



משרד הפנים

אגף בכיר לביקורת ברשויות מקומיות

הנחיות להנהלת חשבונות ודווח כספי ברשויות המקומיות

ירושלים, ניסן התשע"ז, אפריל 2017

מדינת ישראל
משרד הפנים
אגף בכיר לביקורת ברשויות המקומיות

בחדש יוני 1977, פורסמה לראשונה חוברת הנחיות להנהלת חשבונות ודווח כספי ברשויות המקומיות, אשר מטרתה הייתה לקבץ את הוראות החוק וההנחיות השונות בנושאי חשבונאות ודווח כספי ברשויות המקומיות.

במהלך השנים הופקו שתי מהדורות נוספות, בשנים 1987 ו- 2004, אשר נועדו לעדכן את חוברת ההנחיות בנהלים, הנחיות מקצועיות והוראות החוק המתפרסמים מעת לעת. הנחיות אשר נכללו במהדורות הקודמות ולא שונו על פי דין או הנחיה מקצועית אחרת, הינן הוראות מחייבות ולכן נותרו ללא שינוי ונכללו בספר הנוכחי בנוסח המקורי.

במהדורה הנוכחית נכללו בהרחבה הסברים לגבי מהות השיטה החשבונאית הנהוגה ברשויות המקומיות והמקורות לשיטה זאת, אשר נועדו לסייע בהבנת השיטה החשבונאית הנהוגה ברשויות המקומיות בישראל. הספר כולל נושאים נוספים שלא נכללו בעבר או שנכללו בתמציתיות, בין השאר בתחום החינוך והרווחה.

בשל המורכבות של הנהלת החשבונות והדווח הכספי של הרשויות המקומיות בישראל ועקב ריבוי הנושאים בהם עודכנו ההנחיות ממועד פרסום המהדורה הקודמת, נוצר הצורך גם לשנות את מבנה ספר ההנחיות. השינוי האמור נועד להנחות, את הגזברים, מנהלי החשבונות, אנשי הכספים וגורמים נוספים בתוך הרשויות המקומיות, ואמור לשמש מקור מידע לכל הגורמים העורכים את הדוחות הכספיים של הרשויות המקומיות וציבור המשתמשים בדוחות אלו.

בכבוד רב,

עפרה ברכה

מנהלת אגף בכיר לביקורת ברשויות המקומיות
והממונה על החשבונות

ירושלים, ניסן התשע"ז, אפריל 2017

תוכן העניינים

6	1. כללי	6
6	1.1 חלוקת הרשויות המקומיות והבסיס החוקי לפעילותן	6
6	1.2 חובת הכנת דוח כספי	6
7	1.3 משתמשי הדוח הכספי	7
7	1.4 הגשת הדוחות הכספיים לגופי הפיקוח	7
7	1.4.1 הגשת דוחות למשרד הפנים	7
8	1.4.2 הגשת דוחות נוספים לגופי פיקוח בתוך הרשות	8
10	1.5 מבנה אחיד של הדוחות הכספיים	10
10	1.6 הביאורים והנספחים לדוחות הכספיים	10
11	2 עקרונות חשבונאיים	11
11	2.1 כללי	11
11	2.2 המקור החוקי לעקרונות החשבונאיים	11
11	2.3 ניהול מערכת הנהלת החשבונות ברשויות המקומיות	11
11	2.3.1 כללי	11
11	2.3.2 ניהול ספרים ראשיים	11
13	2.3.3 ניהול מערכי עזר	13
13	2.4 שיטת המדידה החשבונאית	13
13	2.4.1 כללי	13
14	2.4.2 שיטת המדידה החשבונאית הנהוגה ברשויות המקומיות בישראל	14
16	2.4.3 השוני במדידה החשבונאית מעקרונות חשבונאים מקובלים	16
17	2.5 שיטת ההצגה החשבונאית	17
17	2.5.1 כללי	17
17	2.5.2 שיטת הדיווח הכספי	17
20	3 תקציבים	20
20	3.1 כללי	20
20	3.1.1 פעילותה של הרשות המקומית	20
20	3.1.2 הקף משרות	20
21	3.1.3 איסור חריגה מתקציב	21
23	3.2 התקציב הרגיל	23
23	3.2.1 כללי	23
23	3.2.2 יסודות התקציב	23
25	3.2.3 אישור התקציב	25
25	3.2.4 מבנה התקציב	25
26	3.2.5 אומדן התקבולים	26
26	3.2.6 תקציב עזר	26
26	3.2.7 העברות מסעיף לסעיף	26
26	3.2.8 דברי הסבר	26
27	3.2.9 הקלות וביזור סמכויות	27
29	3.2.10 מספור חשבונות התקציב הרגיל (אינדקס החשבונות)	29
29	3.2.11 תהליך שריון ההזמנות	29
30	3.2.12 הסדר רכישות	30
30	3.2.13 בתי ספר בניהול עצמי	30
31	3.3 התקציב הבלתי רגיל	31
31	3.3.1 כללי	31
31	3.3.2 פרטי התקציב	31
31	3.3.3 הכנת אומדן	31
32	3.3.4 אישור התב"ר	32
32	3.3.5 תקציב נוסף	32

32	תכנית פיתוח רב שנתית	3.3.6
33	מקורות המימון	3.3.7
36	מספור חשבוניות התקציב הבלתי רגיל (אינדקס החשבוניות)	3.3.8
38	קרנות	3.4
38	כללי	3.4.1
38	בקרה על התנועה בקרן הבלתי מתוקצבת	3.4.2
38	הרכב קרנות הפיתוח ויתרתן	3.4.3
38	קרן 2% לעובדים המועסקים בפנסיה תקציבית	3.4.4
39	4 הדוח הכספי	
39	כללי	4.1
39	המערכת החשבונאית	4.1.1
39	הגופים עליהם חלים הנחיות אלה	4.1.2
39	הנחיות להנהלת חשבוניות	4.1.3
39	מערכת הנהלת החשבוניות	4.1.4
40	מבנה הדוח הכספי השנתי המבוקר	4.1.5
41	אחידות	4.1.6
42	נכסים (אקטיב)	4.2
42	כללי	4.2.1
42	נכסים נזילים - קופה ובנקים	4.2.2
42	קופה	4.2.3
46	חשבוניות בנקים	4.2.4
49	הכנסות מתוקצבות שטרם נגבו	4.2.5
55	חייבים - תשלומים בלתי מתוקצבים	4.2.6
56	השקעות כנגד קרנות פיתוח ועודפים זמניים בתקציבים בלתי רגילים	4.2.7
58	השקעה מיועדת לקרן 2% לעובדים בתנאי פנסיה תקציבית	4.2.8
59	השקעה במימון קרנות מתוקצבות	4.2.9
64	גרעונות	4.2.10
65	רכוש קבוע	4.2.11
67	התחייבויות וקרנות (פאסיב)	4.3
67	כללי	4.3.1
67	משיכות יתר והלוואות שעה	4.3.2
68	הוצאות מתוקצבות שטרם שולמו	4.3.3
76	מוסדות וזכאים אחרים	4.3.4
78	תקבולים לא מתוקצבים – פקדונות והכנסות מראש	4.3.5
79	קרנות בלתי מתוקצבות לפיתוח	4.3.6
83	עודפים זמניים בתקציב הבלתי רגיל נטו	4.3.7
83	קרנות בלתי מתוקצבות אחרות	4.3.8
83	קרנות מתוקצבות	4.3.9
84	התקציב הרגיל – תקבולים	4.4
84	כללי	4.4.1
84	מיסים, אגרות ותקבולים עצמיים חד פעמיים	4.4.2
86	הכנסות מימון – העברה מהיטלי פיתוח	4.4.3
86	מענקי איזון ומיוחדים	4.4.4
88	שרותים מקומיים	4.4.5
91	מפעלים	4.4.6
92	תקבולים בלתי רגילים	4.4.7
97	התקציב הרגיל – תשלומים	4.5
97	כללי	4.5.1
97	פרעון מלוות	4.5.2
97	שכר	4.5.3

99.....	השתתפויות ותמיכות	4.5.4
100.....	הוצאות מימון	4.5.5
101.....	תשלומים בלתי רגילים	4.5.6
103.....	עריכת שריונים בסעיפי התקציב	4.5.7
103.....	תקציבי עזר	4.5.8
104.....	התקציב הבלתי רגיל	4.6
104.....	כללי	4.6.1
107.....	תקבולים	4.6.2
111.....	תשלומים	4.6.3
113.....	העברת סכומים למשרד האוצר על ידי רשויות עצמאיות	4.6.4
114.....	חשבונות העזר המאזניים	5
114.....	כללי	5.1
114.....	חובות התושבים	5.2
114.....	הרישום במערך הגביה	5.2.1
115.....	סוגי החייבים	5.2.2
115.....	סווג התקבולים	5.2.3
115.....	תקבולים דחויים	5.2.4
115.....	החזרת תקבול דחוי	5.2.5
116.....	התאמות עם מחלקת הגביה	5.2.6
116.....	מערך המלוות לשלם	5.3
116.....	תמצית השיטה	5.3.1
116.....	שיטת הרישום	5.3.2
116.....	רשימת המלוות לפרעון	5.3.3
116.....	עריכת ריכוז מלוות לפרעון	5.3.4
117.....	מלוות לגביה	5.4
117.....	מהות המלוות לגביה	5.4.1
117.....	הכנת רשימת מעקב	5.4.2
117.....	מתן גילוי בבאורים	5.4.3
117.....	מלאי בלתי מוקצב	5.5
117.....	כללי	5.5.1
118.....	ניהול פנקס טובין	5.5.2
118.....	מספר קטלוגי	5.5.3
118.....	ספירת מלאי	5.5.4
119.....	ניהול החשבונות ברשות	6
119.....	הנהלת החשבונות התקציבית	6.1
119.....	כללי	6.1.1
119.....	מיון ושיוך הכנסות והוצאות לסעיפי התקציב	6.1.2
119.....	שלמות ההוצאה התקופתית	6.1.3
120.....	ניכויים במקור מספקים ונותני שרותים	6.1.4
120.....	משימותיה של הנהלת החשבונות ברשות מקומית	6.1.5
121.....	ניהול מערך המלוות	6.1.6
122.....	מערך תשלומי השכר	6.2
122.....	כללי	6.2.1
122.....	ניהול מערך השכר	6.2.2
122.....	פיקוח ובקרה	6.2.3
123.....	דוחות נתוני שכר	6.2.4
123.....	דווח כספי למשרד הפנים באמצעות מערכת ממוחשבת	6.3
124.....	רישומי עזר ומערכת מידע	7
124.....	כללי	7.1
124.....	ערבויות שניתנו	7.2
124.....	סמכות להעניק ערבות	7.2.1
124.....	פרטי הערבויות	7.2.2
125.....	אמצעי תשלום דחויים שהתקבלו	7.3

125.....	רשימת חוזים	7.4
125.....	פנקס ציוד מטלטלין	7.5
125.....	שיטת הניהול	7.5.1
125.....	ספירת מצאי	7.5.2
126.....	ערבויות פיננסיות שהתקבלו	7.6
126.....	סוגי הערבויות	7.6.1
126.....	רישום הערבויות שהתקבלו בספרי הרשות	7.6.2
127.....	חילוט ערבות שהתקבלה	7.6.3
128.....	נספחים	8
128-173.....	דוח כספי לדוגמא	8.1
174-193.....	אינדקס – מבנה התקציב הרגיל של הרשויות המקומיות	8.2

1. כללי

1.1 חלוקת הרשויות המקומיות והבסיס החוקי לפעילותן

הרשויות המקומיות בישראל נחלקות לארבעה סוגים:

עירייה

רשות מקומית עירונית המוגדרת כעירייה בשל מספר תושביה. במהלך השנים הוגדל הרף של מספר התושבים המצדיק להכרזת הישוב כעיר ואם בשנות קיומה הראשונות של המדינה 10,000 תושבים ואפילו למטה מכך הצדיקו הכרזה כעיר, אזי כיום מספר התושבים הדרוש עולה על 20,000. עירייה יכולה לכלול גם מספר יישובים שכנים במסגרת איחוד רשויות מקומיות. הבסיס החוקי לפעילות העירייה הוא "פקודת העיריות (נוסח חדש)" המבוססת בעיקרה על פקודת העיריות שנחקקה בשנת 1934 וכוללת תיקונים שהוכנסו בה במהלך השנים (להלן "הפקודה").

מועצה מקומית

רשות מקומית של יישוב בעל אופי עירוני, כפרי וקהילתי, הנבדל מעירייה בשל מספר תושביו אשר נמוך מ-20,000. מועצה מקומית יכולה לכלול גם מספר יישובים.

הבסיס החוקי לפעילות המועצה המקומית הוא "פקודת המועצות המקומיות (נוסח חדש)" המבוססת על פקודת המועצות המקומיות אשר חוקקה בשנת 1941. במסגרת הסמכויות הכלולות בפקודת המועצות המקומיות הוצא בשנת 1950 צו המועצות המקומיות (א), ובשנת 1953 צו המועצות המקומיות (ב) אשר הרחיבו האמור בפקודת המועצות המקומיות.

מועצה אזורית

מועצה המאגדת מספר יישובים כפריים וקהילתיים באזור גאוגרפי מסוים. היישובים עצמם מנוהלים במרבית המקרים באמצעות ועד מקומי. הבסיס החוקי לפעילות המועצה האזורית הוא צו משנת 1958 "צו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות)".

מועצה מקומית תעשייתית

רשות מוניציפלית המנהלת אזור תעשייה בין-יישובי. הבסיס החוקי של מועצות אלו זהה למועצה מקומית רגילה, בהגבלות מסוימות המפורטות בפקודת המועצות המקומיות.

1.2 חובת הכנת דוח כספי

הרשויות המקומיות מחויבות על פי חוק לערוך דוחות שנתיים ורבעוניים. סימן ב' בפרק 11 של פקודת העיריות (נוסח חדש) "חשבונות וביקורת" (סעיפים 213 עד 228) מכיל הוראות שונות בנושא הדוחות הכספיים של העיריות. סעיף 216 (א) לפקודת העיריות קובע: "עירייה תערוך דוחות כספיים שנתיים וחצי שנתיים (להלן — דוחות כספיים); ראש העיריה והגזבר יחתמו על הדוחות הכספיים; רואה החשבון יבקר את הדוחות הכספיים השנתיים ויסקור את הדוחות הכספיים החצי שנתיים (להלן — דוחות מבוקרים), והם יידונו בועדת הכספים ובמועצה ויוגשו לממונה על ביקורת החשבונות במשרד הפנים (להלן — הממונה על החשבונות)". הוראות סימן ב' של פקודת העיריות חלות גם על מועצות מקומיות ומועצות אזוריות מכח סעיף 34 לפקודת המועצות המקומיות (נוסח חדש). מסיבה זאת ההתייחסות בהמשך תהיה לפקודת העיריות בלבד, כאשר מובן שההנחיה חלה על כלל הרשויות המקומיות.

1.3 משתמשי הדוח הכספי

המשתמשים העיקריים של הדוח הכספי של הרשויות המקומיות הם גורמי פיקוח ובקרה ובהם משרד הפנים הכולל את מנהל לפיתוח ותקצוב, הממונה על המחוז, משרדי ממשלה וגורמים נוספים המבצעים ניתוחים של החשבונאות הלאומית.

פרט לשלטון המרכזי הדוח הכספי מיועד גם לגורמים בתוך הרשות עצמה, כמו מועצת הרשות, ועדות הכספים והביקורת ולבסוף תושבי הישוב. במטרה להנגיש את נתוני הדוח הכספי לתושבי הישוב, נוסף בשנת 1999 לפקודת העיריות סעיף 216(ב) המחייב את הרשויות המקומיות לפרסם את תמצית הדוחות הכספיים, במתכונת ארצית אחידה.

בשנים האחרונות נוספו גם הבנקים, המעמידים אשראי לרשויות המקומיות, לציבור המשתמשים בדוח המבוקר השנתי, זאת לאור הנחיית המפקח על הבנקים המחייב את הבנקים לקבל דוחות מבוקרים שנתיים.

בהעדר הנפקה לציבור, למעט איגוח הכנסות עתידיות במספר קטן של רשויות, קהל משקיעים אינו נמנה עם ציבור המשתמשים בדוח הכספי.

1.4 הגשת הדוחות הכספיים לגופי הפיקוח

1.4.1 הגשת דוחות למשרד הפנים

על פי הפקודה יש להגיש למשרד הפנים שלושה סוגי דוחות:

1. דוח כספי רבעוני - על פי סעיף 213(ב) לפקודה "הגזבר יגיש, בתוך 60 ימים לאחר תום כל רבעון, דין וחשבון כספי לגבי אותו רבעון, לראש העיריה, למועצת העיריה, לוועדת הכספים ולועדת הביקורת של העיריה, למינהל לפיתוח ותקצוב במשרד הפנים, לממונה על ביקורת החשבונות במשרד הפנים ולממונה". הדוח הרבעוני הינו דוח שהגזבר אמור לערוך ולהגיש למפורטים בסעיף. הגזבר מגיש גם את הדוח לרבעון השני והרביעי, אף שבגין תקופות אלו מוגשים דוחות נוספים כמסביר בהמשך.
2. דוח חצי שנתי - דוח הנערך על ידי הרשות, סקור על ידי רואה חשבון ומוגש לגופים המפורטים בסעיף 216(א) לפקודה (ראה ציטוט הסעיף להלן). הסעיף אינו מציין במפורש את המועד להגשת הדוח החצי שנתי והמועד להגשתו זהה למועד הגשת הדוח הרבעוני, דהיינו 60 ימים לאחר תום כל רבעון.
3. דוח כספי שנתי - על פי סעיף 216(א) לפקודה "עיריה תערוך דוחות כספיים שנתיים וחצי שנתיים (להלן – דוחות כספיים); ראש העיריה והגזבר יחתמו על הדוחות הכספיים; רואה החשבון יבקר את הדוחות הכספיים השנתיים ויסקור את הדוחות הכספיים החצי שנתיים (להלן – דוחות מבוקרים), והם יידונו בוועדת הכספים ובמועצה ויוגשו לממונה על ביקורת החשבונות במשרד הפנים".

כאמור, הסעיף הנ"ל אינו מציין את המועד להגשת הדוח השנתי. ניתן ללמוד את המועד המאוחר להגשתו מסעיף 216(ב) - "תמצית הדוחות הכספיים השנתיים הכוללת פרטים כפי שיקבעו שר הפנים ושר האוצר (בסעיף זה – תמצית הדוחות הכספיים), תפורסם בעירייה שבה קיים עיתון מקומי – בעיתון מקומי, לא יאוחר מיום 1 באוקטובר של כל שנה לענין דו"ח המתייחס לשנה הקודמת".

מאחר שמדובר בדוח כספי מבוקר וכדי לעמוד במגבלת הזמן, מחויב הגזבר להכין את הדוח בהתאם ללוח הזמנים שנקבע בסעיף 12(א) לתקנות הרשויות המקומיות (הנהלת חשבונות), התשמ"ו-1988 הקובע – "לא יאוחר מסוף פברואר של כל שנת כספים, יכין הגזבר דין וחשבון שנתי בעד שנת הכספים הקודמת (להלן – דין וחשבון שנתי) במתכונת ועל גבי טפסים שקבע רואה החשבון לעיריות לדין וחשבון השנתי".

לסיכום, הרשות מחויבת לסיים את הכנת הדוח השנתי עד סוף פברואר ולהגישו לרואה החשבון המבקר, אשר אמור להגישו ל"ממונה על החשבונות" (לשעבר "רואה חשבון לעיריות") לכל המאוחר עד 1 באוקטובר של השנה העוקבת. כדי לא לחרוג מלוח הזמנים, האגף לביקורת במשרד הפנים מחייב את רואי החשבון המבקרים להגיש לממונה על החשבונות את הדוחות המבוקרים, אשר עוברים גם תהליך של עיון, כחודשיים עד שלושה חודשיים לפני תאריך היעד.

הפרטים על מבנה הדוח השנתי מפורטים בפרק 4 בסעיף 4.1.5.

1.4.2 הגשת דוחות נוספים לגופי פיקוח בתוך הרשות

א. החוק מחייב הגשת דוחות נוספים לגורמים בתוך הרשות עצמה, כדלהלן:

1. דוח חודשי - סעיף 10 לתקנות הרשויות המקומיות (הנהלת חשבונות), התשמ"ו-1988 קובע – "הגזבר יכין עד 25 בכל חודש דין וחשבון חדשי מצטבר לגבי החודש שחלף (להלן – דין וחשבון חדשי) שיוגש לראש הרשות המקומית".
2. דוח מצב כספי - סעיף 140(א) לפקודה מחייב את ראש העירייה בהגשת דוח רבעוני על מצבה הכספי של העירייה אשר מוגש למועצה. הוראה מקבילה כלולה בסעיף 112(א) לצו המועצות המקומיות (א).

ב. הפרטים שיש לכלול בדוח יהיו כדלקמן:

1. דוח חודשי - סעיף 10 לתקנות הרשויות המקומיות (הנהלת חשבונות), התשמ"ו קובע – "בדין וחשבון החודשי יפורטו לגבי כל סעיף של תקבול ותשלום בתקציב המאושר לאותה שנה, סך כל הסכומים שנתקבלו או שולמו בחודש שחלף, וסך כל הסכומים של התקבולים והתשלומים האמורים מתחילת שנת הכספים עד סוף החודש שחלף". מהאמור בסעיף עולה, כי יש להציג נתונים של התקציב הרגיל והתקציב הבלתי רגיל שבוצעו בחודש החולף לעומת התקציב המאושר וכן נתונים מצטברים מתחילת השנה עד לסוף חודש הדוח. הנתונים יוצגו בחתך של סעיפי תקציב

התקבולים והתשלומים (בתקציב הבלתי רגיל יוצג סיכום סעיפי התקציב של כל הפרויקטים).

2. דוח מצב כספי - הפקודה אינה מפרטת מה אמור לכלול דוח רבעוני על מצב כספי של הרשות. סעיף 11 לתקנות הרשויות המקומיות (הנהלת חשבונות), התשמ"ו קובע - "דין וחשבון לתקופה רבעונית על מצבה הכספי של הרשות שעל ראש הרשות למסור למועצת הרשות על פי סעיף 140ב(א) לפקודת העיריות, וסעיף 112ב(א) לצו המועצות המקומיות (א), תשי"א-1950, יוכן בצורה ובנוסח שקבע רואה החשבון לעיריות, תוך שלושים ימים מתום התקופה הרבעונית לגביה נערך הדין וחשבון". כלומר, הדוח אמור להיות במבנה הדוח הרבעוני המוגש על ידי הגזבר על פי סעיף 213(ב) לפקודה. כלומר, מבחינה מעשית מאוחדים הדוחות לדוח רבעוני רגיל והדיון במועצת הרשות לגביו כולל גם התייחסות למצבה הכספי של הרשות ויכלול את הפרטים הבאים:

א. מאזן (כולל מספרי השוואה לתום השנה הקודמת).
ב. ניתוח הביצוע של התקציב הרגיל - תקבולים לפי מקורות ההכנסה ותשלומים לפי סוגי ההוצאה, בהשוואה לתקציב המאושר השנתי, הקציב היחסי לתקופה והצגת הסטיות בסכומים ובאחוז מסה"כ ההכנסות וההוצאות.

ג. התקציב הבלתי רגיל - יוצג בשני חתכים -
- התקבולים בתקופה לפי מקורות המימון (הכוללים את פרוט השתתפות משרדי ממשלה) והתשלומים בתקופה לפי סוגי התשלומים ונתונים מצטברים לסוף התקופה, לרבות ההשקעות בפרויקטים שהסתיימו.
- ניתוח לפי פרקי התקציב המציג את סך התקציב המאושר, הביצוע בתקופה, הביצוע המצטבר והעודף או הגרעון בכל פרק ובסך כל הפרויקטים.

ד. מצב חשבון החייבים עבור מסים ומים לסוף הרבעון (כולל מספרי השוואה לרבעון מקביל) ופרטים על שיעורי הגבייה.

ה. פרטים על החיוב הראשוני של הארנונה.
ו. השוואה, לפי פרקי תקציב בין מצבת כח אדם המאושרת והעלות היחסית לפי התקציב של השכר לסוף הרבעון לעומת מצבת כח האדם ועלות השכר הנצברת למעשה לסוף הרבעון.

ז. רשימת מקבלי השכר הגבוה ברשות, הכוללת - התפקיד, הדרגה, השכר המשולב, תוספות לשכר המשולב עלות הפרשות מעביד וסך העלות הכוללת של השכר.

1.5 מבנה אחיד של הדוחות הכספיים

הפקודה והתקנות לא פירטו את מבנה הדוח הכספי. על פי סעיף 217 לפקודה, מתכונת הדוחות הכספיים, היקפם, ומועדי הגשתם לממונה על החשבונות יקבעו על ידי שר הפנים ושר האוצר. מעשית, המבנה הנוכחי של הדוח הכספי התגבש במשך השנים באמצעות הנחיות של משרד הפנים לרשויות, עלי ידי הממונה על החשבונות (לשעבר "רואה חשבון לעיריות").

נושא הדוחות מוסדר החל משנת 1994, בה חלה חובת הגשת דוחות כספיים שנתיים מבוקרים על כלל הרשויות המקומיות בישראל. עד לשנה זאת, הוגשו הדוחות על ידי כל הרשויות, אך בוקרו מידי שנה רק עשרות רשויות מקומיות אשר נקבעו על ידי משרד הפנים.

במטרה למסד את אחידות הדיווח הכספי וכדי להקל על הכנת הדוחות הכספיים, פותחו במשרד הפנים יישומים המפיקים באמצעות יישומי אקסל את הדוח השנתי ואת הדוח הרבעוני.

החשיבות של יישומים אלו היא באחידות הדיווח הכספי הן לרשות הקטנה והן לרשות הגדולה וכן באפשרות של בקרת הנתונים באמצעות מערכת בקרה פנימית הבוחנת את נכונות הנתון הנבדק ביחס לנתונים אחרים בדוח הכספי.

המבנה האחיד של הדוח נשמר גם לגבי תמצית הדוחות הכספיים המפורסמים בעיתון מקומי, כאמור בסעיף 216(ב) לפקודה.

1.6 הביאורים והנספחים לדוחות הכספיים

הביאורים לדוחות הכספיים ערוכים אף הם במבנה אחיד ומופקים ביישומי האקסל האמורים לעיל.

הדוחות הכספיים של הרשויות המקומיות כוללים גם נספחים המהווים חלק בלתי נפרד מהדוחות הכספיים, אשר אף הם ערוכים במבנה אחיד ובמספור אחיד לכל הרשויות. חלק מהביאורים והנספחים מהווים פירוט של סעיפים אשר נכללים בדוחות הכספיים וחלקם מהווים נתונים של נכסים והתחייבויות אשר בהתאם למדיניות החשבונאית של הרשויות המקומיות אינם נכללים במאזני הרשויות.

מרבית נתונים אלו נאגרים במאגרי המידע של הרשויות באמצעות רישומי עזר ואינם מהווים חלק מהנהלת החשבונות התקציבית.

התייחסות פרטנית לנתונים אלו תובא בהמשך.

2 עקרונות חשבונאיים

2.1 כללי

הרשויות המקומיות מוגדרות כמוסד ללא כוונת רווח, אך לא חלות עליהן עקרונות חשבונאיים שנקבעו בגילוי דעת 69 של לשכת רואי חשבון בישראל ותקן מספר 5 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ולמעשה טרם נקבעו להן עקרונות חשבונאיים על ידי הגופים המקצועיים הנ"ל והן ניוזנות מעקרונות חשבונאיים יחודיים הן בתחום המדידה החשבונאית והן בתחום ההצגה החשבונאית, כפי שיובהר בהמשך.

2.2 המקור החוקי לעקרונות החשבונאיים

סעיף 217 קובע "השר ושר האוצר יקבעו את מתכונת הדוחות הכספיים, היקפם, הפרטים הכלולים בהם ומועדי הגשתם לממונה על החשבונות, וכן את המועד להגשת הדוחות המבוקרים". הגדרת "דוחות כספיים" ניתנת בסעיף 216(א) לפקודה (ראה לעיל) והכוונה היא לדוחות השנתיים המבוקרים והחצי שנתיים הסקורים. התייחסות סעיף זה היא בתחום ההצגה החשבונאית של דוחות אלו.

הנחיות מצומצמות למתכונת הדוח הרבעוני נכללות בסיפא של סעיף 213(ב) "בדין וחשבון יתייחס הגזבר, בין השאר, לביצוע התקציב ביחס לאותו רבעון ולאמזן ביצוע התקציב ביחס לתקציב השנתי כולו". מכאן שבעיני הפקודה, ההתמקדות בדוח הרבעוני היא בעיקר לחשבון התוצאתי ולא המאזני.

הסעיף המסיים את סימן ב' כלול בסעיף 228 הקובע "השר רשאי להתקין תקנות בכל ענין הנדרש לצורך ביצועו של סימן זה".

עקרונות המדידה החשבונאית נכללת בפרק ג' של תקנות הרשויות המקומיות (הנהלת חשבונות), התשמ"ח-1998 (להלן "התקנות"). תקנות אלו ביטלו את התקנות משנת 1955 ותקפות עד היום.

2.3 ניהול מערכת הנהלת החשבונות ברשויות המקומיות

2.3.1 כללי

בסעיף 2 לתקנות נכללת הנחיה כללית לניהול החשבונות הקובעת "רשות מקומית תקיים הנהלת חשבונות ורישומי מידע הדרושים לניהול פעולותיה הכספיות לפי העקרונות, הכללים וההוראות שנקבעו בכל דין, ולפי כללי החשבונאות המקובלים, הכל לשם גילוי נאות וקבלת מידע על מצבה הכספי בכל עת ותוצאות פעולותיה הכספיות".

ההנחיה קובעת כי ראשית יש להתייחס לעקרונות וכללים שנקבעו בכל דין ורק במידה שאין הנחיה ספציפית לסעיף כלשהו בדוחות הכספיים של הרשות, יש ליישם כללי חשבונאות מקובלים. עוד עולה מסעיף 2, כי מערכת הנהלת החשבונות אמורה לתת מענה בכל עת גם למצבה הכספי של הרשות, קרי המאזן, וגם לתוצאות פעולותיה הכספיות, קרי הדוחות של התקציב הרגיל והתקציב הבלתי רגיל.

2.3.2 ניהול ספרים ראשיים

כדי לשמור על אחידות ניהול החשבונות ברשויות המקומיות, מוגדים בסעיף 3 של התקנות רשימת 10 קבצים (ספרים). ספרים אלו הינם למעשה הקידומת של אינדקס סעיפי החשבון במערכת הנהלת החשבונות והרשויות נקראו לאמץ במרשמייהם את הקידומת של הספרים

פרק 2 עקרונות חשבונאיים

הראשיים. לדוגמא, ספר 1 מיועד לרישומי התקציב הרגיל, לכן כל הקידומת של אינדקס מספרי החשבון המתייחסים לתקציב הרגיל, הן התקבולים והן התשלומים יתחילו בספרה 1.

הספרים הראשיים מחולקים לשלוש קבוצות:

חשבונות תקציביים - מכילים את החשבונות של התקבולים והתשלומים לשנה השוטפת של התקציב הרגיל בהתאם לסעיפי התקציב הרגיל והתקציב הבלתי רגיל בהתאם למספר הפרויקט ומהות ההכנסה וההוצאה. מיספור מספרי החשבון של החשבונות התקציביים הינו קשיח ומבוסס על מבנה התקציב הרגיל שגובש בשנת 1993 ועל תקנות הרשויות המקומיות (הכנת תקציבים), תשל"א-1971 (הסבר מפורט לגבי תקציבים אלו ראה בהמשך).

חשבונות מאזניים - חשבונות המכילים את הרכוש, ההתחייבויות והעודפים או הגרעונות, המוצגים במאזן הרשות.

מספור מספרי החשבונות, פרט לקידומת (מספר 1), לפרקי התקציב הרגיל וסעיפיו, אינו אחיד לכל הרשויות ונתון לשיקול דעתה של הרשות עצמה.

חשבון חוץ מאזני - חשבון הנכלל בנספח.

להלן רשימת הספרים ויעודם:

חשבונות תקציביים

ספר 0 - חשבונות תקציבי עזר; חשבונות מקבילים של חשבונות בקרה. ספר שיתרתו בסוף הרבעון ובסוף השנה היא אפס.

ספר 1 - תקבולים ותשלומים לפי הסעיפים המאושרים של התקציב הרגיל.

ספר 2 - תקבולים ותשלומים של התקציב הבלתי רגיל באופן שיאפשר התייחסות לכל תקציב בלתי רגיל שאושר בנפרד.

חשבונות מאזניים

ספר 3 - חשבון קופה; חשבונות בנקים; פקדונות בבנקים; איגרות חוב ממשלתיות סחירות.

ספר 4 - פקדונות; קרן לעבודות פיתוח; קרנות מתוקצבות.

ספר 5 - מקדמות; השקעות במימון קרנות מתוקצבות; מלאי במחסן בלתי מתוקצב.

ספר 6 - חייבים בגין הכנסות מתוקצבות שטרם נגבו או חייבים בגין תשלומים לא מתוקצבים, למעט חייבים בגין תשלומי חובה או דמי שירותים וגרעון בתקציב הרגיל.

ספר 7 - זכאים; עודף בתקציב הרגיל.

ספר 8 - חשבונות למעקב.

חשבון חוץ מאזני

פרק 2 עקרונות חשבונאיים

ספר 9 – חשבון מילווה לשלם (במרבית הרשויות ספר זה אינו מנוהל ופרטי המלוות מתנהלים בספר עזר בלבד).

2.3.3 ניהול מערכי עזר

כפי שהובהר בפרק הכללי לעיל, חלק מהרישומים אינם מנוהלים בהנהלת החשבונות התקציבית אלא בספרי עזר ומערכות מידע נוספים. חלק מהנתונים הרשומים בספרי העזר מקבלים ביטוי בביאורים או בנספחים לדוחות הכספיים. להלן רשימת מערכי העזר הכלולים בסעיף 4 לתקנות:

ספרי עזר להם ניתן ביטוי בביאורים או בנספחים של הדוח הכספי

(1) מערך החייבים – חשבונות אישיים של חייבים בעד ארנונות, היטלים, אגרות, השתתפויות, ודמי שירותים.

(2) מערך המילווה לשלם.

(3) חשבונות מקבילים של המילווה שניתנו.

(4) חשבונות מקבילים של ערבויות שניתנו.

(5) חשבונות מקבילים של שטרות והמחאות דחויים וערבויות שנתקבלו.

ספרי עזר להם לא ניתן ביטוי בביאורים או בנספחים של הדוח הכספי

(6) פנקס העובדים.

(7) פנקס החוזים.

(8) פנקס ציוד – מיטלטלין בני קיימא (אינוונטר).

למעט הנחיות לגבי ניהול פנקס ציוד הכלולות בתקנות העיריות (הסדר רכישות, ניהול מחסנים, רישום וניהול טובין), התשנ"ח – 1998, לא פורסמו הנחיות באשר לצורת ניהול מערכי העזר המפורטים לעיל והרשויות נעזרות בחברות התוכנה לניהול מערכי העזר וחלק מהרישומים מתבצעים באמצעות גיליונות אלקטרוניים.

בנוסף לספרי עזר הנ"ל מתנהל, באמצעות רואי החשבון המבקרים, יישום אקסל המפרט את עלות הרכוש הקבוע ודרכי מימונו בערכים נומינליים, החל משנת 1995 ואילך. היישום האמור מתעדכן מידי שנה ברכישות השוטפות של הרכוש הקבוע והעתק מהיישום מועבר מידי שנה לאגף בכיר לביקורת ברשויות המקומיות במשרד הפנים.

2.4 שיטת המדידה החשבונאית

2.4.1 כללי

קיימות שתי שיטות עיקריות למדידה חשבונאית – בסיס "המזומן הטהור", אשר לפיה הפעילות נרשמת רק במועד התקבול או התשלום ובסיס "הצבירה הטהורה", אשר לפיה הפעילות נרשמת בעת התרחשותה, ללא קשר למועד לזרימת המזומנים בגינה. בין שתי השיטות האמורות קיימות שתי שיטות ביניים המשלבות בין שתי השיטות – שיטה הקרובה לבסיס הצבירה ונקראת "שיטת הצבירה המותאמת", אשר לפיה עיקר הפעילות נרשמת בשיטת הצבירה וחלק מהפעילות נרשמת רק במועד זרימת המזומנים ושיטה הקרובה לשיטת המזומנים ונקראת שיטת "המזומנים המותאמת", אשר לפיה עיקר הפעילות נרשמת במועד

פרק 2 עקרונות חשבונאיים

תזרים המזומנים וחלק מהפעילות נרשמת בהתקיים הקריטריונים הכלכליים להכרה על בסיס צבירה, ללא קשר למועד תזרים המזומנים.

החיסרון של שיטות הביניים היא בחוסר המובהקות ובצורך להגדיר אלו פעילויות ירשמו בשיטת המזומנים ואילו בשיטת הצבירה.

השיטה החשבונאית הנהוגה ברשויות המקומיות הינה שיטת "המזומנים המעורבת" או כפי שהיא מוגדרת בתקנות "שיטת מזומנים מתוקנת" והיא מושפעת מתפיסת העולם של ניהול כספי הרשות המקומית, כפי שהיא באה לידי ביטוי בסעיף 190 לפקודה "כל ההוצאות שהעיריה מתחייבת בהן כדין לפי הוראות הפקודה או כל דין אחר, וכן כל סכום אחר המגיע ממנה כדין, ייזקפו לחובת קופת העיריה וישולמו מתוכה, ובלבד שלא ישולם מקופת העיריה שום תשלום אלא אם הורשה על ידי התקציב השוטף או הורשה במיוחד על ידי המועצה באישורו של הממונה". דהיינו, עיקר הפעילות מתבססת על תזרימי המזומנים שבקופת העיריה ונרשמת בהתאם ורק פעילות חריגה, אשר לה מקור תקציבי או היתר מיוחד נרשמת על בסיס הצבירה.

2.4.2 שיטת המדידה החשבונאית הנהוגה ברשויות המקומיות בישראל

כאמור לעיל, שיטת המדידה החשבונאית הנהוגה ברשויות הינה שיטת "מזומנים מתוקנת". עקרונות השיטה החשבונאית מפורטות בסעיף 8 של התקנות, כדלהלן:

2.4.2.1 הכנסות שוטפות

שיטה מצטברת:

הכנסות לתקציב הרגיל בלבד ממשרדי ממשלה, רשויות מקומיות, גופים ציבוריים והכנסות מיוחדות המאושרות על ידי הממונה על החשבונות נרשמות בשיטה המצטברת. בשל הקושי לאמת את מימוש ההבטחה לקבלת ההכנסה המובטחת, נרשם בתקנה התנאי הבא – "בכפוף לקבלתם עד 30 באפריל בשנה שלאחר שנת התקציב". האגף לביקורת היה ער לעובדה כי במקרים רבים ההבטחה השלטונית או של גופים ציבוריים אינה מתממשת עד התאריך האמור וקיים חשש שירשם נכס שאינו בר מימוש, לכן הוצאה על ידו בשנת 2010 הנחיה¹ בחוזר מיוחד המרככת את ההגבלה האמורה הקובעת כי ההכנסה האמורה תרשם כהכנסה על בסיס מצטבר, בכפוף לקבלתה עד למועד סיום הביקורת על הדוחות הכספיים או שקיימת התחייבות מפורשת וחד משמעית שהרשות המקומית זכאית לקבל את ההכנסה האמורה תוך ציון המועד בו היא אמורה להתקבל. שיטת המזומן:

כל שאר התקבולים שהתקבלו ממקורות שאינם נכללים במסגרת האמור לעיל, בין שהם מיועדים לתקציב הרגיל, הבלתי רגיל או לקרנות הרשות נרשמים במועד קבלתם בלבד. משמעות הדבר היא, שבנוסף להכנסות העצמיות שהרשויות גובות ממיסים, אגרות, תרומות וכדו' גם תקבול שמקורו הוא הלוואה לזמן ארוך נרשם כהכנסה. משרד הפנים נוהג לאשר במקרים מסוימים מלוות לאיזון התקציב הרגיל, אשר היו נכללים כהכנסה בתקציב הרגיל.

¹ הנחיה של אגף בכיר לביקורת ברשויות המקומיות "צבירת הכנסות ממשרדי ממשלה בתקציב הרגיל" מיום 31.5.2010.

פרק 2 עקרונות חשבונאיים

- 2.4.2.2 הכנסות מתשואות על פקדונות בבנקים
נרשמות על בסיס צבירה. בתשואה מהשקעות באגרות חוב ממשלתיות, הזקיפה היא רק בסוף השנה ובשאר התשואות, הרישום מתבצע מידי רבעון. התייחסות לגבי זקיפת ההכנסה לתקציב או לקרנות הרשות ראה בהמשך.
- 2.4.2.3 הוצאות
כל הוצאה שהתמורה בגינה התקבלה ואושרה על ידי הרשות תרשם בשיטה המצטברת, ללא קשר למועד הפירעון.
בדוח השנתי – מקדמות לספקים והוצאות ששולמו עבור קבלת שירות עתידי תירשמה כהוצאות שוטפות.
- 2.4.2.4 התחייבות שזמן פירעונה הגיע
כל התחייבות שהגיע מועד פרעונה תרשם בשיטה המצטברת, ללא קשר לפירעון בפועל של ההתחייבות. משמעות הדבר היא, גם פירעון קרן מלוות לזמן ארוך והריבית שהצטברה על הקרן הנפרעת, אשר כאמור לעיל במועד קבלתן נרשמו כהכנסה, ירשמו כהוצאה במועד הפירעון, גם אם התשלום עבור הפירעון טרם בוצע. כלומר, פירעון ההלוואה נרשמת בשיטה המצטברת ובמידה שלא היה מקור מימוני לכיסוי הפירעון, הסכום ירשם כהתחייבות במאזן הרשות.
- 2.4.2.5 מקדמות על חשבון שירותים או טובין
מקדמות ששולמו על חשבון שירותים או טובין, אף שהשירות או הטובין טרם התקבלו, ירשמו כהוצאה בתקציב הרגיל או הבלתי רגיל במועד התשלום. כדי לעקוב אחר המקדמה וכדי לודא שלא יבוצע תשלום כפול, יש לבצע רישום מקביל בספר 0.
- 2.4.2.6 הוצאות מימון שהצטברו על משיכות יתר והלוואות לזמן קצר
רבות, הפרשי הצמדה או שער שהצטברו על משיכות יתר והלוואות לזמן קצר, ירשמו כהוצאה בתום כל רבעון. יודגש כי ההצטברויות האמורות נרשמות רק בגין הלוואות לזמן קצר ואינן נרשמות בגין הצטברויות על יתרת הקרן של הלוואות לזמן ארוך שטרם נפרעה.
- 2.4.2.7 השקעות ברכוש קבוע
השקעות ברכוש קבוע, בין נכסי דלא נידי ובין מטלטלין נרשמות כהוצאה בתקציב הרגיל או הבלתי רגיל, בהתאם למקור התקציבי אשר מימן רכישות אלו. משמעות הדבר היא שהרכוש הקבוע מופחת במלואו בשנת הרכישה וההוצאה נזקפת לחובת התקציב אשר מימן את רכישת הרכוש.
- 2.4.2.8 מלאי במחסן בלתי מוקצב
מלאי מקבל ביטוי מאזני והוא נרשם כרכוש כנגד רישום מקביל ב"קרן מתוקצבת" (הסבר לגבי הקרן המתוקצבת ראה סעיף 4.2.9.1 להלן). משמעות המעשית היא, שהמלאי כאמור נרשם כהוצאה של התקציב הרגיל והרישום המקביל בנכסים ובהתחייבויות נועד לתת גילוי לסכום המלאי במאזן.
- 2.4.2.9 השקעה בנכסים כספיים בלתי סחירים
השקעה בנכסים כספיים בלתי סחירים כוללים: השקעה בהון מניות של גופים קשורים, מתן הלוואות לגופים קשורים, רכישת זכויות כספיות (לפני העברת מפעלי המים לתאגידים

היה מקובל לרכוש זכויות מים ממקורות), מתן הלוואות לעובדים ישירות או באמצעות פקדון בבנק וכדומה.

הטיפול החשבונאי בהשקעות האמורות זהה לטיפול במלאי במחסן בלתי מוקצב, מתן ביטוי להוצאה בתקציב הרגיל או הבלתי רגיל ובנוסף, רישום מקביל בנכסים ובהתחייבויות, לשם מתן גילוי לסכום המושקע. השקעות נכסים כספיים סחירים לזמן קצר ראה סעיף 4.2.4.6 להלן.

2.4.2.10 הנחות ופטורים

הנחות ופטורים על פי דין ירשמו כהוצאה כנגד רישום הכנסה. הנחות ופטורים כלולים באחד מחוקי הפטור וההנחות, כגון: פקודת מיסי העירייה ומיסי הממשלה (פיטורין), 1938, חוק הרשויות המקומיות (פטור חיילים, נפגעי מלחמה ושוטרים מארנונה), תשי"ג-1953, סעיף 79 לחוק התכנון והבניה התשכ"ה-1965, תקנות הסדרים במשק המדינה (הנחה מארנונה), התשנ"ג-1993, סעיף 330 לפקודת העיריות ועוד.

בנוסף להנחות האמורות, גם הנחות בשל תשלומים מראש, בשל תשלומים באמצעות הוראות קבע וכדומה המוענקות בהתאם לצו המיסים של כל רשות, נכללות אף הן כהוצאה כחלק מהוצאות המימון.

2.4.2.11 רישום הכנסה או הוצאה במלואה

כדי להציג מידע מלא, התקבולים והתשלומים ירשמו במלואם, ללא קיזוז בין התקבולים לתשלומים².

2.4.3 השוני במדידה החשבונאית מעקרונות חשבונאים מקובלים

מרבית עקרונות המדידה החשבונאית ברשויות מקומיות אשר הוצגו לעיל הינן שמרניות והן נובעות מהאופי המיוחד של הרשות המקומית.

השמרנות והזהירות בולטות ברישום ההכנסות, בהוראה לזקוף חלק ניכר מההכנסה על בסיס מזומן ובהוצאות, להפחית את מלוא ההשקעה ברכוש קבוע במועד ההשקעה ולא לרשום הוצאה מראש כנכס אלא כהוצאה שוטפת.

עקרונות אלו תואמים את האמור בסעיף 16 של תקן חשבונאות מספר 34 "הצגה של דוחות כספיים" של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות הקובע – "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 ינתן גילוי לגבי בסיס הדיווח שיושם". בצד האמור לעיל, כוללת המדידה החשבונאית הנחיות בלתי שמרניות אשר אפשר להגדירן כשוניות מכללי החשבונאות המקובלים, כאשר בולטת בהן היא, אי רישום התחייבות בגין הלוואות לזמן ארוך.

להלן הסעיפים החריגים:

2.4.3.1 הלוואות לזמן ארוך

יתרת ההלוואות לתאריך הדוח הכספי אינה מקבלת ביטוי בהתחייבויות במאזן אלא נרשמת כמידע חוץ מאזני בלבד בדוח השנתי.

² סעיף 9.9 לתקנות.

2.4.3.2 פרעון מלוות

רישום פרעון קרן מלוות כהוצאה שוטפת.

2.4.3.3 התחייבות שוטפת לעובדים

ההתחייבות לתשלום עבור ימי חופשה שהצטברו אינה נכללת במסגרת ההתחייבויות במאזן הרשות, אלא מקבלת ביטוי בביאורים כמידע בלבד.

2.4.3.4 התחייבות לסיום יחסי עובד מעביד

הטיפול בהתחייבות לפידיון ימי מחלה והשלמת ההתחייבות למענק פרישה לעובדים בתנאי פנסיה צוברת זהה לטיפול בהתחייבות עבור ימי חופשה והוא נכלל כמידע בלבד בביאורים.

להתחייבות לפנסיה תקציבית לא ניתן מידע כלל, בעיקר בשל עלויות חישוב ההתחייבות המצריכה חישובים אקטואריים.

2.4.3.5 תוספות שכר בגין תקופות קודמות

תוספות שכר בגין תקופות קודמות, הנובעות מהסכמי שכר קיבוציים, נרשמות בחודשים בהם תוספות אלו צריכות להיות משולמות על פי הקבוע באותם הסכמים.

2.5 שיטת ההצגה החשבונאית

2.5.1 כללי

כאמור לעיל, התקנות אינן מפרטות את שיטת הדיווח (ההצגה החשבונאית). שיטת הדיווח נכללת בפרק ה' לתקנות, הכולל התייחסות לדוחות חודשיים, רבעוניים ושנתיים. התייחסות לגבי מבנה הדוחות החודשיים והרבעוניים ניתן בפרק הכללי בסעיף 1.4.2 לעיל. בסעיף 1.4.1 לעיל צוטט סעיף 12(א) לתקנות המתייחס, בין היתר, למתכונת הדוחות הכספיים ועל פיו המתכונת נקבעת על ידי הממונה על החשבונות. מבנה הדוחות הכספיים התעדכן במשך השנים ונוספו לו בעיקר נושאים חדשים שלא נכללו בעבר, כגון קרן 2% לפרישת עובדים המועסקים בתנאי פנסיה תקציבית וכן ביאורים ונספחים נוספים, אך בשיטת ההצגה החשבונאית לא חל כל שינוי והיא מוצגת בשיטת הקרנות, כמובהר להלן, אשר שונה משיטת הנכסים נטו הנהוגה במלכ"רים בישראל, לרבות בעמותות בשליטת הרשות.

2.5.2 שיטת הדיווח הכספי

שיטת הדיווח מבוססת על שיטת הקרנות. על פי שיטת הקרנות מחולקים הנכסים וההתחייבויות לקרנות וכל קרן מאגדת בתוכה את הנכסים וההתחייבויות ואת יתרת הקרן. הסכום במאזן הינו סיכום של כל הקרנות ולכל קרן נערך דוח של תנועת הקרן בתקופת הדוח. שיטת הדיווח ברשויות היא בשיטת המתוארת לעיל, אך מרבית הנכסים וההתחייבויות מוצגים במאזן במאוחד ואינם מחולקים לפי קרנות. לדוגמא- ההתחייבויות השוטפות מוצגות במאוחד ואינן מופרדות בין ההתחייבויות של התקציב הרגיל והתקציב הבלתי רגיל. הדוח הכספי של הרשויות המקומיות כולל 3 קרנות: התקציב הרגיל, התקציב הבלתי רגיל וקרנות הרשות ולכל קרן, דוח עצמאי על הפעילות בתקופה המדווחת. הסבר נרחב לגבי הדיווח של התקציב הרגיל, הבלתי רגיל וקרנות הרשות ניתן בהמשך. להלן פרטים על מהות כל אחד מהקרנות:

2.5.2.1 התקציב הרגיל

הגדרת התקציב הרגיל מצויה בפרק הראשון של תקנות הרשויות המקומיות (הכנת תקציבים), תשל"א-1971 (להלן "תקנות התקציב"). סעיף 1 מגדיר תקציב – "בפרק זה, "תקציב" - לרבות אומדני התקבולים שיתקבלו בשנת הכספים אשר בעדה הוכן התקציב מתשלומי החובה שהרשות המקומית רשאית לגבותם על פי כל דין, כולל דמי שירותים, מכירות, השתתפות והחזרות משנים קודמות, וכן אומדן תשלומים שזמן פרעונם חל באותה שנה והפרשות לקרנות באותה שנה". הגדרת אומדן התקבולים מהממשלה מצויה בסעיף 3(ב) – "השתתפות הממשלה יכללו התקבולים אשר נקבעו לגבם כללים לגבי גובה התשלום אשר הממשלה תעביר לרשות המקומית, ואשר הובאו לידיעת הרשויות המקומיות".

מהאמור לעיל עולה, כי התקציב הרגיל נועד לבצע פעולות הממומנות מהמקורות האמורים לעיל, ללא קשר למהות פעולות אלו.

2.5.2.2 התקציב הבלתי רגיל

עד לשנת 1999, המונח תקציב בלתי רגיל לא הופיע בפקודה. תקציב שאינו רגיל נכלל בסעיף 210 לפקודת העיריות המתייחס לתקציב המילואים שאיננו שנתי. בשנת 1999 חוקק סעיף 213' לפקודה המגדיר תקציב בלתי רגיל - "תקציב של עיריה המיועד לפעולה חד-פעמית או לתחום פעילות מסוים, הכולל אומדן תקבולים ותשלומים לאותה פעולה או לאותו תחום פעילות, וכספים שיועדו על פי דין למטרות שאינן תקציב רגיל".

הגדרת התקציב הבלתי רגיל מצויה גם בפרק שני של תקנות התקציב. סעיף 15 מגדיר את התקציב הבלתי רגיל – "תקציב בלתי רגיל הכולל אומדן התקבולים והתשלומים לפעולות חד-פעמיות שימומנו ממקורות אלה::

- (1) הקצבות מהתקציב הרגיל;
- (2) השתתפויות בעלים;
- (3) השתתפויות הממשלה;
- (4) השתתפויות של מוסדות ותרומות;
- (5) יתרות מתקציבים בלתי רגילים קודמים;
- (6) הכנסות מקרנות הרשות;
- (7) מילוות מאוצר המדינה;
- (8) מילוות מבנקים ומוסדות אחרים;
- (9) אשראי מקבלנים וספקים;
- (10) מכירת רכוש;
- (11) הכנסות בעד עבודות לטובת המשלמים.

מהאמור לעיל עולה, כי התקציב הבלתי רגיל מתייחס לפעולות **חד פעמיות**, לעיתים רב שנתיות הממומנות מהמקורות המנויים בסעיף 15. דהיינו, לא ניתן לבצע פעילות רב פעמית מאותו התקציב, אלא יש לאשר תקציב חדש עבור כל פעולה חד פעמית. לדוגמא- תקציב של הצטיידות לבתי ספר אמור להיות לשנה ספציפית ולא ניתן להשתמש באותו התקציב למימון הצטיידות בשנה העוקבת.

2.5.2.3 קרנות הרשות

הרשויות מנהלות שני סוגי קרנות : קרן מתוקצבת וקרן לעבודות פיתוח בעתיד (קרן בלתי מתוקצבת). הגדרת הקרנות רשומה בסעיף 1 לתקנות כדלהלן:

פרק 2 עקרונות חשבונאיים

קרן מתוקצבת - "קרן מתוקצבת" – מקור מימון המאושר בתקציב לכיסוי השקעה בנכסים מוניטריים ובמחסן בלתי מוקצב. דהיינו, קרן שנוצרת באמצעות פעולת חיוב התקציב הרגיל או הבלתי רגיל.

קרן לעבודות פיתוח - "קרן לעבודות פיתוח" – כספים שהרשות המקומית גובה על פי דין לביצוע עבודות פיתוח וטרם נקבע התקציב אליו ייזקפו.

בנוסף לקרנות הנ"ל, החל משנת 2004 החלו לנכות משכר עובדי המדינה, לרבות עובדי הרשויות, המועסקים בתנאי פנסיה תקציבית 1% משכרם ומשנת 2005 הניכוי עלה ל- 2%. מאחר ולא ניתן להציג את הסכומים שנוכו מהשכר כאמור בקרן לעבודות פיתוח, מוצגים סכומים אלו בסעיף "קרנות בלתי מתוקצבות אחרות".

3 תקציבים

3.1 כללי

3.1.1 פעילותה של הרשות המקומית

כל פעילותה של הרשות המקומית מתבצעת במסגרת של תקציב מאושר, כמפורט להלן:

התקציב הרגיל

סעיף 204 לפקודת העיריות וסעיף 186 א' לפקודת המועצות המקומיות קובעים כי לכל רשות מקומית יהיה תקציב שנתי.

על פי סעיף 206(ג) לפקודת העיריות, התקציב טעון אישור שר הפנים. שר הפנים הסמיך את הממונים על המחוזות והם אלו המאשרים את התקציב. בטרם הגשת התקציב לאישור הממונה על המחוז, ראש הרשות אמור לאשר את התקציב במועצת הרשות, לאחר שיקבל את אישור ועדת הכספים (סעיף 206(א) לפקודת העיריות)

התקציב הבלתי רגיל

על פי סעיף 16 לתקנות התקציב, נדרשות הרשויות להכין תקציב בלתי רגיל לכל פעולה בנפרד ולקבל את אישור מועצת הרשות ושר הפנים או הממונה על המחוז, לפני התחלת ביצוע הפעולה.

המינהל לשלטון מקומי במשרד הפנים מוציא מידי שנה הנחיות להגשת מסגרת תקציב. במסגרת הנחיות אלו, נדרשות הרשויות לצרף, בנוסף על נתוני מסגרת התקציב הרגיל, גם נספח הכולל תוכנית פיתוח רב שנתית ותקציב פיתוח שנתי ואישור התקציב השנתי של הממונה על המחוז כולל גם אישור בנוסח הבא: "אני מודיע בתוקף הסמכות לפי סעיפים 206 ו-207 לפקודת העיריות שהועברה אלי, כי אישרתי תקציב רגיל חלק הפיתוח". דהיינו, בנוסף על האישור הפרטני נדרשות הרשויות לקבל אישור לתוכנית הפיתוח השנתית.

תקציב נוסף שאיננו רגיל הוא תקציב המילואים הנכלל בסעיף 210 לפקודת העיריות וסעיף 186 לצו המועצות המקומיות (א). תקציב זה נועד בעיקר למנוע גירעון בתקציב הרגיל השנתי וכן לביצוע פעולות המצריכות הוצאה שאינה נכללת בתקציב השנתי המאושר ולכן ניתן לראות בו מעין תקציב בלתי רגיל.

קרנות הרשות

כאמור, קיימים שני סוגי קרנות ברשויות וגם הפעילות בהן מתבצעת במסגרת תקציב, כדלהלן:

קרן בלתי מתוקצבת³: בהתאם לחוזר מנכ"ל 9/1985 (נכלל גם בחוזר 8/1994), נדרשות הרשויות לאשר במסגרת אישור התקציב הרגיל גם מסגרת תקציבית של הקרן לעבודות פיתוח.

קרן מתוקצבת: בהתאם להגדרה בתקנות, מקור הקרן הוא תקציב מאושר. התקציב מהווה איפוא גורם מרכזי ומסגרת לכל הפעילות הכספית-משקית של הרשות אשר לפיו היא חייבת לתכנן את פעילותה הכלכלית.

3.1.2 הקף משרות

הוצאות השכר הינן רכיב בתקציב הרשות המקומית. הרשות מעסיקה שני סוגי עובדים:

³ מונח בשימוש הרשויות והוא כולל את כל הקרנות שאינן מתוקצבות. בתקנות ההגדרה היא "קרן לעבודות פיתוח".

פרק 3 תקציבים, כללי

עובדים יעודיים - עובדים המועסקים למטרות יעודיות והיקף המשרות נקבע וממומן על ידי המשרדים היעודיים, כגון חינוך, רווחה ואחרים.

עובדים רשתיים - עובדים המועסקים וממומנים על ידי הרשות עצמה. חלק מהעובדים הרשתיים הינם סטוטוריים המחויבים על פי החוק, לדוגמא עובדים המנויים בסעיף 167(א) לפקודת העיריות וסעיף 139 לצו המועצות המקומיות (א) והשאר הינם עובדים המתמנים על ידי ראש הרשות, בהתאם לאמור בסעיף 170 לפקודת העיריות וסעיף 140 לצו המועצות המקומיות (א).

חלק מהעובדים הרשתיים הינם עובדים המועסקים למטרות יעודיות אשר הרשות משיקוליה שלה החליטה לתגבר והם ממומנים על ידי ונכללים במסגרת העובדים הרשתיים.

פרק ד' של חוק יסודות התקציב, תשמ"ה-1985 (להלן "חוק יסודות התקציב") מכיל, בין השאר, הנחיות לרשויות מקומיות ותאגידים עירוניים בעניין שכר. סעיף 24(ב) קובע - "שר הפנים רשאי לקבוע לרשות מקומית את שיא כוח האדם שלה וכן, על פי החלטת הממשלה, להורות לה להפחית את תקציבה או את שיא כוח האדם שלה בסכום או בשיעור שיקבע". על פי סעיף 1 לחוק יסודות התקציב - "שיא כוח אדם" - מספר מרבי של משרות שבהן ניתן להעסיק עובדים קבועים, זמניים וארעיים, למעט עובדים ארעיים למשימה חולפת המועסקים עד מאה ועשרים ימים."

מהאמור לעיל עולה שהעסקת מספר העובדים נתונה לפיקוח של משרד הפנים. עד לשנת 2014, לא נכללה הנחיה לרשויות המקומיות לצרף לבקשה לאישור התקציב הרגיל גם את תקן כח האדם. בשנת 2014, במסגרת תיקון פקודת העיריות בעניין רשויות איתנות, נוסף בסעיף 208(ב) המתייחס לתקן כח אדם נקבע - "התקציב יכלול נספח תקן כוח אדם לעירייה בהתאם להוראות שיקבע השר".

לדוגמא, בהנחיות של המינהל לשלטון מקומי במשרד הפנים לרשויות המקומיות המתייחסות לאישור התקציב לשנת 2015⁴ נכללה הנחיה בעניין אישור תקן כח אדם כדלהלן - "במהלך הדיונים על הצעת התקציב לשנת 2015, על מועצת הרשות לאשר את תקן כוח האדם (פירוט ומספר משרות) הדרוש לה, וכן את התקציב המממן משרות אלה ובלבד שלמסגרת המוצעת ולשכר- יהיו כיסוי תקציבי בתקציב מאוזן שהוגש לאישור המועצה". דהיינו, מידי שנה נדרשת הרשות לאשר את תקן כח האדם הרשתי הכולל עובדים קבועים, זמניים וארעיים.

3.1.3 איסור חריגה מתקציב

סעיף 190 לפקודת העיריות קובע - "כל ההוצאות שהעיריה מתחייבת בהן כדין לפי הוראות הפקודה או כל דין אחר, וכן כל סכום אחר המגיע ממנה כדין, ייזקפו לחובת קופת העיריה וישולמו מתוכה, ובלבד שלא ישולם מקופת העיריה שום תשלום אלא אם הורשה על ידי התקציב השוטף או הורשה במיוחד על ידי המועצה באישורו של הממונה" (בפקודת המועצות המקומיות (א) קיימת הוראה מקבילה בסעיף 179), דהיינו תקציב ההוצאות, הן הרגיל והן הבלתי רגיל, מהווה מסגרת חוקית אשר אין לחרוג ממנה אלא באישור מיוחד מהממונה על המחוז.

⁴ ההנחיה מצויה באתר משרד הפנים תחת הערך "הנחיות להגשת התקציב".

פרק 3 תקציבים, כללי

הסנקציות הכספית שהרשות עשויה להתחייב עקב חריגה מתקציב מפורטות בחוק יסודות התקציב, כדלהלן:

סעיף 21 – "סכום החריגה" – סכום שבו חרגו תאגיד או רשות מקומית מתקציבם המאושר, או משיא כוח אדם, או סכום ההלוואה שלקחו ללא אישור; לענין זה אין נפקא מינה אם הסכומים הוצאו או נתקבלו למעשה או שהתאגיד או הרשות המקומית התחייבו או הסכימו להוציאם או לקבלם"

סעיף 25(א) – "ראה שר האוצר שתאגיד עושה אחד מאלה:

- (1) מבצע עבודה או פעולה ללא הקצבה בתקציבו המאושר או חורג מתקציבו המאושר בדרך אחרת;
- (2) מבצע עבודה או פעולה שחוצה לעשייתם טעון אישור על כל דין, כשאישור כאמור לא ניתן;
- (3) מעסיק עובדים במספר משרות החורג משיא כוח האדם שלו או במשרות שאין עליהן הקצבה בתקציבו המאושר;

- (4) לווה כספים כשהדבר טעון אישור על פי כל דין, כשאישור כאמור לא ניתן;

רשאי הוא, בהסכמת השר הנוגע בדבר, לנקוט צעדים הדרושים לדעתו לתיקון הליקויים האמורים."

סעיף 26(א) – "ראה שר הפנים שרשות מקומית עושה אחד מהדברים המפורטים בסעיף 25(א), רשאי הוא להפחית את סכום החריגה מסכום המענק שקבע לאותה רשות מקומית".

סעיף 26(ב) – "ראה שר הפנים כי חריגות שחרגה רשות מקומית מתקציבה או משיא כוח האדם שלה לא תוקנו, רשאי הוא, יחד עם שר האוצר, להפחית את סכום החריגה מכל סכום המועבר אליה מהממשלה, ורשאי שר האוצר, בהסכמת שר הפנים, להפחית את סכום החריגה מכספי מסים או אגרות שיש להעבירם מאוצר המדינה לרשות המקומית לפי כל דין."

בנוסף לאמור לעיל, עשוי בעל התפקיד שאישר את החריגה להיות מחויב בחיוב אישי כאמור בסעיף 221 לפקודת העיריות או באישום בעבירת משמעת כמפורט בפרק ה' של חוק יסודות התקציב.

3.2 התקציב הרגיל

3.2.1 כללי

הנחיות לגבי מבנה התקציב הרגיל והפרטים שיש לכלול בו מצויות בתקנות התקציב. בסעיף 1 של תקנות התקציב מוגדר התקציב – "תקציב" - לרבות אומדי התקבולים שיתקבלו בשנת הכספים אשר בעדה הוכן התקציב מתשלומי החובה שהרשות המקומית רשאית לגבותם על פי כל דין, כולל דמי שירותים, מכירות, השתתפות והחזרות משנים קודמות, וכן אומדן תשלומים שזמן פרעונם חל באותה שנה והפרשות לקרנות באותה שנה". דהיינו, התקציב מורכב למעשה משני חלקים: אומדן תקבולים ואומדן תשלומים.

