

מרכזי רווח ברשות לפיתוח אמצעי לחימה

ריכוז ממצאים

יחידות הרשות לפיתוח אמצעי לחימה (רפא"ל) החלו באפריל 1989 לפעול במתכונת של מרכזי רווח, דבר שיביא לקידום הטמעתה של גישה כלכלית בניהול החטיבות. להלן עיקר הממצאים מבדיקת ההיערכות של רפא"ל וחטיבת הטיילים שלה במתכונת החדשה בשנות הכספים 1989 - 1991. כלל ממצאי הביקורת יפורטו בהמשך.

א. פרויקט ברפא"ל מבוצע על ידי יחידה מובילה המעסיקה לפי הצורך גם יחידות אחרות ברפא"ל וספקים חיצוניים, כקבלני משנה. דרך קביעתם של מחירי השירותים או של הפריטים שמספקים קבלני המשנה הפנימיים ליחידות המובילות בתוך רפא"ל (מחירי העברה), מאפשרת העדפתן של יחידות רפא"ל גם כשמחירי ההעברה גבוהים ממחירי המתחרים החיצוניים, ומשמשת מכשיר לסבסוד סמוי של קבלני המשנה הפנימיים. הסבסוד מייקר ליחידה המובילה את עלות המוצר הסופי, פוגע ברווחיות היחידות המובילות, ומעוות את התוצאה הכלכלית של פעילות כל יחידות רפא"ל.

ב. מתן ההעדפה ליחידות רפא"ל הפועלות כקבלני משנה על פני קבלני משנה חיצוניים, וזאת בלי שההעדפה תובא לידיעת המתחרים החיצוניים, אינה עולה בקנה אחד עם עקרונות יסוד ביני מכרזים, ופוגעת בתקינות ההליך לקיום תחרות שווה והוגנת בין כל המתחרים.

ג. תוצאות הפעילות של מרכזי הרווח הוצגו בפני הנהלת רפא"ל, שלא בהתאם למתכונת הדיווח של חברות עסקיות, שהוצבה להם כיעד.

ד. ליקויים במערכי המידע הניהולי גרמו לכך שהמידע שקיבלו המנהלים של מרכזי הרווח על פעילות יחידותיהם לא היה מלא, עדכני ומהימן כל צרכו.

ה. הנהלת רפא"ל העבירה למנהלים של מרכזי הרווח סמכויות ניהול מסוימות, ולא דרשה מהם במקביל אחריות לתוצאות.

ו. התקציבים של מרכזי הרווח נקבעו לפי מצבת כוח אדם נתונה, ולא לפי המצבה הדרושה, בהתאם לפעילות המתוכננת. לפיכך, התקציב הדרוש להחזקת עודף עובדים הוצג במסגרת תקציב הפעילות הכולל, ולא בנפרד.

ז. בשנים 1990 ו-1991 נמצאו מקרים, שבהם תחזיות החטיבה למכירותיה השנתיות לא היו מבוססות.

ח. העלויות המתוכננות בחלק מהיחידות נקבעו ללא פירוט התשומות וללא התייחסות לתפוקות המתוכננות; תקני העלות לא נבדקו בדיקה הנדסית ולא הביאו בחשבון תהליכי ייעול.

ט. הבקרה של הנהלת רפא"ל, הנהלת החטיבה ומנהלי היחידות הייתה לקויה: הדיווחים והבקורות השוטפים על היחידות נשענו על נתונים, שלא היו מהימנים כל צורכם, ולא כללו, כמקובל, ניתוח הסטיות מהמתוכנן וגורמיהן.



הרשות לפיתוח אמצעי לחימה (להלן - רפא"ל) היא יחידת סמך של משרד הביטחון (להלן - משהב"ט). ייעודה העיקרי הוא פיתוח וייצור של אמצעי לחימה והספקתם לצה"ל. במילוי ייעודה רפא"ל אמורה לפעול לפי אמות מידה כלכליות.

תכנית ההבראה השנייה של רפא"ל⁽¹⁾, שמיתארה העקרוני אושר על ידי מנכ"ל משהב"ט בספטמבר 1987, קבעה כיעד ראשון את ייעול המינהל על ידי הטמעת הגישה העסקית, ביצוע שינויים ארגוניים והעברה סמכויות מהנהלת רפא"ל להנהלות החטיבות וליחידותיהן השונות. פעילות החטיבות ויחידותיהן נמדדת, החל באפריל 1989, במונחים כספיים של רווח והפסד (מרכזי רווח). החל משנת 1989 רפא"ל מסכמת את הפעילות העסקית באמצעות דוחות כספיים מאושרים על ידי רואה חשבון חיצוני.

באפריל 1989 החלה רפא"ל ביישום שיטת מרכזי הרווח בחטיבותיה וביחידותיהן. עם הפעלת השיטה החלו רוב היחידות לתקצב את פעילויותיהן המתוכננות מדי שנה, בהתייחסן למכירות ולתפוקות החזויות; תקציביהן, המרכיבים את תקציב רפא"ל, מאושרים על ידי מנהל רפא"ל. הבקרה ברמות הניהול השונות החלה להתבצע בהשוואה ליעדים שנקבעו בתקציב, כשהיחידות מציגות בדיוני בקרה חטיבתיים דוחות תוצאתיים חודשיים שנצברו בהם נתוני המכירות והעלויות. בדיוני הבקרה הרבעוניים של הנהלת רפא"ל אמורות החטיבות להציג ריכוז של מאפיינים עיקריים מתוך הדוחות של יחידותיהן.

משרד מבקר המדינה בדק בחודשים אוגוסט - אוקטובר 1992 את ההיערכות במרכזי רווח ברפא"ל בשנות הכספים 1989 - 1991. הבדיקה נערכה בהנהלת רפא"ל, בחטיבת הטילים (להלן - החטיבה) ובשתיים מיחידותיה - מינהלת קו מוצר (להלן - המינהלה) ומפעל הייצור (להלן - מיט"ל). הביקורת התייחסה להיערכות בהיבטי הפעילות השונים של הפיתוח, הייצור והמכירה של תת מערכות נשק, שהיו מושא דוח ביקורת קודם (להלן - תת המערכות)⁽²⁾.

