

מתודולוגיה ליישום מוצלח של חשבונאות על בסיס מצטבר בממשלה*



חני אלרואי***, ח"ח



ד"ר ירון זליכה**, ח"ח

דוחות כספיים מלאים הערוכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים. זאת, במטרה להעניק לציבור, למקבלי ההחלטות ולמשתמשי הדוחות הכספיים מידע אמין ומלא על מצבה הכספי של ממשלת ישראל.

כפי שיוסבר בהמשך, קיימים סיכונים במעבר מחשבונאות על בסיס מזומן לחשבונאות על בסיס מצטבר. יתרונות המעבר כמו גם העלויות הכרוכות בו לא תמיד מובנים כהלכה. שינוי זה אינו מוצב בהכרח בראש סולם העדיפויות ובתסריט אפוקליפטי יכולה משמעות המעבר להסתכם בהשקעה עצומה שתרד לטמיון וסכנה לאובדן בקרה פיננסית ו/או הרחבה נוספת של הבקרה המרכזית שמפעיל האוצר, כדי להבטיח שהאחרון לא יאבד את יכולתו לנהל את ההוצאה הציבורית.

כאשר שוקלים מעבר לחשבונאות על בסיס מצטבר בממשלה, יש לבחון תחילה האם התנאים הקיימים מאפשרים את המהלך. חשבונאות על בסיס מצטבר (המחייבת הכרה בהכנסות ובהוצאות עם היווצרותן ולא עם קבלת/הוצאת התשלום בפועל, כמקובל בחשבונאות על בסיס מזומן) לא מביאה עמה פתרונות לכשלים בבקרה הפיננסית – היא אף עשויה להחריף אותם שכן חשבונאות זו משאירה מרחב ניכר לשיקול דעת. בהתאם, אם הבקרה הפיננסית אינה יעילה במערכת חשבונות על בסיס מזומן, ייתכן ויעילותה תפחת עוד יותר במערכת על בסיס מצטבר.

מוסדות פיננסיים בינלאומיים, דוגמת קרן המטבע הבינלאומית והבנק העולמי, מעודדים ממשלות להפעיל חשבונאות על בסיס מצטבר ועבודה רבה מושקעת ביצירת התנאים לכך מצד מקצוע ראיית החשבון בעולם. אולם, בהכירם את הבעיות שיש לאחדות

שיקולים מקדימים למעבר לבסיס צבירה

בשנים האחרונות יישמו ממשלות אחדות בהצלחה את המעבר לחשבונאות על בסיס מצטבר ופרסמו מידע רב אודות התהליך ותוצאותיו, לרבות הבעיות שליוו את השינוי (לדוגמה, ניו זילנד, שבדיה, קנדה ובריטניה). ממשלות נוספות הודיעו כי הן עוברות לנהל ספריהן בשיטת החשבונאות הצוברת, אך ללא אותה מידה של מידע זמין לציבור (לדוגמה: קרואטיה) ואילו ממשלות אחרות פרסמו שהן שוקלות את המעבר ועוסקות במחקר מקיף לפני ביצועו (לדוגמה, נורבגיה והולנד).

בחודש ספטמבר 2004 הגישו שר האוצר והחשב הכללי את מאזן המדינה לשנת 2003 שזכה לשם: "מידע בדבר נכסים והתחייבויות של ממשלת ישראל ליום 31 בדצמבר 2003". הדוח שהוגש הוא הראשון בתולדות מדינת ישראל הערוך על פי עקרונות החשבונאות הצוברת והוא בבחינת צעד ראשון בדרך להצגת