עיקר תפקידה של הרשות המקומית הוא במילוי חובותיה, אשר חלקן מפורט בסימן ב' לפקודת העיריות ובסימן א' לצו המועצות המקומיות (א). בנוסף למטלות האמורות, הוטל על הרשויות גם תיפעול החינוך והרווחה בתחומן ולכן בניית התקציב מתחילה מצד התשלומים, כאשר גזבר הרשות מרכז את דרישות האגפים והמחלקות לשנת התקציב. כיוון שתקציב התשלומים חייב להיות זהה לתקציב התקבולים, ביצוע מלוא הדרישות מותנה באומדן מקביל של סכום התקבולים.

הנחיות מצומצמות לגבי מבנה התקציב והפרטים שיש לכלול בו, כלולים גם בתוספת הרביעית של פקודת העיריות משנת 1964. כיוון שתקנות התקציב מתייחסות לכלל הרשויות ולא רק לעיריות, הכנת התקציבים ברשויות המקומיות כולן מתבססת על תקנות התקציב.

3.2.2 יסודות התקציב

3.2.2.1. סעיף 204 לפקודת העיריות וסעיף 186 א' לפקודת המועצות המקומיות קובעים כי לכל רשות מקומית יהיה תקציב שנתי.

התקציב טעון אישור מועצת הרשות המקומית והמנהל הכללי של משרד הפנים או הממונה על המחוז, כפי שיובהר בהמשך.

3.2.2.2. התקציב מורכב משני מרכיבים בסכומים זהים:

- תקציב הכנסות.

- תקציב הוצאות.

תקציב ההכנסות מהווה תכנית – הערכה של התקבולים הצפויים שיתקבלו בשנת הכספים מתשלומי חובה והשתתפויות שהרשות המקומית רשאית לגבותם על פי כל דין, וכן מתקציבים ותמיכות של רשויות ממשלתיות ומוסדות שונים.

תקציב ההוצאות מהווה מסגרת חוקית אשר אין לחרוג ממנה אלא לפי הוראות שנקבעו בחוק. סעיף 190 לפקודת העיריות קובע "כל ההוצאות שהעיריה מתחייבת בהן כדין לפי הוראות הפקודה או כל דין אחר, וכן כל סכום אחר המגיע ממנה כדין, ייזקפו לחובת קופת העיריה וישולמו מתוכה". (מקביל לסעיף 179 לצו המועצות המקומיות א).

התקציב מהווה איפוא מסגרת לכל הפעילות הכספית-משקית של הרשות ולפיו היא חייבת לתכנן את פעילותה הכלכלית. כל ההתחייבויות של הרשות חייבות להיות במסגרת התקציב המאושר לאותה שנה

3.2.2.3. אם במרוצת שנת התקציב מבקשת הרשות לבצע פעולות המצריכות הוצאה שאינה נכללת בתקציב המאושר, עליה להכין תקציב מילואים (סעיף 210 לפקודת העיריות וסעיף 186 ה')

פרק 3 תקציבים, התקציב הרגיל

לצו המועצות המקומיות א).

תקציב מילואים יכול שיהא תקציב משלים לתקציב הרגיל או תקציב בלתי רגיל.

3.2.2.4. כדי שהתקציב ימלא את ייעודו, עליו למלא אחר העקרונות הבאים:

3.2.2.4.1. שלמות התקציב-

כל הוצאה של הרשות חייבת לקבל ביטוי בתקציב הרשות. סעיף 190 של פקודת העיריות קובע: "לא ישולם מקופת העירייה שום תשלום אלא אם הורשה על ידי התקציב השוטף או הורשה במיוחד על ידי המועצה באישורו של הממונה" (ראה גם סעיף 179 של פקודת המועצות המקומיות).

יש להציג את כל ההוצאות בשלמותן בצד ההוצאות וכנגד הצגת כל ההכנסות בשלמותן בצד ההכנסות, דהיינו: תקציב ברוטו ללא קיזוזים בין הכנסות להוצאות.

3.2.2.4.2. אחידות-

לפעולות בעלות אופי זהה יש לתת מינוח אחיד.

3.2.2.4.3. פירוט נאות -

על התקציב להיות מפורט מספיק, ומאידך לא יכלול פירוט יתר המקשה על מיון הסעיפים וקבלת תמונה נאותה על היקף הפעילות.

3.2.2.4.4. שנתיות-

מאחר שהמסגרת התקציבית (תקציב רגיל) מתייחסת לשנת תקציב מסוימת, יש לייחס את הפעילות של שנה אמורה לתקציב של אותה שנה (ראה להלן עקרונות חשבונאיים).

3.2.2.4.5. בסיס לחשבונאות -

התקציב חייב להיות בנוי באופן שיאפשר ניהול חשבונות במקביל לסעיפי התקציב המאושרים, ויאפשר הכנת דינים וחשבונות שיראו את הביצוע בהשוואה לתקציב, דהיינו מתן דיווח נאות לכספים שנתקבלו וכיצד הם הוצאו בהשוואה לתקציב המאושר.

3.2.2.4.6. פיקוח תקציבי -

מטרתו לכוון ולהסדיר את אופן הוצאת כספים מקופת הרשות במסגרת התקציב על ידי קביעת תהליכי אישור ורישום התחייבויות והוצאות בפועל. כדי לקיים פיקוח תקציבי יעיל יש לנהל רישום ומעקב אחר כל סעיף תקציבי שיראה בין היתר גם:

א. הוצאה שבוצעה בפועל גם אם טרם שולמה (הזמנה או עבודה או שרות שבוצעו וטרם שולמו).

ב. הזמנות שהוצאו וטרם נתקבלו (כדי שנוכל לערוך בקרה תקציבית נאותה ושריון תקציבי כולל מעקב על עונתיות של הוצאות / הכנסות מסוימות).

ג. יתרה שטרם נוצלה או חריגה תקציבית (שנתית או יחסית לתקופה).

פרק 3 תקציבים, התקציב הרגיל

3.2.3 אישור התקציב

קיימת חובה לאישור התקציב הרגיל על ידי ועדת הכספים (במועצות מקומיות ואזוריות, באין ועדת כספים יאושר התקציב בפני ועדת הנהלה⁵) ומועצת הרשות ורק לאחר מכן הוא מועבר לאישור משרד הפנים. סעיף 206 (א) לפקודת העיריות קובע – "הגזבר יכין הצעת תקציב לעיריה, על פי הנחיות ראש העיריה, וראש העיריה יגישנה לאישור המועצה לא יאוחר מחדשיים לפני תחילתה של שנת הכספים שאלה מתייחסת ההצעה; ראש העיריה יביא את הצעת התקציב לפני ועדת הכספים קודם שיגישנה למועצה".

סעיף 206 (ג) קובע – "תקציב העיריה טעון אישורו של השר". בהתאם להנחיות להגשת התקציב, הרשויות נדרשות להגיש עותק חתום של התקציב על נספחיו לממונה על המחוז ובמקביל לטעון אותו באתר משרד הפנים.

3.2.4 מבנה התקציב

התקציב הרגיל מוצג בשני חתכים - בחלוקה לפרקים ולסעיפים (סוגי תקבולים ותשלומים). פרוט של הפרקים והסעיפים, ראה סעיף 3.2.9 (מספרי חשבון התקציב), להלן. פרקי התקציב של התקבולים והתשלומים של - השירותים המקומיים, השירותים הממלכתיים והמפעלים זהים ומאפשרים לבחון את ההוצאה של הפרק המסוים לעומת ההכנסה באותו הפרק. לדוגמא, ההפרש בין סכום התקבולים לתשלומים בפרק חינוך מלמד מה הסכום שהרשות השקיעה ממקורותיה העצמיים לחינוך או העדר תקבולים בפרק מסוים וקיום תשלומים בפרק זה מלמד שמלוא ההשקעה היא ממקורותיה העצמיים. בחינת התקבולים מול התשלומים בפרקי התקציב הינה חשובה ומאפשרת לגופי הפיקוח לבחון את מקורות פעילותיה של הרשות ובמקרים חריגים להצביע על חוסר פעילות מספיק. לדוגמא, תקבולים גבוהים מהתשלומים בפרק חינוך מצביעה על שימוש למטרות שאינן חינוך בתקבולים שיועדו לחינוך.

בהתאם לתקנות התקציב, התקציב המועבר לאישור מועצת הרשות ומשרד הפנים אמור להיות מוצג בשני החתכים האמורים ובהתאם לעמודות המוצגות בתוספת לתקנה 2 של תקנות התקציב, הכוללות את העמודות הבאות:

ביצוע התקציב בשנה הקודמת, תקציב מאושר בשנה השוטפת, התקציב המתוכנן לשנה הבאה וגידול או קיטון בין התקציב המתוכנן לתקציב המתוכנן. בנוסף, עמודות מידע לגבי עובדים - מספר עובדים ומספר משרות.

סעיף 208 לפקודת העיריות מאפשר לשר הפנים לשנות או להוסיף פריטים לרשות הבודדת או לכלל הרשויות.

בשנים האחרונות דורש המינהל לשלטון מקומי לכלול בבקשה לאישור התקציב הרגיל המוגש לאישור הממונה על המחוז ולמשרד הפנים, מידע נרחב יותר, הכולל, בנוסף לאמור לעיל, גם עמודה של נתונים של השנתיים שקדמו לשנת התקציב המבוקש, חלוקה לסעיפים כפי שהם מוצגים בדוחות הרבעוניים ובנספח לדוח השנתי המבוקר (ולא בחלוקה לפי פרקים וסעיפים המוצגים בדוח השנתי המבוקר), הרכב הכנסות עצמיות אשר מימנו פירעון מלוות והוצאות מחלקת הנדסה, מים וביוב וכן פירוט שכר לפי פרקי התקציב. בנוסף, הרשויות נדרשות לפרט

⁵ סעיף 186' של פקודת המועצות המקומיות (נוסח חדש) וסעיף 181' לצו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות).

פרק 3 תקציבים, התקציב הרגיל

את תקציב השנה לקרנות פיתוח, אשר כאמור המקור לדרישה לאישור תקציב לקרנות הפיתוח הוא חוזר מנכ"ל 8/94.

3.2.5 אומדן התקבולים

כאמור, אומדן התקבולים מכתוב למעשה את היקף התשלומים ולכן ישנה חשיבות לחישוב זהיר של אומדן ההכנסות העצמיות, אשר יכללו רק את התקבולים הניתנים לגביה בשנה השוטפת. השתתפות ממשלה ירשמו על סמך הכללים לגבי גובה התשלום שיועבר על ידי הממשלה. על פי סעיף 3 לתקנות התקציב, בהעדר כללים להשתתפות ממשלה, יכלול בתקציב הסכום שנקבע בתקציב האחרון שאושר.

3.2.6 תקציב עזר

תקציב העזר מיועד למקרה בו יחידה אחת ברשות מעניקה שירותים למספר יחידות ברשות ולכן נוח יותר לתקצב את היחידה המעניקה את השירות בסכום אחד. כאמור, תקציב העזר נרשם בספר 0 והוא מאופס בסוף כל רבעון כנגד רישום השתתפות בתקציב העזר בכל יחידה המקבלת.

תקציב העזר אינו נכלל בסך כל התשלומים לפי התקציב ורק ההשתתפות בתקציב העזר מקבלת ביטוי בתקציב.

3.2.7 העברות מסעיף לסעיף

העברה מסעיף לסעיף כמוהה כתיקון התקציב ולכן בהתאם לסעיף 211 לפקודת העיריות (סעיף 186' לצו המועצות המקומיות (א)), היא אמורה לקבל אישור של מועצת הרשות והממונה על המחוז.

על פי סעיף 212(סעיף 186' לצו המועצות המקומיות (א)), בסמכות שר הפנים לקבוע בצו סוגי הוצאות הפטורים מקבלת אישור הממונה להעברות מסעיף לסעיף.

3.2.8 דברי הסבר

סעיף 14 לתקנות התקציב קובע – "לתקציב יצורפו דברי הסבר על חישוב אומדן התקבולים והתשלומים בציון השינויים שחלו לעומת התקציב האחרון שאושר". דברי ההסבר אמורים לסייע לגופי הפיקוח לבחון את השינויים בתקציב המוצע לעומת התקציב המאושר האחרון וכן לבחון את ביצועי הרשות לעומת התקציב המאושר.

עיקר ההתמקדות בדברי ההסבר הם לשינויים בתקציב ולכן דברי ההסבר אמורים להבהיר באם השינוי נובע משינוי כמותי או משינוי תעריף או מחיר.

המנהל לשלטון מקומי במשרד הפנים דורש מהרשויות המקומיות לצרף לבקשה לאישור התקציב הרגיל בנוסף להסבר לכל שינוי בסעיפי התקבולים והתשלומים גם הסברים לשינויים בנספח השכר והמשרות הכולל גם פירוט של שמות המשרות בכל פרק תקציבי, לדוגמא במידה ובפרק נבחרים רשומים 4 משרות, הפירוט יכלול את שמות 4 המשרות – משרה ראשונה ראש הרשות משרה שניה, שלישית ורביעית סגן ראש הרשות.

פרק 3 תקציבים, התקציב הרגיל

3.2.9 הקלות וביזור סמכויות

במסגרת האצלת סמכויות האצלת סמכויות לרשויות המקומיות, ניתנות הקלות לקבוצה נבחרת של רשויות מקומיות הפוטרות אותן לחלוטין או חלקית מקבלת אישור של משרד הפנים הפנים לתקציב, כמפורט להלן:

3.2.9.1 רשויות איתנות

סעיף 232א לפקודת העיריות, החל גם על מועצות מקומיות ואזוריות מכוח סעיף 34 לפקודת המועצות המקומיות, מגדיר רשות כרשות איתנה כדלהלן:

"(ב) השר יכריז על עירייה כעירייה איתנה אם התקיימו בה התנאים המפורטים בפסקה (1) או (2), וכן כל התנאים המפורטים בפסקאות (3) עד (6) שלהלן:

(1)(א) שיעור הגירעון המצטבר של העירייה⁶, כפי שהופיע בדוח המבוקר השנתי האחרון, אינו עולה על 12.5%;

(ב) יתרת האשראי שקיבלה העירייה, כפי שהופיעה בדוח המבוקר השנתי האחרון של העירייה, אינה עולה על 50% משיעור הכנסות העירייה בתקציב השוטף המפורטות באותו דוח, למעט הכנסות כאמור לכיסוי הגירעון המצטבר של העירייה והכנסות שנרשמו בשל הנחות מארנונה;

(2)(א) שיעור הגירעון המצטבר של העירייה, כפי שהופיע בדוח המבוקר השנתי האחרון, אינו עולה על 16%;

(ב) יתרת האשראי שקיבלה העירייה, כפי שהופיעה בדוח המבוקר השנתי האחרון של העירייה בצירוף הגירעון המצטבר של העירייה, כפי שהופיע בדוח המבוקר, אינה עולה על 60% משיעור הכנסות העירייה בתקציב השוטף המפורטות באותו דוח, למעט הכנסות כאמור לכיסוי הגירעון המצטבר של העירייה והכנסות שנרשמו בשל הנחות מארנונה;

(3) היחס בין ההכנסות העצמיות של העירייה לכלל הכנסותיה המפורטות בדוח השנתי המבוקר האחרון, למעט הכנסות כאמור לכיסוי הגירעון המצטבר והכנסות שנרשמו בשל הנחות מארנונה, עולה על 62.5%;

(4) יתרת האשראי שקיבלה העירייה, שמועד פירעונו חל בתקופה שאינה עולה על שנה, למעט הלוואת שעה, כפי שהופיעה בדוח המבוקר השנתי האחרון, אינה עולה על 10% משיעור הכנסות העירייה בתקציב השוטף, למעט הכנסות כאמור לכיסוי הגירעון המצטבר של העירייה המפורטות באותו דוח והכנסות שנרשמו בשל הנחות מארנונה;

(5) העירייה אינה זכאית למענק כללי לאיזון ממשרד הפנים ובשלוש השנים שקדמו לשנת הכספים לא צברה גירעון שוטף בכל אחת משנות הכספים האמורות על פי הדוחות המבוקרים לשנים אלה;

(6) שיעור גביית הארנונה של העירייה בכל אחת משלוש השנים שקדמו לשנת הכספים ביחס לחיוב השוטף מארנונה באותם שנים, הוא 80% לפחות, על פי הדוחות המבוקרים לשנים אלה.

(ג) על אף האמור בסעיף קטן (ב), לא יכריז השר על עירייה כעירייה איתנה אלא לאחר שהונחה לפניו חוות דעת של המנהל הכללי של משרד הפנים או מי מטעמו, כי מתקיימים לגבי

⁶ על פי סעיף 140ג לפקודת העיריות "גרעון מצטבר" הוא עודף התחייבויות על נכסים לפי מאזן מבוקר ו"שיעור גרעון מצטבר" הוא יחס הגרעון המצטבר מהכנסות בעירייה בתקציב השוטף.

פרק 3 תקציבים, התקציב הרגיל

העירייה התנאים המנויים באותו סעיף קטן, וכי לא מתקיימים לגביה תנאים אלה:

(1) תקציבה או ענייניה מנוהלים באורח לא תקין או שלא בהתאם להוראות כל דין, באופן שיש בו כדי למנוע את ההכרזה עליה כעירייה איתנה; בחינת התנהלותה של העירייה לעניין פסקה זו תיעשה בין השאר בשים לב לתקינות התנהלותם של התאגידים העירוניים של העירייה, כהגדרתם בסעיף 249א;

(2) העירייה חרגה מתקן כוח האדם שאושר בתקציבה".

הסיפא בסעיף 206 (ג) לפקודת העיריות קובע "תקציב עירייה איתנה אינו טעון אישור השר".

סעיף 206 (א) מטיל על גזבר רשות איתנה אחריות לאיזון התקציב וקובע –

"לא תאושר הצעת התקציב בעירייה איתנה, אלא אם כן צורפה להצעה חוות דעתו של הגזבר שלפיה התקציב המוצע מאוזן וכן כי הוא בר-ביצוע בהתחשב בהכנסות הכלולות בו ובהכנסות העירייה בשנים שקדמו לאותה שנת כספים". מבחינה מעשית, כיוון שהתקציב אינו טעון אישור הממונה על המחוז, חוות הדעת אמורה להיות מצורפת להצעת התקציב המוגשת לוועדת הכספים ומועצת הרשות.

בהתאם להנחיות להגשת התקציב, גם רשויות איתנות אמורות לטעון את התקציב על נספחיו באתר משרד הפנים, זאת לשם מעקב.

3.2.9.2 רשויות יציבות

משרד הפנים פרסם קריטריונים של רשויות יציבות, המתבססים על הדוחות המבוקרים שלהן ומקנים להן הקלות בהתנהלות מול משרד הפנים⁷. בין היתר, רשות יציבה תגיש את את הצעת התקציב ככל רשות רגילה, אך באם לא תהינה השגות, יראה התקציב כמאושר תוך 30 יום.

⁷ מכתב של גב' מנהלת אגף בכיר לבקרה תקצוב ופיתוח ברשומ"ק מיום 3 במרס, 2015.

פרק 3 תקציבים, התקציב הרגיל

3.2.10 מספור חשבונות התקציב הרגיל (אינדקס החשבונות)

בחודש דצמבר 1993, פורסם על ידי המנהל לתכנון תקצוב ופתוח מבנה של התקציב הרגיל הכולל פרוט של אינדקס החשבונות של התקציב הרגיל⁸ (להלן "אינדקס החשבונות"). בפתיח של חוברת אינדקס החשבונות נכתב שהוא מחייב את כל הרשויות המקומיות ואין לשנותו. מאחר והתקציב מוצג בשני חתכים, מספר החשבון של כל פריט בתקציב אמור להכיל שילוב של הפרק התקציבי והסעיף התקציבי. שילוב זה מאפשר לבצע מיון של דוח היתרות לפי פרקי התקציב ולפי סוג התקבול או התשלום.

כל מספר חשבון מכיל 10 ספרות. להלן המשמעות של כל ספרה (משמאל לימין):

- | | |
|---------------|--|
| ספרה ראשונה - | הקידומת 1 מייצגת את מספר הספר- התקציב הרגיל. |
| ספרה שניה - | כותרת הפרק התקציבי. |
| ספרות 2-3 - | מספר הפרק התקציבי. |
| ספרות 4-5 - | חלוקה פנימית של הפרק התקציבי. |
| ספרות 6-7 - | ספרות לשימוש רשותי נוסף, או 00 במידה ואין שימוש. |
| ספרות 8-9 - | סעיף התקבולים או התשלומים התקציביים. |
| ספרה עשירית - | ספרה לשימוש רשותי נוסף, או 0 במידה שאין שימוש. |
- לדוגמא – מספר חשבון – 1712300110 הוא תשלומי שכר עבור איסוף ובעור אשפה, ולהלן הניתוח:

- 1 – חשבונות התקציב הרגיל.
 - 7 – חשבון בקבוצת שירותים מקומיים.
 - 71 – פרק תברואה.
 - 7123 – אסוף ובעור אשפה
 - 110 – סעיף תשלומי שכר.
- החשבון בדוגמא לעיל אינו כולל ספרות בשימוש רשותי ולכן נרשם 00.

3.2.11 תהליך שריון ההזמנות

כדי למנוע חריגות מתקציב רצוי להעזר במערכת אשר תתריע מראש בעזרת מערכות שריון הזמנות הפועלות כמוסבר להלן:

- המערכת מאפשרת ליחידות הרשות המקומית ליזום הזמנות במסגרת התקציבים שעומדים לרשותן ובהתאם לצרכים.
- כל יחידה המתכננת הוצאה כספית כגון: ביצוע הזמנות טובין מספק, קבלת שירותים מקבלן, ביצוע פרויקט כלשהו, נדרשת להעביר הזמנה ליחידת הרכש והאספקה בהתאם לנהלים הקיימים באותה רשות.
- הזמנות שמאושרות באופן עקרוני על ידי הגזבר, עוברות לרישום למערכת ההזמנות. חשיבותה של מערכת שריון הזמנות הוא להציג את ההזמנות אשר אושרו וטרם ניתן להן ביטוי במערכת הנהלת החשבונות התקציבית.
- תפקיד המחלקה להתריע בפני הגזבר לפני ביצוע ההזמנה במקרה ושקיימת סטייה או חריגה מהתקציב היחסי לתקופה ו/או השנתית.

⁸ מבנה התקציב הרגיל של הרשות המקומית מחודש דצמבר 1993 מצורף כנספח.

פרק 3 תקציבים, התקציב הרגיל

מחלקת ההזמנות תנהג לפי הנחיות הגזבר, כדלקמן:

- הכנת בקשה לתוספת תקציב באמצעות מחלקת התקציבים.
- ייזום הצעות להעברות תקציביות מסעיף לסעיף בתאום עם הגזבר והמחלקה הרלוונטית.
- דחיית ההזמנה למועד אחר או ביטולה.
- הזמנות שעוברות את כל ההליכים, מאושרות ונחתמות על ידי הגזבר ומנהל מחלקת רכש ואספקה, והן נשלחות לגורמי החוץ לצורך ביצוע.
- מחלקת ההזמנות תודיע, על פי הנהלים המקובלים ברשות את דבר אישור ההזמנה, ביצוע ומועד האספקה הצפויים, וכן הדבר במקרה של אי אישור ההזמנה או ביטולה.

3.2.12 הסדר רכישות

ביצוע הרכש בעיריות כפוף להוראות תקנות העיריות (הסדר רכישות, ניהול מחסנים, רישום וניהול טובין), התשנ"ח – 1998. סעיף 6 לתקנות האמורות קובע - "מנהל רכש ואספקה, בשיתוף עם מנהלי היחידות ומנהלי המחסנים ובתיאום עם הגזבר, יכין בכל רבעון, תחזית ותכנית צריכה, בהתאם לצורכי היחידות והמחסנים ובהתאם לתקציב המאושר של העיריה באותה שנה ולתזרים המזומנים שלה". התקנות חלות על העיריות בלבד, אך מן הראוי שגם שאר הרשויות יאמצו את האמור לעיל ויכינו תחזית צריכה רבעונית.

3.2.13 בתי ספר בניהול עצמי

כפי שמוסבר להלן בסעיף 4.3.4.1, בעקבות תהליך של מעבר בתי הספר היסודיים לניהול עצמי, על הרשות המקומית לאשר במסגרת אישור התקציב השנתי אישור של סה"כ התקציב של כל אחד מבתי הספר אשר עברו לניהול עצמי. במסגרת מסמך הבנות שפרסם משרד החינוך, התקציב יקבע לפי מפתח הקצאת תקציב לכל תחום תקציב ויקבע סל תקציב לתלמיד.

3.3 התקציב הבלתי רגיל

3.3.1 כללי

עד שנת 1999, התקציב הבלתי רגיל לא אוזכר במפורש בחקיקה הראשית והוא נכלל בשמו רק בתקנות התקציב. סעיף 15 בתקנות התקציב מגדיר את התקציב הבלתי רגיל כאומדן של תקבולים ותשלומים לפעולות חד פעמיות.

בשנת 1999, נוסף לפקודת העיריות סעיף 213א, ובמסגרת סעיף זה ההגדרה של התב"ר הורחבה מ "פעולה חד פעמית" בלבד גם ל "תחום פעילות מסוים". הרחבה זאת הפכה את סווג הפעילות של התב"ר לרחבה יותר. הגדרה זו תואמת לתיקון תקנות התקציב בשנת 1987 והוספת תקנה 19א "שר הפנים או מי שהוא הסמיכו לכך, רשאי להורות לרשות מקומית פלונית, או לקבוצת רשויות מקומיות, כי לענין פרק זה יראו כפעולה גם קבוצת פעולות דומות".

המטרה העיקרית של התקציב הבלתי רגיל היא, ביצוע פעולות פיתוח המתפרסות על פני מספר שנים. בהנחיות להגשת מסגרת תקציב הרשות המקומית שמפרסם המינהל לשלטון מקומי במשרד הפנים, ההתייחסות לתקציב הבלתי רגיל הוא כתקציב פיתוח. במסגרת הבקשה לאישור התקציב הרגיל, הרשויות מתבקשות להגיש תכנית פיתוח רב שנתית ושנתית ובכותרת ההנחיות נכתב - "הנחיות לאישור התקציב הרגיל (חלק הפיתוח) - שנתית".

מבחינה מעשית, התקציב הבלתי רגיל כולל גם פעולות שאינן פיתוח, כמו שהתקציב הרגיל עשוי לכלול גם פעולות חד פעמיות, כגון רכישת כלי רכב, רכישת דחסי אשפה, ריבוד דרכים וכדומה. ההחלטה באיזה תקציב לבצע פעולה מסוימת נתונה לרשות המקומית והיא תלויה במקורות התקציב.

3.3.2 פרטי התקציב

הפרק השני של תקנות התקציב עוסק בתקציב הבלתי רגיל. מהתקנות עולה, שהתקציב הבלתי רגיל שונה מהתקציב הרגיל משתי בחינות: א. הוא אינו מוגבל לשנה אחת.

ב. כל תב"ר מנוהל כיחידה נפרדת, כפי שסעיף 16 לתקנות התקציב קובע – "התקציב יוכן לכל פעולה בנפרד". מעשית, התקציב הבלתי רגיל הינו ריכוז של פעולות של התב"רים הבודדים. סעיף 18 לתקנות קובע – "אומדן התשלומים בתקציב לכל פעולה לא יעלה על אומדן התקבולים המיועדים לאותה פעולה". דהיינו, כל תב"ר אמור להיות מאוזן בפני עצמו. סעיף 213א' (ב) לפקודת העיריות, המתייחס לעיריות בלבד, קובע - "כספים של תקציב בלתי רגיל ינוהלו בנאמנות בידי ראש העיריה והגזבר, בנפרד מכספי חשבון התקציב שאינו בלתי רגיל; לא ייעשה כל שימוש בכספים של תקציב בלתי רגיל שלא למטרה שלשמה נועד, ובכלל זה לא ייעשו כל פעולות קיזוז בין כספים של תקציב בלתי רגיל לכספים של תקציב שאינו בלתי רגיל, זולת בתום כל פעולה שלה יועד התקציב הבלתי רגיל; כספים של התקציב הבלתי רגיל אינם ניתנים לשעבוד שלא לטובת הפעולה שלה מיועד התקציב הבלתי רגיל".

3.3.3 הכנת אומדן

כאמור, התקציב הבלתי רגיל מבוסס על אומדן. התקנות אינן מרחיבות אלו נתונים יש לכלול באומדן. סעיף 6.א של חוזר מנכ"ל 1/98 מפנה לעניין ההיבטים הארגוניים ל"מדריך לגזבר ברשויות המקומיות". סעיף 2.2.2 של מדריך לגזבר מבהיר, כי בצד ציון מטרת ביצוע הפרויקט, יש לפרט את אומדן העלות כולל מע"מ, ציון מקורות כספיים אפשריים או מובטחים (משרד

פרק 3 תקציבים, התקציב הבלתי הרגיל

החינוך, משרד התחבורה, מפעל הפיס, תרומות וכדו'). הסעיף ממליץ לציין במסגרת הדרישה גם את ההשלכות הכספיות של תחזוקת הפרויקט עם הפעלתו וההשפעה הצפויה על התקציב הרגיל. דהיינו, ראוי כי אומדני התשלומים יכללו פרטים על דרך חישובם ויביאו בחשבון סטיות אפשריות של הביצוע מול התכנון המקורי ואומדני התקבולים יתבססו על אסמכתאות או תחשיבים נאותים ויכללו תחזית לגיוס משאבים נוספים לכיסוי סטיות מהתכנון המקורי.

3.3.4 אישור התב"ר

סעיף 19 לתקנות התקציב מתייחס לתהליך אישור התב"ר - "ראש הרשות המקומית יגיש את התקציב במועד שיאפשר למועצה לדון בו ולאשרו, ולשר הפנים או לממונה על המחוז לאשרו לפני התחלת ביצוע פעולה לפיר".

תהליך האישור של כל תב"ר דומה במהותו לאישור התקציב הרגיל והוא כולל - אישור בתוך הרשות עצמה, ראשית על ידי ועדת הנהלה (במידה וקיימת ברשות) וועדת הכספים (במידה וקיים ברשות) ולאחר מכן מועצת הרשות. לאחר שהתב"ר אושר ברשות הוא מועבר, בהתאם לתקנה 16 על גבי טופס מיוחד, לאישור הממונה על המחוז.

הטופס המיוחד כולל, בין היתר, את מהות התב"ר, סכום התקציב, הפרק התקציבי, מקורות המימון, מהות התשלומים ותאריך אישור התב"ר ברשות.

לצורך אישור מועצת הרשות, חלה חובה על ראש הרשות לזמן ישיבה בהודעה מוקדמת של 10 ימים (לא חל על מועצה אזורית, אך מומלץ על פי חוזר מנכ"ל). במסגרת הדיון במועצת הרשות יש לצרף הסברים לתקציב (במועצה אזורית לא נדרש על פי החוק לצרף הסברים) ולהציג בפניה, בין היתר, את אומדן העלויות ואת מקורות המימון ובהתאם לחוזר מנכ"ל 1/98 רצוי להציג בפני המועצה את מכלול הצרכים והמקורות הכספיים העומדים בידי הרשות לטובת צרכים אלו וכן את תוכניות הפיתוח השונות המתוכננות בתחום הרשות, כדי שהמועצה תקבע בצורה עניינית וסבירה את העדפותיה.

הפרוטוקול⁹ אמור לכלול את ההצעות והנמקות, דהיינו לא די בקבלת ההצעה, אלא יש לצרף נימוק לקבלתה.

3.3.5 תקציב נוסף

בתב"רים רבים, בפרט בפרוייקטים לביצוע עבודות פיתוח, סכום התקציב המאושר אינו מספיק כדי לסיים את הפרויקט, הנובע מאומדן שגוי או מהצורך להרחיב את הפרויקט ולכן נוצר הצורך להגדיל את סכום התקציב המקורי. במקרה זה, קובע סעיף 20 לתקנות הרשויות המקומיות (הכנת תקציבים), תשל"א-1971 - "אם יש צורך בכך יכין ראש הרשות המקומית תקציב נוסף לתקציב הרגיל או לתקציב הבלתי רגיל, לפי המתכונת האמורה בתקנות אלה במועד אשר יאפשר למועצה לדון בו, ולשר הפנים או לממונה על המחוז לאשרו לפני התחלת ביצוע הפעולה שאליה מתייחס התקציב הנוסף". מהאמור עולה, כי יש לטפל בהגדלת התקציב כפי שמטפלים בתקציב המקורי ויש לבצע את התהליך המתואר לעיל, לרבות הכנת אומדן להשלמת הפרויקט.

3.3.6 תכנית פיתוח רב שנתית

כאמור, התקציב הבלתי רגיל מכיל תב"רים שונים שמועדי הביצוע שלהם אינם קשורים לשנה תקציבית מסוימת. כדי לסייע בתכנון של ביצוע הפרוייקטים השונים, נדרשת הרשות בעת

⁹ ראה סעיף 52(ב)6 לתוספת השניה של פקודת העיריות "תקנון בדבר ישיבות מועצה והנהלה בהן" ובמועצות מקומיות סעיף 53(ב)6 לתוספת השלישית.

פרק 3 תקציבים, התקציב הבלתי הרגיל

בקשת אישור לתקציב הרגיל להגיש למשרד הפנים ולממונה על המחוז תוכנית פיתוח רב שנתית. על פי הנחיות המינהל לשלטון מקומי על הרשות להגיש תוכנית לשנתיים לפחות, אשר תכלול פרוט לפי פרויקטים של הנתונים הבאים:

- פרויקטים או פעולות חד פעמיות לביצוע לפי סדר עדיפות.
- מועד התחלת ביצוע (בפועל או מתוכנן).
- משך הביצוע המשוער (בחודשים).
- עלות מוערכת שנתית ורב שנתית של הפרויקט עד לסיומו.
- סכום מקורות מימון מובטחים או אפשריים לביצוע כלל הפרויקט – כולל השתתפות הרשות.
- השפעת הפרויקט על הוצאות שוטפות ועל מצבת כח אדם אחר סיומו ומקורות מימון לפרעון מלוות מבוקשים (בש"ח).

בנוסף לתכנית הפיתוח הרב שנתית, נדרשות הרשות המקומית להעביר למשרד הפנים, פירוט הפרויקטים שבכוונתן לבצע במהלך השנה התקציבית לה מבוקש אישור התקציב הרגיל. רשימת הפרויקטים תוגש בכל פרק תקציבי. יצוין, כי אישור תכנית הפיתוח הרב שנתית אינה פוטרת את הרשות מלהגיש בקשה פרטנית לכל תב"ר.

3.3.7 מקורות המימון

על פי תקנה 15 של תקנות התקציב מקורות המימון של התב"ר הם:

- (1) הקצבות מהתקציב הרגיל;
- (2) השתתפויות בעלים;
- (3) השתתפויות הממשלה;
- (4) השתתפויות של מוסדות ותרומות;
- (5) יתרות מתקציבים בלתי רגילים קודמים;
- (6) הכנסות מקרנות הרשות;
- (7) מלוות מאוצר המדינה;
- (8) מלוות מבנקים ומוסדות אחרים;
- (9) אשראי מקבלנים וספקים;
- (10) מכירת רכוש;
- (11) הכנסות בעד עבודות לטובת המשלמים.

על חלק ממקורות המימון קיימות מגבלות שימוש כמפורט להלן:

(1) הקצבות מהתקציב הרגיל

הקצבות מהתקציב הרגיל, מחייבות קיום אישור תקציבי הן בתקציב הרגיל (רישום ההוצאה) והן בתקציב הבלתי רגיל (רישום ההכנסה).

(2) השתתפויות בעלים

השתתפות בעלים בעבודות הפיתוח כוללת תקבולי אגרות, היטלים וסכומי השתתפות בעבודות כבישים, מדרכות, ביוב, ניקוז, קווי מים וכו'.

על פי חוזר מנכ"ל משרד הפנים 1/98 - "כספים שמקורם ב"השתתפות בעלים" יש להקצותם אך ורק למטרות עבורן נגבו. לדוגמא הכנסות מהיטלי ביוב ייועדו אך ורק להוצאות

פרק 3 תקציבים, התקציב הבלתי הרגיל

הקמת ביוב. (ראה פס"ד ע"א 263/78 – חברת חשמל לישראל בע"מ נ' המועצה המקומית נשר פ"ד לג(1) 764).

כאשר אחד ממקורות המימון של תב"ר מסוים הוא השתתפות בעלים, יש לזקוף לתב"ר זה את תקבולי השתתפות הבעלים המיועדים לתב"ר זה.

(3) השתתפות ממשלה

השימוש בכספי המענק הממשלתי הינו אך ורק למטרה עיבורו ניתן המענק. קיים איסור להשתמש בכספי המענק, או ביתרה לא מנוצלת ממענק זה, למקורות אחרים, אלא לאחר קבלת היתר בכתב מנותן המענק. בהעדר אישור, יוחזרו כספי המענק לנותן המענק.

(4) השתתפות מוסדות ותרומות

עיקר השתתפות המוסדות הינן של מפעל הפיס והמועצה להסדר הימורים בספורט המוענקים לפרוייקטים יחודיים ושחרור כספי המענק מתבצע לאחר בחינת ביצוע הפרויקט, לרבות ביקורת של ביצוע הפרויקט.

במרבית המקרים התרומות מוענקות לפרוייקט ספציפי ומחייבות את הרשות בעמידה בתנאים שהתורם מעמיד לרשות הן בהיבט הכספי (השתתפות הרשות או גורם אחר) והן בהיבט הביצועי (תכנון איכות וכדומה).

(5) הכנסות מקרנות הרשות

בדומה להקצבות מהתקציב הרגיל, הכנסות מקרנות הרשות מחייבות אישור תקציבי לביצוע ההעברה מהקרן ממנה מועבר המקור (חיוב הקרן) ואישור תקציבי בתב"ר אליו מועברת ההכנסה (זיכוי התב"ר).

בנוסף לאמור, בחלק מהקרנות ישנן הגבלות שימוש וניתן להשתמש במקורות הקרן לשימושים ספציפיים. הדברים אמורים בעיקר לקרן שמקורה בהיטלי השבחה כאשר השימוש בסכומי ההיטל כפוף לאמור בסעיף 13 לתוספת השלישית לחוק התכנון והבנייה, תשכ"ח-1965 הקובע: " (א) סכומים שנגבו כהיטל מיועדים, אחרי ניכוי הוצאות הגביה לרבות הוצאות של ערעור לפי תוספת זו, לכיסוי ההוצאות של הועדה המקומית או של רשות מקומית אשר הועברו לה לפי סעיף 12 להכנת תכניות במרחב התכנון או בתחום הרשות המקומית, לפי העניין, ולביצוען, לרבות הוצאות פיתוח ורכישת מקרקעין לצרכי ציבור, כפי שהוגדרו בסעיף 188 לחוק זה, ולרבות הוצאות שימור אתר או הפקעתו לפי התוספת הרביעית". צרכי ציבור הוגדרו בסעיף 188 לחוק התכנון והבניה כדלהלן - "צרכי ציבור", בסעיף זה - כל אחד מאלה: דרכים, גנים, שטחי נופש או ספורט, שמורות טבע, עתיקות, שטחי חניה, שדות תעופה, נמלים, מזחים, תחנות רכבת, תחנות אוטובוסים, שווקים, בתי מטבחים, בתי קברות, מבנים לצרכי חינוך, דת ותרבות, מוסדות קהילתיים, בתי חולים, מרפאות, מקלטים ומחסים ציבוריים, מתקני ביוב, מזבלות, מיתקנים להספקת מים וכל מטרה ציבורית אחרת שאשר שר הפנים לעניין סעיף זה".

(6) מלוות מאוצר המדינה, מבנקים וממוסדות אחרים

נטילת הלוואות ברשויות המקומיות נועדו למטרות הבאות:

- מלוות לאיזון התקציב השוטף של הרשות המקומית.
- מלוות לכיסוי הגירעון המצטבר של הרשות המקומית.
- מלוות למיחזור הלוואות קיימות שנטלה הרשות המקומית.
- מלוות לעבודות פיתוח המתבצעים על ידי התקציב הבלתי רגיל.

פרק 3 תקציבים, התקציב הבלתי הרגיל

- מלוות אחרים למטרות מיוחדות באמצעות התקציב הבלתי רגיל. ההבחנה בין מלוות מאוצר המדינה לבין מלוות מבנקים ומוסדות הינה טכנית בלבד והיא מתייחסת למקור הכספי של כספי הלוואה ובשני המקרים מדובר בהלוואה הניתנת על ידי מוסדות מימון. מלוות הניתנות מתקציב המדינה באמצעות הבנקים, נועדו בעיקר למקרים בהם הבנקים מסרבים להעניק הלוואות לרשויות חלשות והאוצר מממן הלוואות אלו מתקציב המדינה. בעבר היו מרבית הלוואות ניתנות על ידי האוצר באמצעות "בנק אוצר השלטון המקומי" (כיום "דקסיה") והבנק היווה מעין "צינור" להעמדת אשראי לרשויות המקומיות.

חוק יסודות התקציב¹⁰ פקודת העיריות¹¹ ו-פקודת המועצות המקומיות¹² מגבילים את הרשויות המקומיות ליטול אשראי ולשעבד נכסים או זכויות כנגדן ומחייב אותן לקבל היתר מהממונה על המחוז ולעיתים אף ממשרד האוצר. קבלת היתר מצומצם ממשרד הפנים או היתר מורחב הכולל גם את משרד האוצר תלוי בנתונים מתוך הדוח הכספי המבוקר של הרשות המקומית, כפי שמפורט בסעיף 45' לחוק יסודות התקציב. בהתאם לסעיף האמור, הלוואה לרשות המצויה בתוכנית הבראה על פי סעיף 140' לפקודת העיריות וסעיף 35' לפקודת המועצות המקומיות טעונה גם אישור של משרד האוצר. על פי רוב הלוואות ניתנות למטרה ספציפית ולכן השימוש מוגבל למטרה עבודה התקבלה הלוואה בלבד ולא ניתן להשתמש בכספי הלוואה לשימוש שונה מהמאוש. אישור הלוואה יכול להיות כחלק ממקורות התב"ר לדוגמא – הקמת מבנה, ביצוע עבודות פיתוח, או תב"ר ספציפי אשר נפתח לצרכי קבלת הלוואה. ברשויות מסוימות, בעיקר רשויות גדולות, מאושר סכום הלוואה כולל המיועד למימון של מספר תב"רים. במקרה האמור, מאושר תב"ר מרכז אליו נזקפת מלוא הלוואה שהתקבלה וממנו מועברות הלוואות לתב"רים הספציפיים. הנחיות לרישום בספרי הרשות ראה להלן בפרק הדוח הכספי, התקציב הבלתי רגיל.

(7) אשראי לזמן ארוך מקבלנים וספקים

מקור אשראי אינו שכיח ברשויות המקומיות. על פי חוזר מנכ"ל משרד הפנים 7/2005 הרשות רשאית לבצע רכישות בתשלומים לזמן ארוך, אך ההתקשרות אמורה לעבור תהליך אישור רגיל של תב"ר. דהיינו, תחילה אישור מועצת הרשות להתקשרות ולאחריה אישור משרד הפנים.

עסקת תשלומים נפוצה לזמן ארוך, המצוינת בחוזר, היא חכירה מימונית. על פי החוזר, ההבחנה בין חכירה מימונית לתפעולית היא קיום אופציה להעברת הבעלות על הרכב החכור לרשות המקומית בתום תקופת החכירה. ההתחייבות בחכירה מימונית נכללת במסגרת הלוואות לזמן ארוך בעומס המלוות והתשלומים השוטפים נכללים בפרעון מלוות. לעומתה, עסקת חכירה תפעולית מתקצבת ומאושרת בתקציב הרגיל ומקבלת ביטוי בסעיף המתאים בתקציב הרגיל.

(8) מכירת רכוש

¹⁰ סעיפים 45, 46 ו- 46 (ב) לחוק יסודות התקציב, תשמ"ה-1985.

¹¹ סעיף 201 לפקודת העיריות.

¹² סעיף 13 לפקודת המועצות המקומיות (נוסח חדש).

המכירה והתמורה במכירת רכוש אינה מוגבלת, למעט מימוש מקרקעין עליה חלות המגבלות הבאות:

על פי סעיף 188 (א) לפקודת העיריות, סעיף 197א (א) לצו המועצות המקומיות מכירת מקרקעין של הרשות המקומית טעונה אישור השר או מי שהוא הסמיך לכך. על פי סעיפים 188 (ג) לפקודת העיריות ו- 197א (ג) לצו המועצות המקומיות, השימוש בתמורה המתקבלת ממימוש המקרקעין תשמש לרכישת מקרקעין בלבד ואולם שר הפנים רשאי להתיר שימוש בתמורה לצרכי ציבור, כמפורט בסעיפים האמורים.

על פי סעיף 11 לצו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות) מימוש מקרקעין מחייב אישור הממונה. במועצות אזוריות לא הוטלה בחוק מגבלה על השימוש במקרקעין.

3.3.8 מספור חשבונות התקציב הבלתי רגיל (אינדקס החשבונות)

בשונה מהתקציב הרגיל, לא פורסם אינדקס מחייב לחשבונות של התקציב הבלתי רגיל והרשויות קבעו מספרי חשבון בהתאם לנוחיותם.

להלן מספר עקרונות מנחים לאינדקס מקובל של התב"ר, המבוססים על טופס "שינויים בתקציב בלתי רגיל", אשר נכלל בדיני מדינת ישראל נוסח חדש 8, תשכ"ד עמ' 197, המועבר על ידי הרשויות המקומיות לאישור הממונה על המחוז בעת הגשת בקשה לאישור תב"ר או הגדלת מסגרת התקציב של תב"ר בביצוע:

הספרה הראשונה - 2 – כמספר הספר של התקציב הבלתי רגיל.

שאר המספרים, ללא סדר מחייב:

קבוצת הספרות השניה - מספר סידורי של התב"ר ברשות. מקובל לשמור על מספור רץ.

קבוצת הספרות השלישית - מיועד להבחנה בין תקבולים לתשלומים : 11 – קידומת של תקבולים; 21 – קידומת של תשלומים.

קבוצת ספרות אחרונה – מהות התקבול או התשלום:

סעיפי תקבולים:

- 510 - הקצבות מהתקציב הרגיל;
- 521 - השתתפויות בעלים;
- 522 - השתתפויות הממשלה (יתווסף מספור פנימי של המשרד הספציפי);
- 523 - השתתפויות של מוסדות ותרומות (יתווסף מספור פנימי של המוסד);
- 530 - יתרות מתקציבים בלתי רגילים קודמים;
- 540 - הכנסות מקרנות הרשות;
- 550 - מילוות מאוצר המדינה;
- 560 - מילוות מבנקים ומוסדות אחרים;
- 570 - אשראי מקבלנים וספקים;
- 580 - מכירת רכוש;
- 590 - הכנסות בעד עבודות לטובת המשלמים.

סעיפי תשלומים:

- 750 - עבודות קבלניות;
- 917 - העברה לתקציב בלתי רגיל;
- 918 - העברה לתקציב הרגיל;

פרק 3 תקציבים, התקציב הבלתי הרגיל

- 930 - רכישת ציוד יסודי;
- 940 - רכישת נדל"ן;
- 950 - הוצאות תכנון ופיקוח;
- 980 - הוצאות אחרות.

3.4 קרנות

3.4.1 כללי

כאמור, קרנות הרשות כוללות קרנות מתוקצבות אשר המקור ליצירתן הוא הקצבה מהתקציב הרגיל או התקציב הבלתי רגיל, כגון: קרן מלאי בלתי מוקצב, קרן השקעות בתאגידים נשלטים, קרן הלוואות לעובדים ועוד. וקרנות בלתי מתוקצבות אשר המקור ליצירתן הוא תקבולים המיועדים לשימוש בעתיד, כגון: היטלי השבחה, השתתפות בעלים לביצוע עבודות בעתיד, מימוש נכסים ועוד.

בהתאם להנחיות להנהלת חשבונות ודוח כספי ברשויות מקומיות אשר פורסמה על ידי רואה חשבון לעיריות בדצמבר, 1987 וצוטטה גם בחוזר מנכ"ל משרד הפנים 94/8, יש ליצור בתחילת כל שנה תקציבית מסגרת תקציבית לתנועה השנתית הצפויה בקרנות הבלתי מתוקצבות בלבד. יודגש, כי הקרנות המתוקצבות אינן טעונות מסגרת תקציבית יחודית, מאחר שהתנועה בהם מקבלת ביטוי במסגרת התקציב הרגיל או הבלתי רגיל.

3.4.2 בקרה על התנועה בקרן הבלתי מתוקצבת

כדי לאפשר בקרה על התנועה בקרנות הבלתי מתוקצבות, חוזר המנכ"ל האמור קובע, כי על הרשות לגבש בתחילת כל שנה מעין תקציב בלתי רגיל בשם "קרן לעבודות פיתוח שטרם יועדו" הכולל את כל קרנות הפיתוח, אשר יאושרו על ידי מועצת הרשות עם אישור התקציב הרגיל. חוזר המנכ"ל אינו מורה לרשויות לקבל אישור משרד הפנים לתקציב של תנועת הקרנות.

יודגש, כי תקציב תנועת "קרן לעבודות פיתוח שטרם יועד" איננה חלק מהתקציב הבלתי רגיל והיא מוצגת בדוח הכספי בנפרד מהתקציב הבלתי רגיל.

על הרשות לנהוג בתקציב הקרן כשם שהיא נוהגת בתקציב הרגיל או הבלתי רגיל ולא לחרוג מהמסגרת התקציבית השנתית. במידה שהרשות מעוניינת להגדיל את ההעברה מהקרן לתקציב הרגיל או הבלתי רגיל, יש לעדכן במקביל את התקציבים, הן של הקרנות והן של התקציב הרגיל או הבלתי רגיל.

3.4.3 הרכב קרנות הפיתוח ויתרתן

על פי המתווה המוצג בחוזר המנכ"ל התנועה תוצג לפי היעודים, כדלהלן:

ק"א	ק"ב	סה"כ	
xxx	xxx	xxx	יתרה לתחילת השנה
xxx	xxx	xxx	אמדין הכנסות משוער
xxx	xxx	xxx	סך הכל סכומים לרשות הקרן
xxx	xxx	xxx	הסכומים המיועדים להעברה*
xxx	xxx	xxx	יתרה משוערת לסוף השנה
			* לתקציב הבלתי רגיל או התקציב הרגיל

3.4.4 קרן 2% לעובדים המועסקים בפנסיה תקציבית

מאחר ואין היא מוגדרת כקרן לעבודות פיתוח בעתיד, אין לכלול אותה באישור התקציב האמור. פרטים על מהות הקרן, ראה סעיף 4.2.5.6 להלן.

4 הדוח הכספי

4.1 כללי

4.1.1 המערכת החשבונאית

המערכת החשבונאית ברשויות המקומיות ומבנה הדוח הכספי מתבססים בעיקר על המקורות הבאים:

- דיני הרשויות המקומיות.
- חוזרי מנכ"ל משרד הפנים.
- הנחיות של הממונה על החשבונות במשרד הפנים (לשעבר רואה חשבון לעיריות), הניזונות גם מהנחיות ודרישות של משרדי ממשלה המעבירים תקציבים לרשויות המקומיות, כגון: משרד החינוך, משרד הרווחה, משרד הבטחון המשרד לבטחון פנים ואחרים.
- עקרונות חשבונאיים מקובלים הכלולים, בין השאר, בגילויי דעת ובתקנים של לשכת רואי חשבון בישראל, אשר אינם סותרים את ההנחיות הנ"ל.

4.1.2 הגופים עליהם חלים הנחיות אלה

עפ"י תקנות הנהלת חשבונות, רשות מקומית כוללת גם איגוד ערים. כיוון שאיגוד ערים לכבאות אינם כפופים למשרד הפנים אלא למשרד לבטחון פנים, ההנחיות אינן מתייחסות לאיגוד ערים ומתייחסות לעיריות, מועצות מקומיות ומועצות אזוריות. יצוין, כי הנחיות לגבי מבנה הדוח הכספי של ועדים מקומיים נכללו בחוזר מנכ"ל 3/2011 והוא תואם למבנה הדוח הכספי של הרשויות המקומיות.

4.1.3 הנחיות להנהלת חשבונות

בחודש יוני, 1977 פורסמה על ידי רואה חשבון לעיריות חוברת "הנחיות להנהלת חשבונות ודיווח כספי ברשויות המקומיות". ההנחיות האמורות עודכנו בחודש דצמבר, 1987 ובחודש דצמבר, 2004 (להלן הנחיות להנהלת חשבונות). כל הרשויות המקומיות מחויבות לנהל את חשבונות הרשות בהתאם להנחיות להנהלת חשבונות. במידה שלא צוין אחרת, כל ההנחיות המובאות בהמשך מתבססות על הנחיות אלה. בנוסף לאמור, מתפרסמות מעת לעת הנחיות של הממונה על החשבונות, אשר אף הן מחייבות את הרשויות.

4.1.4 מערכת הנהלת החשבונות

על הרשות לנהל מערכת חשבונות ומערכת מידע כדלקמן:

א. חשבונות תקציביים:

החשבונות של דוחות על הפעילות של הרשות, הכוללים את התקבולים והתשלומים בהתאם לסעיפי התקציב הרגיל, התקציב הבלתי רגיל וקרנות הרשות שאושרו. חשבונות אלו מהווים את המערכת העיקרית של הנהלת החשבונות של הרשות המקומית.

ב. חשבונות מאזניים:

אלו הם חשבונות ממשיים, חשבונות פרטניים של חייבים ושל זכאים אשר מהווים את הנכסים (אקטיב) ואת ההתחייבויות והקרנות (פאסיב) של המאזן וכוללים: קופה, בנקים, מקדמות, מלאי בלתי מוקצב, חייבים בגין הכנסות מתוקצבות שטרם נגבו,

פרק 4 הדוח הכספי, כללי

חייבים בגין תשלומים לא מתוקצבים, השקעות, משיכות יתר בבנקים והלוואות לזמן קצר, ספקים ונותני שירותים, מוסדות וזכאים אחרים, פקדונות והכנסות מראש, קרנות בלתי מתוקצבות ומתוקצבות.

החשבון המאזן של היתרות האמורות הוא גרעון או עודף בתקציב רגיל והבלתי רגיל ובחלק מהרשויות הוא כולל גם גרעון סופי בתקציב בלתי רגיל.

ג. חשבונות עזר מאזניים:

אלו הם חשבונות המהווים חלק מהרכוש וההתחייבויות של הרשות, אך בשל השיטה החשבונאית הנהוגה ברשויות אינם מהווים חלק מהמאזן ויש חשיבות לנהל רישום לגביהם לצרכי מידע ומעקב אחר התנועה והיתרה בחשבונות אלו. לחלק מחשבונות אלו ניתן מידע במסגרת הנספחים לדוח הכספי. חשבונות אלו כוללים:

1. חייבים בעד מסים, אגרות והשתתפות בעלים.
2. מלוות לשלם.
3. שטרות ושיקים דחויים שנתקבלו.
4. מקדמות לספקים ונותני שירותים (נזקפו כהוצאה תקציבית, רישום למעקב).
5. מלוות לגביה מגופים קשורים שנרשמו בספרי הרשות כהשתתפות בגוף קשור ואינם נכללים בהשקעה מתוקצבת במאזן הרשות (בעיקר במועצות אזוריות).

ד. רישומי עזר ומערכת מידע:

רישומים שהרשות מחויבת בהתאם לתקנות וההנחיות, הכוללים:

1. ערבויות שנתקבלו.
2. ערבויות שניתנו.
3. שטרות, פקודות סילוקין והמחאות שניתנו.
4. פנקס החוזים.
5. פנקס זכויות במקרקעין.
6. פנקס של המלאי והמצאי.
7. פנקס עובדים.
8. קובץ תב"רים של הרכוש הקבוע (החל מ-1995) המרוכז לפי הפורמט שניתן ביישום התב"רים, בהתאם להנחיות הממונה על החשבונות במשרד הפנים.

4.1.5 מבנה הדוח הכספי השנתי המבוקר¹³

הדוח הכספי השנתי כולל שני מרכיבים:

- א. הדוח הכספי המבוקר, הכולל את המאזן הדוחות על הפעילויות (התקציב הרגיל והבלתי רגיל) והביאורים לדוח הכספי, הכוללים בצד הרכבים והבהרות של סעיפי הדוח, גם פרטים על התחייבויות לעובדים שאינן כלולות במאזן.
- ב. נספחים לדוח הכספי, הכוללים הרכבי סעיפים הכלולים בדוח הכספי, חתכים שונים של דוחות על הפעילויות, נתוני חובות מסים ואגרות של התושבים ונתוני הלוואות לזמן ארוך אשר אינם חלק ממאזן הרשות.

¹³ ראה דוח לדוגמא מצורף כנספח.

4.1.6 אחידות

מבנה הדוח הכספי הינו אחיד לכל הרשויות המקומיות ללא הבחנה של גודל או סוג הרשות ולא ניתן לסטות מהמבנה האחיד. כדי להבטיח את המבנה האחיד של הדוח, מוזנים הנתונים ליישום אקסל שפותח על ידי משרד הפנים והדוח הכספי החזותי מופק מיישום זה. היישום כולל בקרה לוגית המתריעה על הזנת נתונים שגויה.

4.2 נכסים (אקטיב)

4.2.1 כללי

החשבוונאות מגדירה נכסים - משאבים העומדים לרשותה של הישות וכן טובות הנאה כלכליות של הישות הצפויות להתקבל בעתיד כתוצאה מעסקאות ואירועים של הישות שבוצעו עד למועד הדוח הכספי.

ההגדרה האמורה מתאימה לישות כלכלית טהורה. כיוון שמטרת הרשויות המקומיות היא לספק שירותים ולא להפיק טובות הנאה עתידיות, הנכסים המוצגים במאזן הרשות המקומית הינם שמרנים ומבוססים על אומדנים במונחי העלות ומביאים בחשבון בעיקר ציפיה לזרימת מזומנים צפויה בעתיד ולא בסיס מדידה אחר. לדוגמא: הוצאה מראש אינה מוכרת כנכס במאזן השנתי, כיוון שלא צפויה מנכס זה זרימת מזומנים בעתיד.

4.2.2 נכסים נזילים - קופה ובנקים

אין הגדרה של נכסים נזילים בתקנת הנהלת חשבונות ולכן הצגת נכסים אלו מתבססת על עקרונות חשבונאיים מקובלים. בדוחות הכספיים בישראל מוצגים המזומנים ושווי המזומנים בסעיף אחד (מבוסס בעיקר על סעיף 12 לתקנות ניירות ערך). על פי גילוי דעת 51 של לשכת רואי חשבון, שווי המזומנים כולל גם פקדונות לזמן קצר שהופקדו לתקופה של עד שלושה חודשים בבנקים ומילווות ממשלתיים סחירים, שהתקופה עד למועד פדיונם בעת ההשקעה בהם לא עלתה על שלושה חודשים לאחר תאריך המאזן. הנחיה זאת, לעניין פקדונות זמן קצר אומצה במאזני הרשויות המקומיות, לכן הסעיף כולל: יתרת קופה, יתרת זכות בחשבונות עובר ושב בבנקים ויתרת פקדונות בבנקים שהתקופה עד למועד פדיונם בעת ההשקעה בהם לא עלתה על שלושה חדשים.

4.2.3 קופה

4.2.3.1 הוראת החוק

סעיף 189 לפקודת העיריות מגדיר את קופת הרשות - "כל הכספים המתקבלים על ידי העיריה או בשבילה מכוח הוראותיהם של הפקודה או של כל דין אחר, או בכל דרך שהיא, יהיו קופה שתיקרא קופת העיריה".

סעיף 190 לפקודת העיריות מגדיר את הסמכות לשלם מקופת העיריה וקובע – "כל ההוצאות שהעיריה מתחייבת בהן כדין לפי הוראות הפקודה או כל דין אחר, וכן כל סכום אחר המגיע ממנה כדין, ייזקפו לחובת קופת העיריה וישולמו מתוכה, ובלבד שלא ישולם מקופת העיריה שום תשלום אלא אם הורשה על ידי התקציב השוטף או הורשה במיוחד על ידי המועצה באישורו של הממונה". הסעיף המקביל בצו המועצות המקומיות (א) הוא סעיף 179 הקובע - " כל הכספים המתקבלים על ידי המועצה או על שמה הם קופת המועצה, וממנה ישולם כל סכום שהמועצה רשאית או חייבת להוציאו כדין".

4.2.3.2 חשבון קופה

חשבון הקופה נועד להוות חשבון בקרה לתקבולי הרשות. כפי שיובהר להלן, מלוא תקבולי הרשות אמורים להיות מופקדים בחשבונות הבנק שלה, לכן חשבון הקופה אמור להתאפס בסוף כל יום. קיום יתרה בחשבון הקופה מלמד שחלק מהתקבולים לא

הופקד, או ליקוי המצריך בירור. במועד החתך (תאריך הדוח) יתכן ותיוותר יתרה בקופה הנובעת מהפקדה לחשבון הבנק לאחר מועד החתך.

כפי שעולה מסעיף 9 ח לתקנות הנהלת חשבונות - רשות מקומית הגובה כספים באמצעות בנק בלבד, או המפקידה בבנק את כל תקבוליה ביום קבלתם או למחרתו, אינה חייבת לנהל חשבון קופה, זאת בתנאי שנערכת התאמה יומית בין שוברי הקבלות (כולל ספחים של חשבונות ממוכנים), לפי מספר עוקב, לבין מסמכי ההפקדה בבנק. במידה שהתנאים האמורים אינם מתקיימים ברשות, עליה לנהל חשבון קופה במערכת הנהלת החשבונות. מומלץ לנהל חשבון קופה גם אם על פי התקנה האמורה אין חובה לנהל חשבון קופה, כדלהלן:

א. חשבון הקופה ינוהל במערכת החשבונות של הרשות (קובץ ראשי מס' 3).

ב. בחשבון הקופה ירשמו, בצורה מרוכזת, התקבולים שנתקבלו בקופת הרשות בכל יום והעברות הכספים מהקופה לבנק.

ג. הקופה תשמש כקופה מקבלת בלבד ומלוא התקבולים יופקדו בבנק ואין לשלם מהקופה הראשית תשלום כל שהוא.

ד. רשות מקומית המפעילה קופות משנה במחלקות השונות וכספי הגביה מועברים לקופה הראשית, תנהל חשבון מאזני לכל קופה בנפרד.

4.2.3.3 נוהל קבלה ורישום המחאות (המחאות)

הרשויות מנהלות את הקופה במערכת ממוחשבת נפרדת אשר איננה חלק ממערכת הנהלת החשבונות ובמרבית הרשויות הרישומים בהנהלת החשבונות מבוצעים באמצעות ממשק מהמערכת האמורה. להלן הנוהלים אשר אמורים להתבצע בעת קבלת המחאה בקופת הרשות:

4.2.3.3.1 קבלת המחאות

א. הרשות תקבל מכל משלם המחאה, בתנאי שהיא משוכה ע"ש הרשות ותאריך פרעונה ביום קבלתה. הסבר לגבי המחאות דחיות ראה בהמשך.

הרשות רשאית להתנות קבלת התשלום בהמחאה בנקאית באותם המקרים בהם היא נדרשת להוציא אישור (תעודה) על תשלום כל החובות המגיעים לה.

ב. הוחזרה המחאה של משלם כלא נפרעה, רשאית הרשות לדרוש מהחייב לשלם את חובותיו בהמחאה בנקאית או במזומנים, או בכל דרך אחרת שתבטיח את קבלת התשלום של המשלם. ראה הנחיות לטיפול בהמחאות שלא נפרעו להלן.

ג. הרשות לא תקבל המחאות מכל גורם שהוא כתמורה למזומנים.

ד. עם קבלת ההמחאה תוטבע עליה חותמת המגבילה את סחירותה לטובת הרשות בלבד.

ה. ברשות שאין בה קופה, יופנה המשלם לבנק לתשלום חובו.

4.2.3.3.2 הוצאת קבלה

א. עם קבלת ההמחאה תוצא קבלה בה תצויין:

- תאריך קבלת ההמחאה.

- שם מלא של מוסר ההמחאה.

פרק 4 הדוח הכספי, המאזן – נכסים (אקטיב)

- מספר חשבון אישי או זיהוי אחר של מוסר ההמחאה בספרי הרשות.
- מספר החשבון ושם הבנק שעליו נמסכה ההמחאה ותאריך פרעונה.
- סכום ההמחאה בספרות ובמילים.
- מספר החשבון שלזכותו יזקף התקבול.
- חתימת העובד מוציא הקבלה.
- ב. על גב ההמחאה יצויין מספר הקבלה או מספר זיהוי של מוסר ההמחאה ברשות – (מספר החשבון).
- ג. שובר הכנסה המוצא ידנית או ספח ממוכן חתום בחתימת הרשות דינם כדין קבלה.
- ד. על קבלה המוחתמת בקופה רושמת אין חובה לציין סכום התקבול במילים.

4.2.3.3.3 הפקדת ההמחאות

- א. הגזבר יודא כי כל הכספים שנתקבלו ברשות (במזומנים ובהמחאות) יופקדו בו ביום או ביום העסקים שלאחריו, לזכות חשבון הרשות בבנק.
- ב. לא ניתן להפקיד בבנק את הכספים שנתקבלו בו ביום, ידאג הגזבר לשמירת הכספים במקום בטוח (כספת) עד להפקדתם.
- ג. אין להסב המחאות שנתקבלו, לאחרים.
- ד. הרשות תערוך ביטוח הכספים בקופה ובמעבר, הגזבר ידאג שתהא בידי הרשות פוליסה תקפה בסכום התואם את גובה הסכומים המוחזקים בקופת הרשות והמועברים לבנק.

