

”גמישות תקציבית” במדינות ה-OECD

סקירה השוואתית עבור ”המרכז להעצמת האזרח”

ספטמבר 2014

ניר מלר

תוכן עניינים

3	תקציר מנהלים
4	חלק א' – גמישות תקציבית במדינות ה-OECD
4	מספר שורות תקציב
7	הקצבה בסכום כולל (Lump sum appropriation)
7	הקצאה מחדש של הקצבות (Reallocation of appropriations)
12	העברת תקציבים לא מנוצלים לתקציב השנה הבאה (Carry-over of unused appropriations)
12	"אשראי" על בסיס הקצבות עתידיות (Borrowing against future appropriations)
13	חלק ב' – מקרי בוחר
13	דנמרק
14	איסלנד
16	הולנד
17	אוסטריה
19	קוריאה הדרומית
21	גמישות תקציבית ומגבלותיה במדינות נבחרות – טבלה מסכמת
23	נספח – תשובות מקוריות של נציגי מדינות
23	פינלנד
23	הולנד
25	מקורות

תקציר מנהלים

היכולת של משרדים ממשלתיים לממש את מדיניותם תלויה במידה רבה ב"גמישות תקציבית". ביטוי זה מתייחס למידה שבה משרדים ממשלתיים יכולים לבצע חלוקה של התקציבים המועברים אליהם בהתאם ליעדי משרדיהם, ומסוגלים לבצע שינויים והתאמות של חלוקה זו במהלך שנת התקציב. מנגד, עומדת שאיפת משרד האוצר לשמור על משמעת תקציבית ולוודא שמסגרת התקציב אינה נפרצת.

מסמך זה מדגיש שני מרכיבים בולטים שקובעים את מידת הגמישות התקציבית של משרדי הממשלה. האחד, **מספר שורות התקציב**, שמשקף את רמת הפירוט של התקציב כפי שהוא מאושר על-ידי משרד האוצר והמחוקק. והשני, **האפשרות לבצע הסטות מחדש של משאבים בין שורות תקציב** במהלך שנת התקציב.

מדינות ה-OECD נוקטות בגישות שונות ביחס לשני מרכיבים אלו. ביחס למספר שורות התקציב נראה כי **המגמה הכללית היא לכיוון הפחתה במספר שורות התקציב**, זאת על-מנת לצמצם את מידת המעורבות של משרד האוצר (המפקח על יישום התקציב) בניהול התקציב הפנימי במשרדי הממשלה. ביחס לאישור לביצוע העברות נראה כי ברוב המדינות ניתן לבצע העברות כאלו בתוך תקציב המשרד (כשמדובר בשורות תקציב מאותה רמה), וניתן **דגש על החובה לדווח על ביצוע העברות לגורמי האוצר ולרשות המחוקקת**.

המסמך מחולק לשני חלקים. חלק א' מציג סקירה רוחבית של מאפייני הגמישות התקציבית בכלל מדינות ה-OECD. חלק זה מבוסס רובו ככולו על תשובות שמסרו נציגי מדינות הארגון במסגרת סקר ה-Budgeting practices and procedures in OECD countries שתוצאותיו פורסמו במאי 2014. חלק ב' מנסה לבחון באופן מעמיק יותר את הגישה של 5 מדינות הארגון, ומבוסס בין היתר על חוקי התקציב במדינות אלו.

חלק א' – גמישות תקציבית במדינות ה-OECD

השאיפה לאפשר לגורמים ממשלתיים גמישות תקציבית גבוהה יותר עומדת ביסודן של רפורמות שונות שבוצעו בשנים האחרונות בתקציבי מדינות רבות ב-OECD.

"Introducing more budget flexibility for the budget holders is a feature of budget reforms in many OECD countries aimed at enabling government organizations to achieve their objectives efficiently and effectively."¹

"גמישות" זו מתייחסת למידה שבה גופים ממשלתיים (ולעניינינו כאן משרדים ממשלתיים) יכולים לבצע חלוקה של התקציבים המועברים אליהם בהתאם ליעדי משרדיהם, ומסוגלים לבצע שינויים והתאמות של חלוקה זו במהלך שנת התקציב. בדו"ח ה-OECD שניתח את השיטות לניהול תקציבי המדינה במדינות הארגון בחרו להתמקד בחמישה תחומים שמרכיבים את ה"גמישות התקציבית":

