

דיווח על תקציב המדינה בהתאם לעקרונות חשבונאים מקובלים – חזון רחוק או תחילתה של מציאות?



חני אלרואי*, ר"ח

רקע כללי

בשנים האחרונות גוברת המודעות הבינלאומית ליחסי הגומלין שבין מינהל תקין לבין תוצאות כלכליות וחברתיות טובות. שקיפות וגילוי נאות באשר למדיניות הממשלתית – מניעה, ניסוחה ויישומה – הם המפתח למינהל תקין.

התקציב, כעומד בפני עצמו, הוא המסמך החשוב ביותר של הממשלה שכן בו מפורטות באופן המחייב ביותר מדיניות הממשלה ומטרותיה.

שקיפות תקציבית מוגדרת כגילוי מלא המתפרסם באופן סדיר וזמין בדבר כל המידע אודות הכסף הציבורי.

לאחר שבתחילת שנות התשעים החלו מדינות כמו ארצות הברית, קנדה, אוסטרליה וניו זילנד לפרסם את דוחות ביצוע התקציב שלהן כשהם מבוססים (חלקם לא באופן מלא) על עקרונות חשבונאים מקובלים, החל התהליך גם באירופה על ידי המדינות החברות ב-OECD אשר ב-1999 החלו לגבש מסמך המאגד את הפרקטיקה המקובלת בנושא, על בסיס הניסיון הנצבר בכל אחת מהמדינות.

הפרקטיקה המקובלת לגבי הדיווח התקציבי נוסחה במסמך המורכב משלושה חלקים: הראשון, עקרונות הדוח על ביצוע התקציב שעל הממשלה להפיק, לרבות התכנים שעליו לכלול; השני, מתייחס לגילוי הנדרש בגין נתוני הדיווח; השלישי, מדגיש את הנהלים שיש ליישם על מנת להבטיח דיווח תקציבי איכותי ואמין.

המסמך גובש ככלי עבודה שמטרתו להגביר את מידת השקיפות התקציבית הן במדינות החברות ב-OECD והן במדינות שאינן חברות בו תוך הדגשה, שיישומו בכל אחת מהמדינות ייעשה בשינויים המחויבים וכן שאין מדובר עדיין במסמך המהווה תקן מחייב בנושא שקיפות תקציבית. תמצית עיקרי המסמך יובאו במסגרת הפרק השני של מאמר זה.

במאמר זה בכוונתי לסקור את המסמך שגובש על ידי מדינות

* החשבונאי הראשי באגף החשב הכללי במשרד האוצר.

ה-OECD וכן, לנסות להשיב על שתי שאלות מרכזיות העולות ממנו: האחת – מי מוסמך להחליט על החלטת כללי החשבונאות הצוברת על תקציב המדינה? השאלה השנייה היא היכן ממוקמת מדינת ישראל על גרף ההתקדמות של תהליך זה?

הפרקטיקה המקובלת של כללי ההצגה והגילוי בדבר תקציב המדינה וביצועו במדינות ה-OECD

דוחות ביצוע תקציב

1. התקציב

- התקציב הוא מסמך המפתח של מדיניות הממשלה. לפיכך, עליו להיות מלא ומקיף ולכלול את כל הכנסות הממשלה והוצאותיה באופן שבו ניתן יהיה להעריך את הפשרות והתחלופות (trade off) שנעשו בין החלטות שונות, כפועל יוצא של מדיניות הממשלה.

- טיוטת התקציב צריכה להיות מוגשת לפרלמנט באופן שבו תינתן תקופת זמן נאותה לבחינתו. תקופת הזמן המינימאלית היא 3 חודשים לפני תחילתה של שנת התקציב (מבוסס על הנחת עבודה לפיה התקציב צריך להיות מאושר לפני תחילתה של שנת התקציב).

- התקציב והמסמכים הנלווים אליו צריכים להיות מלווים בפרשנות נאותה ומפורטת לגבי כל תוכנית להכנסה ולהוצאה.

- יש להציג, במידת האפשר, יעדים ומטרות שאינם בהכרח בעלי ערכים כספיים והמתייחסים לפעילות התקציבית שתבוצע.