4.2.3.3.4 קבלת המחאות דחיות

- א. רשות מקומית רשאית לקבל המחאה דחיה, בגין תשלום חובה או בעד שירותים, בתנאי שלסכום החוב יתווספו ריבית והפרשי הצמדה כחוק, מתאריך קבלת ההמחאה ועד תאריך פרעונה.
- ב. ההוראות הכלולות בסעיף 4.2.3.3.3 א-ג לעיל יחולו גם על ההמחאות הדחיות פרט לכך שעם קבלת ההמחאה, תוצא קבלה זמנית, ועם פרעונו תוצא הקבלה כאמור בסעיף 4.2.3.3.2 א' לעיל.
- הפרטים שיכללו בקבלה הזמנית יהיו זהים לפרטים המפורטים בסעיף 4.2.3.3.2 א' לעיל.
- בקבלת ההמחאות תירשם הערה שרק בעת פרעון ההמחאה ייחשב הדבר כתשלום ע"ח החוב.
- ג. הרשות תנהל במערכת הנהלת החשבונות, במסגרת חשבונות מקבילים, (בקובץ 0 או במערכת מקבילה בתוכנת הגביה), רישום על תנועת ההמחאות הדחיות בכל בנק, באופן שניתן יהיה לקבל מידע על התפלגות הסכומים לפי מועדי הפרעון.
- ד. עם המעבר לניהול הקופה באמצעות תכנות יעודיות, ניתן לנהל את התנועה בהמחאות הדחיות באמצעות תוכנת הגביה המנוהלת ברשות.
- ה. ההמחאות הדחיות יופקדו בחשבון הבנק של הרשות ביום קבלתן או ביום

העסקים הראשון שלאחר קבלתן.

- ו. גזבר הרשות יודא שאחת לחודש תיערך השוואה בין הקבלות הזמניות שהוצאו לבין הרישום בספרי הרשות לבין ההפקדות לבנק.
- ז. אחת לשלושה חודשים יתקבל אישור מהבנק על ההמחאות הדחיות שנמסרו לגביה. הגזבר יודא כי קיימת התאמה בין הסכום הרישום בספרי הרשות לבין הסכום הרישום באישור הבנק.
- ח. נמצא כי קיימת אי התאמה בין החשבונות הנ"ל יברר הגזבר הסיבות לכך וידווח על תוצאות הבירור לראש הרשות.
- ט. בעת עריכת ספירת פתע בקופת הרשות תיערך גם ספירת קופת ההמחאות הדחיות.
- י. בקשה מהבנק להחזרת המחאה דחיה תיעשה ע"י פניה בכתב, חתומה ע"י מורשי חתימה של הרשות.
- יא. המחאה שלא נפרעה תרשם בחשבון נפרד במערכת הנהלת החשבונות בחשבונות מקבילים ויבוצע מעקב אחר הטיפול בגביית התמורה, וינתן לכך ביטוי הן ברישום בספרים על ידי הפחתת ההכנסה כנגד חשבון הבנק והן במערכת החיובים (מחלקת הגביה).
- יב. נמסרה המחאה לטיפול משפטי או לגורם אחר, בנוסף לרישום האמור לעיל בהנהלת החשבונות ובמחלקת הגביה, יש לציין למי נמסרה ויש להחתיים את מקבל ההמחאה עם קבלתה.

4.2.3.3.5 קבלת המחאות בדואר

א. התקבלה המחאה באמצעות הדואר, תרשם ההמחאה ע"י האחראי על הדואר הנכנס, ברשימת ההמחאות הנכנסות. הרשימה תוכן במקור והעתק. המקור בצירוף ההמחאות יועברו לקופאי או לעובד אחר שיקבע ע"י הגזבר. ההעתק חתום ע"י מקבל ההמחאות, ישמר בתיק מיוחד, לצרכי בקרה פנימית. האחראי על הדואר הנכנס יטביע על ההמחאה חותמת המגבילה את סחירותו. לטובת הרשות בלבד.

ב. התקבלה המחאה בדואר, ולא צורפו אליה פרטים לפיהם ניתן לזהות את החשבון שלזכותו יזקף התקבול, תוצא בגין התקבול קבלה כמפורט בסעיף א' לעיל. בסעיף ההכנסה ירשם "חשבון לבירור". ההכנסה תיזקף זמנית לחשבון לבירור במסגרת חשבון פקדונות עד לקבלת הפרטים שיאפשרו זקיפת התקבול לזכות החשבון המתאים.

4.2.3.3.6 תקבול בכרטיסי אשראי

תקבול בכרטיס אשראי שלא בעסקת תשלומים נחשב כתקבול במזומן במועד קבלתו, אף שהמזומנים יועברו על ידי הבנק בחודש העוקב. זיכוי חשבון הקופה בתקבולים מכרטיסי אשראי יעשה כנגד חשבון כרטיסי אשראי ולא כנגד חשבון הבנק.

היתרה לגביה של כרטיסי האשראי בחודש העוקב אינה נחשבת כמזומן ומוצגת

ביתרת החייבים.

4.2.4 חשבונות בנקים

4.2.4.1 ניהול חשבונות בנקים

חשבונות הבנקים ינוהלו כדלקמן:

- א. במערכת הנהלת החשבונות של הרשות (קובץ ראשי מס' 3), ינוהל חשבון נפרד לכל חשבון בנק.
- ב. פתיחת חשבון בנק תיעשה רק לאחר קבלת אישור מועצת הרשות וממונה על המחוז (סעיף 193 מפקודת העיריות).
- ג. כל התשלומים יבוצעו בהמחאות "למוטב בלבד" או בהעברות בנקאיות, פרט לתשלומים מקופת דמי מחזור.
- ד. על גזבר הרשות לוודא שתוקפן של ההמחאות "למוטב בלבד" יהיו לתקופה מוגבלת של 60 יום. המחאות שלא נפדו תוך התקופה האמורה יש לבטלן.
- ה. על גזבר הרשות לוודא שתוקפן של ההמחאות (ההמחאות) יהיו לתקופה מוגבלת של 60 יום. המחאות שלא נפדו תוך התקופה האמורה יש לבטלן.
- ו. סחירותן של ההמחאות המוצאות תוגבל "למוטב בלבד" – "לא סחיר", ותימחק המילה, "לפקודת", כך שיופיע "שלמו ל-" בלבד.
- ז. על הרשות לסכם בכתב עם הבנקים את מסגרת האשראי, את שיעורי העמלות, הריבית והחייבים האחרים שהבנקים יהיו רשאים לחייב את חשבונה, בגין הפעולות הבנקאיות של הרשות.
- ח. על גזבר הרשות לוודא כי חיובי הבנקים בגין הפעילות הנ"ל תואמים את התנאים המפורטים בסיכום עם הבנק.

4.2.4.2 התאמת בנקים

- בהתאם להנחיות לניהול חשבונות, אחת לחודש על הרשות לערוך התאמה של כל חשבונות הבנק, בין הרישומים בספרי הבנק לבין הרישומים בספרי הרשות, כדלהלן:
- א. התאמת הבנק תיבדק ע"י הגזבר או ע"י מי שימונה על ידו, ותצורף חתימתו של הבודק על מסמכי ההתאמה.
 - ב. בהתאמת הבנק ירשמו כל הסכומים הרשומים בחשבון הבנק ואינם רשומים בספרי הרשות וכן כל הסכומים הרשומים בספרי הרשות ואינם רשומים בספרי הבנק.
 - ג. תוך חודש ימים מעריכת התאמת הבנק, יש לברר מהות הסכומים הרשומים בהתאמה, לקבל מהבנק התייעוד הדרוש ולרשום הסכומים המחייבים רישום בספרי הרשות. במקביל יש להעביר למחלקת הגביה מידע לגבי ההחזרים של הסדרי תשלומים (החזרת המחאות, הוראות קבע והסדרי תשלומים אחרים), כדי שחשבון התושב במחלקת הגביה יחוייב בהתאם.
 - ד. **התאמת חשבון הבנק תיערך ע"י עובד שאינו קשור בביצוע תשלומים, ו/או בקבלת תקבולים ו/או בהפקדות כספים והמחאות.**
 - ה. לצורך ביצוע התאמת בנק לסוף השנה ולדוח החצי שנתי, יש לדרוש מהבנקים

השונים אישורי יתרה למועד הדוח ולבצע את ההתאמה ליתרה המופיעה באישור.

ו. יש לקבל אישורי יתרות מכל הבנקים ומגורמים פיננסיים אחרים למועד הדוח, בין השאר, לצורך הצגתם בפני רואי החשבון המבקרים המבצעים את הביקורת על הדוחות הכספיים.

4.2.4.3 המחאות שנמסרו לזכאים וטרם הוצגו לגביה

המחאות משוכות על חשבון הבנק וטרם הוצגו לגביה עד למועד הדוח, יוצגו בדוח הכספי כהמחאות לפרעון. ראה הסבר בסעיף 4.3.4.4, להלן.

4.2.4.4 קיזוז יתרות

על פי כללי החשבונאות, אין זה נהוג לקזז יתרות מזומנים כנגד יתרות משיכות יתר, למעט במקרה והיתרות הן באותו בנק וקיימת זכות קיזוז. לכן, במידה שלרשות יתרה בחשבון הלוואות שעה שהיתרה במועד הדוח היא יתרה לזכות הרשות, לא יבוצע קיזוז יתרות.

4.2.4.5 חשבונות בנק יעודיים

במטרה לפקח על השימוש הנאות של הקצבות משרדי ממשלה וכדי למנוע עיקולים של העברות ממשלתיות לרשויות המקומיות הנתונות בקשיים תזרימיים, נתבקשו הרשויות לפתוח חשבונות בנק מיוחדים המיועדים לביצוע הקצבות ממשלתיות כדלהלן:

4.2.4.5.1 חשבון חינוך

סעיף 5 לחוק הרשויות המקומיות (ייעוד כספי הקצבות והגנת נכסים למטרות חינוך), תש"ס-2000 (להלן החוק) קובע - "רשות חינוך מקומית תנהל את כספי ההקצבות למטרות חינוך בחשבון בנק נפרד, המיועד אך ורק למטרה זו (בחוק זה – החשבון)". על פי חוק לימוד חובה 1949 – רשות חינוך מקומית היא הרשות המקומית עצמה. סעיף 6 לחוק קובע – "החשבון לא ישמש את רשות החינוך המקומית אלא לשם קיום מטרותיו של חוק זה".

השימושים בחשבון זה פורטו בתוספת לחוק והם כוללים את השימושים הבאים:

- (1) תשלום שכר למורים ולעובדים במוסדות החינוך;
 - (2) ציוד לתלמידים ולמורים במוסדות החינוך;
 - (3) ציוד ותחזוקה במוסדות החינוך;
 - (4) הסעות לתלמידים;
 - (5) בינוי ושיפוץ של מוסדות חינוך;
 - (6) אבטחת מוסדות חינוך;
 - (7) השתתפות חלקית של משרד החינוך בעלות השכר של מנהלי יחידות הנוער.
- החשבון האמור יהיה חסין מעיקולים ואינו ניתן לשיעבוד, לכן יש חשיבות לבצע את התשלומים האמורים מחשבון זה בלבד, כל עוד קיימת יתרה בחשבון שטרם נוצלה. על פי הנחייתו של חשב משרד החינוך מר מוטי מרוז מיום 24 ביוני 2007, יש לפתוח את החשבון המיוחד בבנק "דקסיה" (לשעבר אוצר השלטון המקומי). על פי ההנחיה האמורה, בשל מגבלות טכניות של החשבון בבנק "דקסיה", רשאיות הרשויות לפתוח חשבון בנק ספציפי לחינוך בבנק מסחרי אחר ולהעביר את הסכומים מבנק דקסיה לחשבון הספציפי לחינוך בבנק המסחרי ולבצע מתוכו שימושים כמפורט לעיל,

פרק 4 הדוח הכספי, המאזן – נכסים (אקטיב)

באופן המפורט בהנחיה.

4.2.4.5.2 חשבון בנק להקצבות פיתוח

סעיף 31ד' לחוק יסודות התקציב, תשמ"ה-1985 מתייחס לפתיחת חשבון בנק ספציפי להקצבות פיתוח המועברות לרשויות המקומיות.

סעיף 31ד(ג) לחוק יסודות התקציב קובע –

"(1) על אף האמור בסעיף 213א לפקודת העיריות, ובסעיף 34 לפקודת המועצות המקומיות, רשות מקומית תנהל את ההקצבות לפיתוח בחשבון בנק נפרד שייפתח בתאגיד בנקאי, המיועד אך ורק למטרה זו (בסעיף זה – חשבון הפיתוח);

(2) בחשבון הפיתוח יופקדו כספי ההקצבות לפיתוח בלבד, והוא ישמש את הרשות המקומית רק למטרות שלשמן יועדו ההקצבות; חשבון הפיתוח ינוהל באופן שיאפשר מעקב אחרי תקבוליו מכל מקור וההוצאות אשר הוצאו למטרות השונות".

בניגוד לסעיף 213א' לפקודת העיריות המחייב פתיחת חשבון בנק ספציפי לכל תב"ר (הוראת חוק שאינה מיושמת ברשויות), חשבון הבנק להקצבות פיתוח מיועד לכל הקצבות הפיתוח ללא הבחנה בין התב"רים השונים. יתרונו של חשבון הבנק האמור, שאף הוא חסין בפני עיקולים.

4.2.4.6 פקדון לזמן קצר

עודפי כספים ניתנים להשקעה, על פי סעיף 194 לפקודת העיריות וסעיף 184 לפקודת המועצות המקומיות, בבנקים בתחומי הרשות ובהתאם לתקופה בה ישארו עודפים אלו פנויים. על הרשות לקבוע מדיניות להשקעה שתאפשר על ידי ועדת הכספים או ועדת השקעות שתמונה על ידה¹⁴.

ההשקעה בפקדונות אלה אינה מצריכה יצירת קרן.

כאמור, רק פקדון לתקופה מוגבלת של 3 חדשים (גם פקדון מתחדש מידי 90 יום) נחשב כשווי מזומן, לכן יש לכלול רק פקדונות כאמור.

פקדונות לתקופה ארוכה יותר לא יכללו בנכסים הנזילים.

המקור הכספי לפקדונות לזמן קצר הינם עודפי נזילות שוטפים לתקופה מוגבלת, כגון: גביית מסים מראש, העברת מענקים וכספים מהמשרדים היעודיים שטרם נוצלו וכדומה. מקור נוסף להשקעות הם כספים הנגבים לקרנות הרשות, כגון היטלי השבחה, מימוש מקרקעין, השתתפות בעלים ועוד. במידה שהפקדונות הם כנגד קרנות הרשות, גם אם הם לתקופה קצרה או פקדונות מתחדשים, הם לא יוצגו בדוח הכספי בנכסים הנזילים אלא בהשקעות מיועדות כנגד הקרנות.

המצב מורכב יותר, במקרה בו לא ברור אם פקדון לזמן קצר הוא כנגד קרנות הרשות או כנגד עודפי נזילות זמניים. על פי הנהוג בדוחות הכספיים של הרשויות המקומיות, במידה שלרשות קרנות לעבודות פיתוח ועודפי תב"רים אשר אין כנגדם השקעה כלל, או ההשקעה נמוכה מסכום הקרנות והעודפים כאמור, בהצגה של הדוח הכספי נגרע מהפקדונות הסכום

¹⁴ ראה הנחיות לגבי הרכב ועדת ההשקעות, סמכויותיה ומדיניות ההשקעה בחוזר מנכ"ל משרד הפנים 4/2008 מיום 23.6.2008

פרק 4 הדוח הכספי, המאזן – נכסים (אקטיב)

המשלים עד לסכום קרנות והעודפים. הגריעה האמורה הינה לצרכי ההצגה בדוח הכספי בלבד ואין לבצע פעולות יומן בקשר לכך.

4.2.4.7 השקעות סחירות לזמן קצר

השקעות עודפי נזילות זמניים באג"ח מדינה או בקרנות נאמנות המשקיעות באג"ח מדינה אינן מהוות חלק מסעיף מזומנים ושווי מזומנים ולכן ירשמו במאזן ברכוש השוטף בשורה שלאחר מזומנים ושווי מזומנים. השקעות כאמור כנגד קרנות הרשות, ראה השקעות כנגד קרנות, בסעיף 4.2.7 להלן.

4.2.5 הכנסות מתוקצבות שטרם נגבו

4.2.5.1 כללי

חייבים בגין הכנסות שטרם נגבו המוצגים ברכוש השוטף, כוללים סכומים הנובעים מרישום הכנסה בתקציב הרגיל בלבד על בסיס מצטבר – ממענקים, הקצבות, תקבולים ממוסדות שטרם התקבלו וכדומה, האמורים להתקבל - ממשרדי ממשלה, רשויות מקומיות אחרות, מוסדות וגופים ציבוריים שטרם התקבלו עד לתאריך הדוח הכספי וישנה ודאות שסכום החוב יגבה לאחר תאריך הדוח הכספי. בכל מקרה לא ניתן לצבור הכנסות המיועדות לתקציב הבלתי רגיל או למימון גרעונות מצטברים. בנוסף, הסעיף כולל יתרות של כרטיסי אשראי כמובהר להלן. יודגש, כי רק סכומי ההקצבות מהגופים האמורים ירשמו על בסיס מצטבר. לעומת זאת, הכנסות מארנונה, אגרות וכדומה מהגופים הנ"ל, יזקפו במועד קבלתם, כפי שהרשות נוהגת לגבי הכנסות כאמור מהתושבים.

4.2.5.2 הכנסות מתוקצבות שטרם נגבו ממשרדי ממשלה

4.2.5.2.1 כללי

עיקר הכנסות הרשויות המקומיות ממשרדי ממשלה הם משלושה משרדים עיקריים: משרד הפנים ושני המשרדים היעודיים העיקריים - משרד החינוך ומשרד הרווחה (הכנסה יעודית הינה הכנסה "צבועה" המיועדת למטרה מסוימת). ההכנסות ממשרד הפנים של הרשויות הזכאיות למענקי איזון וממשרדי החינוך והרווחה מתקבלות בקביעות ולרוב מידי חודש.

שאר ההכנסות ממשרדי הממשלה האחרים, לרבות הכנסות ממשרד הפנים ממענקים שונים (אשר אינם מענקי איזון), המוענקות לכלל הרשויות, כולל לרשויות נטולות המענק, מתקבלות בהתאם להחלטת משרדים אלו ואינם מתקבלים בקביעות ובצורה שוטפת במהלך השנה.

4.2.5.2.2 ההכרה בחובות משרדי ממשלה כנכס במאזן

חלק מההכנסות המובטחות ממשרדי הממשלה השייכות לשנה השוטפת אינו מתקבל עד למועד הדוח הכספי ולכן קיימת התלבטות של ההכרה בחוב ממשרד ממשלתי כנכס במאזן. ככלל¹⁵, ההכרה כנכס תהיה רק במידה שההכנסה התקבלה עד למועד סיום הביקורת השנתית של רואה החשבון המבקר. ניתן להכיר כנכס גם הכנסה שטרם התקבלה כאמור, במידה שבידי הרשות התחייבות מפורשת בכתב של

¹⁵ הנחיית אגף בכיר לביקורת ברשויות מקומיות מיום 31 במאי, 2010.

פרק 4 הדוח הכספי, המאזן – נכסים (אקטיב)

המשרד הממשלתי הספציפי. ללא התחייבות בכתב, לא יוכר החוב כנכס במאזן והוא ירשם רק במועד קבלתו, או במועד קבלת התחייבות בכתב.

4.2.5.2.3 שיטת הרישום

הרשות המקומית תנהל כרטיס חו"ז לכל משרד ממשלתי. אם משרד ממשלתי מתקבלים מספר סוגים של הכנסות, לצרכי מעקב ובקרה, ינוהלו למשרד זה מספר כרטיסי חו"ז. כרטיסי החו"ז יחוייבו בסכומי ההכנסות המאושרות המתייחסות לתקופת הדוח כנגד רישום ההכנסה **בתקציב הרגיל**, והתקבולים יירשמו לזכות כרטיס החו"ז של המשרד בעת קבלתם. יש להקפיד על רישום כפול, לכן אין לזקוף ישירות לתקציב הרגיל את ההכנסה במועד קבלתה והרישום יתבצע כדלהלן:

א. במועד אישור ההכנסה

לחובת: חו"ז משרד ממשלתי.

לזכות: הכנסה ממשרדי ממשלה בתקציב הרגיל (בסעיף ההכנסה המתאים).

ב. במועד התקבול

לחובת: בנק.

לזכות: חו"ז משרד ממשלתי.

4.2.5.2.4 בקרה על שנתיות הרישום

לאור האמור לעיל, בכרטיסי החו"ז של משרד הפנים והמשרדים היעודיים העיקריים אשר מהם מתקבלת הכנסה שוטפת, אמורים להרשם לפחות 12 חיובים חודשיים במשך השנה ו – 6 חיובים בתקופת מחצית השנה. משרדים אלו נוהגים, במקרים מסויימים ליחס הכנסות המועברות על ידם לשנה שחלפה ולכן יש חשיבות לבחון את פרטי התקבולים במערכות המיחשוב – המרכבה, מית"ר (של משרד החינוך) ושל משרד הרווחה וליחסם לשנה עברה הם התקבלו ולא למועד בו התקבל התקבול.

4.2.5.2.5 חובות משרדי ממשלה מסופקים

לא נעשית הפרשה לחובות מסופקים בגין חובות ממשרדי ממשלה שטרם נגבו. במקרים בהם הוברר כי החוב או חלקו אינו ניתן לגבייה, הוא יבוטל לתקציב הרגיל וירשם כהוצאה בתשלומים בלתי רגילים.

4.2.5.3 הוועדה המרחבית לתכנון ובניה

סעיף 19 לחוק התכנון והבניה, תשכ"ח-1965 קובע, כי כאשר מרחב התכנון כולל יותר מרשות מקומית אחת יש למנות ועדה מקומית בדרך שנקבעה בסעיף, קרי ועדה מרחבית לתכנון ולבניה.

סעיף 12 לתוספת השלישית לחוק, דן באופן חלוקת ההיטל בין הרשויות המקומיות החברות בוועדה המרחבית ובו נקבע: "במרחב תכנון מקומי שבתחומו נמצאות יותר מרשות מקומית אחת, כאמור בסעיף 19 לחוק זה, יועברו לרשות המקומית או לשוב הנמצא בתחום מרחב התכנון האמור ואינו רשות מקומית, הסכומים שייגבו כהיטל בשל מקרקעין שבתחומם, לאחר ניכוי המגיע מהם לוועדה המקומית לפי סעיף 24 לחוק זה, לצורך המטרות המפורטות בסעיף 13".

הוועדות המרחביות שהרשות נמצאת בתחומן, מתנהלות עצמאית ופועלות במסגרת תקציב הוצאות המתחלקות בין הרשויות החברות בוועדה. ההוצאות בהן חוייבה הרשות בהתאם

לתקציב, נזקפות כהוצאה בתקציב הרגיל. הועדות גובות את ההיטל המתייחס למקרקעין של כל אחת מהרשויות ואמורות להעביר לרשות את הסכומים המתייחסים למקרקעין בתחומי הרשות אשר נגבו על ידה. קיימים מקרים, בהם ההוצאות וההכנסות האמורות אינן מועברות לוועדה המרחבית או לרשות בצורה שוטפת ונערכת מידי תקופה התחשבות לגבי היתרה לזכות או לחובת הרשות.

ההכנסה אשר נגבתה על ידי הוועדה המרחבית לתכנון ובניה, אמורה להרשם כהכנסת הרשות במועד גבייתה ולכן במקרים בהם ההכנסה שנגבתה אינה מועברת בצורה שוטפת, יש לתת ביטוי להכנסה שאמורה לעבור לרשות לאחר תאריך המאזן והמתייחסת לתקופת הדיווח.

הרישום בתקציב הרגיל יהיה בסכום ברוטו, דהיינו יש לרשום את מלוא התקבולים בהכנסות הרשות ואת מלוא השתתפות הרשות בתקציב הוועדה המרחבית בהוצאות הרשות.

הרישום המאזני של הסכום אותו אמורה הרשות לקבל או לשלם יהיה בסכום נטו, והוא ירשם בנכסים במידה שסכום התקבולים עולה על התשלומים ובהתחייבויות במקרה הפוך.

4.2.5.4 רשויות מקומיות אחרות

4.2.5.4.1 כללי

רשויות מקומיות מחייבות לעיתים רשויות מקומיות אחרות, בעיקר סמוכות, בהשתתפות בהוצאות משותפות. החיובים השכיחים הינם בנושאי חינוך – "תשלום עבור תלמידי חוץ", בשל תלמידים, בין בחינוך הרגיל ובין בחינוך מיוחד, מהרשות הסמוכה הלומדים במוסדות חינוך של הרשות, תשלומים עבור הסעות תלמידים המתגוררים ברשות סמוכה וכל פעילות משותפת בה רשות אחת משלמת את מלוא ההוצאה ומחייבת את הרשות האחרת בהשתתפות בחלק יחסי.

החיוב השכיח הינו עבור תלמידי חוץ, לכן ההתמקדות תהיה בסוג חיוב זה. יש לנהוג בחיובים מסוג שונה בדרך זהה.

התשלום עבור תלמידי חוץ מחויב מתוקף אחריות משפטית של הרשויות המקומיות השולחות, על תלמידים הגרים בתחומן, על-פי המשתמע מסעיף 7א לחוק לימוד חובה, התש"ט-1949, וכן מסעיף 4(ג) לחוק החינוך המיוחד, התשמ"ח-1988.

4.2.5.4.2 נוהלי שיבוץ תלמידי חוץ

על פי האמור בחוזר מנכ"ל משרד החינוך 3.7-75 (להלן "חוזר משרד החינוך") ניהול השיבוץ הינו כדלקמן:

"הרשות המקומית השולחת תנפיק עבור התלמיד "אישור תלמיד חוץ" שבו היא מאשרת את שיבוצו של התלמיד וכן את התחייבותה לתשלום החוץ כלפי הרשות/הבעלות הקולטת. רשות מקומית אשר אישרה תלמיד ללימודי חוץ מחויבת לאפשר לתלמיד לסיים את לימודיו במוסד החינוך ששובץ אליו ולהשלים את מלוא לימודיו בשלב החינוך ששובץ אליו (בית ספר יסודי, חטיבת ביניים, בית ספר על-יסודי). הרשות המקומית השולחת תישא בתשלום החוץ במהלך כל תקופת לימודיו

של התלמיד במוסד החינוך.

לא נמצא פתרון חינוכי לתלמיד בתחומי הרשות המקומית, כאמור לעיל, יתבטא קיום חובתה של הרשות המקומית במתן אישור לתלמיד ללמוד מחוץ למוסדות הרשמיים ו/או העירוניים באותה רשות מקומית, וכן במתן "תשלום עבור תלמיד חוץ" לרשות הקולטת.

הסכום לתשלום

4.2.5.4.3

על פי חוזר משרד החינוך - "בתקנות לימוד חובה (תלמידים הלומדים ברשות חינוך מקומית אחרת), התשס"ה-2005 מפורטים התעריפים הקבועים להשתתפות שבין הרשויות. בסיס החישוב לתלמיד חוץ בחינוך הרגיל הוא 12 חודשים בשנה. תלמיד שלמד בשנת לימודים מסוימת רק חלק מתקופת הלימודים, הרשות/הבעלות הקולטת תדרוש תשלום רק עבור החלק היחסי מהתשלום, בהתאם לתקופת שהייתו במסגרת החינוכית". שאר רכיבי התשלום, כגון: תשלום עבור פסיכולוג, שמירה וכדו', מפורטים בחוזר משרד החינוך.

נוהל פניה לתשלום

4.2.5.4.4

על פי חוזר משרד החינוך – "גזבר הרשות המקומית/מנהל מחלקת החינוך ברשות הקולטת יפנה בכתב דרישה לתשלום למנהל מחלקת החינוך של הרשות השולחת. הגזבר/מנהל מחלקת החינוך יציין בדרישת התשלום את שנת הלימודים שבגינה נדרש תשלום, את סכום החיוב, את שמות התלמידים ואת מספרי הזהות שלהם, וכן את פרטי חשבון הבנק של הרשות המקומית/הבעלות הקולטת לצורך העברת הכספים".

מע"מ וריבית: אין להצמיד מע"מ וריבית לסכומי חוב בגין תלמידי חוץ, וזאת מן הטעם שאין מדובר בעסקה החייבת בריבית ובמע"מ. בסיס החישוב לתלמיד חוץ בחינוך הרגיל הוא 12 חודשים בשנה. תלמיד שלמד בשנת לימודים מסוימת רק חלק מתקופת הלימודים, הרשות/הבעלות הקולטת תדרוש תשלום רק עבור החלק היחסי מהתשלום, בהתאם לתקופת שהייתו במסגרת החינוכית".

יש לאמץ נוהל תואם למקרה של חיוב מסוג אחר של רשות מקומית אחרת בהשתתפות בהוצאת הרשות המשלמת.

בקשה לקיזוז החוב

4.2.5.4.5

להלן נוהל לקיזוז חוב על פי חוזר משרד החינוך –

"בין משרד החינוך למרכז השלטון המקומי גובשה הבנה במטרה לסייע בידי הרשויות/הבעלויות הקולטות לקבל את התשלומים עבור תלמידי החוץ (בחינוך המיוחד בלבד) מהרשויות שלא פרעו את חובן.

רשות/בעלות קולטת תוכל לפנות למשרד החינוך בבקשה שיבדוק אפשרות לבצע את קיזוז החוב מחשבונה של הרשות השולחת, וזאת במסגרת העברת הכספים החודשית שמשרד החינוך מבצע לאותה רשות. הרשות/הבעלות הקולטת תזוכה בכספי הקיזוז.

רשות/בעלות קולטת תוכל להפנות למשרד החינוך "בקשה לקיזוז מהרשויות השולחות בגין חוב תלמידי חוץ של החינוך המיוחד" רק לאחר שהתקיים בין הרשות/הבעלות הקולטת

פרק 4 הדוח הכספי, המאזן – נכסים (אקטיב)

לרשות השולחת תהליך שבו הרשות/הבעלות הקולטת ניסתה, במאמץ סביר, לבצע הליך גבייה ולפחות 3 חודשים קודם להגשת בקשת קיזוז למשרד החינוך. רשות/בעלות קולטת תוכל לפנות למשרד בכל שנת לימודים החל מתום שנת הלימודים, ב-1 ביולי, ולא יאוחר מסוף חודש דצמבר של שנה קלנדרית זו, כלומר בשנת הלימודים שלאחריה, בבקשה מרוכזת אחת במהלך חודשים אלה. אין להגיש בקשה לקיזוז של חובות שנפרעו בחלקם על ידי הרשות השולחת."

4.2.5.4.6 הרישום בספרי הרשות

הרישום יתבצע ברישום כפול בשיטה המצטברת, כדלהלן:
בספרי הרשות המחייבת: הרשות המחייבת תרשום בתקציבה את מלוא ההוצאה כמקובל ותחייב את הרשות המשתתפת בחלקה בתשלום **במועד הוצאת החיוב**, כנגד רישום הכנסה באחד מסעיפי תקבולים 400 (מומלץ סעיף 430) ובפרק התקציבי המתאים של החינוך. במועד קבלת התקבול, יזכה חשבון החו"ז של הרשות המחוייבת.

בספרי הרשות המחוייבת: הרשות המחוייבת תרשום הוצאה בתקציב הרגיל בפרק החינוך ובאחד מסעיפי 800, כנגד זיכוי הרשות המחייבת **במועד קבלת החיוב**. במועד התשלום יחויב חשבון החו"ז של הרשות המחייבת. במידה שבוצע קיזוז באמצעות משרד החינוך כמובהר לעיל, יש להקפיד לזכות (או לחייב, לפי העניין) את חשבונות החו"ז של הרשויות.

4.2.5.4.7 חובות של רשויות שאינם נגבים

לא נעשית הפרשה לחובות מסופקים בגין חובות רשויות שטרם נגבו. במקרים בהם הוברר כי החוב או חלקו אינו ניתן לגבייה, הוא יבוטל לתקציב הרגיל וירשם כהוצאה בתשלומים בלתי רגילים.

4.2.5.5 מוסדות וגופים ציבוריים

4.2.5.5.1 המוסד לביטוח לאומי – תגמולי מילואים ותאונות עבודה

4.2.5.5.1.1 כללי

הרשויות המקומיות זכאיות לקבל החזרים בגין תשלומים לעובדים בתקופת שירות מילואים פעיל, או בעד תקופת היעדרות כתוצאה מתאונת עבודה. ההנחיות שלהלן מטרתן לקבוע סדרי רישום ומעקב אחר קבלת ההחזרים ואופן רישומם.

4.2.5.5.1.2 סדרי המעקב

נעדר עובד מהעבודה עקב שירות מילואים פעיל, או כתוצאה מתאונת עבודה, יש לדאוג להתאמה בין הרישומים בדיווח על היעדרויות לבין האישורים המתקבלים מהעובד והמשמשים כאסמכתא להגשת התביעה למוסד לביטוח לאומי. יבוצע מעקב לקבלת השיפוי עבור התביעות המוגשות, לצורך איתור סכומים שטרם נתקבלו.

4.2.5.5.1.3 הרישום בספרי הרשות בתביעה שהוגשה במהלך השנה

עם הגשת התביעה למוסד לביטוח לאומי יש לחייב חשבון מאזני "המוסד לביטוח

פרק 4 הדוח הכספי, המאזן – נכסים (אקטיב)

לאומי בגין תביעות לתשלום ולזכות את סעיף ההוצאה אליו נזקף התשלום לעובד, לדוגמה תביעה בגין עובד מחסן:
לחובת: חשבון המוסד לביטוח לאומי בגין תביעות לתשלום.
לזכות: סעיף הוצאות שכר מחסן הרשות.
יצוין, כי על פי תקנות הנהלת החשבונות לא ניתן לקזז הכנסה מהוצאה. לכן, לכאורה, סכום התקבול הצפוי היה אמור לקבל ביטוי בהכנסות הרשות. מאחר והתשלום ששילמה הרשות עבור שהיית העובד בשירות מילואים או בתקופת העדרותו עקב תאונת העבודה אינו מהווה הוצאה של הרשות, קיזוז ההכנסה מההוצאה נועד לנטרל את רישום ההוצאה.

4.2.5.1.4 הרישום בספרי הרשות בתביעה שהוגשה בשנה שלאחר האירוע

הוגשה התביעה לאחר שנת הכספים שבה נזקפה ההוצאה, ירשם ההחזר לפרק 52 סעיף 6, "החזר הוצאות שנים קודמות".
אושרה תביעה בסכום שונה מהנדרש, יתוקן הרישום בהתאם.

4.2.5.6 ח"ז קופה מיועדת לדמי ניהול 2% - תביעה להחזר בגין עובדים שפרשו

בהתאם לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2003 ו-2004, התשס"ג - 2003, מעובדים המועסקים בתנאי פנסיה תקציבית, מנוכים כיום 2% מהשכר המזכה בקצבה (מיום 1 בינואר, 2004 ועד 31 בדצמבר, 2004) 1%). סכומים אלו אמורים לשמש את הרשות בתשלום הפנסיה והפיצויים של עובדים כאמור שפרשו. הרשות מפקידה את הסכומים בקופה המיועדת (חברת ביטוח יעודית למטרה זאת) על שם של כל אחד מהעובדים ממנו נוכו 2% מהשכר המזכה.

במועד פרישת העובד המועסק בתנאי פנסיה תקציבית, משלמת הרשות לעובד את המגיע לו, ותובעת מהקופה החזר של הסכומים ששולמו על ידה לעובד שפרש, זאת בהתאם להנחייתו של מר ישראל שפיצר, מנהל אגף כח אדם ברשויות המקומיות¹⁶.

מאחר שהתביעה להחזר מחברת הביטוח הינה לאחר תשלום סכומי הפרישה לעובד, אשר נכללים כהוצאה בתקציב הרגיל וכדי לעקוב אחר ההחזרים מחברת הביטוח הייעודית, יש לרשום במועד הגשת התביעה להחזר את סכום ההחזר הצפוי כנגד רישום ההכנסה בלתי רגילה בתקציב הרגיל ובמקביל יש להקטין את ההשקעה כנגד הקרן הבלתי מתוקצבת, כדלהלן:

במועד הגשת התביעה להחזר

לחובת: ח"ז קופה מיועדת לדמי ניהול 2% (חשבון מעבר).
לזכות: תקבולים בלתי רגילים (החזר מקרן דמי ניהול 2%).

במועד ההחזר

1. לחובת: בנק.

לזכות: ח"ז קופה מיועדת לדמי ניהול 2% (חשבון מעבר).

2. לחובת: קרן דמי ניהול 2%.

לזכות: השקעה קופה מיועדת לדמי ניהול 2%.

¹⁶ הנחיות לשימוש ורישום של דמי הניהול שנוכו מהעובדים עד ליום 31.12.2007 של אגף בכיר לביקורת 25 במאי, 2008.

4.2.5.7 כרטיסי אשראי

בסעיף זה ירשמו תקבולים באמצעות כרטיסי אשראי בגין הכנסות ממסים ואגרות שנגבו על ידי מחלקת הגביה עד תאריך המאזן והתמורה תזוכה בחשבון הבנק של הרשות במהלך החודש שלאחר תאריך המאזן.

4.2.6 חייבים - תשלומים בלתי מתוקצבים

4.2.6.1 כללי

הסעיף כולל תשלומים לא מתוקצבים, אשר אינם הוצאה תקציבית ואמורים להיות מוחזרים לרשות, כגון: תשלומי יתר לספקים ונותני שירותים אשר הרשות תובעת את החזרתם, פקדונות בית משפט (בעיקר עבור ערעורים על פסיקת ערכאה נמוכה הנכללים בביאור תלויות), פקדונות אחרים לתקופה קצרה, סכומים מעוקלים שהרשות תובעת את השבתם, יתרת ועדים מקומיים (במועצות אזוריות בלבד), יתרות שוטפות של תאגידים קשורים ויתרות שוטפות באיגודי ערים שאינם תשלומים של הרשות. שולמה מקדמה ע"ח סעיף הוצאה, בתקציב הרגיל או הבלתי רגיל, תיזקף המקדמה כהוצאה לסעיף התקציבי המתאים.

במקביל ינוהל רישום עזר, לצורך קיום מעקב, אחר ניכוי המקדמה מהתשלום שיגיע לספק הטובין או השירותים. רישום העזר אינו מקבל ביטוי בדוח הכספי של הרשות. כל יתרה לחובה בחשבון של ספק או קבלן או זכאי אחר שאינו נמנה האמור לעיל, יש להעביר לחובת הסעיף התקציבי המתאים.

4.2.6.2 עיקולים ותשלומים להוצאה לפועל

הנחיות בנושא הטיפול בתיקי איחוד, ראה בסעיף 4.3.3.2.4 להלן. בסעיף תשלומים בלתי מתוקצבים ירשמו רק עיקולים או סכומים שנזקפו בלשכות הוצאה לפועל בתיקים אשר היו אמורים להיסגר, בשל הסדר נושים עם הנושה והרשות תובעת את השבתם. בכל מקרה אחר, יש להקטין את ההסכומים שעוקלו או ששולמו ללשכת הוצאה לפועל מיתרת ההתחייבות לספק או לנושה. יש לבחון את טיפול הרשות בהחזר העיקולים ותשלומי היתר בתיק האיחוד ובמידה ויתרה כאמור אינה מוחזרת לרשות, יש לזקוף את הסכום לתשלומים בלתי רגילים בתקציב הרגיל בפרק 994.

4.2.6.3 חשבונות ועדים מקומיים (במועצות אזוריות)

המועצה האזורית מנהלת חשבון חו"ז לכל אחד מהועדים המקומיים שבתחומה. החשבון כולל חיובים בגין תשלומים המשולמים על ידי המועצה האזורית עבור הועד המקומי, אשר בגינם גובה הועד המקומי מיסי ועד מקומי, כגון: קבלני גינון המטפלים בגינות הוועד המקומי, מים, חיובי חשמל ותקשורת של משרדי הועד ועוד. המועצה אמורה לגבות מהוועד המקומי את מלוא החיובים עד לסוף השנה. במידה והסכומים לא מסולקים עד לסוף השנה, יש לנהוג בהם כמקדמה על חשבון סעיף הוצאה ולהציג את מלוא יתרת החובה כהוצאה תקציבית ולזכות חשבון מקביל.

בעבר, בנוסף לפעילות הכספית השוטפת בין המועצה ובין הועד המקומי, היה נהוג לחייב את חשבון החו"ז של הועדים המקומיים במכסות וחיובי המיסים המגיעים ממנו. עקב כך,

בדרך כלל לא ניתן היה לקבוע אם חיובי המיסים שולמו במשך השנה ע"י הועד. כפי שמוסבר בסעיף 4.4.2.3 להלן, אין לחייב את הוועדים במכסות. למעט בישובים, דוגמת קיבוץ הרואים בו כחייב אחד וחיוב הארנונה המוצא לו הוא עבור כל המשפחות המתגוררות בקיבוץ, חיובי המסים הינם פרטניים לכל תושב ותושבולכן יש לטפל ביתירות החובה של חשבונות הח"ז של הוועדים המקומיים כמוסבר לעיל.

4.2.6.4 חשבון המקדמות

4.2.6.4.1 כללי

בחשבון המקדמות נרשמים שני סוגי תשלומים:

א. תשלומים על חשבון דמי מחזור.

ב. מקדמות על חשבון שכר.

4.2.6.4.2 תשלומים ע"ח דמי מחזור

תשלומים ע"ח דמי מחזור מיועדים לשמש למחלקות השונות כהון חוזר, לביצוע תשלומים דחופים בעלי אופי מוגדר ובתנאי שהתשלום לא יחרוג מהיקף כספי שנקבע.

התשלומים המבוצעים מקופת דמי המחזור יזקפו ישירות במרוכז, לאחר בדיקת התייעוד לסעיפי התקציב המתאימים, כנגד זיכוי הבנק, זאת כדי להקל על העומס של רישום פעולות רבות בסכומים קטנים יחסית במערכת החשבוניות המרכזית.

על הרשות המקומית להוציא נוהל תשלומים מקופת דמי מחזור שיגדיר:

- סוגי ההוצאה וגובה התשלומים שניתן לשלם מקופת דמי המחזור.

- הזכאים לקבלת דמי מחזור.

- קבלת התחייבויות מהעובדים להחזרת הכספים שקבלו כדמי מחזור.

- התייעוד הנדרש כאסמכתא להוצאה.

- אופי הדיווח על ההוצאות מקופת דמי המחזור.

- סגירת קופות דמי מחזור בסוף שנת הכספים או בגמר הפעילות.

- עריכת בדיקות על השימוש בדמי המחזור ושמירת הכספים.

- עריכת הביקורת וספירות פתע בקשר עם קופת דמי המחזור.

4.2.6.4.3 מקדמות שכר

על הרשות לקבוע קריטריונים מוגדרים לזכאות לקבלת מקדמות ע"ח שכר (מפרעות). מקדמות אלו יש לנכות ממשכורת העובדים בצורה סדירה ובהתאם לקריטריונים שנקבעו.

4.2.7 השקעות כנגד קרנות פיתוח ועודפים זמניים בתקציבים בלתי רגילים

4.2.7.1 כללי

הרשות המקומית תשקיע את כספי הקרן בהתאם להנחיות שנקבעו בחוזר מנכ"ל 4/2008. על פי האמור בחוזר, ניתן להשקיע בהשקעות סולידיות, דהיינו פקדונות לזמן קצוב וקצר בבנקים בשקלים ובמט"ח, אגרות חוב ממשלתיות, קרנות נאמנות המשקיעות בעיקר בפקדונות בנקאיים ובאגרות חוב אלו, ובתנאים מסוימים המפורטים בחוזר האמור גם

באגרות חוב אחרות ובמטבע זר. אישור לביצוע ההשקעה וקביעת מדיניות ההשקעה זהה להשקעה בפקדונות לזמן קצר (ראה סעיף 4.2.4.6, לעיל). השקעה בכל אפיק אחר טעונה אישור השר.

רישום תנועת הכספים בקרן. תעשה כדלקמן:

בעת קבלת המקור לקרן לעבודות פיתוח:

לחובת: הקופה או הבנק.

לזכות: הקרן הרלבנטית במסגרת הקרן לעבודות פיתוח (לפי היעדים השונים).

בעת ביצוע ההשקעה כנגד הקרן לעבודות פיתוח

לחובת: השקעה כנגד קרנות (בהתאם למהות ההשקעה, פקדון נזיל, אג"ח ממשלתית, קרן נאמנות של אג"ח ממשלתי וכדו').

לזכות: הבנק.

4.2.7.2 פקדונות במט"ח

פקדונות במט"ח מוצגים במאזן לפי השער היציג בתאריך הדוח הכספי. הפרשי שער שהצטברו יוצגו כאמור בפרק 661 לגבי ההכנסות ובפרק 636.7 לגבי ההוצאות.

4.2.7.3 ניירות ערך סחירים

ניירות ערך סחירים (אג"ח מדינה או קרנות נאמנות המשקיעות באג"ח מדינה) המושקעים מכספי קרנות הרשות, יוצגו לפי השווי שלהם בבורסה בתאריך הדוח הכספי.

הפרשי שיערוך ושווי שטרם מומשו, יוצגו ב"קרן לצבירת הפרשי הצמדה מניירות ערך" במסגרת קבוצת קרנות הפיתוח, כקרן נפרדת שאיננה ניתנה לניצול כל עוד לא מומשו הרווחים.

ירידת ערך ניירות ערך סחירים (שווי נמוך מערך הרכישה) תיזקף להוצאות בתקציב הרגיל עם היווצרותה בפרק הוצאות מימון (636).

4.2.7.4 התשואה מהשקעות כנגד קרנות הפיתוח ועודפים בתקציב הבלתי רגיל

התשואה שהתקבלה מהשקעות שבוצעו כנגד קרנות הפיתוח תיזקף לזכות הקרן הספציפית, אשר היוותה מקור להשקעה, כנגד הגידול בהשקעות. במידה וההשקעה הינה כנגד תב"ר ספציפי, תיזקף התשואה כנגד תב"ר זה.

במידה ולא ניתן לזהות את מקור ההשקעה, תיזקף התשואה ל"קרן מעודפי תב"רים".

4.2.7.5 מימוש ההשקעות כנגד קרנות פיתוח

מימוש ההשקעות כנגד קרנות פיתוח הינה פעולה הפוכה ליצירת הקרן ופעולות היומן יתבצעו בכיוון הפוך לרישום בעת יצירת הקרן. בעת מימוש ההשקעות, יש לזקוף קיטון בסכום מקביל בקרן, כנגד רישום הכנסה בתקציב אליו הועברה ההכנסה.

4.2.7.6 השימוש בכספי קרנות הפיתוח

בהתאם לאמור בחוזר מנכ"ל 4/2008, במידה והרשות נזקקת למשיכות יתר או להלוואות קצרות מועד, שעלותן גבוהה מהתשואה הצפויה מההשקעות של כספי הקרנות בגופים פיננסיים, רשאית הרשות להשתמש בכספים אלו לתקופה מוגבלת ובתנאים הבאים:

(1) אישור של מועצת הרשות לתקופה קבועה מראש.

(2) אישור משרד הפנים לשימוש הזמני בכספי הקרנות.

(3) בתום תקופת השימוש הזמני יוחזרו הכספים לקרן בצירוף רבית שיקבע מעת לעת על ידי משרד הפנים.

(4) סכומי הרבית הצפויה יתוקצבו בתקציב הרגיל של הרשות ולתקצב את פירעון הסכום הכספי, במידה והוא נפרע לאחר תום שנת התקציב.

(5) הדוח הרבעוני יכלול דוח על מצב כספי הקרנות.

(6) במידה וקיימת התניה חוקית או של הגורם אשר היה המקור לכספי הקרן, לא תשתמש הרשות בכספי הקרן אלא תשקיעם באפיקי ההשקעה כאמור לעיל.

משמעות ההנחיה היא, כי הריבית השוטפת בתקופת השימוש של הרשות בכספי הקרן, תיזקף כהוצאה של התקציב הרגיל בסעיף תשלומים "רבית על קרנות הרשות" (סעיף תשלומים 660) כנגד זיכוי הקרן אשר היוותה את המקור הכספי לשימוש השוטף של הרשות. בעת ביצוע ההחזר הכספי יועברו לחשבון ההשקעה, הסכום המקורי שנמשך על ידי הרשות בתוספת הרבית בה זוכתה הקרן, כדלהלן:

במועד המשיכה לשימוש עצמי של הרשות

חובה: חובה: בנק בסכום הקרן (הסכום המקורי).

זכות: חשבון השקעה בסכום הקרן.

בתקופת השימוש השוטף בכספי הקרן

חובה הוצאות מימון (1.632000.660) בסכום הרבית שנקבעה.

זכות: הקרן הספציפית.

במועד החזר כספי הקרן

חובה: חשבון השקעה כנגד קרנות (בסכום הקרן בתוספת הרבית שנקבעה).

זכות: בנק (בסכום הקרן בתוספת הרבית שנקבעה).

יצוין, כי לא נקבע שיעור של הרבית אותו יש לחייב את הרשות בתקופת השימוש בכספי הקרנות. נראה כי על מועצת הרשות להחליט שיעור רבית שיהיה גבוה משיעור התשואה על ההשקעות ונמוך משיעור הרבית אותו משלמת הרשות על משיכות יתר או הלוואות שעה.

4.2.8 השקעה מיועדת לקרן 2% לעובדים בתנאי פנסיה תקציבית

ראה הסבר לגבי מהות הקרן ומשיכות מהקרן בסעיף 4.2.5.6 לעיל.

על הרשות להפקיד מידי חודש באחת מהקופות המיועדות את הסכומים המנוכחים מהמשכורת נטו של העובדים המועסקים בתנאי פנסיה תקציבית. הרישום בספרי הרשות יהיה:

חובה: השקעה בקרן 2% לעובדים בתנאי פנסיה תקציבית.

זכות: בנק.

סכום ההפקדה החודשית בו מחויב חשבון ההשקעה אמור להיות זהה לסכום בו מזוכה קרן 2% לעובדים בתנאי פנסיה תקציבית.

בתאריך המאזן יש לחייב את חשבון ההשקעה בסכום התשואה נטו (הרווחים שנצברו בניכוי דמי הניהול), כדלהלן:

חובה: השקעה בקרן 2% לעובדים בתנאי פנסיה תקציבית.

זכות: קרן 2% לעובדים בתנאי פנסיה תקציבית.

במידה שהרשות מקפידה להפקיד את הסכומים שנוכו מהעובדים, יתרת סכום ההשקעה המיועדת תהיה זהה לסכום קרן 2%. כלומר, יתרת ההשקעה המיועדת יכולה להיות זהה או

קטנה מקרן 2%. סכום נמוך של יתרת ההשקעה מיתרת הקרן משמעותו, חוסר בהשקעות של הסכומים שנוכו מהעובדים או של הפקדה לאחר תאריך המאזן עבור הסכומים שנוכו מהעובדים ממשכורת דצמבר של השנה השוטפת.

בביאורים של הדוח הכספי ינתן גילוי לסכומי ההפקדות, המשיכות והרבות נטו שנצברה.

4.2.9 השקעה במימון קרנות מתוקצבות

4.2.9.1 כללי

כדי שרשות מקומית תוכל לייעד ולהבטיח מקורות מימון למטרות מוגדרות של התקציב הרגיל, לתקופות זמן מעבר לתקופת התקציב השוטף, עליה להפקיד את הכספים הדרושים לכך לחשבון השקעות מתאים.

בנוסף לאמור לעיל, חשבון ההשקעות במימון קרנות מתוקצבות נועד גם להשקעות בתאגידים נשלטים או קשורים (בהלוואות או בהון) ולרכישת נכסים מוניטריים, כגון: רכישת זכויות מים, הלוואות לועדים מקומיים, השקעות בלתי סחירות (מניות, שטרי הון, אג"ח וכו') ועוד.

4.2.9.2 רישום ההשקעה

הרישום בספרי הרישום יתבצע כדלהלן:

חובה: השקעה (בהתאם למהות ההשקעה).

זכות: בנק.

חובה: התקציב הרגיל (בפרק 991) או התקציב הבלתי רגיל, בהתאם למקור.

זכות: קרן מתוקצבת ספציפית.

ההשקעה תיכלל במאזן הרשות באקטיב והקרן בסכום מקביל בפאסיב.

סכום ההשקעה חייב להיות זהה לסכום הקרן. השקעה גבוהה מסכום הקרן מצביעה על העדר חיוב של התקציב הרגיל או התקציב הבלתי רגיל בסכום ההפרש ולכן יש לחייב את התקציב הרגיל בפרק 991 או את התקציב הבלתי רגיל, בהתאם למקור. סכום קרן הגבוה מסכום ההשקעה מצביע על אי ביצוע ההשקעה בסכום ההפרש ולכן במידה ולא מתבצעת השקעה להשלמת החסר, יש להחזיר את ההפרש לתקציב הרגיל בפרק 591 או לתקציב הבלתי רגיל, בהתאם למקור.

4.2.9.3 רישום מימוש ההשקעה

במידה והרשות מימשה השקעה כנגד קרן מתוקצבת, יש לבצע פעולות יומן כדלקמן:

חובה: הקרן הספציפית (בפאסיב).

זכות: התקציב הרגיל בפרק 591.

חובה: בנק.

זכות: ההשקעה הספציפית.

יש לשים לב, כי ההחזר מהקרן יתבצע תמיד לתקציב הרגיל, גם במקרה ויצירת הקרן המקורית מקורה בתקציב הבלתי רגיל. זאת, מאחר והתב"ר אשר מתוכו בוצעה ההעברה אמור להיסגר בעת השלמת ההשקעה. לדוגמא: העמדת הלוואה לתאגיד נשלט אשר מומנה בהלוואה לזמן ארוך שהרשות נטלה. העמדת ההלוואה תירשם כהכנסה בתב"ר ספציפי והעברת ההלוואה לתאגיד הנשלט תירשם כהוצאה של התב"ר. לאחר ביצוע ההעברה הכספית לתאגיד הנשלט, יסגר התב"ר.

4.2.9.4 רווח או הפסד ממימוש ההשקעה

במידה ונוצר רווח (או הפסד) במימוש ההשקעה, יזקף הרווח או ההפסד כדלהלן:

1. רווח

תזוכה קרן הפיתוח הכללית ולא התקציב הרגיל.

2. הפסד

יחוייב התקציב הרגיל.

4.2.9.5 השקעה בתאגידים עירוניים

4.2.9.5.1 כללי

התאגיד העירוני מוקם לצורך ביצוע פעילויות שהינן בתחום סמכויותיה של הרשות המקומית והרשות המקומית, משיקולי יעילות וביזור סמכויות, מעדיפה לבצע במסגרת תאגיד.

בחוזר מנכ"ל משרד הפנים 2/2011 (להלן "חוזר 2/2011") נכללו הגדרות לשני סוגי תאגידים:

"תאגיד עירוני – תאגיד שרשות מקומית אחת או יותר, או שרשות מקומית אחת או יותר, ביחד עם תאגיד עירוני אחד או יותר, מחזיקים במחצית או יותר מהונו, או מחצית מכוח ההצבעה בו, או בזכות למנות מחצית או יותר ממספר הדירקטורים בו. תאגיד עירוני שאינו בשליטה – תאגיד שבו רשות מקומית מחזיקה לפחות חלק מהונו, מכוח ההצבעה בו או מהכוח למנות לו דירקטורים".

קיימים שלושה סוגי תאגידים עירוניים:

1. עמותה עירונית.
2. חברה עירונית.
3. חברה עירונית לתועלת הציבור.

4.2.9.5.2 הקמת תאגיד

סעיף 249 לפקודת העיריות (נוסח חדש) מתייחס לסמכויותיה של העיריה. סעיף 249(30) מתייחס להקמת תאגידים וקובע - "לייסד חברה, אגודה שיתופית או כל אגודה אחרת לכל מטרה שהיא בגדר סמכויות העיריה ותפקידה, לרכוש מניות או ניירות ערך או זכות הנאה אחרת של כל חברה, אגודה שיתופית או אגודה אחרת, שמטרותיה מסייעות, לדעת המועצה, להשגת כל מטרה כאמור, ולנהוג בהם דרך בעלים; לענין זה, "חברה", "אגודה שיתופית" או "כל אגודה אחרת" – חברה, אגודה שיתופית או אגודה אחרת, שהתאגדו בישראל על פי דין". סעיף 146א (א) לפקודת המועצות המקומיות (א) וסעיף 63 (11) לצו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות) קובעים (הנוסח זהה) – "לא תייסד המועצה חברה, חברה-בת, אגודה שיתופית או כל אגודה אחרת (להלן - תאגיד), לכל מטרה שהיא בגדר סמכויות המועצה ותפקידה, ולא תרכוש מניות או ניירות ערך או זכות הנאה אחרת של כל תאגיד שמטרותיו מסייעות, לדעת המועצה, להשגת כל מטרה כאמור ולא תנהג בהם דרך בעלים, ולא תהיה חברה בעמותה אלא באישור שר הפנים ובתנאים שהוא קבע".

חקיקת משנה המתייחסת לתאגידים היא צו העיריות (הקמת תאגידים), תש"ס-1980 וכן תקנות העיריות (נציגי העיריה בתאגיד עירוני), תשס"ו-2006. בין היתר נקבע על

פי חקיקת משנה האמורה כי, הקמת התאגיד, שינוי בהון ושינוי בתקנותיו מחייבות אישור מועצת הרשות ושר הפנים. כמו כן קובע סעיף 2 לצו העיריות (הקמת תאגידים) - "מניות שרכשה עיריה בתאגיד יוחזקו על שמה או על שם ראש העיריה, סגנו או עובדי העיריה תוך נקיבת תפקידם בלבד, והוא הדין לגבי חברות העיריה בתאגיד ללא הון מניות".

פעולות בתאגיד הטעונות אישור השר

4.2.9.5.3

בהתאם לאמור בחוזר 2/2011, הפעולות הבאות טעונות אישור השר:

1. הקמת תאגיד - בת או סניף לתאגיד.
 2. ייסוד או לקיחת חלק בייסוד, או התמזגות עם כל תאגיד אחר.
 3. שינוי בתקנון התאגיד.
 4. תשלום שכר או כל תמורה אחרת לחברי המועצה או לעובדיה אשר יכהנו בתאגיד כנציגי הרשות המקומית.
 5. הגדלת הון המניות הרשום של החברה.
 6. העברת מניות החברה מבעל מניות אחד למשנהו, או לחברה.
 7. הנפקת מניות של חברה.
 8. הספקת שירותים שהם בסמכות הרשות המקומית על ידי התאגיד.
 9. בתאגיד עירוני – קבלת אשראי, ובכלל זה מתן ערבות, לפי חוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985.
- בנוסף לאמור לעיל, סעיף 45א לחוק יסודות התקציב קובע – "רשות מקומית ותאגיד הנשלט בידי רשות מקומית, לא יתקשרו עם מי שאינו גוף מתוקצב או גוף נתמך, בהתקשרות ארוכת טווח לביצוע מיזם, אלא על פי היתר של שר הפנים ושר האוצר".

השתתפות הרשות המקומית במימון פעילות התאגיד

4.2.9.5.4

על פי האמור בחוזר 2/2011, קיים שוני בין השתתפות הרשות בתאגיד בשליטת הרשות לבין תאגיד שאינו בשליטת הרשות, כדלהלן:

תאגיד בשליטת הרשות – הרשות רשאית לתקצב העברה כספית לפעילותו של התאגיד במסגרת תקציב הרשות. ובמידה וההעברה איננה העברה הונית או הלוואה היא לא תחשב כהשקעה מוניתרית ותקבל ביטוי כהוצאה התקציבית בלבד. במידה וההעברה מתייחסת להשקעה הונית או הלוואה יבוצע רישום כמסובר בהמשך.

תאגיד שאינו בשליטת הרשות – הרשות אינה רשאית לתקצב העברה לתאגיד במסגרת התקציב, אך רשאית היא לתמוך כספית בתאגיד, על פי נוהל תמיכות, כפי שהתפרסמו בחוזרי מנכ"ל משרד הפנים.

פטור מחובת מכרזים

4.2.9.5.5

גם בעניין החובה לקיום מכרז בהתקשרות בין התאגיד לרשות המקומית, ישנה הבחנה בחוזר 2/2011, כדלהלן:

תאגיד בשליטת הרשות – נחשב כזרוע הארוכה של הרשות ולכן התקשרות עימו פטורה מקיום מכרז.

יצוין, כי התאגיד מחויב לקיים מכרז כחוק בהתקשרות שלו עם צד שלישי. **תאגיד שאינו בשליטת הרשות** – מאחר שתאגיד זה אינו נחשב לזרוע הארוכה של הרשות, בכפוף לתנאים בהם ההתקשרות תהיה פטורה ממכרז כמובהר בהמשך, התקשרות עימו מחייבת עריכת מכרז, בהתאם להוראות החוק. על פי סעיף 3(14) לתקנות העיריות (מכרזים), תשמ"ח-1987 התקשרות עם תאגיד שאינו למטרת רווח והוא בשליטת הרשות בשיעור 40% וההשקעה היא למטרה של חינוך, תרבות, רווחה או ספורט בתחומה של העירייה, תהיה פטורה ממכרז בתנאים הבאים:

- (א) התאגיד תורם ממקורותיו מחצית לפחות מעלות ביצוע המיזם;
- (ב) עשרים אחוזים לפחות מתרומת התאגיד לעלות ביצוע המיזם הם ממקורות שאינם מתקציב המדינה;
- (ג) התקשרויות של התאגיד עם צדדים נוספים, אשר נובעות מההתקשרות עם העירייה, ייעשו במכרז בהתאם לדין החל על העירייה, בשינויים המחויבים;
- (ד) מועצת העירייה תאשר מדי שנה את תכנית העבודה לביצוע המיזם;
- (ה) שר הפנים אישר לעירייה לייסד את התאגיד בהתאם לאמור בצו העיריות (הקמת תאגידים), התש"ם-1980;
- (ו) לתאגיד יש אישור תקף אחד מאלה:

- (1) אישור בדבר ניהול תקין תקף מן הרשם המוסמך לעניין על פי דין;
- (2) אישור תקף בדבר הגשת מסמכים מהרשם המוסמך לעניין על פי דין, ובלבד שטרם חלפו שנתיים מרישום התאגיד והתאגיד מגיש למועצת העירייה, מדי שלושה חודשים, דיווח מפורט בכתב על מצבו הכספי, לרבות פירוט הוצאותיו והכנסותיו, וכן דיווח מפורט בכתב על פעולותיו וניהולו.

רישום השקעות בתאגידים עירוניים בספרי הרשות

4.2.9.5.6

השקעות בתאגידים עירוניים שאינם סחירים במניות, אופציות, שטרי הון, אג"ח, הלוואות וכדומה, אך למעט יתרות בחשבונות חו"ז שוטפים ינוהלו ויוצגו בחשבונות מקבילים ויוצגו בדוח הכספי כדלקמן:

באקטיב – השקעות בתאגידים עירוניים - לפי סוג ההשקעה.

בפאסיב – כחלק מהקרנות המתוקצבות ובסעיף נפרד בקרנות המתוקצבות. בנוסף לאמור, ההשקעה עצמה נרשמת גם כהוצאה בתקציב הרגיל או הבלתי רגיל, בהתאם למקור המימון כמפורט להלן:

1. חובה: הוצאות תשלום בלתי רגיל (תקציב רגיל) או הוצאה אחרת (תב"ר).

זכות: קרן מתוקצבת (שם התאגיד ומרכיב ההשקעה).

2. חובה: השקעה בתאגיד (שם התאגיד ומרכיב ההשקעה).

זכות: בנק.

בביצוע מימוש ההשקעה או בפרעון ההלוואה שניתנה לתאגיד הקשור, נרשמת פעולה הפוכה כדלהלן:

- 1 חובה: קרן מתוקצבת (שם התאגיד ומרכיב ההשקעה).
זכות: הכנסה בלתי רגילה (תקציב רגיל) או הכנסה מקרן מתקצבת (תב"ר).
2. חובה: בנק.

זכות: השקעה בתאגיד (שם התאגיד ומרכיב ההשקעה).
במידה ובהסכמת הצדדים נקבע שכספים אשר יועברו מהרשות המקומית לתאגיד ירשמו בספרי התאגיד כהכנסה, ירשם הסכום לחובת התקציב הרגיל בהשתתפויות, זאת מאחר ולא נרשמה בתאגיד התחייבות לרשות המקומית וממילא לא נוצרה לרשות זכות כלשהי.

4.2.9.5.7 הדיווח הכספי של התאגידים העירוניים

בהתאם לאמור בחוזר מנכ"ל משרד הפנים 5/2014, התאגידים מחויבים לערוך את דוחותיהם הכספיים בהתאם לעקרונות חשבונאיים מקובלים, דהיינו תאגיד למטרת רווח ידווח לפי התקינה הישראלית (Israeli GAAP) ותאגידים שלא למטרת רווח יישמו את הכללים הכלולים בתקן חשבונאות מס' 5 וגילוי דעת 69 של לשכת רואי חשבון בישראל. לחוזר המנכ"ל האמור צורפו דוגמאות של חברה עירונית ועמותה עירונית. פרוט המידע הנדרש לכלול בביאורים של הרשות המקומית, ראה בדוח לדוגמא המצורף כנספח.

יש לשאוף שהדוחות המבוקרים של התאגידים העירוניים יושלמו לפני הגשת הדוח הכספי המבוקר של הרשות לממונה על החשבונות במשרד הפנים.