1. The number of line items
2. Lump-sum appropriations
3. Reallocation of budget resources
4. borrow from future appropriations
5. carrying-over appropriated funds between fiscal years

מספר שורות תקציב

מספר "שורות התקציב" משקף את רמת הפירוט של התקציב כפי שהוא נקבע על-ידי משרד האוצר, כפי שהוא מובא לאישור המחוקק וכפי שהוא גלוי לעיני הציבור. שורות התקציב מפרטות את ייעוד ההוצאות התקציביות, ובכך מגבילות את ההוצאה לפועל של התקציב ליעדים שנקבעו מראש (במובן של הגדרת ייעוד ההוצאה ולא במובן של הגדרת התוצאה, ור' בהמשך התייחסויות ל-performance budgeting).

"The number of line-items in the budget provides an indication of the level of detail to which the executive and legislature control the execution of the budget."²

בתקציב המדינה בישראל ישנן ארבע רמות של פירוט. הרמה הגבוהה ביותר היא "סעיף" (רמה של שתי ספרות), שמייצג בדרך כלל את התקציב הכולל של משרד ממשלתי. חוברת עיקרי התקציב מציגה את תקציב המדינה ברמה של שתי ספרות. הרמה מתחתיה נקראת "תחום פעולה" (רמה של ארבע ספרות). התקציב בתחום הפעולה מתחלק לתכניות (רמה של שש ספרות, שזוהי רמת הפירוט המופיע בספרי התקציב הכחולים המובאים לאישור הכנסת ושמופיעה באתר משרד האוצר באינטרנט).

העברה תקציבית בשלוש רמות אלו (בין סעיף לסעיף, בין תחום פעולה לתחום פעולה, ובין תכנית לתכנית) מחייבת את אישור ועדת הכספים של הכנסת. על-פי החוק הפנייה לוועדת הכספים נעשית אך ורק על-ידי אגף התקציבים של משרד האוצר. כלומר, דרושה הסכמה של משרד האוצר להעברות תקציביות בכל שלוש הרמות.

¹ OECD budgeting practices and procedures. עמוד 59.

² OECD budgeting practices and procedures. עמוד 60.

הרמה הנמוכה ביותר של הפירוט נקראת "תקנה" (רמה של שמונה ספרות), והיא בשליטתו של משרד האוצר. העברה תקציבית בין תקנה לתקנה מחייבת הסכמה של משרד האוצר, אך אינה מחייבת את אישור ועדת הכספים. בדו"ח "מאזן הכוחות בתהליך התקצוב" שחיברו הפרופסורים אבי בן-בסט ומומי דהן הם קובעים כי:

*"שליטתו של משרד האוצר גוברת ככל שמספר התקנות גדל, אך במחיר צמצום דרסטי ביכולת הניהולית של המנהלים בשירות הציבורי. (...) רמת פירוט גבוהה כל-כך פירושה שהתשומות בפונקציה הייצור של הפעילות הממשלתית נקבעת במידה רבה על-ידי משרד האוצר. כלומר, החופש של המשרד הממשלתי לבחור את היעדים מוגבל וכך גם יכולתו להשיג את התוצאות במרב היעילות."*³

הנתונים המדויקים שמסרה ישראל בשאלון הני"ל היו 900 שורות ב-2012 (ככה'נ מתייחס לתקציב הצפוי לשנת 2013) ו-1479 שורות ב-2007, כאשר ככה"נ הכוונה הינה ל"תכניות" (6 ספרות) בתקציב המדינה. בהקשר זה נציין כי בין שנת 2012 ו-2013 חלה ירידה משמעותית במספר תכניות התקציב במסגרת יישום תכנית "חריש עמוק" במשרד האוצר ובכמה ממשרדי הממשלה האחרים. עוד באותו נושא כתב ד"ר אליעזר שורץ בדו"ח של מרכז המידע של הכנסת עבור ועדת הכספים כי:

*"על-פי החלטת הממשלה בדבר אימוץ המלצות הצוות לשיפור עבודת המטה ויכולת הביצוע של משרדי הממשלה בנושאי תקציב והתקשרויות המשרד הממשלתי (רכש ומכרזים), המכונה "ועדת המשילות", הועדה תורחב ותימשך עד שבשנת 2017 לא יעלה מספר תקנות ההוצאה בתקציב על 1,500 (בלי תקנות שכר)."*⁴