בשנים האחרונות, יישמו בהצלחה מספר מדינות מערביות מעבר לחשבונאות על בסיס מצטבר. ממשלת ישראל נמצאת אף היא בעיצומה של רפורמה דומה המונהגת על ידי אגף החשב הכללי באוצר. ברם, אין לראות את המעבר כמטרה בפני עצמה: שינוי זה לא יפתור בעיות הנובעות מקיום מערכת לקויה של חשבונאות על בסיס מזומן; השינוי לא ישפר את השליטה או את הניהול במקרים של בקרה או ניהול שאינם נאותים; השינוי לא ישפר גם מנגנוני ביקורת חיצונית או בקרה של המחוקק על הגוף המבצע. מטרת הרפורמה היא בראש ובראשונה להגביר את השקיפות בהתנהלותה הכספית של הממשלה מתוך אמונה כי שקיפות היא אבן יסוד במנהל תקין ויעיל, כדבריו של השופט הדגול ברנדייס: "אור השמש הוא המטרה הטוב ביותר ואור המנורה הוא השוטר הטוב ביותר". הצלחת הרפורמה תלויה במספר אבני יסוד ובהן איתנות מערך החשבונאות על בסיס מזומן, קיום בקרה הדוקה, תפקוד מוצלח של הביקורת החיצונית ודרישה חד משמעית של המחוקק לאחריות (Accountability) הגוף המבצע.

* תודתנו נתונה למר נואל הפורוורת' (Noel Hepworth), אשר הרצאותיו במסגרת פרויקט ה-EuroMed Market והחומר המקצועי שנאות להעביר לנו (שפורסם במקור בירחון המקצועי של ה-CIPFA: Public Money & Management בחודש ינואר 2003) מהווים בסיס והשראה למאמר זה. מר הפורוורת', OBE, יושב ראש CIPFA International ומנכ"ל לשעבר של CIPFA, מכהן גם כיושב ראש ועדת המגזר הציבורי של Fédération des Experts Comptables Européens ועד שנת 1999 היה ה-Technical Advisor של אנגליה בוועדה לכללי חשבונאות למגזר הציבורי (IPSASB) של IFAC.

** החשב הכללי.
*** החשבונאי הראשי באגף החשב הכללי.

מהממשלות, משקיעים גופים אלה מאמצים מקבילים ביצירת תקינה מהימנה גם לחשבונאות על בסיס מזומן.

נכון להיום, עדיין לא קיים מכלול מלא של תקני חשבונאות על בסיס מצטבר למגזר הציבורי וחלק מהתקנים העיקריים שכבר קיימים מחייבים שיפוט מתוחכם בנוגע לפירושים וליישומם. לא למותר לציין, שבעיה זו אינה בלעדית למגזר הציבורי.

המוסד האחראי על כתיבת כללי החשבונאות הממשלתית בעולם הוא הוועדה לכללי חשבונאות למגזר הציבורי (International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB) של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (International Federation of Accountants (IFAC) אשר מפתחת מערכת תקנים למגזר הציבורי בתמיכת קרן המטבע הבינלאומית, הבנק העולמי, הבנק האסייתי לפיתוח ואחרים. עד כה, פורסמה מערכת ליבה של 21 תקנים המבוססים על תקני המגזר הפרטי. במהלך שנת 2003 הוחל לטפל בנושאים ייחודיים למגזר הציבורי.¹ במועד זה (מרץ 2005), עדיין יש לקבל החלטות בנוגע למדיניות חשבונאית בנושאים דוגמת מיסוי, נכסי צבא ומורשת, ביטוח סוציאלי, תוכניות פנסיה ציבוריות ועוד.

בחודש יולי 2004 קיבלה הוועדה לכללי חשבונאות ממשלתיים בישראל שמינה החשב הכללי עיגון חוקי כאשר הרכבה ופעילותה אושרו בהחלטת ועדת השרים לענייני ביקורת המדינה. בהחלטת ועדת השרים נקבע מפורשות כי היעד העיקרי הוא אימוץ התקינה הבינלאומית.

במגזר הממשלתי בישראל קיימת עדיין מידה רבה של אי הבנת החשבונאות על בסיס מצטבר (על כך נרחיב בהמשך הדברים) וקיים סיכון שהרווח הפוטנציאלי הנובע מהמעבר יאבד, או שיעוכב באופן משמעותי.

