



# זוח הוועדה הציבורית

לבחינת מערכת הדיווח הכספי

בשלטון המקומי

(מסקנות והמלצות)

ירושלים, ניסן תשע"ה, אפריל 2015

## תוכן עניינים

3 פתח דבר.....

### תקציר מנהלים

7 מבוא.....

9 הרציונל בהקמת הוועדה הציבורית.....

11 הרכב הוועדה הציבורית.....

12 עקרונות מנחים בעבודת הוועדה.....

14 תמצית המלצות העיקריות.....

### דוח הוועדה המפורט

18 רקע כללי.....

20 עקרונות מערכת הדיווח הכספי בשלטון המקומי.....

23 התקינה החשבונאית.....

### המלצות הוועדה כולל דברי הסבר

26 (1) דין וחשבון לתושבים.....

27 (2) שיפור הבקרה התקציבית.....

30 (3) דיווח על התבות האקטוארית.....

32 (4) דיווח על הנכסים.....

33 (5) דיווח על התאגידים העירוניים.....

36 (6) שינוי שיטת הדיווח למצטבר.....

43 (7) תהליך יישום המלצות.....

44 (8) הדרכה והטמעה.....

## פתח דבר

הוועדה הציבורית לבחינת מערכת הדיווח הכספי בשלטון המקומי מונתה בשנת 2012 ע"י שר הפנים, במטרה להמליץ על עריכת שינויים לשיפור וייעול מערכת הדיווח הכספי, השקיפות הציבורית והבקרה התקציבית. בין היתר, כדי שהדוחות הכספיים המוגשים ע"י הרשויות המקומיות יכללו את מירב המידע והנתונים באופן שיציגו את מצבן הכספי לאשורו ויהוו כלי ניהולי אפקטיבי יותר.

המלצות הוועדה מהוות רפורמה ערכית ומקצועית חשובה המכוונות ליסודות חדשים בתרבות הדיווח הכספי של השלטון המקומי, שהשפעתן רבה על מגוון רחב של תחומים בחיי המדינה, ברמה המקומית והארצית. בין היתר, הציבור יקבל גם דיווח מילולי בהיר ומתומצת על מצבה הכספי של הרשות המקומית ובאופן שניתן ללמוד על דרך התנהלותה בנושאים חשובים מבחינת האינטרס הציבורי.

הרחבת אפיקי המידע והנתונים על פעילותן והתנהלותן של הרשויות המקומיות בהתאם להמלצות הוועדה, תביא גם לשינויים חשובים בתחום עדכניות, זמינות ושלמות המידע והנתונים. הצגת המידע והנתונים הכספיים במתכונת החדשה תיצור אמינות גבוהה יותר של מערכת הרישום והדיווח של הרשויות המקומיות. כפועל יוצא מכך, הם יתרמו לחיזוק האמון במערכת זו מצד המוסדות הפיננסיים והציבור.

### להלן התוצרים העיקריים הצפויים מיישום המלצות הוועדה :

**(1) דיווח לתושבים** - ראשי הרשויות המקומיות יגישו במסגרת הדוח הכספי השנתי, דיווח מילולי לתושבים על תוצאות הפעולות העיקריות בשנת התקציב המדווחת. הדיווח המילולי שיהיה תמציתי "ובשפת בני אדם", אמור לאפשר לתושבים ללמוד על הפעולות העיקריות והחשובות שבוצעו ע"י הרשות המקומית, מבחינת האינטרס הציבורי ובדגש על השפעתן על רווחתם ואיכות חייהם.

**(2) שלמות המידע והנתונים** - יורחב בסיס המידע והנתונים המוצגים בדוחות הכספיים של הרשויות המקומיות, על מנת להגביר את שלמות המידע והשקיפות הציבורית. במסגרת זו, יתווספו לדוחות הכספיים המבוקרים מידע ונתונים על נושאים מהותיים וחשובים שמשפיעים על מצבן הכספי ועל יכולתן של הרשויות המקומיות למלא את תפקידן. במרכזם, מידע ונתונים על החבות האקטוארית, על הנכסים ועל התאגידים העירוניים של הרשות המקומית.

**(3) מיקוד המידע והנתונים** - יוגדרו מחדש המשתמשים העיקריים בדוחות הכספיים המבוקרים של הרשויות המקומיות ובהתאם יקבעו המידע והנתונים שיוצגו בדוחות הכספיים. בין היתר, במטרה לאפשר קביעת סדרי עדיפויות ברורים באשר לאופן הצגת המידע והנתונים החשובים והרלוונטיים להם זקוקים הגורמים השונים שמשתמשים בדוחות הכספיים המבוקרים.

**(4) הדגשת הדיווח התוצאתי** - תינתן עדיפות לדיווח התוצאתי על פני הדיווח המאזני. זאת, כדי לשפר את היכולת ללמוד על ניהול משק הכספים ע"י הרשות המקומית. הכוונה שהדוח הכספי יתבסס בעיקרו על הנתונים הכספיים התוצאתיים המהווים את התשתית החיונית והרלוונטית למשתמשים העיקריים בדוחות הכספיים של הרשויות המקומיות בראייה הפרטנית והכלל ארצית.

**(5) זיהוי מגמות** - יערכו שינויים באשר לאופן הצגת המידע והנתונים בדוחות הכספיים הרבעוניים והשנתיים המוגשים ע"י הרשויות המקומיות, באופן שישפר את היכולת לזהות מגמות בניהול התקציב. זאת בין היתר, כדי לאפשר לרשות המקומית ולמשרדי הממשלה לנקוט בצעדים המתבקשים ומבעוד מועד כאשר מסתמנות מגמות שליליות בניהול משק הכספים בטווח המידי או הארוך.

**(6) שינוי שיטת הדיווח החשבונאי** - הוועדה, רואה לנכון לציין שהיא מודעת היטב ליתרונות בשינוי שיטת הדיווח הכספי לבסיס של צבירה, כחלק מתהליך לשילוב השלטון המקומי במערכת החשבונאית-כלכלית שפועלת בעיקרה על פי שיטה זו. יחד עם זאת, מרבית חברי הוועדה החליטו כי לאור המאפיינים הייחודיים של השלטון המקומי ולאור פרסום תקן חשבונאי לפיו ניתן לדוות הן על בסיס מזומן והן על בסיס מעורב וכן בהתחשב בהשלכות מרחיקות הלכת הנובעות מהמעבר לשיטת הדיווח על בסיס צבירה, ראוי שההמלצות בנושא זה יבחנו לאחר הפקת הלקחים מיישום המלצות הוועדה, שבמידה רבה יוצרות את התשתית למהלך זה אם וכאשר יוחלט עליו.

**לסיכום**, בנימה אישית ומתוך היכרות רבת שנים עם מערכת השלטון המקומי, אבקש לציין כי להבנתי לצד התרומה בתחום הניהולי והמקצועי, יישום המלצות הוועדה יקדם גם ערכים חברתיים חשובים לרבות בתחום מערכת יחסי הגומלין בין השלטון המקומי לבין התושבים והשלטון המרכזי. יהיה בכך שלב נוסף ברפורמה החשובה שבוצעה לפני כשני עשורים עם הקמת מערך ביקורת רואי החשבון ברשויות המקומיות, וכן תרומה משמעותית ביצירת תשתית ערכית ומקצועית לרפורמות נוספות הדרושות לקידום השלטון המקומי לעצמאות ניהולית וכלכלית ולשיפור השירות לציבור.

כל שנותר הוא להודות לרבים שסייעו באופנים שונים ובפרט לחברי הוועדה. ברצוני להודות באופן מיוחד לרו"ח גולן זריהן ורו"ח ד"ר גד פניני על תרומתם הרבה לעבודת הוועדה וכן לרו"ח דודי גולדברג ורו"ח מיכה ארד על המידע והעצות המועילות.

**ד"ר שוקי אמרני**

יו"ר הוועדה

# תקציר מנהלים

# תקציר מנהלים

## 1. מבוא

1.1 השלטון המקומי בישראל פועל באמצעות 257 רשויות מקומיות (76 עיריות, 127 מועצות מקומיות, ו-54 מועצות אזוריות), ומאות גופים נוספים שעוסקים בתחום המוניציפאלי. מגזר ציבורי חשוב זה, מצוי בתהליך מואץ של שינויים חשובים בדפוסי פעילותו ובמערכות יחסי הגומלין בינו לבין מוסדות המדינה, התושבים והסקטור הפרטי. במוקד השינויים ניתן להצביע על מגמה לפיה הרשויות המקומיות נדרשות לבצע יותר ויותר משימות שקודם לכן נעשו ע"י משרדי הממשלה. מוטיב חשוב נוסף שמשפיע על התנהלות הרשויות המקומיות עוסק במודעות הגוברת של התושבים לזכויותיהם.

1.2 ראוי להדגיש כי מערכת הרישום והדיווח הכספי הנהוגה בשלטון המקומי מאז קום המדינה הינה ייחודית. הדבר בא לידי ביטוי בין היתר, בכך שההוצאות נרשמות על בסיס מצטבר וההכנסות ברובן על בסיס מזומן. כמו כן, הדיווח הכספי השנתי שהחל במתכונתו הנוכחית בשנת 1994 הינו מבוקר ע"י רואי חשבון, אינו כולל מידע ונתונים על החבות האקטוארית, על הנכסים שבעלות הרשויות המקומיות ועל התאגידים העירוניים.

1.3 הוועדה הוקמה בשנת 2012 ע"י שר הפנים דאז, על רקע הצורך לבחון את מערכת הדיווח הכספי בשלטון המקומי, נועדה להמליץ על שינויים כדי להתאים את מערכת הדיווח הכספי לצרכים של ציבור המשתמשים בדוחות הכספיים. מטרה חשובה נוספת היא לשפר ולייעל את ניהול משק הכספים ע"י הרשויות המקומיות ולקדם את השקיפות והבקרה התקציבית. ראוי לציין, כי בשונה מוועדות קודמות שעסקו כל אחת מהן בתחום מסוים, הוועדה הנוכחית עסקה במכלול רחב של נושאים שמאפשרים ראייה רחבה ומקיפה של מערכת הדיווח הכספי בשלטון המקומי, לרבות התאגידים העירוניים שחשיבותם בעשייה המוניציפאלית גוברת.

