

תכנית בחשבונאות

פורום שווי הוגן - FVF - Fair Value Forum

חומר רקע למפגש מאי 2017:

”מהפכת הדיווח שנבלמה: האם החרגת הרשויות המקומיות מדיווח על בסיס צבירה מוצדקת?”

רקע

הרשויות המקומיות נותרו הגוף המשמעותי היחיד במגזר הלא עסקי שלא יישם את מהפכת המעבר לבסיס הצבירה. זאת מלבד האוניברסיטאות, שלאחר דחיות חוזרות ונשנות אמורות לעבור לבסיס צבירה מכוח תקן חשבונאות ישראלי מספר 9 לשנת הלימודים שהתחילה באוקטובר 2016. בעקבות מהפכה עולמית בנושא, בשני העשורים האחרונים עברו כלל הגופים הכלכליים המשמעותיים בישראל במגזר הלא העסקי, הן מהצד הפרטי – מלכ”רים באמצעות גילוי דעת 69 והן מהצד השלטוני – לרבות ממשלת ישראל עצמה – באמצעות כללי חשבונאות ממשלתית.

הרשויות המקומיות מיישמות בדוחותיהן הכספיים את שיטת המזומנים המתוקנת (בסיס מזומן מותאם). מדובר ביצור כלאיים אשר בסיסו הוא מזומן אך חלק מהפעולות המבוצעות נרשמות על בסיס מצטבר. כך לדוגמא, הכנסות נרשמות על בסיס מעורב - הכנסות ממיסים ומאגרות למשל, על בסיס מזומן, והכנסות המתוקצבות ע”י הממשלה וגופים ציבוריים על בסיס מצטבר. מנגד, הלוואות שמתקבלות נרשמות כהכנסה.

כמו כן, בשיטה זו לא נרשמים כל הנכסים לרבות הנכסים המהותיים וכן גם לא נרשמות כל ההתחייבויות לרבות התחייבויות אקטואריות בגין הפנסיה התקציבית והחוב הפיננסי. אף שאין בנמצא נתון רשמי, ההתחייבות של הרשויות המקומיות בגין הפנסיה התקציבית מוערכת בעשרות מיליארדי שקלים. על בסיס דו”חות אנליזה שפורסמו בתום 2015, ניתן להעריך, למשל, שבעיריות כמו תל אביב ובני ברק מדובר בהתחייבות אקטוארית בסדר גודל של כ-8.3 מיליארד שקל וכ-1.7 מיליארד שקל, בהתאמה. כמו כן, בהערכה גסה, על בסיס מקדם של 250 על הוצאה חודשית לפנסיה תקציבית, סדר הגודל של ההתחייבות האקטוארית בעיריות אחרות הוא: 7 מיליארד שקל בירושלים, 4.2 מיליארד שקל בחיפה, בבאר שבע הוא מגיע ל-1.8 מיליארד שקל, ובאשדוד - 1.4 מיליארד שקל.

מאחורי בקשות הדחייה החוזרות והנשנות של המל”ג מיישום כללי חשבונאות מקובלים, עומד החשש כי הדיווח המלא יפגע בהתייחסות הציבורית למצבן הכספי של האוניברסיטאות, לרבות

תכנית בחשבונאות

פורום שווי הוגן - FVF - Fair Value Forum

בהקשר של גיוס תרומות. הסיבה לכך היא שמצג מלא עלול להרחיק תורמים שאינם מעוניינים כי כספם יופנה לקצבאות פנסיה או לתרום לגופים שנמצאים בבעיה של עסק חי.

בנוסף לכך, הדיווח של הרשויות המקומיות עצמו מתבצע במערכת דוחות כספיים המחלק את הדוחות לסוגי תקציב: רגיל ובלתי רגיל. שיטת דיווח זו שמוכנה "שיטת הקרנות" בוטלה בעולם בתחילת שנות ה-90 של המאה הקודמת והגופים הלא עסקיים עברו לדווח בדומה לגופים העסקיים בהתאם לתפיסה הכוללנית.

לאי יישום בסיס צבירה המקובל השלכות משמעותיות של ניתוח המצב הכספי של הרשות המקומית וגיוס מקורות מימון, אך גם פגיעה בשקיפות כלפי הציבור. כמו כן, לאי יישום בסיס הצבירה השלכות ניהוליות פוטנציאליות ביחס להבחנה בין ניהול קצר טווח לניהול ארוך טווח, כמו למשל כתוצאה מאי יישום הכנסות מארנונה על בסיס צבירה. **ראה גם נספח א' מצ"ב – מימון רשויות מקומיות 2017, אמיר ברנע.**

בהקשר זה, להלן התייחסות של מבקר המדינה לדוחותיהם הכספיים של רשויות מקומיות, כפי שצוין בדוח 63 ג' שפורסם במאי 2013:

"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 בעקרון הנשיאה באחריות משום שהגורמים המופקדים על כך אינם מציגים בפני הציבור דוח מהימן ומלא על ניהול כספי הרשות."