4.2.9.5.8 רווחים או הפסדים של תאגיד עירוני

הרשויות אינן מיישמות את שיטת השווי המאזני ולכן לא ניתן ביטוי בספרי הרשות לרווח או להפסד של התאגיד העירוני.
במקרה ולתאגיד העירוני הפסדים נצברים תקופה ארוכה ולא נראה כי יחול שינוי בתוצאות של התאגיד העירוני, יש לבצע הפרשה לירידת ערך עד לשווי המאזני או עד לשקל אחד ויבוצע רישום מקביל כדלהלן:
חובה: הפרשה לירידת ערך קרן מתוקצבת.
זכות: הפרשה לירידת ערך השקעה בתאגיד עירוני.
בביאורים לדוח הכספי של הרשות ינתן גילוי לסכום ההשקעה המלא ולסכום ההפרשה לירידת ערך.

4.2.9.6 מלאי בלתי מוקצב

הוצאות טובין שטרם יועדו למטרה מסוימת, נזקפות לסעיף מאזני "מלאי בלתי מוקצב", במסגרת הסעיף "השקעה במימון קרנות מתוקצבות".
כנגד סכום המלאי המוצג במאזן קיימת "קרן למימון מלאי בלתי מוקצב".
הרכישות השוטפות של הפריטים הנכללים במלאי, נזקפות לתקציב הרגיל לפרק התקציבי המתאים במועד ביצוע הרכישה ככל הוצאה אחרת. במועד הדוח, נערכת ספירת המלאי לתאריך הדוח ומבוצע רישום עידכון המלאי, אשר נועד לתת גילוי לסכום השינוי במלאי, כמפורט להלן:

גידול במלאי

1. חובה: הפרשה לקרן למחסנים (פרק 9911) – גידול במלאי בלתי מתוקצב.

זכות: קרן מתוקצבת (מלאי בלתי מתוקצב).

2. חובה:מלאי בלתי מוקצב.

זכות: החזרות מקרן למחסנים (פרק 5911) – גידול במלאי מתוקצב.

קיטון במלאי

1 חובה: הוצאות תשלום בלתי רגיל – קיטון במלאי בלתי מתוקצב.

זכות: מלאי בלתי מוקצב.

2. חובה: קרן מתוקצבת (מלאי בלתי מתוקצב).

זכות: תקבול בלתי רגיל – גידול במלאי מתוקצב.

זכויות מוניטריות 4.2.9.7

זכויות מוניטריות מייצגות השקעות בגופים המבצעים פעילויות לקידום השירותים או האינטרסים של הרשות, כמו רכישת מניות בבנק אוצר השלטון בע"מ (כיום בנק "דקסיה" בע"מ), רכישת זכויות מים בחברת מקורות, מתן הלוואות לעובדים, רכישת פקדון בבנק למתן הלוואות וכו'.

הוצאות בגין רכישת זכויות מוניטריות נרשמות כהוצאה של התקציב הרגיל או הבלתי רגיל – במועד ביצוע ההשקעה.

זכויות מוניטריות מוצגות במאזן בחשבונות מקבילים:

באקטיב – השקעות במימון קרנות מתוקצבות.

בפאסיב – קרנות מתוקצבות.

גרעונות 4.2.10

כללי 4.2.10.1

הגרעונות מוצגים בדוח הכספי בשלושה סעיפים:

- גרעון בתקציב הרגיל.

- גרעון סופיים בתקציב בלתי רגיל (תב"רים שהסתיימו).

- גרעונות זמניים נטו בתקציב בלתי רגיל (תב"רים בשלב ביצוע).

למעשה, ברשות המקומית קיימים שני סוגי גרעונות: גרעון בתקציב הרגיל וגרעון סופי בתקציב הבלתי רגיל. מאחר ומדובר בסוגים שונים של גרעונות אשר איזונם מגיע ממקורות שונים, אין מציגים אותם במאזן הרשות במצורף וכל גרעון מוצג בנפרד. גרעונות זמניים נטו בתקציב הבלתי רגיל הינם זמניים ולכן כל עוד תב"רים אלו טרם הסתיימו, אין לראות בהם גרעון סופי.

יצוין, כי חוק יסודות התקציב אינו מבחין בין סוגי הגרעונות הנ"ל ובסעיף 31ה' מוגדר הגרעון המצטבר – "עודף התחייבויות על נכסים כאמור בדוח השנתי המבוקר האחרון של הרשות המקומית". להגדרה זאת של הגרעון המצטבר חשיבות לעניין נטילת אשראי על ידי הרשות המקומית.

הצגת הגרעונות בצד הנכסים הינה חריגה. בהתאם לעקרונות חשבונאים מקובלים במלכ"רים (גילוי דעת 69) מוצגים העודפים או הגרעונות נטו בצד ההתחייבויות. גם במאזן העסקי של תאגידים מוצגים הגרעונות כקיצוז מסכום ההתחייבויות ולא כנכס, זאת כדי להציג לקורא המאזן שאין בידי העסק מספיק נכסים כדי לפרוע את מלוא ההתחייבויות ויש סיכוי שחלק מהנושים יפגעו.

פרק 4 הדוח הכספי, המאזן – נכסים (אקטיב)

המצב שונה ברשויות המקומיות. מאחר והרשות הינה גוף ציבורי, סביר להניח שהשלטון המרכזי יפעל לכיסוי מרבית גרעונות אלו, בעיקר באמצעות תוכנית הבראה.

4.2.10.2 הפניית תשומת לב בדוח המבקרים

על פי ההנחיות, בדוח המבקרים של רואה החשבון המבקר יש להוסיף הפניית תשומת לב במקרה שהגרעון המצטבר בתקציב הרגיל בתוספת הגרעון הסופי בתקציב הבלתי רגיל עולה על 30% מסך הכנסות הרשות.

4.2.10.3 תקבולים להקטנת הגירעון

התקבולים המתקבלים לכיסוי גרעון נצבר נובעים מהמקורות הבאים:

א. מענק לכיסוי גרעון נצבר - מענק המתקבל משרד הפנים המועבר להקטנת הגרעון מהתקציב הרגיל.

ב. הלוואה לכיסוי גרעון נצבר - הלוואה באישור משרד הפנים והאוצר המועבר להקטנת הגרעון מהתקציב הבלתי רגיל.

ג. הסדר נושים - מחיקת חלק מההתחייבויות במסגרת תכנית הבראה והסדר נושים המועבר להקטנת הגרעון מהתקציב הרגיל.

ד. גביית פיגורים - העברת חלק מגביית פיגורים של רשויות בתוכנית הבראה.

רישום המענק לכיסוי גרעון יתבצע במועד קבלת המענק ולא בשיטה המצטברת.

פרטים לגבי הרישום בספרי הרשות ראה בתקציב הרגיל ובתקציב הבלתי רגיל.

4.2.10.4 גרעון סופי בתקציב בלתי רגיל

גרעון סופי בתקציב הבלתי רגיל נובע מגרעונות בתב"רים שלא נמצא להם מקור לאיזון ובעת סגירת תב"רים אלו, הועברה יתרת הגרעון כגרעון סופי במאזן. ראה הסברים בסעיף 4.6.3.6.5, להלן.

סעיף "גרעון סופי בתב"רים" הינו מצטבר ויכלול את הגרעונות הסופיים שנוצרו בשנים קודמות ובתוספת גרעונות סופיים שוטפים ובניכוי הסכומים שהתקבלו להקטנתו, בהתאם למקור שהתקבל ואישור מועצת הרשות.

הקטנת גרעונות אלו מתבצעת על פי רוב באמצעות מלוות לזמן ארוך או במענקים מיוחדים למטרה זאת והיא שכיחה יותר ברשויות המצויות בתוכנית הבראה. הגילוי של הקטנת הגרעון הסופי בתקציב הבלתי רגיל ינתן במסגרת הבאורים בלבד ולא בגוף המאזן.

אם הרשות קיבלה אישור משרד הפנים, היא תוכל לצרף את הגרעון הסופי בתב"רים לגרעון/עודף המצטבר בתקציב הרגיל. במקרה זה ינתן גילוי בשורה נפרדת לתוספת של הגרעון הסופי, כאמור.

4.2.10.5 גרעון זמני נטו בתקציב בלתי רגיל

הגרעון הזמני בתקציב הבלתי רגיל אינו חלק מגרעונות הרשות והוא מוצג בדוח הכספי לאחר הצגת גרעונות הרשות.

ראה הסבר לגבי גרעון זה בסעיף 4.6.3.5, להלן.

4.2.11 רכוש קבוע

בהתאם לסעיף 8(י) של תקנות הנהלת חשבונות, ההשקעות ברכוש קבוע אינן נרשמות כנכס במאזן אלא מופחתות במלואן על ידי זקיפת ההשקעה כהוצאה שוטפת, מיד עם ביצועה,

לתקציב הרגיל או לתקציב הבלתי רגיל, בהתאם למקור המימון בדוח הכספי של הרשויות המקומיות אין מידע על הרכוש הקבוע של הרשות, אשר הופחת במלואו במהלך השנים. כאמור, הרשויות המקומיות, באמצעות רואי החשבון המבקרים מנהלים יישום אקסל אשר באמצעותו נאגרים נתוני ההשקעות ברכוש הקבוע משנת 1995 ואילך. המידע הנכלל ביישום אקסל האמור נכלל בדוח הביקורת המפורט המצורף על ידי רואי החשבון המבקרים במועד הגשת הדוח המבוקר השנתי למשרד הפנים.

4.3 התחייבויות וקרנות (פאסיב)

4.3.1 כללי

על פי ההגדרה החשבונאית, התחייבות - חבות נוכחית לביצוע תשלום עתידי או לספק נכס אחר עבור אירוע שהתרחש לפני תאריך הדוח. הגדרה החשבונאית תואמת לאמור בסעיף 18'. לתקנות הנהלת החשבונות רק לאירועי העבר המתייחסות להוצאות בלבד וקובע – "כל הוצאה שהתמורה בגינה נתקבלה ואושרה על ידי הרשות, אף אם טרם שולמה, או התחייבות שהגיעה זמן פרעונה – תירשם בסעיף התקציבי המתאים בקובץ התקבולים והתשלומים". פרט להתחייבויות בשל הוצאות שטרם שולמו, ההתחייבויות כוללות גם הלוואות לזמן קצר, לרבות משיכת יתר בבנקים, פקדונות, הכנסות מראש שהרשות מחויבת להשיב לתושב, זולת אם הוצא לו בשנה העוקבת חיוב חדש והסכום נזקף לכיסוי חיוב זה ונזקף לתקבולים השוטפים וקרנות הרשות, אשר אף הן מהוות התחייבות לביצוע עתידי של תקבולים שהתקבלו בעבר.

4.3.2 משיכות יתר והלוואות שעה

4.3.2.1 הלוואות שעה

סעיף 45ב(א) לחוק יסודות התקציב מציב בפני חלק מהרשויות המקומיות מגבלות על נטילת אשראי ומחייב במקרים מסוימים לקבל היתר מיוחד על פי סעיף 46ב(ב) לחוק יסודות התקציב משר האוצר ושר הפנים. להלן מקצת מהמגבלות המפורטות בסעיף 45ב(א):

- "(1) שיעור הגירעון השוטף של הרשות המקומית, עולה על חמישה אחוזים;
 - (2) שיעור הגירעון המצטבר של הרשות המקומית, עולה על שנים עשר אחוזים וחצי;
 - (3) אושרה לרשות המקומית תכנית הבראה לפי סעיף 140ד לפקודת העיריות או לפי סעיף 35ד לפקודת המועצות המקומיות, לפי העניין – כל עוד תכנית ההבראה עומדת בתוקפה;
 - (4) יתרת האשראי שקיבלה הרשות המקומית, כפי שהופיעה בדוח השנתי המבוקר האחרון של הרשות המקומית, עולה על חמישים אחוזים משיעור הכנסות הרשות המקומית בתקציב השוטף המפורטות באותו דוח למעט הכנסות כאמור לכיסוי הגירעון המצטבר של הרשות המקומית;
 - (5) יתרת האשראי שקיבלה הרשות המקומית, למעט הלוואת שעה, שמועד פירעונה חל בתוך תקופה שאינה עולה על שנה, כפי שהופיעה בדוח השנתי המבוקר האחרון של הרשות המקומית, עולה על שמונה אחוזים משיעור הכנסות הרשות המקומית בתקציב השוטף המפורטות באותו דוח למעט הכנסות כאמור לכיסוי הגירעון המצטבר של הרשות המקומית.
 - (6) תנאים נוספים שיקבעו שר האוצר ושר הפנים, באישור ועדת הכספים של הכנסת, דרך כלל או לסוגים של רשויות מקומיות או של תאגידים נשלטים בידי רשויות מקומיות."
- לאור האמור, לפני בקשת האשראי יש לבחון אם הרשות עומדת במגבלות המפורטות בסעיף 45ב לחוק יסודות התקציב.

4.3.2.2 חלויות שוטפות של הלוואות לזמן ארוך

פרק 4 הדוח הכספי, המאזן – התחייבויות וקרנות (פסיב)

הלוואות לזמן ארוך, לרבות החלויות השוטפות של הלוואות לזמן ארוך אינן מוצגות בדוח הכספי.

החלויות השוטפות מוצגות יחד עם דוח עומס המלוות הכללי, כנספח לדוח הכספי.

4.3.3 הוצאות מתקצבות שטרם שולמו

4.3.3.1 כללי

כאמור, רישום ההוצאות הוא על בסיס מצטבר. במסגרת הוצאות מתקצבות שטרם שולמו יש לכלול את כל ההוצאות שבוצעו וכן כל ההוצאות בגין הטובין שסופקו עד לתאריך הדוח. במסגרת סעיף זה יש לכלול גם הפרשות לכיסוי תביעות כנגד הרשות, אשר היועצים המשפטיים חיוו דעתם שקיים סיכון והרשות תחוייב לשלמן.

4.3.3.2 ספקים, קבלנים ונותני שירותים

4.3.3.2.1 כללי

הסעיף כולל התחייבויות בשל הוצאות של התקציב הרגיל והבלתי רגיל כאחד.

4.3.3.2.2 שיערוך יתרות

יתרות של ספקים או נותני שירותים, אשר ההסכם עימם כולל חיוב רבית או הצמדה בגין פיגור בתשלום, יוצגו בסכום המשוערך (כולל רבית, הצמדה או שניהם הרשומים בהסכם) למועד הדוח הכספי. ההפרשים שנוספו כאמור, יזקפו להוצאות מימון.

4.3.3.2.3 קיזוז חובות

בהתאם לחוזרי מנכ"ל משרד הפנים 3/2004 ו-7/2007, ניתן לבצע, במגבלות מסויימות כמפורט בהמשך, קיזוז בין החובות שהרשות המקומית חבה לספק או נותן השירות ובין החוב של אותו ספק לרשות בגין מיסים או אגרות. התנאים לביצוע הקיזוז:

1. קיימת זהות בנתוני החייב לרשות במערכת הגבייה, על פי מספר העוסק מורשה שלו או מס' ח.פ. שלו, לנתוני הספק במערך הנהלת החשבונות.
 2. הספק מתגורר או מנהל את עסקיו בתחום שיפוטה של הרשות. קיים איסור לבצע קיזוז לטובת צד ג'.
- הרישום בספרי הרשות יתבסס על מסמך המאשר את הקיזוז במחלקת הגבייה, בהתאם לחוזר המנכ"ל והרישום יתבצע כדלהלן:
- לחובת: הספק/נותן השירות.
- לזכות: הכנסות ארנונה.

4.3.3.2.4 יתרות בתיקי איחוד תיקים בהוצאה לפועל

רקע¹⁷

רשויות מקומיות הנקלעות למשבר כספי ואינן מסוגלות לפרוע את חובותיהן לנושים, עלולות להיקלע למצב של שיתוק כספי עקב הפעלת הליכי גבייה כנגד הרשות בעת ובעונה אחת על ידי מספר נושים, בעיקר בדרך של הטלת עיקולים על חשבונות הבנק בשימוש הרשות. כדי להתגבר על הבעיה האמורה, מבקשות

¹⁷ מבוסס על חוזר מיום 4 ביולי, 2010 אשר הופץ על ידי אגף בכיר לביקורת לרואי חשבון המבקרים.

הרשויות האמורות לפרוס את ההתחייבות באמצעות תיק האיחוד בלשכת הוצאה לפועל.

עילות לפתיחת תיק הוצאה לפועל

1. תיק הוצאה לפועל נפתח לבקשת זוכה לביצוע פסק דין שהתקבל לטובתו, או שטר לטובת נושה אשר חולל על ידי החייב ולאחרונה, כדי להקל על העומס של בתי המשפט, ניתן לפנות ישירות ללשכת הוצאה לפועל לבצע הליך גבייה של חוב מוכח מכל סוג שהוא, מבלי לפנות לבית המשפט (מוגבל בתקרה המשתנה מעת לעת).

2. במידה והפניה ללשכת הוצאה לפועל הינה למימוש פסק דין, יש לצרף עותק מאושר וחתום של פסק הדין. פסק הדין יכול להיות במעמד צד אחד או בהסכמת הצדדים.

3. במידה והפניה ללשכת הוצאה לפועל היא למימוש שטר שחולל, יש לצרף את השטר המקורי. לחייב עומדת זכות אוטומטית להתנגד לביצוע השטר תוך 20 ימים מיום הגשת האזהרה לחייב. מרגע שהוגשה בקשת רשות להתגונן, מתנהל הליך משפטי הזהה להליך בסדר דין מקוצר וכל הליכי ההוצאה לפועל מעוכבים עד לקבלת החלטה.

4. במידה והפניה ללשכת ההוצאה לפועל היא למימוש חוב מוכח (מגובה במסמכים), עומדת לחייב זכות להתגונן, בהתאם לנהלים לגביית שטר חוב שחולל. במידה וההתנגדות מאושרת, עובר הטיפול בדרישת החוב לטיפולו של בית המשפט. התביעה במקרה זה מוגבלת בסכום, המשתנה מעת לעת.

ערעור ובקשות לביטול פסקי דין

1. פסק דין הניתן במעמד הצדדים ניתן לערעור תוך 45 ימים ובחלוף פרק זמן זה, הוא הופך לפסק דין חלוט. הסיכויים להשגת ארכה להגשת ערעור על פסק דין כאמור קלושים ומוגבלים למקרים חריגים במיוחד.

2. פסק דין אשר ניתן בהסכמת הצדדים (להלן "הסכם פשרה"), אמור להיות חתום על ידי מורשי החתימה ברשות, לרבות חשב מלווה במידה וקיים חשב מלווה ברשות ובצרוף חותמת הרשות. במקרה שהסכם הפשרה חסר חתימת מי מהצדדים או העדר חותמת הרשות, ניתן לפנות לבית המשפט בבקשה לביטול הסכם הפשרה, אך יש לעשות זאת ללא שיהוי, מאחר וההלכה הפסוקה מגבילה את בקשת הסעד האמור בזמן. ניתן לראות בתשלומים על חשבון הסכם הפשרה כהודאה בנפקותו ולכן במקרה של שיהוי בבקשה לביטול הסכם הפשרה הסיכוי לבטל את הסכם הפשרה קלוש למדי.

3. עילה נוספת לביטול הסכם פשרה, הינה בטלות בשל מרמה, עושק, טעות, הטעיה וכדומה. יש לפנות בעילות אלה מיד כאשר מתגלה המחדל, אך לא למעלה מהתקופה שנקבעה בחוק ההתיישנות.

4. פסקי דין אשר ניתנו במעמד צד אחד, הינם פסקי דין שניתנו בהעדר הגשת כתבי בי דין. כתבי בי דין הינם – כתב הגנה, בקשת רשות להתגונן, הגשת תצהירים,

הגשת סיכומים וכל המסמכים אשר נדרשו על פי צו בית המשפט.

5. פסק דין במעמד צד אחד ניתן לביטול תוך 30 יום מתאריך מסירתו לרשות. ניתן לפנות לבית המשפט בבקשה להארכת המועד, זאת לאחר הבאת נימוקים מיוחדים.

6. לא תעמוד לרשות טענה לביטול פסק דין מהנימוק שהיועץ המשפטי של הרשות לא טיפל בכתבי התביעה, או שהרשות לא העסיקה יועץ משפטי, מאחר וההנחה היא כי הרשויות המקומיות מחויבות להעסיק יועצים משפטיים ולכן הרשלנות, במקרה זה תגולגל על הגורמים ברשות האחראים להעסקת היועץ המשפטי או ליועץ המשפטי עצמו, במידה והוא התרשל בתפקידו. במקרה ותוכח רשלנות של היועץ המשפטי, ניתן לתבוע אותו על רשלנות.

7. התנגדות לביצוע שטר חוב חייבת להיות מוגשת תוך 21 יום. קבלת הארכת מועדים אמורה להיות מוגשת מטעמים מיוחדים, אשר יכללו בין השאר סיבות אשר לא היו בשליטת הנתבע, כגון – כוח עליון. גם כאן לא תעמוד הטענה שהיועץ המשפטי התרשל בתפקידו וכאמור, במקרה של רשלנות היועץ משפטי יש לתבוע אותו בגין רשלנות.

8. הנושה יכול לפנות לכל לשכת הוצאה לפועל בארץ, אך במידה ומוגשת התנגדות ומועלית טענת סמכות בית המשפט, יועבר הנושא לבית משפט המוסמך לדון בטענה לפי מיקומו.

הליכי גבייה באמצעות הוצאה לפועל

1. פסק דין אשר הוצא כנגד הרשות ניתן למימוש באמצעות לשכת הוצאה לפועל וזאת על ידי בקשת הזוכה לביצוע פסק הדין. קרן החוב הינו הסכום שנפסק בפסק הדין, לרבות רבית והצמדה (בדרך כלל על פי השיעורים שנקבעו בחוק פסיקת רבית והצמדה, תשכ"א-1961 – להלן "חוק פסיקת רבית") וללא הוצאות משפט בהם חויבה הרשות בהתאם לפסק הדין. לקרן החוב מתווספים הוצאות משפט שנפסקו כנגד הרשות. פתיחת תיק בלשכת הוצאה לפועל מחויב בתשלום אגרה של 0.75%-1.25% מגובה החוב, תלוי בסוג החוב. האגרה משולמת על ידי מגיש הבקשה ומגולגלת על הרשות.

2. מעבר לאגרה האמורה לעיל מטיל ראש ההוצאה לפועל בלשכה בה מוגש החיוב לגבייה חיובים נוספים המשולמים לעורכי הדין של הזוכה, המוגדרים שכר טרחה ראשון ושני. שכר טרחה ראשון נפסק מיד במועד הגשת החיוב לגבייה בלשכת ההוצאה לפועל וזאת אף בטרם ביצוע הליכי גבייה כלשהם על ידי ההוצאה לפועל. מיד עם ביצוע הליכי הגבייה הראשונים מוטל שכר הטרחה השני. שכר הטרחה הראשון והשני, אשר עומדים על 10%-12% מצטרפים לסכום החוב ונושאים אף הם רבית בהתאם לשיעורים שנקבעו בחוק פסיקת רבית.

3. לתיק הוצאה לפועל מתווספים הוצאות נוספות בהם עמד הזוכה לצורך גביית חובו, כגון: חקירות פרטיות, הוצאות מסירה, שכירת משאיות, תשלום למשטרה וכדומה. גם על סכומים אלו מחויבים בריבית על פי חוק פסיקת רבית.

4. גם לתביעה למימוש שטר חוב או חוב מוכח מתווספים האגרות ושכר הטרחה הראשון והשני האמורים לעיל.

5. כל החובות שטרם נפרעו צוברים רבית בשיעורים שנקבעו בחוק פסיקת רבית.

6. כל תיק הנפתח בלשכת הוצאה לפועל ממוספר במספר סידורי. ניתן לעקוב אחר מיקום לשכת ההוצאה לפועל ושנת פתיחת התיק באמצעות מספר התיק. שתי הספרות הראשונות של המספר הסידורי מציינות את מיקומו של לשכת ההוצאה לפועל בה נפתח התיק ושתי הספרות שלפני הספרה האחרונה מציינות את שנת פתיחת התיק.

7. סגירת תיק בלשכת ההוצאה לפועל מתבצעת לאחר השלמת גביית כל הסכומים העומדים לזכות הזוכה או בהסכמת הזוכה, בדרך כלל לאחר השגת הסכם תשלומים בינו ובין הרשות.

איחוד תיקים

1. כל חייב שנצברו לחובתו יותר משני תיקי הוצאה לפועל, רשאי על פי חוק ההוצאה לפועל לפנות בבקשה לאחד כל תיקי ההוצאה לפועל הפתוחים בכל הלשכות בארץ ולהתיר לו לפרוס את החובות הפתוחים. בדרך כלל איחוד התיקים יתבצע בלשכה בה מתנהלים המספר הרב ביותר של תיקי ההוצאה לפועל.

2. על פי החוק, ניתן לפרוס את החובות ל- 36 תשלומים. מבחינה מעשית, תיק האיחוד נמשך הרבה מעבר לתקופה האמורה וזאת בשל הפיגורים בתשלומים, הצטרפות תיקים חדשים לתיק האיחוד וכדומה.

3. במקרים בהם החייב אינו יכול לעמוד בפריסה של 36 חדשים, רשאי הוא לבקש פריסה ארוכה יותר וראש ההוצאה לפועל בו אוחדו התיקים, רשאי לאשר לו לשלם תשלום חודשי של 3% מסכום החוב עד לבחינת יכולת ההחזר של החייב. משמעות הדבר, כי כל בקשה לפריסת חובות מותנית בתשלום מידי של 3% מסכום החוב הנפרס.

4. בהתאם לבחינת יכולת ההחזר של החייב (חקירת יכולת), ראש ההוצאה לפועל רשאי לאשר פריסה ארוכה יותר מ 36 תשלומים. שיעורי ההחזר החודשיים נעים מ 1.25% עד 3%.

5. לשכות ההוצאה לפועל אינן מקבלות המחאות של הרשות, לכן התשלום החודשי מבוצע או בהמחאה בנקאית משוכה על שם לשכת ההוצאה לפועל, או בהמחאה של היועץ המשפטי של הרשות, במידה והוא נותן שירותים ואינו עובד הרשות.

6. ההגנה הניתנת לרשות באמצעות תיק האיחוד, מותנית בפירעון סדיר של התשלומים החודשיים.

7. כל עיקול חדש המוטל על הרשות על ידי נושה כלשהו, מבוטל על ידי צירופו לתיק האיחוד.

8. על פי דרישה, מפיקות לשכות ההוצאה לפועל פרוט שמי של כל הזוכים אשר קיבלו את התשלום החודשי.

9. פיזור תיק האיחוד יכול להיות על רקע של השתמטות מתשלום החובות, העדפת נושים, שינוי לטובה במצב הכלכלי של הרשות, מתן הצהרה כוזבת על יכולת הפירעון והרכוש בבעלות הרשות ופרטים כוזבים אחרים שנמסרו לראש ההוצאה לפועל. משמעות של פיזור תיק האיחוד היא, העדר הגנה כנגד עיקולים המוטלים על הרשות על ידי הנושים.

הסדרי נושים

1. הרשויות מבצעות לעיתים הסדרי נושים, אם במסגרת אבן דרך בתוכנית הבראה ואם ביוזמה עצמאית. במסגרת הסדרים אלו מסכים הנושה להפחית את יתרת חובו בתמורה לתשלום מוקדם של יתרת החוב.
2. טרם פורסם נוהל מחייב לביצוע ההסדר בכלל ושיעורי שחיקת ההתחייבויות בפרט, וכל רשות מבצעת את ההסדר בהתאם לכוח המיקוח שלה.
3. כדי להימנע מטענה של העדפת נושים ובכפוף למקורות הכספיים העומדים לרשות הרשות, יש לנהוג בזהירות ולתת הזדמנות שווה לכל הנושים לבצע הסדרים דומים.
4. במקרה ובוצע הסדר עם נושה הכלול בתיק האחד, יש לגרוע את תיקו מתיק האחד.

תקלות נפוצות

1. קיים קושי לקבל מידע מרוכז ומלא על כל חובות הרשות בכל לשכות ההוצאה לפועל. הסיבה העיקרית היא, העדר מספר זיהוי רשמי לרשויות המקומיות (לרשויות המקומיות קיים מספר זיהוי אך השימוש בו אינו מחייב כמו השימוש במספר זיהוי של תאגידים ואנשים פרטיים) וכן העדר רישום מרכז של חובות הרשות במשרדי ההוצאה לפועל השונים. כל זכאי יכול לפנות לכל לשכת הוצאה לפועל בארץ ולכן יש צורך לפנות לכל לשכות ההוצאה לפועל או להמתין לגילוי החוב רק לאחר הטלת עיקולים על הרשות.
2. העדר מספר זיהוי כאמור, מביא לעיתים לעקיפת המערכת באמצעות משיכת תיק ההוצאה לפועל מתיק האיחוד והעברתו למשרד הוצאה לפועל אחר ולהטלת עיקולים על חשבונות הבנק של הרשות תחת מספר רשות שונה. פעולה זאת גורמת לעיתים לתשלום מידי של כל החוב ורישום מחודש של ההוצאות הכרוכות בפתירת תיק בלשכת הוצאה לפועל.
3. העברת תשלומים לחשבון הפיקדון של היועץ המשפטי של הרשות המטפל בתיק האיחוד, אשר אינו מועבר במלואו לפירעון תיק האיחוד אלא כולל גם תשלומים אחרים המשולמים באמצעות חשבון הפיקדון של היועץ המשפטי העצמאי.
4. חלק מהנושים הכלולים בתיק האיחוד אינם רשומים כלל בספרי הרשות.
5. תשלום לזכאים באמצעות המחאות שסחירותם אינה מוגבלת (המחאות שאינן למוטב בלבד), אשר הוסבו לאחרים ולכן קיים קושי לאתר את שם הספק אשר לפקודתו נרשמה ההמחאה.
6. הגשת תביעות כפולות, לכאורה, לדוגמא פעם במסגרת פסק דין על מלוא החוב

ופעם כשטר שחולל.

7. אי ביצוע הפרשות לשערוך ההתחייבות, לרבות ההוצאות שנוספו לקרן החוב והצגת החוב בספרי הרשות במונחים נומינליים.

8. אי פיצול התשלומים ששולמו בתיק האיחוד לזכאים והצגת התשלומים בחשבון חו"ז בלתי מנותח ביתרת חובה, המקוזז מההתחייבויות השוטפות של הרשות.

9. אי גריעת תיק הוצאה לפועל של נושה שיתרת חובו סולק בהסדר נושים.

הרישום בספרי הרשות

להלן ההנחיות לרישום של תיקי הוצאות לפועל ותיקי איחוד:

א. התחייבות למוסדות, אשר על פי דין מחייבות בריבית והצמדה (כגון: חובות לקרן השתלמות לעובדים אשר אינם מועברים במועד), יצברו הפרשי הצמדה וריבית שיירשמו להוצאות מימון.

ב. במידה והתקבל פסק דין חלוט על חוב הרישום בספרי הרשות בסכום הנומינלי, יש לרשום להוצאות מימון את הסכום אשר נוסף להתחייבות כתוצאה מפסק הדין.

ג. במידה והתקבל פסק דין חלוט על חוב אשר לא נרשם בעבר בספרי הרשות, יש לנהוג כדלהלן:

1. במידה והסכום מתייחס לתב"ר שטרם הסתיים, תזקף ההוצאה לתב"ר.

2. במידה והסכום מתייחס לתב"ר שהסתיים בעבר או הוצאה שלא נרשמה בעבר, יש לרשום את סכום קרן התביעה, לרבות רבית והוצאות המשפט שנפסקו בפסק הדין בסעיף הוצאות בלתי רגילות כהוצאה מיוחדת והסכום אשר נוסף לסכום קרן החוב, ייזקף להוצאות מימון.

3. על הרשות לתת גילוי בביאור 4 של הדוח המבוקר השנתי על מהות ההוצאה והסבר לאי הכללתו בעבר.

ד. יש לרשום את ההוצאה במועד קבלת פסק הדין, ללא קשר להעברת החוב לגבייה באמצעות הוצאה לפועל או תיק איחוד.

ה. סכום אשר נוסף לסכום החוב, בשני סוגי החובות האמורים, עקב הליכי גבייה באמצעות הוצאה לפועל, לרבות בתיק האיחוד, ייזקף כהוצאת מימון. הסכום שייזקף להוצאות מימון כולל גם את שכר הטרחה הראשון והשני והוצאות נוספות שנכללו בתיק ההוצאה לפועל.

ו. יש לייחס התשלומים בתיק האיחוד לחובת כל אחד מהנושים לפי הפרוט המתקבל בתיק האיחוד מההוצאה לפועל.

ז. יש לרשום כהוצאת מימון את הריבית וההצמדה שנוספו על ההתחייבויות בתיק האיחוד. הרישום יתבצע כנגד כל אחד מהזכאים על פי דוח מצב יתרות בתיק האיחוד, למועד העדכון.

ח. יש להציג בדוחות הכספיים באור נפרד בדבר "תביעות משפטיות בהליך של איחוד תיקים", אשר יכלול:

1. מידע כללי בדבר תיק האיחוד ותיקי ההוצל"פ הכלולים בו, לרבות מועד פתיחתו וההסדר הקיים בו וכן אם היו שינויים בהסדר במהלך השנה.
2. היתרה לתחילת השנה המבוקרת, סכומים שנוספו בשנת הדוח בשל תיקים חדשים, סכומים שנוספו בשל ריבית והצמדה, הסכומים ששולמו והיתרה לתום השנה.
3. מידע בדבר היתרה המשוערכת בתיק, נכון למועד החתימה על הדוח, וגילוי בדבר פרטים מהותיים (אם היו) בתיק האיחוד מאז תום שנת הדוח.
- ט. אין להציג בחיובים, יתרות הנובעות מתשלומים, עיקולים וקיצוזים לטובת תיק האיחוד, אלא לקזזם מיתרות הזכאים. במידה והזכאים טרם רשומים יש לרשום אותם, כאמור בסעיף ג' לעיל.

4.3.3.3 עובדים ומוסדות שכר

4.3.3.3.1 כללי

במידה והרשות אינה מפגרת בתשלומיה, יתרת עובדים ומוסדות שכר בדוח כספי אמורה להיות יתרת השכר של החודש בו נערך הדוח הכספי אשר משולם בחודש העוקב. כל פיגור בתשלום השכר ומוסדות שכר תחייב את הרשות בתשלומים נוספים עבור רבית והצמדה כחוק. חלק מהתחייבות הרשות לעובדים אינו נרשם בשיטה המצטברת אלא במועד תשלומה, כפי שיובהר להלן.

4.3.3.3.2 שינויים בשכר בעקבות הסכמי שכר

במגזר הציבורי נחתמים מדי פעם הסכמים לתוספת שכר המחייבים גם את הרשויות המקומיות, בעקבות חתימת מרכז השלטון המקומי על ההסכם. במידה וההסכם מתייחס להפרשי שכר אותם יש לשלם בשנה השוטפת או הפרשים אותם יש לשלם מכאן ולהבא, ירשם מלוא הסכום כהוצאה בשנה בה חלה חובת תשלום התוספת.

במידה וההסכם כולל גם תשלומים בגין העבר אשר בהתאם להסכם אמורים להיות משולמים בעתיד, אין לבצע הפרשה בגין התשלום העתידי, אלא לרשום את ההוצאה בשנה בה היא תשולם¹⁸.

4.3.3.3.3 רבית בגין פיגורים למוסדות שכר

מוסדות השכר מחייבות בריבית והצמדה על פיגורים בהעברת הסכומים החודשיים¹⁹.

במידה וקיים פיגור בהעברת הסכומים החודשיים למוסדות שכר, יש לבצע הפרשה לריבית והצמדה כדין אשר יזקפו כהוצאות מימון²⁰.

¹⁸ ראה הנחיה של אגף בכיר לביקורת ברשויות מקומיות בנושא הסכם שכר במגזר הציבורי מיום 1 במאי, 2016.
¹⁹ סעיף 11(א) לתקנות הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופות גמל) (תשלומים לקופת גמל), תשע"ד-2014, סעיף 17 (א) לחוק הגנת השכר, תשי"ח-1958, סעיף 159א(א) לפקודת מס הכנסה.
²⁰ סעיף 5אחזור מס' 3 של אגף בכיר לביקורת ברשויות מקומיות לשנת 2009, 4 ביולי, 2010.

4.3.3.3.4

התחייבות לתשלום ניכוי מס בשל הוצאות עודפות

הרשות המקומית חייבת²¹ במס בשיעור של 90% מהוצאות עודפות²² (הוצאות רכב, כיבודים, אש"ל, מתנות, ביגוד נסיעות לחו"ל, טלפונים מהבית וכו') ומהוצאות עבור טובות הנאה לעובדים שאינן ניתנות ליחוס לעובד מסויים²³. את תשלום המס יש לשלם מידי חודש במועד הדיווח על ניכוי המס מהעובדים.

שלטונות המס עורכים מעת לעת בדיקה של נכונות חישוב תשלומי המס ובמידה ומתגלים הפרשים, מחוייבת הרשות לשלם את הפרשי הניכויים, בתוספת רבית והצמדה ולעיתים גם קנס.

במידה ומתקבלת שומת הפרשים כאמור, יש לזקוף את סכום הדרישה שאינו שנוי במחלוקת כתשלום בלתי רגיל כנגד רישום ההתחייבות בחו"ז מס הכנסה – הפרשי ביקורת ניכויים. סכום הדרישה נושא רבית והצמדה נוספים ממועד החיוב ועד למועד התשלום, לכן יש לבצע הפרשה מתאימה לכיסוי התחייבות זאת, אשר תיכלל אף היא בתשלומים בלתי רגילים.

4.3.3.3.5

קצובת הבראה

על פי החוק, עובד שהשלים שנת עבודה, זכאי לקבל דמי הבראה. עובד כאמור זכאי לחלק יחסי עבור חלק מהשנה. דמי ההבראה משולמים בחודשי הקיץ, בחודש יוני עד חודש ספטמבר.

דמי ההבראה נרשמים בשיטה המצטברת ובמידה והם לא שולמו במהלך השנה, יש לבצע הפרשה לתשלום דמי הבראה.

4.3.3.3.6

הפרשה לחופשה

על פי חוק חופשה שנתית תשי"א-1951, זכאים העובדים לחופשה שנתית בהתאם לותק שהם צברו. ימי החופשה שנוצלו נגרעים מיתרת הזכות לחופשה של העובד ונכללים בתלוש השכר שלו.

רישום ניצול ימי החופשה, אשר בגינם משולמים לעובדים שכר, נרשמים במועד התשלום.

ההתחייבות לתשלום החופשה שטרם נוצלה, אינה מקבלת ביטוי בהתחייבויות במאזן, אך יש לבצע חישוב של סכום ההתחייבות (מכפלת יתרת הימים שטרם נוצלה בשכר החודשי המובא בחשבון לעניין תשלום מענק פרישה של העובד ומחולק ל – 30 ימי עבודה חודשיים). מידע לגבי סכום ההתחייבות כאמור ניתן בביאור בלבד.

4.3.3.3.7

פידיון חופשת מחלה שטרם נוצלה

בהתאם להסכם קיבוצי מיום 12 בינואר, 2011 (החליף הסכם קיבוצי מיום מיום 3 בנובמבר, 1980) החתום גם על ידי מרכז השלטון המקומי, זכאים כל עובדי הרשות (כולל עובדים בפנסיה צוברת) אשר פורשים מעל גיל 50, המועסקים למעלה מ- 10 שנים ולא ניצלו יותר מאשר 65% מימי המחלה להם הם זכאים על פי חוק דמי

²¹ סעיף 3(ז) לפקודת מס הכנסה.

²² תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972.

²³ סעיף 32 (11) לפקודת מס הכנסה.

מחלה תשל"ו-1976, זכאים לקבל פיצוי בהתאם לנוסחה המפורטת בהסכם הקיבוצי כדלהלן:

ניצל העובד במשך כל תקופת שירותו 36% עד 65% מסך כל ימי חופשת המחלה שהגיעו לו כאמור, יהיה הפיצוי בשיעור של שכר של 6 ימים, עבור כל 30 ימי חופשת מחלה שביתרת ימי חופשת המחלה. ניצל העובד במשך כל תקופת שירותו פחות מ-36% מסך כל ימי חופשת המחלה שהגיעו לו כאמור, יהיה הפיצוי בשיעור של שכר של 8 ימים, עבור כל 30 ימי חופשת מחלה שביתרת ימי חופשת המחלה. הסכום ליום עבודה הוא $\frac{1}{25}$ ממשכורתו החודשית המזכה במענק פרישה. הזכאות האמורה תוכפל בשיעור מקדם הגיל (בגיל 50 30% ומידי שנה עולה ב-10% עד ל-100% בגיל 57, עובדים בפנסיה תקציבית שנולדו לפני 1.1.1966 בגיל 55).

ההתחייבות לתשלום פדיון חופשת מחלה שטרם נוצלה, אינה מקבלת ביטוי בהתחייבויות במאזן, אך יש לבצע חישוב של סכום ההתחייבות, כמוסבר לעיל. מידע לגבי סכום ההתחייבות כאמור ניתן בביאור בלבד.

4.3.3.8 מענק פרישה לעובדים בתנאי פנסיה צוברת

עבור עובדי הרשות המועסקים בתנאי פנסיה צוברת, מפרישה הרשות מידי חודש 6% ממשכורתם המזכה לפיצויים עבור מרכיב פיצויים. עקב כך, נוצר פער חודשי בהפרשות בשיעור של 2.33% מהשכר החודשי (השלמה לשיעור של 8.33%) וחסר של 28% ($\frac{2.33}{8.33}$) מהחבות למענק פרישה.

סכום ההתחייבות לכיסוי הפער האמור הוא - מכפלת המשכורת המזכה בפיצויים למועד הדוח במספר שנות העבודה כפול 0.28.

ההתחייבות לכיסוי ההתחייבות לפיצויי פרישה כאמור, אינה מקבלת ביטוי בהתחייבויות במאזן, אך יש לבצע חישוב של סכום ההתחייבות, כמוסבר לעיל. מידע לגבי סכום ההתחייבות כאמור ניתן בביאור בלבד.

4.3.4 מוסדות וזכאים אחרים

4.3.4.1 בתי ספר

מרבית בתי הספר אינם מהווים תאגידים עצמאיים ועל פי רוב הם מהווים חלק בלתי נפרד מהמערכת הכספית של הרשות המקומית, האמורה לדאוג לתפעולם התקין, לתחזקם ולשלם חלק משכר המורים ועובדי המנהלה. עקב כך, הוצאות ההחזקה והשכר שולמו ישירות על ידי הרשות המקומית, נזקפו בעבר כהוצאה בתקציב הרגיל ולא התנהל חשבון חו"ז של בתי הספר.

בשנות ה-90 קידם משרד החינוך מעבר לניהול עצמי של בתי ספר יסודיים אשר נפסק בתחילת שנות ה-2000.

בעקבות החלטת הממשלה מיום 13.3.2011 חידש משרד החינוך את המהלך ופועל להעביר את כלל בתי הספר היסודיים לניהול עצמאי. במסגרת המעבר לניהול עצמי, מועברים תחומי אחריות ותקציבים לידי בית הספר, כאשר הרשות נדרשת לספק את התשתית המינהלתית, ולבצע בקרה על ניהול התקציב, ובמקביל, משרד החינוך מזרים תקציבים נוספים המיועדים לבתי הספר בניהול עצמי, וכן מספק מעטפת הכשרה וליווי של יועצים לכלליים וארגוניים.

המשמעות הכספית המעשית היא, שהגזברות של הרשות הופכת להיות מגורם של ניהול כספי לגורם מפקח ובתי הספר ינהלו עצמאית מערכת הכספית, אשר תאפשר עריכת דוח כספי של בית הספר, הכנת תקציב וניהול חשבון קופה ובנק.

מדובר בפעילות כספית אשר רובה אינו משתקף בספרי הרשות המקומית, אך הרשות חייבת לסייע במתן הדרכה מקצועית ולבצע בקרה על הפעילות ובין השאר נקבע במסמך הבנות שהפיץ המנהל הפדגוגי של משרד החינוך – "הרשות תגבש ספר נהלים רשומי לבתי הספר בניהול עצמי, בשיתוף מנהלי בתי הספר והמפקחים הכוללים על בתי הספר, המפרטת עקרונות, כללים ונהלי עבודה בהתנהלות הרשות המקומית עם בתי הספר ובהתנהלות בתי הספר עם הרשות המקומית, במסגרת מודל בתי הספר בניהול העצמי".

על פי האמור במסמך ההבנות, בתאום בין הרשות המקומית והנהלת בית הספר יקבע סל תקציב לתלמיד ובהתאם לכך יועברו התקציבים לכל אחד מבתי הספר שעברו לניהול עצמי. בעקבות האמור, לכל אחד מבתי הספר יפתח חשבון חו"ז אשר יזוכה מידי חודש בחלק היחסי של התקציב שאושר לבית הספר כנגד רישום ההוצאה בתקציב הרגיל. חשבון החו"ז יחוייב במועד ההעברה הכספית לבית הספר.

4.3.4.2 איגודי ערים וגופי סמך

השתתפות באיגודי ערים שהרשות חברה בהם והקצבות לגופי סמך (כגון: המועצה הדתית, הג"א וכדומה) בגין פעולות שהרשות הטילה עליהם לבצע ולא הועברו עד לסוף השנה, יש לזכותם בסכומים שהרשות התחייבה להעביר להם וטרם הועברו עד סוף השנה. בניגוד לאמור לעיל, תמיכות לגופים חיצוניים שאושרה להם תמיכה והיא לא הועברה עד לסוף השנה תבוטל ועל הגוף להגיש בקשה מחודשת בשנת הכספים הבאה.

4.3.4.3 תאגידים עירוניים

הנחיות לגבי השקעות בתאגידים עירוניים, ראה סעיף 4.2.9.5 לעיל. כאמור בסעיף 4.2.9.5.4 לעיל, השתתפות בתאגיד שאינו בשליטת הרשות כפופה לנוהל תמיכות, לכן יתרה הנובעת מהקצבה שטרם הועברה עד סוף השנה תבוטל ועל הגוף להגיש בקשה מחודשת בשנת הכספים הבאה.

יש לזכות תאגיד בשליטה מלאה במועד ביצוע ההזמנה מהתאגיד כנגד רישום ההוצאה בתקציב הרגיל. העברות כספיות לתאגיד כנגד ההזמנה יחוייבו בחשבון החו"ז של התאגיד במועד ביצוע ההעברה.

במקרה שהרשות מטילה על התאגיד בשליטה מלאה לבצע מטלה בגינו מתקבל מימון מגורם ממשלתי, ירשם התקבול בתקציב הרגיל בהכנסות מהמשרדים היעודיים ותרשם הוצאה מקבילה בפרק המתאים. רישום ההוצאה וזיכוי התאגיד, יבוצע במועד רישום ההכנסה בספרי הרשות.

4.3.4.4 המחאות לפרעון

סעיף 199 לפקודת העיריות וסעיף 10א לפקודת המועצות המקומיות קובע – "בכפוף להוראות הפקודה או התקנות על פיה רשאית עיריה להיות צד להמחאה הנושא עליו את יום הוצאתו למעשה ולהתחייב בשטר חוב".

בתקנות הרשויות המקומיות (רישום שטרי חוב) התשכ"ז – 1967 נקבע שרשות מקומית רשאית להתחייב בשטר חוב חייבת:

א. לחתום על שטר חוב רק כשהוא ערוך לפי טופס א' שבתקנות.
ב. לרשום את השטר לפרעון בכרטיס מאזני שנקרא שטרות לפרעון כנגד חיוב כרטיס הזכאי בהתאם, תוך ציון שמדובר בשטר לפרעון במועד עתידי.
כרטיס שטרות לפרעון ימויין לפי תאריכי הפרעון.
ג. לרשום את השטר בכרטיס פרעון חודשי הערוך לפי טופס ג' שבתקנות.
מהאמור לעיל עולה, כי לא ניתן לרשום על ההמחאה תאריך מאוחר אלא את תאריך יום הוצאת ההמחאה בלבד. תשלום דחוי אמור להתבצע בשטר חוב הערוך לפי תוספת א' לתקנה בלבד.
חלק מהרשויות המקומיות נוהגים להכין המחאות נושאות תאריך של יום הוצאתן, אך הם מוחזקים בקופת הרשות ונמסרים למוטבים במועד מאוחר יותר. הרשויות המקומיות הונחו לא לעכב את מסירת ההמחאות, אלא למסור אותן ביום הוצאתם ולקראת סוף שנת הכספים לבטל המחאות שלא נמסרו למוטבים.
מעשית, המחאות שהוצאו סמוך ליום האחרון של שנת הכספים ונשלחים בדואר למוטבים, מוצגות לגביה בבנק לאחר שנת הכספים ולכן הן נכללות בהתאמת הבנק כהמחאות שטרם הוצגו לפרעון.
כדי לא להציג יתרת חשבון עובר ושב בבנק בסכום שאינו תואם ליתרה בבנק, יש לראות בהמחאות אלו כהמחאות לפרעון.

4.3.4.5 הפרשה לתביעות

החשבונאות מגדירה הפרשה כהתחייבות שהן סכומה והן מועד תשלומה אינם ודאיים. הטיפול החשבונאי בהפרשה לתביעות כנגד הרשות הינו בהתאם לתקן בינלאומי מס 37 ולפיו נדרשים שלושה תנאים ליצירתה:
1. קיימת מחוייבות בעקבות אירוע שאירע בעבר.
2. קיים סיכוי סביר, יותר מאשר לא סביר, ליציאת משאבים בעתיד.
3. סכום ההתחייבות ניתן לאומדן.
ההפרשה לתביעות תלויות תתבסס על מכתב מהיועצים המשפטיים של החברה אשר יכלול גם התייחסות לתוחלת וגם לסכום.
ההפרשה תרשם בתקציב הרגיל כתשלום בלתי רגיל.

4.3.5 תקבולים לא מתוקצבים – פקדונות והכנסות מראש

4.3.5.1 פקדונות

בחשבון הפקדונות והכנסות מראש יש לכלול סכומים שנתקבלו כפקדון, שרשות מקומית מורשית לקבלם על פי דין וכן גביות מראש בגין מיסים, ארנונות ואגרות ע"ח התקופות הבאות.
פקדון המתקבל יוחזר למשלם בלבד או יועבר על שם המפקיד לזכות חשבון הכנסות מתאים.
התקבל תקבול מבלי שצויין לגביו סעיף תקציבי או מספר חשבון, ירשם הסכום בחשבון מעבר, במסגרת חשבון פקדונות. יש לברר את מהות התקבול ולהעבירו לחשבון המתאים. כל עוד לא שוייך התקבול כאמור, הוא יוצג בפקדונות.

4.3.5.2 הכנסות מראש

בחשבון זה ירשמו תקבולים מראש בגין מיסים ואגרות ע"ח התקופות הבאות. במידה ותקבולים כאמור נזקפים לתקבולים שוטפים ונזקפו כהכנסה בתקציב הרגיל, יש לערוך פעולת יומן בסוף כל תקופה ולהעביר מההכנסות את הסכום שנגבה מראש, כך שחשבון הפקדונות ישקף את הסכומים שנתקבלו בתקופה ושייכים לתקופות הבאות. לעיתים נוצרת לתושב בחשבונו במערכת הגביה יתרת זכות הנובעת מגביית עודפת של מיסים או אגרות, המוצגת בהצגת יתרת החייבים במערך הגביה כיתרת זכות. הגביה העודפת נכללת בהנהלת החשבונות התקציבית בהכנסות השוטפות של הרשות. מאחר והרשות אמורה להחזיר את יתרת הגביה העודפת, יש לתת ביטוי לסכום זה בהתחייבויות ולנטרל סכום זה מההכנסות השוטפות על ידי פעולת רישום כאמור לעיל כנגד הכנסות מראש. פעולות יומן כאמור, יש לבצע בכל דוח כספי תקופתי.

4.3.6 קרנות בלתי מתוקצבות לפיתוח

4.3.6.1 כללי

קרן לעבודות פיתוח, או קרנות בלתי מתוקצבות היא שם כולל לקרנות מוגדרות על פי איפיונים ייחודיים כמו קרן היטל השבחה, קרן מכירת נדל"ן, קרן השתתפות בעלים, קרן מעודפי תב"רים ועוד.

עיקר קרנות הפיתוח מקורן בכספים שהרשות גובה כהשתתפות בעלים עבור ביצוע עבודות פיתוח שהרשות טרם התחילה בביצועה, היטל השבחה, מימוש מקרקעין ותרומות, שטרם נקבעה מסגרת תקציבית מיועדת לשימוש בהם.

כספי קרן לעבודות פיתוח מהווים מקור מימון, לפי היעוד שנקבע בעת יצירת הקרן, לתקציבים בלתי רגילים ולתקציב הרגיל למימון פרעון מלוות פיתוח, כיסוי הוצאות גביית האגרות ועלויות מחלקת הנדסה ועוד.

כדי להגיע לאחידות ברישום ולאפשר בקרה על תנועת הכספים אישר משרד הפנים הקמת "קרן לעבודות פיתוח", שלחשבונה יזקפו ישירות ההכנסות המתקבלות מהמקורות שיפורטו בהמשך וממנה יועברו הסכומים הדרושים לתקציבי פיתוח ספציפיים, וליעודים אחרים כמוסבר בהמשך.

כפי שהוסבר בהרחבה בפרק 3.4 לעיל, הרישומים של הקרן מתנהלים במסגרת תקציב ובתחילת כל שנה, עם אישור התקציב הרגיל, תובא לאישור מליאת הרשות, התנועה הצפויה בקרן לעבודות פיתוח, לרבות יתרת פתיחה, תחזית התקבולים השוטפים, תחזית הגריעות מהקרן ויתרת הקרן לסוף התקופה.

4.3.6.2 מקורות הקרן לעבודות פיתוח

לזכות קרן לעבודות פיתוח יזקפו תקבולים מהמקורות הבאים:

1. היטל השבחה.

2. תרומות.

3. השתתפות בעלים בעבודות פיתוח.

4. מכירת נדל"ן.

5. מכירת נכסים אחרים.

6. עודפי תבר"ם שהסתיימו.

7. התשואה שנתקבלה מהשקעות כספי הקרן.

4.3.6.3 רישום הכנסות מהשתתפות בעלים בעבודות פיתוח

4.3.6.3.1 כללי

השתתפות בעלים בעבודות פיתוח כוללות: אגרות, היטלים וסכומי השתתפות בעבודות כבישים, מדרכות, ביוב, ניקוז, קווי מים וכו', המחויבים מכח חוקי העזר של הרשות.

השתתפות הבעלים נועדה לממן עבודות פיתוח המבוצעים על ידי הרשות המקומית עבור בעלי המקרקעין באזור בו מבוצע הפיתוח.

עיתוי גביית השתתפות הבעלים שונה מפרויקט לפרויקט. לעיתים מחויבים הבעלים לפני או במהלך העבודות ולעיתים הרשות המקומית, באמצעות מימון עצמי או באמצעות נטילת הלוואות פיתוח, מבצעת את הפרויקט לפני ביצוע חיוב הבעלים.

המעקב אחר גביית החובות בגין השתתפות הבעלים מבוצע על ידי מחלקת הגביה ויתרת החובות שטרם נגבו מנוהלים בחשבונות העזר ומוצגים בנספחים של הדוח הכספי במסגרת חובות על בסיס חיוב חד פעמי.

בדוחות הכספיים, סכומי השתתפות הבעלים מדווחים על בסיס מזומן, דהיינו ירשמו כהכנסה רק בעת קבלת התקבול בפועל.

4.3.6.3.2 זקיפת ההכנסה

יש להבחין בין הכנסות מהשתתפות בעלים בעבודות פיתוח שנתקבלו בגין עבודות שבוצעו ונסתיימו בעבר, לבין הכנסות מהשתתפות בעלים בגין עבודות פיתוח הנמצאות עדיין בשלב ביצוע או יבוצעו בעתיד.

א. הכנסות מהשתתפות בעלים בגין עבודות פיתוח שבוצעו בעבר יזקפו לקרנות הפיתוח וישמשו, בהתאם להחלטת הרשות וקבלת אישור כנדרש, כמקור תקציבי בתקציב הרגיל, בהיקף של סכום ההוצאה לפרעון המלוות (קרן, ריבית והפרשי הצמדה) שנלקחו לצורך עבודות אלה.

ב. הכנסות מהשתתפות בעלים בעבודות פיתוח המתקבלות כאשר עבודות הפתוח נמצאות עדיין בשלב ביצוע ומבוצעות במסגרת תב"ר מאושר הכולל מקור של השתתפות בעלים, ירשמו ישירות לתב"ר האמור.

ג. במידה שהשתתפות הבעלים בעבודות פיתוח היתה ע"ח עבודות פיתוח שיבוצעו בעתיד וטרם אושר תב"ר לביצוע עבודות אלו, יש לזקוף את ההכנסות לקרן לעבודות פיתוח, אשר ישמש מקור הכנסה בעת שהתב"ר יאושר ויבוצע.

4.3.6.3.3 הכנסות משימוש זמני בכספי הקרן

כאמור, בהתאם לחוזר מנכ"ל 4/2008, בכפוף לתנאים מסויימים שנקבעו בחוזר, רשאית הרשות להשתמש זמנית בכספי הקרן, בתנאי שהקרן תזוכה בריבית הגבוהה מהשיעורים המקובלים על השקעות במוסדות פיננסיים ונמוכה משיעור הריבית שהרשות מחוייבת בהם במוסדות פיננסיים.

ראה הסברים, לרבות הבהרות בקשר לרישום בספרי הרשות בסעיף 4.2.7.6 לעיל.

4.3.6.4 שימוש בכספי הקרן לעבודות פיתוח

הקרן לעבודות פיתוח תשמש כמקור בלבד אשר יועבר לתקציב הרגיל או הבלתי רגיל, בהתאם למקור הקרן והגבלות לשימוש ליעדים מוגדרים כפי שיוסבר בהמשך. לשם בקרה ומעקב אחר השימוש בכספי הקרן, חל איסור לזקוף הוצאה ישירות לקרן, למעט הוצאות לגביית היטל השבחה.

השימוש בכספי הקרן לעבודות פיתוח אינו זהה לכל סוגי הקרנות והוא משתנה בהתאם לדרישות החוק או הנחיות, כמפורט להלן:

4.3.6.4.1 קרנות פיתוח מהשתתפות בעלים

כספי השתתפות בעלים ייועדו למטרות עבורן נגבו. לפיכך יש לקיים רישום מפורט ונפרד לכל אחד ממקורות הקרן. השימושים יהיו בסדר הבא:

- א. יועברו לתקציב הבלתי רגיל וישמשו כמקור לתב"רים עבורם נגבו ההשתתפויות.
- ב. יתרות שנותרו לאחר ההעברות האמורות בסעיף א', יועברו לתקציב הרגיל ויהוו מקור למימון פרעון שוטף של הלוואות פיתוח לזמן ארוך שנלקחו בעבר למימון הפרויקט עבורו התקבלו השתתפויות הבעלים או פרעון מלוות אשר מימנו תחום זהה לקרן ממנה מבוצעת ההעברה. לדוגמא – פרעון מלוות כבישים ותיעול. ימומנו מקרן שמקורה היטל כבישים ותיעול.

4.3.6.4.2 היטל השבחה

כספי היטל השבחה ייועדו אך ורק לפי סעיף 13 לתוספת השלישית לחוק התכנון והבנייה התשכ"ב – 1965, להלן נוסח החוק:

"(א) סכומים שנגבו כהיטל מיועדים, אחרי ניכוי הוצאות הגביה לרבות הוצאות של ערעור לפי תוספת זו, לכיסוי ההוצאות של הועדה המקומית או של רשות מקומית אשר הועברו לה לפי סעיף 12 להכנת תכניות במרחב התכנון או בתחום הרשות המקומית, לפי הענין, ולביצוען, לרבות הוצאות פיתוח ורכישת מקרקעין לצרכי ציבור, כפי שהוגדרו בסעיף 188 לחוק זה, ולרבות הוצאות שימור אתר או הפקעתו לפי התוספת הרביעית.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א) הרשות המקומית רשאית, מדי שנת כספים, להשתמש בכספים מתוך יתרת ההכנסות לטובת השקעה בחינוך, לפי החלטת המועצה ברוב חבריה, ובלבד שהתקיימו כל אלה:

(1) הסכום לא יעלה על 10% מיתרת ההכנסות או על מכפלה של 75 שקלים חדשים במספר התלמידים הלומדים במוסדות החינוך ברשות המקומית, לפי הנמוך;

(2) הכספים יוחזקו בחשבון בנק נפרד של הרשות המקומית שיועד אך ורק למטרה זו, והם לא יישמשו אלא להשקעה בחינוך כאמור בסעיף קטן זה;

"השקעה בחינוך" - הוצאות למימון תכניות השלמה, תכניות נוספות ותכניות העשרה או תגבור, במוסדות חינוך שבשטח שיפוט של הרשות המקומית, ובלבד שלא יכללו בהוצאות כאמור הוצאות שאינן נדרשות במיוחד למימון תכניות אלה, ובכלל זה הוצאות תפעול והוצאות שכר שוטפות של הרשות המקומית".

השימושים יהיו בסדר הבא:

- א. העברה לתקציב הרגיל ויהוו מקור לכיסוי עלויות גביית ההיטל.

ב. העברה לתקציב הרגיל למימון הוצאות שוטפות של מחלקת הנדסה בניכוי תקבולי השנה מאגרות בניה.

ג. העברה לתקציב בלתי רגיל למימון תב"רים לביצוע עבודות פיתוח ולרכישת מקרקעין.

ד. לתקציב הרגיל למימון הוצאות חינוך כמפורט לעיל ובהתאם להגבלות המנויות בסעיף 13 של החוק לתכנון ובניה.

4.3.6.4.3 קרן ממכירת נדל"ן

תמורה ממכירת נדל"ן תיועד לפי סעיף 188 (2) של פקודת העיריות וסעיף 190 (2) לפקודת המועצות המקומיות. לפי סעיפים אלה התמורה שנתקבלה ממכירת מקרקעין תשמש אך ורק לקניית מקרקעין אחרים, אלא אם משרד הפנים התיר עשיית שימוש אחר בתמורה.

4.3.6.4.4 קרנות מיועדות (מיוחדות)

קרן מיועדת (מיוחדת) הינה קרן לנושא מסוים כגון: קרן מלגות, קרן בית עלמין, קרן מד"א, קרן דמי חניה וכדומה. השימושים בקרן הינם לתחום עבודת נפתחה הקרן וההעברה השוטפת מהקרן תתבצע לתקציב הרגיל או הבלתי רגיל, בהתאם לתקציב אשר בה נזקפה ההוצאה או ההשקעה, עד לגובה סכום ההוצאה השוטפת או הוצאות הפיתוח.

4.3.6.4.5 קרנות בלתי מיועדות

קרן בלתי מיועדת הינה קרן שמקורותיה הם מעודפי תב"רים שהסתיימו, העברות מהתקציב הרגיל, תרומות שהתקבלו ללא הגדרת יעוד וכדומה, אשר אינה מיועדת למטרה מסוימת ולכן השימוש אינו מוגבל.

4.3.6.5 תשואות מכספי הקרנות

תשואות המתקבלות מהשקעת כספי או משימוש הרשות בכספי הקרן, ירשמו לזכות כל קרן בהתאם ליתרתה. ראה הסבר בסעיפים 4.2.7.4 ו- 4.2.7.6, לעיל.

4.3.6.6 הרישום בספרי הרשות

יש לפתוח לכל קרן חשבון נפרד בספרי הרשות. מקובל לרשום את הקרנות בספר 8. במידה שבקרן המסוימת נותרה יתרה מהשנה הקודמת, יש לזכות את חשבון הקרן ביתרת הפתיחה.

יש לזכות את החשבון של כל קרן בתקבולים השוטפים ובריבית שהתקבלה בגין סכומים שהושקעו או שנזקפה בגין שימוש הרשות בכספי הקרנות (ראה גם סעיף 4.2.5.6, לעיל). חשבון של כל קרן יחוייב בהעברות לתקציב הרגיל או הבלתי רגיל בגין השימוש בכספי הקרן, כדלהלן:

חובה: הקרן המסוימת במסגרת הקרן לעבודות פיתוח.
זכות: הכנסה בתקציב הבלתי רגיל המסוים בסעיף "הכנסות מקרנות הרשות" או בתקציב הרגיל, בהכנסות בלתי רגילות.

הרישום הנ"ל יאפשר לתת מידע לגבי כל קרן ליתרה בתחילת השנה, לסכומים שנגבו במהלך השנה, לרביית שנוספה לקרן, להעברות מתוך הקרן וליתרה שנותרה בסוף השנה.

4.3.6.7 הצגת התנועה בקרנות בדוח הכספי

המידע לגבי התנועה בקרנות נכלל בביאורים לדוחות הכספיים (ביאור 5). הביאור האמור אינו מציג פרטים לגבי התקציב של תנועת השנה וכן את הסטיות מהתקציב, אך כאמור, בהתאם להנחיות להנהלת חשבונות ודוח כספי ברשויות מקומיות, המצוטטות גם בחוזר מנכ"ל 94/8, הרשות נדרשת לתקצב מידי שנה את התנועה בקרנות הרשות.

4.3.7 עודפים זמניים בתקציב הבלתי רגיל נטו

עודפים זמניים בתקציב הבלתי רגיל נטו מוצגים בדוח הכספי עם קרנות הפיתוח ומהווים התחייבות של הרשות לבצע את ההשקעות בגינן התקבלה המקדמה. ראה הסברים בסעיף 4.6.3.5, להלן.

4.3.8 קרנות בלתי מתוקצבות אחרות

הסעיף מיועד להצגת קרן 2% להשתתפות בהוצאות פרישה לעובדים המועסקים בתנאי פנסיה תקציבית. הקרן מוצגת בנפרד מהקרנות הבלתי מתוקצבות האחרות של הרשות, מאחר ותכלית הקרן אינה לפיתוח ולכן היא שונה מהתכלית המקובלת של קרנות. הניכויים החודשיים משכר עובדים כאמור וכן הרווחים מההפקדות שבוצעו כנגד הקרן, נזקפים לזכות הקרן. בפרישת העובד מחוייב הקרן בסכומים אשר נמשכו מהפקדון כנגד התקבולים הבלתי רגילים בתקציב הרגיל. ראה הסבר והנחיות בקשר לקרן בסעיף 4.2.5.5 לעיל.