- התקציב צריך לכלול תחזית באשר להתפתחות ההכנסות וההוצאות הממשלתיות לפחות על פני השנתיים שמעבר לשנה התקציבית השוטפת. בנוסף, הצעת התקציב לשנה השוטפת צריכה להיות מושווית עם תחזיות שנכללו בתקופות קודמות תוך מתן הסבר לסטיות מהותיות באם היו.

- יש לכלול מידע השוואתי על ביצוע תקציב ההוצאות וההכנסות בפועל של השנה החולפת ולצידו יש להציג תחזית

- הדוחות או מסמכים נלווים אליהם צריכים להתייחס גם לפעילות גיוס החוב של הממשלה.

4. דוח אמצע שנתי

- הדוח מספק עדכון מקיף על ביצוע התקציב לרבות תחזיות מעודכנות של התקציב לשנה השוטפת ולשנתיים הבאות (לפחות). פרסום הדוח צריך להיות עד 6 שבועות לאחר תום התקופה.

- במסגרת הדוח יש לכלול מידע מקיף על נכסיה והתחייבויותיה הכספיים של הממשלה, נכסים לא כספיים, התחייבות הממשלה לפנסיה והתחייבויות תלויות.

- במסגרת הדוח יש לתת גילוי לכל החלטת ממשלה שעשויה להשפיע מהותית על התקציב.

5. דוח שנתי

- הדוח השנתי הוא המסמך הראשי שבמסגרתו לוקחת הממשלה אחריות על פעילויותיה. הדוח צריך להיות מבוקר על ידי גוף ביקורת עליון ולהתפרסם בתוך ששת החודשים שלאחר סיום השנה.

- מטרתו המרכזית של הדוח השנתי הנה להראות את המידה שבה ביצוע ההוצאות וההכנסות בפועל תאם את אלו שאושרו על ידי הפרלמנט במסגרת התקציב. יש להראות בנפרד כל שינוי בתקציב המקורי שבוצע במהלך השנה. הפורמט שלפיו צריך להיות מוצג הדוח חייב להיות זהה לפורמט שבו הוצג התקציב.

- הדוח או מסמכים הנלווים אליו יכלול מידע על ביצוע לא כספי לרבות השוואת יעדי הביצוע לתוצאות שהושגו בפועל, באם מעשי.

- יש לכלול מידע השוואתי על רמת ההכנסות וההוצאות בשנה הקודמת. המידע השוואתי יתייחס גם לנתוני הביצוע הלא כספיים שמפורסמים.

- ההוצאות יוצגו בברוטו. הכנסה מיועדת וחייבים בגין שימוש יוצגו באופן ברור ונפרד.

- ההוצאות יסווגו לפי היחידה המנהלת (משרד ממשלתי, גוף סטטוטורי). כמו כן, יינתן מידע נוסף המסווג לפי מיונים כלכליים.

- הדוח יכלול מידע מקיף על נכסיה הכספיים והלא כספיים של הממשלה, וכן בדבר התחייבויותיה לרבות התחייבותה לפנסיה והתחייבויות תלויות.

6. דוח לפני בחירות

- מטרת הדוח לשפוך אור על מצבה הכספי של הממשלה ערב הבחירות ויש בו כדי לטפח מודעות בקרב ציבור הבוחרים ולעורר דיון ציבורי.

- מעודכנת לשנה השוטפת בגין כל תוכנית. מידע השוואתי יפורסם גם בגין הנתונים הלא כספיים.

- באם הכנסות והוצאות מסוימות מתקבלות או משולמות על פי חקיקה ספציפית קבועה, הסכומים המתייחסים יוצגו כמובן במסגרת התקציב.

- ההוצאות יוצגו בברוטו. הכנסה מיועדת¹ ו/או חיובים בגין שימוש² יובאו בחשבון בנפרד.

- יש לסווג את ההוצאות לפי היחידות הניהוליות (משרדי ממשלה, גופים סטטוטוריים וכיוצא"ב). כמו כן, יש להציג מידע משלים המסווג לפי מיונים כלכליים.