זאת ועוד, גם אם קיים הידע החשבונאי הנדרש, יש עדיין סיכון שממשלות ינסו לשנות את התקנים כדי להתאים אותם ליעדים הפוליטיים שלהן. דוגמאות בולטות הן הטיפול בהתחייבויות לטווח ארוך, דוגמת עלויות פנסיה ופעולות חוץ-מאזניות. לממשלות יש תמריצים פוליטיים לייפוי המידע ובמובן זה ניתן להשוותן למועצות מנהלים של חברות. הלקח מאירועים שאירעו בשנים האחרונות במגזר הפרטי (וורלד-קום ואנרון, לדוגמה) צריך להניע את בעלי העניין במגזר הציבורי לנקוט בפעולות שיבטיחו שמקרים כאלה לא יהיו מנת חלקו של מגזר זה.

הצורך בשינוי תרבותי

חשבונאות על בסיס מצטבר טומנת בחובה הרבה מעבר להיבט הצר (אם כי החשוב) של הדיווח הכספי. היא מתייחסת לכל תהליך הניהול הפיננסי. אמנם בבסיסה, מספקת החשבונאות

הצוברת מידע בדבר עלויות לסוגיהן, אך בעזרתה ניתן להגיע להבנה טובה יותר של המשמעות הכלכלית של אותן עלויות לניהול הפיננסי של הממשלה ולתוצאות מדיניותה.

עיקר הביקורת על חשבונאות על בסיס מזומן טוענת, כי ניתן לבצע בה מניפולציה (כפי שאכן קורה לעיתים) כדי להבטיח השגת תוצאות מזומן מסוימות. ניתן להפנות אותה ביקורת בדיוק כלפי חשבונאות על בסיס מצטבר, המציעה מרחב גדול עוד יותר למניפולציה של נתונים.

השקת חשבונאות על בסיס מצטבר אינה שינוי טכני של כללי החשבונאות. פוליטיקאים ובעלי עניין מתעניינים רק לעתים נדירות באירועים שהתרחשו בעבר, עניינם מתמקד בעתיד ובהתרחשויות שיקרו בו. לפיכך, עולה מייד השאלה המתבקשת בנוגע לתקציב: אם ניהול הספרים יתבצע על בסיס מצטבר, מדוע שלא להחיל זאת גם על המסמך הפיננסי החשוב מכולם, התקציב? ואם שני המסמכים ערוכים על בסיס שונה, כיצד ניתן יהיה להשוות ביניהם באופן בעל משמעות? חשבונאות על בסיס מצטבר גורמת, אם כן, ללחצים לתקצוב על בסיס מצטבר, אשר מצריך מערכות מפותחות מאד ונושא אתגרים רציניים נוספים משלו.

השינוי הדרמטי בכללי החשבונאות והדיווח מציב בעיות קשות גם בפני מנהלים – פוליטיים ומקצועיים כאחד. הדרישה להעריך נכסים מעוררת שאלות לגבי יעילות השימוש באותם נכסים. מתעוררות שאלות בנוגע להשוואות, במיוחד עם ספקי השירות במגזר הפרטי. למשל בנוגע להשוואת עלויות ההון בין המגזר הפרטי למגזר הציבורי ופעילויות מסוימות, בנוגע לתהליך ולעלות העברת הסיכון למגזר הפרטי.

האם ניתן להתעלם משאלות אלה? באם נתעלם מהן, מדוע להיכנס לתרגיל היקר והמסוכן מלכתחילה? באם לא, עולה השאלה כיצד יש לפעול לפיהן? מה שברור הוא שנדרש שינוי בתרבות הניהול בכללותה.

ולעניין הנכסים, למרות שיש להתחשב בשיקולים נוספים שאינם שיקולי עלות, במיוחד בנוגע לגורמים האיכותיים (שיכולים להיות רבים), ייתכן ונכסים אלה אינם מנוצלים כיאות ויש להיפטר מהם; אם ניתן לספק שירות או לבצע פעילות בעלות/תועלת משופרת על ידי המגזר הפרטי, צריך אולי לעשות זאת.