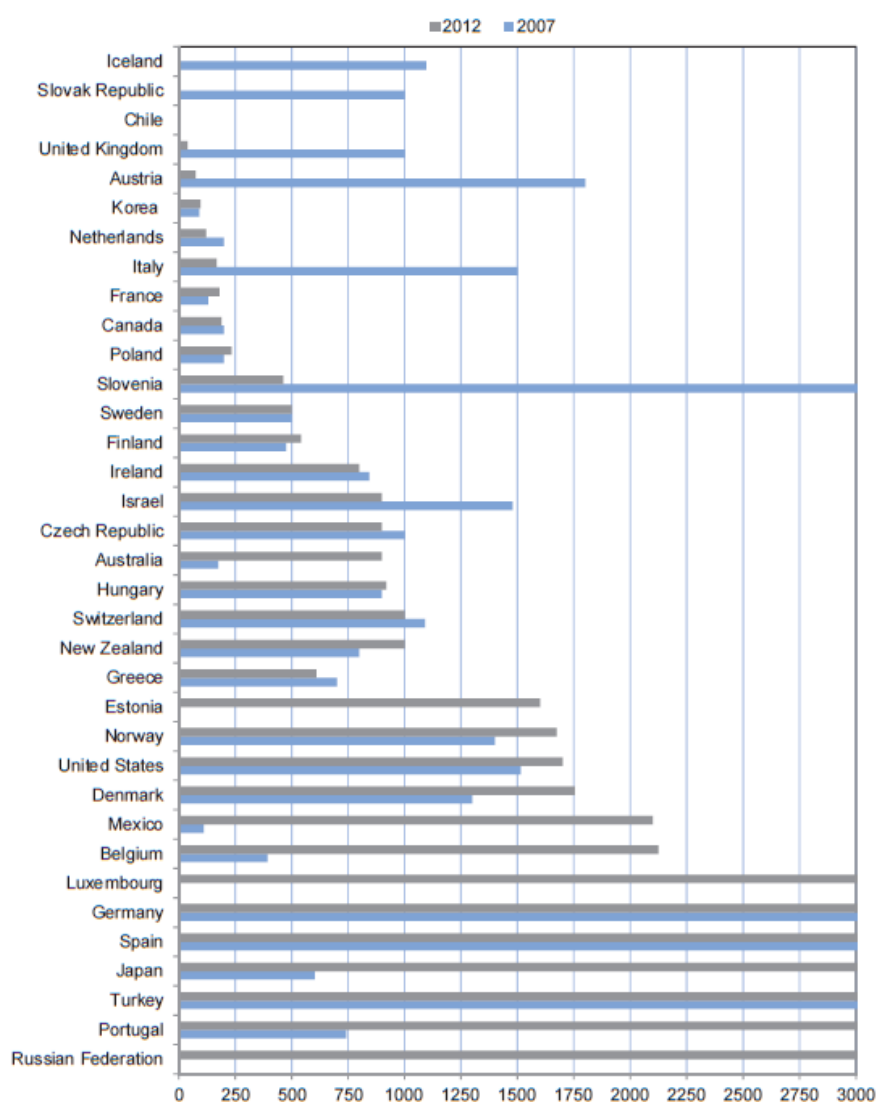
על-פי מחברי הדו"ח ב-OECD, כמות גדולה של שורות תקציב מצמצמת את גמישות הניהולית בכך שהיא מגבילה את השימוש בהקצבות לתחומים ספציפיים. בנוסף, הכמות הגדולה פוגעת ביישום שיטות עבודה נוספות שאמורות לחזק את המשמעת התקציב בקרב הארגונים הממשלתיים כמו למשל top-down budgeting⁵. המחברים טוענים שהפחתת כמות שורות התקציב (ובכך את השליטה של הגורם הממונה על פירוט ההקצבות) תביא לניצול יעיל יותר של משאבים, ומציעים שבמקביל המחוקק יסיט את עיקר הפיקוח מהקצבות להוצאות המשרדים ("from input to output considerations").

³ מאזן הכוחות בתהליך התקצוב, עמוד 165-166.

⁴ תיאור וניתוח השינויים בתקציב המדינה, עמוד 3-4.

⁵ שיטת תקצוב שבמסגרתה נקבע התקציב על-ידי גורם ממונה ומוטל על בעלי התקציב.