2. דוח תקציבי מקדים

- פרסום דוח תקציבי מקדים מטרתו לעורר דיון על משתני התקציב ויחסי הגומלין בינם לבין כלכלת המדינה וככזה, הוא יוצר ציפיות לגיטימיות באשר לתקציב עצמו. פרסום דוח כאמור צריך להתבצע לפחות חודש לפני הגשת בקשת התקציב.

- הדוח המקדים צריך להציג בצורה ברורה את המדיניות הכלכלית והפיסקאלית ארוכת הטווח של הממשלה לשנה הקרובה ולשנתיים שלאחריה (לפחות). הדגשים הם ברמת אגרגטיבית של הכנסות, הוצאות, גרעון, עודף וחובות.

3. דוח חודשי

- דוחות חודשיים מיועדים למסור מידע על קצב ביצוע התקציב ויש לפרסמם לא יאוחר מחודש ימים לאחר תום כל חודש רלוונטי.

- הדוח צריך לכלול את נתוני ההכנסות וההוצאות לכל חודש מדווח וכן את הנתונים המצטברים מתחילת השנה ועד לתום החודש המדווח. יש להציג השוואה לתחזית החודשית תוך הדגשת שינויים בתחזית אם היו כאלה במשך השנה.

- יש לצרף תמצית מילולית שתלווה את המספרים המוצגים ושתכלול הסבר להפרשים בין התחזית לבין הביצוע באם מדובר בהפרשים מהותיים.

- המיון צריך להתבצע לפי יחידה מנהלת (משרדים, גופים סטטוטוריים) ויינתן מידע נוסף הערוך לפי מיונים כלכליים.

1. הכנסה מיועדת היא כינוי לשיטת תקצוב לפיה במסגרת תקציב המדינה מתוקצבת הוצאה אשר התנאי להוצאתה הוא קבלת הכנסה מגורם חיצוני (שאינו נסמך על תקציב המדינה) שתשמש למימונה, היא ההכנסה המיועדת. ראוי לציין כי תנאי זה נוסף על התנאי הבסיסי בתקצוב כל הוצאה והוא קיום התקציב.

2. מדובר בחיובי תקציב רעיוניים בגין שימוש של משרד ממשלתי בנכסים של משרדים אחרים. לדוגמא, בישראל, מרבית קריות הממשלה נמצאות בבעלות ישירה של ממשלת ישראל באמצעות מינהל הדיור הממשלתי אשר באחריות החשב הכללי. מינהל הדיור מחייב את משרדי הממשלה העושים שימוש בדיור הממשלתי בדמי שימוש רעיוניים.

- הישימות של הפקת הדוח תלויה בנוהג המקומי לפיו מתנהלות הבחירות. פרסומו צריך להיות עד שבועיים לפני הבחירות (אופטימאלי).
- הדוח יוצג במתכונת הדוח החצי שנתי.

7. דוח רב שנתי

- הדוח מציג את התקיימותה של המדיניות הנוכחית של הממשלה בראיה רב שנתית. הדוח צריך להתפרסם לפחות אחת ל-5 שנים או כאשר מתבצעים שינויים מהותיים במדיניות ההוצאה או ההכנסה.
- הדוח צריך להתייחס להשלכות גורמים שונים על התקציב כגון: שינויים דמוגרפיים והתפתחויות פוטנציאליות אחרות הצפויות בזמן הארוך (10 עד 40 שנה).
- הנחות המפתח שבבסיס התחזיות יהיו כלולות בדוח באופן ברור וגלוי. כמו כן, יש להציג טווח של תרחישים סבירים לתחזית ולא להסתפק בתחזית בעלת ערך אחד.

הגילויים הנדרשים בדיווח התקציבי

1. הנחות כלכליות

- סטיות מתחזיות של הנחות מפתח כלכליות המהוות את הבסיס לתקציב מהוות את הסיכון הפיסקאלי המרכזי של הממשלה ולכן, יש לתת להן גילוי נרחב.
- כל הנחות המפתח הכלכליות צריכות לקבל ביטוי ברור וגלוי לרבות: תחזיות לגבי צמיחת התל"ג על מרכיביו, היחסים שבין נתוני העסקה לנתוני אי העסקה, החשבונות השוטפים וכן אינפלציה ושערי ריבית (מדיניות מוניטארית).
- יש לבצע ניתוחי רגישות לגבי השפעת שינויים בהנחות המפתח הכלכליות על התקציב.