ההיערכות כמרכזי רווח

בהתאם למקובל, מרכז רווח הוא מרכז תמחירי בארגון מבוזר. המנהל של מרכז הרווח אחראי לעלויותיו ולהכנסותיו. שיטת הניהול באמצעות מרכזי רווח קובעת ליחידותיו של ארגון כלכלי ולהנהלתו "כללי משחק", האמורים להקנות ליחידות הארגון עצמאות ניהולית וכלכלית מסוימת, כגון עצמאות לחפש שווקים ולקבוע סוגי מוצרים ומחירים; העצמאות אמורה להתבטא גם בכך, שיחידה מיחידות הארגון, בבואה לרכש מוצרים ושירותים הנחוצים לה, אינה חייבת

(1) ראה דוח שנתי 40, עמ' 873.

(2) ראה דוח שנתי 42, עמ' 1110-1125.

לקבלם או לרוכשם דווקא מיחידות הארגון, אף אם הן עשויות לספקם, אלא רשאית לרוכשם מספקים בחוץ. המטרה, במקרה זה, היא כפולה: (א) לאפשר ליחידה הרוכשת לרכוש אותם מוצרים ושירותים בתנאים נוחים יותר מבחינת איכות, מחיר, מועדי הספקה וכיו"ב, ובכך ליעל את תפקודה ולאפשר לה השגת היעד - רווחיות; (ב) לגרום להתייעלות היחידות בארגון המבקשות לספק אותם מוצרים ושירותים, שכן יחידה שלא תתייעל ולא תצליח לשווק את עבודתה תפסיד, ותעמיד בסימן שאלה את עצם ההצדקה להמשך קיומה.

מטרת השיטה של מרכזי רווח הינה, אפוא, השגת יעילות רבה יותר על ידי חתירה לרווחיות של כל יחידות הארגון הכלכלי. את הישגיה יש למדוד בכלים חשבונאיים ותמחיריים, שעל הארגון לקבוע. בדרך זו יהיה מרכז רווח מסוגל לתת, לעצמו ולהנהלת הארגון, דין וחשבון נאות על הכנסותיו והוצאותיו, ולאפשר בקרה בסמוך להתרחשויות והערכה על איכות ניהולו של מרכז הרווח.

בפועל אימצה הנהלת רפא"ל את השיטה רק באופן חלקי. ביוני 1988 הציב סגן מנהל רפא"ל לכספים ולבקרה (להלן - הסגן לכו"ב) את היעדים להיערכות יחידות רפא"ל כמרכזי רווח (להלן - יעדי כו"ב): קביעת נהלים מקובלים ואחידים למדידה ולבקרה, שינוי נוהלי הרישום, הדיווח והניתוח התמחירי ועריכת דוחות רווח והפסד לחטיבות וליחידותיהן במתכונת של חברה בע"מ; כל זאת במטרה להחדיר ברפא"ל את החשיבה הכלכלית, לצורך קבלת החלטות על בסיס כלכלי.

רפא"ל הסבירה למשרד מבקר המדינה, כי נמנעה מאימוץ מלא של השיטה, מאחר שלא הוכשרו התנאים הבסיסיים ליישומה המלא: יישום מלא דרש, להערכתה, כספים רבים ולוחות זמנים ארוכים, מעבר לתאריך היעד של אפריל 1989; כמו כן, היעדר פתרון לבעיית כוח אדם עודף מקשה, להערכתה, על תפקודן של מרבית יחידותיה, בייחוד של אלה העוסקות במחקר ובפיתוח, שעצם היעד של רווחיות אינו הולם אותן, לדעתה; זאת ועוד, לאחר מועד סיום הביקורת בוטלה ביחידות אלה שיטת העבודה לפי הזמנות וחשבוניות פנימיות ושונתה הגדרתם ממרכזי רווח למרכזי עלות. בהבדל ממרכזי רווח, מרכזי העלות אינם קובעים את סוגי המוצרים והשירותים שהם ימכרו, את הלוקחות שלהם הם ימכרו ואת מחירי המכירה.

1. קבלנות משנה

בהתאם להנחיות אגף כו"ב מיוני 1988, מוצגים החל באפריל 1989 רווחי רפא"ל ממכירות חיצוניות כתרומה של היחידה המובילה את הפיתוח, הייצור והשיווק של המוצר הנמכר, ושל היחידות המסייעות לה בפיתוח ובייצור כקבלני משנה פנימיים (להלן - קב"ם); הרווח של יחידות הקב"ם גלום מלכתחילה במחיר השירות או הפריט, שהן מספקות ליחידות המובילות בתוך החטיבה ובין החטיבות (להלן - מחיר העברה).

לפי הוראות הסגן לכו"ב מינואר 1990, כל אימת שהצעת המחיר של יחידת קב"ם אינה עולה על המחיר הנמוך ביותר שהציע קבלן חוץ (להלן - מחיר התחרות) בתוספת 20%, תימסר ההזמנה ליחידת הקב"ם; אם הצעת המחיר של היחידה עולה על מחיר התחרות בתוספת 20% ועד 50%, תחליט היחידה המובילה היכן להזמין את העבודה. אם היא תעדיף את יחידת הקב"ם, תוזמן העבודה במחיר התחרות בתוספת 20%;

אם הצעת המחיר של היחידה גבוהה ביותר מ-50%, הקו המנחה הוא שההזמנה תימסר לקבלן החוץ, אולם ההחלטה הסופית היא בידי הממונה על הייצור והתיאום ברפא"ל. לפי התייעוד, החלטותיו היו בדרך כלל "להחזיר עבודות הבייתה" ולמסור את ההזמנה ליחידה, בלי להתחשב, בעת עריכת האומדן של עלות קבלנות המשנה, בהוצאות על פיתוח שכבר בוצע ובהוצאות על השלמתו.