קיימות כמובן גם בעיות חשבונאיות קונספטואליות; כללי החשבונאות המקובלים במגזר הפרטי קובעים שיש להעריך נכסים על בסיס עלותם ההיסטורית. זאת, למרות האטרקטיביות ההולכת וגוברת של חשבונאות השווי ההוגן. במגזר הציבורי הויכוח מתחדד עוד יותר ולמעשה, אין הסכמה מפורשת בנוגע לבסיס ההערכה שיש להשתמש בו. מדינות אחדות בחרו להשתמש בעלויות היסטוריות (למשל שבדיה) ואילו אחרות בחרו להשתמש בערכים שוטפים (לדוגמה, בריטניה).

בסוגיה זו, הטענה העקרונית היא, שכל עלויות אספקת השירות האחרות של המגזר הציבורי הן עלויות שוטפות וקיימת בעיה לוגית בטיעון שיש לטפל בעלות אחת (פחת נכסי ההון) באופן

1. ראו מאמרם של רוני אלרואי, רו"ח ורן טל, רו"ח בדבר "יירדת ערך נכסים שאינם מניבים תזרימי מזומנים" בביטאון רואה החשבון, כרך נ"ג, חוברת 4 (448), נובמבר 2004.

המחוקק להבין את השלכות השינוי וצריכה להיות לו היכולת הטכנית לבחון את הצעות הגוף המבצע.

התייחסות לתהליכי בקרה

תיאורטית, מנהלים במשרדי ממשלה האמונים על אספקת שירותים, אחראים להקים מסגרת בקרה כספית פנימית. הם יכולים לעשות זאת בהתאם למפרט הנקבע על ידי משרד ממשלתי מרכזי, דוגמת משרד האוצר. ברם, המשרד הממשלתי המרכזי לא אמור לקבל על עצמו את ביצוע הבקרה הפנימית.

אולם, במציאות, הגישה המסורתית במדינות רבות (במיוחד בארצות מתפתחות ובמדינות במעבר) היא שחשש מאיבוד הבקרה הפנימית או דאגה מהיושרה של התהליכים המנהלתיים (אולי בתגובה לרמות גבוהות של הונאה או שחיתות) מביאים את משרד האוצר להפעיל בקרות על הפעילויות ותהליכי הניהול במשרדי הממשלה. תהליך זה – אסור לו להביא למצב בו בידי משרד האוצר ירוכז מידע ניהולי משמעותי שאינו זמין להנהלת המשרד הממשלתי. מציאות כזו עלולה להחליש את יכולת ההנהלה לנהל, דבר שמאשר, למראית עין, שאין למשרד המבצע יכולת ניהול מספקת (מחזק את הטענה לטובת בקרה מרכזית). חלק מהתוצאות החזויות של מעגליות זו הן:

- בקרה הדוקה על עסקאות נפרדות אך היעדר ראייה כוללת של היעדים אותם מיועדות עסקאות אלה להשיג, מה שמוביל בהכרח למסקנה שלא מתבצעת בדיקה יעילה באשר לנאותות התמורה המתקבלת בעד הכסף הציבורי.
- המשאבים המרכזיים מוקדשים ביחס בלתי מאוזן לנהלים בירוקרטיים והנוהלים הופך להיות במוקד ההתעניינות.
- חוסר האמון גובר בשל הצורך להבטיח ציות לנהלים ובמקרה שמתגלות תקלות, התגובה המקובלת היא להוסיף עוד כללים ונהלים, המעמיקים את הבירוקרטיה.
- הנהלות משרדי הממשלה אינן מסוגלות או אינן רוצות לקבל על עצמן אחריות ל'בקרה'.

בנסיבות כאלה, חשבונאות על בסיס מצטבר תגרום כמעט באופן בלתי נמנע לתוספת ניכרת לבקרה המרכזית. לפיכך, משרד האוצר חייב לתת חופש מידע ניהולי שכן בלעדיו, לאור השיפוט הכרוך ביישום החשבונאות החדשה, לא יוכלו משרדי הממשלה להפיק תועלת מהמידע הנוסף המסופק על ידי החשבונאות החדשה. על רקע זה עולה החשיבות של פרויקט ה-ERP של הממשלה, פרויקט שמוביל החשב הכללי ואשר אחת ממטרותיו היא שקיפות המידע והתהליכים הפנים ממשלתיים.