מספר שורות תקציב במדינות ה-OECD בשנים 2007 ו-2012⁶



במדינות הבאות מספר שורות התקציב הינו מעל 3000 : גרמניה (6000), יפן (23000), לוקסמבורג (4400), פורטוגל (46000), ספרד (16700), טורקיה (40000), רוסיה (12000).

כפי שניתן לראות בתרשים המצורף קיים טווח רחב של מספרי שורות בתקציבי המדינות השונות ב-OECD. בקצה התחתון, מדינות כמו אוסטריה, קנדה, צ'ילה, צרפת ואיטליה – עם פחות מ-300 שורות, ובקצה העליון מדינות כמו פורטוגל, טורקיה עם מעל ל-40,000 שורות. נכון לשנת 2012 ממוצע שורות התקציב במדינות ה-OECD עמד על 4,732.

⁶ OECD budgeting practices and procedures. עמוד 61.

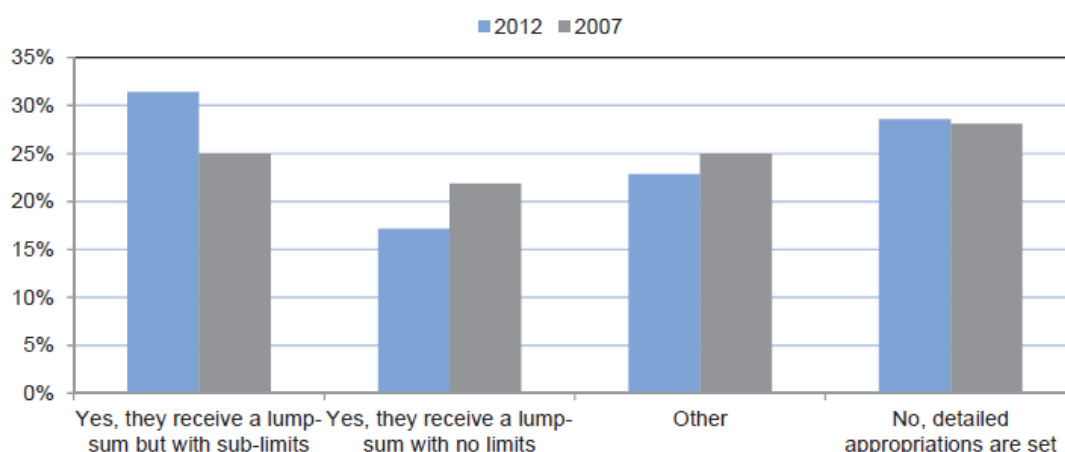
חשוב להדגיש שלא בהכרח קיים יחס בין שורות התקציב למידת הגמישות שלו. כך, גם תקציב המורכב ממספר שורות נמוך מאד יכול להפוך לקשיח על-ידי חוקים מגבילים הנוגעים לביצוע העברת הקצבות, גרירת הוצאות בין שנות תקציב וכו'.

הקצבה בסכום כולל (Lump sum appropriation) ⁷

ארגונים ומשרדים ממשלתיים יכולים לקבל הקצבה בסכום כולל, שמאפשרת להם גמישות מרבית בניהול תקציבים. גם כאן חשוב להדגיש ששימוש בשיטת ההקצבה בסכום כולל אינה מעידה בהכרח על ניהול יעיל יותר של העברות תקציביות, ונדרשים גם מרכיבים נוספים כמו הגדרה ברורה של יעדי המשרד/ארגון, מסגרת יעילה להערכת וכדומה, על-מנת לוודא שיפור בביצועי המשרד/ארגון ולצמצם את הסיכון של שימוש לרעה בשיטה זו.

על-פי דו"ח ה-OECD, 70% ממדינות הארגון משתמשות בשיטת ההקצבה בסכום כולל עבור הוצאות תפעול (operating expenditure) של משרדים/ארגונים ממשלתיים. 11 מדינות משתמשות גם במגבלות משנה (Sub-limits) בהקצבה זו, שמגדירות את הסכום המרבי שניתן להוציא על מרכיבים ספציפיים בתקציב כגון שכר, הוצאות המשרד וכו'.