דרך קביעתם של מחירי ההעברה בשיטה המתוארת לעיל השפיעה על הרווחים של מרכזי הרווח על פי המקובל, מחירי השוק משמשים כמדדים הטובים ביותר להערכת הביצוע של מרכזי הרווח (3). כדי למדוד את הביצועים של מרכזי הרווח ברפא"ל בצורה המיטבית, היא צריכה הייתה לקבוע את מחירי ההעברה בין יחידותיה על פי מחירי השוק, בתוספת דמי הטיפול (4) המוטלים עליהם. ההוראות המעודכנות, שהסגן לכו"ב הוציא בינואר 1990, אפשרו פער בין מחירי השוק למחירי ההעברה בשיעור של למעלה מ-20%. שיעור זה גבוה מדמי הטיפול המוטלים ברפא"ל על רכש מקבלני משנה בארץ, ששיעורם רק כ-6%. לפיכך, נוצר עיוות במדידת הביצועים של מרכזי הרווח לרעת היחידות המובילות ולטובת יחידות הקב"ם, כשמחירי ההעברה משמשים מכשיר לסבסוד סמוי של יחידות קב"ם.

ההגנה מפני תחרות, הניתנת ליחידות קב"ם, כדי להבטיח תעסוקה לעובדיהן, מייקרת את המוצר הסופי ומעוותת את התוצאה הכלכלית על ידי פגיעה ברווחיות של היחידות המובילות ועל ידי סבסוד בפועל, כאמור, של יחידות קב"ם. הגנה זו נותנת תמריץ ליחידות הקב"ם לייקר את מחירי מוצריהן ושירותיהן, כשאין לגביהן סיכון של הפסד הזמנות. בדרך זו זוכות יחידות הקב"ם ברווחי יתר על חשבון היחידות המובילות. רפא"ל לא השוותה את העלות החלופית של הפגיעה ברווחיות, הנובעת מאי הזמנת עבודות מקבלני חוץ, בהשוואה להוצאות הנובעות מאבטלתם של גורמי ייצור הקיימים ביחידות הקב"ם.

רפא"ל הסבירה למשרד מבקר המדינה, כי בהיותה יחידת סמך, היא פועלת תחת מספר אילוצים, שהעיקריים שבהם הם מצבת כוח האדם ורמת השכר, ואלה מונעים תחרות כלכלית מלאה עם גורמים חיצוניים.

לדעת מבקר המדינה, כל עוד רפא"ל רואה הכרח בסבסוד יחידות קב"ם, מן הראוי שהסבסוד יהיה גלוי ויזיקף לא לחובת העלויות של היחידות המובילות, כי אם להוצאות של הנהלת רפא"ל. בכך יסולק עיוות יסודי ביישום שיטת מרכזי הרווח ברפא"ל.

העיוותים במדידת רווחיותם של מרכזי הרווח השונים הביאו למסקנת גורמי החטיבה, כי ההזמנות הפנימיות הן "פיקציה, ואין לשיטה הזאת זכות קיום". העיוותים פגעו בהנעה של יחידות הקב"ם להתייעל ולהגביר את כושרן להתמודד בסביבה תחרותית, מה שהיה מותיר רווח גם ליחידות המובילות. לאחר מועד סיום הביקורת החליטה הנהלת רפא"ל, בנובמבר 1992, על שינוי התפיסה בהיערכות

(3) ראה דוח שנתי 40, עמ' 886.

(4) דמי טיפול - תוספת חיוב בגין מוצרים ושירותים שרוכשות יחידות מחקר, פיתוח וייצור מספקים וקבלני משנה חיצוניים, לכיסוי דמי העלויות של יחידות עקיפות העוסקות ברכש, באחסנה וכיו"ב (ראה דוח שנתי 37, עמוד 1238).

של החטיבה וחטיבה נוספת כמרכזי רווח, שמטרתה להתגבר על עיוותים בשיטה הקיימת שהוצגו במסמכים של יחידות רפא"ל. בהתאם להחלטת ממלא מקום מנהל רפא"ל, החטיבות תמשכנה לפעול כמרכזי רווח, אולם הגדרת יחידותיהן תשתנה: מינהלות קווי המוצר (היחידות המובילות) תמשכנה לפעול כמרכזי רווח, בשעה שיחידות הקב"ם המקצועיות תהפכנה למרכזי עלות. ממסמכי רפא"ל עולה, כי בהיותו מודע לחוסר האחידות בהפעלת השיטה של מרכזי הרווח בחטיבות השונות, קבע ממלא מקום מנהל רפא"ל, שהתפיסה החדשה תופעל במהלך שנת 1993, ובסיומה תיבדק שוב.

2. סדרי תחרות

א. בהתאם להוראות הסגן לכו"ב, על יחידה מובילה, הזקוקה לקבלן משנה, להוציא בקשה להצעת מחיר בו-זמנית לקבלני המשנה הפנימיים והחיצוניים ולפרט בה את תכולת העבודה, אבני הדרך בביצועה, תנאי ההתקשרות, בסיס המחירים הנדרש והמועד האחרון להגשת הצעת המחיר.

הביקורת העלתה מקרים, שבהם לא ביקשה רפא"ל ולא השוותה הצעות מחיר שהגישו יחידות קב"ם להצעות של קבלני חוץ, ובלי שצירפה פירוט של תכולת העבודה המוזמנת, כנדרש. כתוצאה מכך, לא סוכמו פרטי ההזמנות בצורה מסודרת וממצה, ואף היה צורך בהתערבות הסגן לכו"ב ובקביעתו המינהלית בדיעבד של מחירי ההעברה בין יחידות מחטיבות משונות.

ב. בהתאם לאותן הוראות, אם הצעת המחיר של יחידת קב"ם יקרה ביותר מ-20% ממחיר התחרות, תאפשר היחידה המובילה ליחידת הקב"ם לעיין בהצעות המתחרות ולשנות, אם תרצה, את הצעתה.

העדפה זו, שרפא"ל מקנה ליחידותיה, יחד עם ההעדפה במחירי ההעברה, עשויות לגרום שיחידות קב"ם לא יראו מלכתחילה צורך להשקיע מאמץ בהכנת הצעות במחיר תחרותי, ואף יגישו הצעות מחיר גבוהות ביודעין, מאחר שפער עד 20% במחיר מובטח, ומעל לזה יש סיכוי שהיחידה המובילה, בטרם תחליט לבחור בקבלן משנה חיצוני, תבוא בדברים עם יחידת הקב"ם בנושאי המחיר והפתרונות הטכניים ושיתאפשר בשעת הצורך תיקון ההצעה; לעומת זאת, הקבלנים החיצוניים, החשים שהתחרות אינה שווה, עשויים להימנע מהגשת הצעות או להגיש הצעות לא רציניות. התוצאה הכוללת תהיה מיעוט הצעות מחיר, שרובן תהיינה יקרות, והעלאת מחירים שתימנע את התייעלותן של יחידות רפא"ל.