4.3.9 קרנות מתוקצבות

להלן דוגמאות לקרנות השכיחות במינהל הכספי של הרשויות המקומיות:

- קרן למחסן בלתי מוקצב.
 - קרן למתן הלוואות לעובדים.
 - קרן להשקעות במניות בלתי סחירות.
 - קרן להשקעה בגופים המבצעים פעולות לקידום השירותים או הרווחה של הרשות המקומית ותושביה.
 - קרן תאגידים עירוניים.
- הסבר לגבי הקרנות המתוקצבות, ראה בסעיף 4.2.9.1 לעיל.

4.4 התקציב הרגיל – תקבולים

4.4.1 כללי

4.4.1.1 הצגת התקציב הרגיל בחתכים שונים

כאמור, התקציב הרגיל מוצג בשני חתכים: לפי פרקי התקציב ולפי סוגי הכנסה והוצאה. בדוחות הרבעונים מוצג התקציב הרגיל לפי סוגי הכנסה והוצאה, אבל בצורה שונה הכוללת פרוט נוסף של מרכיבי ההכנסה לפי הכנסות עצמיות, הכנסות חינוך והכנסות רווחה ופרוט נוסף של השכר והפעולות של החינוך, רווחה וכלליות. נתוני התקציב הרגיל השנתיים במבנה דוח זה מוצגים בשנים האחרונות גם כנספח לדוח השנתי.

במסגרת פרק זה ינתנו הסברים ודגשים לסעיפי תקבולים ותשלומים שונים. סעיפים בסכום זהה מוצגים בצורה שונה בחתכים השונים של הדוח, לדוגמה – תקבולים בגין השתתפות משרדי הממשלה פזורים בפרקים השונים בדוח הערוך לפי פרקי התקציב ומוצגים בסכום אחד בדוח לפי סוגי תקבולים ותשלומים. דוגמה נוספת – תשלומים בלתי רגילים הכוללים תשלומי פנסיה, הנחות ואחרים מרוכזים בסעיף אחד בדוח הערוך לפי פרקי התקציב ונכללים כהוצאות שכר, השתתפויות ואחרים, בהתאמה בדוח הערוך לפי סוגי הכנסה והוצאה.

בפרק זה רוכזו הסברים ודגשים לסעיפי התקבולים והתשלומים השונים ולכן כדי לא להלאות את הקורא בהסברים כפולים, הם הוצגו בצורה שתקל על ההבנה ולא דוקא באחד החתכים.

4.4.1.2 עקרונות רישום התקבולים

התקבולים כוללים הכנסות עצמיות על בסיס מזומן והכנסות ממענקים והשתתפויות ממשלתיים, רשויות מקומיות אחרות וגופים ציבוריים, המיועדות לתקציב הרגיל, נרשמות על בסיס מצטבר.

גביות מראש בגין מסים, ארנונות, אגרות, ע"ח התקופות הבאות, מוצגות בסעיף מאזני – פקדונות והכנסות מראש.

כאמור, התקציב הרגיל מוצג בשני חתכים – לפי פרקי התקציב ולפי סוגי התקבולים והתשלומים. בהצגה של הדוח לפי פרקי התקציב, נרשמים התקבולים מהכנסות עצמיות וממשרדי ממשלה בסכום כולל, ללא הבחנה בין מקור ההכנסה.

4.4.2 **מיסים, אגרות ותקבולים עצמיים חד פעמיים**

4.4.2.1 עיתוי רישום ההכנסה

הכנסות מתושבים בעלים ו/או דיירים בגין – מסים, אגרות, היטלים, השתתפויות – נרשמות במלואן בהנהלת חשבונות במועד קבלתן ונזקפות כהכנסה עצמית על בסיס מזומן. במידה והתקבל תקבול דחוי, הוא ירשם כהכנסה במועד פרעונו ולא במועד קבלתו. כחריג לאמור, הרשות תכלול כהכנסה עצמית, תקבולים באמצעות כרטיסי אשראי, שנתקבלו עד לסוף התקופה המדווחת, גם אם חברות האשראי העבירו לרשות את הסכומים במהלך החודש העוקב לאחר תום התקופה המדווחת.

מענקים לכיסוי גרעון ותקבולים במסגרת תוכניות ההבראה נרשמים על בסיס מזומן. הכנסות מיסים אשר התקבלו בתקופה המדווחת מראש עבור תקופות מאוחרות, יירשמו

כהכנסה על בסיס מצטבר ויזקפו למאזן כהכנסות מראש בסעיף "פקדונות ומיסים מראש".

4.4.2.2 הכנסות רבית מהסדר תשלומים

רשות מקומית רשאית לבצע הסדר תשלומים ולקבל אמצעי תשלום מאוחר בגין תשלום חובה או בעד שירותים, בתנאי שלסכום החוב יתווספו ריבית והפרשי הצמדה כחוק, מתאריך קבלת אמצעי התשלום המאוחר ועד תאריך פרעונו. ההכנסה מהריבית תתווסף להכנסה שנגבתה וההכנסה, בצירוף הריבית יוצגו בסכום אחד בסעיף ההכנסה הספציפית ולא כהכנסת מימון.

4.4.2.3 הכנסות ממיסים במועצות אזוריות

מועצה אזורית הינה רשות מקומית המאגדת בתוכה ישובים בהם פועלים ועדים מקומיים, הפעילים אף הם בתחומים המהמחאות לתחום המוניציפלי. בעבר, המועצה המקומית חייבה במיסים את הועדים המקומיים ולא את תושבי הישוב ומרבית ההכנסות במועצות האזוריות היו מתקבלות מהוועדים המקומיים שבתחום המועצה.

בנוסף, בעבר היתה המועצה האזורית מחייבת את הועדים המקומיים במכסות, אשר היו למעשה מיסים נוספים שהוטלו על ידי הועד המקומי על תושבי הישוב. המכסות לא נגבו במזומן ובמקום העברת מזומן, היה הועד המקומי מדווח למועצה האזורית על השימוש בכספים שנגבו על ידו מהתושבים אשר היה נחשב כתקבול על חשבון המכסות. בדוח של התקציב הרגיל של המועצה האזורית, הוצגו המכסות כתקבול של המועצה כנגד רישום מקביל של הוצאות אשר היו פזורות על פני פרקי התקציב.

מהאמור לעיל עולה, שלא ניתן היה לקבוע אם יתרת חשבון החו"ז של הועד בספרי הרשות כוללת יתרות חובות של מיסים שטרם נגבו.

כיום, המועצה האזורית מחייבת את התושב עצמו ובקיבוצים את הקיבוץ עצמו ורישום ההכנסה היא בשיטת המזומן כבכל רשות מקומית אחרת.

בנוסף, המועצה האזורית אינה מחייבת ואינה כוללת בספריה את חיובי הועד המקומי. בבאורים לדוחות הכספיים מפורטים השרותים המסופקים על ידי המועצה.

4.4.2.4 התאמות עם מחלקת הגביה

תבוצענה התאמות חודשיות בין רישומי התקבולים שזקפו להכנסות לבין רישומי מחלקת הגביה, המתייחסים לתקבולים שהתקבלו בפועל לתקופה המדווחת עפ"י הסיווגים השונים של התקבולים, לרבות התייחסות לגבי המחאות ו/או הוראות קבע שחזרו. בהתאם להנחיות, הגזבר או מי שימונה על ידו חייב לסקור את ההתאמות מדי חודש ולאשרן בחתימתו. הסקירה תאפשר לסקור קבלת מידע על טיב ההתאמות, על עדכונם ועל הצורך בהתערבות מקצועית במקרים חריגים.

4.4.2.5 רישום הנחות

הנחות הניתנות לתושבים במסגרת ועדת הנחות ו/או על פי דין, תירשמה כהכנסת ארנונה מחד וכהוצאה במסגרת תשלומים בלתי רגילים מאידך.

הנחות הניתנות בגין הסדרי תשלום ו/או בגין תשלום מראש תירשמה אף הן כהכנסות ארנונה מחד וכהוצאות מימון מאידך.

משמעות האמור היא, שההנחות תרשמה במסגרת הכנסות מארנונה וכהוצאה בסעיפים

שונים עפ"י סוגי ההנחות.

כדי להקל על ההתאמה בין רישומי התקבולים במערכת הגביה ובין התקבולים במערכת הנהלת החשבונות התקציבית, רצוי לרשום את מרכיב ההכנסות מהנחות בחשבון נפרד בהנהלת החשבונות.

מודגש בזה, כי רישום ההנחות אמור להתבסס על הנחות שניתנו לתושבים ששילמו את החיובים שהוטלו עליהם, לכן ישנה חשיבות שסכום ההנחה שהוענקה יוזן במערך הגביה במקביל לרישום התקבול מהתושב.

4.4.3 הכנסות מימון – העברה מהיטלי פיתוח

כאמור, ניתן לזקוף להכנסות התקציב הרגיל הכנסות מהשתתפות בעלים בגין עבודות שבוצעו בעבר ונזקפו לקרנות הפיתוח ואיננו סכום מיועד (כסף צבוע). הסכום המכסימלי אותו רשאית הרשות להעביר לתקציב הרגיל הוא בסכום הפרעון השנתי של הלוואות הפיתוח (קרן, רבית והצמדה) אשר מימנו את העבודות בגין התקבלה השתתפות הבעלים. הרעיון העומד מאחורי ההנחה הוא, כי הלוואות הפיתוח מימנו עבודות הפיתוח בגין התקבלו ההכנסות מהשתתפות הבעלים ולכן יש להקביל הכנסה להוצאה. הכנסות האמורות נזקפות בתקציב הרגיל כהכנסה עצמית בקבוצת מיסים ומענקים בפרק 160 "הכנסות מימון" בקבוצת מיסים ומענקים ולא בקבוצת הכנסות בלתי רגילות.

4.4.4 מענקי איזון ומיוחדים

4.4.4.1 מענק איזון

מענקי האיזון שמעניק משרד הפנים נועדו לאזן את תקציביהן של חלק מהרשויות המקומיות אשר ההכנסות העצמיות שלהן אינן מאפשרות לספק לתושביהם "סל שירותים" סביר.

קיים קושי להגדיר מהו סל שירותים סביר האמור לקבוע את מענקי האיזון ולכן בשנת 1993 בוצע התחשיב של הנוסחה לחישוב מענקי האיזון על ידי ועדת סוארי, אשר הגישה את תחשיבה בחודש אוגוסט, 1993.

עם השנים הסתבר שקיימים פגמים בחישוב מענק האיזון שבוצע על ידי ועדת סוארי והוא היווה, ככל הנראה, תמריץ ליצירת גרעונות ברשויות²⁴ ולכן משנת 2004 הוענקו מענקי האיזון על פי נוסחת ועדת גדיש²⁵ ומשנת 2011 בהתאם לתיקונים שהוכנסו המבוססים על החלטת הממשלה מס' 3378 מיום 26 ביוני 2011.

בדרך כלל, מענקי האיזון מועברים לרשות מידי חודש. כאמור, יש לבצע רישום המענק בשיטה המצטברת ולזכות מידי חודש את סעיף ההכנסות ממענק איזון בחלק יחסי של המענק שאושר כנגד רישום חשבון חו"ז של משרד הפנים.

מענק איזון מותנה – כדי לתמרץ את העמקת הגביה, חלק ממענקי האיזון כולל גם מענק המותנה בנתוני הגביה של הרשות בהתאם לעקרונות שהותוו בהחלטת ממשלה 2899 מיום 6.1.2008 והמפורטים בחוזר מנכ"ל 2/2008. רשויות המקיימות את התנאים המזכים במענק מותנה, במהלך תקופה הנקבעת על ידי אגף התקציבים במשרד הפנים, מקבלות את התוספת של המענק המותנה במענקי האיזון החודשיים. לעומתן, רשויות העומדות

²⁴ ראה ניתוח מענקי האיזון לרשויות המקומיות של הכנסת - מרכז המידע, המחלקה לפיקוח תקציבי מיום 21.2.2016.

²⁵ דברי הסבר להקצאת מענקי איזון לפי המלצות ועדת גדיש ראה בחוזר מנכ"ל משרד הפנים 3/2008 מיום 15.4.2008.

לראשונה בקריטריונים שנקבעו, זכאיות לקבל מקדמה בשיעור מחצית מהמענק המותנה בסמוך להעמדת נתוני גביה בלתי מבוקרים לאגף התקציבים ורק לאחר הגשת הדוח המבוקר, התואם לנתונים הבלתי מבוקרים, יקבלו את המחצית השנייה של המענק המותנה ובמידה ולא עמדו בקריטריונים, תנוכה מקדמת המענק המותנה שניתן לרשות. רישום המענק המותנה אשר התקבל בשנה העוקבת בשיטה המצטברת כהכנסה בשנה השוטפת, מחייב בדיקת קיום של עמידה בתנאים לקבלתה.

כיום, קיימות קרוב ל- 60 רשויות המוגדרות "רשויות נטולות מענק" אשר אינן זכאיות למענקי איזון.

4.4.4.2 מענקים מיועדים ומיוחדים

משרד הפנים מעניק לכלל הרשויות, לרבות הרשויות נטולות המענק, מענקים מיועדים למטרה מסוימת, כגון: למענקי פרישה וכדו' ומענקים מיוחדים, כגון: מענקי רזרבת שר הפנים, מענק שטפונות וכדו'.

רישום הכנסות ממענקים אלו יהיה בשיטה המצטברת ככל מענק אחר. בעת מתן המענק מייחס משרד הפנים את המענק לשנה מסוימת ולכן יש לרשום את המענק עבור השנה המתאימה, ללא קשר למועד קבלת המענק.

4.4.4.3 תקבולים מתיאגוד משק המים והביוב

רשויות אשר מפעל המים והביוב שלהן הועבר לתאגיד המים, זכאיות למענק מהמדינה בשל המעבר ולתמורה מתאגיד המים עבור הצנרת והמתקנים שהועברו לתאגיד המים, כהלוואה לתאגיד אשר נפרעת במהלך השנים.

משרד הפנים פרסם נוהלים לשימוש בכספים אלו²⁶ המגבילים את השימוש בתמורות אלו לצרכי התקציב הרגיל השוטף שתמציתן מובא להלן:

- התמורה תיועד ראשית לביצוע פרעון מוקדם של מלוות המים והביוב שהרשות נטלה בעבר לצורך ההשקעה בתשתיות אלו.
 - לאחר מיצוי הנ"ל, יוקצו העודפים שיוותרו למטרות הבאות:
 - כיסוי גרעונות בתקציב הרגיל.
 - כיסוי גרעונות סופיים בתב"רים.
 - פרעון מלוות פיתוח שאינן מלוות מים וביוב.
 - לאחר מיצוי הנ"ל, יוקצו העודפים למטרות הבאות:
 - תשלום מענקי פרישה בעקבות התייעלות.
 - זקיפה לקרנות הרשות שתכליתן התמודדות עם האמור לעיל, תשלומי פנסיה של עובדי מפעל המים לשעבר ואחרים.
 - ביצוע של פרויקטים בתחום פיתוח, שיקום ושיפור תשתיות העירוניות.
- בסמכות מנכ"ל משרד הפנים לשנות את הסדר הנ"ל

²⁶ חוזר מנכ"ל משרד הפנים 6/2008 מיום 24.8.2008.

4.4.5 שירותים מקומיים

4.4.5.1 שירותים ממלכתיים

4.4.5.1.1 כללי

ההכנסות ממשרדי ממשלה המגיעות לרשות המקומית בתקופת הדוח ירשמו כהכנסה לאותה תקופה, גם אם ההכנסה נתקבלה בפועל לאחר תום התקופה המדווחת. ההכנסה תרשם בתקציב הרגיל כנגד חיוב המשרד הממשלתי ממנו אמורה להגיע ההכנסה. במועד קבלת ההעברה הכספית, יחוייב הבנק כנגד זיכוי חשבון המשרד הממשלתי.

4.4.5.1.2 חינוך

4.4.5.1.2.1 כללי

משרד החינוך הינו המשרד היעודי בעל נפח פעילות הגדול ביותר ברשות. הכנסות ממשרד החינוך מתבססות על דיווחי הרשות של היקף התלמידים, הסעות לפי מסלולים וכדומה. ההכנסה מועברת לרשות בהתאם לנתונים הכמותיים המועברים למשרד החינוך (לכן ישנה חשיבות בדיוק בפרטים המועברים למשרד החינוך) והתעריפים המשולמים לרשות נקבעים על ידי משרד החינוך, ללא קשר להוצאה למעשה של הרשות. ההוצאות עבור חינוך נרשמות בפרק הוצאות החינוך וההפרש בין הוצאות אלו לתקבולי החינוך מהווה את סכום השתתפות הרשות בחינוך בתחומי הרשות. עם המעבר לניהול עצמי של בתי ספר (ראה הסבר בסעיף 4.3.4.1 לעיל), הרשות מעבירה לבתי הספר מידי חודש סכום, בהתאם לתעריף שנקבע וההוצאה נרשמת בסכום ההעברה החדשית.

משרד החינוך משלם את משכורת עובדי ההוראה של החינוך היסודי, חטיבת הביניים, חינוך מיוחד וגני ילדים. הרשויות משלמות את משכורתם של עובדי המינהל והחטיבה העליונה.

4.4.5.1.2.2 קיזוזים בדוח "מיתר"

רישום הכנסות החינוך מתבסס על דוח "מיתר", המועבר לרשות בקובצי אקסל. בהתבסס על דוחות ה"מיתר" נרשמות ההכנסות בסעיפי התקציב, בהתאם למהות כל תקבול.

הדוח של מיתר כולל את הסכומים המגיעים לרשות בסעיפי ההכנסה השונים ומתוכו מקוזזים הסכומים אשר משרד החינוך מחייב את הרשות. הסכום המועבר לרשות הוא הסכום נטו, לאחר ביצוע הקיזוז. להלן הקיזוזים העיקריים מהרשות:

- גננות עובדי מדינה - גננות מעל לתקן, כגון סייעות אשר משכורתן משולמות על ידי משרד החינוך במקום שיהיו משולמות על ידי הרשות.
- שאילת מורים - מורים, בעיקר בחטיבה העליונה אשר משכורתם משולמות על ידי משרד החינוך במקום שיהיו משולמות על ידי הרשות.
- "סל תרבות" - הרשויות אמורות לגבות מההורים השתתפות למימון ההוצאה ומשרד החינוך מחייב את הרשויות בסכום אותו הן אמורות לגבות, בניכוי הנחות. במידה והרשות גבתה את מלוא הסכום, השתתפותה בסכום זה הוא אפס.

■ אגרת תלמידי חוץ – סכומים שהרשות אמורה לשלם לרשות אחרת עבור תלמידי הרשות הלומדים ברשות האחרת וההשתפות אינה מועברת כנדרש. כאמר, אין לקזז סכומי הכנסה מהוצאה, לכן אין לקזז מההכנסה את הקיזוז, אלא יש לרשום את הסכום המקוזז בהוצאות של פרקי החינוך המתאימים בסעיפי השתתפות (פעולות) ולא בסעיפי שכר, אף שבחלק מהמקרים התשלום הוא עבור שכר, כדי לא לעוות את נתוני השכר המשולם על ידי הרשות. לגבי "סל תרבות", יש לרשום את ההוצאה שקוזזה במלואה ואת השתתפות ההורים יש לרשום בסעיפי הכנסה עצמית בפרק חינוך ואין לקזז את ההכנסה מההוצאה. קיימים סוגי קיזוזים נוספים, כגון פנימיות יום, התיקשוב הלאומי, חותם (רשיונות מייקרוסופט) ועוד אשר יש לרשום את מלוא הקיזוז כהוצאה, בהתאם לעקרונות הנ"ל.

4.4.5.1.2.3 תקבולים יעודיים

משרד החינוך מממן ומדרבן את הרשויות לבצע פעילויות חינוך באמצעות "קול קורא" המבהיר לרשויות את הדרישות לביצוע הפעילות ואת דרכי הגשת הבקשות לתיגמול הפעילות על ידי משרד החינוך, לדוגמא "חינוך לאיכות הסביבה" וכדומה. בפעילות כאמור, הרשות מבצעת את מימון ההוצאה ממקורותיה העצמיים ומגישה בקשה לשיפוי ממשרד החינוך באמצעות ה"מרכבה". כדי להקביל הוצאה להכנסה ומאחר והכנסות ממשרד החינוך נרשמות בשיטה המצטברת, יש לבצע הפרשה להכנסה במועד השלמת הפעילות כנגד חיוב חו"ז משרד החינוך ובמועד התקבול, יש לזכות את חשבון חו"ז משרד החינוך כנגד חשבון הבנק. מאחר ולעיתים לא מתקבל הסכום המלא (משרד החינוך עלול לא להכיר בחלק מההוצאות שבוצעו על ידי הרשות), יש לעדכן את רישום ההכנסה ולהתאימה לסכום שהתקבל.

4.4.5.1.3 רווחה

4.4.5.1.3.1 כללי

משרד הרווחה הינו המשרד היעודי השני בהקף הנפח הכספי בתקבולי הרשות. עיקר הפעילות של הרשות בתחום הרווחה מתמקדת בהשמת מטופלים במוסדות מתאימים בתחומי הרשות (או ברשות סמוכה, במידה ולא קיים מוסד מתאים בתחומי הרשות), בהתאם לרשימת שמות המאושרת (בתכנת מס"ר), על ידי משרד הרווחה, כזכאים למסגרת טיפולית. מרבית תקציב הרווחה מבוסס על שמות המטופלים ובדומה למשרד החינוך, הוא מבוסס על תעריף למטופל. חלק מהמוסדות הטיפוליים מופעלים על ידי הרשות עצמה וחלקם הינם מוסדות המופעלים וממומנים על ידי משרד הרווחה. ההתחשבנות עם משרד הרווחה שונה בשני המקרים והיא תובהר בהמשך. מספר העובדים האמורים להפעיל את נושא הרווחה ברשות נקבע על ידי משרד הרווחה והוא מזכה את הרשות בהתאם למספר המשרות והתעריף שנקבעים על ידו. הרשויות מעסיקות לעיתים מספר משרות גבוה יותר אשר אינו מזכה אותן

בהשתתפות משרד הרווחה.

4.4.5.1.3.2 הרישום בספרי הרשות

הרישום של התקבולים בספרי הרשות מתחלק לשני סוגי רישום:

- תקבולים עבור השתתפות עצמית הנגבים על ידי הרשות מהמשפחות המטופלות.
- זיכוי על ידי משרד הרווחה בחלקה של הרשות בשיעור של 75% מההוצאה.

הרישום של התשלומים בספרי הרשות מתחלק אף הוא לשני סוגי רישום:

- תשלומים עבור הוצאות המשולמות על ידי הרשות, לרבות הוצאות שכר.
- חיוב של משרד הרווחה במלוא ההוצאות המשולמות על ידי משרד הרווחה.

התקבולים והתשלומים העצמיים מתבצעים כמקובל בשאר סעיפי התקציב והם אינם משפיעים על חשבון חו"ז משרד הרווחה בספרי הרשות.

הרישומים מול משרד הרווחה הינם רישומים חשבוניים בלבד ומתבססים על "דוח תקצוב והתחשבנות" חדשי של משרד הרווחה.

"דוח תקצוב והתחשבנות" מכיל נתוני עזר לצרכי ההתחשבנות מול משרד הרווחה אשר אינם מקבלים ביטוי בספרי הרשות. העמודות הרלוונטיות לצרכי הרישום החשבוני הן:

שם הסעיף – על פיו מחוייב ומזוכה הסעיף התקציבי בספרי הרשות.

מסלול התשלום ו-סח"כ הוצאה – מסלול התשלום מציין אם התשלום בוצע על ידי משרד הרווחה או על ידי הרשות. ההוצאה שתרשם במלואה היא ההוצאה אשר שולמה על ידי משרד הרווחה ויזוכה חו"ז משרד הרווחה.

זיכוי/חיוב בחודש זה – הסכום בו תזוכה הרשות. יש לרשום את הסכום כהכנסה כנגד חיוב חו"ז משרד הרווחה. סכום הזיכוי החודשי כולל גם את ההוצאות בהן עמדה הרשות, בגובה הסכום שהוכר על ידי משרד הרווחה.

כאמור, שאר הנתונים הינם רישומי עזר, כגון מעקב אחר ביצוע התקציב, המתחשב בתקציב השנתי של משרד הרווחה המתייחס לשנה שתחילתה בחודש דצמבר ומסתיימת בחודש נובמבר בשנה העוקבת. מאחר והשנה התקציבית של הרשות מסתיימת בחודש דצמבר, יש לתת ביטוי גם לפעילות חודש דצמבר שהוא החודש הראשון לשנת התקציב של משרד הרווחה.

במידה וסכום ההוצאות החודשיות אשר הוצאו על ידי הרשות והוכרו על ידי משרד הרווחה עולה על חלקה של הרשות בכל ההוצאות לאותו החודש, יזוכה חשבון הבנק של הרשות והרישום יהיה:

חובה: בנק.

זכות: חו"ז משרד הרווחה.

ובמידה והסכום כאמור נמוך מחלקה של הרשות בהוצאות, יבוצע רישום הפוך:

חובה: חו"ז משרד הרווחה.

זכות: בנק.

4.4.5.1.3.3 ילדי חוץ

משרד הרווחה קובע תעריף לכל מטופל חוץ והרשות מזוכה בשיעור 75% מהסכום

שנקבע.

במידה והרשות מטפלת בילדי חוץ, משרד הרווחה מחייב את הרשות השולחת ומזכה את הרשות המטפלת בהתאם. תהליך החיוב והזיכוי נכלל ב"דוח תקצוב והתחשבנות" והרשות מזוכה או מחוייבת מבלי לבצע הליכי גביה או תשלומים עצמאיים.

4.4.5.1.3.4 ביצוע פרויקטים יחודיים

במסגרת פרק הרווחה, נכללים פרויקטים חברתיים אשר ביצועם הינו בהתאם להסכמים הנחתמים בין הרשות ובין משרד הרווחה ואינם כלולים בדוח תקצוב והתחשבנות החודשי של משרד הרווחה, לדוגמא:

"אופק נשי" – העמדת דירות חרום, הוסטל ומרכזי יום וערב לנשים, אשר ממומן בשיעור של 100%, בהתאם לתעריף שנקבע על ידי משרד הרווחה.

"מרכזי עצמה" – מרכז ליעוץ בנושא זכויות הממומן בשיעור 100% מתעריף שנקבע על ידי משרד הרווחה.

"מוקד תעסוקה" – מרכז להשמת עובדים הממומן בשיעור 75% מהסכום המוכר על ידי משרד הרווחה.

מאחר וההכנסות ממשרד הרווחה נרשמות בשיטה המצטברת, יש לרשום כהכנסה עבור השתתפות משרד הרווחה במועד ביצוע ההוצאה והוצאת הדרישה לקבלת ההשתתפות של משרד הרווחה, כנגד חיוב חו"ז משרד הרווחה.

במועד התקבול יש לזכות את חו"ז משרד הרווחה כנגד חשבון הבנק ובמידה וקיימים הפרשים יש לזכות או לחייב את סעיף ההכנסה.

4.4.5.1.3.5 בקשה למענק סיוע למשפחות ויחידים

בהתאם לקריטריונים שנקבעו על ידי משרד הרווחה והשירותים החברתיים, ניתן להגיש בקשה לסיוע לנזקקים בביצוע הוצאות חריגות, באמצעות "טופס חישוב והחלטה" (ט"ז 8).

קיימות שתי אפשרויות לתשלום המענק (75% מסכום ההוצאה). תשלום המענק על ידי הרשות לנזקק והגשת תביעה של הרשות למשרד הרווחה, או תשלום המענק ישירות לנזקק.

על פי רוב, הרשויות משלמות את המענק לנזקק מראש כדי שישלם את ההוצאה ומגישות תביעה למשרד הרווחה לקבלת ההחזר לאחר קבלת מסמכי המקור מהנזקק.

מאחר וקיים פער זמנים בין מועד תשלום ההוצאה למועד קבלת ההחזר ממשרד הרווחה וכדי להקביל הוצאה להכנסה, יש לבצע הפרשה להכנסות במועד ביצוע התשלום כנגד חיוב חו"ז משרד הרווחה ולאחר קבלת התקבול לעדכן בהתאם את ההכנסות.

4.4.6 מפעלים

4.4.6.1 כללי

בפרק זה נרשמות פעילויות חריגות של הרשות אשר אינן בתחום פעילותה השגרתית של הרשות והן מבוצעות על ידי כשירות לתושבים. המפעלים המקובלים הם מפעל המים

פרק 4 הדוח הכספי, התקציב הרגיל – תקבולים

והביוב, מפעל הסעות (כולל אוטובוסים), בעיקר במועצות אזוריות, נכסים, מפעל חשמל בישוב שאינו מחובר לרשת החשמל, בית מטבחים, חניה, מפעלי תעסוקה וכדומה.

4.4.6.2 הכנסות המפעל

הכנסות המפעל נחשבות כהכנסות עצמיות של הרשות ולכן רישום ההכנסה הוא בשיטת המזומן.

הכנסות מהמפעל הספציפי מוצג כהכנסות המפעל בקבוצת התקבולים והוצאות של מפעל זה מוצג מולו בסעיפי התשלומים, כך שניתן לראות את תוצאות פעילותו של המפעל.

4.4.6.3 ניהול מפעל כ - "משק סגור"

מאחר וכאמור פעילות המפעל אינה קשורה לפעילותה הטיפוסית של הרשות, ניתן (אך אין חובה) לנהל את המפעל כ- "משק סגור", רצוי באמצעות ניהול התנועה הכספית בחשבון בנק ספציפי. במועד הדוח הכספי, יש להעביר את העודף לסעיף מאזני בהתחייבויות, כך שסכום התקבולים יהיה זהה לסכום התשלומים ולא ישפיע על תוצאות פעילותה הרגילה של הרשות. במידה ותוצאת הפעילות של המפעל הספציפי היא גרעון, אין לאזן את תוצאות המפעל באמצעות רישום הכנסה כנגד סעיף מאזני, מאחר ורישום כאמור יציג רכוש "מלאכותי" שאינו קיים. במידה והמפעל מנוהל כ"משק סגור", יש לתת על כך מידע בביאורים לדוחות הכספיים.

4.4.6.4 מפעל המים והביוב

בעבר, חלק עיקרי בפרק המפעלים היו מפעלי המים והביוב אשר הועברו במרבית הרשויות לתאגידי מים בבעלותן של הרשויות והם נכללים בהשקעות בתאגידים בקבוצת הקרנות המתקצבות.

כיום מוצגים עדיין בדוח הכספי מפעלי המים והביוב במסגרת מפעלים, אף שלמעשה הם אינם מציגים את פעילות מפעלי המים והביוב אלא כוללים תקבולים, בעיקר גביות של יתרת חובות תושבים ואילו בתשלומים מוצג בעיקר פרעון מלוות מים וביוב.

4.4.7 תקבולים בלתי רגילים

4.4.7.1 כללי

תקבולים שאין להן זיקה ישירה לפעילות המוניציפלית הרגילה של הרשות או מתייחסים לתקופות קודמות, נזקפים לתקבולים בלתי רגילים. התקבולים הבלתי רגילים כוללים גם העברה לתקציב הרגיל של קרנות הרשות, בכפוף למגבלות הקיימות לניצול הקרנות לצרכי מימון התקציב הרגיל.

4.4.7.2 העברה מקרנות הרשות

4.4.7.2.1 העברת קרנות מתוקצבות

הנחיות לגבי העברה מקרנות מתוקצבות לתקציב הרגיל ראה סעיף 4.2.9.3 לעיל.

4.4.7.2.2 העברת קרנות בלתי מתוקצבות

כאמור, על השימוש בקרנות הבלתי מתוקצבות למימון התקציב הרגיל חלות הגבלות חוקיות ומנהליות. להלן המגבלות על השימוש בקרנות²⁷:

מימון פירעון מלוות לפיתוח יתבצע באופן הבא:

²⁷ ראה הנחיות להגשת מסגרת תקציב הרשות מקומית לשנת 2017 של משרד הפנים - המינהל לשלטון מקומי.

פרק 4 הדוח הכספי, התקציב הרגיל – תקבולים

1. פרע"מ מים ניתן לממן סכום זה באמצעות העברה מקרן היטלי מים.
2. פרע"מ ביוב ניתן לממן סכום זה באמצעות העברה מקרן היטלי ביוב.
3. פרע"מ כבישים ניתן לממן סכום זה באמצעות העברה מקרן היטלי כבישים.
4. פרע"מ תיעול ניתן לממן סכום זה באמצעות העברה מקרן היטלי תיעול.
5. פרע"מ לפיתוח אחר ויתרת פרע"מ מים, ביוב, כבישים ותיעול שאינם ממומנים מהיטלים ייעודיים ו/או שאין די כסף בקרן הפיתוח הייעודית למימוןם ניתן לממן סכום זה באמצעות העברה מקרן היטלי השבחה רק עבור מטרות שעל פי חוק ניתן לממן מתוך היטלי השבחה (ראה סעיף 4.3.6.4.2, לעיל).

מימון מחלקת ההנדסה יתבצע באופן הבא:

1. באמצעות אגרות בנייה בתקציב הרגיל.
 2. אם אין די באגרות הבנייה, ניתן לממן את יתרת ההוצאה אשר אינה ממומנת באגרות בנייה באמצעות העברת סכומים מקרן היטלי השבחה.
 3. בנוסף, ניתן לממן באמצעות העברת סכומים מקרן היטלי השבחה הוצאות עקיפות הנובעות ממחלקה זו (תקורה) בהיקף של עד 15% מהוצאות מחלקת הנדסה, אם אין די הכנסות מאגרות בנייה לשם כך.
- על פי האמור בהנחיות המינהל לשלטון מקומי²⁵, תקצוב ההעברה מהקרנות טעונה הצהרת ראש הרשות והגזבר, כי הסכום המתקצב קיים בקרן, או הוא אמור להתקבל במהלך השנה וכן כי הסכומים בקרן לא יועדו כמקור למימון תב"רים שאושרו ברשות.

4.4.7.2.3 העברה מקרן 2% לעובדים בתנאי פנסיה תקציבית

כאמור, מעובדים המועסקים בתנאי פנסיה תקציבית מנוכים החל מיום 1.1.2004 2% ממשכורתם (בשנת 2004 - 1%) להשתתפות במימון תשלומי הפנסיה. פרטים נוספים לגבי הקרן ראה סעיף 4.2.5.5 לעיל.

בהתאם להנחיות, ניתן להשתמש בתשלומים שנוכו המופקדים בקופת ביטוח יעודית **לתשלום פנסיה ומענקי פרישה** לעובדים ולכן במועד פרישתם ניתן לזקוף סכומים כאמור שמומשו מקופת הביטוח כהכנסה של התקציב הרגיל.

במידה והסכום שמומש עולה על תשלומי הפנסיה ומענקי הפרישה ששולמו, יש לזקוף את הסכום העודף להכנסות מראש.

4.4.7.3 הכנסות מימון

הכנסות המימון מקורן בשני סוגי הכנסות:

1. התשואה המתקבלת מהשקעות שוטפות שמקורן בעודפי נזילות זמניים של הרשות, כגון מיסים מראש והכוללות דיבידנד, רווחי הון ממימוש ני"ע סחירים רבית על פקדונות וכדומה, יזקפו לתקציב הרגיל והן תרשמונה בפרק 51 – תקבולים לא רגילים.
2. בהתאם להנחיות להנהלת חשבונות ודווח כספי ברשויות מקומיות מחודש דצמבר, 1987, תשואות במזומן המתקבלות מקרנות מתוקצבות שכספן הופקד בקרן חיצונית, כגון קרן הלוואות עובדים, קרן צנרת וכדומה, יזקפו כהכנסה שוטפת של התקציב הרגיל ולא כהגדלת הקרן המתוקצבת, פרט אם התקבלה החלטת מועצת הרשות, באישור

הממונה על המחוז, שהתשואה תזקף לזכות הקרן.

4.4.7.4 הכנסה לכיסוי הגרעון

ההכנסה נובעת משתי מקורות:

א. מענק לכיסוי גרעון נצבר

המענק לכיסוי הגרעון הנצבר המועבר ממשד הפנים נרשם בתקציב הרגיל הן כתקבול בלתי רגיל בפרק 599 והן כתשלום בלתי רגיל בפרק 999, כדלהלן:

1. לחובת: בנק

לזכות: תקבולים בלתי רגילים 1.599.

2. לחובת: תשלומים בלתי רגילים 1.999.

לזכות: גרעון נצבר.

ב. שחיקת התחייבויות במסגרת הסדר נושים

הסדרי נושים מתבצעים על פי רוב במסגרת תוכנית הבראה והם מהווים אבן דרך בתוכנית ההבראה. במסגרת הסדר הנושים, נדרשים הנושים להסכים לשחיקה של עשרות אחוזים מיתרת הסכום אותו חבה להם הרשות ובתמורה תשלום להם במזומן יתרת החוב, לאחר השחיקה האמורה. המקור הכספי לתשלום במזומן הוא מענק ממשד הפנים, הנרשם אף הוא כהקטנת הגרעון ומטופל חשבונאית כמוסבר בסעיף א' לעיל. החלק עליו ויתרו הנושים הנכללים בהסדר הנושים, נמחק מיתרתם ומהווה מקור לרישום הקטנת הגרעון הנצבר. גם במקרה זה מבוצע רישום הן כתקבול בלתי רגיל והן כתשלום בלתי רגיל, כדלהלן:

1. חובה: נושים (יש לחייב את החשבון הפרטני של כל נושה).

זכות: תקבולים בלתי רגילים (סעיף 1.599).

2. חובה: תשלומים בלתי רגילים (סעיף 1.999).

זכות: גרעון נצבר מאזן.

4.4.7.5 מיחזור מלוות

רשויות המצויות במצוקה של תזרים מזומנים מבצעות פריסה מחודשת של הלוואות לזמן ארוך ובכך מקטינות את הסכום השוטף של פרעון ההלוואות.

ביצוע הפריסה מתבצע באמצעות נטילת הלוואות חדשות, מרביתן בשיתוף משרד האוצר ולעתים הלוואות מהמערכת הבנקאית הרגילה. באמצעות ההלוואה החדשה נפרעת ההלוואה הממוחזרת.

כאמור, עקרונות החשבונאיים הנהוגים ברשויות המקומיות מכירות בהלוואות לזמן ארוך כהכנסה ובפרעון הלוואות כהוצאה. מאחר ועל פי תקנות הנהלת חשבונות מוצגים נתוני התקבולים והתשלומים במלואם, ללא קיזוז ביניהם, יש להציג את הסכום המלא של קבלת ההלוואה החדשה כהכנסה בלתי רגילה ואת פרעון ההלוואה הממוחזרת כהוצאה בלתי רגילה **ולא כהוצאת פרעון מלוות**, כדי לא להציג הוצאה חריגה של פרעון מלוות.

הלוואה החדשה מקבלת ביטוי גם בתקציב הבלתי רגיל, ראה הנחיות לעניין רישום קבלת המלוות בסעיף 4.6.2.4.3 להלן. מאחר ומיחזור ההלוואה הינו רישום פנימי בבנק והוא אינו מלווה בזרימת מזומנים, על פי רוב חשבון הבנק בספרי הרשות אינו מושפע מהמיחזור ולכן הוא אינו נכלל בפעולת היומן הקשורה למיחזור.

פרק 4 הדוח הכספי, התקציב הרגיל – תקבולים

במידה והמיחזור בוצע באמצעות חשבון הבנק, הרישום בספרי הרשות יתבצע כדלהלן:

1. חובה: תקציב בלתי רגיל (תב"ר ספציפי) [העברת הלוואה חדשה לתקציב רגיל].
זכות: תקבולים בלתי רגילים (סעיף 1.599) [רישום הלוואה חדשה כהכנסה בלתי רגילה].
2. חובה: בנק
זכות: תקציב בלתי רגיל (תב"ר ספציפי) [קבלת הלוואה חדשה].
3. חובה: תשלומים בלתי רגילים תקציב רגיל (סעיף 1.999) [פרעון הלוואה קודמת].
זכות: בנק.

4.4.7.6 הלוואות לאיזון התקציב הרגיל

לעיתים נדירות מקבלת הרשות אישור לקבלת הלוואה לזמן ארוך לצרכי איזון התקציב הרגיל. כאמור, הלוואה נרשמת כהכנסה בתקציב הבלתי רגיל ומועברת לתקבולים בלתי רגילים.

הרישום בספרי הרשות יתבצע כדלהלן:

1. חובה: תקציב בלתי רגיל (תב"ר ספציפי).
זכות: תקבולים בלתי רגילים (סעיף 1.599).
 2. חובה: בנק.
זכות: תקציב בלתי רגיל (תב"ר ספציפי).
- ההלוואה תרשם בחשבון העזר ותכלל בעומס המלוות, ככל הלוואה אחרת לזמן ארוך.

4.4.7.7 הכנסות בגין שנים קודמות

4.4.7.7.1 כללי

הכנסות עבור שנים קודמות שהתקבלו בשנה השוטפת יכללו בהכנסות שוטפות בסעיף ההכנסה המתאים. בסעיף זה יש לכלול תקבולים מהחזר הוצאות שנזקפו כהוצאה בשנים קודמות.

4.4.7.7.2 תקבולים מחברות ביטוח ע"ח תביעות

רישום תקבולים מחברות הביטוח יערך על **בסיס מזומנים**, עם קבלת השיפוי מחברת הביטוח.

נתקבל החזר מחברת הביטוח בגינו נעשתה בשנת הכספים הוצאה לתיקון הנזק שנגרם ייזקף החזר לסעיף התקציבי אליו נזקפה ההוצאה בגין הנזק.

נתקבל החזר בשנת הכספים שלאחר ביצוע התשלומים לתיקון הנזק, ייזקף התקבול לחשבון "החזר הוצאות שנים קודמות" בפרק 513 סעיף 690.

הרשות תנהל מעקב בגין תביעות שהוגשו לחברות הביטוח מול התקבולים שהתקבלו בפועל. (ניתן לנהל זאת במסגרת חשבונות מקבילים).

דרך הטיפול הנ"ל, הנהוגה ברשויות שנים רבות מתייחסת לתביעות שגרתיות. במקרה של נזקים מהותיים, כגון: נזקי הסופה בשנת 2013, הנחיית הממונה על החשבונות²⁸ לשמור על עקרון הקבלת הכנסות מול הוצאות ולזקוף הפרשה להכנסות לקבל, במקביל לרישום ההוצאה, בשנת רישום ההוצאה.

²⁸ סיכום ישיבה – דיון סוגיות מקצועיות בראשות גב' עפרה ברכה מנהלת אגף בכיר לביקורת מיום 4 במאי, 2014.

4.4.7.7.3 החזר השתתפויות

החזר השתתפויות בגין שנים קודמות יזקפו וירשמו בפרק 53 – תקבולים לא רגילים – החזר השתתפות שנים קודמות.

4.4.7.7.4 יתרה מתקציבים רגילים קודמים

העברה מעודפים מצטברים בתקציב הרגיל כהכנסה שוטפת של התקציב הרגיל תרשם רק במידה והסכום נכלל בתקציב המאושר. הסכום ירשם בפרק 5992.

4.4.7.7.5 הכנסות מיוחדות ובלתי נצפות מראש

הכנסות מיוחדות שאין להן זיקה ליעד מסויים הנכלל באחד מפרקי התקציב, ירשמו בפרק 594 – תקבולים לא רגילים – הכנסות בלתי נצפות.

4.5 התקציב הרגיל – תשלומים

4.5.1 כללי

4.5.1.1 עקרונות רישום התשלומים

כל ההוצאות נרשמות על בסיס מצטבר במועד קבלת הנכס או השירות ללא קשר למועד בו הסכומים שולמו בפועל, למעט התחייבויות הקשורות לסיום יחסי עובד מעביד, כמובהר בהמשך. העיקרון הוא, שכל ההוצאות שנצברו עד למועד הדוח ירשמו כהוצאה בהנהלת החשבונות התקציבית.

4.5.1.2 הטיפול החשבונאי בתשלומי מקדמות לספקים ונותני שירותים

תשלומים ע"ח מקדמות לספקים, שכ"ד, ביטוח וכד', יזקפו כהוצאות במועד התשלום (על בסיס מזומן) גם אם הם מיוחסים לתקופות עתידיות. דהיינו, הוצאות מראש אינן נרשמות בדוח השנתי כנכס במאזן הרשות אלא כהוצאה. יצוין, כי בדוחות הרבעוניים, ניתן לזקוף כהוצאה מראש, הוצאות המתייחסות לרבעונים הבאים באותה שנת דוח.

4.5.1.3 חריג להנחיה לרישום תשלומים בסכום מלא וללא קיזוז

כל ההוצאות ירשמו במלואם ללא קיזוז הכנסה שהתקבלה, למעט תקבולים שהתקבלו מחברת ביטוח כשיפוי לנזק אשר התיקון בוצע במהלך השנה וכן תקבולים מהמוסד לביטוח לאומי בגין תגמולי מילואים ותאונת עבודה.

4.5.2 פרעון מלוות

כאמור, פרעון מלוות לזמן ארוך נרשם כהוצאה שוטפת בתקציב הרגיל בהתאם לסכום שמועד פרעונו הגיע. דהיינו, אין לזקוף כהוצאה רבית והפרשי הצמדה שנצברו על הלוואות לזמן ארוך. מידע לגבי הפרשי הצמדה על הקרן, ניתן בנספח המציג את עומס המלוות. זקיפת ההוצאה מתבצעת אף במקרה שמהעדד מקורות כספיים ברשות, לא מתבצע תשלום. הרישום בספרי הרשות הוא רישום ההוצאה של פרעון המלווה כנגד זיכוי חשבון חו"ז "פרעון מלוות לשלם" ובמועד הפרעון מחוייב חשבון החו"ז כנגד חשבון הבנק. פרעון המלוות נרשם כהוצאה בתקציב הרגיל בפרק תקציבי 640 ובשלושה סעיפים - פרעון קרן (691), פרעון ריבית (692) ופרעון הצמדה (693), זאת כדי להציג נתונים אלו בנספח של עומס המלוות.

יודגש, כי תשלומי הריבית וההצמדה אינם נרשמים בהוצאות המימון אלא בפרעון מלוות.

4.5.3 שכר

4.5.3.1 הוצאות שכר ונלוות לשכר

הוצאות השכר יכללו את מלוא עלויות השכר לרבות הנלוות לשכר, ששולמו בפועל. עלויות הקשורות בסיום יחסי עובד מעביד ששולמו בעת פרישת העובד ירשמו כהוצאה במועד הפרישה. עלויות השכר לרבות ההוצאות הנלוות יפוצלו בין פרקי וסעיפי התקציב, בהתאם לשיוכו של העובד.

4.5.3.2 הוצאות עונתיות

חלק מהתשלומים הנלווים לשכר הינם הוצאות אשר אינן משולמות מידי חודש אלא במועד מסויים במהלך השנה, כגון: ביגוד, הבראה וכדומה. ההשפעה של העדר רישום ההוצאה

במהלך השנה היא לגבי הדוחות הרבעוניים בלבד, מאחר ובדוח השנתי ניתן ביטוי מלא למלוא ההוצאה.

כדי לא לבצע רישומים של הפרשה להוצאות לשלם, עד מועד התשלום והפרשה להוצאות מראש, ממועד התשלום, מומלץ לבצע רישום זמני של ההפרשה מידי רבעון לצורך הדוח הרבעוני בלבד ולבטלה לאחר הגשת הדוח הרבעוני.

4.5.3.3 החזר הוצאות לנבחרים

הנבחרים זכאים להחזר הוצאות שונות כגון: ביגוד²⁹, מתנות לאירועים³⁰, השתתפות בשכ"ל וכדומה. הוצאות כאמור מותנות בחלקן בהצגת מסמכים והוצאות מסויימות משולמות בחלקן על ידי הרשות.

התשלומים הנ"ל נזקפים לנבחר כשכר ומחוייבים בתשלומי מס (חלקם בגילום) יוצגו בהוצאות שכר ורק מרכיב ההוצאה המשולם על ידי הרשות יוצג כהוצאה בהתאם למחותה.

4.5.3.4 תשלום עבור חופשה שנתית

ניצול חופשות של עובדים או תשלום בגין פדיון ימי חופשה נרשם כהוצאה בתקופה בה הם שולמו במסגרת המשכורת. לא נרשמת הפרשה להתחייבויות בגין חופשה שנתית שלא נוצלה. (ניתן לכך ביטוי במסגרת הביאורים שבדוח הכספי).

4.5.3.5 תשלום עבור ימי מחלה

עלות שכר בגין ימי המחלה נרשמת על בסיס מזומן, כאשר העובד מנצל את ימי המחלה בפועל ומקבל שכר בגינם. כאשר עובד פורש וזכאי למענק בגין ימי מחלה שלא נוצלו ההוצאה תירשם על בסיס מזומן יחד עם המשכורת בה הם שולמו. עובדי הרשויות מעל גיל 50 העומדים בקריטריונים מסויימים, זכאים לקבל תמורה בגין ימי מחלה שלא נוצלו על ידם. לא נרשמת הפרשה בגין פדיון ימי מחלה של העובדים העומדים בקריטריונים אשר טרם נוצלו. הפרשה כאמור, נכללת בביאורים לדוחות הכספיים. ראה הנחיות בסעיף 4.3.3.3.7 לעיל.

4.5.3.6 מענק פרישה

חוק פיצויי פיטורין תשכ"ג – 1973 חל על הרשויות המקומיות ובעת פיטורי עובד הוא זכאי למענק פרישה בהתאם לאמור בחוק. החל מיום 1.11.2001, עברו עובדי הרשויות לעבוד בתנאי פנסיה צוברת ועובדים שהחלו לעבוד ברשויות המקומיות מתאריך זה אינם זכאים לפנסיה תקציבית. הרשות והעובד מפרישים מידי חודש לתאגידי הפנסיה סכומים המיועדים לתשלום הפנסיה במועד פרישת העובד. שיעורי השתתפות הרשות והעובד אשר היו בשיעור של 17.5% מהשכר (5.5% עובד, 6% הרשות עבור תגמולים ו- 6% עבור פיצויים) משתנים מפעם לפעם בהתאם לשיעורים הנקבעים על פי חוק הגמלאות של עובדי המדינה ועומדים כיום על שיעור של 19.5% מהשכר (6.5% עובד, 7% הרשות עבור תגמולים ו- 6% עבור פיצויים).

²⁹ ראה הנחיות בחוזר מנכ"ל משרד הפנים 8/2009 מיום 30.12.2009.
³⁰ ראה תנאי שכר ונלוות לראשי רשויות וסגניהם, המינהל לשלטון מקומי 2004.

ההפרשה של הרשויות עבור מענקי פרישה בשיעור של 6% בלבד מהשכר הזכאי למענק, אינה מספיקה לכיסוי ההתחייבות הצפויה לתשלום מענק פרישה על פי חוק פיצויי פרישה במועד הזכאות של העובד.

לעובדי הרשות המועסקים בתנאי פנסיה צוברת לא נרשמת הפרשה לכיסוי ההתחייבות לפיצויים ומענק פרישה לפני פרישת העובד. סכום ההתחייבות הצפויה נכללת בביאורים לדוחות הכספיים.

4.5.3.7 עלויות בגין סיום יחסי עובד מעביד

במועד הפרישה, זכאי העובד לקבל פיצויים ועלויות פרישה אחרות, אשר נזקפים במועד בו הם שולמו בפועל כהוצאה המוצגת בפרק התקציבי בו הועסק העובד. עלויות אלה יירשמו על בסיס מזומן ויכללו כהוצאה בתקופה המדווחת במועד בו הן שולמו בפועל.

במידה והוצאות לסיום יחסי עובד מעביד נובעים מתוכנית קיצוצים במסגרת תוכנית הבראה, הם יכללו בתשלומים בלתי רגילים.

4.5.3.8 תשלומי פנסיה

בגין עובדי הרשות הזכאים לפנסיה תקציבית, לא נרשמת במהלך עבודתם הפעילה כל הוצאה ולא נרשמת הפרשה בגין ההתחייבות האקטוארית, הן לגבי העובדים הפעילים והן לגבי העובדים המקבלים פנסיה.

הפנסיה לעובדים הזכאים לפנסיה תקציבית נרשמת על בסיס מזומן – בעת תשלום הפנסיה בפועל.

כדי להציג את ההוצאות של כל אחד מפרקי התקציב הרגיל ללא השפעה של תשלומי הפנסיה, תשלומי הפנסיה נרשמים כהוצאה בלתי רגילה בדוח הערוך על פי פרקי התקציב הרגיל.

בגין עובדי הרשות הזכאים לפנסיה צוברת, נרשמת הוצאה לפיצויים בגובה התשלומים השוטפים שמפקידה הרשות בקרן פנסיה. ההוצאה נרשמת במסגרת עלויות השכר של עובדים אלו המוצגים בפרק התקציבי המתאים.

4.5.4 השתתפויות ותמיכות

4.5.4.1 השתתפויות בתאגידים עירוניים בשליטת הרשות

השתתפויות בתאגידים עירוניים בשליטת הרשות נרשמות בשיטה המצטברת ובמידה והסכום המוקצב טרם הועבר במלואו עד לסוף השנה יש לבצע הפרשה בגובה ההפרש שטרם הועבר ולזכות את חשבון החו"ז של התאגיד האמור. ראה הסברים בנושא תאגידים עירוניים בסעיף 4.2.9.5 לעיל.

4.5.4.2 תמיכות והשתתפויות לתאגידים עירוניים שאינם בשליטת הרשות ולגופים חיצוניים

קיימים שלושה סוגים של תמיכות והשתתפויות שהרשות המקומית מעניקה לתאגידים שאינם בשליטת מלאה של הרשות ולגופים חיצוניים, כדלקמן:

1. מענקים הקצבות והשתתפויות שהרשות המקומית חייבת בהם לפי חוק, או לפי חוזה שהרשות המקומית התחייבה בו כדין (איגודי ערים, מועצות דתיות, הג"א, רשויות ניקוז, פעולות משותפות עם רשויות מקומיות אחרות, שותפויות עם רשויות מקומיות

אחרות וכד').

על הרשות המקומית להעביר באופן מסודר ושוטף במשך השנה **ולזכות** בכל סכום שנותר את חשבון התאגיד הזכאי לקבל את הסכום (כנגד חיוב סעיף ההוצאה המתאים).

2. תמיכות כלליות שהרשות החליטה עליהם (במסגרת ועדת תמיכות לארגונים השונים), לרבות תמיכות בתאגידים עירוניים שאינם בשליטת הרשות, יש להעביר באופן מסודר ושוטף במשך השנה ולהשלים העברת הסכומים עד לסוף השנה. סכומים שלא הועברו מכל סיבה שהיא, **אין לרשםם כזיכויים בשנה השוטפת** לגופים אשר להם הוקצבו, אלא להחליט עליהם מחדש בשנת הכספים הבאה.

3. הקצבה להשתתפות הקשורה בפעולה שעל הגוף המקבל לבצע, המועברים ממקורות העצמיים של הרשות או ממקורות חיצוניים (משרד ממשלתי, תרומה וכדומה) ולמעשה הגוף המקבל משמש כקבלן משנה לרשות לצורך ביצוע הפעילות מסוימת של הרשות, כגון ביצוע ארועי קיץ עבור הרשות ע"י מתנ"ס (משמש כקבלן משנה לענין זה), תירשם ההוצאה בסעיף היעודי המתאים ולא כתמיכה.

4.5.5 הוצאות מימון

4.5.5.1 עמלות והוצאות בנקאיות אחרות

ההוצאות ירשמו בפרק 631 בסעיף תשלומים 610 - בסעיף זה יכללו:

- הוצאות ניהול חשבונות בנקים.
 - עמלות הקצאת אשראי.
 - עמלות בגין גביית תשלומי מיסים ואחרים.
 - עמלות בגין גביית שטרות והמחאות מעותדות.
 - הוצאות על הדפסת המחאות.
 - עמלות על המרת מט"ח.
 - עמלות על ניהול חשבון ניירות ערך.
- מודגש בזה כי אין לכלול בחשבון זה עמלות על אשראים דוקומנטרים אותן יש לזקוף לסעיף התקציבי של הוצאות היבוא.

4.5.5.2 הוצאות ריבית

הוצאות הריבית ירשמו בפרק 632 יש להקפיד לרשות את הריבית בסעיף התשלום המתאים. לדוגמא: בסעיף 620 יכללו הוצאות ריבית רגילה וחריגה על חשבונות בנקים לסוגיהם (עו"ש, חח"ד וכו'), ריבית פיגורים על תשלומי פרעון מלוות וריבית על מלוות לצורך שעה.

4.5.5.3 הנחות למשלמי מיסים

בשונה מהנחות על פי דין והנחות ועדה, הנחות כאמור המוענקות בהתאם לצו המיסים, ירשמו כהוצאת מימון בפרק 632 בסעיף 690 ויכללו:

- הנחות למשלמי מיסים מראש.
- הנחות למשלמי מיסים באמצעות הוראות קבע בבנק.

- הנחות למשלמי מיסים באמצעות מקומות עבודה באופן מרוכז.

4.5.5.4

ריבית, הפרשי הצמדה וקנסות לשלטונות המס ומוסדות שכר

תשלומי רבית, הצמדה וקנסות בגין פיגורים בהעברת ניכויים למס הכנסה וביטוח לאומי והוצאות בגין פיגורים בהעברת תשלומים סוציאליים למוסדות אלו ירשמו בפרק 632 ובסעיף תשלומים 640.

בסעיף זה יש לזקוף את התשלומים בפועל, לרבות את ההתחייבויות כאמור שנצברו לסוף התקופה או שנת הכספים וטרם שולמו. קנסות ירשמו על בסיס תשלומים בלבד. במידה ויתרת ההתחייבות לגופים האמורים כוללת פיגורי תשלום, סביר להניח כי הרשות תחוייב לשלם סכום נוסף בגין הפיגורים ויש לדרוש לקבל מידע מגופים אלו על סכום ההתחייבות שנצברה ולבצע הפרשה בהתאם. בתשלומים או תיקון שומות, יש לרשום הפרשה המבוססת על התביעות שהוגשו ע"י הגופים הנ"ל, למעט קנסות הנזקפות כהוצאה במועד התשלום.

4.5.5.5

ריבית פיגורים לספקים ונותני שירותים

רבית הפיגורים כאמור תרשם בפרק 632 ובסעיף תשלומים 650. בחשבון זה יש לזקוף סכומי ריבית שנקצפו לזכות ספקים ונותני שירותים, בגין פיגורים המבוססים על ההסכם שנחתם עם הזכאי וכן התחייבויות בנדון שהתגבשו לסוף שנת הכספים וטרם שולמו בגין תביעות הספקים ונותני השירותים.

4.5.5.6

ריבית על קרנות הרשות

כאמור, במידה והרשות המקומית השתמשה בעודפי כספים מקרן לעבודות פיתוח או מעודפי התב"רים או מקרן אחרת המאושרת ע"י משרד הפנים לצרכי מימון התקציב הרגיל, על הרשות לזכות את הקרן בריבית בגין השימוש בכספי הקרן או התב"ר, בהתאם לריבית שקבעה ועדת הכספים או מועצת הרשות.

ההוצאה תירשם בפרק 632 ובסעיף תשלומים 660.

ראה לעניין זה חוזר מנכ"ל 4/2008 מתאריך 23 ביוני, 2008 וכן הסברים והנחיות לרישום בספרי הרשות בסעיף 4.2.7.6, לעיל.

4.5.6 תשלומים בלתי רגילים

4.5.6.1

הנחות על פי דין ופטורים

כאמור, הנחות מארנונה על פי חוקי הפטור, חוק ההסדרים וכדומה נזקפים כהוצאה ונרשמים במקביל כהכנסה מגביית ארנונה. הרישום האמור נועד לתת גילוי לסכום ההנחות אשר גורמים לאבדן הכנסות לרשות.

כאמור, הנחות מתשלומים מראש נרשמים כהוצאות מימון.

4.5.6.2

הפרשה לחובות אבודים ומסופקים

כאמור, ההכנסה ממסים ואגרות נרשמת במועד גביית ההכנסה, לכן לא ניתן ביטוי בהוצאות התקציב הרגיל הפרשה לחובות מסופקים אלה.

כפי שהוסבר לעיל, החייבים בגין הכנסות אלה אינם חלק ממאזן הרשות אלא מנוהלים במסגרת רישומי העזר שלה ומוצגים כנספח לדוח הכספי.

על הרשות לציין בנספח של חייבי המיסים והאגרות את סכום החובות האבודים המיועדים

למחיקה וכן לסמן בנפרד חובות מסופקים.
כאמור, יש למחוק יתרות חו"ז של משרדי ממשלה ומוסדות אשר נרשמו בעבר כהכנסה על בסיס מצטבר והרשות נוכחה לדעת שאין סיכוי לגבותה.

4.5.6.3 תביעות כנגד הרשות

במידה וישנן תביעות משפטיות כנגד הרשות או דרישות עקב מחלוקת כספית שטרם הוגשה תביעות משפטית בגיןן ויש חשש שהרשות תתבע משפטית, על הרשות לתת לכך ביטוי בספריה כהוצאה כנגד רישום התחייבות בגובה הסכומים שהרשות סבורה, בהתבסס על חוות דעתם של יועציה המשפטיים, שהיא עלולה להתחייב בהם. ראה הסברים בנושא זה בסעיף 4.3.4.5 לעיל.

4.5.6.4 גבית פיגורים מחייבים בגין ארנונה ומים

ברשויות מסוימות (בעיקר בהן נערכות תוכניות ההבראה והתייעלות) מתחייבות הרשויות ליעד חלק מגבייה בגין פיגורים לכיסוי הגרעון הנצבר.
פעולת היום שתיערך תהיה כדלקמן:
לחובת: תשלומים בלתי רגילים בתקציב הרגיל.
לזכות: הגרעון הנצבר במאזן.

4.5.6.5 מענק לכיסוי הגרעון

העברת המענק לגרעון המצטבר בתקציב הרגיל נרשמת כהוצאה תקציבית. ראה הסברים בסעיף 4.4.7.4 א, לעיל.

4.5.6.6 מיחזור מלוות

ראה הסברים בסעיף 4.4.7.5, לעיל.

4.5.6.7 הפרשות לקרנות מתוקצבות

כאמור, כל השקעה שאינה שוטפת ואינה כנגד קרן בלתי מתוקצבת, מחייבת יצירת קרן מתוקצבת באמצעות חיוב התקציב הרגיל. עם הקרנות המתוקצבות נמנות – קרן מחסן בלתי מוקצב, קרן הלוואות לעובדים, קרן השקעות בתאגידים נשלטים ועוד.
ההפרשות לקרנות כאמור, ירשמו בפרק 991 תשלומים לא רגילים- הפרשות לקרנות מתוקצבות.

4.5.6.8 תשלומים להחזר הכנסות משנים קודמות

לעיתים נדרשת הרשות להשיב לתושבים או לתאגידים ולמוסדות הכנסות ממיסים ואגרות שנגבו בטעות, או עקב מחלוקת בין הרשות לתושב אשר הוכרעה בבית משפט והרשות נתבעה להשיב את הגביה שבמחלוקת וכדומה. מאחר וכאמור יש להציג את התקבולים והתשלומים ללא קיזוז, מוצג החזר ההכנסה כאמור כהוצאה.
תשלומים כנ"ל יזקפו וירשמו בפרק 993 – תשלומים לא רגילים- החזר הכנסות שנים קודמות.

4.5.6.9 הוצאות מיוחדות

הוצאות מיוחדות שאין להן זיקה ליעד מסויים הנכלל באחד מפרקי התקציב הרגיל יזקפו וירשמו בפרק 994 – תשלומים לא רגילים – הוצאות בלתי נצפות.

4.5.6.10 הוצאות שנים קודמות

בהתאם לעקרונות חשבונאים מקובלים, הוצאות בגין שנים קודמות המתייחסות לחיוב שאירע בעבר ודבר החיוב הובהר רק בשנה השוטפת, יש לזקוף כהוצאה שוטפת רגילה לפרקי התקציב, בהתאם למהות ההוצאה. לעומת זאת, חיוב או תשלום אשר בטעות לא נרשם כהוצאה בתקופות קודמות, מחייב תיקון למפרע של הדוחות הכספיים בדרך של הצגה מחדש.

כיוון שלא נהוג ברשויות המקומיות לבצע תיקון למפרע של הדוחות הכספיים, תרשם ההוצאה החריגה כהוצאה מיוחדת ובמידה והיא מהותית, ינתן לגביה ביאור בדוחות הכספיים. רישום כאמור מחייב קבלת היתר מתאים מה"מע"ן" (המע"ן הינו גורם מקצועי הממונה על ידי הממונה על החשבונות אשר תפקידו, בין השאר, לבצע סקירה מוקדמת של הדוחות המבוקרים ולאשר את הפצתו).