1.4 המלצות הוועדה שעוסקות במגוון רחב של נושאים ותחומי פעילות מרכזיים בשלטון המקומי, מהוות רפורמה ערכית ומקצועית חשובה בניהול משק הכספים בשלטון המקומי. בין היתר, מאחר וההמלצות מכוונות לשינויים שחלקם יוצרים יסודות חדשים בתרבות הדיווח בשלטון המקומי, ההמלצות הן בעלות השפעה רבה על תחומים רבים בפעילותו של השלטון המקומי כולל על מערכת היחסים עם התושבים ועם השלטון המרכזי.

1.5 בהתחשב במורכבות הנושאים בהם עוסק דוח הוועדה וההשלכות הנובעות מיישום ההמלצות, ראוי להבהיר כי יש להתייחס לדוח הוועדה כמכלול שלם. זאת, כדי למנוע קבלת תמונה חלקית שעלולה להטעות את הקורא בהבנת המלצות והשיקולים שהנחו את חברי הוועדה בגיבוש ההמלצות. לשם כך וככל שנדרש, הדוח כולל גם דברי הסבר לגבי הגורמים המשפיעים והשיקולים שהנחו את הוועדה.

1.6 לצד היתרונות והחסרונות של מערכת הדיווח הכספי הנהוגה בשלטון המקומי, ראוי להדגיש את השיפור החשוב שחל בתחום עדכניות הנתונים והשקיפות הציבורית, כתוצאה מהרפורמה שבוצעה בשנת 1994 עם הקמת האגף הבכיר לביקורת ברשויות המקומיות. רפורמה זו, הביאה לעריכת ביקורת ע"י רואי חשבון מידי שנה ובכל הרשויות המקומיות, תוך שמירה על עקרון אי-התלות של רואי החשבון, שמגישים דוחות כספיים מבוקרים ודוחות ביקורת מפורטים על פי הנחיות מקצועיות אחידות, הנקבעות ע"י משרד הפנים.

1.7 על רקע זה, המלצות הוועדה מהוות רפורמה חשובה נוספת לרפורמה שנעשתה לפני כשני עשורים עם הקמת מערכת ביקורת רואי החשבון ברשויות המקומיות. מכאן, ששילוב השינויים בדיווח הכספי והמשך עריכת דוחות כספיים מבוקרים בניהול משרד הפנים, יוצרים תשתית חשובה לקידום הרשויות המקומיות בתחומים רבים שמושפעים ממערכת הרישום והדיווח הכספי של הרשויות המקומיות.

## 2. הרציונל בהקמת הוועדה הציבורית

2.1 השינויים והתמורות שחלו במיקומו ותפקידו של השלטון המקומי בחיי התושבים, החברה והמדינה, האיצו את הצורך להתאים את הדיווח הכספי לצרכים המשתנים והמתחדשים של המשתמשים בדוחות הכספיים המבוקרים. במסגרת זו, עלה הצורך לבחון דרכים שעשויות לשפר ולייעל את השימוש בדוחות הכספיים כאמצעי ניהולי אפקטיבי בתהליך קבלת החלטות ע"י הרשויות המקומיות ומוסדות המדינה, הן לגבי הרשות המקומית כמקרה פרטי והן לגבי כלל השלטון המקומי.

2.2 לזאת יש להוסיף את הצורך לקדם את שלמות, עדכניות וזמינות המידע והנתונים הכלולים בדוחות הכספיים של הרשויות המקומיות. כך גם את מרכיבי השקיפות הציבורית ולהביא לכך שהדיווח לציבור יהיה פשוט, מובן ויספק מידע על הנושאים החשובים שמעניינים את תושבי הרשויות המקומיות ואת הציבור הרחב מבחינת האינטרס הציבורי.

2.3 בהתייחס לניסיונות העבר בנושא, יש לציין שהניסיון המצטבר מלמד שהמלצות לערוך שינויים במערכת הרישום והדיווח הכספי בשלטון המקומי לא יושמו בשל סיבות שונות ומגוונות. לצד גורמים שמקורם בתחלופה גבוהה יחסית של שרים ומנכ"לים במשרד הפנים, ניתן להצביע על חוסר התחשבות מספקת במאפיינים הייחודיים של השלטון המקומי כעל גורם מרכזי.

גורם חשוב נוסף מקורו בהמלצות בעלות השלכות שאינן עומדות במבחן של "עלות מול תועלת", במובן של חשש מנזק שעלול היה להיגרם אל מול התועלת שביישום. כמו כן, כתוצאה מהתנגדות של גורמים שונים ובעיקר של השלטון המקומי ושל ציבור הגזברים ברשויות המקומיות, אשר טענו כי יישום ההמלצות של הוועדות הקודמות, עלול לפגוע בנושאים חשובים, עד לכדי פגיעה ביכולתם לנהל את משק הכספים של הרשות המקומית.

2.4 לעניין זה, ראוי להזכיר את אחד הניסיונות החשובים שנעשו במסגרת הוועדה בראשותו של פרופ' אמיר ברנע, שהוקמה בשנת 1999 במטרה להמליץ על עריכת שינויים בשיטת הרישום והדיווח הכספי ברשויות המקומיות. המלצות הוועדה שאומצו בזמנו ע"י הנהלת משרד הפנים התמקדו במעבר לשיטה על בסיס מצטבר. בשל הסיבות הנ"ל, המלצות ועדה זו לא יושמו למרות מאמצים ומשאבים רבים שהושקעו במשך למעלה מעשור. למען הגילוי הטאות יצויין כי יו"ר הוועדה הנוכחית היה חבר בוועדה זו ובשנת 2002 הגיש דוח בנוגע ליישום ההמלצות.

2.5 במשך מספר שנים לאחר מכן ננקטו ע"י משרד הפנים צעדים שונים במטרה לקדם את יישום ההמלצות לרבות עריכת פילוט במספר רשויות מקומיות. בנוסף, נערכו דוחות כספיים ברשויות המקומיות על פי שתי השיטות. לעניין זה, ראוי לציין כי על פי המידע שהוצג לוועדה, בחינת הנתונים הכספיים ההשוואתיים לא הצביעו על הבדלים משמעותיים בין שתי שיטות הדיווח הכספי בכל הנוגע למידע שיכול לסייע בתהליך קבלת ההחלטות. כך גם בכל הנוגע לאיתור מגמות בניהול משק הכספים ע"י הרשויות המקומיות, כדי שניתן יהיה למנוע מגמות שליליות ובמידת הצורך להתערב מבעוד מועד.

2.6 על רקע גורמים אלה ואחרים ובמטרה להתאים את מערכת הדיווח הכספי בשלטון המקומי לצרכים המתחדשים של המשתמשים העיקריים בדוחות הכספיים, הוקמה הוועדה הציבורית.

בהתאם לכתב המינוי, הוועדה בחנה את מערכת הדיווח הכספי בשלטון המקומי והגישה המלצות שיישומן יביא לשיפור ולייעול ניהול משק הכספים, השקיפות הציבורית והבקרה התקציבית. בהתחשב בניסיון המצטבר שנלמד בנושא, פעלה הוועדה בגישה עקרונית שמכוונת להמלצות שהן ברורות וישישם ומביאות לידי ביטוי מירבי את המאפיינים הייחודיים של השלטון המקומי.

### 3. הרכב הוועדה הציבורית

3.1 ביום א' אלול תשע"ב ה- 19.8.2012, מינה שר הפנים דאז את הוועדה הציבורית לבחינת מערכת הדיווח הכספי בשלטון המקומי.

3.2 להלן הרכב הוועדה (לפי סדר א"ב):

- יו"ר, ד"ר שוקי אמרני, מנכ"ל משרד הפנים.
- רו"ח מיכה ארד, יו"ר מוסד התקינה החשבונאית הממשלתית.
- גב' עפרה ברכה, מנהלת אגף בכיר לביקורת ברשויות המקומיות והממונה על החשבונות, משרד הפנים.
- מר יונתן בר סימן טוב, אגף התקציבים, משרד האוצר.
- רו"ח דוד גולדברג, נשיא לשכת רואי חשבון.
- מר שלמה דולברג, מנכ"ל מרכז השלטון המקומי.
- רו"ח גולן זריהן, גזבר עיריית הרצליה ויו"ר איגוד הגזברים.
- מר בועז יוסף, גזבר המועצה האזורית עמק הירדן.
- מר ירון ישראלי, חשב משרד הפנים.
- מר מרדכי כהן, מנהל המינהל לשלטון מקומי, משרד הפנים.
- רו"ח ד"ר גד פניני, מרכז לימודי חשבונאות במרכז ללימודים אקדמאיים.
- רו"ח תאופיק קרמאן, גזבר עיריית אוס אל פאחס (לשעבר)
- רו"ח עוזי שר, סגן בכיר לחשבת הכללית והחשבונאי הראשי במשרד האוצר.
- גב' יאירה דונסקוי, מנהלת מפעס מישור יהודה – מרכזת הוועדה.

#### 4. עקרונות מנחים בעבודת הוועדה

4.1 בישיבתה הראשונה של הוועדה שהתקיימה בתאריך 6.9.2012, סוכמו ע"י

חברי הוועדה עקרונות וקווים מנחים לעבודתה ולהלן עיקרי הדברים :

- בחינה מחודשת וכוללת של מערכת הדיווח הכספי בשלטון המקומי לרבות התאגידים העירוניים.
- התמקדות בציבור המשתמשים בדוחות הכספיים.
- התחשבות מירבית במאפיינים של השלטון המקומי.
- איזון בין הכללים החשבונאיים המקובלים לבין הצרכים הייחודיים של השלטון המקומי.
- שיפור מנגנוני הבקרה בדגש על קידום היכולות לאתר מגמות בניהול התקציב ע"י הרשויות המקומיות.
- שמירה על אחידות של כללי הרישום והדיווח הכספי, כדי לאפשר השוואה בין הרשויות המקומיות.
- קידום סידרי מינהל תקינים ושקיפות ציבורית.
- הרחבת המידע והנתונים הכלולים בדוחות הכספיים.
- הכללת נתונים שמספקים לציבור מידע רלוונטי וחשוב מבחינת האינטרס הציבורי.
- גיבוש המלצות שהן ברורות וישום.