ג. בבקשות להצעת מחיר לקבלנות משנה שהועברו לקבלני החוץ לא צוין, כי על אותה עבודה מתחרות יחידות של רפא"ל שמלכתחילה זכו לתנאים מועדפים בתחרות. אף לא צוין בהן, כי הצעותיהם של קבלני החוץ מוצגות בפני יחידות רפא"ל, תוך כדי מתן הזדמנות לשפר את הצעותיהן.

העיקרון של מתן הזדמנות שווה למתחרים פוטנציאליים, תהא מסגרת הפנייה אליהם אשר תהא (מכרז פומבי, מכרז סגור, פנייה להגיש הצעות מתחרות וכיו"ב), הוא מעקרונית היסוד בדיני מכרזים⁽⁵⁾. משלא הודיעה רפא"ל מראש לקבלני החוץ על ההעדפה הניתנת

(5) ראה דוח שנתי 36, עמ' 1037 ועמ' 1039.

ליחידותיה, היא פגעה בתקינות ההליך, המחייב קיום תחרות שווה והוגנת בין כל המשתתפים.

רפא"ל הסבירה למשרד מבקר המדינה, כי בבקשותיה לקבל הצעות מחיר, כאמור, כלולה הערה, כי אין בכך משום הבעת מחויבות של רפא"ל לקבל הצעה כלשהי. לדעתה די בהצהרתה זו כדי שקבלן החוץ ידע שרפא"ל אינה מתחייבת לקבל את ההצעה הזולה ביותר או לבצע את העבודה מחוץ לרפא"ל. עם זאת הודיעה רפא"ל למשרד מבקר המדינה, כי בעקבות הביקורת בכוונתה לשלב בעתיד בנוסח הבקשה להצעות הערה בדבר זכותה של רפא"ל לבצע את העבודה בעצמה.

מבקר המדינה העירה, כי על רפא"ל לשמור בהקפדה על כללי המכרזים גם כשמדובר בבקשות להגיש הצעות מתחרות מתוך רשימה סגורה; וכי גם אם תוכלל בטופס הבקשה הערה בדבר זכותה של רפא"ל לבצע את העבודה בעצמה, לא יהא בכך כדי לרפא את הפגם, כל עוד אין מביאים לידיעת קבלני החוץ המתחרים את התנאים שלפיהם מוקנית ליחידות רפא"ל העדפה כמתואר. לשמירת זכות במכרז שלא למסור את העבודה למציע הזול ביותר, נתנה הפסיקה פירוש מגביל. למשל, כאשר הצעה זו עדיין גבוהה במידה ניכרת מהאומדן שהוכן לקראת המכרז; או במכרז פתוח, כמציע שהוא קצת יותר יקר, הוא הרבה יותר מנוסה ואמין. רפא"ל הודיעה למשרד מבקר המדינה, כי היא תיקנה נושא זה באמצעות נוהל התקשרות פנימית חדש מאוקטובר 1993, בהתאם להמלצת מבקר המדינה.

3. מחקר ופיתוח במימון עצמי

בצדו של מחקר ופיתוח מוזמן, עוסקות יחידות רפא"ל גם במחקר ובפיתוח במימון עצמי (להלן - מו"פ עצמי), שעלותו מוצגת בדרך כלל כהוצאה תקופתית. הנהלת רפא"ל החליטה בינואר 1991, שלא להציג את הוצאות המו"פ העצמי בדוחות רווח והפסד של מרכזי הרווח, אלא רק בדוחות הכוללים של החטיבות. החלטה זו נבעה, לפי מסמכי רפא"ל, מהרצון לאפשר למרכזי הרווח להגדיל רווחיותם המוצגת. ההחלטה הביאה לכך שהדוחות התקופתיים של מרכזי הרווח לא שיקפו את מלוא הוצאותיהם. כאמור, הפכה רפא"ל לאחר מועד סיום הביקורת את היחידות האמורות ממרכזי רווח למרכזי עלות.

4. איכות הניהול

מקובל שההיערכות במרכזי רווח מיועדת בעיקרה לגרום לשיפור הניהול, ולאפשר למנהלי היחידות והחטיבות לבחון את כדאיות פעילותן מן הבחינה הכלכלית, ולהנהלת הארגון - לבחון את ההיבט הכללי של ביצועי כל מרכז רווח, ולהעריך לפיהם את איכות ניהולו הכלכלי, ולאור תוצאות הבדיקה - את כדאיות הביצועים. הנהלת רפא"ל לא קבעה איך תמומש אחריותם של מנהלי ראשי היחידות והחטיבות לתוצאות פעילותן כמרכזי רווח. מן הראוי, שהנהלת רפא"ל תעריך באופן שיטתי את טיב הניהול של הממונים על מרכזי הרווח, ברמת היחידות וברמת החטיבות, ותסיק את מסקנותיה. בפועל לא הייתה הסקת מסקנות מצד ההנהלה אפילו במקרים של תוצאות חריגות, כמו בפרויקט א' (ראה בהמשך).

5. העמסות והקצאות

ביישום שיטת מרכזי הרווח ברפא"ל לעתים נוצרת בעיה בהקצאת הוצאות כלליות בין מרכזי הרווח. לדוגמה, הוצאות פחת בגין המבנים מוקצות למרכזי הרווח של החטיבה כפחת ממוצע של כל מבניה,

בהתאם לחלק היחסי של שטחיהם מכלל השטח הבנוי של החטיבה⁽⁶⁾, ולא בהכרח לפי עלות המבנה שכל מרכז רווח מאכלס.

העמסה והקצאה של הוצאות, שהיקפיהן וחלוקתן נקבעים בהחלטות של אגף כו"ב והנהלת רפא"ל ללא קשר ישיר לחלקו הממשי של מרכז הרווח, מעוותת את חישוב הרווח של כל יחידה ופוגמת ביישום העיקרון, שכל אחד ממנהלי מרכזי הרווח אחראי להוצאות מרכזו.