4.5.7 עריכת שריונים בסעיפי התקציב

ההוצאה התקציבית הנרשמת בספרי הרשות, כוללת רק את החשבונות של הספקים ונותני השרותים שנתקבלו ואושרו לתשלום ע"י הגורמים המוסמכים ברשות. במטרה לבצע מעקב יעיל אחר ביצוע התקציב וכדי להתריע על סטיות צפויות בתקציב, לפני ביצוע ההוצאה, נעזרות הרשויות המקומיות במערכת שריון תקציב. מערכת שריון תקציב ממוחשבת, מאפשרת בקרה ומעקב על ניצול התקציב וקבלת נתונים על ההזמנות שבדרך, לפי ספקים, קבלנים ונותני שירותים, וכן קיום מעקב אחר הזמנות שעבר זמנם שטרם בוצעו ובירור הסיבות לכך. באמצעות מערכת שריון התקציב, ניתן לאתר ולבצע הפרשות מתאימות עבור הזמנות שבוצעו ונתקבלו ברשות אך החשבונות עבורן טרם התקבלו ולכן טרם נרשמו. הזמנות של סוף התקופה המדווחת אשר טרם בוצעו, עוברות לשריון ההזמנות של התקופה שלאחריה ואין לבצע בגינן הפרשות להוצאות, מאחר והרישומים בספרי הרשות של ההוצאות מבוססים רק על שירותים וטובין שנתקבלו בפועל בתקופה המדווחת ובמקרה האמור, מדובר בהתחייבות אשר תרשם במועד ביצועה.

4.5.8 תקציבי עזר

רשות מקומית רשאית לזקוף הוצאות המתייחסות למספר מחלקות, לתקציבי עזר, המשמשים כחשבונות מעבר בספר 0. יש לאפס את תקציב העזר ולזקוף את ההוצאות למחלקות השונות בכל תקופת דיווח. החיוב מתבצע לפי תחשיבי העמסה ספציפיים לכל שירות ושירות, כגון: שירותי מוסך לפי ש"ע וחלקים שהושקעו לצרכי המחלקה, שירותי ביטוח לפי שטחי המבנים והתכולה של המחלקה, עלויות חשמל וטלפון לפי קריאת מונים, שירותי מיכון וכדומה. מומלץ, לזקוף את ההוצאות היחסיות בתקציבי המחלקות השונות של הרשות המקומית עם היוצרות ההוצאה או מידי חודש. רישום שוטף של ההוצאות הנ"ל בסעיפי התקציב של המחלקות, ישקף באופן נאות את העלויות הנכונות ויאפשר מעקב, בקרה ושליטה חודשית של מינהל הכספים וימנע רישומי ביניים והעמסות שונות רק בסוף התקופה.

פרק 4 הדוח הכספי, התקציב הבלתי רגיל - כללי

4.6 התקציב הבלתי רגיל

4.6.1 כללי

4.6.1.1 הרישום בספרי הרשות

כאמור, התקציב הבלתי רגיל מנוהל בספר 2 לפי פרויקטים. לכל פרויקט מוקצה מספור הפרויקט המכיל גם את הפרק התקציבי אליו משתייך הפרויקט. ראה הסבר לגבי עקרונות המספור בסעיף 3.3.8 לעיל.

כדי לאפשר בקרה נאותה, הרישום בספרי הרשות של כל פרויקט בספר 2 כולל את סכום התקציב, מועד אישורו וסכום התקבולים והתשלומים. רישום זה מאפשר לזהות בכל פרויקט את הסטייה מהתקציב של התקבולים ושל התשלומים ואת תוצאת הפרויקט הבודד (עודף או גרעון). להלן דוגמא של מבנה פלט הד"ח של תב"ר :

מס' תב"ר _____ מספר פרק _____
שם תב"ר _____ תאריך אישור _____ (ממונה על המחוז)

מס' סעיף	תאור הסעיף	התקציב המאושר	יתרת ביצוע לתחילת השנה	ביצוע במהלך שנת הד"ח	סה"כ ביצוע מצטבר	יתרה לביצוע לעומת התקציב
6.1.1.1						
	סה"כ תקבולים					
6.1.1.2						
	סה"כ תשלומים					
	עודף (גרעון) זמני					
	ההפרש ב-%					

לצורך הכנת הדוח התקופתי, מפיקה מערכת הנהלת החשבונות ריכוז של תקבולים ותשלומים של כל התב"רים והוא מוצג בדוח הכספי בשני חתכים: דוח מרוכז לפי סוגי תקבולים ותשלומים ודוח לפי פרקי התקציב הכולל ניתוח של סטיות מתקציב. בשני החתכים מוצגים היתרות לתחילת התקופה, הביצוע בתקופה והביצוע המצטבר וכן מוצג הסכום של התב"רים שהסתיימו ונגרעו ממערך התב"רים ומשפיעים על הסכום המצטבר לסוף השנה.

4.6.1.2 תקופת הביצוע

כאמור, ביצוע התב"ר אינו מוגבל לתקופה של שנת תקציב כמו התקציב הרגיל, ועל פי רוב הוא יכול להתמשך על מספר שנים. תב"ר יגיע לידי סיומו כאשר הסתיימה העבודה ו/או רכישת הטובין ומלוא ההוצאה נזקפה

פרק 4 הדוח הכספי, התקציב הבלתי רגיל - כללי

לתשלומים, מומשו כל ההכנסות שתוקצבו וכן מוצו כל התקבולים האפשריים מכל המקורות האפשריים.

תב"ר שנועד לצורך קבלת הלוואה לזמן ארוך יסגר לאחר קבלת מלוא הלוואה. לאחר השלמת האמור לעיל, התב"ר מוכרז כתב"ר גמור והוא נסגר ונגרע מספר 2, כפי שיובהר בהמשך.

4.6.1.3 תחילת ביצוע התב"ר

כאמור, כל תב"ר חייב להיות מאוזן ומאושר תקציבית. ראה הסברים לגבי אישור תקציב התב"ר בסעיף 3.3.4 לעיל.

ביצוע התב"ר אמור להתבצע בהתאם לאישור שהתקבל, לכן יש לפעול כדלהלן:

- אין להתחיל בעבודות לפני קבלת האישור התקציבי.
- אין לפרסם מכרז פומבי או מכרז זוטא לביצוע העבודות או הרכישה, בטרם נתקבל אישור התב"ר ע"י מועצת הרשות ומשרד הפנים.
- אין לחתום על חוזה בהיקף כספי העולה על הסכום המאושר בתב"ר (ראה סעיף 195 א' לפקודת העיריות וסעיף 190 לפקודת המועצות המקומיות וסעיף 85 לצו המועצות האזוריות).
- לא ניתן לבצע הוצאה השונה מהיעוד המקורי של התב"ר.

4.6.1.4 תוספות תקציביות

במהלך ביצוע התב"ר עשויים לחול שינויים בתקציבו. שינויים אלה נובעים בעיקר מהתייקרויות, אומדן שגוי של תקבולים או תשלומים הרחבת העבודות וכדומה. כאמור, גם שינויים אלה מחייבים באישור תקציבי מראש של מליאת הרשות ושל משרד הפנים. כל תוספת תקציבית הדרושה אמורה להיות מגובה בתוספת למקורות המימון אשר תקבל ביטוי בשינוי סכום התקציב המאושר של התקבולים ושל התשלומים. גם במקרה של הרחבת התב"ר, אין להתחיל בעבודות ההרחבה, לרבות פרסום מכרז וחתומה על חוזה לביצוע העבודה לפני קבלת האישור התקציבי.

4.6.1.5 פקיעת תוקפו של התב"ר

להלן הנחיות לגבי תב"ר שביצעו הופסק או לא הושלם:

- א. אושר תב"ר ולא הוצאו בגינו התחייבויות כספיות או לא נתקבל המימון שאושר במשך תקופה של 12 חודש מיום אישורו ע"י משרד הפנים יפוג תוקף האישור ויש לגרוע אותו מספר 2 במערך הנהלת החשבונות.
- ב. התקבל מימון חיצוני לביצוע התב"ר ולא הוחל בביצועו תוך 12 חודש מיום אישור התב"ר ע"י משרד הפנים, יפוג תוקף האישור של התב"ר, יועבר סכום התקבול לקרן לעבודות פיתוח, ויגרע מספר 2 במערך הנהלת החשבונות.
- ג. הופסק ביצוע תב"ר ללא קביעת מועד לחידוש העבודה, או שהעבודה הופסקה לתקופה מעל 12 חודש, ולא קיים גרעון מימוני בתב"ר, יסגר התב"ר ויגרע מספר 2 במערך הנהלת החשבונות.
- ד. במידה וקיים עודף או גרעון סופי בתב"ר שהביצוע בו הופסק, יש לנהוג בהתאם ל"נוהל לסגירת עודפים/גרעונות בתקציב הבלתי רגיל". ראה הנחיות להלן.

ה. במידה וישנה כוונה ממשית להמשיך הפעילות של התב"ר ויש סיכוי סביר להשגת מקורות מימון להמשך הפרוייקט, יש לאשר במועד את המשכו ובכך להימנע מגריעת התב"ר ופתיחת תב"ר חדש להמשכו.

4.6.1.6 שינוי יעוד

במידה ויש כוונה לשנות את היעוד של הפעילות המקורית, יש לבטל את התב"ר המאושר ולהגיש בקשה לאישור תב"ר חדש שיפרט את הפעילות החדשה ואת מקורות המימון, לדוגמא:

בידי הרשות המקומית תב"ר מאושר לביצוע שיפורים בתאורת רחובות ובשלב מסויים החליטה הרשות המקומית לשנות את יעוד התב"ר לביצוע ספסלי ישיבה. עליה לאשר תב"ר חדש לביצוע ספסלי הישיבה כאשר מקור המימון יצויין בסעיף העברה מתב"ר ביצוע שיפורים בתאורת רחובות.

4.6.1.7 ניהול חשבון בנק מיוחד להקצבות לפיתוח

על פי סעיף 31' לחוק יסודות התקציב, תשמ"ה – 1985, הרשויות חייבות לפתוח חשבון בנק מיוחד לניהול כספי הקצבות לפיתוח המועברות ממשרדי הממשלה. ראה הבהרות בנושא זה בסעיף 4.2.4.5.2 לעיל.

4.6.2 תקבולים

4.6.2.1 מועד רישום ההכנסות

ההכנסות לפי מקורותיהן נרשמות על בסיס מזומן ובנפרד לכל תב"ר.

4.6.2.2 תקבולים מחברת ביטוח

באם אישרה הרשות תב"ר לביצוע עבודות לתיקון הנזק שנגרם, ייזקפו התקבולים שהתקבלו מחברת הביטוח כמקור מימון לתב"ר האמור.

4.6.2.3 מענקים והשתתפויות

תקבולי המענקים מקורם במשרדי הממשלה השונים הממנים פרויקטים בתחום אחריות משרדים אלו. ההשתתפויות מקורם בעיקר תקבולים ממוסדות דוגמת מפעל הפיס, המועצה להסדר הימורים בספורט וכדומה.

במרבית המקרים הכנסות אלו נגבות לאחר השלמת ביצוע הפרויקט וביצוע בדיקות של המממן, לרבות הצגת מסמכים. מאחר והתקבולים תלויים באישור ואין ודאות לקבלת מלוא הסכום המובטח ומאחר וביצוע התב"רים אינו קשור לשנת תקציב, בניגוד למקובל בתקציב הרגיל, ההכנסות האמורות אינן נרשמות בשיטה המצטברת אלא נזקפות כהכנסה במועד קבלתם.

4.6.2.4 מקורות עצמיים

4.6.2.4.1 השתתפות בעלים

פרויקטים לעבודות פיתוח קרקע, סלילת כבישים וכדומה ממומנים לעיתים מתקבולים של אגרות עבור השתתפות בעלים הסמוכים לפרויקט, בהתאם לחוקי העזר של הרשות.

כאמור, במידה והפרויקט מצוי בשלב פיתוח, יזקפו תקבולי השתתפות הבעלים ישירות לזכות הכנסות התב"ר שבביצוע, כנגד חשבון הבנק ובמידה וביצוע התב"ר טרם החל, יזקפו התקבולים לזכות קרן פיתוח צפופי, כנגד חשבון הבנק, אשר יזקף לזכות הכנסות התב"ר אשר במסגרתו יבוצעו העבודות נשוא תקבולי השתתפות הבעלים כנגד חיוב הקרן הספציפית.

בעבר היו נוהגות הרשויות להתקשר ללא מכרז עם בעל קרקע לביצוע עבודות פיתוח והתשלום עבור עבודות פיתוח אלו היה מקוזז מחוב אגרות כאמור. בתאריך 27.6.2011 פסק בית משפט העליון³¹ כי התקשרות כאמור פסולה ואסר על ביצועה.

ביום 30 בנובמבר 2015, אושר תיקון 138 לפקודת העיריות נוסח חדש ובמסגרתו הוסף סעיף 198א לפקודה ולפיו בתנאים מסויימים תהיה העירייה רשאית להתקשר עם בעל קרקע (או יזם מטעמו) המחזיק לפחות מחצית מהשטח המפותח, בכפוף לאישור מועצת הרשות והתניות נוספות הכלולות בסעיף.

במידה והתבצע הקיזוז האמור, יש לפעול בהתאם לנוהל קיזוז חובות כמוסבר בסעיף 4.3.2.3 לעיל. מאחר וכאמור אין מקזזים הוצאה מהכנסה, יש לתת ביטוי לסכום המקוזז והרישום יתבצע כדלהלן:

חובה: עבודות קבלניות (סעיף 750) בתב"ר הספציפי.

³¹ ע"א 7386/06 דירות יוקרה בע"מ ואח' נגד עיריית יבנה ואח'.

פרק 4 הדוח הכספי, התקציב הבלתי רגיל - תקבולים

זכות: הכנסות מהשתתפות בעלים (סעיף 521) בתבר הספציפי (במידה והרישום עבר במחלקת הגביה) או הכנסות בעד עבודות לטובת משלמים (590) (במידה ולא נרשם חיוב במחלקת הגביה).

4.6.2.4.2 תרומות

קבלת התרומות תהיה כפופה לנוהל לאישור גיוס וקבלה של תרומות על ידי רשויות מקומיות אשר פורסם בחוזר המנהלת הכללית של משרד הפנים³², ובין השאר מחייב החוזר את בחינת ועדת תרומות לקבלת התרומה, הודעה של ראש הרשות למועצת הרשות ומטיל, בין היתר, מגבלות מסויימות על קבלת תרומה העולה על 50,000 ש"ח ושאר התנאים המפורטים בחוזר האמור.

במידה והתרומה היתה בכסף ולמטרה ספציפית, יבוצע לגביה רישום זהה לרישום השתתפות בעלים, דהיינו בתב"ר הנמצא בביצוע הוא יזקף ישירות לתב"ר הספציפי ובמידה וטרם החל ביצוע התב"ר עבורו גוייסה התרומה, הוא יזקף תחילה לקרן פיתוח ולאחר תחילת העבודות בתב"ר הוא יזקף לתב"ר.

תרומה אשר התקבלה בנכס או בשווה כסף, יאושר לגביה תב"ר ספציפי ויבוצע הרישום הבא:

בתרומה בנכס

חובה: רכישת נדל"ן (סעיף 940).

זכות: השתתפות מוסדות ותרומות (523).

בתרומה בשווה כסף

חובה: הוצאות אחרות (980).

זכות: השתתפות מוסדות ותרומות (523).

4.6.2.4.3 מלוות

4.6.2.4.3.1 כללי

כאמור, תקבולים ממלוות לזמן ארוך, שנתקבלו למימון התקציב הבלתי רגיל למימון הגרעון השוטף בתקציב הרגיל או לכיסוי גרעונות נצברים, נרשמים כהכנסות בתקציב הבלתי רגיל עם קבלתן בפועל.

קבלת הלוואות יכולה להיות אחד ממקורות של תב"ר לפעילות מסויימת או במסגרת תב"ר ספציפי לקבלת הלוואה המשמש כצינור בלבד ולאחר קבלת ההלוואה והעברת הסכום שהתקבל ליעודו, אמור התב"ר להסגר. יצויין, כי קבלת מלוות לצורך שעה ומשיכות יתר אינם נרשמים בתקציב הבלתי רגיל ומוצגים בסעיף מאזני.

4.6.2.4.3.2 הלוואות המתקבלות בתב"ר המשמש כצינור בלבד

על פי רוב, משמש התב"ר אשר אמור להיות מסגרת תקציבית לקבלת מלוות ולהעברתו ליעדו הסופי כתב"ר לקבלת הלוואה אחת בלבד, אך לעיתים משתמשת הרשות בתב"ר אחד המהווה צינור לקבלת מספר הלוואות. ההלוואות האמורות מתקבלות בעיקר למטרות הבאות:

³² חוזר המנהלת הכללית של משרד הפנים 4/2016 מיום 8.5.2016.

- הקטנת הגרעון המצטבר בתקציב הרגיל.
- איזון התקציב השוטף.
- מיחזור מלוות.
- איזון גרעונות בתב"ר גרעוניים שהסתיימו וטרם נגרעו מספר 2.
- הקטנת גרעונות סופיים בתב"ר הכלולים בסעיף זה במאזן הרשות.
- ברשויות גדולות בהן מאושרת מסגרת שנתית של הלוואות המתקבלות בתב"ר אחד ומועברת לתב"ר אחרים.
- בהלוואות אשר התקבלו בתב"ר המשמש כצינור ואינן מיועדות לתב"ר אחרים, ניתן ביטוי להכנסה מהמלווה ולהוצאה של העברתו ליעדו הסופי (ראה הנחיות בהמשך).
- בהלוואות שיעדן הסופי הוא תב"ר אחר, העברת הכנסה מהתב"ר המשמש כצינור לתב"ר הסופי אליו מועברת ההכנסה תיעשה לא בדרך של רישום הוצאה, כי אם על ידי גריעת הכנסה מהתב"ר המעביר, כדלהלן:
- חובה: הכנסה ממלוות (סעיף 560) בתב"ר המעביר.
- זכות: הכנסה ממלוות (סעיף 560) בתב"ר הסופי.
- בעקבות הרישום האמור, בתב"ר המשמש כצינור (התב"ר בו התקבלה ההלוואה) סך התקבולים וסך התשלומים יהיו אפס.

4.6.2.4.3.3 הלוואה לכיסוי גרעון נצבר

הלוואה לכיסוי גרעון נצבר, מתקבלת לאחר קבלת אישור ופתיחת תקציב בלתי רגיל (תב"ר) ספציפי. לאחר קבלת ההלוואה והשלמת הרישומים בספרי הרשות, נחשב התב"ר ל"תב"ר גמור" ויש לסגור אותו כמקובל, כפי שמובהר בהמשך. הרישום של ההלוואה זהה לרישום בקבלת מענק לכיסוי גרעון נצבר, כדלהלן:

1. חובה: בנק.

זכות: הכנסה ממלוות סעיף 560 (התב"ר הספציפי).

2. חובה: "העברת מלוות להקטנת הגרעון המצטבר" (התב"ר הספציפי).
- זכות: הגרעון הנצבר.

4.6.2.4.3.4 הלוואה למיחזור מלווה

כפי שהוסבר בסעיף 4.4.7.5 לעיל, מיחזור הלוואה מתבצע באמצעות קבלת הלוואה חדשה ופרעון ההלוואה הממוחזרת. הטיפול והרישום של קבלת ההלוואה החדשה יהיה זהה לקבלת הלוואה רגילה, דהיינו לאחר קבלת האישור הנדרש, פתיחת תקציב בלתי רגיל (תב"ר) ספציפי. לאחר העמדת ההלוואה החדשה ופרעון ההלוואה הממוחזרת יש לסגור את התב"ר, כמובהר בהמשך.

יובהר, כי בדרך כלל, התנועה בבנק המלווה הינה פעולת רישום בלבד ולמעשה לא מתבצעת תנועת מזומנים. במקביל, יש לעדכן גם את רישומי עומס המלוות בחשבונות העזר.

הרישום של התב"ר יהיה כדלהלן:

1. חובה: תשלומים בלתי רגילים תקציב רגיל (סעיף 1.999)

זכות: תקציב בלתי רגיל (התב"ר הספציפי)

2. חובה: התקציב הבלתי רגיל (התב"ר הספציפי)

זכות: תקבולים בלתי רגילים תקציב רגיל (סעיף 1.599)

4.6.2.4.3.5 הלוואות לאיזון התקציב הרגיל

ראה הסברים בסעיף 4.2.7.6, לעיל.

4.6.2.5 הכנסות מחילוט ערבות

הרשויות דורשות ממבצעי העבודות להעמיד לטובת הרשות ערבות להבטחת טיב העבודה ולעיתים גם ערבות להבטחת המקדמות המשולמות למבצע, בהתאם להסכם שנחתם עימו. במקרה של חילוט הערבויות, יש להבחין בין חילוט של ערבות טיב, בשל עבודה שבוצעה, אך איכותה אינה משביעה רצון ותדרש השקעה נוספת לתיקונה, אם בכלל ובין חילוט ערבות בגין תשלום מקדמה עבור עבודה שלא בוצעה כלל או בוצעה בחלקה ולכן ידרש תשלום נוסף לביצועה. הרישום בספרי הרשות יתבצע כדלהלן:

חילוט ערבות טיב

חובה: בנק.

זכות: קרן לעבודות פיתוח בעתיד.

במידה ויוחלט לבצע עבודה לתיקון טיב העבודה, הרשות תבקש לאשר הגדלת התב"ר והמקור למימון עבודת התיקונים יהיה הקרן לעבודות פיתוח.

חילוט ערבות בגין מקדמה

חובה: בנק.

זכות: עבודות קבלניות (סעיף 750).

המקדמה ששולמה נרשמה במקור לחובת עבודות קבלניות. מאחר והעבודה לא בוצעה, חילוט הערבות נועד להשיב לרשות את המקדמה ששולמה ולהחזיר את המצב לקדמותו.

4.6.3 תשלומים

4.6.3.1 מועד רישום התשלומים

ההוצאות נרשמות על בסיס מצטבר במועד ביצוע העבודה או קבלת הנכס. בעבודה מתמשכת, תרשם ההוצאה בהתאם להתקדמות הביצוע ובהתאם לסכום החשבון החלקי שאושר על ידי האחראי על התב"ר.

4.6.3.2 פיצול רישום עבודות

חל איסור להקטין חלק מהתשלומים ולהעבירם לתב"ר אחר או לתקציב הרגיל, גם אם התשלומים חרגו מהתקציב המאושר.

4.6.3.3 הוצאות תכנון

הוצאות לתכנון ראשוני של התב"ר, בטרם אישורו יכול שיכללו במסגרת התקציב הרגיל, בהתאם לתקציב המאושר, או במסגרת תב"ר מיוחד שנועד למטרה זו. לאחר אישור התב"ר, יש לכלול את הוצאות התכנון באומדן וברישום הוצאות התב"ר המבוצע.

4.6.3.4 תשלומים אחרים

מרבית התב"רים נועדו לביצוע פעילות בנכסים מוחשיים. לעיתים, מעדיפה הרשות לבצע פעילות בתחומי החינוך, תרבות, ספורט, מיחזור אשפה וכדומה, אשר מתאימה לתקציב הרגיל, אך משיקולים שונים - תהליך מהיר לאישור התקציב, הפעילות נמשכת למעלה משנת תקציב אחת ואחרים - הרשות מעדיפה כדין לבצע את הפעילות במסגרת התקציב הבלתי רגיל.

הפעילות האמורה וכל פעילות אשר איננה פעילות מוחשית, כגון: העברת מלוות להקטנת הגרעון הנצבר, העברת עודף סופי בתב"ר לקרנות וכדומה, תרשם בסעיף תשלומים אחרים.

4.6.3.5 עודפים וגרעונות זמניים

כל עוד לא הסתיים התב"ר ונגרע מספר 2, העודפים והגרעונות שנוצרו בתב"ר מוגדרים כעודפים וגרעונות זמניים.

עודף זמני נוצר בשל קבלת הכנסות לפני ביצוע העבודות או רכישת הנכס והוא מהווה למעשה התחייבות (סילוק ההתחייבות יהיה במועד ביצוע ההשקעה). מאידך, גרעון זמני נוצר בשל הקדמת התשלומים לפני קבלת ההכנסות והוא מהווה למעשה נכס (מימוש הנכס יהיה במועד קבלת ההכנסה).

במאזן מוצג הסכום נטו (גרעונות זמניים בניכוי עודפים זמניים או להפך) ולכן במידה והתוצאה היא גרעון נטו הוא יוצג בצד הנכסים ובמידה והתוצאה היא עודף נטו היא תוצג בהתחייבויות.

4.6.3.6 סגירת תב"ר

4.6.3.6.1 כללי

גריעת תב"ר שהסתיים מספר 2 מתאפשרת רק לאחר שסכום התקבולים זהה לסכום התשלומים (תב"ר מאוזן). בעת גריעתו מספר 2 מתווסף סכום התשלומים של התב"ר לסכום "הפרויקטים שהסתיימו" המוצג בדוח התקופתי של ביצוע התקציב הבלתי רגיל. כדי לא לגרוע תב"ר בלתי מאוזן, מערכת המיחשוב אינה מאפשרת גריעה של

תב"ר בלתי מאוזן.

מאחר ועל פי רוב יש פער בין סכום התקבולים לסכום התשלומים, יש צורך להשלים סכום מסויים לתקבולים או לתשלומים כדי לאזן את התב"ר. סגירת התב"ר וגריעתו ממערך התב"רים מחייבת קבלת אישור מועצת הרשות. הסיבה העיקרית לאישור האמור היא, הצורך לתקצב סכום נוסף לתקבולים או לתשלומים כדי לגשר על הפער בין התקבולים לתשלומים, לשם סווגו כתב"ר סגור.

סיום פעילות התב"ר

תב"ר שהסתיים הוא תב"ר שנתקיימו בו כל התנאים המפורטים שלהלן:

- כל ההתחייבויות בגינו נזקפו לחובת החשבון התקציבי בתב"ר.
- כל ההכנסות הצפויות למימון נתקבלו למעשה, ואין סיכוי לקבל סכומים נוספים.
- האחראי לביצוע התב"ר ברשות (בפרויקטים הנדסיים מקובל שמהנדס מאשר השלמת ביצוע) אישר בכתב (מקובל לערוך פרוטוקול לקבלת העבודה) שהעבודות ו/או הרכישות הקשורות לתב"ר נסתיימו, או שהביצוע הופסק ללא קביעת מועד לחידוש העבודה.
- כאמור לעיל, העבודה בתב"ר פסקה לתקופה העולה על 12 חודשים ואין סיכוי סביר שהעבודות ימשכו בעתיד.

4.6.3.6.2 סגירת תב"ר שהסתיים בעודף

תב"ר שהסתיים ונותרה בו יתרת עודף, יועבר העודף ל- "קרן לעבודות פיתוח לעתיד" או לתב"ר אחר כמובהר בהמשך. גריעת התב"ר תבוצע לאחר איזונו ומאחר ואין לקזז נתונים בדוחות הכספיים של הרשויות, תירשם הוצאה בסכום העודף בסעיף שיוגדר "העברת עודף סופי לקרנות". הסכום שיזוכה הוא חשבון ספציפי "קרנות מעודפי תב"רים". אין לצרף את הסכום לקרן אחרת, מאחר שהשימוש ב"קרנות מעודפי תב"רים" הינו בלתי מוגבל, לעומת הקרנות האחרות שהשימוש בהן מוגבל. סכום ה"פרויקטים שהסתיימו" נרשם במלואו, דהיינו הסכום שנוסף לתשלומים כדי לאזן את התב"ר נכלל אף הוא, אף שמדובר ברישום חשבונאי ולא בתשלום ממשי.

4.6.3.6.3 העברה עודף לתב"ר אחר

ניתן להעביר יתרת עודפים בתב"רים שהסתיימו לתב"ר אחר, זאת בתנאי שבתב"ר אליו מועברת יתרת העודפים נכלל מקור תקציבי מאושר להכנסה המועברת (סעיף תקציבי 530 "יתרות מתקציב בלתי רגיל קודם"). בכדי לא לנפח את סכום התקבולים והתשלומים השנתי בדוח של התקציב הבלתי רגיל, רישום ההעברה כאמור תתבצע כדלהלן: חובה: ההכנסות (סעיף 530) של התב"ר ממנו מועבר העודף. זכות: ההכנסות (סעיף 530) של התב"ר אליו מועבר העודף.

4.6.3.6.4 סגירת גרעון בתב"ר שביצעו הסתיים

תב"ר שביצעו הסתיים ונותרה בו יתרת גרעון, איזון התב"ר יתבצע בדרך הבאה: א. הגזבר יכין הצעה לתקציב נוסף (תב"ר חדש או תוספת לתב"ר בו נוצר הגרעון) אשר

פרק 4 הדוח הכספי, התקציב הבלתי רגיל - תשלומים

תובא לאישור מועצת הרשות ומשרד הפנים ובה יפורטו מקורות המימון לכיסוי הגרעון של התב"ר.

ב. מקורות המימון לכיסוי הגרעון בתב"ר הנוסף יהיו:

- קרן לעבודות פיתוח לעתיד.

- הקצבה מהתקציב הרגיל – בתנאי שאכן קיימת הקצבה למטרה זו. (נרשם מראש בתקציב הרגיל בסעיף 91 בקבוצת הוצאות חד פעמיות).

- מלוות מבנקים ומוסדות אחרים שאושרו לכיסוי הגרעון.

- מקור מימון אחר שאושר לכיסוי הגרעון.

ג. קיימת אפשרות לבקש אישור לתב"ר חדש אשר יהווה מקור למימון של מספר תב"רים שנסיימו בגרעון סופי (לתב"ר החדש תצורף רשימת התב"רים שנסיימו בגרעון). על פי רוב, מקורות המימון לתב"ר חדש כאמור הינם מלוות לזמן ארוך ומענקים מיוחדים מגורמים שלטוניים, על פי רוב משרד הפנים.

ד. עלה בידי הרשות להשיג מקור למימון התב"ר, יסגר התב"ר לאחר איזונו על ידי רישום הכנסה בסעיף התקציבי המתאים. לדוגמא – תב"ר שאוזן ע"י העברה מתקציב רגיל, ירשם הסכום שהועבר לסעיף הכנסות מס. 510 "הקצבה מתקציב רגיל".

ה. במידה ולא עלה בידי הרשות לאתר מקורות לאיזון הגרעון הסופי, יאוזן התב"ר על ידי רישום הכנסה שתוגדר "העברת גרעונות סופיים בתב"רים" כנגד זקיפת סכום הגרעון לסעיף מאזני שיוגדר "גרעונות סופיים בתב"רים". סגירת הגרעון הסופי למאזן חייבת באישור המועצה.

4.6.4 העברת סכומים למשרד האוצר על ידי רשויות עצמאיות

רשויות עצמאיות המוגדרות בחוק³³, נדרשו להעביר בשנת 2014 לאוצר המדינה סכום אשר נקבע לכל אחת מהן בצו של שר האוצר. החוק התיר לרשויות להעלות את הארנונה בשיעור נוסף של 0.3% לתקופה שלא תעלה על 15 שנים.

בהתאם להנחיות³⁴ העברת הסכומים תבוצע באמצעות תב"ר ספציפי לנושא. המקורות של תב"ר זה יהיו:

1. העברה מקרנות של עודפים המיועדים לשימוש בלתי מוגבל והרשות מעוניינת להשתמש בהן למטרה זאת.
 2. הלוואה לזמן ארוך.
 3. העברה מהתקציב הרגיל בסעיף השתתפות בתקציב בלתי רגיל.
- לאחר העברת הסכום לאוצר, היה התב"ר אמור להיסגר.
- סעיף 11 לחוק האמור קובע כי קבלת הלוואה לא יחשב כחלק מאשראי הרשות כמשמעותו בסעיף 45 לחוק יסודות התקציב.

³³ חוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), תשע"ג-2013.
³⁴ הנחיות לרישום ודיווח בנושאים שונים של אגף בכיר לביקורת ברשויות מקומיות מיום 9.6.2014.

5 חשבונות העזר המאזניים

5.1 כללי

על פי סעיף 4 לתקנות הנהלת חשבונות על הרשות לנהל שמונה סוגים של רישומי עזר ומערכות מידע. שלושת סוגי רישומי העזר הראשונים מוגדרים גם כ"חשבונות העזר המאזניים". הסבר לגבי חמשת סוגי רישומי העזר הנוותרים, ראה בפרק 7 להלן.

"חשבונות העזר המאזניים" הינם חשבונות אשר לפי שיטת המזומנים המתוקנת הנהוגה ברשויות אינם מהווים חלק ממאזן הרשות, או חשבונות הנכללים במאזן בחשבונות מקבילים חוץ מאזניים או בחשבונות של הקרנות המתוקצבות ופעילותם מקבלת ביטוי בחשבונות התקציביים רק עם מימושם (גביית החוב ופרעון המלווה), כמפורט להלן:

א. חשבונות החייבים בגין מיסים אגרות, היטלים והשתתפויות אשר על פי שיטת המזומנים המתוקנת נזקפים להכנסות רק עם מימושם (גביית החוב).

ב. התחייבויות הרשות המקומית בגין מלוות שזמן פרעונם טרם הגיע, ובעת קבלתם נזקפו כהכנסות בתקציב הבלתי רגיל ונזקפים כהוצאה במועדי הפרעון.

ג. מלוות שניתנו ע"י הרשות המקומית לגורמים אחרים (בעיקר ועדים מקומיים או תאגידים עירוניים), ובעת מתן המלווה נזקפו לתקציב הרגיל או הבלתי רגיל כהוצאה ובעת החזר ההלוואה יזקפו כהכנסה.

סעיף 5 לתקנות הנהלת חשבונות מחייב את הרשות לבצע רישומים סמוך להיווצרותם וקובע – "כל פעולה כספית של רשות מקומית תירשם עם היווצרותה בקבצים ראשיים או ברישומי עזר".

5.2 חובות התושבים

5.2.1 הרישום במערך הגביה

כאמור, חובות התושבים בגין, מיסים, אגרות והשתתפויות אינה מקבלת ביטוי במאזן הרשות והרישום של החיובים האישיים, הגביה ומעקב אחר חובות אלו מתבצע במחלקת הגביה של הרשות, כדלהלן:

1. מערך חשבונות החייבים בעד מיסים, אגרות, היטלים והשתתפויות, כולל חשבונות אישיים נפרדים לכל חייב בעד ארנונות, אגרות, היטלים, השתתפויות, שכר לימוד, דמי שכירות ועוד.

2. החשבונות האישיים של החייבים מתנהלים בצורת רישום חד צדדי, עם חשבון בקרה כללי לכל סוג של הכנסה, ארנונה, אגרות מים, אגרות ביו, השתתפויות בעלים וכד'.

3. פרט לאמור בסעיף 4 לגבי ההנחות והפטורים, התקבולים לזכות חשבונות החייבים נרשמים במערכת הנהלת החשבונות בסעיף התקציבי המתאים בעת הגביה בפועל, ובמקביל מזוכה החשבון האישי של החייב במערכת חשבונות העזר (במחלקת הגביה).

4. הנחות ופטורים מתשלומי חובה על פי החוק ותקנותיו יירשמו כהוצאה, כנגד זיכוי סעיף ההכנסה המתאים בתקציב הרגיל, ובמקביל יזוכה גם חשבון האישי של החייב.

5. לאור האמור לעיל בסעיפים 3 ו-4, סכומי התקבולים הרשומים בסעיפים התקציביים במערכת הנהלת החשבונות של הרשות צריכים להיות מותאמים לסה"כ הגביות הרשומות במערכת העזר של החשבונות האישיים

5.2.2 סוגי החייבים

מערכת החשבונות האישיים של החייבים מתחלקת לשתי קבוצות ראשיות:

א. חייבים על בסיס חיוב שוטף תקופתי

בקבוצה זו נכללים החשבונות האישיים המחויבים מידי שנה והם כוללים את חיובי הארנונה. ברשויות שהספקת המים ושרותי הביוב טרם הועברה לתאגיד המים, יכללו בחשבונות אלו גם חיובי אגרת המים והביוב.

ב. חייבים על בסיס חיוב חד-פעמי

קבוצת חייבים זו כוללת, בין היתר, את החייבים בגין חיוב חד פעמי שאינו חוזר מדי שנה:

א. השתתפות בעלים בסלילת כבישים.

ב. השתתפות בעלי בסלילת מדרכות.

ג. השתתפות בעלים בצנרת מים.

ד. היטל ביוב.

ה. היטל השבחה.

ו. מקבלי שירותים עפ"י הסכם מיוחד.

ז. אגרות חינוך.

ח. דמי שכירות (ברשויות גדולות).

5.2.3 סווג התקבולים

כדי להקפיד על מיון ושיוך נכון של ההכנסות המתקבלות בקופת העירייה או באמצעות הבנקים וחברות האשראי, יש לציין בדרישת התשלום, בשוברי הקבלה או בהודעות הנשלחות למשלמים באמצעות העברות לחשבונות הבנק של הרשות את מהות ההכנסה.

5.2.4 תקבולים דחויים

א. הרשות תנהל במערכת הנהלת החשבונות בחשבונות מקבילים או במערך המיחשוב של מחלקת הגביה, בהתאם לקיים ברשות, רישום על תנועת אמצעי התשלום המאוחרים לכל בנק, באופן שניתן יהיה לקבל מידע על התפלגות הסכומים לפי מועדי הפרעון.

ב. אמצעי התשלום המאוחרים יופקדו בחשבון הבנק או חברות שירותי האשראי, להלן "הבנק", של הרשות ביום קבלתם או ביום העסקים הראשון שלאחר קבלתם.

ג. זיכוי חשבון החייב שמסר שטר, או המחאה דחוייה, או ערבות בנקאית כספית, או תשלום דחוי בכרטיס אשראי (לא קרדיט), ייעשה רק ביום הפרעון ולא ביום קבלתו.

ד. לכל תקופה מדווחת יתקבל אישור מהבנק על אמצעי התשלום המאוחרים שנמסרו לגביה. הגזבר יודא כי קיימת התאמה בין הסכום הרשום בספרי הרשות לבין הסכום הרשום באישור הבנק.

נמצא כי קיימת אי התאמה בין החשבונות הנ"ל יברר הגזבר הסיבות לכך וידווח על תוצאות הבירור לראש הרשות.

ה. בעת עריכת ספירת פתע בקופת הרשות תיערך גם ספירת אמצעי התשלום המאוחרים.

5.2.5 החזרת תקבול דחוי

בקשה מהבנק להחזרת אמצעי תשלום מאוחר תיעשה ע"י פניה בכתב, חתומה ע"י מורשי חתימה

של הרשות.

אמצעי תשלום מאוחר שחזר כלא נפרע ירשם בחשבון נפרד במערכת הנהלת החשבונות, בחשבונות מקבילים- ויבוצע מעקב אחר הטיפול בגבית התמורה. נמסר אמצעי זה לטיפול משפטי או לגורם אחר יש לציין למי נמסר ויש להחתים את מקבל אמצעי התשלום עם קבלתו. רישום מקביל לביטול אמצעי התשלום יערך במערך החייבים.

5.2.6 התאמות עם מחלקת הגביה

אחת לחודש תיערך התאמה בין רישומי הנהלת החשבונות התקציבית לבין רישומי מחלקת הגביה, המתייחסים לתקבולים שהתקבלו בפועל לתקופה המדווחת עפ"י הסיווגים השונים של התקבולים, לרבות התייחסות לגבי המחאות ו/או הוראות קבע שחזרו.

מחלקת הגביה תגיש דוח חודשי המפרט את מאזן הגביה, בו ייכללו פרטים בדבר יתרת פיגורים לתחילת התקופה, חיוב תקופתי, הנחות, זיכויים ותיקונים, הגביה התקופתית שנתקבלה בפועל (תוך פיצול לתקבול מראש, תקבול שוטף ותקבול בגין תקופות אחרות – פיגורים).

כן יכלול הדוח את יתרות הפיגורים בסוף התקופה עפ"י הנושאים השונים, תוך ציון סכומים לגביהם קיים הסדר.

5.3 מערך המלוות לשלם

5.3.1 תמצית השיטה

הלוואות לזמן ארוך (מלוות) שהרשות לוקחת, נזקפות בעת קבלתן להכנסות, לכן ההתחייבות בגין אינה משתקפת ואינה מקבלת ביטוי במערכת הנהלת החשבונות של הרשות, ומקבלת ביטוי בנספח לדוח הכספי.

בעת פרעון ההלוואה נרשם ההחזר כולו לרבות הקרן, הריבית והפרשי הצמדה, כהוצאה לחובת הסעיף התקציבי המתאים.

5.3.2 שיטת הרישום

על הרשות המקומית לנהל מערך מלוות בו יירשם כל מלווה, או התחייבות שדינה כדין מלווה, ויצוינו בו המטרה שלמענה נתקבל המלווה, שיעור הריבית, מועדי הפרעון והתשלומים ע"ח הקרן, הריבית ושם המוסד הכספי ממנו נתקבלה ההלוואה.

לצורך הכנת הדוח הכספי השנתי, יש לצרף את רשימת המלוות המפורטת ליום 31 בדצמבר של אותה שנה.

5.3.3 רשימת המלוות לפרעון

רשימת המלוות לסוף השנה שתצורף לדו"ח הכספי השנתי תכלול את מספר המלווה, שם המלווה, סכום המלווה המקורי, תקופת הפרעון, שיעור הריבית, תנאי ההצמדה, יתרת הקרן בתחילת השנה, תקבולים ע"ח בשנת הדו"ח, תשלומים ע"ח קרן, ריבית והפרשי הצמדה וכן יתרת הקרן לסוף השנה וכן בצרף הריבית והפרשי ההצמדה שנצברו לסוף התקופה.

הרישום ינוהל באופן שניתן יהיה לקבל בכל עת דו"ח על עומס המלוות המשוערך לתאריך נתון (כולל הפרשי הצמדה וריבית שנצברה וטרם הגיע מועד פרעונה).

5.3.4 עריכת ריכוז מלוות לפרעון

מצב החשבון הכללי של המלוות המורכב מרשימת המלוות ירוכז לפי בנקים או מוסד מלווה ב- 2 טבלאות:

1. טבלת מצב חשבון של הלוואות ביוב ומים.
2. טבלת מצב חשבון של הלוואות אחרות.
הפרטים שיש לכלול בכל טבלה:
 - א. יתרת קרן המלווה/ מלוות בתחילת השנה.
 - ב. סכום המלווה/מלוות שנתקבלו בשנת הדו"ח.
 - ג. התשלומים ע"ח הקרן בשנת הדו"ח.
 - ד. יתרת הקרן לסוף השנה (נומינלית).
 - ה. שערך הקרן לסוף השנה, לגבי מלוות צמודי מדד.
 - ו. ריבית שנצברה וטרם שולמה לסוף השנה.
 - ז. סה"כ היתרה המשוערכת פועל ריבית שנצברה וטרם שולמה לסוף השנה.

5.4 מלוות לגביה

5.4.1 מהות המלוות לגביה

כאמור, מלוות לזמן ארוך שניתנו ע"י הרשות המקומית לגופים אחרים, לרבות לתאגידים עירוניים, מוגדרות כנכס מוניטרי ונזקפות להוצאה של התקציב הרגיל או הבלתי רגיל בעת מתן המלוות כנגד רישום מקביל בקרן מתוקצבת. מאחר והרישום של החוב הוא ברישום מקביל, פרטי החוב בגין המלוות המגיע לרשות המקומית, בפרט אם ניתנו מספר הלוואות, לא מקבל ביטוי מלא במערכת הנהלת החשבונות של הרשות.

5.4.2 הכנת רשימת מעקב

הרשויות המקומיות אשר הלוו כספים לגופים אחרים כאמור, חייבות לכלול רשימה ומצב חשבון כללי לסוף השנה של מלוות אלה, כדוגמת הנתונים הנדרשים לגבי חשבון המלוות לשלם כמפורט בסעיף 5.3.3, לעיל.

לאור האמור לעיל, חשבון המלוות לגביה יורכב גם הוא מרשימת המלוות לסוף השנה וממצב החשבון הכללי של המלוות בשינויים המחוייבים (במקום שם המלווה ירשם שם הגוף המקבל, במקום סכום המלווה שנתקבל בשנת הדו"ח, ירשם סכום המלווה שניתן במהלך שנת הדו"ח, ובמקום התשלומים שבוצעו בשנת הדו"ח, ירשם סכום התקבולים שנתקבלו בשנת הדו"ח).

5.4.3 מתן גילויי בבאורים

הדוח הכספי יכלול ביאור של פרטי ההלוואות המוניטריות שניתנו כנגד הקרנות המתוקצבות, כפי שהם עולים מתוך הרשימות האמורות.

5.5 מלאי בלתי מוקצב

5.5.1 כללי

כאמור, המלאי במחסן הבלתי מוקצב הינו חלק מההשקעות הבלתי מתוקצבות ונרשם במאזן בבסכום מקביל הנרשם בקרן בלתי מתוקצבת. בהתאם לתקנות העיריות (הסדר רכישות, ניהול מחסנים, רישום וניהול טובין), התשנ"ח – 1998 (להלן "תקנות הרכש"), מחוייבות העיריות לנהל את מחסניהם בהתאם למפורט בתקנות הרכש. תחולת התקנות על עיריות, נובעת מגודלן ומהשכיחות הגבוהה של מלאי במחסן בלתי מתוקצב בעיריות. לשם התנהלות בסדרי מינהל תקינים, רשויות מקומיות אחרות אשר להן מלאי בלתי מוקצב,

פרק 5 חשבונות העזר המאזניים

אמורות לנהל את מחסניהם בהתאם להנחיות הכלולות בתקנות אלו. בהמשך ניתנים פרטים מתוך תקנות הרכש. כדי לקבל מידע מלא, מומלץ לעיין בתקנות הרכש.

5.5.2 ניהול פנקס טובין

ניהול תנועות מלאי הטובין המאוחסן במחסני העיריה מפורט בסעיף 3 לתקנות הרכש אשר קובעות –

”עיריה תנהל פנקס באחד מן האמצעים הנמצאים המפורטים להלן:

- (1) מערכת עיבוד נתונים אוטומטית מרכזית לניהול טובין שעליה יורה המנהל;
 - (2) מערכת עיבוד נתונים אוטומטית נפרדת, ובלבד שהתקיימו תנאים אלה:
 - (א) מערכת עיבוד הנתונים מאפשרת מעקב אחר הרישום של החשבון הנגדי בהנהלת החשבונות של העיריה ואיתור התייעוד המתאים;
 - (ב) נתקבל דיווח על יתרות כספיות במתכונת שעליה הורה רואה החשבון של העיריה;
 - (ג) המערכת מאפשרת העברת הדיווח למערכת עיבוד נתונים מרכזית באמצעים ממוכנים;
 - (ד) תכנון עיבוד הנתונים יהיה בהתאם להוראות כל דין ויאפשר בדיקה פנימית ובקרת נתונים.”
- תקנות הרכש מחייבות את ניהול התנועות המלאי באמצעות תעודות כניסה למחסן ותעודות ניפוק והרישום יתבצע בהתאם לאמור בסעיף 21 לתקנות הרכש:
- ”(א) מנהל המחסן ינהל רישום פנימי של פריטי הטובין ובו יפרט את תנועות הפריטים בתוך המחסן לפי סוגם וסיווגם בקטלוג האחיד.
- (ב) רישום הטובין כאמור בסעיף קטן (א) יעודכן באופן שוטף לפי תעודת הכניסה, תעודת הניפוק ותעודת ההחזר.”

5.5.3 מספר קטלוגי

סעיף 15 לתקנות הרכש מחייב את זיהוי הפריטים באמצעות מספר קטלוגי. הגדרת מספר קטלוגי על פי תקנות הרכש ”מספר קטלוגי – מספר זיהוי של פריט טובין כפי שהוא מופיע בקטלוג האחיד” והגדרת מספר קטלוגי אחיד לפי תקנות הרכש – ”הגדרה אחידה לזיהוי טובין של העיריה שפרסם המנהל הכללי של משרד הפנים”.

5.5.4 ספירת מלאי

תקנות הרכש מחייבות לבצע ספירת מלאי אחת לשנה. מומלץ לבצע את הספירה ליום המאזן, דהיינו 31 בדצמבר. ההנחיות לספירה הינן על פי סעיף 26 לתקנות הרכש הקובעות:

(א) אחת לשנה לפחות, בסוף שנת הכספים, תיערך ספירת מלאי (להלן- הספירה) בכל מחסני העיריה; מנהל רכש ואספקה אחראי לספירה שתיערך בפיקוח מבקר העיריה, ובהשתתפות הגזבר.

(ב) בעת ספירת המלאי ייסגרו מחסני העיריה לכניסה של טובין ולהוצאתם מהם, למעט במקרים חריגים ובאישור מנהל רכש ואספקה.

(ג) תוצאות הספירה יירשמו בטפסים המיועדים לכך ויכללו את מספרם הקטלוגי של הפריטים, תיאורם והכמויות בפועל שנמצאו במחסן בעת הספירה; מבצעי הספירה יחתמו על הטפסים. סעיף 27 לתקנות הרכש מחייב לבצע התאמה בין הספירה בעין ובין הרישומים בפנקס הטובין וקובע:

”הגזבר ישווה את תוצאות הספירה ליתרות הרשומות בפנקס הטובין; היתה אי התאמה בין תוצאות הספירה ליתרה כאמור, יעביר הגזבר, בכתב, לוועדת רכש ובלאי, את כל הנתונים בצירוף הסברים בכתב מאת מנהל המחסן ומנהל רכש ואספקה על פשר ההפרשים”.

6 ניהול החשבונות ברשות

6.1 הנהלת החשבונות התקציבית

6.1.1 כללי

בהתאם לסעיף 2017ג (א) לפקודת העיריות, אשר חל גם על מועצות מקומיות מכח סעיף 34 לפקודת המועצות המקומיות, האחריות על ניהול מערכת החשבונות של הרשות והכנת דוחות כספיים היא של גזבר הרשות. אופן הרישום במערכת הנהלת החשבונות מפורטת בפרק ד' של תקנות הנהלת חשבונות. להלן ציטוט סעיפים מהתקנות לגבי אופן הרישום:

"א. כל רישום במערכת הנהלת החשבונות יהיה מבוסס על תיעוד חוץ או תיעוד פנים מקורי הכולל את הפרטים הדרושים לאימות נתוני הרישום.

ב. רואה החשבון לעיריות רשאי לקבוע את נוסח טפסי תיעוד הפנים; נקבע נוסח כאמור – לא תשתמש רשות מקומית אלא באותו נוסח.

ג. כל תקבול או תשלום יירשם במלואו, ללא קיזוז בין תקבולים ותשלומים.

ד. כל הוצאה תירשם לחובת חשבון התקציבי המתאים ולזכות חשבון המוטב.

ה. הרישום בהנהלת החשבונות יעשה באופן שוטף, לפי סדר ביצוע הפעולות הכספיות, בסמוך לעשיית הפעולה. ליד כל פעולת רישום יצויין החשבון הנגדי ומספר התיעוד המשמש אסמכתא לרישום". חשבונות התקציב הרגיל והתקציב הבלתי רגיל מהווים את המערכת העיקרית של חשבונות הרשות המקומית. הם ערוכים בהתאם לסעיפי התקציב המאושר וכוללים את נתוני הביצוע לעומת הסכומים שאושרו בתקציב. מערכות המיחשוב ברשויות ערוכות להפיק נתונים בחתכים שונים.

הוצאות המותרות עפ"י התקציב המאושר, יחויבו בחשבון הח"ז או בחשבון ההוצאה התקציבית לפי העניין, וישולמו רק מחשבונות הבנק המתנהלים ע"ש הרשות.

6.1.2 מיון ושיוך הכנסות והוצאות לסעיפי התקציב.

כלל חשוב ומנחה בניהול החשבונות התקציביים הוא הקפדה על מיון ושיוך נכון של ההכנסות וההוצאות לפרקים ולסעיפים המתאימים של התקציב המאושר (התקציב הרגיל או תקציב הפיתוח) המהווה את תוכנית העבודה של הרשות. המטרה העיקרית של הרישום החשבונאי והדיווח הכספי הוא להציג בפני קורא הדוח הכספי את הביצוע הנכון של התקציב המאושר בשקיפות ובגילוי נאות, בפני מועצת הרשות המקומית, מוסדות השלטון המרכזי וציבור משלמי המיסים.

בכדי להשיג את מטרת הגילוי הנאות יש להקפיד הקפדה מלאה, כי כל הוצאה או הכנסה תרשם במלואה (ברוטו) ללא קיזוז כל שהוא בין ההוצאות להכנסות או להיפך, על מנת לתת ביטוי מלא לשלמות ההכנסה ושלמות ההוצאה.

יש לשייך את התקבולים לסעיף ההכנסה המתאים סמוך למועד קבלתם. אין להותיר את מיון ההכנסות לסוף התקופה המדווחת.

6.1.3 שלמות ההוצאה התקופתית

גורם עיקרי וכלל חשוב בניהול החשבונות התקציביים הוא שלמות ההוצאה התקופתית.

עפ"י התקנות מתנהלים חשבונות ההוצאה "על בסיס מצטבר" ולכן חובה על הרשות המקומית לזקוף בחשבונותיה את כל הסכומים המתייחסים לתקופה המדווחת, לרבות שכר ופרעון מלוות המתייחסים לתקופה, טובין ושרותים שהתמורה בגינה התקבלה בתקופה וכן שירותים חוזרים וקבועים אשר התשלום עבורם נקבע בדרך כלל באופן חודשי, דו חודשי או תלת חודשי, כגון: אספקת חשמל, רכישת מים, הוצאות מימון ובנק, אחזקת מבנים, מתקנים, גנים וכו'.

6.1.4 ניכויים במקור מספקים ונותני שרותים

יש לנהל לכל ספק או נותן שרות חשבון לגבי ניכוי המס במקור שנוכה ממנו במהלך התקופה, כדי שניתן יהיה להפיק לו בתום השנה אישור על סכומי במס שנוכו ממנו. במידה והמערכת מאפשרת להמציא את אישור המס ללא ניהול פרטני, ניתן לוותר על הרישום הפרטני.

6.1.5 משימותיה של הנהלת החשבונות ברשות מקומית

מחלקת הנהלת החשבונות מבצעת את המשימות הבאות:

6.1.5.1 הקמת מערכת הנהלת החשבונות ועדכונה

מחלקת הנהלת החשבונות אחראית להקים בספרי הרשות את הסעיפים התקציביים (תקציב רגיל ותקציב בלתי רגיל) בהתאם לפרקים ולסעיפים התקציביים הכלולים בתקציב המועצה. במידת הצורך ולפי דרישה, ניתנת האפשרות להוסיף קודי משנה בסעיפי עזר, על מנת לאפשר ניהול מעקב תקציבי גם על יחידות המשנה.

6.1.5.2 עדכון נתוני התקציבים

מחלקת הנהלת החשבונות, בתאום עם מחלקת התקציבים, אמורה לעדכן בזמן אמת את נתוני התקציב בהנהלת חשבונות התקציבית, כך שביצוע השוואת הביצוע לתקציב תתבסס על נתונים עדכניים ויאפשר קיום מעקב תקציבי ומעקב אחר הסטיות (חיוביות או שליליות), לרבות סיוע בניתוח הסטיות והסיבות להיווצרותן, הסקת מסקנות והבאתם לידיעת הגזבר לצורך קבלת החלטות ניהוליות.

6.1.5.3 ריכוז, בדיקה, רישום ועיבוד של כל הפעילות הכספית

המשימות מתחלקות כדלקמן:

טיפול בקלט

הזנת הנתונים למערכת החשבונות המרכזית בצורה שיטתית בכל הפעילויות שמתייחסות:

- להוצאות (תקציב רגיל ותקציב בלתי רגיל) להכנסות (תקציב רגיל ותקציב בלתי רגיל)
- להתחייבויות הפיננסיות והאחרות.
- להשקעות הפיננסיות.
- לשריון התקציבי.

טיפול בפלט

- הכנת הדוחות הכספיים השונים: דוחות כספיים חודשיים רבעוניים ושנתיים.
- הכנת הדוחות מותנית בעמידה בלוח זמנים קשיח.
- במרבית הרשויות נעזרת מחלקת הנהלת החשבונות במערכות ממוחשבות מתקדמות המאפשרות עדכון יומי וקבלת נתונים בזמן אמת.

6.1.5.4 ניהול ספר חו"ז (חייבים וזכאים) בהתאם לתקנות ולהנחיות לניהול חשבונות

הרשות תתכנן את מספור חשבונות החו"ז (החשבונות האל-תקציביים) בקבוצות ובתתי קבוצות, כך שיקלו על עריכת הדוחות הכספיים.

חשבונות החו"ז ינוהלו בקבוצות הבאות:

ספקים, מעניקי שירותים וקבלנים של התקציב רגיל ו/או התקציב הבלתי רגיל. אמנים ומרצים.

חו"ז עובדים.

חו"ז מוסדות שכר.

חו"ז מס הכנסה, ביטוח לאומי ומס ערך מוסף.

חו"ז משרדי ממשלה.

חו"ז של עמותות וגופים נתמכים.

חו"ז של מוסדות חינוך.

חו"ז של גופי סמך.

אגודי ערים.

רשויות מקומיות אחרות.

חו"ז גופים קשורים.

שטרות וממסרים לפרעון.

חו"ז פרעון מלוות לזמן ארוך.

על הרשות המקומית לסקור מדי חודש את יתרות החו"ז, ובמידה שיאותר חשבון חריג, כגון תשלומי יתר, אי גבית חובות משרדי ממשלה או רשויות וכדומה, יש להתריע במועד בפני גזבר הרשות על הממצא החריג.

6.1.5.5 עריכת התאמות

יש לערוך התאמה חודשית לפי סעיפי התקציב, בין רישומי ההכנסות במערך הנהלת החשבונות לבין הרישומים במערך הגביה. ולבצע תיקוני רישום במקרה שימצאו הפרשים בין שתי המערכות.

הרשות חייבת לערוך גם התאמות שוטפות עם גורמי חוץ שונים המספקים לה שירותים (ספקים, קבלנים, נותני שירותים ואחרים) או החייבים לה סכומים (איגודי ערים, רשויות מקומיות אחרות ואחרים).

6.1.5.6 ביצוע בדיקות לקראת המאזן השנתי

בסוף שנת הכספים, לקראת הכנת הדו"ח הכספי, חייב הגזבר לבדוק בדיקה קפדנית ועניינית את היתרות בחשבונות החו"ז ולבחון את החשבונות שלא היתה בהם כל תנועה במשך שנת הדו"ח.

חשבונות עם יתרות זכות שנשארו ללא תנועה במשך שנים אחדות, וישנה סבירות שהן לא תפרענה, יש לסגור, באישור גזבר הרשות, ולזכות חשבון ההכנסה פרק 52 – תקבולים לא רגילים- החזר הוצאות שנים קודמות.

6.1.6 ניהול מערך המלוות

בהתאם להנחיות, יש לנהל מערכת ממוחשבת של ההלוואות לזמן ארוך (בעבר הוא נוהל ב "ספר 9" שהיה חלק מספרי הנהלת החשבונות של הרשות), אשר כאמור אינה נכללת במאזן הרשות.

המערכת אמורה לשקף את יתרת ההלוואות בסכום נומינלי ובסכום משוערך לפי בנקים, ובכל בנק לפי מספר הלוואה וציון סכומה בנפרד.

במידה והרשות מנהלת את האמור ב "ספר 9", הוא ינוהל בחשבונות מקבילים לבקרה ויתרתו צריכה להיות אפס.

בנוסף ליתרות של כל מלווה, אמורה המערכת הממוחשבת לאפשר לקבל נתונים זמינים על תחזית פרעון המלוות בכתכים שונים, נתוני פרעון קרן, רבית והפרשי הצמדה ששולמו.

נתוני הרישום במערכת הממוחשבת מאפשרים קבלת מידע לגבי יעדי ההלוואות (כגון נושא התב"ר, מקור המימון וכו') וכן קבלת נתונים על פרעון הלוואות שוטפות, לצורך תכנון התקציב השנתי, ושערוך היתרה (עומס המלוות).

התחזית הנשלפת מהקובץ נחוצה גם להכנת תזרים המזומנים חודשי, תלת חדשי, שנתי ורב שנתי.

6.2 מערך תשלומי השכר

6.2.1 כללי

תשלומי השכר מהווים חלק מהותי בהוצאות התקציב הרגיל. תשלומי השכר, מבוססים על חוקי מדינה, הסכמי שכר קיבוציים וארציים, ההסכם הקיבוצי המרכזי בתחום השלטון המקומי אשר הינו חוקת העבודה לעובדי הרשויות המקומיות, חוזים אישיים במבנה אחיד המפורסמים בחוזר מנכ"ל משרד הפנים והוראות משלימות המפורסמים בחוזרי המנכ"ל, חוזרי החשב הכללי והממונה על השכר באוצר וכדו'. מערך השכר מפוקח על ידי הממונה על השכר ברשויות המקומיות, המפוקח על ידי הממונה על השכר באוצר.

עיקר העובדים מועסקים בהתאם לתנאים הכלולים ב"אוגדן תנאי שירות, חובות וזכויות של העובדים בשלטון המקומי" של מרכז השלטון המקומי בישראל.

6.2.2 ניהול מערך השכר

מערך השכר ברשויות המקומיות מנוהל באמצעות שני גופים:

א. **משאבי אנוש (המנגנון)** – אחראי על קליטת העובדים לרשות, יישום הוראות ההנהלה בתחום העסקת עובדים, ניהול תיקי העובדים, יישום תנאי העובד והתאמתם לתנאי ההעסקה המקובלים והתנאים שסוכמו עם העובד, בכפוף לחוק, חוקת העבודה ולהנחיות ותפקידים נוספים בתחום המשתנים מרשות לרשות.

לעניין תשלומי השכר, עיקר תפקיד משאבי אנוש הוא הזנת נתוני העובד לקובצי האב של העובדים ועדכוןם בהתאם לשינויים החלים במעמד העובד, לרבות עדכון חשבונות הבנקים של העובדים אליהם מועבר השכר.

ב. **מחלקת השכר** – אחראית לביצוע חישובי השכר של העובדים, בהתבסס על דוחות הנוכחות השוטפים, עדכון הזכאויות והתאמתם להסכמי העבודה במשק, צווי הרחבה וכדומה. מחלקת השכר אחראית להפקת תלושי השכר והפצתם לעובדי הרשות ולהכנת דוחות ניהול שונים, לרבות דוחות הנכללים בנספחים של הדוחות הרבעוניים והדוחות השנתיים.

ברשויות הקטנות המעסיקות כח אדם מצומצם, תפקיד משאבי אנוש מבוצע על ידי מזכיר הרשות או בעל תפקיד מקביל.

6.2.3 פיקוח ובקרה

בשל רגישות הנושא, קיימת חשיבות רבה לנושא הפיקוח והבקרה של חישובי השכר ובעיקר הגבלת ההרשאות לביצוע שינויים בקבצי אב של העובדים, זאת כדי למנוע תשלומי שכר

לעובדים פיקטיביים או שינוי בחשבונות הבנקים של העובדים. יש להקפיד כי תהיה הפרדת תפקידים בין הגורם המחשב את השכר לבין הגורם המבקר ובוחן את תלושי השכר. כמו כן, יש לבדוק שהזכאויות של העובדים משולמת בהתאם לחוק ולנהלים, לרבות קידומי דרגה, קצובות, תוספות סוציאליות, מענק יובל וכדומה.

6.2.4 דוחות נתוני שכר

כדי שהוצאות השכר של יזקפו כיאות לפרקי התקציב הרגיל, יש להזין בקבצי האב את שיוכו המחלקתי של כל עובד ולעדכן את השיוך, במקרה של מעבר עובד ממחלקה למחלקה ברשות. הרשות נדרשת לספק מידע על היקף העסקת העובדים ולכן ישנה חשיבות לכולל בקובץ האב של העובד את הקף המשרה.

מערכת המחשב של חישובי השכר אמורה להפיק דוח של ריכוז של תשלומי השכר לתקופה (מוכר כדוח 66) לפי דרישה. דוח זה מכיל את הרכב השכר לכל עובד וכן את הקף משרתו. דוח זה אמור להוות את בסיס הנתונים לנספחי השכר הנכללים בדוחות הכספיים של הרשות. עובדים זמניים או שקליטתם טרם אושרה ואינם מועסקים בקביעות ברשות, הקף המשרה שלהם הוא אפס. כדי לכלול עובדים אלו בנתוני העובדים המועסקים ברשות, יש לנטרל, בחישוב של נתוני כח אדם ברשות, את סכום השכר המשולם ולתרגם סכום זה במונחי עובדים, בהתאם לשכר הממוצע של העובדים לקבוצה אליה הם משתייכים (מוניציפאלי, חינוך, רווחה וכו').

6.3 דוח כספי למשרד הפנים באמצעות מערכת ממוחשבת

משרד הפנים פיתח מערכת ממוחשבת להזנת הדוחות הכספיים במשרד הפנים, המופעלת באמצעות יישום ה-EXCEL.

יש להזין לתוך הגיליונות המתאימים של היישום, מכלול נתונים מתוך הנהלת החשבונות של הרשות והדוח מופק בהתאם לנתונים שנקלטו ידנית. המערכת מאפשרת לבצע בדיקות לוגיות ולכן יש להפיק את הדוח לאחר שכל ההתראות של הבדיקות הלוגיות תוקנו. באמצעות תוכנית מקרו של היישום, ניתן להפיק את הדוח בתצורת הדפסה, לרבות הביאורים והנספחים. לאחר אישורו של הדוח, ניתן להזינו באתר האינטרנט של משרד הפנים. הרשויות נדרשות להזין את הדוחות הרבעוניים לאתר האינטרנט, כך שיהיו נתונים לבקרה של אגף התקציבים במשרד הפנים.

הדוחות השנתיים והחצי שנתיים מוזנים על ידי רואי החשבון המבקרים של הרשויות לאתר האינטרנט של האגף הבכיר לביקורת של הרשויות המקומיות ונתוני הדוחות השנתיים משמשים את האגף, בין היתר, להכנת ריכוז נתוני הרשויות בישראל ("הספר הלבן"). יצוין, כי הדוחות הכספיים השנתיים המבוקרים אשר נשלחים לאגף לביקורת נסרקים ומפורסמים באתר האינטרנט של משרד הפנים לצפיה חופשית של כל הגולשים.