האם סוכנויות ממשלתיות מקבלות הקצבה בסכום כולל להוצאות תפעול
(תוצאות סקר ה-OECD בשנים 2007 ו-2012⁸)



הקצאה מחדש של הקצבות (Reallocation of appropriations) ⁹

כמעט כל מדינות ה-OECD מאפשרות למשרדי הממשלה להקצות מחדש הקצבות בין מרכיבי תקציב שנמצאים תחת אחריותם, תוך הצבות מגבלות שונות ודרישות לייזוע/קבלת אישור ממשרד האוצר או מועדה פרלמנטארית רלוונטית.¹⁰

⁷ הקצבה בסכום כולל (Lump-sum appropriation) - הקצבה למטרה מסוימת או למחלקה מוגדרת שתתיר הוצאה מצרפית בסכום מסוים ואין היא מפרטת סכומים מעבר למטרה הכלכלית של ההוצאה. הקצבה בסכום כולל נעשית אם בשל הגיוון הרב של הפריטים ואם בשל היות כל פריט בסכום קטן ולכן אין מקום לציינו בנפרד. על-פי אתר "מעוּת, אגרון הכלכלה המינהל והעסקים", http://www.maot.co.il/lex12/glossary/g_814.asp

⁸ OECD budgeting practices and procedures. עמוד 63. המדינות שמשמשות גם במגבלות משנה הן: בלגיה, קנדה, צ'כיה, דנמרק, אסטוניה, פינלנד, הונגריה, איטליה, לוקסמבורג, פורטוגל וסלובקיה.

⁹ לא מדובר במינוח מוכר, ובהמשך המסמך מופיע גם המינוח "הסטות תקציב" עבור אותו מונח לועזי. בחלק מהמסכים המקוריים נעשה שימוש גם ב-transfer between line-items, וגם הוא תורגם כ"הסטות תקציב".

- i. מגבלה על גובה ההקצבה שניתן להקצות מחדש – מוטלת על גובה סכום ההקצבה שניתן להקצות מחדש או מגדירה את מהות שורות התקציב שביניהן ניתן לבצע הקצאה מחדש של הקצבות. מגבלה זו מוגדרת בחוק באופן ברור וחד משמעי, ולכן ככה"נ אפקטיבית יותר מבחינת הגבלת הגמישות התקציבית.
- ii. מגבלה על מהות ההקצבה שניתן להקצות מחדש – חלק מהמדינות קובעות סוגים ספציפיים של הקצבות שביניהן ניתן לבצע הסטות, ומנגד סוגים של הקצבות שבהן אסור לבצע כל שינוי (לדוגמא: הקצבות הקשורות לשכר).
- iii. דרישה לאישור מראש / יידוע – מדובר במנגנון נוסף של הגבלה על הגמישות התקציבית. בחוקי התקציב מוגדר תהליך האישור/היידוע הדרוש לביצוע הקצאה מחדש, ובכך מוסדרים יחסי העבודה בין המשרד הממשלתי, האוצר, הרשות המחוקקת וכו' על-מנת למנוע שימוש לרעה בגמישות התקציבית.

דוגמאות למגבלות על הקצאה מחדש של הקצבות¹¹

מדינה	הקצאה מחדש אסורה	הקצאה מחדש מותרת עד סף מסוים	פרטי המגבלה (ברמת הסכום)	הקצאה מחדש מותרת ללא סף	נדרש היתר כלשהו לפני הקצאה מחדש ¹²	נדרש אישור משרד האוצר / הכלכלה	נדרש אישור המחוקק	נדרש אישור מסוג אחר	מגבלות נוספות על הקצאה מחדש
אוסטרליה		V				V	O	O	
אוסטריה		V				V	O	O	
בלגיה		V				O	O	V	
קנדה				V		O	V	V	ניתן להקצות מחדש חלק מההקצבות: operating, capital and transfer .payment
צ'ילה					V	V	O	O	
צ'כיה		V	עד 10% מהתקציב המקורי. מעל סכום זה נדרש			V	O	O	

¹⁰ יוצאות דופן הן דווקא המדינות נורווגיה ושבדיה, שבהן הקצאה מחדש מנוהלת על-ידי הרשות המחוקקת. ההסבר לכך הוא שבמדינות אלו סוכנויות ממשלתיות זוכות לאוטונומיה מהותית בניהול הוצאותיהן, וכך הצורך בביצוע הקצאות מחדש הוא מוגבל בהשוואה למדינות אחרות.

¹¹ OECD budgeting practices and procedures. עמוד 64.

¹² לא מופיע פירוט מלא לגבי סוג האישור הנדרש. בגרמניה, לדוגמא, ניתן לבצע הקצאה מחדש בין קבוצות עיקריות בתקציב בלבד ובמקרים שבהם יש הערות תקציב (budget notes).