2. הוצאות מס

- הוצאות המס הן העלויות החזויות הנובעות מהסדרי העדפה של פעילויות מסוימות.
- העלות החזויה של הוצאות מס מרכזיות צריכה לקבל גילוי כמידע נוסף בתקציב. במידה והדבר אפשרי, יש לשלב את הדיון בעלויות אלה יחד עם עלויות רגילות בתקציב המיוחסות לאותה פעילות המועדפת מהבחינה המיסויית.

3. נכסים והתחייבויות כספיים

- כל הנכסים וההתחייבויות הכספיים צריכים לקבל ביטוי בתקציב, בדוח החצי שנתי ובדוח השנתי. פעילות גיוס ההון החודשית צריכה לקבל ביטוי גם בדיווחים חודשיים.
- פעילות הגיוס תדווח לפי חתכים של מטבעות הצמדה של החוב, נתוני גיול החוב, אופי הריבית (קבועה או משתנה) ואפשרויות לדרישה של פירעון מוקדם.
- סיווג הנכסים הפיננסיים ייעשה לפי קטגוריות מרכזיות:

מזומנים, ניירות ערך סחירים, השקעות בתאגידים והלוואות לישויות אחרות. ההשקעות בתאגידים יוצגו בנפרד (כ"א מההשקעות). ההלוואות לישויות יפורטו לפי קטגוריות עיקריות לפי מהותן. מידע היסטורי על נתוני גביה לא תקינים לגבי כל קטגוריה ינתן באם קיים. הנכסים הכספיים יוערכו לפי שוויים בשוק.

- יש לתת גילוי לגבי מכשירים פיננסיים נגזרים הקשורים בניהול החוב.

- במסגרת התקציב, יש להציג ניתוח רגישות לגבי השפעת שינויים בשער הריבית ו/או שע"ח על הוצאות המימון.

4. נכסים לא כספיים

- יש לתת גילוי לנכסים לא כספיים לרבות מקרקעין, רכוש וציווד.
- יש להכיר ולתת גילוי מלא לנכסים הלא כספיים על פי עקרונות מלאים של בסיס צבירה חשבונאי ותקציבי. הדבר מחייב הערכה של הנכסים, קביעת אורך חייהם הכלכלי ובחירת שיטת הפחת.

- היכן שלא מאמצים את השיטה המצטברת במלואה, יש לבצע רישום של הנכסים ולתת גילוי במסגרת התקציב, הדוח החצי שנתי והדוח השנתי.

5. התחייבויות לפנסיה

- יש לתת גילוי במסגרת התקציב, הדוח החצי שנתי והדוח השנתי בדבר המחויבות לפנסיה שהיא ההפרש בין הזכויות שנצברו לזכות העובדים בגין שרותי עבר לבין הסכומים שהופרשו לכיסוי אותם סכומים.

- יש לתת גילוי להנחות האקטואריות היסודיות שעמדו בבסיס החישוב. נכסים המשתייכים לתוכניות הפרישה של העובדים יוערכו לפי שווי שוק.

6. התחייבויות תלויות

- התחייבויות תלויות הן התחייבויות אשר השפעתן התקציבית תלויה באירועים עתידיים שיתכן ולא יתמשו, לדוגמא: ערבויות שמעניקה המדינה, תוכניות ביטוח של הממשלה מפני תביעות משפטיות כנגד הממשלה וכיוצ"ב.

- כל ההתחייבויות התלויות המהותיות יקבלו ביטוי בתקציב, בדוח החצי שנתי ובדוח השנתי.

- כאשר הדבר ישים, יש לתת גילוי לסכום הכולל של ההתחייבויות התלויות לפי סיווג של קטגוריות עיקריות המשקפות את מהותן. יש לתת גילוי למידע היסטורי בדבר מצבי Default בכל קטגוריה. במקרים בהם לא ניתן לכמת את ההתחייבויות התלויות יש לתת להן גילוי נפרד ולתאר אותן.