7 רישומי עזר ומערכת מידע

7.1 כללי

כאמור, סעיף 4 לתקנות הנהלת חשבונות מונה שמונה סוגי רישומי עזר ומערכות מידע שעל הרשות לנהל. שלושת הסוגים הראשונים מוגדרים "חשבונות עזר מאזניים" ותוארו בפרק 5, לעיל. חמשת רישומי העזר ומערכת המידע הנוספים הינם מערכות אשר אינן קשורות במישרין להנהלת החשבונות של הרשות ומטרתן לספק פרטים הן לצרכי מידע ניהולי והן לצרכי בקרה והם כוללים את הרישומים הבאים:

- (1) חשבונות מקבילים של ערבויות שניתנו.
 - (2) חשבונות מקבילים של שטרות והמחאות דחויים וערבויות כספיות שנתקבלו.
 - (3) פנקס העובדים.
 - (4) פנקס החוזים.
 - (5) פנקס ציוד – מיטלטלין בני קיימא (אינוונטר).
- בנוסף לרישומים הנדרשים על פי תקנות הנהלת החשבונות, הרשויות נדרשות לנהל גם רישומים של הערבויות פיננסיות שהתקבלו.

7.2 ערבויות שניתנו

7.2.1 סמכות להעניק ערבות

סעיף 202א (א) לפקודת העיריות קובע "עירייה רשאית לערוב לחיובו של אחר למטרה מהמטרות שהעירייה מוסמכת להן, ובלבד שסך כל הערבויות לא יעלה בכל עת על 3% מתקציבה באותה שנת כספים". אם ברצונה של העירייה להגדיל את סך ערבויותיה עד ל- 10% מהיקף תקציבה לאותה שנת הכספים, עליה לקבל את אישור משרד הפנים לכך (סעיף 202א (ב) לפקודת העיריות). סעיף 13א' לפקודת המועצות המקומיות מתיר גם למועצה מקומית לערוב לחיובו של אחר למטרה מהמטרות שהמועצה מוסמכת להן בכל סכום שהוא, שלא יעלה על 10% מהיקף תקציבה השנתי, אך היא חייבת לקבל את אישור משרד הפנים למתן הערבות. הערבויות כאמור לעיל אינן טעונות כיסוי תקציבי בשעת נתינתן, ואולם הם מהווים התחייבות כספית (מותנת) מצד הרשות המקומית, ויש לתת להתחייבויות אלה ביטוי נאות בביאורים לדו"ח הכספי השנתי.

7.2.2 פרטי הערבויות

פרטי הערבויות שנשארו בתוקף בסוף שנת הכספים יצוינו ברשימה מפורטת שתכלול את הפרטים שלהלן:

- א. מספר סידורי.
- ב. מספר הערבות.
- ג. תאריך מתן הערבות.
- ד. פרטי ההלוואה שבגינה ניתנה הערבות, כולל סכום, תקופת פרעון וריבית.
- ה. פרטי מסגרת האשראי (חח"ד) שבגינה ניתנה הערבות.
- ו. שם מקבל הערבות.
- ז. לטובת מי ניתנה הערבות.

ח. מטרת הערבות.

ט. התאריך שבו יפוג תוקף הערבות.

י. יתרת החוב נשוא הערבות לסוף שנת הדו"ח.

7.3 אמצעי תשלום דחויים שהתקבלו

רשות מקומית רשאית לקבל אמצעי תשלום דחויים כגון שטר, המחאה, כרטיס אשראי, ערבות בנקאית, בגין תשלום חובה או בעד שירותים, בתנאי שלסכום החוב יתווספו ריבית והפרשי הצמדה כחוק, מתאריך קבלת אמצעי התשלום הדחוי ועד תאריך פרעונו. הנחיות לניהול אמצעי התשלום הדחויים שהתקבלו ראה בניהול ספר קופה בפרק 4 לעיל.

7.4 רשימת חוזים

רשות מקומית תנהל פנקס/רשימות חוזים שהיא צד להם. הרישום יכלול פרטים שלהלן:

1. מס' סידורי.
2. מספר חוזה.
3. שם הצד השני לחוזה (ספק, קבלן, נותן שירות וכד').
4. פירוט של הטובין או השירות שעל הרשות לקבל.
5. סכום החוזה/ההתחייבות.
6. אופן חישוב ההצמדה.
7. זמני ותנאי התשלום.
8. תקופת החוזה/ההתקשרות.
9. תאריך אישור ותאריך החוזה.
10. הסעיף התקציבי לחיוב.

7.5 פנקס ציוד מטלטלין

7.5.1 שיטת הניהול

המצאי מוגדר בתקנות הרכש כטובין (מטלטלין) שאינם מאוחסנים במחסני העירייה. דהיינו מטלטלין שהוחזקו במחסני העירייה ונופקו לשימוש אחד מיחידותיה. הפריטים ממוספרים במיספור קטלוגי, כמפורט בפרק 5 בעניין המלאי. שיטת ניהול המצאי (אינוונטר) של טובין ומטלטלין של הרשות מפורטת בתקנות הרכש, אשר כאמור מחייבות עיריות בלבד.

על פי סעיף 30 לתקנות הרכש, רישום המצאי יתנהל כדלהלן:

- (א) רשם המצאי ינהל רישום מרוכז של המצאי בעיריה על יחידותיה, בפנקס הטובין.
- (ב) המצאי יסומן בסמל העיריה, בסימון שכל האפשר אינו ניתן למחיקה.
- (ג) כל יחידה בעיריה, שבה קיים מצאי, תופיע ברישומי העיריה כיחידת רישום עצמאית, כפי שיוורה רשם המצאי, ותצוין במספר זיהוי נפרד.
- (ד) מנהל יחידה או עובד היחידה שמונה לכך בידו, ינהל את רישום המצאי באותה יחידה".

7.5.2 ספירת מצאי

על פי תקנה 33 לתקנות הרכש, יש לבצע אחת לשנה ספירת מצאי באופן זהה לביצוע ספירת

המלאי, המתוארת בפרק 5 לעיל.
המצאי אינו חלק מהמלאי הבלתי מוקצב ולכן ערכו אינו מקבל ביטוי כלשהו בדוח הכספי, והספירה מתבצעת לצרכי פיקוח ובקרה בלבד.
סעיף 35 לתקנות הרכש קובע – "גריעת פריט מצאי מהרישום בשל אובדן, או השבתה או מכל סיבה אחרת, תיעשה רק באישור ועדת רכש ובלאי; ערכו של הפריט ייקבע בהתאם למחיר השוק של פריט זהה חדש בעת הגשת הדו"ח". מאחר וכאמור ערך המצאי אינו נכלל בדוח הכספי, הוספת ערכים למצאי הינם לצרכים ניהוליים בלבד.

7.6 ערבויות פיננסיות שהתקבלו

7.6.1 סוגי הערבויות

הערבויות הפיננסיות (המתקבלות מבנק, מחברת ביטוח וכדו') שמקבלת הרשות המקומית מתחלקות לשני סוגים:

- א. ערבויות כספיות (אוטונומיות).
- ב. ערבויות ביצוע.

הערבות הכספית, בהיותה ערבות אוטונומית אשר קיומה מותלה בקיומם של התנאים המופיעים בכתב הערבות, אינה תלויה בעסקת היסוד וניתנת למימוש מהיר ללא התדיינות משפטית. הדרישה לערבות כאמור תלויה בנסיבות ואינה זהה בכל הרשויות. נהוג לדרוש ערבות כאמור להבטחת הצעה המוגשת במכרז, להבטחת מקדמה לנותן שרות, להבטחת קיום היתר בניה וכדומה.

ערבות ביצוע נועדה להבטיח את הביצוע הנאות של העבודה או השרות, נשוא הערבות. הערבות ניתנת למימוש רק לאחר החלטה שיפוטית או בבוררות ולכן מימושה נתון לתהליך ממושך. נהוג לדרוש ערבות כאמור מקבלנים או נותני שרות המבצעים עבודות לרשות והערבות נועדה להבטיח השלמת העבודה ואת טיב העבודה.

7.6.2 רישום הערבויות שהתקבלו בספרי הרשות

הרשות תנהל במערכת הנהלת החשבונות במסגרת חשבונות מקבילים- רישום על תנועת הערבויות שהתקבלו באופן שניתן יהיה לקבל מידע על התפלגות הסכומים לפי מועדי התפוגה. על גזברות הרשות המקומית לנהל פנקס/רשימה של הערבויות שנתקבלו, שיכלול את הפרטים שלהלן:

1. מס' סידורי.
2. שם נותן הערבות.
3. סכום הערבות.
4. מהות הערבות.
5. התאריך בו יפוג תוקף הערבות.
6. התאריך בו יש לבקש הארכת ערבות, או חילוטה.
7. תאריך החזר הערבות.
8. חתימת מקבל הערבות המוחזרת.
9. תאריך חילוט הערבות.

10. פרטים נוספים על חילוט הערבות (סכום, הפרשי הצמדה וכד').

7.6.3 חילוט ערבות שהתקבלה

במקרים מסוימים נאלצת הרשות המקומית לחלט (לממש) את הערבות בשל הפרה מצד נותן הערבות לקיום חלקו בחוזה ההתקשרות עם הרשות המקומית, כגון: אי עמידה בלוח הזמנים וסילוק יד, טיב עבודה ירוד, נזק שגרם נותן השירות וכדו'. זקיפת ההכנסה מחילוט הערבות תתבצע בדרך הבאה:

במידה והערבות שחולטה מתייחסת למקדמה ששולמה עבור הוצאה בביצוע העבודה או קבלת שרות אשר נזקפה לסעיף תשלומים בתקציב הרגיל או הבלתי רגיל והעבודה לא בוצעה, יש לזקוף את ההכנסה מחילוט הערבות, לסעיף אליו נזקפה ההוצאה.

תמורה המתקבלת מחילוט ערבות אשר איננה כלולה במקרה הנ"ל תזקף כהכנסה בלתי רגילה בתקציב הרגיל, במידה והיא מתייחסת לעבודה שבוצעה או שרות שניתן במסגרת התקציב הרגיל, או לקרן עבודות פיתוח בעתיד במידה והיא מתייחסת לתקציב הבלתי רגיל.

דוח כספי שנתי מבוקר לדוגמה

הנתונים הכספיים, לרבות הבאורים, שיוגשו על ידי רואה
החשבון יופקו מהדוח הממוחשב שביישום האקסל.

ד ו ג מ ה

דוח כספי שנתי מבוקר

ליום 31 בדצמבר 2016

בעיריה לדוגמה

הדוגמה לדוח הכספי השנתי המבוקר נועדה לסייע לרואה החשבון בביצוע הביקורת ע"י הצגת מתכונת אחידה. הדוגמה מבוססת על דוח כספי שנתי של אחת העיריות, לאחר שהוכנסו בו מספר שינויים. **יש להתאים את מתכונת הדוח בהתאם לסוג הרשות אותה הנכם מבקרים.**

מודגש בזאת שזוהי דוגמה בלבד ועל רואה החשבון לציין בדוח הכספי המבוקר את המידע והנתונים הנדרשים כדי שישמשו בסיס מהימן למתן חוות דעתו.

הדוח הכספי השנתי המבוקר חייב להיות ערוך לפי העקרונות, הכללים וההוראות שנקבעו בכל דין רלוונטי ולפי כללי חשבונאות המקובלים ברשויות מקומיות, הכל לשם מתן גילוי נאות והצגת מידע מלא על מצבה הכספי של הרשות המקומית המבוקרת ועל תוצאות פעולותיה הכספיות.

בדוח לדוגמה ההתייחסות היא לעיריה. על רואה החשבון לשנות את המונחים עיריה/ מועצה מקומית / מועצה אזורית בהתאם למעמדה המוניציפלי של הרשות המקומית המבוקרת.

דוח כספי ליום 31 בדצמבר 2016

תוכן העניינים

<u>עמוד</u>	<u>א. דין וחשבון רואי החשבון המבקרים</u>
131	
	<u>ב. דוחות כספיים</u>
132	1. מאזן - טופס מספר 1
134	2. ריכוז תקבולים ותשלומים של התקציב הרגיל לפי פרקי התקציב - טופס מספר 2
135	3. ריכוז תקבולים ותשלומים של התקציב הבלתי רגיל - טופס מספר 3
136	4. ריכוז תקבולים ותשלומים של התקציב הרגיל, הבלתי רגיל וקרן לעבודות פיתוח - טופס מספר 4
138-152	<u>ג. ביאורים לדוחות הכספיים</u>
	מספור הנספחים (כמו- גם הטפסים) הינו קשיח ואין לסטות ממנו!
	<u>ד. נספחים</u>
153-157	1. מצב חשבון החייבים - נספח 2 לטופס 1 (כולל פירוטים א, ב, ג, ד)
158	2. מצב חשבון המלוות לפרעון לסוף השנה - נספח 3 לטופס 1
	3. ניתוח ביצוע של התקציב הרגיל - תקבולים ותשלומים לפי מקורות הכנסה וסוגי הוצאה - נספח 1 לטופס 2
159-161	4. ניתוח הביצוע של התקציב הרגיל - הוצאות לפי שירותים ויעדים, לעומת הכנסות מיועדות ובלתי מיועדות - נספח 2 לטופס 2
162	5. ניתוח הביצוע של התקציב הרגיל - ממזין לפי מסגרת משרד הפנים - נספח 3 לטופס 2
163	6. ניתוח נתוני כוח אדם והוצאות שכר - נספח 4 לטופס 2 חלק א
164	7. דוח שכר לפי פרקי התקציב - נספח 4 לטופס 2 חלק ב
165	8. התפלגות מרכיבי השכר - נספח 5 לטופס 2
166	9. ארנונה כללית - ניתוח תעריפים - נספח 6 לטופס 2
168	10. שינויים מהותיים בין תקציב 2016 לבין הביצוע בשנת 2015 - נספח 7 לטופס 2
169	11. השוואת ביצוע בשנת 2016 לעומת הביצוע בשנת 2015 - נספח 8 לטופס 2
170	12. השוואת התקציב בשנת 2016 לעומת הביצוע בשנת 2016 - נספח 9 לטופס 2
171	13. ריכוז התקבולים והתשלומים של התקציב הבלתי רגיל לפי פרקי תקציב - נספח 1 לטופס 3
172	
	<u>ה. מידע נוסף</u>
173	השתתפויות ותמיכות שנתנו על ידי המועצה בשנת 2016

י"ט אייר התשע"ז
15 במאי 2017

לכבוד

גב' **עפרה ברכה**

מנהלת אגף בכיר לביקורת ברשויות המקומיות והממונה על החשבונות

משרד הפנים

ירושלים

ג.נ.,

הנדון: עירייה לדוגמה - דוחות כספיים לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2016

ביקרנו את המאזנים המצורפים של [שם הרשות המקומית] (להלן: "הרשות") לימים 31 בדצמבר 2016 ו- 2015 ואת ריכוז תקבולים ותשלומים של התקציב הרגיל לפי פרקי תקציב, ריכוז תקבולים ותשלומים של התקציב הבלתי הרגיל וריכוז תקבולים ותשלומים של התקציב הרגיל, הבלתי הרגיל וקרן לעבודות פיתוח לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים (להלן: "דוחות כספיים"). דוחות כספיים אלה הינם באחריות ראש הרשות המקומית וגזבר הרשות המקומית. אחריותנו היא לחוות דיעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

כאמור בביאור 1 לדוחות הכספיים, הדוחות הכספיים הוכנו על בסיס שיטת המזומנים המתוקנת בהתאם להנחיות הממונה על החשבונות במשרד הפנים בדבר עריכת דוחות כספיים ברשויות מקומיות ותקנות הרשויות המקומיות (הנהלת חשבונות), תשמ"ח - 1988 (להלן ביחד "ההנחיות"). ההנחיות האמורות מהוות מסגרת דיווח כספי לרשויות מקומיות השונה מכללי חשבונאות מקובלים.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973. על-פי תקנים אלה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת ולבצע במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית בהתאם להנחיות. ביקורת כוללת בדיקה מדגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורתנו כללה גם בחינה של יישום הכללים שנקבעו בהנחיות ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על ידי ראש הרשות המקומית וגזבר הרשות המקומית וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה בהתאם להנחיות. אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו.

לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות בהתאם להנחיות, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של הרשות המקומית לימים 31 בדצמבר 2016 ו- 2015 ואת התקבולים, התשלומים והעודף/גרעון מפעולותיה לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים.

מבלי לסייג את חוות דעתנו, אנו מפנים תשומת לב לביאור 13 בדוחות הכספיים שעניינו התחייבויות תלויות.

בכבוד רב,

רואי חשבון

פרק 8 נספחים – דוח לדוגמא

טופס מס' 1

מאזן ליום 31 בדצמבר 2016 באלפי ש"ח

<u>31.12.2015</u>	<u>31.12.2016</u>	<u>ביאור</u>	<u>נכסים</u> <u>רכוש שוטף</u>
			השקעות באג"ח מדינה שאינן נכנסות למזומנים ושווי מזומנים, יש להציג בשורה נפרדת ברכוש שוטף ולא כמזומנים בקופה ובבנקים.
16,034	27,059	3 (א)	נכסים נזילים - קופה ובנקים
7,285	7,571	3 (ב)	הכנסות מתוקצבות שטרם נגבו
8,370	24	3 (ג)	חייבים - תשלומים לא מתוקצבים
	300	2 (ו)	נירות ערך סחירים
<u>31,689</u>	<u>34,954</u>		
103,202	140,581	3 (א)	<u>השקעות מיועדות לכיסוי קרנות לעבודות פיתוח ולעודפים זמניים בתקציבים בלתי רגילים</u>
923	1,447	2 (יא), 3 (ד)	השקעות במימון קרנות בלתי מתוקצבות
49,207	49,112	3 (ה)	<u>השקעות במימון קרנות מתוקצבות</u>
<u>185,021</u>	<u>226,094</u>		
8,824	7,124	נספח 3 לטופס 1	<u>נתונים נוספים</u> <u>עומס המלוות</u>
		נספח 2 לטופס 1	<u>חייבים בגין ארנונה ומיסים אחרים</u>
149,563	158,740		חובות פתוחים
3,435	4,439		מכוסים בהמחאות לגביה
<u>152,998</u>	<u>163,179</u>		

פרק 8 נספחים – דוח לדוגמא

טופס מס' 1

מאזן ליום 31 בדצמבר 2016 באלפי ש"ח

<u>31.12.2015</u>	<u>31.12.2016</u>	<u>ביאור</u>	<u>התחייבויות</u>
			<u>התחייבויות שוטפות</u>
1	10	3 (ו)	משיכות יתר בבנקים
31,604	34,194	3 (ז)	הוצאות מתוקצבות שטרם שולמו
16	433	3 (ח)	תקבולים לא מתוקצבים - פקדונות והכנסות מראש
<u>31,621</u>	<u>34,637</u>		סה"כ התחייבויות שוטפות
			<u>קרנות פיתוח ועודפים זמניים בתב"רים, נטו</u>
42,401	65,675	5	קרן לעבודות פיתוח
60,801	74,906	3 טופס	עודפים זמניים בתב"רים נטו
<u>103,202</u>	<u>140,581</u>		
953	1,477	3 (ט)	<u>קרנות בלתי מתוקצבות אחרות</u>
49,207	49,112	3 (י)	<u>קרנות מתוקצבות</u>
			<u>עודפים בתקציב רגיל</u>
(169)	38		עודף (גרעון) לתחילת השנה
207	249	2 טופס	עודף בשנת הדוח
<u>38</u>	<u>287</u>		עודף מצטבר בתקציב הרגיל לסוף השנה
<u>185,021</u>	<u>226,094</u>		

ראש העיריה : (שם)

גזבר העיריה : (שם)

תאריך אישור הדוחות :

הביאורים והפירוטים לדוחות הכספיים הינם חלק בלתי נפרד מהם

פרק 8 נספחים – דוח לדוגמא

התאמה לנספח
כולל הנחות

טופס מס' 2

ריכוז תקבולים ותשלומים של התקציב הרגיל לפי פרקי תקציב
לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2016 (אלפי ש"ח)

[illegible]

210,232	219,672	202,017	סה"כ תקבולים
210,025	219,423	202,017	סה"כ תשלומים
207	249		עודף בשנת הדוח

פרק 8 נספחים – דוח לדוגמא

טופס מס' 3

הדוח הכספי לשנת 2016

ריכוז תקבולים ותשלומים של התקציב הבלתי רגיל באלפי ש"ח

<u>2015</u>	<u>2016</u>	<u>1. תקבולים ותשלומים בשנת הדוח</u>
		<u>א. תקבולים</u>
7,179	10,972	השתתפות הממשלה
9,142	3,515	השתתפות מוסדות
50,535	60,633	מקורות עצמיים ואחרים
115	520	השתתפות התקציב הרגיל
<u>66,971</u>	<u>75,640</u>	סה"כ תקבולים
		<u>ב. תשלומים</u>
68,009	51,229	עבודות שבוצעו במשך השנה
3,500	5,141	תכנון
1,295	5,165	תשלומים אחרים
<u>72,804</u>	<u>61,535</u>	סה"כ תשלומים
<u>(5,833)</u>	<u>14,105</u>	<u>עודף (גרעון) בשנת הדוח</u>
		<u>2. תקבולים ותשלומים שנצברו לתחילת השנה</u>
395,793	384,248	תקבולים
329,159	323,447	תשלומים
<u>66,634</u>	<u>60,801</u>	יתרות זמניות נטו לתחילת השנה
		<u>3. תקבולים ותשלומים שנצברו לסוף השנה *</u>
384,248	412,669	תקבולים
323,447	337,763	תשלומים
<u>60,801</u>	<u>74,906</u>	יתרות זמניות נטו לסוף השנה
		<u>היתרה הנ"ל מורכבת:</u>
77,971	87,173	עודפי מימון זמניים
17,170	12,267	גרעונות מימון זמניים
<u>60,801</u>	<u>74,906</u>	
<u>78,516</u>	<u>47,219</u>	<u>* לאחר ניכוי השקעות בפרוייקטים שנסגרו בשנת הדוח:</u>

פרק 8 נספחים – דוח לדוגמא

טופס מס' 4

ריכוז תקבולים ותשלומים של התקציב הרגיל, הבלתי רגיל וקרן לעבודות פיתוח לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2016 באלפי ש"ח

<u>2015</u>	<u>2016</u>	<u>התאמה</u>	<u>הכנסות</u>
198,299	212,594	1	מתקציב רגיל
16,766	17,159	2	מתקציב בלתי רגיל
86,311	90,504	3	מקרן לעבודות פיתוח
<u>301,376</u>	<u>320,257</u>		סך כל ההכנסות
			<u>הוצאות</u>
209,910	218,903	4	תקציב רגיל
72,804	61,535	5	תקציב בלתי רגיל
865	2,191	6	מקרן לעבודות פיתוח
<u>283,579</u>	<u>282,629</u>		סך כל ההוצאות
<u>17,797</u>	<u>37,628</u>		עודף הכנסות על הוצאות בשנת התקציב
			<u>הרכב הגרעון הכללי</u>
207	249		עודף בשנת הדוח בתקציב הרגיל
(5,833)	14,105		עודף (גרעון) בשנת הדוח בתקציב הבלתי רגיל
<u>(5,626)</u>	<u>14,354</u>		
<u>23,423</u>	<u>23,274</u>		גידול בקרן לעבודות פיתוח
<u>17,797</u>	<u>37,628</u>		עודף כללי

פרק 8 נספחים – דוח לדוגמא

התאמות לטופס 4

התאמה בין הדוחות הכספיים ליתרות הנ"ל

		1	<u>התאמה מס':</u>
<u>2015 - באלפי ש"ח</u>	<u>2016 - באלפי ש"ח</u>		
210,232 (11,933)	219,672 (7,078)		סה"כ הכנסות בתקציב הרגיל: העברות מקרנות פיתוח
<u>198,299</u>	<u>212,594</u>		סה"כ נטו
		2	<u>התאמה מס':</u>
66,971 (50,090) (115)	75,640 (57,961) (520)		סה"כ הכנסות בתקציב הבלתי הרגיל: העברות מקרנות פיתוח העברות מהתקציב הרגיל
<u>16,766</u>	<u>17,159</u>		סה"כ נטו
		3	<u>התאמה מס':</u>
86,311	90,504		תקבולים מקרן לעבודות פיתוח
<u>86,311</u>	<u>90,504</u>		סה"כ נטו
		4	<u>התאמה מס':</u>
210,025 (115)	219,423 (520)		סה"כ הוצאות בתקציב הרגיל: העברות לתבר"ים
<u>209,910</u>	<u>218,903</u>		סה"כ נטו
		5	<u>התאמה מס':</u>
72,804	61,535		סה"כ הוצאות בתקציב הבלתי רגיל:
<u>72,804</u>	<u>61,535</u>		סה"כ נטו
		6	<u>התאמה מס':</u>
62,888 (11,933) (50,090)	67,230 (7,078) (57,961)		תשלומים מקרן לעבודות פיתוח העברות לתקציב הרגיל העברות לתב"רים
<u>865</u>	<u>2,191</u>		סה"כ נטו
	<u>23,423</u>		<u>גידול בקרן לעבודות פיתוח שנה קודמת</u>

ביאורים לדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2016

ביאור 1 - כללי

- א. הרשויות המקומיות חייבות בניהול מערכת הנהלת חשבונות לפי תקנות הרשויות המקומיות (הנהלת חשבונות), התשמ"ח - 1988.
- ב. רישום נתוני הנהלת החשבונות נערך ב"שיטת המזומנים המתוקנת" כמפורט בביאור 2 להלן.
- ג. הדוחות הכספיים נערכו על פי הנחיות הממונה על ביקורת החשבונות במשרד הפנים, כפי שנקבעו בהנחיות להנהלת חשבונות ודיווח כספי ברשויות מקומיות, בתוקף היותו גוף אחראי ומפקח בכל הנוגע לניהול חשבונותיה של רשות מקומית. הדוחות הכספיים נערכו בהתאם להנחיות הנ"ל השונות מכללי חשבונאות מקובלים בנושאים מהותיים.
- ד. הדוחות הכספיים אינם כוללים דוח על תזרימי המזומנים מאחר שדוח זה אינו נדרש על פיה הנחיות הנ"ל.
- ה. התקציב לשנת 2016 אושר ע"י משרד הפנים בתאריך 19 באפריל 2016. תקציב הרשות אושר על ידי המועצה בתאריך 30 בנובמבר, 2015.

במידה שבוצע עדכון לתקציב יש להזין את המידע הרלוונטי בבאור זה על פי הנוסח המופיע

רשות שהוגדרה כרשות איתנה אינה נדרשת לאישור התקציב על ידי השר. רשות שהוגדרה כרשות יציבה חייבת בדיווח התקציב על פי חוק, אולם אם לא תהיינה השגות המשרד יחשב התקציב כמאושר בתוך 30 יום.

במועצה איזורית בלבד יוסיף הסעיף דלהלן:

- ו. שירותים המסופקים ע"י המועצה: (מיועד למועצות אזוריות בלבד) המועצה מספקת את השירותים המפורטים להלן:

שירותי הוצאת אשפה; שירותי תאורת רחובות; יתר השירותים מסופקים לתושבים ישירות ע"י

הוועדה המקומית

אין לכלול מסי וועד מקומי בהכנסות ובהוצאות של המועצה האזורית. אין לכלול מסי הוועד (חירור וזריה)

חשב מלוה

אם מונה לרשות המקומית חשב מלוה הדבר יצוין בסעיף נפרד אשר יהא האחרון בביאור 1 (או בסעיף שלפני סעיף - ועדה ממונה כאשר קיימת כזו). בנוסף יש לציין עובדה זו גם בפיסקת הפניית תשומת לב בדוח רואי החשבון המבקרים.

ועדה ממונה

אם ניהול הרשות הועבר לוועדה ממונה יצוין בסעיף האחרון של ביאור 1 המידע הבא: "ביום _ (תאריך) _ מונתה לעירייה/ למועצה המקומית/ למועצה האיזורית (מחק את המיותר) ועדה למילוי תפקידי המועצה /ועדה למילוי תפקידי ראש הרשות המקומית והמועצה (מחק את המיותר). בנוסף יש לציין עובדה זו גם בפיסקת הפניית תשומת לב בדוח רואי החשבון המבקרים. יצוין כי העתק מסמך המנוי

ביאור 2 - עיקרי המדיניות החשבונאית

יש להתאים את המדיניות החשבונאית למצב הקיים ברשות המקומית. אין לכלול סעיפים שאינם רלוונטיים לאותה רשות.

א. רכוש קבוע

ההשקעות ברכוש קבוע מופחתות עם זקיפת ההוצאות לתקציב הרגיל או הבלתי רגיל, בהתאם למקור המימון, ואינן מוצגות כנכס במאזן ופחת בגין אינו מקבל ביטוי על פני תקופות הדיווח.

ב. הלוואות שנתקבלו

- (1) הלוואות נרשמות כהכנסות בתקציב הבלתי רגיל עם קבלתן בפועל.
 - (2) המאזן אינו כולל את יתרת ההלוואות לזמן ארוך שחבה המועצה (קרן, ריבית והפרשי הצמדה שנצברו), שכן ההלוואות נרשמו כהכנסות בזמן קבלתן, עומס המלוות לתאריך הדוח הכספי מוצג כנכס למאזן (נספח 3 לטופס 1).
 - (3) פרעון מלוות (כולל קרן, ריבית והפרשי הצמדה) שזמן פרעונם הגיע לפי לוחות סילוקין, נזקף כהוצאה בתקציב הרגיל, גם אם לא שולמו בפועל.
 - (4) הוצאות ריבית והפרשי הצמדה שהצטברו ושזמן פרעונן, לפי לוחות סילוקין, הוא לאחר תאריך הדוח הכספי, אינן נרשמות כהוצאה.
 - (5) הלוואות לזמן קצר כוללות ריבית והפרשי הצמדה שנצברו עד לתאריך הדוח.
 - (6) פרעון מלוות בגין ביוב נכלל בסעיף הוצאות מפעל הביוב.
- ופרעון מלוות בגין מים נכלל בסעיף הוצאות מפעל המים.

ג. זכויות מוניטריות

- (1) זכויות מוניטריות מייצגות השקעות שונות של המועצה, לרבות בגופים המבצעים פעילויות לקידום השרותים או האינטרסים של המועצה (כולל השקעות בתאגידים עירוניים), זכויות מים, הלוואות לעובדים וכדו'.
- (2) תשלומים בגין רכישת זכויות מוניטריות נזקפים כהוצאה בתקציב הרגיל או הבלתי רגיל עם התהוותם.
- (3) זכויות מוניטריות מוצגות במאזן במחיר העלות כדלהלן:
 - בנכסים - השקעות במימון קרנות מתוקצבות.
 - בהתחייבויות - קרנות מתוקצבות.
- (4) חלקה של המועצה ברווחי (הפסדי) תאגידים עירוניים אינו נזקף ליזכות (לחובת) ההשקעה בתאגידים העירוניים.

במקרה שבו לדעת רואה החשבון המדובר בתאגיד חדל פרעון יש לשקול להפחית את עלות ההשקעה ואת הקרן המתוקצבת עד לגובה הערך המאזני (או ההון, הקרנות והעודפים). במקרה כזה, אם המדובר באקוויטי שלילי והרשות המקומית גם ערבה מעבר להפחתה של עד 1 אלפי ₪, יש לשקול רישום הפרשה בגובה הערבות שנחתמה על ידי הרשות המקומית. יש לעדכן את סעיפים קטנים (3) ו (4) בהתאם, ככל שרלוונטי.

ד. מלאי בלתי מוקצב

הוצאות על רכישת טובין למחסן, טרם יעודם למטרה מסויימת, נזקפות לסעיף מאזני. כמקור למימון מלאי זה קיימת קרן מלאי במחסן בלתי מוקצב שנוצרה ע"י חיוב בתקציב הרגיל.

ה. פקדונות בבנקים

פקדונות בבנקים כוללים ריבית והפרשי הצמדה ושער שהצטברו עד לתאריך הדוח הכספי.

ו. נירות ערך סחירים

נירות ערך סחירים המהווים השקעה שוטפת מוצגים על בסיס שווי המימוש בבורסה לתאריך המאזן.

ז. רישום הכנסות

- (1) הכנסות ממסים, אגרות, הטלים והשתתפויות נרשמות על בסיס מזומן. מידע על מצב חשבון החייבים (יתרת החייבים שנצטברו) מוצג כנספח למאזן (נספח 2 לטופס 1).
- (2) מענקים והשתתפויות ממשרדי ממשלה ומגופים ציבוריים אחרים המיועדים לתקציב הרגיל נזקפים על בסיס מצטבר.
- (3) גביות מיסים והכנסות מראש המתייחסות לתקופה שלאחר תאריך המאזן מוצגות כהתחייבויות - הכנסות מיסים מראש.
- (4) הנחות ופטורים מתשלומי חובה נרשמים כהוצאה בסעיף המתאים כנגד זיכוי סעיף הכנסה המתאים בתקציב הרגיל.

ח. רישום הוצאות

- (1) ההוצאות נרשמות על בסיס מצטבר.
- (2) הוצאות ששולמו בשנת החשבון ואשר מתייחסות לתקופות מאוחרות יותר, נזקפות לדוח תקבולים ותשלומים במועד התשלום.
- (3) פרעון מלוות - ראה סעיף ב' לעיל.
- (4) תשלומים בגין חופשה שנתית נרשמים על בסיס מזומן בעת תשלום שוטף של משכורות עובדים עבור העדרות בגין חופשה. לא נערכה הפרשה לחופשה בגין התחייבות לחופשה טרם תשלומה (ראה ביאור 9).
- (5) א. לא נרשמה הפרשה לפיצויים בגין עובדי המועצה אשר זכאים לפנסיה תקציבית. במקרים בהם פורש העובד, כאמור לעיל, לפני הגיעו לפנסיה, נרשמת ההוצאה לפיצויים על בסיס מזומן.
ב. בגין עובדי הרשות הזכאים לפנסיה צוברת, נרשמת הוצאה לפיצויים בגובה התשלומים השוטפים שמפקידה הרשות בקרן פנסיה. יתרת ההתחייבויות בגין פנסיה צוברת שאינה מכוסה - ראה ביאור 9.

ט. רישום הכנסות מהשתתפות בעלים בעבודות פיתוח והיטלי השבחה

תקבולים מהשתתפות בעלים בעבודות פיתוח ומהיטלי השבחה נזקפים לקרן לעבודות פיתוח.

מקרנות הפיתוח מועברים סכומים לתקציב הרגיל בגין:

1. הוצאות לפרעון מלוות בשנת הדוח בגין מלוות שנתקבלו למימון עבודות פיתוח.
2. הוצאות מחלקת הנדסה.

התחייבויות הרשות לביצוע עבודות פיתוח בגינן נגבו השתתפויות הבעלים אינן מקבלות ביטוי בדוחות הכספיים.

שימו לב – יש להקפיד כי התשואה תזקף לקרנות הבלתי מתוקצבות!

י. זקיפת התשואה על השקעות

התשואה מהשקעות שמקורן מקרן לעבודות פיתוח נזקפה לקרן לעבודות פיתוח. התשואה מהשקעות שמקורן מעודפי תב"רים נזקפה לתקציב הרגיל. התשואה מהשקעות בקרן דמי ניהול פנסיה תקציבית נזקפה לקרן זו.

יא. דמי ניהול לעובדים המועסקים בפנסיה תקציבית

דמי ניהול שנוכו, החל משנת 2004, מעובדים המועסקים בפנסיה תקציבית, בשיעור של 1% משכרם בשנת 2004 ו- 2% בשנים שלאחר מכן, נזקפו לקרן מיועדת לא מתוקצבת.

כספי ההשקעה המיועדת למטרה זו הופקדו בחשבון נפרד בקופת גמל מרכזית להשתתפות בפנסיה תקציבית (להלן - "היעודה"). היעודה כוללת רווחים שהצטברו עד לתאריך הדוח הכספי.

יב. חובות מסופקים או מיועדים למחיקה

סכומי החובות המסופקים והחובות למחיקה נכללו בנספח 2 לטופס 1 בהתאם לאומדן שערכה הנהלת העיריה. האומדן נערך בחלקו לגבי יתרות חוב פרטניות ובחלקו על פי שיעורים מסוימים מיתרות חוב משנים קודמות.

יש לציין האופן לפיו נערך האומדן לסך החובות המסופקים על ידי הרשות המקומית!

יג. גורמי מפתח לחוסר וודאות באומדן

ביישום המדיניות החשבונאית של העיריה המתוארת לעיל, נדרשת הנהלת העיריה, במקרים מסוימים, להפעיל שיקול דעת חשבונאי נרחב בנוגע לאומדנים והנחות בקשר לערכם בספרים של נכסים והתחייבויות שאינם בהכרח בנמצא ממקורות אחרים. האומדנים וההנחות הקשורות, מבוססים על ניסיון העבר וגורמים אחרים הנחשבים כרלוונטיים. התוצאות בפועל עשויות להיות שונות מאומדנים אלה.

פרק 8 נספחים – דוח לדוגמא

ביאור 3

ביאור 3 - פירוטים לסעיפי המאזן

ליום 31 בדצמבר באלפי ש"ח

2015

2016

א. נכסים נזילים - קופה ובנקים

119,236

167,640

בנקים מסחריים

119,236

167,640

103,202

140,581

סך כל הנכסים הנזילים קופה ובנקים (1)

בניכוי- השקעות מיועדות לכיסוי קרנות לעבודות פיתוח (2)

16,034

27,059

114,690

164,665

(1) כולל פקדונות לזמן קצר

(2) ע"פ תיקון לחוק יסודות התקציב (תיקון מס' 38), התש"ע 2010, נקבע כי רשות מקומית תנהל את ההקצבות לפיתוח בחשבון בנק נפרד שיפתח בתאגיד בנקאי, המיועד אך ורק למטרה זו, (להלן חשבון הפיתוח). בחשבון הפיתוח יופקדו כספי ההקצבות לפיתוח בלבד, והוא ישמש את הרשות המקומית רק למטרות שלשמן יועדו ההקצבות. המדינה לא תעביר לרשות מקומית הקצבות לפיתוח, אלא במישרין לחשבון הפיתוח שנפתח לפי הוראות תיקון זה והמנוהל לפיהן. הכספים בחשבון הפיתוח האמור לא יהיו ניתנים לעיקול אלא מתקיימים במצטבר תנאים שנקבעו בתיקון האמור.

2015

2016

ב. הכנסות מתקצבות שטרם נגבו

1,250

1,032

417

485

250

1,365

2

165

3,836

7,285

54

6,000

7,571

לפרט משרדים
בסכום מהותי
והיתר בסכום אחד
"אחרים"

משרד החינוך
משרד הרווחה
משרד הפנים
משרד ראש הממשלה
רשויות מקומיות
הכנסות אחרות
חברות כרטיסי אשראי

2015

2016

ג. חייבים - תשלומים לא מתקצבים

26

8,321

23

8,370

24

24

סכומים שהופקדו
בחברות עד ליום 31
בדצמבר בשנה המבוקרת
והינם לפרעון במועדים
הרגילים בחודש ינואר

מדובר בתשלומים
עודפים שצריכים
להיות מוחזרים ולא
במקדמות.

נציבות המים
תאגיד המים בע"מ
אחרים
תשלומי יתר לספקים

ד. השקעות במימון קרנות בלתי מתוקצבות

<u>2015</u>	<u>2016</u>	התנועה בקופה מיועדת לכיסוי דמי ניהול פנסיה תקציבית
442	923	יתרה לתחילת השנה
405	401	הפקדות במהלך השנה
76	123	רווח (הפסד) ביעודה השנה
<u>923</u>	<u>1,447</u>	יתרה לסוף השנה
<u>923</u>	<u>1,447</u>	סה"כ השקעות במימון קרנות בלתי מתוקצבות

ה. השקעות במימון קרנות מתוקצבות

<u>2015</u>	<u>2016</u>	תאגידים עירוניים
1	1	מניות בחברה הכלכלית לפיתוח בע"מ
50	50	מניות בתאגיד המים בע"מ
<u>48,657</u>	<u>48,657</u>	פרמיה על מניות תאגיד המים בע"מ
<u>48,708</u>	<u>48,708</u>	
333	336	השקעות אחרות
46	36	מלאי מחסן בלתי מוקצב
1		פקדון עבור מלגות
32	32	קרן שיקום שמירה
87		מניות חברה לאוטומציה
<u>499</u>	<u>404</u>	הלוואה לעמותה לקשיש
<u>49,207</u>	<u>49,112</u>	סה"כ השקעות במימון קרנות מתוקצבות
<u>2015</u>	<u>2016</u>	בנקים משיכות יתר
1	10	בנקים מסחריים
<u>1</u>	<u>10</u>	

<u>2015</u>	<u>2016</u>	הוצאות מתוקצבות שטרם שולמו
14,542	17,762	ספקים, קבלנים ונותני שירותים
9,054	9,930	עובדים וניכויים לשלם
1,213	138	החברה הכלכלית לפיתוח בע"מ
	651	תאגיד המים בע"מ
5,000	5,000	הפרשה לתביעות (ראה ביאור 13)
1,795	713	המחאות לפרעון
<u>31,604</u>	<u>34,194</u>	

<u>2015</u>	<u>2016</u>	תקבולים לא מתוקצבים - פקדונות והכנסות מראש
16	433	מיסים מראש
<u>16</u>	<u>433</u>	זכאים בגין היטל צריכה עודפת

יתרת מקדמה מחברת גביה תכלל בסעיף זה. יצויין כי בהתאם לחוזר מנכ"ל 3/2008 הרשות המקומית מחויבת בקבלת היתר לאשראי על פי כללי משרד הפנים.

		קרנות בלתי מתוקצבות אחרות	
		ט.	
<u>2015</u>	<u>2016</u>	התנועה בקרן דמי ניהול פנסיה תקציבית	
442	953	יתרה לתחילת השנה	
405	401	ניכוי מהעובדים במהלך השנה	
106	123	רווח בייעודה השנה	
<u>953</u>	<u>1,477</u>	סה"כ קרנות בלתי מתוקצבות אחרות	
		י.	
<u>2015</u>	<u>2016</u>	קרנות מתוקצבות	
1	1	קרן מניות החברה הכלכלית לפיתוח בע"מ	
48,707	48,707	קרן מניות תאגיד המים בע"מ	
333	336	קרן מחסן בלתי מוקצב	
134	36	קרן הלוואה לעמותה לקשיש וקרן מלגות ושמירה	
32	32	קרנות מניות לא סחירות	
<u>49,207</u>	<u>49,112</u>		

פרק 8 נספחים – דוח לדוגמא

ביאורים לדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2016

ביאור 4 - פירוט תקבולים ותשלומים לא רגילים (באלפי ש"ח)

9

<u>ביצוע</u> <u>2015</u>	<u>ביצוע</u> <u>2016</u>	<u>תקציב</u> <u>2016</u>	<u>תקבולים לא רגילים</u>
החזר משנים קודמות			
308	717		
העברה מקרן פיתוח			
5,321	1,778	1,791	
קרן מחסנים			
42	196		
תאגיד המים בע"מ עמלות שרות			
1,022	1,265	1,300	
העברה מקרן תיאגוד מים וביוב			
5,150	2,800	3,400	
תקבולים אחרים			
250	418		
<u>12,093</u>	<u>7,174</u>	<u>6,491</u>	
<u>תשלומים לא רגילים</u>			
<u>ביצוע 2015</u>	<u>ביצוע 2016</u>	<u>תקציב 2016</u>	
הנחות במיסים			
8,351	7,857	7,400	
תשלומי פנסיה			
8,372	8,894	8,100	
הוצאות בגין שנים קודמות			
	171		
הפרשה לקרן מחסנים			
320	270		
<u>17,043</u>	<u>18,141</u>	<u>15,500</u>	הפרשה לתשלום מענק שכר חד פעמי

<u>מיחזור מלוות</u>
במיקרה של מיחזור מלוות, סך המלוות שמוחזרו בפועל ירשם כהכנסה בלתי רגילה והפרעון של המלוות אשר מוחזרו יסווג כהוצאה בלתי רגילה
<u>הוצאות בגין סיום יחסי עובד מעביד</u>
הוצאות בגין סיום יחסי עובד מעביד הנובעות עקב קיצוצים או תוכנית הבראה יכללו במסגרת התשלומים הבלתי רגילים בתקציב הרגיל.
<u>הנחות מימון בגין תשלום מסים מראש במזומן</u>
הנחות בגין תשלום מסים מראש במזומן (הנחות מימון) נכללים בפרק 63 - הוצאות מימון .
<u>הוצאות בגין שנים קודמות</u>
במידה שהוצאה מהותית שולמה בשנה קודמת ונרשמה השנה, יש לרשום הפניה לבאור "הוצאות בגין שנים קודמות". באור זה ייוסף בגיליון "באורים נוספים" ביישום האקסל ובדוח וורד. בדוח רואי החשבון המבקרים תכלול הפניית תשומת לב כמודגם בסעיף 4 לפרק ח (עמ' 8), בהמשך

פרק 8 נספחים – דוח לדוגמא

ביאור 5 - קרן לעבודות פיתוח

א בקרן לעבודות פיתוח, נרשמים תקבולי המועצה מהטלי ביזב והשבחה, מהשתתפות בעלים בעבודות פיתוח, מאגרת הנחת צינורות וממקורות אחרים, המיועדים למימון עבודות פיתוח, כל עוד לא נקבעה מסגרת תקציבית ספציפית אליה ניתן לזקוף תקבולים אלה.

ב. כספי הקרן עד לשימוש בהם מנוהלים ביחד עם חשבונות הבנקים השוטפים של המועצה ולא בחשבונות בנקים ספציפיים, פרט לשלושה חשבונות בנק מיועדים לפיתוח (ראה ביאור 3 (א) לעיל).

ג. המועצה נוחת לזקוף את התשואה המתקבלת בגין ההשקעות של הקרנות לתקציב הרגיל.

ד. כספי הקרנות מיועדים למימון תקציבים בלתי רגילים, בהתאם לאישורים של מועצת הרשות ומשרד הפנים.

ה. להלן תנועת הקרנות בשנת הדוח (באלפי ש"ח) :

שם הקרן													יתרה לתחילת שנה	
יתרה לסוף השנה	סה"כ תשלומים	תשלומים אחרים והוצאות	העברות לקרנות אחרות	העברה לגורעון מעטבר	העברה לתקציב הרגיל	העברות לתב"רים	סה"כ תקבולים	הכנסות מהשקעות	העברה מתקציב רגיל	העברות מקרנות ואחרות	העברה מתב"רים	תקבולים בשנת הדוח	יתרה לתחילת שנה	
42,401	62,888	865			11,933	50,090	86,311	686				85,625	18,978	סה"כ שנה קודמת קרן הטל השבחה
	45,619		45,619				45,619					45,619		
5,103	4,162	1,862	2,300				7,439					7,439	1,826	
9,378	2,800				2,800		8,315					8,315	3,863	קרן ממכירת מקרקעין קרן תיאגוד מיים וביוב
49,218	14,649	329	(47,919)		4,278	57,961	29,106	1,474				27,632	34,761	קרנות פיתוח קרן חניה קרן מבנה ציבור
944							12	12					932	
1,032							13	13					1,019	
														סה"כ
65,675	67,230	2,191			7,078	57,961	90,504	1,499				89,005	42,401	

ביאור 6 - נתוני משרד הרווחה בתקציב הרגיל

הנתונים של התקבולים והתשלומים של תקציב הרווחה שנעשו באמצעות משרד הרווחה נרשמו בספרי החשבונות על פי נתונים שנתקבלו מדוחות שהופקו ע"י המחשב של משרד הרווחה.

חלק מהנתונים שנוקפו לחובת המועצה גולמו בהתאם לשיעורי ההשתתפות המקובלים של המועצה בשיעור -0% 25% כך שהעלויות בתקציב הרגיל משקפות את מלוא סכום ההוצאות (100%) שהוצאו ע"י משרד הרווחה והמועצה.

ביאור 7 - נתוני משרד החינוך בתקציב הרגיל

נתוני התשלומים של תקציבי החינוך כוללים, בין היתר, סכומים בהם משרד החינוך חייב את המועצה עבור שכר של גננות עובדות מדינה המועסקות על ידי משרד החינוך בגני הילדים שבבעלות המועצה. תשלומים אלה מוצגים בסעיף פעולות חינוך. השתתפות המשרד במימון שכר גננות עובדות מדינה בתקן כלולה בסעיף הכנסות ממשרדי ממשלה.

שכר גננות עובדות מדינה

יש לוודא כי שכר זה, המשולם על ידי משרד החינוך במישורין לגננות עובדות מדינה המועסקות ברשות המקומית, נרשם כהוצאה לפעולות וכהכנסה ממשרדי הממשלה. לתשומת לב – במועצות אזוריות, בדרך כלל, אין העסקה של גננות עובדות מדינה. בהעדר העסקה כנ"ל יש להשמיט את הסיפא לבאור זה (המשפט האחרון).

ביאור 8 - מפעל המים

ביום 28 בדצמבר 2008 התאגד "תאגיד המים בע"מ", אשר רכש את מפעל המים והביוב של העירייה והפעיל מאותו מועד את מערך המים והביוב בתחום העירייה. ראה גם ביאור 11.ב. הכנסות העירייה ממכירת מים בשנים 2016 ו-2015 מתייחסות לגביית חיובים משנים שקדמו למכירת מפעל המים והביוב לאותה חברה.

ביאור 9 - התחייבויות בגין פנסיה צוברת, הפרשה לחופשה ופדיון ימי מחלה

א. התחייבות הרשות בגין ימי חופשה נצברים של עובדיה מסתכמת לתאריך המאזן לסך 2,742 אלפי ש"ח, (ליום 31 בדצמבר 2015 2,382 אלפי ש"ח).

ב. התחייבות הרשות בגין פיצויי פיטורין לעובדים המועסקים בתנאי פנסיה צוברת אשר אינה מכוסה על ידי הפקדות מיועדות מסתכמת לתאריך המאזן בסך 5,382 אלפי ש"ח (ליום 31 בדצמבר 2015 - 4,693 אלפי ש"ח).

ג. התחייבות הרשות בגין צבירת ימי מחלה של עובדיה שמעל גיל 50 מסתכמת לתאריך המאזן לסך 4,303 אלפי ש"ח (ליום 31 בדצמבר 2015 - 4,188 אלפי ש"ח).

הערות:

1. הפרשה לחופשה - העלות למעביד לצורך חישוב ההתחייבות תכלול שכר ברוטו, מס שכר, ביטוח לאומי והפרשות סוציאליות נוספות.
2. פדיון ימי מחלה - העלות למעביד לצורך חישוב ההתחייבות תכלול שכר ברוטו בלבד.
3. הפרשה לפיצויים - על רואה החשבון לערוך את חישוב הסכומים שעל הרשות להשלים, על מנת לעמוד במלוא התחייבויותיה כלפי העובדים הזכאים לפנסיה צוברת. עבור עובדים אלו, הזכאים לפנסיה צוברת ושטרם בוצעו עבורם הפרשות, יש לחשב את ההתחייבות בשיעור של 14.33% מהמשכורת הקובעת. עבור עובדים שהרשות מפרישה עבורם חלקית, יש להשלים את החסר. אין הכוונה לפיגור בהעברת הניכויים, שכן פיגור שכזה רשום כהתחייבות בספרי הרשות.
4. במידה שאין בידי הרשות המקומית את אחד הנתונים הנ"ל יש לכתוב: "בידי הרשות המקומית אין נתונים לגבי התחייבות בגין חופשה ו/ או פנסיה צוברת ו/ או פדיון ימי מחלה". במקרה כזה יש להסתייג בדוח המבקרים בגין העדר גילוי נאות על פי הנחיות לדיווח כספי ברשויות מקומיות.

פרק 8 נספחים – דוח לדוגמא

ביאור 10 – מכירת נכסים

בשנת 2015 העיריה מכרה מקרקעין תמורת סך של 9,265 אלפי ₪. בשנת 2015 העיריה קבלה על חשבון המכירה סך 1,826 אלפי ₪, את שארית התמורה בסך 7,439 אלפי ₪, קיבלה העירייה בחודש יוני 2016 לאחר אישור המכירה על ידי משרד הפנים.

1. כאשר קיימים מספר תאגידים עירוניים, באור זה יכלול טבלת תמצית נתונים לגביהם במתכונת המוצגת כאן. 2. ר"ח המבקר נדרש לקבל ולבחון התאמות החו"ז עם התאגידים לרבות בדיקת שלימות

ביאור 11 – תאגידים עירוניים

להלן הגופים שבבעלות העיריה או שלעיריה יש עניין כלכלי בהם :

שם התאגיד	מבנה משפטי	שיעור אחזקה ב - %	מספר מניות שבידי הרשות	מניות שבידי הרשות באלפי ש"ח	תשלום על חשבון הון מניות	פרמיה באלפי ש"ח	הלוואות/ שטרי הון באלפי ש"ח	סה"כ השקעה באלפי ש"ח	יתרה בספרי העירייה חובה/זכות באלפי ש"ח	הון עצמי/יתרת נכסים נטו במאזן התאגיד באלפי ₪
א. החברה הכלכלית לפיתוח בע"מ	חברה	100	1	1	-	-	-	1	(138)	(966) (1)
ב. תאגיד המים בע"מ	חברה	100	50	50	-	48,657	-	48,707	(651)	54,740 (2)

(1) יתרה בסכומים מדווחים על פי הדוחות הכספיים המבוקרים לשנת 2015.

(2) יתרה בסכומים מדווחים על פי הדוחות הכספיים המבוקרים לשנת 2015.

א. החברה הכלכלית לפיתוח בע"מ

1. החברה הכלכלית לפיתוח בע"מ (להלן - "החברה") נוסדה בשנת 1994. החברה הנפיקה 1000 מניות רגילות בנות 1 ש"ח כל אחת. העיריה מחזיקה ב- 999 מניות וראש העיריה מחזיק מניה אחת בנאמנות עבור העיריה.

2. החברה משמשת כזרוע ארוכה של העיריה בביצוע פרויקטים הנדסיים. לפי ההסכמים, מחויבת העיריה לממן לחברה את עלויות ביצוע העבודות בתוספת תקורה בשיעור 5%. החברה גם מפעילה עבור העיריה את המוקד העירוני והאיצטדיון העירוני.

3. העיריה זיכתה את החברה בשנת 2016 בסך 3,461 אלפי ש"ח עבור השירותים שנרכשו ממנה, מהם 150 אלפי ש"ח נרשמו בתקציבים בלתי רגילים ויתרת התשלומים נרשמה בתקציב הרגיל (בשנת 2015 נרכשו שירותים בסך כולל של 4,767 אלפי ש"ח אשר נרשמו בתקציב הרגיל). החברה שלמה לעיריה עבור הוצאות כלליות בסך 16 אלפי ש"ח, עבור השאלת עובד בסך 182 אלפי ש"ח ועבור ארנונה בסך 17 אלפי ש"ח (בשנת 2015 - 38 אלפי ש"ח, 180 אלפי ש"ח ו- 14 אלפי ש"ח בהתאמה).

4. הדוח הכספי האחרון של החברה נערך ליום 31 בדצמבר 2015. יתרת הגרעון בהון העצמי של החברה לאותו מועד, בסכומים מדווחים, מסתכם ב- 966 אלפי ש"ח (ליום 31 בדצמבר 2014 - גרעון בהון בסך 814 אלפי ש"ח).

ב. תאגיד המים בע"מ

1. תאגיד המים בע"מ (להלן - "תאגיד המים") התאגד ביום 28 בדצמבר 2008, התאגיד בעל רשיון מכח חוק תאגידי מים וביו, התשס"א - 2001 (להלן - "חוק התיאגוד"). החברה הנפיקה 50,000 מניות רגילות בנות 1 ש"ח כל אחת. כל המניות בבעלות העיריה.
 2. על פי תעודת ההתאגדות של תאגיד המים מטרותיו העיקריות להחזיק, להקים, לתכנן ולפתח את מערכות המים והביו שבתחום העיריה.
 3. ביום 21 בדצמבר 2008 העיריה חתמה על ארבעה הסכמים עם תאגיד המים :
 - א. הסכם להעברת נכסי מקרקעין.
 - ב. הסכם לאספקת שירותים, במסגרתו העיריה תספק לתאגיד המים שירותי גביה ושירותים נוספים, זאת תמורת 3.5% מהסכומים שייגבו על ידי העיריה עבור תאגיד המים וסך של 50 אלפי ש"ח לשנה עבור שירותי מוקד עירוני.
 - ג. הסכם להצבת עובדים לזמן קצוב, במסגרתו תשאיל העיריה לתאגיד המים שירותי כח אדם לתקופה של עד שלוש שנים, זאת תמורת החזר של עלויות המעביד בהן תישא העיריה.
 - ד. הסכם להעברת מטלטלין המסדיר את העברת תשתיות המים והביו מהעיריה לתאגיד המים.
- תמורת העברת הזכויות בנכסים לתאגיד המים תהא העיריה זכאית לתמורה כוללת בסך 60,043 אלפי ש"ח. בחודש נובמבר 2015 עודכן הסכום ל- 69,581 אלפי ש"ח. 30% מסכום התמורה הכוללת, דהיינו 20,874 אלפי ש"ח יהיו הלוואת בעלים מהעיריה לתאגיד המים, אשר תפרע בארבעה תשלומים בהתאם לתנאים המפורטים להלן :
- התשלום הראשון בסך השווה ל- 50% מסכום הלוואת הבעלים ישולם לעיריה בתוך חודש ימים מהמועד בו התקבלו על ידי תאגיד המים כספי הלוואה שתגייס למטרה זו בכל דרך אחרת (להלן - "כספי הגיוס"). כל אחד מהתשלומים הנוספים, בחלקים שווים, ישולמו לעיריה במהלך השנים 2015 - 2016, באופן שכל אחד מהם ישולם במהלך המחצית הראשונה של כל אחת מהשנים. בשנת 2015 העיריה חייבה את תאגיד המים בסך של 9,000 אלפי ש"ח עבור החלק המוסכם המיועד לפרעון בשנה זו, בעקבות גיוס הלוואה על ידי תאגיד המים. סוכם בין הצדדים כי הסך 9,000 ש"ח לא ישא ריבית והפרשי הצמדה. בשנת 2016 תאגיד המים פרע הלוואה בסך 5,246 אלפי ש"ח כולל קרן ריבית והפרשי הצמדה, יתרת ההלוואה המיועדת לפרעון בשנת 2016 מסתכמת לתאריך המאזן ב- 7,447 אלפי ש"ח, כולל ריבית והפרשי הצמדה שנצברו.
 - הלוואת הבעלים תשא ריבית שנתית ריאלית (בחישוב רבעוני) בשיעור של 6% לשנה או בשיעור הריבית שנקבעה במסגרת תנאי ההחזר של כספי הגיוס - בשיעור הנמוך מבין אלה. ההלוואה נשאה בשנת 2016 ריבית לא צמודה בשיעור 3.18%.
- עבור 70% מסכום התמורה הכוללת, דהיינו 48,707 אלפי ש"ח, תוענק לעיריה בעלות במניות תאגיד המים.

פרק 8 נספחים – דוח לדוגמא

4. תאגיד המים החל בגביית תשלומי מים וביוב מחודש ינואר 2009 לתקופה שמחודש נובמבר 2008 ואילך. גביית יתרות חוב של תושבים המתייחסות לתקופה שעד לאותו מועד באחריות העיריה. הדוחות הכספיים השנתיים הראשונים נערכו על ידי תאגיד המים הנם לשנת 2009.
5. בשנת 2016 העיריה חייבה את תאגיד המים בהוצאות שכר והוצאות אחרות בסך 2,189 אלפי ש"ח. (בשנת 2015 - 2,135 אלפי ש"ח).
6. העיריה קיבלה ממשרד הפנים מענק תיאגוד בסך כולל של 6,138 אלפי ש"ח. מחצית מסכום זה התקבל בשנת 2015 והיתרה התקבלה בשנת 2016.
7. ההשקעה בהון המניות מוצגת בסעיף השקעות במימון קרנות מתוקצבות ובסעיף קרנות מתוקצבות. תמורות מפרעון ההלוואה מדווחות, עם קבלתן, כהכנסה בקרן מיועדת.
8. העיריה חתמה על שעבוד משכון לטובת בנק לאומי להבטחת חוב של תאגיד המים בע"מ. המשכון בדרך של שעבוד הכנסות ממשרדי ממשלה עד לסך 3,000 אלפי ש"ח.

ביאור 12-שעבודים ומשכונות

להלן פירוט השעבודים והמשכונות עליהם חתמה העיריה בהתאם לאישור מרשם המשכונות מיום 6 במרץ 2017 :

תאריך	נושה	נכס	שנים
21.10.94	בנק לפיתוח התעשייה	כל הכנסה עתידית מכל מין או סוג	99
24.2.95	בנק הפועלים בע"מ	כל הכנסה עתידית מכל מין או סוג	99
13.7.95	בנק הפועלים בע"מ	כל הכנסה עתידית מכל מין או סוג	99
23.7.95	בנק הפועלים בע"מ	כל הכנסה עתידית מכל מין או סוג	99
9.9.99	דיקסיה ישראל (מימון ציבורי בע"מ)	כל הכנסה עתידית מכל מין או סוג והכל עד לסכום של 550 אלפי ש"ח.	20
13.9.01	בנק לאומי לישראל בע"מ	כל הכנסה עתידית מכל מין או סוג הלוואה על סך 2 מל.ש"ח	99
13.9.01	בנק לאומי לישראל בע"מ	כל הכנסה עתידית מכל מין או סוג הלוואה על סך 3 מל.ש"ח	99
13.9.01	בנק לאומי לישראל בע"מ	כל הכנסה עתידית מכל מין או סוג הלוואה על סך 5 מל.ש"ח	99
7.11.01	בנק לאומי לישראל בע"מ	כל הכנסה עתידית מכל מין או סוג הלוואה על סך 5 מל.ש"ח	99
17.2.03	בנק הפועלים בע"מ	כל הכנסה עתידית מכל מין או סוג	10
14.1.10	בנק לאומי לישראל בע"מ	הכנסות ממשרדי ממשלה עד לסכום של 3,000 אלפי ש"ח	99

רו"ח נדרש להקפיד על קבלת דוח **עדכני** מן היועצים המשפטיים הכולל את הערכות הסיכון בהתאם לנדרש במכתב המופנה אליהם והמופיע בפרק ו'.

ביאור 13 - התחייבויות תלויות

לתאריך הדוחות הכספיים ההתחייבויות התלויות של העיריה הסתכמו כמפורט להלן :

על פי נתוני היועצת המשפטית לעיריה ונתוני יועצים משפטיים חיצוניים המייצגים את העיריה, תלויות ועומדות כנגד העיריה נכון ליום 31 בדצמבר 2016 תביעות, שאינן בתחום הכיסוי של פוליסות ביטוח, המסתכמות בכ- 390 מיליון ש"ח ו- 49 מיליון דולר ארה"ב, מהן 213 תביעות לתשלום פיצויים בסך 373 מיליון ש"ח ו- 49 מיליון דולר ארה"ב, בעקבות הפקעת מקרקעין על פי הוראות סעיף 197 לחוק התכנון והבניה. שאר נושאי התביעות הן להשבת אגרות והיטלים, ירידת ערך מקרקעין, שכר ועוד, לרבות תביעה ייצוגית שעניינה לטענת התובעים גביית

היטל שמירה בניגוד לדין. סכומי התביעות שצוינו אינם כוללים הפרשי הצמדה וריבית ממועדי הגשת התביעות ועד לתאריך המאזן.

לדעת היועצת המשפטית לעיריה, ככל שמדובר בתכניות ארציות, על המדינה לשאת בכל סכום שייפסק נגד הוועדה המקומית לתכנון ובניה בגין תביעות לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבניה, במיוחד בכל הנוגע לתכנית תמ"מ 21/3, הקובעת בתחום העיריה כ- 5,000 דונם נופש מטרופוליטאני ומעל ל- 700 דונם גן לאומי שייצרו את התביעות התלויות והעומדות כנגד הוועדה המקומית. היקף התביעות הכולל לגבי תכנית תמ"מ 21/3 מסתכם בכ- 337 מיליון ש"ח ו- 30 מיליון דולר ארה"ב.

בהתבסס על האמור לעיל ועל הערכת היועצת המשפטית החיצונית, נכללה בדוחות הכספיים הפרשה בסך של 5 מיליון ש"ח.

תביעות נזיקין שהוגשו נגד העיריה מנוהלות על ידי עורכי דין של חברות הביטוח. ככל הידוע לעיריה וליועציה המשפטית, תביעות אלו אינן חורגות בהיקפן ובמהותן מהביטוח של העיריה.

ביאור 14 - שומות ניכויים

לעיריה הוצאו שומות ניכויים עד וכולל שנת המס 2015. השומה האחרונה הוצאה בחודש אפריל 2016 והתייחסה לשנים 2012 עד 2015, לפיה העיריה שילמה סך 226 אלפי ש"ח.

ביאור 15 - רכישת רכוש קבוע במסגרת התקציב הרגיל

בשנת 2016 רכשה העירייה במסגרת התקציב הרגיל שתי משאיות בעלות של 500 אלפי ₪ כל אחת ו- שלושה כלי רכב פרטיים בעלות של 240 אלפי ש"ח.

ביאור 16 – עסקאות ליסינג

העיריה שוכרת שבעה כלי רכב בחכירה תפעולית בהתאם להסכמים, אשר המאוחר בהם מסתיים ביולי 2017. דמי השכירות השנתיים הינם בסך 168 אלפי ₪.

ביאור 17 – ערבויות

העיריה נתנה ערבות בנקאית בסך 50 אלפי ₪ להבטחת חוזה שכירות על מבנה ששכרה.

להלן מובאים באורים נוספים אשר אינם מתייחסים לעיריה לדוגמא ויש לכלול אותם בדוח הכספי בהתאם לצורך:

באורים אלה אינם חלים על כלל הרשויות ויש להתייחס אליהם כבאורי חובה באותן רשויות שהנושאים האמורים רלוונטיים.