הועדה לבחינת כללי הדיווח לרשויות מקומיות

בשנת 1997 הוקמה הועדה לבחינת כללי הדיווח לרשויות מקומיות בראשות פרופ' אמיר ברנע. מטרת הוועדה היתה לבחון מתכונת חדשה לעריכת הדוחות הכספיים של הרשויות. זאת, על רקע הפער בין שיטות הדיווח החשבונאיות של השלטון המקומי לבין השיטה בסקטור העיסקי.

תכנית בחשבונאות

פורום שווי הוגן - FVF - Fair Value Forum

ההמלצות העיקריות של הוועדה היו, כי הוצאות והכנסות יירשמו עם היווצרן, ולא על בסיס מזומן. כמו כן, המליצה הוועדה, כי נכסים והתחייבויות יירשמו באופן שוטף, רכוש קבוע יירשם כנכס במאזן וייוקף פחת בגינו, תירשם הפרשה לפנסיה, לחופשה ולמחלה, הלוואות שיתקבלו יירשמו כהתחייבות ולא כהכנסה, והחזר הלוואות יירשם כפירעון ולא כהכנסה.

על פי הערכת יו"ר הוועדה, מימוש ההמלצות אינו כרוך בהוצאות כספיות גבוהות, ועיקר ההשקעה הוא בתוספת של כ-250 שעות עבודה של רו"ח.

על אף שמהלך השנים, משרד הפנים אימץ את ההחלטות הועדה ויושם פיילוט בחלק מהרשויות המקומיות בנושא המלצות הוועדה טרם קיבלו ביטוי בדוחותיהן הכספיים של הרשויות המקומיות עד היום.

ועדת אמרני ותקן חשבונאות ישראלי מספר 34

הוועדה הציבורית לבחינת מערכת הדיווח הכספי בשלטון המקומי - וועדת אמרני, מונתה בשנת 2012 ע"י שר הפנים דאז, זאת במטרה להמליץ על עריכת שינויים לשיפור ויעול מערכת הדיווח הכספי, השקיפות הציבורית והבקרה התקציבית. **להמלצות הועדה – ראה נספח ב' מצ"ב**. כחלק מהמלצותיה העיקריות של הוועדה, הדיווח על נכסי הרשות והדיווח על מחויבותה האקטוארית יוצג במסגרת ביאור לדוח הכספי המבוקר. כמו כן, הוועדה ממליצה כי אין לעבור לשיטת דיווח על בסיס מצטבר, זאת בנימוק כי השיטה המצטברת הינה "מרחיקה לכת" מבחינת מערכת הדיווח הכספי בשלטון המקומי וכי פרסום תקן חשבונאות 34 מאפשר לדווח הן על בסיס מזומן והן על בסיס מצטבר.

במסגרת המלצות הוועדה העיקריות, המליצה הוועדה על הצגת החבות האקטוארית במסגרת ביאור ההתחייבות בשל סיום יחסי עובד מעביד הכולל גם פיצויים, פדיון ימי מחלה והטבות פרישה בניכוי יעודה. התוספת העיקרית עליה המליצה הוועדה הינה ציון מספר העובדים הנמצאים בפנסיה תקציבית ובפנסיה צוברת ואת העלויות הצפויות בשלוש השנים שלאחר תאריך המאזן בגין פרישת העובדים המצויים בפנסיה התקציבית.

תקן חשבונאות 34 הישראלי, פורסם על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, בחודש ינואר 2014, התקן עוסק בהצגת דו"חות כספיים. התקן מבוסס על תקן בינלאומי (IAS) מספר 1 בעל השם

תכנית בחשבונאות

פורום שווי הוגן - FVF - Fair Value Forum

הזהה, אך עם הבדל משמעותי: בעוד התקן הבינלאומי דורש יישום בדו"חות על בסיס צבירה, הישראלי קובע חריג לעיקרון זה, ולפיו חברה הפועלת בתחום שבו הפרקטיקה המקובלת מאפשרת דיווח כספי על בסיס מזומן או מזומן מעורב, רשאית לערוך את דוחותיה לפי בסיס כזה. החריגה מבסיס הצבירה עומדת בניגוד לתשתית התיאורטית של החשבונאות, כפי שהיא מקבלת ביטוי במסמך המסגרת המושגית. התפישה של המסגרת המושגית היא שהאמצעי היחיד דרכו ניתן להשיג את המטרה של הדו"חות הכספיים - דיווח על מידע שימושי - הוא בסיס צבירה.

הרקע ליצירת ההחרגה המוזרה בתקן זה הוא הוראת ביצוע של רשות המסים מיולי 2012, ולפיה תאפשר הרשות מיסוי על בסיס מזומן של חברות שירותים רק אם הדו"חות שלהן ייערכו לפי בסיס מזומן, ולא יכללו הסתייגות מיישום של כללי חשבונאות מקובלים. כלומר, ההוראה קבעה כי אם הדיווח החשבונאי הנאות הוא מצטבר, הרי שלא ניתן לשנות בדו"ח ההתאמה לצרכי מס את בסיס הדיווח למזומן.