4.2 **פרסום הודעה לציבור** - במטרה לידע את הציבור בדבר הקמת הוועדה

וכדי להרחיב את מעגל ההמלצות, פורסמה בתאריך 14.10.2012, מודעה בשלושה עיתונים ארציים לרבות בעיתון בשפה הערבית. יצויין כי דבר הקמת הוועדה פורסם גם בפורומים שונים כולל בכנסים והשתלמויות של הגורמים המקצועיים שעסקו בנושאי השלטון המקומי, כדוגמת כנסים של איגוד הגזברים והמנכ"לים ברשויות המקומיות.

4.3 **שמיעת חו"ד של אנשי מקצוע** - בעקבות הפירסום בעיתונות ובאמצעים אחרים, הופנו לוועדה המלצות וחו"ד של גורמים שונים בנוגע לשינויים שראוי לערוך במערכת הדיווח הכספי בשלטון המקומי. מסמכים אלו נשלחו לידיעת חברי הוועדה וככל שהדבר התבקש הם נדונו ע"י הוועדה. כמו כן, במסגרת ישיבות הוועדה זומנו להופיע בפניה אנשי מקצוע ונושאי משרות שעוסקים בסוגיות שנדונו ע"י הוועדה.

4.4 **ועדת משנה לתאגידים עירוניים** - לאור מורכבות וחשיבות מערכת הרישום והדיווח הכספי בתאגידים העירוניים, בהיקשר להכללתם בדוח הכספי של הרשות המקומית, מינתה הוועדה ועדת משנה לנושא. בוועדת המשנה שבראשה עמד רו"ח, ד"ר גד פניני השתתפו שלושה מחברי הוועדה - גבי עפרה ברכה, רו"ח גולן זריהן ורו"ח מיכה ארד ושני נושאי משרות נוספים רו"ח דודי ספיר, מנהל אגף בכיר לתאגידים עירוניים במשרד הפנים ומר איתי חוטר, סמנכ"ל כלכלה במרכז השלטון המקומי.

המלצות ועדת המשנה נדונו במליאת הוועדה וההחלטות שהתקבלו באות לידי ביטוי בדוח הוועדה. זה המקום להודות לחברי ועדת המשנה על תרומתם החשובה בנושא.

## 5. תמצית ההמלצות העיקריות

5.1 דוח הוועדה כולל שורה של המלצות לעריכת שינויים במערכת הדיווח הכספי בשלטון המקומי ולהלן העיקריות שבהן:

(1) **דין וחשבון לתושבים** - הוועדה ממליצה כי הדוח הכספי של הרשות המקומית יכלול גם דיווח מילולי לתושבים על הפעולות העיקריות שבוצעו בשנת התקציב שהסתיימה וכן כיווני מדיניות עיקריים לשנת התקציב החדשה.

(2) **שיפור הבקרה התקציבית** - הוועדה ממליצה על עריכת שינויים במערכת הרישום והדיווח הכספי הרבעוני והשנתי, כדי לשפר את הבקרה התקציבית ואת היכולות לזהות מבעוד מועד מגמות בניהול משק הכספים ע"י הרשויות המקומיות.

(3) **דיווח על החבות האקטוארית** - הוועדה ממליצה לכלול בדוח הכספי המבוקר מידע ונתונים כספיים על החבות האקטוארית של הרשות המקומית במסגרת ביאור לדוח הכספי המבוקר. יובהר כי מדובר בחבות בגין יחסי עובד מעביד, שלגבי חלק ניכר מהרשויות המקומיות היא מהווה מרכיב משמעותי מהתקציב השנתי.

(4) **דיווח על הנכסים** - הוועדה ממליצה לכלול בדוח הכספי מידע ונתונים כספיים על הרכוש הקבוע של הרשות המקומית במסגרת ביאור לדוח הכספי השנתי המבוקר.

(5) **דיווח על תאגידים עירוניים** - הוועדה ממליצה לכלול בדוח הכספי מידע ונתונים כספיים על התאגידים העירוניים במסגרת ביאור לדוח הכספי השנתי המבוקר של הרשות המקומית.

(6) **שינוי שיטת הדיווח למצטבר** - הוועדה סבורה כי לאור ההשלכות הנובעות מהמעבר לשיטת המצטברת שהינה מרחיקת לכת מבחינת מערכת הדיווח הכספי בשלטון המקומי. וכן לאור המשמעויות הנרחבות הקיימות ביישום יתר המלצות הוועדה, שמהוות בפני עצמן רפורמה חשובה ומשמעותית, ראוי לבחון את המעבר לשיטת הדיווח על בסיס מצטבר לאחר לימוד המשמעות מיישום יתר ההמלצות. כמו כן, לאור פרסום תקן חשבונאי המאפשר לדווח הן על בסיס מזומן והן על בסיס מעורב. ראה התייחסות לתקן חשבונאות מס' 34.

(7) **הליך יישום ההמלצות** - הוועדה ממליצה כי השינויים ייערכו לגבי כלל הרשויות המקומיות, וההתייחסות להמלצותיה תהיה כמכלול. זאת, בין היתר, כדי למנוע הבדלים בין הדוחות הכספיים שעלולים לפגוע ביכולת לבצע השוואות בין הרשויות המקומיות שהיא חיונית לתהליך קבלת ההחלטות. באשר לדוחות הזמנים, הוועדה ממליצה על הליך הדרגתי, שיקבע בהמשך לאישור המלצות הוועדה ע"י שר הפנים.

(8) **הדרכה והטמעה** - הוועדה ממליצה על ארגון מערך הדרכה מקיף שיאפשר הדרכת עובדי השלטון המקומי והמרכזי. זאת, לאור השינויים החשובים במערכת הרישום והדיווח הכספי ברשויות המקומיות, הצפויים מיישום המלצות הוועדה. מערך ההדרכה צריך להביא לידי ביטוי את המאפיינים היחודיים של השלטון המקומי ובכלל זה את השונות הרבה הקיימת בין הרשויות המקומיות, התאגידים העירוניים ויתר הגופים שעוסקים בתחום המוניציפאלי, שלהם השפעה על מערכת הרישום והדיווח הכספי בשלטון המקומי.

5.2 הוועדה רואה לנכון לציין כי הכללת ביאורים לדוחות הכספיים המבוקרים של הרשויות המקומיות בתחום החבות האקטוארית; נכסי

הרשות והתאגידים העירוניים, מהווים שינוי מהותי ומשמעותי ביותר במערכת הרישום והדיווח הכספי של השלטון המקומי.

בין היתר, יביא הדבר לטיוב הנתונים הכספיים, עדכניותם ולהעלאת רמת הבקרה התקציבית והשקיפות הציבורית. כמו כן, המלצות אלו מהוות אבן דרך חשובה ליצירת תשתית של מידע ונתונים למעבר לשיטת דיווח על בסיס מצטבר אם וכאשר יוחלט על כך.

5.3 הוועדה סבורה כי בכפוף לאימוץ ההמלצות שכאמור צריכה להיעשות ע"י שר הפנים, יש לתת מענה לשינויים הדרושים בתחום הרישום והדיווח. הכוונה בין היתר גם "לטופסולוגיה" החדשה ככל שהיא נדרשת ולאופן הגשת הדיווח לתושבים.

5.4 במישור הארגוני בעבודת הוועדה, יצויין כי במהלך חודשים רבים נערכו התייעצויות ודיונים עם גורמים מקצועיים מבין חברי הוועדה, משרדי ממשלה, השלטון המקומי וגופים אחרים. כל זאת, במטרה להתגבר על הדילמות ולתת מענה מיטבי לשאלות בתחומים השונים. במרכזם ראוי לציין את שאלת המעבר לרישום ודיווח על פי השיטה המצטברת לאור המחלוקות שהיו בקרב חברי הוועדה.

בסופו של יום בתאריך 15.1.2015 התקיימה ישיבה מסכמת של הוועדה במהלכה אישרו חברי הוועדה את ההמלצות, למעט נציג אגף התקציבים במשרד האוצר בשל סיום תפקידו מספר חודשים קודם למועד ישיבה זו.

# דוח הוועדה המפורט

## דוח הוועדה המפורט

### 1. רקע כללי

בהמשך לדברי הרקע שצינו, מובאות להלן מספר סוגיות שנועדו לסייע לקורא בהבנת הגורמים העיקריים שעמדו בפני הוועדה בתהליך גיבוש ההמלצות:

1.1. בהתחשב בחשיבותו הרבה של השלטון המקומי במרקם חיי החברה והמדינה ברמה המקומית, האזורית והארצית ולאור המשמעויות וההשלכות הרבות והחשובות הנובעות מיישום ההמלצות, מובאים להלן המאפיינים העיקריים השלטון המקומי בדגש על אלו שמשפיעים על מערכת הדיווח הכספי. הוועדה שמה לנגד עיניה את הניסיון שנלמד מעבודת ועדות ציבוריות אחרות שעסקו בשלטון המקומי.

לפיכך, הוועדה העניקה משקל רב לגורמים שמשפיעים על השגת מטרות מערכת הדיווח הכספי בשלטון המקומי, במובן של התייחסות מירבית לצרכים של ציבור המשתמשים בדוחות הכספיים ולקידום סדרי מינהל תקינים והאינטרס הציבורי, זאת לצד התמקדות בהמלצות מקצועיות שהן ברות ביצוע.

1.2. מדובר במערכת שלטונית גדולה ומורכבת בעלת מאפיינים ייחודיים במגוון רחב של תחומים. בין היתר, בשל היותה גוף ציבורי שפועל ללא מטרות רווח (מלכ"ר). ובהקשר למערכת הדיווח הכספי, פונקציות המטרה של ניהול משק הכספים ברשות המקומית הוא לא כלכלי במהותו אלא שירות לציבור שמטבע הדברים אינו רווחי.

לפיכך, בחינת התנהלותה של הרשות המקומית באמצעות דוחות כספיים במונחים כלכליים בלבד, אינה מספקת ומצריכה התייחסות גם להיבטים ציבוריים כמתחייב מהמאפיינים של מערכת השלטון המקומי.