6. מערכי מידע

מקובל, שתנאי עיקרי להשגת מטרותיה של ההיערכות של יחידות רפא"ל כמרכזי רווח מחייב מידע עדכני ומהימן על התפוקות, התשומות, ההכנסות וההוצאות. בדוח הביקורת על תכנית ההבראה השנייה⁽⁷⁾ נאמר, כי במועד סיום הביקורת דאז טרם הוקמו כלי בקרה לביצוע בקרת עלויות ותקציב של מרכזי הרווח על ידי דוחות רווח והפסד תקופתיים; כמו כן טרם הוקמו מערכים, שבאמצעותם יקבע כל מרכז רווח את תעריפי שעת העבודה, שלפיהם יתקשר עם לקוחותיו ואת תזרים המזומנים הצפוי. בנוסף לכך, טרם הוקמו באותו מועד מערכים ממוחשבים לניהול מלאי ביחידות הייצור ולתמחיר הייצור, שבאמצעותם ייצברו ויבוקרו עלויות שונות ליחידת מוצר. מן האמור לעיל עולה, כי בהיעדר כלי בקרה וניהול נאותים, לא ניתן באותה עת למנהלי מרכזי הרווח מלוא המידע הדרוש לניתוח המצב הכספי של יחידותיהם ולתכנון הצעדים שעליהם לנקוט, כדי לשפר את המצב וכדי לממש את יעדי הרווחיות, כפי שהתחייבו בפני הנהלת רפא"ל⁽⁸⁾.

במועד סיום הביקורת הנוכחית יושם ברוב יחידות רפא"ל מערך ניהול הייצור (להלן - ניי"ב) ומערך הרכש מקבלני המשנה. אולם ממסמכי רפא"ל עולה, כי עדיין נותרו ליקויי דיווח בעניין עלויות פריטים והעברת חומרים ממחסני רפא"ל המרכזיים. ליקויים אלה אינם מאפשרים חישוב נכון של ערך המלאי.

עוד עולה ממסמכי רפא"ל, כי במועד סיום הביקורת עדיין קיימים ליקויים במערכי המידע הניהולי (להלן - ממי"ן) של רפא"ל, שהכבידו על ניהול יחידותיה כמרכזי הרווח, כלהלן: הנתונים הנצברים אינם בערכים ממודדים⁽⁹⁾; מיון ההוצאות אינו מדויק; נתוני המכירות הפנימיות אינם מהימנים ואינם מעודכנים; מערך עלויות האיכות אינו אמין, כתוצאה מהגדרות משתנות מה הן עבודות פיתוח לעומת עבודות ייצור, וכן כתוצאה מאי הצגת מקור הריגות והכשלים ומאי צבירה של נתוני עלות האיכות ברמה של מרכזי רווח⁽¹⁰⁾.

מהאמור עולה, כי במועד סיום הביקורת, שלוש שנים ויותר לאחר היערכות יחידות רפא"ל כמרכזי רווח, אין לרפא"ל מערך שלם ונאות של כלי בקרה וניהול תמחיריים ממוכנים, ואין למנהלי מרכזי הרווח מלא המידע העדכני לניתוח המצב הכספי של יחידותיהם ולתכנון הצעדים שעליהם לנקוט, כדי לשפרו וכדי לממש את יעדי הרווחיות.

(6) מבני החטיבה מצויים ב"לשם" - ראה דוח שנתי 40, עמ' 891-901.

(7) ראה דוח שנתי 40, עמ' 877.

(8) ראה דוח שנתי 40, עמ' 886.

(9) ערכים ממודדים - ערכים המותאמים לרמת מחירים קבועה, בהתאם לשינויים במדד המחירים לצרכן.

(10) ראה דוח שנתי 42, עמוד 1122.

בשנים 1990 ו-1991 החליטה רפא"ל לשפר את כל מערך ממ"ן, והיא רכשה עבורו תוכנות כלכליות חדשות, שהפעלתן החלה לאחר מועד סיום הביקורת, בינואר 1993.

7. תקציבים ודוחות תוצאתיים

ביוני 1988 הציב, כאמור, הסגן לכיו"ב את יעדי כו"ב, שעיקרם היה שינוי נוהלי הרישום, הדיווח והניתוח התמחירי ועריכת דוחות רווח והפסד לחטיבות וליחידותיהן במתכונת של חברה בע"מ.

במועד סיום הביקורת רפא"ל עדיין לא ערכה למרכזי הרווח השונים תקציבים ודוחות רווח והפסד תקופתיים בערכים כספיים ממודדים כנהוג בחברות בע"מ בישראל, אלא רק בערכים שוטפים (נומינאליים) ⁽¹¹⁾. מצב זה משבש לאורך זמן את הניתוח של תוצאות הפעילות ושל מגמות ההתפתחות של מרכזי הרווח (ראה בהמשך בפרק על הבקרה).

ניהול חטיבת הטילים ויחידותיה כמרכזי רווח

בשנים 1989-1991 גדל חלקן של מכירות החטיבה בכלל מכירות רפא"ל מכ-45% לכ-60%. מכירות החטיבה הסתכמו בשנת 1991 במאות אחדות של מיליוני ש"ח; החטיבה הפסידה בשנת 1991 כ-21% מההפסד הכולל של רפא"ל. לחטיבה היה רווח לפני הוצאות מו"פ עצמי.

1. תכנון ותקצוב מרכזי הרווח

שנת התקציב של הממשלה היא גם שנת הכספים של רפא"ל. החל בשנת 1992 היא מתחילה ב-1 בינואר; עד אז היא התחילה ב-1 באפריל. לפיכך נמשכה שנת הכספים 1991 תשעה חודשים בלבד. התקציבים ברפא"ל מתוכננים לפי רבעונים.

א. מההיערכות כמרכזי רווח מתחייב, שהחטיבה ויחידותיה יתכננו את תקציביהן, לרבות תקציבי כוח האדם, על פי המכירות החזויות ועל פי התפוקות המתוכננות. תחת זאת תכננו החטיבה ויחידותיה את תקציביהן לשנת הכספים 1990 על פי מצבת כוח האדם הנתונה.

רפא"ל הסבירה למשרד מבקר המדינה, כי חטיבותיה פועלות, כאמור, תחת אילוצים רבים; בין השאר, מצבת כוח האדם ברפא"ל היא גודל נתון, כשמסיבות שאינן תלויות בהנהלת רפא"ל, לא ניתן לפטר עובדים. לפיכך על יחידותיה להציג בתקציביהן גם את העלויות המתוכננות של עודף כוח האדם הקיים.