						אישור ועדת הכספים			
	O	V	V				V		דנמרק
	O	O	O				V		אסטוניה
ניתן להקצות מחדש חלק מההקצבות.	O	V	O		V				פינלנד
ניתן להקצות מחדש במסגרת אותה תכנית, כל עוד לא נפרצת תקרת השכר.	O	O	V			עד 2% מהתקציב המקורי בהקצאות מחדש בתוך אותו משרד.	V		צרפת
	O	O	V	V					גרמניה
	O	O	V				V		יוון
	V	P	V				V		הונגריה
	O	V	V		V				אירלנד
בכל סכום נדרש יידוע של ועדת הכספים.	O	V	V		V	עד 1.94 מיליון ₪ או 15%. בסכומים גדולים יותר נדרש אישור מראש של ועדת הכספים.			ישראל
	P	P	V				V		איטליה
	O	P	V		V				יפן
	O	O	V				V		קוריאה
	O	O	V	V					לוקסמבורג
	O	O	V		V				מקסיקו
	O	O	V		V				הולנד
הקצאות מחדש בעלות השפעה משמעותית על מדיניות מחייבות אישור על-ידי הממשלה.	V	P	O				V		ניו-זילנד
								X	נורווגיה

	V	O	V	V					פולין
	O	O	V		V				פורטוגל
	O	O	V		V				סלובקיה
	V	O	O			עד 10% מהתקציב המקורי	V		סלובניה
	V	O	V				V		ספרד
								X	שבדיה
ניתן להקצות מחדש בין שלושה תחומי פעילות ספציפיים (למשל בין ייעוץ וכוח אדם)	O	V	O			עד 5% או 5 מיליון CHF מתוך תקציב תחום הפעילות שמאושר להקצבה מחדש	V		שוויץ
	O	O	V			עד 20% מסכום השורה	V		טורקיה
	O	O	O		V				בריטניה
	O	V	V		V				ארה"ב
	O	O	V	V					רוסיה

מקרא:

- V – ניתן לבצע/נדרש אישור מקדים.
- X – לא ניתן לבצע.
- P – נדרש אישור בדיעבד.
- O – לא נדרש אישור.

פירוט נוסף בנוגע למנגנון לעריכת שינויים בתקציב בישראל¹³

ככלל, אפשר לחלק את השינויים שאפשר לערוך בתקציב לשני סוגים עיקריים: **שינויים פנימיים**, כלומר העברות בין תוכניות שונות (6 ספרות) באותו סעיף תקציבי (4 ספרות) **והעברות תקציביות** בין סעיפים ראשיים (4 ספרות).

1. שינויים פנימיים:

שר האוצר רשאי, על פי הצעת השר הנוגע בדבר או ממונה אחר על סעיף תקציב, להעביר סכום (הוצאה, הוצאה-מותנית בהכנסה, הרשאה להתחייב או משרות כוח אדם) מתוכנית (6 ספרות) לתוכנית או לתכנית חדשה באותו סעיף, כמפורט להלן:

¹³ תיאור וניתוח השינויים בתקציב המדינה, עמוד 3-4.

הוצאה רגילה או הוצאה מותנית בהכנסה – השר נדרש להודיע לוועדת הכספים של הכנסת על כל העברה בין תוכניות (6 ספרות) של סכום הקטן מ-1.94 מיליון ₪ או העברה שבה השינוי המצטבר בתוכנית קטן מ-15% מהתכנית המקורית. העברת סכומים גדולים יותר מחייבת אישור מראש של ועדת הכספים.