מי צריך לקבוע את תקני החשבונאות של המגזר הציבורי?

רוב המדינות אשר אמצו את כללי החשבונאות הצוברת ביססו אותה על תקני החשבונאות החלים על המגזר הפרטי במדינתם,

שונה. אם נקבל גישה זו הרי שיש להעריך בכל תקופת דיווח את שווי נכסי ההון, על מנת להבטיח שעלויות השירות ישקפו את העלות השוטפת של אותם נכסים.

נציין שבכל אחת מהשיטות (עלות או שווי הוגן) מוסכם כי במקרה של כשל תחזוקתי הגורם להתדרדרות מהירה יותר במצבו של הנכס, יש להגדיל את הפחת כך שהעלות תחול על הדור הנוכחי, האחראי לכשל בתחזוקה, באמצעות חיוב גבוה יותר בגין ירידת הערך. במילים אחרות, הימנעות ממשלות מהקצאה לתחזוקה לא תהיה לכאורה החלטה שאינה כרוכה בעלות, היות שהעלות האמיתית נצברת.

ברם, עלות הנכס אינה רק עלות ההון. יתכן גם חיוב בגין ריבית, או בגין עלות רעיונית של ההון המנוצל לתחזוק הנכס. נגזרת חיוב זה מעלה בעיות יישומיות סבוכות והטיפול המקובל בה שונה בכל מדינה. פחת ועלות ההון ביחד מהווים חיוב שנתי שאין לו מקבילה שוות ערך בחשבונאות על בסיס מזומן והתמורה היא מיידית: נכסי ההון של המגזר הציבורי חדלים להיות 'סחורות חנים'. הצורך להיות מסוגלים להפנים את המצב החדש מדגים את השינוי בתרבות שצריך ללוות את המעבר לחשבונאות על בסיס מצטבר.

הנה כי כן, המעבר לחשבונאות על בסיס מצטבר צריך להיות חלק מתהליך של רפורמה באספקת שירותים ציבוריים. לכן, אם על פי מדיניות הממשלה לא משנים את תנאי ההעסקה והכשירות של העובדים בשירות הציבורי, לא מעבירים שירותים למגזר הפרטי, או לא נפטרים מנכסים ציבוריים מטעמים אידיאולוגיים, יגבילו אלה את יתרונות המעבר.

לחשבונאות על בסיס מצטבר יתרונות נוספים, דוגמת מאזן מדויק יותר של עלות המשאבים שנצרכו. אולם ניצול היתרון מותנה ברצון ובכוננות של פוליטיקאים ומנהלים לעקוב אחר המידע המשופר המופק מאימוץ חשבונאות זו ביחד עם רפורמות נוספות בתהליך ניהול המגזר הציבורי. בהיעדר נכונות זו, אין לטוענים בזכות המעבר כל הצדקה. חשבונאות על בסיס מצטבר לכשעצמה אינה מטרה.

קיימת גם בעיה פרקטית כבדת משקל. בעוד חשבונאות על בסיס מצטבר יכולה לספק מידע פיננסי באיכות משופרת, צריכה להיות למדינה יכולת ומומחיות לזהות ולדון בהשלכות של מידע פיננסי משופר זה. באם אלה אינם קיימים, לא ניתן להבטיח יישום נאות של חשבונאות על בסיס מצטבר לרבות אי הטיית הנתונים הכספיים לטובת הממשלה המושלת באותה עת. בהיעדר יכולת ומומחיות אלה, דוחות כספיים המבוססים על עקרונות חשבונאים מקובלים עלולים להוסיף לחוסר האמון בממשלה, היעד ההפוך מזה שחשבונאות על בסיס מצטבר מנסה לשרת.