1.3. לזאת יש להוסיף ולציין שכידוע מערכת השלטון המקומי היא מערכת ציבורית ופוליטית על כל המשתמע מכך, המצויה בתהליך מואץ של שינויים שמשיעים באופן משמעותי ביותר על תחומים רבים וחשובים.

מבין השינויים הבולטים, ראוי לציין את הגידול בתחומי הפעילות שמטופלים ע"י השלטון המקומי, שחלקם טופלו בעבר ע"י משרדי הממשלה וחלקם נושאים חדשים. כך לדוגמה: הטיפול הגובר של הרשויות המקומיות בתחומי הביטחון האישי של התושבים, נושאי החירום ואירועים המוניים- פעולות דחופות המחייבות הוצאות כספיות שלעיתים אינן מתקצבות.

1.4. כתוצאה ממגמות אלו ושינויים נוספים, גוברת החשיבות לאופן הרישום והדיווח של הפעילות הכספית. העובדה שמזה תקופה ארוכה מצויות רשויות מקומיות רבות במצוקה כספית, מעצימה את הצורך לבחון את הכלים הקיימים על מנת לקדם רעיונות חדשים שיתנו מענה טוב יותר למשתמשים השונים בדוחות הכספיים של הרשויות המקומיות.

על מנת למנוע אי הבנות, יובהר כי אין הכוונה ליצור קשר בין מצבן הכספי של הרשויות המקומיות לשיטת הדיווח הכספי, הרי שניתן להניח כי שיפור הבקרה התקציבית, הגברת השקיפות הציבורית והשלמת הנתונים החסרים, עשויים לתרום ליכולתן של הרשויות המקומיות לקדם עצמאות כלכלית.

1.5. בהתייחס לשונות הגדולה הקיימת בין הרשויות המקומיות, ולרצון ליצור בסיס אחיד של דיווח כספי כדי לאפשר השוואה, יש לציין את המאפיינים הייחודיים של המגזר הכפרי בשלטון המקומי, בפרט בכל הנוגע לשלטון הדו-רובדי (מועצה אזורית וועד מקומי). בתוך כך יש להבהיר כי הוועד המקומי הוא ישות משפטית על פי חוק שיש לו סמכות סטטוטורית וכאלה שמואצלות לו ע"י המועצה האזורית.

1.6. כמו כן, ההנחיות לגבי הגשת דוחות כספיים מבוקרים ע"י הוועד המקומי שגובשו ע"י האגף הבכיר לביקורת ברשויות המקומיות (על המאפיינים הייחודיים של המגזר הכפרי, ראו: (דוח הוועדה לבדיקת מעמדו וסמכויותיו של הוועד המקומי, (משרד הפנים, 1999).

1.7. לפיכך ומתוך תובנות בסיסיות אלו, ניתן להבין את החשיבות הרבה שנודעת להתאמת מערכת הרישום והדיווח הכספי בשלטון המקומי לצרכים המתחדשים של ציבור המשתמשים. כל זאת, בין היתר כאמור לצורך שיפור יכולת קבלת החלטות ברמה המקומית והארצית ובכלל זה, בתחום זיהוי מגמות שליליות בניהול משק הכספים כדי שינתן המענה הדרוש מבעוד מועד.

## 2. עקרונות מערכת הדיווח הכספי בשלטון המקומי

2.1. מערכת הרישום והדיווח הכספי בשלטון המקומי, שונה בעיקרה משיטת הרישום והדיווח החשבונאי הנהוגה במגזרים אחרים בישראל כולל בחלק מהמגזר הציבורי.

2.2. ההבדלים באים לידי ביטוי, בין היתר, בכללים עליהם מושתת מערכת הדיווח הכספי ולהלן עיקרם:

(א) בסיס מזומן מותאם (Modified cash basis), שהוא מעין פשרה בין בסיס צבירה לבסיס מזומן. בשיטה זו, לא רושמים את כל הנכסים (קבועים ושוטפים), כולל נכסים מהותיים. כמו כן, לא רושמים את כל ההתחייבויות לרבות המהותיות.

(ב) הדיווח נעשה על פי מערכת דוחות כספיים הדומה בעיקרה לדיווח על פי שיטת "הקרנות" ו/או סוגי תקציב - תוך הפרדה לשני סוגי

תקציב: רגיל ובלתי רגיל. ראוי לציין, כי מיון זה מבוסס על מועדי ביצוע וייעוד מקורות המימון ומבחין בין ביצוע בתקופת הדוח בתקציב הרגיל ומעבר לה בקיומם או אי קיומם של מקורות מימון יעודיים לביצוע.

2.3. כתוצאה משינויים שחלו במהלך השנים במערכת השלטון המקומי ובכללי החשבונאות, בין היתר בתחום תפקידן וסמכויותיהן של הרשויות המקומיות, נוצרו פערים בין מתכונת הרישום והדיווח הכספי לבין הצרכים של המשתמשים בדוחות הכספיים. לפיכך, הונהגה שיטת דיווח מעורבת המשלבת בין השיטה הנהוגה לבין סידרת דיווחים משלימה הניתנת במקביל לדיווחים התקופתיים, שאינם מהווים חלק מהדוחות הכספיים. ראוי להבהיר, כי גם הדיווחים המשלימים אינם כוללים את כל המידע במלואו.

2.4. בנוסף, מערכת דיווח ייחודית זו בשלטון המקומי יצרה פער בתחום החשבונאי בין מעמדו של השלטון המקומי לסקטורים אחרים. לעיתים גם לסקטורים ששייכים לשלטון המקומי, כדוגמת התאגידים העירוניים.

עם זאת, ראוי לציין כי שיטת הרישום והדיווח הייחודית הנהוגה בשלטון המקומי בישראל קיימת בצורה זו או אחרת גם במספר מדינות דמוקרטיות אחרות. כמו כן, לאור המאפיינים של השלטון המקומי, עולה הטענה לפיה ככלל הדיווח המשמעותי והעיקרי במגזר הציבורי, אינו המאזן אלא הדוחות התוצאתיים.

לעניין זה, ראוי לציין את התייחסות מבקר המדינה לדוחות הכספיים של הרשויות המקומיות, כפי שמצא ביטוי בדוח 63 ג' שפורסם במאי 2013: "פעולות הפיקוח, הבקרה והאכיפה של משרד הפנים בתחום הכספי מתבססות בעיקר על הדוחות הכספיים שהרשויות מחויבות להכין ולהגיש

17.

"דוחות אלה הם כלי ניהול, בקרה וביקורת ממשי, האמור לצקת תוכן לעקרונות יסוד כמו שקיפות ונשיאה באחריות (accountability) ומשום כך יש חשיבות רבה לכך שהדוחות ישקפו נאמנה את מצבן הכספי של הרשויות המקומיות ויציגו אותו באופן בהיר, מובנה, שיטתי ונאות - סמוך ככל הניתן לביצוע הפעולות."

"נמצא כי מתכונתם של הדוחות הכספיים של הרשויות המקומיות אינה מאפשרת לבחון באופן כוללני את הפעילות הכספית, ולא נמצאים בה מלוא הנתונים הרלוונטיים בנוגע לנכסי הרשות ולהתחייבויותיה. וכן, הרשויות עדיין מדווחות על מצבן הכספי בשיטה הישנה; מצב זה עלול להביא למסד נתונים מוטעה ולהביא לידי קבלת החלטות שגויות."

"כמו כן, יש בו כדי לפגוע בעקרונ הנשיאה באחריות משום שהגורמים המופקדים על כך אינם מציגים בפני הציבור דוח מהימן ומלא על ניהול כספי הרשות."

2.5. לזאת יש להוסיף, את השינוי החשוב והמשמעותי שחל בשנת 1994 עם הקמת מערך ביקורת רואי החשבון ברשויות המקומיות. כידוע החל משנה זו נערכת מידי שנה בכל הרשויות המקומיות ביקורת של רואי חשבון שמועסקים ע"י האגף הבכיר לביקורת ברשויות המקומיות במשרד הפנים. רואי החשבון מגישים דוחות כספיים מבוקרים ודוחות ביקורת מפורטים על שנת התקציב המבוקרת וכן דוחות חצי שנתיים סקורים.

על פי הניסיון המצטבר ביקורת זו מהווה מרכיב חשוב ומרכזי בתהליך קבלת החלטות ע"י השלטון המקומי, משרדי הממשלה, גורמים פיננסיים ואחרים.

2.6. לפיכך, נוכח השימוש הגובר בדוחות הכספיים המבוקרים והמפורטים, ולאור המגמה הגוברת כולל בחקיקה, להאציל סמכויות לשלטון המקומי

בכדי לכוונו לעצמאות ניהולית וכלכלית, מובנת החשיבות הגוברת שנודעת להתאמת מתכונת הרישום והדיווח הכספי לצרכים של ציבור המשתמשים. בתוך כך, עולה גם הצורך להגביר את השקיפות הציבורית ואת אפקטיביות הבקרה התקציבית, כדי לאפשר את יישומה של מדיניות זו.

2.7. עם זאת, יש מקום לציין את הטענה לפיה הדיווח החשוב והמשמעותי במגזר השלטון המקומי הוא דוח ההכנסות וההוצאות ולא המאזן. זאת מאחר וערכה הכלכלי של הרשות המקומית שהינה גוף ציבורי אינו רלוונטי. כמו כן שיטת הדיווח הכספי הנהוגה כיום ברשויות המקומיות עונה לצרכים מסוימים של מאפייני השלטון המקומי. בין היתר, בכך שהיא נוקטת בגישה שמרנית בניהול משק הכספים.

### 3. התקינה החשבונאית

3.1. למען הסר ספק יובהר כי על פי הוראות החוק, התקינה החשבונאית לא חלה על מערכת הדיווח הכספי בשלטון המקומי, שכן הכללים החשבונאיים במערכת ציבורית זו נקבעים ע"י הממונה על החשבונות במשרד הפנים. למרות זאת, מובאת להלן התייחסות למספר סוגיות ועקרונות התקינה החשבונאית בדגש על אלו שעשויים להוות תשתית מסייעת בגיבוש כללים חדשים למערכת הדיווח הכספי בשלטון המקומי על פי המלצות הוועדה.