אמינות הדוחות, הפעלת בקורות ונטילת אחריות

1. מדיניות חשבונאית

- כל הדוחות ילוו בתקציר של המדיניות החשבונאית הרלוונטית. התקציר יתאר את הבסיס החשבונאי שנבחר (מזומן, צבירה) וינתן במסגרתו גילוי לסטיות, באם קיימות, מהפרקטיקה החשבונאית המקובלת.
- יש לשמור על עקביות ביישום הכללים החשבונאיים לאורך השנים.
- באם נדרש שינוי במדיניות החשבונאית, יש לתת גילוי מלא למהות השינוי ולנסיבות שהביאו לו. מידע השוואתי יותאם, באם אפשרי, על מנת להשיג השוואתיות.

2. בקרה פיננסית ואחריות (accountability)

- יש להפעיל מערכת דינאמית של בקורות פנימיות בתחום הפיננסי על מנת להבטיח את אמינות המידע המוצג בדוח.
- כל דוח יכול להצהיר על נטילת אחריות מצידו של שר האוצר והפקיד הבכיר האחראי על הפקת הדוח. השר יאשר שכל החלטת ממשלה שיש לה השפעה פיסקאלית נכללה בדוח. הפקיד הבכיר יאשר שמשרד האוצר השתמש במיטב שיקול הדעת המקצועי בהכנת הדוח.

3. ביקורת חיצונית

- הדוח השנתי יבוקר על ידי גוף ביקורת עליון בהתאם לפרקטיקה המקובלת של ביקורת חשבונות.

- דוחות הביקורת של הגוף המבקר ינתחו על ידי הפרלמנט.

4. ניתוח פרלמנטארי וציבורי

- יש להעניק לפרלמנט הן את האפשרות והן את המשאבים לבחון בצורה אפקטיבית כל דוח פיסקאלי שיראה לנכון.
- כל הדוחות הפיסקאליים שנוכרו לעיל צריכים להיות גלויים לציבור לרבות פרסום ללא תשלום, למשל בדרך של צפייה באינטרנט.
- משרד האוצר צריך לעודד בצורה אקטיבית תהליכים שיקדמו את הבנת התקציב על ידי הציבור הרחב ועל ידי גופים וארגונים שאינם ממשלתיים.

כללי החשבונאות לצורך הדיווח על ביצוע תקציב המדינה

מצב התקינה בעולם

לאור העובדה שתקציב המדינה הוא המסמך הפיננסי החשוב בכל מדינה ולאור ההיסטוריה רבת השנים שלימדה את הקורא הסביר (אזרח, חבר פרלמנט, משקיע, נושה, או חשבונאי ראשי) כי הבנת דוח ביצוע התקציב היא למעלה ממישורו, החליטו פרלמנטים של מדינות רבות בעולם (ראו פרק 1 לעיל), בדרך כלל באמצעות גוף

הביקורת העליון באותן מדינות, שיש לבסס את הדיווח התקציבי על עקרונות חשבונאיים מקובלים, כמובן, בשינויים המחויבים הנובעים מייחודיות התקציב.

מהלך מקביל בוצע על ידי קרן המטבע העולמית (IMF) אשר הפכה למעודדת העיקרית של הטמעת עקרונות חשבונאיים מקובלים, בין השאר במסגרת מדריך שפרסמה³ אשר מבוסס ברובו על עקרונות החשבונאות הצוברת המוכרים לנו.