בעיית המומחיות אינה מנת חלקו של הגוף המבצע בלבד. גם הגוף המחוקק צריך להפנים את הצורך בשינוי והשאלה הקריטית היא: האם יש לגוף המחוקק יכולת לקיים בקרה נאותה על הגוף המבצע? היות שמעבר זה אמור להשפיע, בנוסף להשפעתו על החשבונות הכספיים גם על אופן הכנת תקציב המדינה, על

ביקורת חיצונית – ביקורת המדינה

מעבר לחשבונאות על בסיס מצטבר חייב להיות מלווה בביקורת חיצונית. במדינות רבות, פועל המבקר החיצוני מתוך דאגה לחוקיות ולתקינות המנהלית של קבלת ההחלטות בדבר הוצאות הממשלה. בגישה זו, פעילות הביקורת אינה מכוונת אל התמורה לכסף והדגש מופנה לתאימות לתקציב. המבקר אינו ניגש לביקורת מנקודת ראות פיננסית והביקורת עניינה בעיקר בבקרה תקציבית ולא דווקא בנושאים פיננסיים רחבים יותר.

המסקנה המתבקשת היא שהשינוי התרבותי שהוזכר לעיל בהקשר לשירות הציבורי צריך לחול באותה מידה גם על המבקר החיצוני. על המבקר החיצוני להיות מעורב בתהליך השינוי. בידי צריכה להיות הסמכות לקבל החלטות שיפוטיות בנוגע לנאותות פירוש תקני החשבונאות ובמיוחד בנוגע לעקביות יישום תקנים אלה. בכך הוא מהווה את הבלם לניסיונות פוטנציאליים להפרת כללי החשבונאות.

ללא תמיכה פעילה ומעורבות של המבקר החיצוני יופר האיזון הדרוש בין הגורם המבצע את השינוי לבין המחוקק. לפיכך, מעבר לחשבונאות על בסיס מצטבר דורש התייחסות ליכולת ולסמכות של המבקר החיצוני כמו גם לנכונותו לשנות את אסטרטגיית הביקורת. אם לא קיים עניין או לא קיימת יכולת לשנות, עלול הדבר לעורר ספקות בנוגע לנכונות המהלך כולו.

סיכום ביניים

אחד מהסיכונים הקיימים בכל רפורמה הוא החדרתה לארגון ללא נכונות תרבותית לקבל אותה וללא יכולת מקצועית להבינה וליישמה וכן לתחזק אותה בפועל לאחר ההחדרה. כתוצאה מכך, במקרים רבים רפורמות נוחלות כישלון ונזנחות בסופו של דבר, או מוסטות הצידה עם הופעת רעיון חדש או אופנה חדשה.

רפורמה במערך הדיווח והניהול הפיננסי של הממשלה היא פרויקט ברמה לאומית שאסור לזנוח בוודאי שלא להיכשל בו. בהסתמך על הדיון לעיל, ניתן להצביע על מספר תנאים מקדימים בעלי חשיבות עליונה להצלחת החדרתה של החשבונאות הצוברת בממשלה:

1. השירות הציבורי צריך להיות מוכן תרבותית ולגלות נכונות להכיר ביתרונות שהשינוי מביא עמו, לראות את עלויות היישום בהיבט הרחב שלהן ולקבל את העובדה שהרפורמה תשנה את תפקוד האנשים האחראים על הניהול הפיננסי.
2. מקצוע ראיית החשבון צריך להירתם למהפכה בשני מישורים:

האחד – מומחי המקצוע צריכים להיות מעורבים במגזר הציבורי על מנת שהידע הרב שנצבר במגזר הפרטי בתחומי החשבונאות והניהול הפיננסי יחלחל למגזר הציבורי.

השני – נדרש שיתוף פעולה בפיתוח תקני החשבונאות

להם התווספו השלמות, לפי הצורך, בהתחשב בייחודיות של המגזר הציבורי. ההשלמות נוספו בדרך כלל תוך התחשבות בתקני החשבונאות הבינלאומיים למגזר הציבורי שפותחו על ידי ה-IPSASB.