לדעת מבקר המדינה, מן הראוי שמרכזי הרווח יציגו את העלות המתוכננת בגין כוח אדם שאין לו תעסוקה יעילה, בנפרד מתקציב הפעילות המתייחס ישירות לתפוקות המתוכננות - ברמת היחידה וברמת החטיבה; ושעלויות אלה תרוכזנה בחשבון מרכזי בהנהלת רפא"ל. בדרך זו יוכלו ההנהלות של רפא"ל, חטיבותיה ויחידותיהן לעמוד בבהירות על התוצאות של פעילות מרכזי הרווח, מחד גיסא, ועל המשמעויות התקציביות של כוח אדם זה - דבר שיזרז את האחראים למצוא לו בדחיפות פתרון הולם - מאידך גיסא.

⁽¹¹⁾ לפיכך כל הנתונים הכספיים המוצגים להלן הם בערכים שוטפים בלבד.

ב. במסגרת תכנון התקציבים לפי מצבת כוח אדם נתונה, אישרה הנהלת רפא"ל בשנים 1989 - 1991 לחטיבה וליחידותיה תקציבי פעילות בהפסד, באשרה מו"פ עצמי, שהוצאותיו המתוכננות חרגו מיתרת הרווח המתוכנן. נושאי הפיתוח במימון עצמי אושרו ובוצעו, בלי שהחטיבה ויחידותיה בדקו את סיכויי השיווק שלהם (12).

ג. אשר לתחזיות רווח והפסד שהחטיבה הגישה להנהלת רפא"ל בשנים 1990 ו-1991, נמצאו מקרים שתחזיות החטיבה לא נשענו על נתונים ולא היו מבוססות. תחזיות בלתי מבוססות אלה מנעו ביצוע במועד של פעולות מתקנות נדרשות. באוקטובר 1991 הציגה החטיבה נתוני ביצוע לחודשים אפריל - ספטמבר 1991 ותחזיות עד דצמבר של אותה שנה, כמפורט להלן:

(1) חודשיים לפני תום שנת 1991 חזתה החטיבה רווח שנתי של 3.4% מהמכירות, בהשוואה לכ-2.5% שבתקציב השנתי המקורי. תחזית זו אינה מתיישבת עם תוצאות הביניים לסוף ספטמבר 1991, אשר הראו הפסד בשיעור של 16.6% מהמכירות, לעומת רווח בשיעור של 4.8% שתוכנן בתקציב המצטבר המקורי.

(2) החטיבה הציגה להנהלת רפא"ל תחזית לעלות מכר שנתי, הקטנה בכ-13.6 מיליון ש"ח מהתקציב המקורי, בלא שהציגה הקטנה בהוצאות.

(3) כחודשיים לפני תום שנת הכספים 1991 חזתה החטיבה הגדלת מכירותיה לאותה שנה במספר נושאים; בחלק מנושאים אלה טרם התקבלו באותה עת הזמנות, ובחלקם היו קשיים תפעוליים בביצוע ההספקות או בהשגת יעדי הפיתוח החוזיים שהיו ידועים לעומת התחזית. יצוין, כי גם כלכלני יחידת תקציב ובקרה בהנהלת רפא"ל הביעו ב-7.11.91 ספק ביכולת החטיבה להגשים את היקף המכירות והרווחים החוזיים.

ד. בדומה לתקציבי כלל החטיבה, גם תקציבי יחידותיה לא היו מבוססים. לדוגמה:

(1) מנהל החטיבה אישר תחזיות רווח והפסד למינהלה וליחידת פיתוח בקב"ם, בלי שהוצגו לפניו נתוני תפוקות ויעדי הפיתוח המתוכננים בכל נושא, ונתוני תשומות מתוכננות לכל יחידת תפוקה או לכל יעד פיתוח באותם נושאים. למשל, ביולי 1992, חצי שנה ומעלה לאחר תחילת שנת הכספים 1992, המינהלה עדיין לא קבעה את תכניות עבודתה בפרויקטים שבאחריותה. אי קביעתם של יעדי עבודה מתוכננים בכל נושא עבודה, מנוע מלכתחילה כל אפשרות של בקרה.

(2) הנתונים הסופיים של שינויי המלאי בתהליך של מיט"ל לשנת הכספים 1990, שהסתיימה ב-31.3.91, סטו משמעותית מהתחזיות שהציג מיט"ל בפברואר ובמארס 1991. החטיבה ומיט"ל הסביר למשרד מבקר המדינה לאחר סיום הביקורת, כי הפער בין התחזיות לקראת סוף שנת הכספים לבין הנתונים הסופיים נבעו רובו ככולו מתוספת חיובים, שלא נחזתה היטב ושהשפיעה בעיקר על השינוי באומדן שווי המלאי, אך לא על הרווח, וכי מוסכם עליהם ש"יש עדיין מקום לשפר את הערכות המלאי בתהליך".

(12) ראה דוח שנתי 37, עמ' 1250.

מיט"ל שינה מדי חודש את התחזיות לאומדן השינוי השנתי בשווי המלאי שבתהליך, בניגוד לעקביות תחזיותיו במשך כל השנה לרווח, למכירות ולעלות המכר. מאחר שהשינוי באומדן שווי המלאי הוא אחד המרכיבים של התחזית של עלות המכר, אין בהבהרות החטיבה ומיט"ל כדי להסביר את ההתאמה הנמשכת בין נתוני הרווח ועלות המכר הסופיים לתחזיות; דבר זה מטיל ספק במהימנות התחזיות והנתונים הסופיים של מיט"ל, לפחות בחלקם.

ה. כדי לעמוד על השיטה לקביעת תקציבי יחידות החטיבה בשנים 1989-1991, בחן משרד מבקר המדינה את דרך קביעתו של תקציב מיט"ל לייצור תת המערכות, שהיו כמחצית מפעילותו ושהביאו כ-80% מרווחיו. נמצא, כי תקני העלויות של העבודה, החומרים והעלויות העקיפות, על עדכניהם, המשמשים בהכנת התקציבים ובדיווחי הבקרה, נקבעו על סמך נתוני הביצוע בפועל בתקופה שקדמה להכנת התקציב ללא בדיקות של הנדסת ייצור; לפיכך אין לראות בהם אמת מידה ליעילות הייצור.