3.2. כללי החשבונאות הבינלאומיים למגזר הציבורי מתפרסמים על ידי הוועדה הבינלאומית לתקני חשבונאות למגזר הציבורי (IPSASB) של הפדרציה הבינלאומית של רואי חשבון (IFAC). כללים אלה מבוססים על התקינה הבינלאומית בחשבונאות (IFRS) שהותאמה למגזר הציבורי. בהתאם להחלטת הממשלה הוקם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית שעבודתו מתבססת על עבודת IPSASB.

3.3. **תקן חשבוונאות מספר 34 הדין בשיטת דיווח הכספי בהתאם לסוג היישות המדווחת** - תקן זה קובע בין היתר, כי ישות תכין את דוחותיה הכספיים, למעט מידע על תזרים מזומנים, תוך שימוש בחשבוונאות לפי בסיס צבירה. על אף האמור לעיל, ישות הפועלת בתחום שבו הפרקטיקה המקובלת מאפשרת דיווח כספי על בסיס מזומן או מזומן מעורב, רשאית לערוך את דוחותיה הכספיים לפי בסיס כזה, ובלבד שבדוחות הכספיים יינתן גילוי לגבי בסיס הדיווח שיושם - כפי שנהוג כיום ברשויות המקומיות בישראל.

3.4. תקנים חשבונאים נוספים שכאמור ניתן להסתייע בהם בהכנת כללי חשבוונאות חדשים בשלטון המקומי עוסקים בין היתר בנושאים הבאים:

א. תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 21 הדין בירידת ערך נכסים שאינם מניבים מזומנים.

ב. תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 23 הדין בהכנסות מעסקאות שאינן חליפין.

ג. תקן חשבוונאות ממשלתי מספר 24 הדין בהצגה של מידע בדבר תקציב בדוחות הכספיים.

3.5. למען הסר ספק מודגש כי כאמור מדובר במידע שנועד להפנות את תשומת הלב לכללי החשבוונאות הממשלתיים לצורך הסתייעות בהם ככול שנדרש להכנת כללי חשבוונאות חדשים בשלטון המקומי ולא ככללים מחייבים, או כאלה שבאופן כלשהו מבטאים את עמדת הוועדה.

# המלצות הוועדה ודברי הסבר

## המלצות הוועדה כולל דברי הסבר

לחלק המלצות מפורטות של הוועדה בציון דברי הסבר ואופן יישומן:

### 1. דין וחשבון לתושבים

1.1 הוועדה ממליצה שהדוח השנתי של הרשות המקומית יכלול דיווח לתושבים, באופן מילולי ומובן על הפעולות העיקריות שבוצעו בשנת התקציב שהסתיימה וכן כיווני מדיניות עיקריים לשנת התקציב החדשה. כמו כן, הוועדה ממליצה כי דוח זה, יפורסם לידיעת התושבים באתר האינטרנט של הרשות המקומית ובמקומון.

### 1.2 דברי הסבר:

1.2.1 הגשת דין וחשבון לתושבים ע"י ראש הרשות המקומית מהווה מרכיב חשוב ומרכזי בקידום השקיפות הציבורית הכלולה במטרות הוועדה.

הנסיון המצטבר בארץ ובעולם מלמד על תרומתם של תהליכים מעין אלה להגברת אמון הציבור במערכות השלטון. פרסום דין וחשבון מקצועי על פי כללים מחייבים, עשוי לתרום גם להעלאת רמת עדכניות הרישום והדיווח הכספי. כמו כן, צעד זה עשוי לחזק את מרכיב ההזדהות של התושבים שיזכו לקבל דין וחשבון על אופן התנהלות ענייני הרשות המקומית ע"י נבחריהם.

1.2.2 לאור המטרות הערכיות החשובות שבפרסום דין וחשבון לתושבים, מדגישה הוועדה את העקרונות באשר לאופן פרסום הדין והחשבון. ביסודם, דין וחשבון מילולי ומובן (י"בשפת בני אדם"), שיאפשר לתושבים ללמוד על הפעולות העיקריות שבוצעו בשנת התקציב שהסתיימה וכיווני המדיניות העיקריים המתוכננים לשנת התקציב החדשה. מוטיב חשוב נוסף עוסק בפרסום הדין והחשבון בדרך שתהיה נגישה לתושבים.

## 2. שיפור הבקרה התקציבית

2.1. הוועדה ממליצה לערוך שינויים במערכת הרישום והדיווח הכספי בשלטון המקומי, כדי לשפר את הבקרה התקציבית. במסגרת זו, הוועדה ממליצה לתקן את אופן הצגת הביאור על התחייבויות לזמן ארוך; לבטל רישום קבלת הלוואה/מענק לכיסוי גירעון כהכנסה בתקציב הרגיל ובניית דוח חדש הכולל את היתרות והתנועות בעודף/גירעון השוטף; לרשום פירעון ההלוואות/מלוות ביתר פירוט; לרשום תביעות משפטיות ותביעות תלויות ביתר פירוט; וכן להתאים את מבנה הדוח הרבעוני למבנה הדוח השנתי.

### 2.2. דברי הסבר:

2.2.1. **ביאור על התחייבויות לזמן ארוך** - הוועדה ממליצה לשנות את אופן הצגת הביאור באמצעות טבלה המציגה את התשלומים העתידיים בפריסה על פני שנים (עד חמש שנים).

בנוסף, ממליצה הוועדה לבחון את הצגת ההתחייבויות בטבלת רגישות, שמאפשרת לראות כיצד שינוי בנתון אקסוגני מסוים עשוי לשנות את גובה ההתחייבויות ומהי החשיפה למדד, לריבית הפריים וכדומה.

כמו כן, מומלץ שתיעשה הפרדה ברורה בין ההלוואות בגין הסיבה לקבלתן. לעניין זה, יש לציין שיש הבדל משמעותי אם הלוואה נלקחת לצורך כיסוי גרעון או לצורך פיתוח כלכלי מסוים.

2.2.2. **קבלת הלוואה/מענק לכיסוי גירעון כהכנסה בתקציב הרגיל** - הוועדה ממליצה על ביטול רישום קבלת הלוואה או מענק לכיסוי גרעון כהכנסה בתקציב הרגיל. כמו כן, ממליצה הוועדה

על בניית דוח חדש שמציג את היתרות והתנועות בעודף/גירעון השוטף.

בדרך זו, ניתן יהיה להתגבר על החיסרון הקיים בשיטה הנוכחית שהינו רישום הכנסות מהלוואות. יובהר כי לעיתים, הרשויות המקומיות מקבלות מענקים/הלוואות שונות המשמשות לכיסוי גירעונות. כיום מענקים/הלוואות אלה נרשמים כהכנסות שוטפות בדוח על התקבולים והתשלומים מחד וכהוצאות באותו הדוח מאידך. כלומר, כאשר בוחנים את מקורות התקציב, הכנסות שוטפות והלוואות/מענקים לכיסוי גרעון מוצגים באותו דוח בעוד שההלוואות/המענקים מתאימים יותר למישור ההוני.

2.2.3. לפיכך, כדי להתגבר על בעיה זו שעלולה להטעות את קורא הדוח ממליצה הוועדה לרשום את ההלוואות/המענקים האלה כפעולה הונית ובכך להפריד מרישום ההכנסות השוטפות. בדרך זו, החלטות על התקציב יוכלו להתקבל על סמך ההכנסות השוטפות בלבד.

כמו כן, ממליצה הוועדה להכין דוח נוסף שמציג את היתרות והתנועות בעודף/גירעון השוטף. בדוח זה, ירשמו המענקים ו/או הלוואות לכיסוי הגירעון. כלומר, ייכללו כל התנועות בעלות האופי "ההוני" או "מעין הוני", וכן העודף או הגירעון לתקופת הדיווח.

2.2.4. **רישום פירעון הלוואות/המלוות ביתר פירוט** - הצגת פירעון ההלוואות/המלוות הכוללת התזר קרן על יתרת החוב לבנקים/לזכאים שונים כחלק מההוצאה השוטפת של הרשות יוצרת עיוות בהיבט של אי ירידה בסך חובות הרשות המקומית. תשלום הקרן מתוך פירעונות ההלוואות/המלוות מיועד להקטנת

חוב (למערכת הבנקאית), משנים קודמות ואינו הוצאה שוטפת. לפיכך, ממליצה הוועדה כי רק הוצאות הריבית בגין פירעונות הלוואות/מלוות ירשמו כהוצאה שוטפת ואילו החזר הקרן ירשם בחשבון המקביל של עומס ההלוואות/המלוות על ידי הצגת הירידה בו.

#### 2.2.5. רישום תביעות משפטיות ותביעות תלויות ביתר פירוט -

הביאור הקיים בדוחות הכספיים המבוקרים (ביאור 13), לא מבטא באופן המיטבי את ניתוח הסיכונים בדבר תביעות משפטיות עמן מתמודדת הרשות המקומית. לפיכך, ממליצה הוועדה להוסיף ביאור שיציג תמונה ברמת סך כול ההפרשות שבוצעו ללא כניסה לפירוט ומבלי לחשוף נתונים נוספים שעלולים לפגוע בעמדת הרשות המקומית היה ותידרש לנושא.

#### 2.2.6. התאמת מבנה הדוח הרבעוני למבנה הדוח השנתי - חוסר

ההתאמה בין שני דוחות אלה שכל אחד מהם משרת מטרה אחרת (הרבעוני את הבקרה והשנתי את הביקורת), פוגעת בהשוואתיות ובסנכרון בין הדוחות הכספיים של הרשויות המקומיות והשימושים שנעשים בהם. לפיכך, ממליצה הוועדה לבצע התאמה בין דוחות אלה כדי ליצור אחידות ועקביות. הדוח הרבעוני יהיה מצומצם יותר, אך יתאים לדוח השנתי במבנה הדוחות העיקריים (תקבולים ותשלומים, מאזן וכד').

התאמה זו, תסייע גם בקבלת תמונה מהימנה יותר ותשפר את יכולת ומהירות התגובה במקרים בהם נדרשת מעורבות של משרד הפנים או כל גורם אחר המוסמך על פי דין. כמו כן, הוועדה ממליצה על מתן ביאורים להסברת פערים בין התוצאות בדוח הרבעוני לתוצאות בדוח השנתי המבוקר.