באופן מסורתי, הייתה בידי משרד האוצר הסמכות לקבוע את כללי החשבונאות המיושמים בממשלה של מדינה מסוימת. לכן, ההנחה עשויה הייתה להיות שמשרד האוצר אמור לקבוע גם את כללי החשבונאות הצוברת. אולם, קביעת תקני החשבונאות על בסיס מצטבר היא נושא שונה מאד מקביעת כללים לחשבונאות על בסיס מזומן. המרחב לפירושים ואפילו למניפולציה גדול מאד ויכול לגרום לתוצאות כספיות שונות ולתוצאות מס שונות לאותן ישויות ממשלתיות המשלמות מס, בתלות בפירוש המותר. כמובן שקיים גם נושא העקביות, במקום בו נדרשות החלטות קשות.

לאור העובדה שלרוב משרדי האוצר בעולם מגע מועט עם מקצוע החשבונאות, עלולים להתעורר קשיים בהשגת המומחיות הנדרשת לקבל את ההחלטות החשבונאיות הנדרשות. לכן, לפני הפעלת חשבונאות צוברת, יש לקבוע את יכולת משרד האוצר להבין חשבונאות זו וליישמה. על כל פנים, השאלה האם משרד האוצר צריך להיות אחראי לקביעת אותם תקנים היא נושא בפני עצמו.

הפעלת חשבונאות על בסיס מצטבר היא תהליך דינאמי המונע על ידי גורמים אחדים שהבולטים בהם: פיתוח רציף ומתמיד של תקני חשבונאות בינלאומיים חדשים ושיפור תקנים קיימים וכן, צבירת ניסיון מעשי בתפעול מערכת חשבונאית על בסיס מצטבר תוך ביצוע שינויים מתחייבים.

החשבונאות היא מקצוע דינאמי והדבר מחייב את גופי הביצוע, החקיקה והפיקוח לפתח יכולת מקצועית על מנת להכיר בצורך בשינוי, יכולת טכנית להגיב לשינוי ויכולת תפעולית לבצע את השינויים עם הופעתם. יש להבטיח זמינות של מערכת עדכונים סדירה לרבות קיום תהליך שיטתי של דיונים שילווה את פרסום התקנים ויבטיח את שקיפות התהליך כולו וכן אספקת תיעוד שיאפשר את הבנת הכללים החדשים.

הצלחת התהליך תלויה במידה רבה בבקרה על תקני החשבונאות שיופעלו והפירוש של תקנים אלה. ממשלות טוענות כי הן סוברניות וכי רק הן לבדן צריכות להחזיק בסמכות התקינה החשבונאית. בפועל, בארצות רבות שכבר אמצו חשבונאות על בסיס מצטבר, לא ניתנה למשרד האוצר סמכות שיקול בלתי מסויגת לקבוע את תקני החשבונאות. קיימת אמנם מידה ניכרת של עצמאות, אך בדרך כלל הנציגים המקומיים של מקצוע ראיית החשבון מהסקטור הפרטי מעורבים בתהליך.

בישראל, על פי החלטת החשב הכללי שקיבלה, כאמור, עיגון בהחלטת ממשלת ישראל, פועלת הוועדה לכללי חשבונאות ממשלתיים בהרכב של ששה חברים ביחסים שווים בין נציגי החשב הכללי באוצר ונציגיו הבכירים של המגזר הפרטי.

7. יש לדאוג לפתח מערכות מידע (IT) שתהיינה מסוגלות להגיב לדרישות החדשות שנוספו עם החדרת החשבונאות הצוברת.
8. יש להפנים את העובדה שהחדרת חשבונאות על בסיס מצטבר דורשת זמן ובדרך כלל נמשכת מעבר לתקופת חיים של קדנציה אחת. רפורמה כה חשובה חייבת אפוא ליהנות מתמיכת כל השכבות המחליטות במדינה.

יתרונות המעבר לחשבונאות של בסיס צבירה

מורכבת ומסובכת ליישום ולתחזוקה, החשבונאות הצוברת היא כלי ניהולי שכדאי להילחם בעבורו. בתחילת המאה הקודמת טבע השופט הפדראלי האמריקאי ברנדייס את הכלל המנחה בעניין גילוי נאות ושקיפות באומרו כי "אור השמש הוא המטהר הטוב ביותר ואור המנורה הוא השוטר הטוב ביותר".