הבאורים ינוסחו בצורה בהירה, מפורטת ומקצועית. פרט לביאור לדוגמא המתייחס לאירועים לאחר תאריך המאזן לא ניתנות דוגמאות ניסוח עקב השונות הגדולה בין הרשויות, אולם על רואי החשבון לודא מתן מידע מלא בסוגיות הללו וכן התאמתן לבאור עיקרי המדיניות החשבונאית – באור 2.

באור X - אירועים לאחר תאריך המאזן

הסכם להסדרת מצבה הכספי של העיריה

ביום 30.4.2017 נחתם הסכם להסדרת מצבה הכספי של העיריה, בין העיריה, משרד הפנים ומשרד האוצר, כדלקמן:

- העיריה תכין תוכנית כספית מפורטת להסדר מצבה הכספי לשנים 2017 – 2018.
 - תקציב העיריה יהיה מאוזן מדי שנה החל משנת 2017.
 - משרד הפנים יאשר לעיריה קבלת מלוות לכיסוי הגרעון בסכום כולל של 4,000 אלפי ש"ח.
- באור X – הפרשות שנכללו בדוחות.
- באור X – הכנסות ארנונה מאזורי תעשייה משותפים.
- באור X – שינויים מהותיים בגרעון השוטף.
- באור X – מכירת תשתיות מים וביוב לתאגיד עירוני.
- באור X – תוכנית הבראה/תכנית התייעלות, יש לפרט את עיקרי תוכנית ההבראה/ההתייעלות והאם הרשות עמדה בתוכנית.
- באור X – הנפקת אג"ח מוניציפלי.
- באור X – שנוי בגרעונות הסופיים בתב"רים.
- באור X – תביעות באיחוד תיקים.

נספח 2 לנספח 1

הדוח הכספי לשנת 2016
מצג חשבון החייבים בגין ארנונות, הטלים והשתתפויות לפי נתוני אגף הגבייה באלפי ש"ח

מס.	שם החשבון	יחידה גביה ב - % לכלל החייבים	יתרה לסוף השנה	סה"כ גביות בשנת הדוח	סה"כ חייבים נטו	מ"ל / מ' העברה / חובות מסופקים(*)	סה"כ פטורים, שחרורים והנחות	חייב בשנת החשבון	יתרה לתחילת השנה
א.	חשבוניות על בסיס חייב שנתי ארנונה ארנונה למנווררים ארנונה אחרת חובות מסופקים וחובות למחליקה ארנונה סה"כ ארנונה אגרת מים ופנייה	75.0%	18,642	55,882	74,524	(13,000)	8,008	66,848	28,684
		56.8%	38,692	50,855	89,547	(2,000)	273	53,679	38,141
		49.3%	52,480	109,814	216,551	15,000	8,281	3,980	33,500
		14.0%	4,848	787	5,635	(2,500)		124,507	100,325
								616	7,519
4	חובות מסופקים וחובות למחליקה אחרים סה"כ חשבוניות על בסיס חייב שנתי חוזר	44.6%	18,756	107,524	18,756		8,281	1,701	14,555
			133,418	240,942				126,824	122,399
ב.	חשבוניות על בסיס חייב חד פעמי שכר דירה קנסות עצמיות חינוך הטלי חשבחה הטלי פיתוח אגרות בניה הטל ביוב מדרי מים השתתפות בעלים שטלים, אישורים וכו' חובות מסופקים וחובות למחליקה סה"כ חשבוניות על בסיס חייב חד-פעמי	8.0%	624	54	678			122	556
		100.0%	57	57	57			(169)	226
		84.7%	3,769	20,922	24,691			21,388	3,303
		100.0%	44,144	44,144	44,144			44,144	
		64.6%	12,818	23,353	36,171			21,290	14,881
		100.0%	3,142	3,142	3,142			3,142	
		87.6%	636	4,505	5,141			4,373	768
		16.0%	331	63	394			34	360
		76.7%	1,514	4,990	6,504	(200)		5,147	1,557
		56.3%	1,304	1,677	2,981	(100)		1,733	1,348
17	סה"כ בשנת הדוח שנה קודמת שנתיים קודמות	77.6%	8,765	102,907	8,765	300		865	7,600
			29,761	132,668				102,069	30,599
56.3%	סה"כ בשנת הדוח שנה קודמת שנתיים קודמות	163,179	210,431	373,610			8,281	228,893	152,998
		152,998	199,319	352,317			8,762	221,611	139,468
		139,468	181,390	320,858			8,697	206,650	122,905

1. סיכומי הביניים
בטור זה צריכים
לדוואטס.
2. הערה בדבר
אופן הישוב
החובות המקומות
הנתון בחתומת
הטבלה.

(*) החובות המסופקים נאמדו בחלקם באופן פרטני ובחלקם האחר על פי שיעורים מסויימים מיתרות החוב משנים קודמות.

פרק 8 נספחים – דוח לדוגמא

נספח 2 לטופס 1 - פירוט א

הדו"ח הכספי לשנת 2016

מצב חשוב החייבים בגין ארנונות, הטלים והשתתפויות לפי נתוני אגף הגבייה באלפי ש"ח

[illegible]

במלידה שנגבה, השנה סכום מהותי אשר היה שגור

נמצח לוקה בשנים קודמות ולא נכלל בירת

החייבים, את החיוב בגינו יש לרשום בעמודה זו

ולחת מזלע רלונטי במצאה בראור.

אין להפחית מהחיוב הראשוני פטורים הקבועים בחוק, לרבות פטורים באין

נכסי מזינה

פרק 8 נספחים – דוח לדוגמא

נספח 2 לטופס 1 - פירוט ג

הדו"ח הכספי לשנת 2016

מצב חשוב החייבים בגין ארנונות, הטלים והשתתפויות לפי נתוני אגף הגבייה באלפי ש"ח

[illegible]

פרק 8 נספחים – דוח לדוגמא

נספח 2 לטופס 1 - פירוט ד

הדוח הכספי לשנת 2016

דוח גביה ויתרות חייבים ליום 31 בדצמבר 2016 באלפי ₪

סך השנוי בהיקף החובות המסופקים וחובות למחיקה בשנת הדוח ירשם בשורות ההעברה לחובות מסופקים וחובות למחיקה שביישום הדוח הכספי. בפירוט לדוגמה המוצג כאן נבעו החובות המסופקים (שנאמדו ספציפית) מחובות פיגורים בלבד.

מיום		ארנונה כללית		נתוני גביה מיום וארנונה
2015	2016	2015	2016	
12,651	7,519	61,329	66,825	גבית פיגורים
(138)	(260)	(204)	(1,218)	יתרת פיגורים ריאלית לתחילת שנה
(4,600)	(2,500)		(15,000)	חיוב / זיכוי נוסף
1,543	876	7,367	6,907	העברה לחובות מסופקים וחובות למחיקה
		(351)	(489)	חיובים במהלך התקופה בגין ריבית והצמדה
9,456	5,635	68,141	57,025	הנחות, פטורים, זיכויים ומחיקת חובות
1,937	787	9,996	10,647	סה"כ יתרת פיגורים (פוטנציאל הגביה)
7,519	4,848	58,145	46,378	גביה בגין פיגורים
				יתרת פיגורים בגין שנים קודמות
		100,725	105,922	חיוב תקופתי שוטף מצטבר
		2,901	8,132	חיוב / זיכוי נוסף
		842	784	חיובים במהלך התקופה בגין ריבית והצמדה
		(8,411)	(7,792)	הנחות, פטורים, זיכויים ומחיקת חובות
		96,057	107,046	סה"כ חיוב תקופתי (פוטנציאל הגביה)
		(87,377)	(96,090)	גביה שוטפת
		(87,377)	(96,090)	סה"כ שנגבה
		8,680	10,956	יתרת פיגורים לתקופה
7,519	4,848	66,825	57,334	יתרת חובות שטרם נגבו לסוף התקופה
20.48%	13.97%	14.67%	18.67%	% גביה מהפיגורים
		90.96%	89.77%	% גביה מהשוטף
20.48%	13.97%	59.30%	65.06%	% גביה מהסה"כ

פרק 8 נספחים – דוח לדוגמא

נספח 3 לטופס 1

מצב חשבון המלוות לפרעון ליום 31 בדצמבר 2016 באלפי ש"ח

סה"כ			אחרות	ביוב	מים	
31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2016	31.12.2016	31.12.2016	
13,818	11,093	6,988	4,893		2,095	יתרות המלוות (קרן) שנתקבלו למעשה ונשארו לפרעון בתחילת השנה
13,818	11,093	6,988	4,893		2,095	
2,725	4,105	1,429	1,034		395	פחות - תשלומים ע"ח קרן בלבד בשנת הדוח
11,093	6,988	5,559	3,859		1,700	יתרת מלוות (קרן בלבד) לסוף השנה
3,427	1,836	1,565	1,108		457	נוסף - הפרשי הצמדה על הקרן שנצברו לסוף השנה *
14,520	8,824	7,124	4,967		2,157	סה"כ עומס המלוות לסוף השנה כולל הפרשי הצמדה

* חישוב ההצמדה על המלוות נעשה בהתאם למדד המחירים לצרכן לחודש נובמבר 2016 (מדד ידוע).

סכום פרעון כלל המלוות			
31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	סכום פרעון המלוות בתקציב הרגיל בשנת הדוח :
2,725	4,105	1,429	קרן
717	571	388	ריבית
1,451	2,214	553	הצמדה
4,893	6,890	2,370	סה"כ**

*** התאמה לטופס 2 :

2,695	1,726	בסעיף פרעון מלוות
3,569		בסעיף מפעלי הביוב
626	644	בסעיף מפעל המים
6,890	2,370	סה"כ

- להלן תחזית פרעון המלוות (קרן והצמדה) :

1,620	שנה ראשונה
1,700	שנה שניה
1,590	שנה שלישית
1,077	שנה רביעית
619	שנה חמישית
518	שנה שישית ואילך
7,124	

נספח 1 לטופס 2

ניתוח הביצוע של התקציב הרגיל - תקבולים ותשלומים

לפי מקורות הכנסה וסוגי הוצאה

לשנת הכספים 2016 באלפי ש"ח

[illegible]

פרק 8 נספחים – דוח לדוגמא

נספח 1 לטופס 2 – המשך

אינדקס סעיפים לנספח 1 לטופס 2 (לא להדפסה)			
1.1	סעיפים מ 100-899 למעט המופיע ב 1.2, 1.3 וב 2.3	2.2	כרטיס מענק כללי בפרק 19
1.2	בפרקים 51-59 סעיפים 100-899, סעיפי 660-669	2.3	מלוות – הסעיף כולל את המלוות שהועברו מן התב"ר
1.3	העברות מקרונות הפיתוח	2.4	מענקים להקטנת הגרעון – סעיפים 910-919 בפרק 599
2.1	סעיפי 999-920	2.5	מענקים מיוחדים ומיועדים – סעיפי 919-910 למעט המופיע ב 2.2 וב 2.4 לעיל

פרק 8 נספחים – דוח לדוגמא

לפי מקורות הכנסה וסוגי הוצאה
לשנת הכספים 2016 באלפי ש"ח

סוג ההוצאה	תקציב	הביצוע	מסח"כ %	הסטיות נטו		מסח"כ *	% מסח"כ
				מערל	מותחת	הביצוע	
1 משכורות ושכר	88,123	94,159	42.91%	6,036		86,883	41.37%
2 אחזקה ומנהל (למעט הוצאות מימון)	16,351	19,835	9.04%	3,484		18,374	8.75%
3 הוצאות מימון	925	1,121	0.51%	196		1,077	0.51%
4 הוצאות תפעול	80,273	88,510	40.34%	8,237		83,004	39.52%
5 השתתפויות ותדמיות	13,722	12,920	5.89%		802	13,394	6.38%
6 הוצאות חד פעמיות	237	508	0.23%	271		403	0.19%
7 פרעון מליות	2,386	2,370	1.08%		16	6,890	3.28%
סה"כ הוצאות	<u>202,017</u>	<u>219,423</u>	<u>100.00%</u>	<u>18,224</u>	<u>818</u>	<u>210,025</u>	<u>100.00%</u>

פרק 8 נספחים – דוח לדוגמא

נספח 2 לסופס' 2

ניתוח הביצוע של התקציב הרגיל - הוצאות לפי שירותים ויעודים לעומת הכנסות

מיועדות ובלתי מיועדות לשנת הכספים 2016 באלפי ש"ח

פרקי התקציב		הכנסות	הוצאות	תקציב	ביצוע	סטיית מעל (מתחת)	תקציב	ביצוע	תקציב	ביצוע	סטיית מעל (מתחת)	לפי	לפי	הסטייה נטו עודף (גרעון)
א. הכנסות והוצאות מיועדות														
1. הנהלה וכלליות	6						18,416	20,491	(2,075)	(18,416)	(20,491)	(2,075)	(41,809)	(48,846)
2. שירותים מקומיים	2					2,049	11,539		48,805	(4,543)	(4,543)	(39,315)	(48,846)	(48,846)
3. שירותים ממלכתיים	8					6,364	77,812		118,647	(8,011)	(8,011)	(47,199)	(48,846)	(48,846)
4. מפעלים	9					339	839		649	(136)	(136)	(149)	54	203
5. בלתי רגילים	99					683	7,174		15,500	(2,641)	(2,641)	(9,009)	(10,967)	(1,958)
סה"כ הכנסות והוצאות מיועדות						9,435	97,364		202,017	(17,406)	(17,406)	(114,088)	(122,059)	(7,971)
ב. הכנסות בלתי מיועדות														
1. גביה ישירה	1						113,563					113,563	121,496	7,933
2. מענקים כלליים	1.19						92					92	92	92
4. הכנסות מימון							525					525	720	195
סה"כ הכנסות בלתי מיועדות							114,088					114,088	122,308	8,220
סה"כ כללי														
אי איזון תקציבי							202,017				(17,406)	249	249	249
הסטייה נטו עודף (גרעון)														
249														

פרק 8 נספחים – דוח לדוגמא

נספח 3 לטופס 2

דוח ביצוע התקציב הרגיל - ממון לפי מסגרת משרד הפנים

לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2016 באלפי ₪

הוצאות חד פעמיות – יש להקפיד ולסווג הוצאות חד פעמיות בהתאם למוצג בבאור 4 לדוחות -----

השעיו		הקציב		ביצוע	% מסה"כ	עודף (גרעון)	ביצוע 2015	% מסה"כ
הכנסות								
הכנסות ארנונה הכנסות בארנונה (*) יתר עצמיות משרד החינוך משרד הרווחה משרדים אחרים מענק כללי מענקים מיוחדים מענקים מיוחדים תקבולים אחרים	99,000	105,341	48%	6,341	47%	98,723	47%	98,723
	8,140	8,281	4%	141	4%	8,762	4%	8,762
	40,218	45,871	21%	5,653	20%	41,515	20%	41,515
	34,646	38,377	17%	3,731	17%	35,601	17%	35,601
	12,006	13,632	6%	1,626	6%	12,494	6%	12,494
	1,505	1,316	1%	(189)	0%	905	0%	905
					0%	19	0%	19
	11	92	0%	92	0%	359	0%	359
	6,491	6	0%	(5)	0%	11	0%	11
			3%	265	6%	11,843	6%	11,843
סה"כ ללא כיסוי גרעון מצטבר	202,017	219,672	100%	17,655	100%	210,232	100%	210,232
סה"כ הכנסות	202,017	219,672		17,655		210,232		210,232
הוצאות								
משכורות ושכר כללי פעולות כלליות שכר חינוך פעולות חינוך שכר רווחה פעולות רווחה פרעון מלוות מימון חד פעמייות הכנסות בארנונה (**)	31,968	34,472	16%	(2,504)	15%	32,066	15%	32,066
	59,779	65,217	30%	(5,438)	29%	61,830	29%	61,830
	50,567	54,095	25%	(3,528)	24%	49,446	24%	49,446
	28,821	32,741	15%	(3,920)	15%	30,491	15%	30,491
	5,588	5,592	3%	(4)	3%	5,371	3%	5,371
	14,583	15,517	7%	(934)	7%	14,183	7%	14,183
	2,386	2,370	1%	16	3%	6,890	3%	6,890
	925	1,121	1%	(196)	1%	1,077	1%	1,077
		441	0%	(441)	0%	320	0%	320
	7,400	7,857	4%	(457)	4%	8,351	4%	8,351
סה"כ ללא כיסוי גרעון מצטבר	202,017	219,423	100%	(17,406)	100%	210,025	100%	210,025
סה"כ הוצאות	202,017	219,423		(17,406)		210,025		210,025
עודף (גרעון)		249		249		207		207

(*) כולל הכנסות ועדה, הכנסות על פי דין, הכנסות מימון ופטורים.
(**) כולל הכנסות ועדה והכנסות או פטורים על פי דין. הכנסות מימון נכללו בסעיף הוצאות מימון

נספח 4 לטופס 2 חלק א

סעיפים שאינם רלוונטיים לעירייה לדוגמא, לא נכללו בפעם זה ויש להוסיף להם בהתאם למצב הקיים בשרות המבוקשת, לדוגמא: הנאמרות בינן סימן היסודי מוצב (במקביל לנתון שנכלל ב"אר 44: יתר (שיוצגו בשרות) שלפני שירות סה"ר – לא במקצב הרגיל (שיוצגו בשרות סה"ר) (מכליל)

נחמני כח אדם והוצאות שכר לשנר שנסת"מ ביום 31 בדצמבר 2016

תקון כח אדם יעודי נקבע על ידי המשרדים היעודיים, משרות המקצוע וממומנות על ידי מנהל המנהל של תקן

[illegible]

הערות לנספח 4 לטופס 2 חלק א

1. **שיטת חישוב משרות ללא תקן** – את סה"כ השכר שללא תקן מחלקים בשכר הממוצע עבור המשרות שבתקן בסעיף והתוצאה היא מספר המשרות ללא תקן.
2. **תקן כח אדם ייעודי** – המשרדים הייעודיים מעבירים לרשויות המקומיות את פירוט המשרות הייעודיות המאושרות. משרד החינוך – דוח תקצוב מוניציפלי המפרט משרות חינוך מאושרות ומתוקצבות, משרד הרווחה – דוח מפורט של המשרות המתוקצבות לרשות המקומית.
3. **להלן דוגמאות להערות אפשריות לנספח:**

- תקן כח אדם מאושר ע"י מועצת העיריה ו/ או משרד הפנים.
- תקן יעודי אושר לאחרונה בשנת 2016. תקן מוניציפאלי אושר לאחרונה בשנת 2015.
- אין תקן והנתון הוא בהתאם למצב בפועל.

.

פרק 8 נספחים – דוח לדוגמא

נספח 5 לטופס 2

התפלגות מרכיבי השכר לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2016

2015		2016		סוג תשלום
ביצוע	% מסה"כ	ביצוע	% מסה"כ	
54.72%	47,549	53.67%	50,785	שכר משולב כולל הפרשי שכר
5.96%	5,182	5.77%	5,456	שעות נוספות - רשומות
0.46%	404	0.54%	507	פיצויי פיטורין
4.42%	3,844	4.26%	4,027	אחזקת רכב
9.41%	8,175	9.21%	8,712	תשלומי פנסיה
0.15%	128	0.15%	139	אש"ל
6.23%	5,415	7.52%	7,120	תשלומים שונים - הבראה, ביגוד, טלפון, קצובת נסיעה ועוד
81.36%	70,697	81.10%	76,746	סה"כ שכר ותשלומים
3.09%	2,681	3.23%	3,061	תשלומי ביטוח לאומי מעביד
9.53%	8,279	9.64%	9,126	קופת גמל מעביד, קרן השתלמות
6.03%	5,242	6.02%	5,699	מס שכר ומס מעסיקים
18.64%	16,202	18.90%	17,886	סה"כ נלוות
100.00%	86,899	100.00%	94,632	סה"כ כללי

התאמה בין הוצאות השכר הנ"ל לבין הוצאות השכר בנספח 1 לטופס 2

2015	2016	הוצאות שכר ומשכורות לפי דוחות 66 החודשיים -
86,899	94,632	
77	78	השתתפות בשכר גימלאים
1,405		הפרשה להבראה
(421)	(484)	השתתפות אחרים בשכר גימלאים
(108)	(91)	החזרים מביטוח לאומי
(969)	(925)	קזוז עובדי תאגיד המים
	949	הפרשה לתשלום מענק חד פעמי
86,883	94,159	הוצאות שכר לפי נספח 1 לטופס 2

שימו לב: סעיף זה רלוונטי רק כאשר מועד תשלום דמי ההבראה השנתיים או חלק מהם נדחה על-פי דין, לשנה הבאה (או למס' שנים הבאות). במיקרה כזה ההנחיות מחייבות רישום הפרשה בגין סך ההבראה שנדחה וסכום זה כמובן לא יכלל בדוח 66.

פרק 8 נספחים – דוח לדוגמא

נספח 6 לטופס 2

הדוח הכספי לשנת 2016

ארנונה כללית

10 ניתוח תעריפים למ"ר בשקלים חדשים

התעריפים המוצגים בדוח לדוגמא מתייחסים לרשות עצמאית. תעריפי המינימום והמקסימום המעודכנים לכל סוג רשות; עצמאית ושאינה עצמאית, נכללים ביישום האקסל

2014		2015		2016		הסקטור
תעריף	משוקלל	תעריף	משוקלל	תעריף	מינימום(*)	
39.09	40.95	41.67	33.44			מבנה מגורים
			32.25			מגורים שאינם בשימוש
133.91	136.75	141.21	65.66			משרדים שירותים ומסחר
1,112.27	1,012.25	1,027.12	446.49			בנקים וחברות ביטוח
102.44	107.11	108.88	23.93			תעשייה
19.78	20.12	19.8	36.95			בתי מלון
			44.32			מלאכה
0.38	0.04	0.04	0.009286	לדונם		אדמה חקלאית
7.45	5.28	5.34	0.010571	לדונם		קרקע תפוסה
			0.011583	לדונם		קרקע תפוסה במפעל עתיר שטח
			7.13	למ"ר		קרקע תפוסה המשמשת לעריכת אירועים
54.9	18.49	18.79	1.37			חניונים
			0.337	לדונם		מבנה חקלאי
						מערכת סולארית הממוקמת על גג נכס:
			0.06			לכל מ"ר שמעל 0.2 דונם עד 1 דונם
			0.03			לכל מ"ר שמעל 1 דונם ועד 2 דונם
						בסיווג ראשי
						מערכת סולארית שאינה ממוקמת על גג נכס:
			0.24			בשטח של עד 10 דונם
			0.12			לכל מ"ר שמעל 10 דונם ועד 300 דונם
			0.06			לכל מ"ר שמעל 300 דונם ועד 750 דונם
			0.03			לכל מ"ר שמעל 750 דונם
						קרקע תפוסה המשמשת למערכת סולארית:
			0.24			בשטח של עד 10 דונם
			0.12			לכל מ"ר שמעל 10 דונם ועד 300 דונם
			0.06			לכל מ"ר שמעל 300 דונם ועד 750 דונם
			0.03			לכל מ"ר שמעל 750 דונם
						נכסים אחרים

בסיווג ראשי "נכסים אחרים" תעריף המינימום הנו הסכום שהגיע כדין בתוספת שיעור העדכון

לדונם אזורי תעשייה משותפים

(*) תעריף המינימום כפי שנקבע בתקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות בשנת 2016)

(**) תעריף משוקלל לשנת 2014 ו/או 2015 סווג מחדש.

הערות לנספח:

- יש לרשום את קבוצות המסים לפי מידת התאמתן לרשות המבוקרת.
- יש לבדוק התאמת נתוני התעריפים המשוקללים בשנת החשבון ובשנה הקודמת למופיע בנספח א בדוח הביקורת המפורט.
- ברשויות יו"ש יש להוסיף סיווג ראשי הנקרא "אדמת בניין".

פרק 8 נספחים – דוח לדוגמא

נספח 7 לטופס 2

שינויים מהותיים בין תקציב 2016 לבין הביצוע בשנת 2015

תקציב 2016	ביצוע 2015 אלפי ש"ח	הפרש	סטיה %	
תקבולים:				
24 נכסים ציבוריים	1,865	2,638	(773)	(29.30)%
41 מים	500	1,963	(1,463)	(74.53)%
5 תקבולים בלתי רגילים	6,491	12,093	(5,602)	(46.32)%
תשלומים:				
62 מנהל כספי	6,635	8,227	(1,592)	(19.35)%
64 פרעון מלוות	1,737	2,695	(958)	(35.55)%
97 מפעל הביוב	3,916	3,916	(3,916)	(100.00)%

הערה:

יש להכליל סעיפים אשר הסטיה בהם מהותית בלבד (הסכום מהותי, בד"כ מעל 500 אלפי ש"ח והשעור בד"כ מעל 10%) בנספחי ניתוח התקציב!

פרק 8 נספחים – דוח לדוגמא

נספח 8 לטופס 2

השוואה בין הביצוע בשנת 2016 לעומת הביצוע בשנת 2015

תקבולים:	ביצוע 2016	ביצוע 2015 אלפי ש"ח	הפרש	סטיה %
12 אגרות והיטלים	7,874	6,642	1,232	18.55%
28 פיקוח עירוני	2,392	1,448	944	65.19%
41 מים	839	1,963	(1,124)	(57.26)%
5 תקבולים בלתי רגילים	7,174	12,093	(4,919)	(40.68)%
תשלומים:				
64 פרעון מלוות	1,726	2,695	(969)	(35.96)%
71 תברואה	21,169	18,300	2,869	15.68%
97 מפעל הביוב	141	3,916	(3,775)	(96.40)%

פרק 8 נספחים – דוח לדוגמא

נספח 9 לטופס 2

השוואת התקציב הרגיל בשנת 2016 לעומת הביצוע בשנת 2016

תקציב 2016	ביצוע 2016 אלפי ש"ח	הפרש	סטיה %	
תקבולים:				
6,423	7,874	1,451	22.59%	12 אגרות והיטלים
1,865	2,432	567	30.40%	24 נכסים ציבוריים
1,480	2,392	912	61.62%	28 פיקוח עירוני
12,881	14,233	1,352	10.50%	34 רווחה
6,491	7,174	683	10.52%	5 תקבולים בלתי רגילים
תשלומים:				
6,635	7,679	1,044	15.73%	62 מנהל כספי
7,049	8,128	1,079	15.31%	72 שמירה וביטחון
741	1,275	534	72.06%	78 פיקוח עירוני
15,500	18,141	2,641	17.04%	99 תשלומים לא רגילים

פרק 8 נספחים – דוח לדוגמא

נספח 1 לטופס 3

ריכוז התקובלים והתשולומים של התקציב הכלתי רגיל לפי פקי התקציב לשנת הכספים 2016 באלפי ש"ח

[illegible]

פרק 8 נספחים – דוח לדוגמא

דוח תמיכות והשתתפויות

דוח כספי לשנת 2016 השתתפויות ותמיכות שנתנו ע"י הרשות בשנת 2016 באלפי ש"ח

<u>שם הגוף הנתמך או המתקצב</u>	<u>התקציב</u>	<u>ביצוע בפועל 2016</u>
1. <u>איגודי ערים וגופים מתוקצבים</u>		
איגוד ערים לשירותי כבאות	492	496
המועצה הדתית	1,318	1,288
הג"א	173	155
מגן דוד אדום	66	73
רשת ניקוז	85	102
סה"כ	2,134	2,114
2. <u>אירגוני ספורט</u>		
אגודת כדור	550	538
הפועל טירת שלום	61	59
כדורגל	1,213	1,183
עמותת טניס שולחן	8	8
כדורסל	500	487
שרעבי אומנות הלחימה	35	34
עמותת ספורט רב ענפי	41	40
הוקי גלגליות	21	21
תקציב שלא נוצל	996	
סה"כ	3,425	2,370
3. <u>תרבות נוער ואירגונים</u>		
מלגות	210	152
תמלוגים מוזיקה	33	53
סה"כ	243	205
4. <u>רווחה</u>		
עבור 19 עמותות שונות	-	353
תקציב שלא נוצל	500	
	500	353
5. <u>השתתפויות</u>		
רווחה	20	21
6. <u>פטורים והנחות מארנונה</u>		
	7,400	7,857
סה"כ	13,722	12,920



מדינת ישראל

משרד הפנים

המנהל לתכנון תקצוב ופיתוח

**מבנה התקציב הרגיל
של רשות מקומית**

מבנה התקציב החדש בתחולה מינואר 1994

חברי הועדה המקצועית לשינוי מבנה התקציב:

שמעון תורג'מן	- יו"ר הועדה
רות יוסף	- חברת הועדה
אלכס אלטר	- חבר הועדה
רו"ח א. ברפז	- חבר הועדה
אמיר ברטוב	- חבר הועדה
שלמה רייך	- חבר הועדה
שוקי מאירי	- חבר הועדה
רו"ח יואב קרמזין	- יועץ לועדה

ירושלים, כסלו תשנ"ד, דצמבר 1993

תוכן ענינים

עמוד	עמוד		
	8-4	מבוא כללי ודברי הסבר	
	9	המלצת הוועדה לשינוי מבנה התקציב	
		תקבולים	
		1 מיסים ומענק כללי	
12	11-10	11 ארנונות	
12	10	12 אגרות	
12	10	13 היטלים	
12	10	14 מכסות	
12	11	15 השתת' כלליות של מוסדות	
	11	16 הכנסות מימון	
	11	19 מענקים כלליים	
		2 שירותים מקומיים	
16-13	13	21 תברואה	
13	13	22 שמירה ובטחון	
14	14	23 תכנון ובניין עיר	
14	14	24 נכסים ציבוריים	
15	15	25 חגיגות, מבצעים וארועים	
15	15	26 שירותים עירוניים שונים	
16	16	27 פיתוח כלכלי	
16	16	28 פיקוח עירוני	
16	16	29 שירותים חקלאיים	
		3 שירותים ממלכתיים	
21-17	17	31 חינוך	
17	18	32 תרבות	
18	19	33 בריאות	
19	20	34 רווחה	
20	21	35 דת	
21	21	36 קליטת עליה	
21	21	37 איכות הסביבה	
		4 מפעלים	
22	22	41 מים	
22	22	42 בתי מטבחים	
22	22	43 נכסים	
22	22	44 תחבורה	
22	22	45 מפעלי תעסוקה	
22	22	46 חשמל	
22	22	47 מפעל הביוב	
22	22	48 מפעלים אחרים	
		5 תקבולים בלתי רגילים	
23	23	51 ריבית והחזר הוצאות	
24	23	משנים קודמות	
27-26	23	59 החזר מקרנות והכנסות מיוחדות	
		סעיפי תקבולים	
	25		
		תשלומים	
6	11-10	6 הנהלה כללית	
12	10	61 מינהל כללי	
12	10	62 מינהל כספי	
12	10	63 הוצאות מימון	
12	11	64 פרעון מלוות	
		7 שירותים מקומיים	
16-13	13	71 תברואה	
13	13	72 שמירה ובטחון	
14	14	73 תכנון ובניין עיר	
14	14	74 נכסים ציבוריים	
15	15	75 חגיגות, מבצעים וארועים	
15	15	76 שירותים עירוניים שונים	
16	16	77 פיתוח כלכלי	
16	16	78 פיקוח עירוני	
16	16	79 שירותים חקלאיים	
		8 שירותים ממלכתיים	
21-17	17	81 חינוך	
17	18	82 תרבות	
18	19	83 בריאות	
19	20	84 רווחה	
20	21	85 דת	
21	21	86 קליטת עליה	
21	21	87 איכות הסביבה	
		9 מפעלים	
22	22	91 מים	
22	22	92 בתי מטבחים	
22	22	93 נכסים	
22	22	94 תחבורה	
22	22	95 מפעלי תעסוקה	
22	22	96 חשמל	
22	22	97 מפעל הביוב	
22	22	98 מפעלים אחרים	
		99 תשלומים בלתי רגילים	
23	23	0 תקציבי עזר	
24	23	סעיפי תשלומים	
27-26	23		
		נספחים	
28		נספח 1 - משכורות ושכר עבודה	
37-29		נספח 2 - סעיפי מש' עבודה ורווחה	
		נספח 3 - טבלת מעבר ממבנה תקציב קודם -	
45-38		- יחידות תקבולים (3.1)	
42-38		- יחידות תשלומים (3.2)	
45-43		- סעיפי תקבולים (3.3)	
46		- סעיפי תשלומים (3.4)	
47			

הערות	<u>תקבולים</u>
פירוט פרק 111 ל- 4 ספרות הינו רשות	<u>1 מיסים ומענק כללי</u>
	<u>11 ארנונות</u>
	111 ארנונה כללית 1111 ארנונה כללית למגורים - גביה שוטפת 1112 ארנונה כללית למגורים - גביה מיתרת פיגורים 1113 ארנונה כללית שלא למגורים - גביה שוטפת 1114 ארנונה כללית שלא למגורים - גביה מיתרת פיגורים
	<u>112 הכנסות במקום ארנונה</u>
ראה פרק מקביל 632	113 הנחות מימון (ארנונה מראש והסדרי תשלומים)
	115 הנחות לזכאים
ראה פרק מקביל 995	116 הנחות ועדה בגין מצב חומרי
	117 הנחות ועדה אחרות
	<u>12 אגרות</u>
	121 תעודות ואישורים
	122 אגרת רשיונות לשלטים
	124 מודעות ופרסומים 1241 מודעות על לוחות 1242 מודעות על בדי קולנוע 1243 מודעות על רכב ציבורי 1244 פרסום חוצות 1245 פרסום בכבלים
	129 אגרות שונות
	<u>13 חיטלים</u>
	<u>14 מכסות</u>
	141 מכסות הועדים המקומיים
	142 מכסות לאיגודי ערים

**15 השתתפויות כלליות
של מוסדות**

155 השתתפות הסוכנות היהודית

156 השתתפות ההסתדרות הכללית

157 השתתפות מוסדות אחרים

16 הכנסות מימון

19 מענקים כלליים

191 מענק כללי לאיזון

192 מענקים חד פעמיים

193 מענק הבירה (ירושלים)

194 מענק לקליטת העליה

195 מענקי הסדר

196 מענקים אחרים

197 מענק - רזרבה להתיקרות

חלק מהיטלי הפיתוח מיועד לפרעון
מלוות בגין פעולות פיתוח ספציפיות
שבוצעו בעבר ומומנו בהלוואות

תשלומים

6 הנהלה כללית

61 מינהל כללי

הנהלה ומועצה	611
ראש הרשות המקומית וסגניו	6111
מועצת הרשות	6112
מבקר הרשות	612
מזכירות	613
הסברה ויחסי צבור	614
מנגנון	615
או"ש והדרכה	616
שרות משפטי	617
תכנון ומחקר	618
בחירות ברשויות המקומיות	619

62 מינהל כספי

הגזברות	621
הנהלת הגזברות	6211
תקציבים וכלכלה	6212
הנהלת חשבונות	6213
תשלומים	6214
יחידת שכר	6215
מעקב אחר הכנסות	6216
מיכון ואוטומציה	6217
שומה	622
גבייה	623
מזכירות ומינהל	6231
גביית ארנונה	6232
גביית אגרות וחיטלים	6233
גביית תשלומי בעלים	6234
גביית ממשרדי ממשלה	6235
הוצאות לפועל	6236

624 פקוח על חברות הרשות

63 הוצאות מימון

עמלות והוצאות בנקאיות	631
-----------------------	-----

632 הוצאות מימון

64 פרעון מלוות

פרעון מלוות לפרעון עצמי	648
פרעון מלוות מוכר	649
פרעון מלוות מוכר לא למיחזור	6491
פרעון מלוות מוכר למיחזור נטו	6492

<u>תשלומים</u>		<u>תקבולים</u>	
<u>7 שרותים מקומיים</u>		<u>2 שרותים מקומיים</u>	
<u>71 תברואה</u>		<u>21 תברואה</u>	
מינהל תברואה	711		
שרותי נקיון	712	שרותי נקיון	212
מינהל שרותי ניקיון	7121	מינהל שרותי ניקיון	2121
ניקוי רחובות	7122	ניקוי רחובות	2122
אסוף ובעור אשפה	7123	אסוף ובעור אשפה	2123
נקוי חצרות	7124	נקוי חצרות	2124
בתי שמוש צבוריים	7125	בתי שמוש צבוריים	2125
פיקוח תברואי	713	פיקוח תברואי	213
מינהל הפיקוח התברואי	7131	מינהל הפיקוח התברואי	2131
פיקוח תברואי כללי	7132	פיקוח תברואי כללי	2132
פיקוח על עסקים ומוסדות	7133	פיקוח על עסקים ומוסדות	2133
שרות וטרינרי	714	שרות וטרינרי	214
מינהל שרות וטרינרי	7141	מינהל שרות וטרינרי	2141
פיקוח וטרינרי	7142	פיקוח וטרינרי	2142
מלחמה בכלבת	7143	מלחמה בכלבת	2143
תברואה מונעת	715	תברואה מונעת	215
מכירת חמרי תברואה	7151	מכירת חמרי תברואה	2151
הדברת מחלות מדבקות	7152	הדברת מחלות מדבקות	2152
שרות להדברת מזיקים	7153	דמי שרות להדברת מזיקים	2153
<u>72 שמירה ובטחון</u>		<u>22 שמירה ובטחון</u>	
מינהל שמירה ובטחון	721	מינהל שמירה ובטחון	221
שמירה בטחונית	722	שמירה בטחונית	222
משמר אזרחי	7221	משמר אזרחי	2221
הג"א	723	הג"א	223
כבוי אש	724	כבוי אש	224
בטיחות	725	בטיחות	225
מל"ח ופס"ח	726	מל"ח ופס"ח	226
מל"ח	7261	מל"ח	2261
פס"ח	7262	פס"ח	2262
הגמ"ר	727	הגמ"ר	227
כסוי הוצאות לשעת חרום	729	כסוי הוצאות לשעת חרום	229

פרק 8 אינדקס – מבנה התקציב הרגיל של הרשויות המקומיות

תשלומים		תקבולים	
73 תכנון ובנין עיר		23 תכנון ובנין עיר	
731 משרד מהנדס הרשות		231 משרד מהנדס הרשות	
732 תכנון עיר		232 תכנון עיר	
7321 תכנון כללי		2321 תכנון כללי	
7322 תוכנית אב		2322 תוכנית אב	
7323 מדידות		2323 מדידות	
733 רשוי ופיקוח על הבניה		233 רשוי ופיקוח על הבניה	
7331 אגרות, רשיונות בניה		2331 אגרות, רשיונות בניה	
7332 פקוח על הבניה		2332 פקוח על הבניה	
7333 פיקוח על בנינים מסוכנים		2333 פיקוח על בנינים מסוכנים	
7334 ועדה מקומית לתכנון ובניה		2334 ועדה מקומית לתכנון ובניה	
74 נכסים צבוריים		24 נכסים צבוריים	
741 מינהל נכסים ציבוריים		241 מינהל נכסים ציבוריים	
742 דרכים ומדרכות		242 דרכים ומדרכות	
7421 אחזקת כבישים עורקיים		2421 כבישים עורקיים	
7422 אחזקת כבישים פנימיים ומדרכות		2422 כבישים פנימיים ומדרכות	
743 תאורת רחובות		243 תאורת רחובות	
744 בטיחות בדרכים		244 בטיחות בדרכים	
7441 תחזוקת רמזורים ואיי תנועה		2441 רמזורים ואיי תנועה	
7442 תחזוקת מעברים תת קרקעיים וגשרים		2442 מעברים תת קרקעיים וגשרים	
7443 מעקות ואמצעי בטיחות		2443 מעקות ואמצעי בטיחות	
7444 שלטים תמרורים וסימוני כבישים		2444 שלטים תמרורים וסימוני כבישים	
7445 מטה בטיחות עירוני		2445 מטה בטיחות עירוני	
745 תיעול וניקוז		245 תיעול וניקוז	
746 גנים ונוטיות		246 גנים ונוטיות	
7461 גינות ציבוריות		2461 גינות ציבוריות	
7462 טיפוח פינות נוי		2462 טיפוח פינות נוי	
7463 מזרקות ואלמנטי רחוב אמנותיים		2463 מזרקות ואלמנטי רחוב אמנותיים	
7464 ריהוט רחוב ומתקני משחקים		2464 ריהוט רחוב ומתקני משחקים	
747 חופים, בריכות ומרחצאות		247 חופים, בריכות ומרחצאות	
7472 חופי רחצה		2472 חופי רחצה	
7473 בריכות שחיה		2473 בריכות שחיה	
7474 מרחצאות		2474 מרחצאות	
748 בתי עלמין		248 בתי עלמין	
749 נכסים ציבוריים אחרים		249 נכסים ציבוריים אחרים	

תקבולים	תשלומים
<u>25 חגיגות מבצעים וארועים</u>	<u>75 חגיגות מבצעים וארועים</u>
251 חגיגות יום העצמאות	751 חגיגות יום העצמאות
252 חגיגות וטכסים אחרים	752 חגיגות וטכסים אחרים
253 פעולות אימוץ	753 פעולות אימוץ
254 קשרים בינלאומיים	754 קשרים בינלאומיים
256 כנסים וארועים בינלאומיים	756 כנסים וארועים בינלאומיים
<u>26 שרותים עירוניים שונים</u>	<u>76 שרותים עירוניים שונים</u>
261 מוקד עירוני	761 מוקד עירוני
262 מידע לציבור	762 מידע לציבור
263 השתת' בהוצאות מועצות אזוריות	
264 תרבות הדיור	764 תרבות הדיור
265 מוסדות כלליים	765 מוסדות כלליים
266 ועדים מקומיים	766 ועדים מקומיים
267 בטוח אלמנטרי לרשות	767 בטוח אלמנטרי לרשות
268 מפע"מ - מרכז חדרה איזורי	768 מפע"מ - מרכז חדרה איזורי
269 הכנסות שונות	769 שרותים שונים

תשלומים	תקבולים
<u>77 פיתוח כלכלי</u>	<u>27 פיתוח כלכלי</u>
771 עידוד קייט ותיירות	271 עידוד קייט ותיירות
772 עידוד תעשייה ומלאכה	272 עידוד תעשייה ומלאכה
773 חברות עירוניות	273 חברות עירוניות
7731 הון מניות	2731 הון מניות
7732 הלוואות בעלים ושטרי הון	2732 הלוואות בעלים ושטרי הון
<u>78 פיקוח עירוני</u>	<u>28 פיקוח עירוני</u>
781 פיקוח על חוקי עזר	281 פיקוח על חוקי עזר
782 גבית המשפט עירוני	282 בית משפט עירוני
<u>79 שירותים חקלאיים</u>	<u>29 שירותים חקלאיים</u>
791 מינהל שירותים חקלאיים	291 ארגון כללית על אדמה חקלאית
792 שירות השדה	292 שירות השדה
793 מלחמה במזיקים לחקלאות	293 מלחמה במזיקים לחקלאות
794 תצפיות ותחנות נסיונות	294 תצפיות ותחנות נסיונות
795 הדרכה חקלאית	295 הדרכה חקלאית
796 עבודות נקו מקומי ואזורי	296 עבודות נקו מקומי ואזורי
797 שמירת שדות	297 שמירת שדות
799 שירותים חקלאיים אחרים	299 שירותים חקלאיים אחרים

פרק 8 אינדקס – מבנה התקציב הרגיל של הרשויות המקומיות

תשלומים		תקבולים	
8 שרותים ממלכתיים		3 שרותים ממלכתיים	
81 חינוך		31 חינוך	
811 מינהל החינוך		311 מינהל החינוך	
812 חינוך קדם יסודי		312 חינוך קדם יסודי	
8121 מינהל החינוך הקדם יסודי		3122 גני ילדים גיל חובה	
8122 גני ילדים גיל חובה		3123 גני ילדים טרום חובה	
8123 גני ילדים טרום חובה		3124 מעונות ופעוטונים	
8124 מעונות ופעוטונים		3125 גני מועדון וצהרונים	
8125 גני מועדון וצהרונים		3126 גני ילדים לחינוך מיוחד	
8126 גני ילדים לחינוך מיוחד		3128 קייטנה/חודש לימודים נוסף לגנ"י	
8128 קייטנה/חודש לימודים נוסף לגנ"י			
813 חינוך יסודי		313 חינוך יסודי	
8131 מינהל החינוך היסודי		3131 מינהל החינוך היסודי	
8132 בתי"ס יסודיים		3132 בתי"ס יסודיים	
8133 חינוך מיוחד		3133 חינוך מיוחד	
3134 חוגים לתלמידים מחוננים ומוכשרים		3134 חוגים לתלמידים מחוננים ומוכשרים	
8135 ישיבות קטנות ותלמודי תורה		3135 ישיבות קטנות ותלמודי תורה	
8136 חינוך משלים בבתי"ס		3136 חינוך משלים בבתי"ס	
8137 חוות חקלאיות		3137 חוות חקלאיות	
8138 קייטנות/לימודיות וחודש לימוד נוסף		3138 קייטנות/לימודיות וחודש לימוד נוסף	
814 חסיבות ביניים		314 חסיבות ביניים	
815 חינוך על יסודי		315 חינוך על יסודי	
8151 מינהל החינוך העל יסודי		3151 מינהל החינוך העל יסודי	
8152 בתי"ס על יסודיים עיוניים		3152 בתי"ס על יסודיים עיוניים	
8153 בתי"ס ערב על יסודיים		3153 בתי"ס ערב על יסודיים	
8154 ישיבות תיכוניות אולפנות ומתיבתאות		3154 ישיבות תיכוניות אולפנות ומתיבתאות	
8155 בתי"ס על יסודיים מקצועיים		3155 בתי"ס על יסודיים מקצועיים	
8156 בתי"ס על יסודיים חקלאיים		3156 בתי"ס על יסודיים חקלאיים	
8157 בתי"ס על יסודיים מקיפים		3157 בתי"ס על יסודיים מקיפים	
816 חינוך גבוה		316 חינוך גבוה	
8162 אוניברסיטאות		3162 אוניברסיטאות	
8163 מוסדות להשכלה טכנולוגית גבוהה		3163 מוסדות להשכלה טכנולוגית גבוהה	
8164 ישיבות גבוהות וכוללים		3164 ישיבות גבוהות וכוללים	
8165 בתי מדרש למורים		3165 בתי מדרש למורים	
8166 מכללות		3166 מכללות	
8167 אמנות		3167 אמנות	
8168 קרן מילגות עירונית		3168 קרן מילגות עירונית	
817 שרותים נוספים לבתי"ס וגנ"י		317 שרותים נוספים לבתי"ס וגנ"י	
8171 קב"ט שמירה ובטחון מוסדות חינוך		3171 קב"ט שמירה ובטחון מוסדות חינוך	
8172 מרכזיה פדגוגית		3172 מרכזיה פדגוגית	
8173 שרות פסיכולוגי חינוכי		3173 שרות פסיכולוגי חינוכי	
8174 שרות בריאות לתלמיד		3174 שרות בריאות לתלמיד	
8175 בטוח תלמידים		3175 בטוח תלמידים	
8176 רווחה חינוכית		3176 רווחה חינוכית	
8177 קב"סים		3177 קב"סים	
8178 הסעות ילדים		3178 הסעות ילדים	
8179 שרותים אחרים		3179 שרותים אחרים	
818 חינוך מבוגרים		318 חינוך מבוגרים	
819 שירותי חינוך מיוחדים		319 שירותי חינוך מיוחדים	
8191 חינוך מוכר שאינו רשמי		3191 חינוך מוכר שאינו רשמי	

תשלומים		תקבולים	
82 תרבות		32 תרבות	
מינהל התרבות	821	מינהל התרבות	321
פעולות תרבות	822	פעולות תרבות	322
ספריות עירוניות	823	ספריות עירוניות	323
מתנ"סים	824	מתנ"סים	324
מוסיקה ומחול	825	מוסיקה ומחול	325
קונסרטוריום	8251	קונסרטוריום	3251
תזמורת עירונית	8252	תזמורת עירונית	3252
מקהלה עירונית	8254	מקהלה עירונית	3254
מוקדי תרבות	826	מוקדי תרבות	326
תיאטרונים	8261	תיאטרונים	3261
מוזיאונים	8262	מוזיאונים	3262
גן חיות	8263	גן חיות	3263
מוקדי תרבות אחרים	8264	מוקדי תרבות אחרים	3264
תרבות תורנית	827	תרבות תורנית	327
נוער	828	נוער	328
מינהל הנוער	8281	מינהל הנוער	3281
מוקדי הפעלת נוער	8282	מוקדי הפעלת נוער	3282
חוגי נוער	8283	חוגי נוער	3283
קיטנות נוער	8284	קיטנות נוער	3284
תנועות נוער	8289	תנועות נוער	3289
ספורט	829	ספורט	329
מינהל הספורט	8291	מינהל הספורט	3291
מתקני ספורט	8292	מתקני ספורט	3292
פעולות ספורט	8293	פעולות ספורט	3293
ארגוני ספורט	8299	ארגוני ספורט	3299

תשלומים

83 בריאות

832	מרפאות
8321	מרפאות יעוץ
8322	מרפאות כלליות
8323	מרפאות שיניים
8324	תחנות אם וילד
833	בתי חולים
8331	בתי חולים כלליים
8332	בתי חולים אחרים
834	בתי ספר לאחיות
835	מוסדות בריאות אחרים
836	שרותי חירום רפואיים
8361	מד"א
8362	נט"ן
8363	מוקד לתורנויות של רופאים
837	פעולות מחקר
839	מוסדות בריאות נתמכים

תקבולים

33 בריאות

332	מרפאות
3321	מרפאות יעוץ
3322	מרפאות כלליות
3323	מרפאות שיניים
3324	תחנות אם וילד
333	בתי חולים
3331	בתי חולים כלליים
3332	בתי חולים אחרים
334	בתי ספר לאחיות
335	מוסדות בריאות אחרים
336	שרותי חירום רפואיים
3361	מד"א
3362	נט"ן
3363	מוקד לתורנויות של רופאים
337	פעולות מחקר
339	מוסדות בריאות נתמכים

פרק 8 אינדקס – מבנה התקציב הרגיל של הרשויות המקומיות

תשלומים		תקבולים	
84 רווחה		34 רווחה	
841 מינהל הרווחה		341 מינהל הרווחה	
842 רווחת הפרט והמשפחה		342 רווחת הפרט והמשפחה	
8422 צרכים מיוחדים		3422 צרכים מיוחדים	
8424 הדרכת משפחות		3424 הדרכת משפחות	
8425 סמך מקצועי		3425 סמך מקצועי	
843 שרותים לילד ולנוער		343 שרותים לילד ולנוער	
8435 פעולות קהילתיות		3435 פעולות קהילתיות	
8438 אחזקת ילדים בפנימיות		3438 אחזקת ילדים בפנימיות	
8439 אחזקת ילדים במעונות יום ואומנות יומיות		3439 אחזקת ילדים במעונות יום ואומנות יומיות	
844 שרותים לזקן		344 שרותים לזקן	
8443 שרותים לזקן - מוסדי		3443 שרותים לזקן - מוסדי	
8444 שרותים לזקן - קהילתי		3444 שרותים לזקן - קהילתי	
8445 תעסוקה ומרכזי יום לקשיש		3445 תעסוקה ומרכזי יום לקשיש	
845 שרותים למפגר		345 שרותים למפגר	
8451 סידור מפגרים במוסדות		3451 סידור מפגרים במוסדות	
8452 סידור מפגרים במסגרות יום		3452 סידור מפגרים במסגרות יום	
8453 שרותים למפגר - קהילתי		3453 שרותים למפגר - קהילתי	
8454 מפעלי תעסוקה למפגר ומע"ש		3454 מפעלי תעסוקה למפגר ומע"ש	
846 שרותי שיקום		346 שרותי שיקום	
8461 שיקום העיוור - אחזקה במוסדות		3461 שיקום העיוור - אחזקה במוסדות	
8462 שיקום העיוור - מעונות יום		3462 שיקום העיוור - מעונות יום	
8463 טיפול בעיוור בקהילה		3463 טיפול בעיוור בקהילה	
8464 מפעלי תעסוקה לעיוורים		3464 מפעלי תעסוקה לעיוורים	
8465 נכים - שיקום במוסדות		3465 נכים - שיקום במוסדות	
8466 נכים - אחזקה במסגרות יום		3466 נכים - אחזקה במסגרות יום	
8467 נכים - טיפול בקהילה		3467 נכים - טיפול בקהילה	
8468 נכים - שיקום במפעלי תעסוקה		3468 נכים - שיקום במפעלי תעסוקה	
847 שרותי תקו"ן		347 שרותי תקו"ן	
8471 טיפול בחבורות רחוב ונוער במצוקה		3471 טיפול בחבורות רחוב ונוער במצוקה	
8472 חסות נוער		3472 חסות נוער	
8473 סמים		3473 סמים	
8474 מפתנים		3474 מפתנים	
848 עבודה קהילתית		348 עבודה קהילתית	
8482 מרכזים קהילתיים		3482 מרכזים קהילתיים	
8483 התנדבות		3483 התנדבות	
8484 (שרות יעוץ לאזרח) שי"ל		3484 (שרות יעוץ לאזרח) שי"ל	
8485 שיקום שכונות		3485 שיקום שכונות	
849 שרותים לעולים		349 שרותים לעולים	

תקבולים	תשלומים
35 דת	85 דת
351 שירותים דתיים יהודיים	851 השתתפות בתקציב המועצה הדתית
352 שירותי דת לקראים	852 שירותי דת לקראים
353 שירותי דת למוסלמים	853 שירותי דת למוסלמים
354 שירותי דת לעדות נוצריות	854 שירותי דת לעדות נוצריות
355 שירותי דת לדרוזים	855 שירותי דת לדרוזים
356 שירותי דת יהודיים כלליים	856 שירותי דת יהודיים כלליים
357 שירותי דת במועצות איזוריות	857 שירותי דת במועצות איזוריות
359 שירותי דת שונים	859 שירותי דת שונים
36 קליטת עליה	86 קליטת עליה
369 שירותים שונים לקליטת העליה	869 שירותים שונים לקליטת העליה
37 איכות הסביבה	87 איכות הסביבה
379 שירותים שונים לאיכות הסביבה	879 שירותים נוספים לאיכות הסביבה

תשלומים	תקבולים
9 מפעלים	4 מפעלים
91 מים	41 מים
911 מינהל המים	411 מינהל המים
912 גביה	412 גביה
913 תפעול ואחזקת משק המים	413 משק המים
9131 קניית מים	4131 אגרות מים (צריכה שוטפת)
9132 אחזקת מערכת הפקת מים	4132 אגרות מים אחרות (מוני מים, ...)
	4133 הכנסות אחרות ממים
92 בתי מטבחים	42 בתי מטבחים
922 בתי מטבחים עירוניים	422 בתי מטבחים עירוניים
923 בתי מטבחים באגוד ערים	423 בתי מטבחים באגוד ערים
93 נכסים	43 נכסים
931 מינהל הנכסים	431 מינהל הנכסים
932 דירות	432 דירות
933 משרדים ועסקים	433 משרדים ועסקים
934 מבני מלאכה ותעשייה	434 מבני מלאכה ותעשייה
935 קרקעות	435 קרקעות
936 אכסניות נוער	436 אכסניות נוער
937 שווקים	437 שווקים
938 משרדי הרשות	438 משרדי הרשות
939 נכסים אחרים	439 נכסים אחרים
94 תחבורה	44 תחבורה
942 אוטובוסים	442 אוטובוסים
9421 שרות אוטובוסים בהפעלת הרשות	4421 שרות אוטובוסים בהפעלת הרשות
9422 שרות אוטובוסים ציבוריים	4422 שרות אוטובוסים ציבוריים
9423 תחנות אוטובוסים	4423 תחנות אוטובוסים
943 חניה למכוניות	443 חניה למכוניות
9431 מגרשי חניה	4431 מגרשי חניה
9432 כרטיסי חניה ומדחנים	4432 כרטיסי חניה ומדחנים
944 חניה למוניות	444 חניה למוניות
945 רכבות	445 רכבות
95 מפעלי תעסוקה	45 מפעלי תעסוקה
96 חשמל	46 חשמל
97 מפעל הביוב	47 מפעל הביוב
971 מינהל הביוב	471 מינהל הביוב
972 ביוב עירוני	472 ביוב עירוני
973 טיהור מי ביוב	473 טיהור מי ביוב
974 ריקון בורות שופכין	474 ריקון בורות שופכין
98 מפעלים אחרים	48 מפעלים אחרים

תשלומים	תקבולים
	5 תקבולים בלתי רגילים
	51 ריבית והחזר הוצאות משנים קודמות
	511 ריבית ודיבידנדים
	513 תקבולים מהחזר הוצאות משנים קודמות
99 תשלומים בלתי רגילים	59 החזר מקרנות והכנסות מיוחדות
991 הפרשות לקרנות תקציביות	591 החזרות מקרנות
9911 הפרשה לקרן למחסנים	5911 החזרות מקרן למחסנים
9912 הפרשה לקרן למניות	5912 החזרות מקרן למניות
9913 הפרשה לקרן הלוואות לעובדים	5913 החזרות מקרן הלוואות לעובדים
9914 הפרשה לקרן גמ"ח לועדים מקומיים	5914 החזרות מקרן גמ"ח לועדים מקומיים
9915 הפרשה לקרן לחדוש רכב וציוד	5915 החזרות מקרן לחדוש רכב וציוד
9916 הפרשה לקרן לשכונים	5916 החזרות מקרן לשכונים
9919 הפרשה לקרנות אחרות	5919 החזרות מקרנות אחרות
992 רזרבה תקציבית (כולל התיקרויות)	
993 תשלומים להחזר הכנסות מש.ק.	
994 הוצאות מיוחדות ובלתי נצפות מראש	594 הכנסות מיוחדות ובלתי נצפות מראש
995 הנחות ממיסים לפי חוק או תקנות	
999 העברות לכיסוי גרעון	599 הכנסות לכיסוי גרעון
9991 העברת מענק לכיסוי גרעון מצטבר	5991 העברת מענק לכיסוי גרעון מצטבר
9992 העברת עודף תקציבי לכיסוי גרעון	5992 יתרה מתקציבים רגילים קודמים
9999 העברת הלוואות לכיסוי גרעון	5999 הלוואות לאיזון התקציב הרגיל

סעיפי תקבולים

1 ארנונות	7 השתתפות מוסדות ותרומות
11 גביית ארנונה	71 השתתפות ועדים מקומיים
2 אגרות	72 השתתפות חברות תחבורה
21 אגרות מים וביוב	73 השתתפות מוסד לביטוח לאומי
22 אגרות בגין שרותים וחומרים	74 השתתפות מפעל הפיס
29 אגרות אחרות	75 השתתפות הסוכנות היהודית
3 היטלים	77 השתתפות קהילות מחו"ל
31 היטלים	78 אשראי / חלוואה ממוסד בנקאי
4 שירותים ושכר לימוד	79 השתתפות מוסדות אחרים
41 שכל"מ מתושבים	
42 השתתפות תושבים בשירותים משלימים	8 השתתפות בעלים ע"ח עבודות פתוח
43 השתתפויות מוסדות ורשויות בשכל"מ	81 השתתפויות בעלים
44 השתתפות מוסדות ורשויות בשירותים משלימים	9 השתתפות משרדי ממשלה
49 שונות	91 השתתפות משרד הפנים
5 החזרות	92 השתתפות משרד החינוך והתרבות
51 החזרות מתקציב רגיל קודם	93 השתתפות משרד העבודה והרווחה
54 החזר מחברת ביטוח	94 השתתפות משרד הביטחון
58 החזרות מקרנות	95 השתתפות משרד הקליטה
59 החזרות אחרות	96 השתתפות משרד החקלאות
6 הכנסות מרכוש ומפעלים	97 השתתפות משרד הבטחון
61 מכירת חומרים	98 השתתפות משרד השיכון
62 מכירת ציוד יסודי	99 השתתפות משרדי ממשלה אחרים
63 מכירת נכסי דלא ניידי	
64 שכ"ד ודמי מסתח	
65 דמי שימוש	
66 הכנסות מימון	
661 ריבית הצמדה והפרשי שער	
662 מדיבידנד	
663 דמי ניהול ותאגידים	
67 הכנסות מזכיונות	
69 הכנסות שונות	

סעיפי תשלומים

44 ביטוח	1 משכורות ושכר עבודה
441 ביטוח	11 לעובדים לפי תקן
442 שיפוי עבור נזקים	11 השכר הקובע
443 השתתפות עצמית	12 תוספות שאינן נכללות בשכר הקובע
45 רחוט והחזקתו	13 שעות נוספות
47 ציוד משרדי מתכלה	14 החזר הוצאות
492 השתתפות בתקציב עזר 092 (משרד הרשות ושרותים)	18 נלוות לשכר
5 הוצאות מינהליות	181 הפרשות סוציאליות
51 אש"ל וכיבודים	182 מיסים ועלויות
511 אירוח וכיבוד	2 משכורות ושכר עבודה
512 אש"ל ונסיעות	21 לעובדים בלי תקן
513 נסיעות לחו"ל	21 השכר הקובע
514 רכישת מתנות	22 תוספות שאינן נכללות בשכר הקובע
52 השתלמויות וספרות מקצועית	23 שעות נוספות
521 השתלמויות	24 החזר הוצאות
522 ספרות מקצועית ועיתונות	28 נלוות לשכר
523 דמי חבר בארגונים	281 הפרשות סוציאליות
53 הוצאות רכב מינהלי	282 מיסים ועלויות
531 דלק ושמן	3 פנסיה ופיצויים
532 תיקונים	31 פנסיה
533 רישוי וביטוח	32 פיצויים
535 מכירת רכב	391 השתתפות בתקציב עזר גמלאות ופיצויים 091
54 הוצאות תקשורת	4 אחזקת בנינים ואספקה וציוד
55 הוצאות פרסום	41 שכר דירה ודמי חכירה
56 הוצאות משרדיות	42 תחזוקת מבנים
57 מיכון ועיבוד נתונים	421 עבודה קבלנית
58 הוצאות אירגוניות שונות	422 ואמרים
581 הוצאות משפטיות (אגרות בולים...)	43 חשמל; מים, וחמרי נקיון
59 השתתפות בתקציבי עזר	431 חשמל
593 מיכון ת. עזר 093	432 מים
596 מוסך ורכב ת. עזר 096	433 חמרי נקיון
597 שרותי הסעה והובלה ת. עזר 097	434 שרותי נקיון

סעיפי תשלומים - המשך

79	השתת' בתקציבי עזר	6	מימון ופרעון מלוות
794	אפסנאות תקציב עזר 094	61	עמלות
795	בתי מלאכה תקציב עזר 095	62	ריבית משיכות יתר
796	מוסד תקציב עזר 096	63	ריבית מיחזור
797	הסעות תקציב עזר 097	64	ריבית ביטוח לאומי ומס הכנסה
798	תחזוקה תקציב עזר 098	65	ריבית פיגורים לספקים ונותני שרות
8	השתתפויות תמיכות ותרומות	66	ריבית על קרנות הרשות
81	השתתפויות ותרומות למוסדות	68	ריבית על הוצאות אחרות
82	הקצבות בהמלצת ועדת החקצבות	69	שונות
83	השתתפויות באגודי ערים	691	תשלום ע"ח קרן
84	תמיכות רווחה	692	תשלום ע"ח ריבית
85	מילגות לתלמידים וסטודנטים	693	תשלום ע"ח הצמדה וערך
86	הנחות	699	השתתפות בתקציב עזר פרעון מלוות (099)
87	תמיכות ביחידות סמך ומוסדות הרשות	7	הוצאות לפעולות
9	הוצאות חד פעמיות	71	הובלות והסעות קבלניות
91	השתתפות בתקציב בלתי רגיל	72	חמרים
92	הוצאות לעבודות פתוח	73	תחזוקת רכב תפעולי
93	רכישת ציוד יסודי	731	דלק ושמינים
94	רכישת נדל"ן	732	תיקונים
95	הוצאות תכנון	733	רישוי ובטוח
96	רזרבה	735	שכירת רכב
97	מקדמה על הוצאות עודפות	74	כלים, מכשירים וציוד
98	הוצאות אחרות	741	השכרת כלים, מכשירים וציוד
011	השתתפות בפרקים אחרים	742	אחזקת כלים, מכשירים וציוד
001	העברה (מספר שלילי)	743	רכישת כלים, מכשירים וציוד
		75	עבודות קבלניות
		76	קניית שרותים מרשויות ומוסדות
		77	חשמל ומים לפעולות
		771	חשמל לפעולות
		772	מים לפעולות
		78	הוצאות שונות

פרק 8 אינדקס – מבנה התקציב הרגיל של הרשויות המקומיות

09 תקציבי עזר

סעיפים - תשלומים	ברקים - תשלומים
391 השתתפות בתקציב עזר גימלאות ופיצויים (091)	091 גמלאות ופיצויים
492 השתתפות בתקציב עזר משרד הרשות ושירותים (092)	092 משרד הרשות ושירותים
593 השתתפות בתקציב עזר מיכון (093)	093 מיכון
794 השתתפות בתקציב עזר אפסנאות ומחסנים (094)	094 אפסנאות ומחסנים
795 השתתפות בתקציב עזר בתי מלאכה (095)	095 בתי מלאכה
596 השתתפות בתקציב עזר מוסך ורכב מינהלי (096)	096 מוסך ורכב
796 השתתפות בתקציב עזר מוסך ורכב תפעולי (096)	
597 השתתפות בתקציב עזר שירותי הסעה והובלה מינהליים (097)	097 שירותי הסעה והובלה
797 השתתפות בתקציב עזר הסעות והובלות תיפעול (097)	
798 השתתפות בתקציב עזר תחזוקה (098)	098 החזקת נכסים ציבוריים
699 השתתפות בתקציב עזר פרעון מלוות	099 פרעון מלוות