### 3. דיווח על החבות האקטוארית

3.1. הוועדה ממליצה להרחיב את המידע והנתונים הכלולים בדוח הכספי בדבר החבות האקטוארית של הרשות המקומית. כלומר, להציג את ההתחייבות האקטוארית לפנסיה תקציבית במסגרת ההצגה של ביאור ההתחייבויות בשל סיום יחסי עובד מעביד הכולל גם פיצויים, פדיון ימי מחלה, הטבות פרישה בניכוי יעודה בקופה לפיצויים. התוספת המתבקשת לביאור הינה ציון מספר העובדים הנמצאים בפנסיה תקציבית ובפנסיה צוברת ואת העלויות הצפויות בשלוש השנים שלאחר תאריך המאזן בגין פרישת עובדים המצויים בפנסיה תקציבית. כדי לאבחן בין העובדים המועסקים בפנסיה תקציבית לבין האחרים, יש לכלול בנוסף למספרם גם נתונים כספיים המתייחסים אליהם.

### 3.2. דברי הסבר והמלצות ליישום

3.2.1. למרות שכאמור המלצת הוועדה עוסקת בחבות הצפויה בגין פרישת עובדים המצויים בפנסיה תקציבית בשלוש השנים שלאחר תאריך המאזן, מובאת להלן התייחסות למספר סוגיות בנושא חבות אקטוארית.

3.2.2. הטיפול החשבונאי בפנסיה תקציבית נקבע בתקן חשבונאות בינלאומי 19 "הטבות עובד" הדרן בהטבות המשולמות לאחר סיום העסקה שהינן תוכניות להטבה מוגדרת. הטיפול החשבונאי בנושא הינו מורכב מאחר ונדרשות הנחות אקטואריות על מנת למדוד את המחויבות ואת ההוצאה וקיימת אפשרות לרווחים או להפסדים אקטואריים.

בנוסף לכך, המחויבויות נמדדות על בסיס מהוון, מאחר שהן מסולקות, בדרך כלל שנים רבות לאחר המועד שבו העובדים סיפקו את השירות הקשור. לעומת זאת, כל שינוי כיום בשכר משפיע על מצבת ההתחייבויות האקטואריות של הרשות המקומית בעתיד.

3.2.3. צורך זה נובע בין היתר מכך שדיני העבודה וחוק פיצויי פיטורין מחייבים את הרשות המקומית לשלם פיצויים לעובד בעת פיטורין או פרישה. חישוב מחויבות בשל סיום יחסי עובד מעביד מתבצע על פי הסכם העסקה בתוקף ומבוסס על המשכורת האחרונה של העובד, אשר לדעת ההנהלה, יוצרת את הזכות לקבלת הפיצויים וכן בהתחשב במספר שנות העבודה שלו.

כמו כן, המחויבות האמורה חושבה תוך שימוש בהערכה אקטוארית שבה הערך הנוכחי של המחויבות להטבה מוגדרת והעלויות המתייחסות של שירות שוטף ושירותי עבר, נמדדו תוך שימוש בשיטת יחידת הזכאות החזויה.

3.2.4. ההנחות בדבר שיעור התמותה העתידי צריכות להתבסס על נתונים סטטיסטיים שמפורסמים מעת לעת ע"י אגף שוק ההון, חיסכון וביטוח במשרד האוצר. לצורך היוון ההתחייבות, הרשות המקומית משתמשת בשיעור היוון המתאים לתשואות השוק על אגרות חוב ממשלתיות. שיעור התשואה החזוי על נכסי התוכנית מבוסס על הממוצע המשוקלל של התשואות החזויות של הנכסים המרכיבים את התוכנית.

## 4. דיווח על הנכסים

4.1. הוועדה ממליצה להציג בביאור לדוח הכספי של הרשות המקומית את הנתונים הכספיים של רכוש קבוע בניכוי הפחת שנצבר בגינו. הנכסים יוצגו תוך חלוקתם למניבים ושאינם מניבים ויצוין אילו נכסים הם ברי מימוש ואילו לא. וזאת בהתאם לכללים שיקבעו. כמו כן, יינתן ביטוי להוצאות הפחת אשר יירשמו כנגד קרן אשר יופקד בה כסף בגובה הפחת שנרשם. ניתן להשתמש במידע לגבי מהות הנכסים ברי המימוש של הרשות המקומית גם כדי להיעזר בו למקרה שהיא נכנסת לקשיים כספיים.

### 4.2. דברי הסבר

4.2.1. על פי תקני החשבונאות הממשלתיים, הנתונים על רכוש קבוע ונדל"ן להשקעה יכולים להיות מוצגים או בשווים ההוגן או בעלות בניכוי פחת שנצבר.

רכוש קבוע/נדל"ן להשקעה שסווגו כמוחזקים למכירה כהגדרתם בתקן דיווח כספי בינלאומי מספר 5 ימדדו לפי הנמוך מבין ערכם בספרים לבין שווים ההוגן בניכוי עלויות למכירה.

4.2.2. יובהר כי רכוש קבוע (בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17 "רכוש קבוע") - מהווה נכסים מוחשיים אשר: מוחזקים על ידי ישות לשימוש בייצור או בהספקת סחורות או שירותים, להשכרה לאחרים או לצרכים מנהליים; וכן חזוי שישתמשו בהם במשך יותר מתקופת דיווח אחת.

נדל"ן להשקעה - (בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 16 "נדל"ן להשקעה") הוא נדל"ן (קרקע או מבנה - או חלק ממבנה - או שניהם) המוחזק (על ידי הבעלים או על ידי חוכר בחכירה מימונית) לצורך הפקת

הכנסות מדמי שכירות או לשם עליית ערך הונית או שניהם, ושלא לצורך; שימוש בייצור או בהספקת סחורות או שירותים; למטרות מנהליות; או מכירה במהלך הפעילויות הרגיל.

פחת (בהתאם לתקן חשבונאות ממשלתי מספר 17) - הוא הקצאה שיטתית של הסכום בר - פחת של נכס על פני אורך חייו השימושיים. אורך חיים שימושיים - הוא אחד מהבאים: פרק הזמן שלאורכו הנכס חזוי לשמש את הישות; או מספר יחידות תפוקה או יחידות דומות שחזויות לנבוע לישות מהנכס.

## 5. דיווח על התאגידים העירוניים

5.1. הוועדה ממליצה שהרשות המקומית תדווח על הנתונים הכספיים של התאגידים העירוניים במסגרת ביאור לדוח הכספי השנתי שהיא מגישה. כמו כן, ממליצה הוועדה, כי בשלבים מאוחרים יותר כפי שיקבע ע"י משרד הפנים, יתווספו בביאור לדוחות הכספיים של הרשות המקומית גם גופי סמך נוספים שעוסקים בתחום המוניציפאלי, כגון: ועדים מקומיים. הביאור שיוצג בדוח הכספי של הרשות המקומית בדבר הנתונים הכספיים של התאגידים העירוניים הינו ביאור פרופורמה, ולפיכך הוא יוצג באמצעות טבלה המחברת את הנתונים הכספיים.

### להלן דגשים באשר לאופן הצגת הנתונים:

(א) חיבור של הנתונים הכספיים של הרשות המקומית (בהתחשב בהתאמות בגין הפרש יתרת פתיחה עודפים ויתרת סגירה עודפים לבין יתרת עודף/גרעון מפעילות בשנה השוטפת), עם הנתונים הכספיים של כל אחד מהתאגידים שלה (מבלי להתחשב בשיעור

ההחזקה למעשה), בקיזוז פעילויות ויתרות הדדיות שהיו לרשות ולתאגידים.

(ב) חיבור של הנתונים הכספיים של הרשות המקומית עם הפעילות המשויכת לרשות המקומית (המחושבת על ידי הכפלת שיעור האחזקה של הרשות בתאגיד בנתונים הכספיים של התאגידים כפי שהוצגו לעיל).

הצגת הנתונים הכספיים שאינם שייכים לרשות (סעיף א' בניכוי סעיף ב').

(ג) הנתונים הכספיים של התאגידים יוצגו בהתאם לשנה האחרונה בה פורסם דוח כספי מבוקר. כמו כן, ייעשה פילוח של כל אחד מהתאגידים לפי מהותם (חינוך, רווחה, תשתיות, חברה כלכלית, קבורה ושירותי דת, תרבות וספורט, פעילות פנאי ונופש, מים וביוב, איכות סביבה ופיקוח וטרינרי).

## 5.2 דברי הסבר והמלצות ליישום

5.2.1 תחילה יש להבהיר כי בהתאם לכללי החשבונאות הממשלתיים, דוחות הישות אמורים לאחד את כל התאגידים העירוניים בבעלות מלאה ושלא בבעלות מלאה. כל שאר התאגידים בהם יש לרשות המקומית השפעה מהותית אמורים להיות מוצגים בהתאם לשיטת השווי המאזני. תאגידים אשר אין לרשות המקומית השפעה מהותית בהם, אמורים להיות מיוצגים בהתאם לעלותם ובכל תקופת דיווח ייבחנו לירידת ערך.

בשל הבעייתיות של ההצגה בהתאם לכללים חשבונאיים אלה, הוועדה ממליצה כי הדיווח הכספי והצגת הנתונים הכספיים של התאגידים העירוניים וגופי הסמך יכללו כביאור פרפורמה

בדוחות הכספיים של הרשות המקומית. כמו כן, יינתן ביאור המפרט את התנועה בגין השקעות עיקריות במניות, בשטרי הון, בהלוואות ויתרות חובה לזמן ארוך.

5.2.2. בביאור פרופורמה יוצגו נתוני הדוחות הכספיים המבוקרים של התאגידים העירוניים וגופי הסמך עבור השנה האחרונה עד כמה שהדבר מתאפשר. במידה ויש תאגיד עירוני או גוף סמך שאין לו דוח כספי מבוקר לאותה שנה, יוצגו הנתונים של השנה האחרונה בה נערכו דוחות כספיים והדבר יצוין בראש הטור הרלוונטי. יש להציג בטור נפרד את קיזוז היתרות ההדדיות בין הרשות המקומית לבין התאגיד העירוני או גוף הסמך. במידת הצורך ניתן להוסיף נייר עבודה מצורף המפרט את הקיזוז.