2. ביצוע ובקרה

א. בשנים 1989 ו-1991 הציגו, כאמור, החטיבה ויחידותיה תוצאות עסקיות בערכים שוטפים בלבד. אי הפקת דוחות ממודדים משבשת ניתוח סטיות בנתוני הביצוע מנתוני התקציב, האמורים להיות באותה רמת מחירים. לדעת כלכלני החטיבה, לא יכלו הנהלת החטיבה והנהלת רפא"ל להסיק מסקנות נכונות מנתוחי סטיות התמחיר שנערכו.

הדוחות הסופיים של החטיבה ויחידותיה לשנים 1989 ו-1991 הופקו על ידי אגף כו"ב בהנהלת רפא"ל כשנה לאחר תום שנת הכספים, מאוחר מהמקובל בגופים עסקיים. הניתוחים, שהציגו החטיבה ויחידותיה בדוחות שהופקו, היו בחתך של פרויקטים בהיבט של כלל רפא"ל, אולם חסרו בהם ניתוחי סטיות מהתכנון ברמת יחידות החטיבה כמרכזי רווח. מהסתייגות שהעבירה יחידת תקציב ובקרה באגף כו"ב להנהלת רפא"ל, התואמת גם את עמדת מבקר המדינה, עולה כי "הצגה כזו לא מאפשרת זיהוי, ניתוח והבנה טובה של המנהלים את הסיבות והגורמים לרווחיות (הפסד), וכן את הפעילות שיש לבצע במהלך השנה, גם מהיבט של מרכזי רווח וגם בהיבט הכלל רפא"ל".

ב. מלבד הליקויים דלעיל, נמצאו ליקויים בבקרה התקופתית שערכו הנהלות רפא"ל והחטיבה על פעילות החטיבה ויחידותיה, כמפורט להלן:

1) דוחות הבקרה החודשיים, שהגישה הנהלת החטיבה להנהלת רפא"ל, היו חלקיים. לדוגמה, לחטיבה וליחידותיה לא היו ביולי 1991 נתונים על תוצאות הרבעון אפריל - יוני 1991 ובינואר 1992 - על רווח והפסד לסוף דצמבר 1991, מה שמנע בקרה קרובה של הנהלת החטיבה ושל הנהלת רפא"ל על פעילות החטיבה ויחידותיה. החטיבה גם לא הציגה בדוחות מידע שמן הראוי היה להציגו, כגון: ההחלטות שנתקבלו ביחידות ובחטיבה לביצוע צעדים מתקנים; מידע מלא על מידת ההשלמה של יעדי פיתוח; ומידע על מידת העמידה ביעדי האיכות.

(2) תנאי בסיסי לבקרה יעילה הוא הצגת נתונים מהימנים. הביקורת העלתה, כי הנתונים שהוצגו בדוחות הבקרה השנתיים, שהחטיבה הגישה להנהלת רפא"ל לשנות הכספים 1989 ו-1990, לא תאמו את הדוחות הסופיים הכוללים נתונים מבוקרים.

רפא"ל לא נתנה למשרד מבקר המדינה הסבר אפשרי להפרשים הגדולים בין נתוני דוחות הבקרה של החטיבה לבין נתוני הסופיים.

גם נתוני יתרת הפתיחה של המלאי בתהליך של יחידות החטיבה מ-1.4.91, שהחטיבה הציגה בסוף אוקטובר 1991 להנהלת רפא"ל, לא תאמו את יתרת הסגירה של המלאי בתהליך ל-31.3.91; נתוני המלאי הינם נתונים מהותיים בחישוב עלות המכר בדוח רווח והפסד. אי הדיוק בהצגתם הביא להצגת תוצאות בלתי מהימנה, שהינה חסרת תועלת לעניין הבקרה.

- (3) עקב בקרה לקויה של הנהלות רפא"ל והחטיבה, לא נדרשו החטיבה ויחידותיה לבצע במועד צעדי תיקון. לדוגמה, סגן מנהל רפא"ל למחקר, פיתוח ותיאום (להלן - הסגן למפ"ת) בדק בסוף 1991 את פרויקט הפיתוח א', שנוהל על ידי המינהלה, ושהתגלו בו באיחור חריגות מהתקציב ואי עמידה ביעדי הפיתוח; הוא מצא, כי בדיוני קידום חטיבתיים, שנערכו בדצמבר 1989, ביולי 1990 ובדצמבר 1990, "דיווח ראש הפרויקט בעקביות על עמידה בלוח זמנים (כולל הכנות לניסוי) ובעלויות, והדבר הישרה אוירה שאכן ההתייעלות הצליחה. בכל אותה תקופה לא הייתה בקרה על הערכות ראש הפרויקט לא מטעם קו המוצר (המינהלה)
- (4) ולא מטעם החטיבה, לא על ידי סקרי תיכון ולא בבקרת יעדים מלאה שכללה תכנית העבודה".

ג. הנתונים, שלפיהם נערכה הבקרה התקופתית על החטיבה ויחידותיה, לא שיקפו את מצבן הכספי לאמיתו, כמפורט להלן:

(1) ממסמכי החטיבה עולה, כי "מפאת קוצר הזמן וחוסר בנתונים בנושא שכר, העמסות והקצאות", התבססו הדיווחים התקופתיים של היחידות והחטיבה לסוף מארס 1992 על נתוני חודשים קודמים, שהוכפלו במקדמים. מהמסמכים עולה, שנתוני השכר, העמסת הוצאות ההנהלה וחויב בהקצאות של עלויות יחידות השירות (ראה גם לעיל) התבססו על תחזיות שקבעה הנהלת החטיבה, ולא על הנתונים בפועל. מן הראוי שכל מרכז רווח, במסגרת צבירת נתוני החודשית, יחשב מדי חודש את עלויותיו בפועל, כמקובל במפעלים עסקיים.