ברם, מן הראוי להדגיש כי לשאלה האם החשבונאות צריכה "לדחוף את אפה" לדיווח התקציבי אין עדיין תשובה ברורה. במהלך השנה וחצי האחרונות נדונה סוגיה זו ב-IFAC באמצעות הוועדה לכללי חשבונאות למגזר הציבורי (IPSASB) והתוצאה של הדיונים היא טיוטת תקן בדבר הצגת מידע תקציבי בדוחות כספיים.⁴

הטיוטה (פתוחה להערות עד 28 בפברואר 2006) ממחישה את האופן שבו רואה מקצוע ראיית החשבון (IFAC) את השלב הראשון של "דריסת הרגל" החשבונאית בדיווח התקציבי. היא כמעט ואינה מנחה דבר באשר לכללים חשבונאיים של הכרה ומדידה, אלא מתייחסת בעיקר לאופן שבו יש להציג את דוח התקציב, יהיו הכללים המונחים בבסיסו אשר יהיו. המיקוד הוא על הקשר המורכב שבין התקציב המקורי אשר אושר על ידי הפרלמנט לבין התקציב הסופי, קרי התקציב על שינויו (בישראל למשל יש אלפי שינויי תקציב העברות עורפי תקציב משנה קודמת וכיוצא"ב), לבין דוח ביצוע התקציב. כמו כן, כוללת טיוטת התקן התייחסות לסוגי הביאורים הנדרשים בגין המידע האמור.

עדכון סטאטוס – הרפורמה החשבונאית בממשלת ישראל

עד וכולל הדוחות הכספיים של שנת התקציב 2003 היה דוח ביצוע תקציב המדינה בישראל מתפרסם באופן טכני על ידי הקשת "ENTER" על מחולל הדוחות של מערכת הנהלת החשבונות של ממשלת ישראל, מערכת המבוססת על טכנולוגיה מהימנים שטל ברודי "שם אותנו במפה"⁵. דוח ביצוע תקציב המדינה שפורסם דמה למאזן בוחן אינסופי של כל תקנות התקציב שהשתרע על פני כ-400 עמודים בלתי קריאים, מבלי שיצורף לו הסבר ולו גם מינימאלי על מהות הפרויקטים העומדים מאחורי אותן אלפי שורות מדווחות.

כחלק מהרפורמה החשבונאית אותה מוביל החשב הכללי בשנה

3. GFSM – Government Finance Statistics Manual 2001.

4. Exposure Draft 27: Proposed International Public Sector Accounting Standard – accrual basis and cash basis – "Presentation of Budget Information in Financial Statements".

5. בשנת 2001 אישרה ממשלת ישראל את פרויקט מרכב"ה (מערכת רוחבית כוללת בכל משרדי הממשלה) שעיקרו החלפת כל מערכות המחשוב שבשימוש והטמעת מערכת ERP אחת כוללת בכל משרדי הממשלה – ראו מאמרם של ד"ר ירון זליכה, רו"ח ורו"ח רוני אלרואי – "המהפכה החשבונאית במשרדי הממשלה – קפיצת מדרגה בשקיפות הדיווח הממשלתי במדינת ישראל", רואה החשבון ג'2 (446), יוני 2004.

במהלך שנת הדוח. תוצאות הבדיקה מצביעות על פיקוח תקציבי קפדני עד רמת תוכניות התקציב – הרמה המצרפית הנמוכה ביותר המאושרת על ידי הכנסת. ברם, ברמה הנמוכה ביותר, רמת תקנות התקציב נמצאו חריגות ושינויי שיוך רבים. עוד עלה מהבדיקה כי הסיבה העיקרית לחריגות מקורה בתקצוב שאינו משקף נכונה את פרטי הפעילות של משרדי הממשלה ברמה של תקנה. בכוננת החשב הכללי לגבש תוכנית להכנסת עקרונות חשבונאים מקובלים בתקציב המדינה ובכך לתת מענה לחלק ניכר מבעיות התקצוב ולמנוע אפשרות של התפתחות נורמות דיווח לא רצויות.”

במסגרת תוכנית העבודה של החשב הכללי לקראת סגירת שנת הכספים 2005 שולב פרק מיוחד העוסק בפעולות הנדרשות על מנת ליישם את ההצהרה שהובאה בסיפא של הפיסקה לעיל. בין השאר, בכוננת החשב הכללי להפעיל מערך בקרה שיאתר, בשלב ראשון, בדרך למניעה בעתיד, תופעות המעיבות על שקיפות נתוני התקציב של מדינת ישראל, לרבות מתן גילוי לפרטים הבאים:

— “החלקות תקציביות”, כלומר העברת תקציב בין תקנות ללא הרשאה מתאימה;

— רישום הכנסות בתקנות הוצאה (כקיטון מההוצאה) ולהיפך;

— מתן גילוי להשתתפות משרדי ממשלה בתקציבים של משרדים אחרים לרבות הסבר לשימוש ברזרבה; ועוד.