ואכן, מיליוני מדווחים ברחבי העולם הנמנים על המגזר הפרטי הפועל בתנאי תחרות נוקשים אינם טועים. רק גילוי נאות בדבר נכסיה של הממשלה ופעילותה הכספית יחייב בדיקה נאותה של יעילות השימוש בהם. רק גילוי נאות בדבר התחייבויותיה של הממשלה, לרבות ההתחייבויות התלויות ואגב כך הצגה מהימנה של מצבה הכספי של הממשלה, יש בו את הכוח להוביל לאימוץ נורמות ניהול עסקיות שיובילו לשיפור ויעול המערכת הציבורית.

אמנם, עלויות המעבר כבדות והמשאבים המושקעים אדירים ודורשים זמן. ברם, החיסכון מתהליכי הייעול צפוי לעלות בסדרי גודל על העלות המושקעת. אין מדובר בסיסמאות, את התוצאות רואים כבר כיום בדמות ייעול תהליכי הגביה של הלוואות שסיפקה הממשלה למגזרים שונים במשק; ניהול מקצועי של נכסי הדיור הממשלתי כשבאופק הנראה לעין ניהול נכסי הדיור הציבורי של משרד הבינוי והשיכון; הידוק המעקב אחר המלאים השונים שבבעלות הממשלה; כימות התביעות התלויות העומדות כנגד המדינה בעיצומו. כל אלה הן דוגמאות חיות למה שעתידה החשבונאות לחולל.

ואחרון, אך לא בסדר החשיבות: נושא האחריות הציבורית של נושאי המשרה בשירות הציבורי. ללא שקיפות בזמן אמת, אין אחריות.

למגזר הציבורי בכדי להבטיח את קיומה של אי התלות בין האינטרסים הפוליטיים המשתנים של הממשלה לבין הכללים החשבונאיים ויישומם. בהיעדר שיתוף פעולה תיפגע אמינות התהליך. נדגיש שתנאי יסודי זה מטיל חובה בעיקר על המגזר הפרטי שכן הוא מחייב את נציגיו להיות בעלי יכולת להבין את אופיו של המגזר הציבורי ולהכיר בעובדה שהנסיבות המאפיינות אותו שונות מאלה הקיימות במגזר הפרטי.

3. יישום ותפעול מוצלחים של הרפורמה מחייבים את הגדלת שכבת המנהלים שהינם בעלי מיומנות פיננסית במשרדי הממשלה. צעד זה מחייב נכונות לעמוד בדרישות הכשרה והדרכה מקצועיות בתחומי החשבונאות והניהול הפיננסי. כמו כן, יש לבנות מערך הדרכה למנהלים אשר ינחיל את אופן השימוש בחשבונאות הצוברת על מנת שניתן יהיה להפיק את היתרונות הנובעים מהפעלתה.

4. יישום מוצלח של המעבר תלוי במידה רבה מאד ביכולת, בהבנה ובנכונות מבקר המדינה לתמוך בתהליך. חשבונאות על בסיס מצטבר מחייבת לא רק מערכות מורכבות יותר, אלא שהיא מעלה מגוון רחב של נושאים המחייבים שיקול דעת ושיפוט. על המבקר להיות מעורב בתהליך מתחילתו. הדבר עשוי לחייב שינוי ארגוני מהותי הן במבנה הקריירה וההכשרה של מבקרים והן בגישה ובאסטרטגיית הביקורת.

מבקרים יזדקקו להבנה יסודית של העקרונות החשבונאיים המקובלים ובמיוחד ידרשו לשאלה כיצד ניתן לקיים עקרונות אלה תחת הלחץ היום-יומי של החלטות מנהלתיות.

5. יש לקיים מערכות בקרה תקציבית על משרדי הממשלה שתהיינה מובנות היטב ומקובלות, בשילוב עם נכונות לקדם את הבקרה של הנהלות המשרדים ואת גמישות הניהול הדרושה להם.

6. יש להבטיח כי בסוף כל שנת כספים תיערך ביקורת חשבונות מקיפה ובלתי תלויה של כל זרועות הממשלה לרבות הפקת דוחות ביקורת למחוקק.