(2) הוצאות הפחת של החטיבה ויחידותיה בגין ציוד התבססו על שיוך פריטי הציוד ליחידה שרכשה אותם, ולא על פי מצאי ציוד ביחידות השונות שבחטיבה. יתר על כן, לפי דיווחי הביקורת הפנימית של רפא"ל בפברואר 1992, רישומי מצאי הציוד ביחידות החטיבה הינם שגויים. לדוגמה, החטיבה רשמה ציוד השייך למיט"ל וליחידת פיתוח, שערכו הוערך בכשלושה מיליוני דולרים, כשייך ליחידה שלה שפורקה בעבר וכבר אינה קיימת.

(3) מנתוני הדיווח והבקרה של מיט"ל עולה, כי לא הייתה התאמה בין נתוני יתרות המלאי שבתהליך בדוחות התקופתיים של מיט"ל לבין נתוני מכב"י, כמפורט להלן (במיליוני ש"ח):

נכון ליום	נתוני מיט"ל	נתוני מכב"י
31.3.1991	84.0	82.8
31.12.1991	71.0	75.1

נתוני מלאי הסגירה של עבודה בתהליך של מיט"ל שהוצגו בדוחות הבקרה, הם "תחשיביים" ולא אומתו בספירה, כמקובל. ממסמכי מיט"ל עולה כמו כן, שאין נתונים ואין אסמכתות הנוגעים לעניינים הבאים: מחירי הפריטים, שהוגדרו כ"מלאי עודף" וכ"מלאי מת"; הסעיפים התקציביים שעלות מלאי זה נזקפה לחובתם; והשאלה - אם בכלל ניכו את עלות אותם פריטים מאותם סעיפים תקציביים, שלחובתם הם נזקפו.

(4) נתוני יתרות המלאי בתהליך, שהוצגו בדוחות מיט"ל לסוף שנה, שונים גם מנתוני הדוחות הכספיים המבוקרים. אולם נמצא, שגם נתוני יתרות המלאי בתהליך שבדוחות הכספיים המבוקרים לא היו מהימנים, כמפורט להלן:

(א) רפא"ל רשמה את ערך המלאי בתהליך בהתבסס על אומנים לא מבוססים של עלויות השלמה⁽¹³⁾.

(ב) בספירות, שנערכו בנוכחות מבקרי החשבונות החיצוניים לאימות רישומי המלאי בסוף כל שנה, נספרו רק מכלולים ראשיים. לעומת זאת, ערך המלאי של תת מכלולים ושל רכיבים המצויים על "רצפת הייצור" חושב על פי הכמויות הרשומות, ללא אימות בספירה.

(ג) למרכזי הרווח של החטיבה, כמו לשאר יחידות רפא"ל, אין נתונים על הערך הכספי של חריגים, כגון פריטים שאבדו או שנפסלו מעבר למתוכנן ועלויותיהם, או עלויות שנבעו מחוסר יעילות, שיש להציגן כהפסד תקופתי. כתוצאה מכך, עלויות המלאי בתהליך, שהוצגו בדוחות הכספיים המבוקרים, כללו גם את עלויות החריגים. כך גדלה יתרת מלאי הסגירה שבדוחות הכספיים המבוקרים, לעומת הנתונים שהיו אמורים להיות מוצגים, וקטנה עלות המכר, וכפועל יוצא - גם הפסדי רפא"ל.

משנמצא שהדוחות הכספיים התקופתיים של החטיבה ויחידותיה לא דייקו בהצגת מצבם הכספי של מרכזי רווח אלו, אין מנוס מהמסקנה, כי בקרת החטיבה על יחידותיה אינה יעילה.

*

בתכנית ההבראה השנייה של רפא"ל, שאושרה על ידי מנכ"ל משהב"ט בספטמבר 1987, נקבע שיחידות רפא"ל יופעלו החל באפריל 1989 במתכונת של מרכזי רווח, במטרה לקיים את רפא"ל בדרך כלכלית. לצורך זה חשוב לאפשר להנהלה להעריך ולבקר את הביצועים ואת איכות הניהול של כל אחד ממרכזי הרווח.

רפא"ל החלה באפריל 1989 ביישום חלקי של שיטת מרכזי הרווח. יישום השיטה תרם להגברת הגישה הכלכלית אצל המנהלים ברפא"ל, אולם בדיקת יישום השיטה בחטיבה הגדולה ביותר - חטיבת הטילים - וביחידות העיקריות העלתה ליקויים בהיערכות, שמנעו הפקת מלוא

(13) עלויות השלמה - עלויות של פעילות עתידית הדרושה לשם השלמת התהליך.

התועלת מהשיטה. ליקויים אלה הביאו לתכנון ולתקצוב לקויים של מרכזי רווח, לדיווחים לא מדויקים ולא מעודכנים ולבקרה חלקית בלבד. שלוש שנים ויותר לאחר תחילת הפעילות במתכונת של מרכזי רווח, ולמרות השקעת משאבי ניהול רבים בהיערכות, רפא"ל טרם השיגה את מלוא המטרות שביישום השיטה. על רפא"ל לבדוק את יישימותם של הממצאים על חטיבת הטילים גם על שאר חטיבותיה; על רפא"ל לפעול לתיקון הליקויים, כדי להפיק את מלוא התועלת משיטת מרכזי הרווח. יצוין, כי רפא"ל הודיעה למשרד מבקר המדינה, כי לעניין העדפת יחידות רפא"ל במכרזים, יצא נוהל חדש להתקשרות פנימית, באוקטובר 1993, המתקן את הליקויים שהוזכרו.

מבקר המדינה הביאה בחשבון בדוח זה וגם בעבר, את העובדה שלכמה מבעיות היסוד בהיערכות רפא"ל לקראת ניהול עסקי עדיין לא נמצא פתרון. כדי להצליח בהיערכות של יחידות רפא"ל לפעילות במתכונת של מרכזי רווח, דרושים כמה תנאים מקדימים, כגון שלא יהיה עודף עובדים המהווה "אבטלה סמויה", שעלות שכרם ותנאי העסקתם לא יהיו מעבר למקובל בשוק, וכן שרפא"ל תשתחרר מעודף מבנים⁽¹⁴⁾. השגת מלוא המטרות שבהיערכות יחידות רפא"ל במתכונת של מרכזי רווח מותנית בהחלטה מוסמכת על מהותה התפקודית והארגונית של רפא"ל, שתביא ליצירת התנאים המקדימים הנדרשים.

(14) ראה דוח שנתי 40, עמ' 889.