בעניין היקף הנתונים המדווחים בביאור, יוצגו הנתונים המלאים של המאזן ושל דוח הרווח והפסד / דוח על הפעילות. במידת הצורך ישנה אפשרות לאחד ולרכז סעיפים כאשר הפירוט לא מוסיף מידע משמעותי.

5.2.3. בהתייחס לתאגידים לגביהם קיימת מניעה לחשוף את הדוחות שלהם (כגון: תאגידים שהרשות המקומית מחזיקה בפחות מ 50% והשליטה העיקרית הינה של גורמים פרטיים והם אינם תאגידים שלא למטרות רווח), יש לציין זאת בדוח ובמקום לכלול בביאור את הדוח המלא, יש לכלול רק את חלקה של הרשות המקומית בתוצאות התאגיד בדומה להצגת חלק המיעוט בדוחות כספיים של חברות הערוכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

הוועדה ממליצה כי בתקופה הראשונה של הטמעת הביאור בדוחות הכספיים של הרשויות המקומיות, יכללו בביאור זה נתונים כספיים מבוקרים של תאגידים עירוניים, תאגידים מעין עירוניים, איגודי ערים ומועצות דתיות.

5.2.4. בנוגע לתאגידיים אחרים שלרשות המקומית יש עניין בהם כגון: ועדות מרחביות לתכנון ובניה, וועדים מקומיים, רשויות ניקוז וכדומה, ממליצה הוועדה שהם לא יכללו בשלב זה בביאור. הסיבות לכך טמונות בעובדה שקיימים חסמים שונים וקשיים טכניים מורכבים כדוגמת הוועדים המקומיים שרק לאחרונה החלו בהליך של עריכת דוחות כספיים לפי כללי חשבונאות מקובלים ולפיכך הכללת הוועדים המקומיים בביאור תדחה לשלב מאוחר יותר.

5.2.5. הצגה זו של הדיווח הכספי של התאגידיים העירוניים וגופי הסמך בדוחות הכספיים של הרשויות המקומיות מהווה שלב ביניים בלבד, עד לבחינתו במהלך הביצוע. השאיפה היא שכאשר יבשילו התנאים הטכניים כדוגמת דיווח באותה שיטה חשבונאית ובאותו בסיס דיווח, הדוחות הכספיים של התאגידיים העירוניים ושל גופי הסמך אכן יכללו בתוך הדוחות הכספיים של הרשות המקומית.

## 6. שינוי שיטת הדיווח למצטבר

6.1. הוועדה ממליצה כי בהתחשב בהשלכות המערכתיות הרבות שנובעות מהמעבר לשיטת הדיווח על בסיס מצטבר ומאחר ומדובר בצעד שהוא מרחיק לכת מבחינת ניהול משק הכספים של הרשויות המקומיות, ראוי לבחון החלטה זו לאחר יישום והטמעת יתר המלצות הוועדה. הוועדה רואה לנכון לציין כי השינויים עליהם היא המליצה, שלהם השפעה רבה ומשמעותית על מערכת הדיווח הכספי בשלטון המקומי, מהווים תשתית חשובה של מידע ונתונים שיסייעו בתהליך קבלת ההחלטות בסוגיה חשובה זו.

## 6.2 דברי הסבר

6.2.1. לאור החשיבות והמרכזיות של שיטת הרישום והדיווח הכספי על בסיס מצטבר וההשלכות הרבות והמשמעותיות הנובעות ממעבר מהשיטה הנוכחית לבסיס צבירה ככול שיוחלט עליה, מובאים להלן בהרחבה דברי הסבר הכוללים גם את היתרונות והחסרונות העיקריים בשיטת דיווח זו ובהקשר למאפייני השלטון המקומי.

6.2.2. להלן היתרונות העיקריים בדיווח הכספי על בסיס צבירה כפי שהוצגו ע"י המצדדים במעבר לשיטה זו ברשויות המקומיות:

(א) המידע הנכלל בדוחות הכספיים הנערכים בהתאם לחשבונאות על בסיס צבירה שימושי בין היתר בכל הנוגע לתהליך קבלת החלטות ולנשיאה באחריות ציבורית (Accountability). בהתאם לכך, השפעותיהם של עסקאות ואירועים אחרים מוכרות עם התרחשותם (ולא בעת קבלת או תשלום מזומנים ושווי מזומנים), ונרשמות בספרים ומדווחות בדוחות הכספיים לתקופות אליהן עסקאות ואירועים אלה מתייחסים.

דוחות כספיים שנערכו על בסיס מצטבר נותנים למשתמשים מידע לא רק לגבי עסקאות עבר שהיו כרוכות בתשלום ובקבלת מזומנים, אלא גם לגבי מחויבויות לתשלום מזומנים בעתיד ולגבי משאבים, המייצגים מזומנים שיתקבלו בעתיד.

(ב) דיווחים כספיים הנערכים על בסיס צבירה מאפשרים למשתמשים: להעריך את האחריות עובר כל המקורות שהישות שולטת בהן ופריסתם של מקורות אלה; להעריך

את המצב הכספי, הביצוע הכספי ותזרימי המזומנים של הישות; וכן להחליט החלטות באשר לאספקת מקורות או ביצוע עסקים.

באופן מפורט יותר, ניתן לציין כי דיווח על בסיס צבירה מציג את האופן בו הרשות המקומית מממנת את פעילויותיה ועומדת בדרישות המזומנים שלה; כמו כן, הוא מאפשר למשתמשים להעריך את יכולתה המתמשכת של הרשות המקומית לממן את פעילויותיה ולעמוד בהתחייבויותיה ובמחויבויותיה; מציג את מצבה הכספי ואת השינויים במצבה הכספי; מספק את האפשרות להציג ניהול מוצלח של מקורותיה; משמש להערכת ביצועי הישות במונחים של עלויות שירות, יעילות ועמידה ביעדים.

(ג) **בתחום המצב הכספי** - חשבונאות על בסיס צבירה מספקת מידע עדכני על המצב הכספי הכולל של הרשות המקומית ועל מצבת הנכסים וההתחייבויות. מידע זה נדרש, בין היתר, להדגים אחריותיות ציבורית באשר לניהול הנכסים וההתחייבויות המוכרים בדוחות הכספיים; לתכנן דרישות מימון עתידי של אחזקת נכסים והחלפתם; לתכנן אופן פירעון או הארכת פירעון של התחייבויות קיימות; להחליט החלטות לגבי רמת הנכסים והחוב שיוחזק בגין מימון השירותים המסופקים.

כמו כן, שיטה זו דורשת מהרשות המקומית לתחזק רישומים מעודכנים של הנכסים וההתחייבויות. היא מקלה על ניהול יעיל של הנכסים, כולל החזקתם, החלפתם, זיהויים ומימוש נכסים מיותרים, וכן ניהול יעיל יותר של הסיכונים כגון: תנודות בשווי של ההתחייבויות. זיהוי הנכסים והכרה בפתת עוזר למנהלים להבין את ההשפעה של

השימוש בנכסים קבועים באספקת השירותים, ומעודדת אותם לשקול דרכים חלופיות של ניהול העלויות ואספקת השירותים.

(ד) חשבונאות על בסיס צבירה מספקת מסגרת עקבית לזיהוי התחייבויות קיימות והתחייבויות פוטנציאליות או תלויות. ההכרה במחויבות עומדת בהגדרה של התחייבות והקריטריון בהכרתה. מסייעת היא להכיר ולתכנן את פירעון כל ההתחייבויות שהוכרו, ולא רק הלוואות. כמו כן, מספקת מידע על ההשפעה של התחייבויות קיימות על מקורות עתידיים, תוך הדגשת האחריות לניהול ההתחייבויות, וכן מספקת נתונים עדכניים שמסייעים להעריך את היכולת לספק שירותים שוטפים וההיקף הכספי שניתן להקצות לכך ולשירותים חדשים.

(ה) חשבונאות על בסיס צבירה מדגישה גם את ההשפעה של החלטות מימון על נכסים נטו/הון ויכולה לאפשר תיכנון ארוך טווח בעת ההחלטה על מימון. מידע על נכסים נטו/הון מדגיש את האחריות בגין ההשפעה הכספית של החלטותיה על נכסים נטו/הון השוטף והעתידי. כמו כן, שינויים בנכסים נטו/הון בין שתי תקופות דיווח משקפות את העלייה או את הירידה ברווחיותה במהלך התקופה.

(ו) **בתחום הביצוע הכספי** - חשבונאות על בסיס מצטבר מספקת מידע שלם יותר על ההכנסות וההוצאות, כולל השפעת עסקאות בהן מזומן טרם התקבל או שולם. מידע עדכני ומדויק על הכנסות עוזר למשתמשים בדוחות הכספיים להעריך אם ההכנסות השוטפות מספיקות לכסות את ההוצאות של התוכניות והשירותים השוטפים. המידע העדכני על ההוצאות מאפשר להעריך את ההכנסות

הנדרשות, היכולת לעמוד בתוכניות קיימות והעלות הצפויה של פעילויות ושירותים מוצעים.

(ז) חשבונאות זו מספקת מידע על מלוא העלויות של פעילותה כך שניתן ביתר יעילות לשקול את התוצאות של העמידה במטרות מדיניות מסוימת ועלויות של אפשרות חלופית על מנת לעמוד במטרות אלה; להחליט על אופן מימון יצור השירותים כולל באמצעות גופי סמך, או באמצעות רכישת סחורות ושירותים ישירות מצד ג'; לשקול את העלויות של שירותים מיוחדים בהשוואה לעמלות המשתמשים, וכן להקצות את האחריות לניהול עלויות מיוחדות.

(ח) חשבונאות על בסיס צבירה מספקת מידע טוב יותר מאשר על בסיס מזומן על העלות הריאלית של השירותים הספציפיים המסופקים על ידי הרשות המקומית ובאם המקורות השוטפים מספיקים לעמוד ברמת אספקת השירות.

כמו כן, היא מאפשרת להכיר בסך ההוצאות, כולל פחת של נכסים והפחתה של נכסים בלתי מוחשיים המשמשים לביצוע פעילויות ספציפיות; להכיר בכל ההוצאות הקשורות לעובדים ולהשוות בין עלויות סוגי העסקה שונים ולהעריך את הדרך היעילה ביותר ליצור סחורות ושירותים וניהול המקורות שהוקצו.