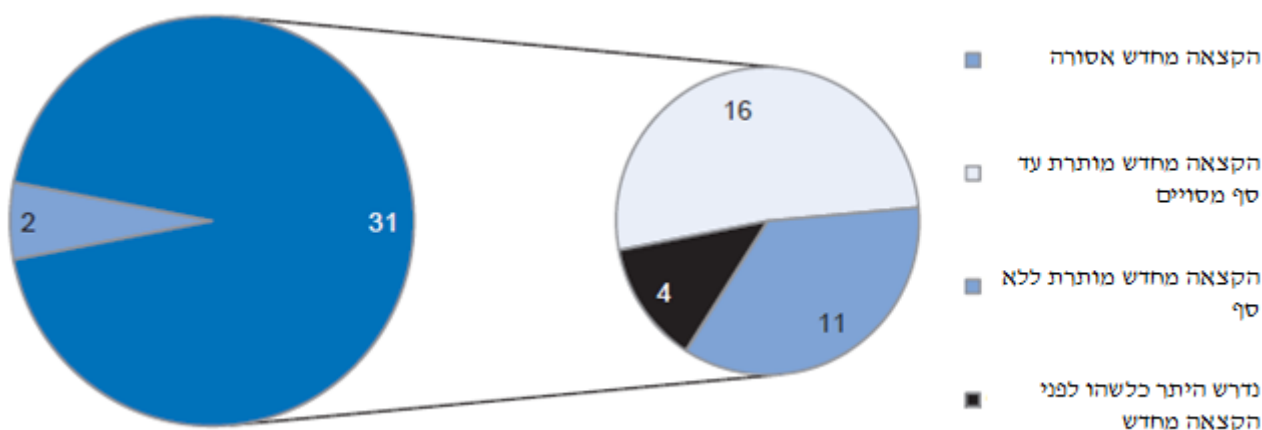
הרשאה להתחייב – השר נדרש להודיע לוועדת הכספים על כל העברה בין תוכניות של סכום הקטן מ-3.475 מיליון ₪ או העברה שבה השינוי המצטבר בתוכנית קטן מ-20% מהתוכנית המקורית. העברת סכומים גדולים יותר מחייבת אישור מראש של ועדת הכספים.

העברת משרות (תקני כוח אדם) – השר נדרש להודיע לוועדת הכספים על כל העברה בין תוכניות של מספר משרות קטן מ-50 או העברה שבה השינוי המצטבר בתוכנית קטן מ-20% מהתוכנית המקורית. העברת מספר גדול יותר מחייבת את אישור ועדת הכספים.

2. העברות בין סעיפי התקציב:

בניגוד לאמור על העברות פנימיות, כלומר באותו סעיף (4 ספרות) לא קבוע בחוק המנגנון הטכני להעברת תקציב או תקנים באופן ישיר בין סעיפי תקציב שונים, למעט במקרה של העברת תקציבים או תקנים בין משרדי ממשלה בגין שינויים מבניים במשרדי הממשלה ובתפקידיהם, ובתנאי שהתקציב ישמש לייעודו המקורי גם במקומו החדש, ובמקרה זה שר האוצר נדרש להודיע על השינוי לוועדת הכספים של הכנסת. עם זאת, החוק מאפשר לשר האוצר להעביר כל סכום וכל מספר משרות מתוכנית (6 ספרות) כלשהי לסעיף "רזרבה כללית" או לסעיף "רזרבות להתייקרויות" בכפוף להודעה לוועדת הכספים של הכנסת. במקביל, נקבע בחוק כי שר האוצר רשאי להחליט על הקצאת התקציב והמשרות בסעיף הרזרבה הכללית לכלל סעיפי התקציב (התוכניות) הרגילים, או מסעיף הרזרבה להוצאות פיתוח לסעיפי הפיתוח וחשבון ההון, כלומר במקרה של שינויים בין סעיפים סעיף הרזרבה משמש מעין "תחנת מעבר" להעברות תקציב. המגבלות על סכום ההעברה במקרה זה זהות למגבלות שתוארו עבור השינויים הפנימיים (1.94 מיליון ₪ או 15% מהתקציב המקורי). המגבלות על העברת משרות הן 25 משרות או 15% מהמשרות בתוכנית.

מגבלות על הקצאה מחדש במדינות ה-OECD¹⁴



¹⁴ הנתונים מבוססים על-פי תוצאות גולמיות של סקר ה-OECD כפי שפורסמו ב-OECD budget practices and procedures, עמוד 144.

העברת תקציבים לא מנוצלים לתקציב השנה הבאה (Carry-over of unused appropriations)

היכולת להעביר "שארית" הקצבה שלא נוצלה לתקציב השנה הבאה מהווה גם היא אמצעי להגברת גמישות ועצמאות בניהול התקציב המשרדי. אפשרות זו, שמכונה גם בקצרה carry-over, ניתנת למשרדי הממשלה במרבית מדינות ה-OECD, ולרוב מאושרת אחרי הערכה איכותית (שקשורה ליעוד ההעברה) והערכה כמותית (שקשורה לגובה ההקצבה שניתן להעביר, לסכום ההקצבות הכולל שמועברות לשנה הבאה וכו').