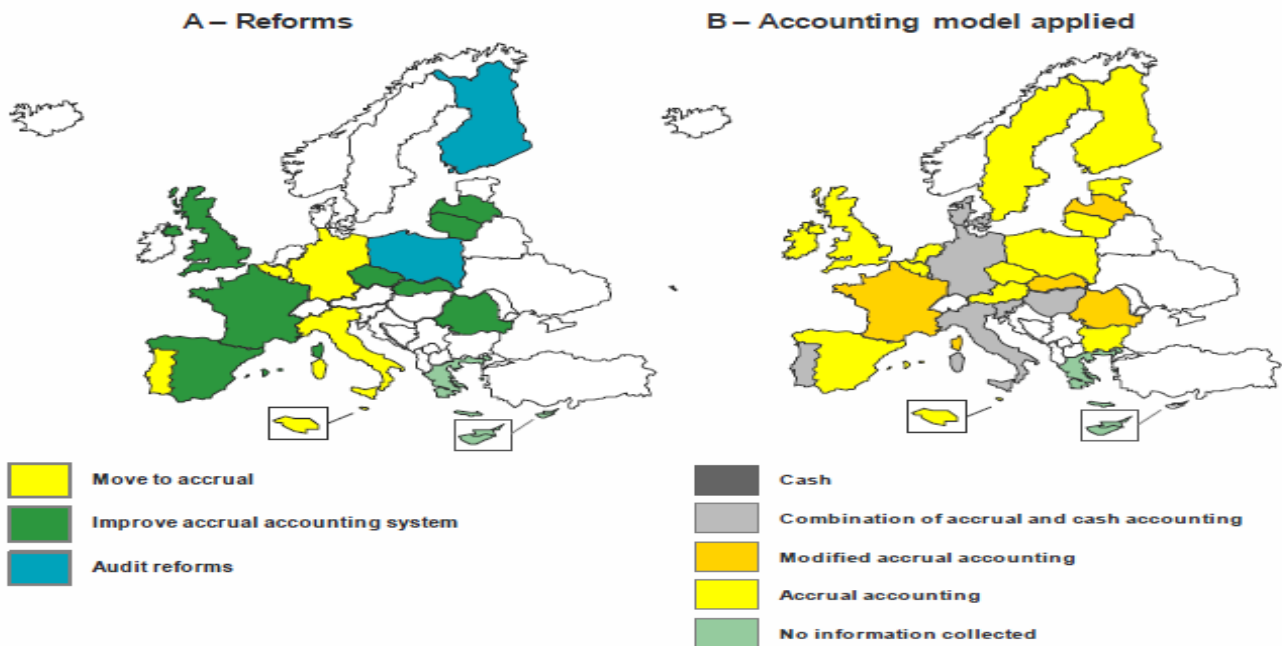
תכנית בחשבונאות

פורום שווי הוגן - FVF - Fair Value Forum

נתונים מאירופה

בהתבסס על סקר שערכה פירמת ראיית החשבון העולמית EY¹, מרבית השלטון המקומי (Local Government) באירופה מיישם חשבונאות על בסיס מצטבר או בתהליך לעבור לדיווח זה.

Figure 28: Local government reforms and accounting model applied



Ernst & Young Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU¹ member states, Dec 2012

תכנית בחשבונאות

פורום שווי הוגן - FVF - Fair Value Forum

שאלות לדיון

1. האם יישום בסיס צבירה אינו הכרחי לטובת התושבים משלמי הארנונה ברשות המקומית שהרי הם המשתמשים העיקריים בדוחותיה הכספיים וזאת בכדי להעריך כיצד נבחרים עושים שימוש בכספי המיסים המשולמים?
2. האם יש הצדקה מיוחדת להחרגת הרשויות המקומיות מבסיס הצבירה? האם טיעון לפי בסיס צבירה יכול להוביל ניהול חסר אחריות בעקבות גידול בהכנסות מארנונה הוא רלבנטי? האם דיווח כספי צריך להחליף דיווח ניהולי מקביל על בסיס מזומן ועמידה ביעדים?
3. האם לא היה ראוי כי מוסדרות תקינה בלתי תלויים הם אלה שיקבעו את כללי החשבונאות של הרשויות המקומיות?
4. השלכות הניהוליות והציבוריות על כללי מנהל תקין
5. השלכות על מימון וגיוס אגח – לכאורה, גורמים מומחים כמו בנקים מסוגלים לקבל מידע נוסף שמאפשר להם להעניק את האשראי אך השאלה היא האם הדבר נכון גם בראיית גופים מוסדיים וכן האם תמונת מצב כוללת על המצב הכספי של הרשות לא יכולה לספק לגורמים הממנים מידע נוסף?
6. האם מצבן הפיננסי החזק יחסית של הרשויות המקומיות כיום – ביחס לעבר – לא מאפשר לבצע את המעבר? האם ניתן להשתמש ברפורמה שבוצעה בעשור האחרון ביחס לתאגידי המים שמכינים דוחות כספיים על בסיס צבירה כבסיס למעבר של כלל הרשויות לבסיס הצבירה
7. האם ממשלת ישראל צריכה לאחד את הרשויות המקומיות בדוחותיה הכספיים?