(ט) **בתחום תזרימי המזומנים** - חשבונאות על בסיס מצטבר מספקת לרשות המקומית מידע מקיף על תזרימי המזומנים השוטפים והחזויים, כולל תזרימי מזומנים הקשורים לחייבים ולזכאים. מידע זה, יכול להוביל לניהול מזומנים יעיל וטוב יותר ועריכת תקציבי מזומנים מדויקים

ומהימנים יותר. לדוגמה: מתן גילוי על ארנונה שאינה משולמת מהווה תמריץ לגבייתם וכן מעקב אחר חובות מסופקים ואבודים ומתן גילוי על התחייבויות בגין פרויקטים בשיתוף המגזר הפרטי, אשר כיום אינן נרשמות אלא על פי התשלום השוטף בגינן.

6.3. לצד יתרונות אלו, להלן החולשות והחסרונות העיקריים שהוצגו ע"י אלה שמתנגדים למעבר לשיטת דיווח כספי על בסיס צבירה ברשויות המקומיות:

(א) שיטת הרישום והדיווח הכספי הנהוגה מזה שנים רבות ברשויות המקומיות עונה על הצרכים ואין צורך לשנותה מאחר ומדובר שבשיטה שמרנית שמסייעת לניהול הכספי של הרשויות המקומיות לאור המאפיינים של מערכת ציבורית זו.

(ב) הגשת דוח כספי ללא פיצול בין קרנות ותקציבים בלתי רגילים, מחייבת שינויי חקיקה יסודיים במערכות חוקים שונים, שאם לא כן, תתחייב המערכת המוניציפלית לנהל מספר מערכות חשבונאיות מקבילות. רישום על בסיס מצטבר מחייב ביצוע שינויים מהותיים במערכת אשר מהווה יישום מורכב ואינו תואם את גישת ניהול התקציב, כפי שמתחייבת על פי דין.

(ג) הדוחות המוצגים לפי השיטה המצטברת אינם בעלי תועלת ממשית למשתמשי הדוחות הרלוונטיים. לדוגמה, כאשר מכירים בהכנסות על בסיס מצטבר, הדוח הכספי מציג הכנסות גבוהות יותר ועודף תקציב.

לפיכך, לאור המאפיינים הייחודיים של הרשויות המקומיות, עלול להיווצר מצב בו תהיה דרישה להוציא כספים ולהתחייב לפרויקטים והוצאות כאשר בפועל הכסף למימון פרויקטים אלו

אינו קיים בחשבון הבנק של הרשות המקומית וספק אם יהיה קיים בעתיד.

(ד) מעבר לשיטה המצטברת כולל בתוכו שימוש באומדנים ובהערכות שווי אשר הוכחו כבעייתיים בעידן החשבונאות הבינלאומית. אומדנים חשבונאיים יכולים לייצר רווחים וירטואליים ולאפשר הוצאות ללא מקור כספי מהימן. בצד ההתחייבויות לא ניתן יהיה ליישם אקטואריה באופן מלא מפני שקיים חוסר בנתונים היסטוריים בחלק מהרשויות.

(ה) החלטות לתקופה הארוכה מהשנה הקרובה בהקשר לתקציבי הפיתוח מופיעות בתקציב בלתי רגיל (להלן - תב"ר) וקרנות. מעבר לשיטה המצטברת מחייב שינוי חקיקה בנושא התב"ר והקרנות וכן התארגנות מחודשת ומורכבת בכל נושא התקציב של הרשויות המקומיות, שאין בה תועלת ממשית בניהול משק הכספים של הרשות המקומית.

6.4. החסרונות בשיטת הדיווח על בסיס צבירה המובאים לעיל מתייחסים בעיקר בהקשר לשלטון המקומי על מאפייניו הייחודיים שמשפיעים על הרישום והדיווח הכספי.

ראוי לציין כי חלק מחברי הוועדה ובפרט בקרב נציגי השלטון המקומי הביעו התנגדות להמליץ על יישום החשבונאות על בסיס צבירה, כיוון שלדעתם שיטה זו תפגע בניהול הכספי ועלולה להוביל לפגיעה קשה ובלתי נשלטת במצבן הכספי של הרשויות המקומיות. כמו כן, בקרב חברי הוועדה שתומכים במעבר לשיטה המצטברת הייתה הסכמה כי ראוי שצעד זה ייעשה בשלב מאוחר יותר. הכוונה לאחר יישום יתר המלצות הוועדה.

6.5. כאמור, ראוי לציין שהמוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות פרסם בחודש ינואר 2014 את תקן חשבונאות מספר 34, המאפשר לדווח הן על בסיס מזומן והן על בסיס מעורב לפי טיב הגוף המדווח והתאמת שיטת הדיווח לפעילותו. לפיכך, ומבלי לשלול את הצורך לבחון כאמור את המעבר לשיטה המצטברת, הרי ששיטת הדיווח הכספי הנהוגה כיום בשלטון המקומי עולה בקנה מידה אחד עם תקינה חשבונאית זו. כמו כן, שיטה זו לדעת חלק מחברי הוועדה ובפרט נציגי השלטון המקומי, שומרת על המדיניות הכספית בכך שהיא נוקטת גישה שמרנית - לפיה, ההכנסות נרשמות על בסיס מזומן ואילו ההוצאות על בסיס צבירה.

## 7. תהליך יישום ההמלצות

7.1. הוועדה ממליצה כי לאור החשיבות הרבה שנודעת לאחידות כללי הרישום והדיווח הכספי, ליישם את ההמלצות בכל הרשויות המקומיות. עם זאת, נוכח המורכבות המחייבת היערכות של הרשויות המקומיות בתחומים רבים ומגוונים, יישום ההמלצות יהיה הדרגתי על פי הנושאים השונים, ולהן השלבים העיקריים בתהליך היישום:

- א. בשלב הראשון - יישום ההמלצות בתחום השינויים שנועדו לשפר ולייעל את הבקרה התקציבית.
- ב. בשלב השני - יישום ההמלצות בתחום התאגידים העירוניים.
- ג. בשלב השלישי - יישום ההמלצות בתחום החבות האקטוארית והנכסים.
- ד. בשלב הרביעי - לאחר יישום והטמעת המלצות אלו ובהתאם לתוצאות שיתקבלו תבחן האפשרות למעבר לשיטת הדיווח הכספי על בסיס מצטבר.

7.2. הוועדה ממליצה כי כדי להבטיח תהליך מובנה, מבוקר ותקין של יישום ההמלצות במערכת הדיווח הכספי בשלטון המקומי, ייקבעו אבני דרך וכלי מדידה. כמו כן, תהליך היישום ייעשה תוך שיתוף פעולה עם כל הגורמים הרלוונטיים. ובכלל זה, משרד האוצר, מרכז השלטון המקומי ומרכז המועצות האזוריות.

7.3. מאחר ותהליך יישום ההמלצות כרוך בשורה של פעולות שיש לבצע, הן ברמת הרשויות המקומיות והן ברמת משרדי הממשלה, ממליצה הוועדה על הקמת צוות מקצועי בינמשרדי שירכז את ניהול יישום ההמלצות ע"י הרשויות המקומיות בתחומים השונים. לרבות, בנושאי התקציב, מיחשוב והכשרת העובדים.

## 8. הדרכה והטמעה

8.1. הוועדה ממליצה לארגן מערך הדרכה מקיף שינחה ויכוון את העוסקים בנושא הן בשלטון המקומי והן בשלטון המרכזי. מערך ההדרכה צריך לתת מענה לשורה של שאלות ונושאים ובכלל זה: השינויים שיש לבצע במערכת הדיווח הכספי בשלטון המקומי כתוצאה מיישום המלצות הוועדה; המשמעויות הנובעות משינויים אלו על ניהול משק הכספים של הרשות המקומית ועל משרדי הממשלה וכן בנוגע לאופן יישום ההמלצות הלכה למעשה ע"י כלל הרשויות המקומיות בהתחשב בשונות הגדולה ביניהן.

משרד הפנים יגבש תכנית הדרכה מקיפה בהתאם להמלצות שיאומצו ע"י המשרד ולוחות הזמנים שיקבעו ליישומן ובתיאום עם השלטון המקומי.

8.2. בהתאם לסמכות המעוגנת בחוק, משרד הפנים באמצעות מנהל אגף בכיר לביקורת ברשויות המקומיות והממונה על החשבונות יפרסם הנחיות מקצועיות שמנחות את השלטון המקומי באשר לניהול משק הכספים ומערכת הדיווח הכספי זאת בהתאם להמלצות הוועדה שיאומצו ע"י שר הפנים. כמו כן, יעודכנו ההנחיות המקצועיות לביקורת על הדוחות הכספיים ברשויות המקומיות המבוצעת ע"י רואי החשבון.

8.3. לאור היקף השינויים הנדרש וההשלכות על תחומי פעילות רבים בשלטון המקומי, ממליצה הוועדה על עריכת מיפוי מקיף ויסודי של הצעדים שיש לנקוט לגבי בעלי התפקידים שיש להדריכם, השלמת כ"א מקצועי ככול שהדבר מתבקש ומתן מענה לנושאים ארגוניים כדוגמת מערך המחשוב.

8.4. מערך ההדרכה יעסוק במכלול הנושאים הנובעים מהשינויים שיאושרו הן בהיקשרים המקצועיים בכל הנוגע למבנה הדוח הכספי השנתי במתכונתו החדשה, והן בהיקשר הציבורי בכל הנוגע לדיווח של ראש הרשות המקומית לתושבים. כמו כן, מערך ההדרכה צריך לתת מענה לצרכים המשתנים בהתחשבה בלוחות הזמנים ובשלבי הביצוע ביישום המלצות הוועדה.

8.5. במסגרת זו, תכנית ההדרכה השנתית והרב-שנתית תכוון לקבוצות השונות ובכלל זה, לראשי הרשויות המקומיות, לחברי המועצה, לגורמים המקצועיים בשלטון המקומי ובמשרדי הממשלה וכן לרואי החשבון שעורכים ביקורות ברשויות המקומיות ומגישים דוחות כספיים שנתיים מבוקרים.