לכאורה, אין מדובר עדיין ביישום כללי חשבונאות מקובלים בתקציב ואולם ברוח מסמכי היסוד החשבונאים, הצעד הראשון, המהווה את עקרון העל החשבונאי הוא שקיפות וגילוי נאות. מבלי ליישם עקרונות אלה לא יהיה שום תוקף ליישום תקני חשבונאות אחרים.

וחצי האחרונות ננקטו מספר צעדים על מנת להביא לשיפור ניכר במידת השקיפות של הדיווח התקציבי. הצעד הראשון בוצע במסגרת פרסום הדוחות הכספיים לשנת 2004 אשר במסגרתם, לראשונה בתולדות ממשלת ישראל פורסם דוח ביצוע התקציב כשלצידו נתונה המאזניים והחוזן מאזניים של הממשלה. על מנת להשיג מטרה זו נדרש היה להקדים את לוחות הזמנים לפרסום הנתונים המאזניים בלא פחות משלושה חודשים כך שביום 30 ביוני 2005 פורסם דוח אחד לממשלה (להבדיל מהמבנה ההיסטורי המעוות של שני חלקי דוח המתפרסמים בנפרד בפערי זמן משמעותיים וללא קשר האחד עם השני – מבנה המתאפשר עד היום, כמה אירוני, בחוק יסודות התקציב וחוק מבקר המדינה).⁶

הצגת דוח אחד לממשלה הביאה להישג מיידי: יצירת זיקה בין דוח ביצוע תקציב המדינה לבין המאזן החשבונאי של הממשלה לרבות המידע החוזן מאזני הכולל את מכלול ההתקשרויות המחייבות של הממשלה לשנים הבאות (בדוח ניתן גילוי לפרויקטים שעלותם מעל 100 מיליון ש”ח). מידע זה שחיבר בין הדוח החשבונאי והדוח התקציבי שפך אור, אם כי באופן חלקי בלבד, על תקציב ההרשאה להתחייב⁷ ומערכת שריון התקציב לפיה פועלים משרדי הממשלה.

סיכום ומבט לעתיד

הפיסקה שלהלן לקוחה מתוך הדוחות הכספיים של ממשלת ישראל לשנת 2004: “מידע כספי של ממשלת ישראל ליום 31 בדצמבר 2004:⁸

“עריכת דוח ביצוע תקציב המדינה לשנת 2004 כללה בדיקה מהגמית של חריגות בביצוע התקציב ושל שינויי שיוך תקציביים

6. על פי החלטת החשב הכללי, ד”ר ירון זליכה, יפורסמו הדוחות הכספיים של ממשלת ישראל לשנת 2005 עד ליום 30 באפריל 2006, תוך קיצור נוסף של לוחות הזמנים בחודשיים, בדרך לפרסום הדוחות הכספיים לשנת 2006 עד ליום 31 במרץ 2007 – על פי הסטנדרטים החלים על חברות ציבוריות בישראל.

7. על פי חוק יסודות התקציב, על מנת לגשר בין עובדת היותו של תקציב המדינה על בסיס מזומן לבין מהות תקציבי הפיתוח של הממשלה, אשר רובם המכריע יבוצעו על פני מספר שנים, הומצא מנגנון מיוחד המאפשר למשרדי הממשלה להתקשר בחוזים שהיקפם גבוה מסכום המזומנים השנתי שהוקצה להם. מנגנון זה קרוי בשם תקציב הרשאה להתחייב, שמשמעותו – סך ההיקף הכספי המקסימאלי שבו יכולים משרדי הממשלה לחתום על חוזים חדשים.

8. מתוך הפרק: ביקורת על נתוני המידע הכספי של ממשלת ישראל ליום 31 בדצמבר 2004, עמוד 2 של הדוח.