דיווח על המעקב אחר הנאותות והשלמות של רישום נכסי מקרקעין מנוהלים עבור אחרים, בהתאם לאמור בחוזר מקרקעין 2005/5; חוזר "דוחות כספיים דוחות שנתיים וביניים 2020-5-1", ובו נקבע, בין היתר, כי על החברה לצרף לדוח התקופתי תיאור של עיקר נכסי המקרקעין ושאר הרכוש הקבוע המהותי אשר נמצא בבעלותה או לחלופין שלא בבעלותה או שהוא מוחזק בכפוף למגבלה מהותית. כמו כן, נדרש כי בדוחות יפורטו פעולות שבוצעו בשנת הדיווח לאיתור, לזיהוי ולרישום של זכויות החברה והמדינה בנכסים, והסבר לסיבות לאי-רישום זכויות בנכסים.

מומלץ כי רשות החברות הממשלתית תבחן אם נדרש לעדכן את החוזר בנושא רכוש קבוע משנת 2006, ותאכוף את חובת ביצועו. עוד מומלץ כי רשות החברות הממשלתיות תבדוק את הנכסים בחברות הממשלתיות, לרבות נכסים שאינם בשימוש, נכסים הרשומים בעלות סמלית או נכסים שאינם רשומים כלל בדוחות.

בתשובת רשות החברות הממשלתיות צוין כי הרשות סבורה כי ההוראות שנקבעו בחוזרים, לרבות ההנחיות לבחינת היקף הנכסים בחברות הממשלתיות, מאפשרות לקיים את המלצות מבקר המדינה, וכי בשנת 2024 היא תבחן את הצורך בעדכון הוראות החוזר בנושא רכוש קבוע, בהתאם לתוכנית העבודה שלה, לסדרי העדיפויות שלה ולמשאבים שעומדים לרשותה.

סיכום

שנת 2022 הסתכמה בעודף חשבונאי נטו של כ-72 מיליארד ש"ח. יחסית לשנת 2021 הגירעון החשבונאי נטו פחת בכ-207 מיליארד ש"ח (מגירעון חשבונאי נטו של כ-135 מיליארד ש"ח לעודף חשבונאי נטו של כ-72 מיליארד ש"ח). העודף החשבונאי נטו בשנת 2022 נבע הן מגידול בהכנסות המדינה והן מהפחתה בהוצאות המדינה יחסית לשנת 2021. כמו כן, סך הנכסים המוצגים בדוחות הכספיים של המדינה, נכון ל-31.12.22, הוא כ-2,009 מיליארד ש"ח, יחסית לכ-799 מיליארד ש"ח - סך הנכסים נכון ל-31.12.21 - גידול של כ-151% שנובע מכך שלראשונה נכלל בדוח על המצב הכספי סך הקרקעות שבידי המדינה כיתרה מאזנית. סך הרכוש הקבוע בתוספת סך הקרקעות המוחזקות בידי המדינה שיעורם כ-85% מסך הנכסים.

רכוש קבוע הוא פריט מוחשי, אשר מוחזק לצורך שימוש בייצור או בהספקת סחורות או שירותים, או להשכרה לאחרים או לצרכים מינהליים, אשר יש צפי כי ישתמשו בו במשך יותר מתקופה אחת. הרכוש הקבוע הוא בעל חשיבות רבה במצבת הנכסים של המדינה ובעל השפעה ניכרת על כלל הדוחות הכספיים שלה, לכן חשוב שההכרה ברכוש הקבוע, רישומו ומדידתו החשבונאית יתבצעו באופן נאות.

בביקורת נמצא כי בשנת 2022 חלה התקדמות בעניין הרישום האמור - הקרקעות נכללו לראשונה בגוף המאזן, אך נתוני הרכוש הקבוע עדיין אינם מוצגים בשלמותם בדוחות הכספיים של המדינה, הם כוללים הסתייגויות רבות וחסרים בהם רכיבים משמעותיים, בפרט נכסים של משרד הביטחון. כמו כן, נמצאו כמה ליקויים בדוחותיהם של משרד הבריאות, משרד החוץ ומשרד התחבורה הנוגעים לאופן הצגת הרכוש הקבוע ולשלמות הנתונים. אשר לשיטת המדידה של הרכוש הקבוע בדוחות הכספיים של משרד הממשלה שנבדקו (משרד הבינוי והשיכון, משרד



הבריאות, משרד החוץ ומשרד התחבורה) עלה כי משרדים אלה מציגים בדוחותיהם את הרכוש הקבוע לפי שיטת העלות. מכאן שבדוחותיהם הכספיים לא מוצג השווי הריאלי של נכסי הרכוש הקבוע.

עוד נמצא בביקורת כי יש פריטי רכוש אשר בדוחות הכספיים של ישראל לא מוצג כלל אורך החיים השימושיים שלהם, למשל: נכסי תרבות ומורשת וכלי טיס, לעומת חלק ממדינות ההשוואה (קנדה, אוסטרליה וניו זילנד) שבהן נתון זה מוצג. עוד נמצא כי יש מדינות השוואה, כדוגמת ניו זילנד, אשר בדוחותיהן הכספיים מוצג מידע מפורט יותר מאשר בדוחות הכספיים של מדינת ישראל, למשל בנוגע לפריטי הרכוש הקבוע האלה: כבישים, רשת החשמל ורשת הרכבות.

על החשב הכללי להשלים את מיפוי הרכוש הקבוע שבידי המדינה, ובכלל זה במשרד הביטחון, לצורך רישומו החשבונאי והצגתו באופן נאות בדוחות הכספיים של המדינה, וכן עליו לוודא כי יתוקנו הליקויים שהועלו בדוח זה הנוגעים לאופן הצגת הרכוש הקבוע ולשלמות הנתונים. כמו כן על החשב הכללי להמשיך לטייב את נתוני הקרקעות כדי להציגם באופן שלם ומלא בדוחות הכספיים של המדינה.



משרד מבקר המדינה
ונציב תלונות הציבור