קיים ויכוח משמעותי בין המצדדים במתן האפשרות ל-carry-over ובין המתנגדים לה. מחד, אפשרות זו מפצה על קשיחות תהליך יישום התקציב במהלך השנה, מספקת גמישות רבה יותר והזדמנות לשיפור ביצועי המשרדים, מצמצמת את אפקט בזבז הכספים בסוף שנת התקציב ויכולה לסייע בחשיפה של העלות האמיתית של פרויקטים ותכניות המשרד. מאידך, טוענים המתנגדים, השיטה מגבילה את הבקרה של רשות התקציב המרכזית על מערכת התקציב ואופן יישומו.

כאמור, מרבית מדינות ה-OECD מאפשרות העברת "שארית" הקצבה לא מנוצלת לשנת התקציב הבאה, והיחידות שלא מאפשרות זאת כלל הן בלגיה, צ'ילה, יוון ומקסיקו. מדינות נוספות מטילות מגבלות על תחומי ההוצאות שעבורם ניתן לבצע carry-over.

"אשראי" על בסיס הקצבות עתידיות (Borrowing against future appropriations)

מתן "אשראי" על בסיס הקצבות עתידיות יכול להיחשב לשיטה נוספת שמאפשרת גמישות תקציבית וניהולית למשרדים וארגונים ממשלתיים. שיטה זו מאפשרת למשרד להוציא הוצאות כספיות במהלך שנת התקציב, בידיעה שבמקרה הצורך יהיה אפשר להוציא הוצאות נוספות על בסיס תקציב השנה הבאה.

כמובן, שיטה זו מאפשרת בפועל פגיעה במשמעת התקציבית ובבקרה של רשות התקציב המרכזית/משרד האוצר על יישום התקציב ברמת המדינה. בהתאם לכך, מרבית מדינות ה-OECD (כ-85%) אינן מאפשרות אשראי על בסיס הקצבות עתידיות, ואיסור זה מעוגן בחקיקה הקשורה לתקציב. יוצאות דופן הן גרמניה, ניו-זילנד ושוודיה, שמאפשרות אשראי מסוג זה הן להוצאות תפעולה והן להוצאות השקעה (operating and investment expenditures), דנמרק שמאפשרת אשראי מסוג זה להוצאות תפעול בלבד, והונגריה ולוקסמבורג שמאפשרות אשראי מסוג זה להוצאות השקעה.

חלק ב' – מקרי בוחן

דנמרק¹⁵

משטר	מונרכיה חוקתית
אוכלוסייה	5.5 מיליון (יולי '14)
תמ"ג לנפש	\$37,942
מדד הפיתוח האנושי	0.901 (15 בעולם)
מטבע	DKK (0.13 אירו)

בתקציב הדני קיימים שישה סוגי הקצבות:

1. עבור הוצאות תפעול - operating expenditures.
2. עבור הוצאות תפעול עם גמישות מוגברת - operating expenditures (enhanced flexibility).
3. עבור רכישות הון - capital acquisitions.
4. עבור העברות - transfers (mandatory, prescribed by law).
5. עבור העברות - transfers (discretionary).
6. הקצבות אחרות (שלא נכנסות תחת אף אחת מהקטגוריות שצוינו לעיל).

בדרך כלל, סוכנויות¹⁶ ממשלתיות מקבלות הקצבה אחת (מסוג 1) למימון הוצאות התפעול שלהן, עם תת מגבלה על גובה השכר של המועסקים בהן. מעבר לכך לא קיימת חלוקת משנה של ההוצאה לפריטים או שורות תקציב נוספות.

סוכנויות יכולות להעביר לשנת התקציב הבאה הקצבות שלא נוצלו, ללא הגבלה. בנוסף, סוכנויות יכולות לקבל "אשראי" של עד ל-2% על חשבון הקצבות עתידיות, כל עוד סכום זה אינו גבוה מ-10 מיליון DKK¹⁷, אך מדובר בכלי למצבי חירום, ולמנוע מצבים שבהם סוכנות אינה מוציאה את כל תקציבה מחשש לחריגה בסוף השנה, ובפועל כמעט ואין בו שימוש.

סוכנויות בעלות הכנסות משמעותיות מגבייה ממשתמשים או מכירות מקבלות הקצבה אחרת (מסוג 2), שמהווה הקצבה אחת עבור הוצאות תפעול ושכר, ומאפשרת גמישות רבה יותר בקבלת "אשראי" על חשבון הקצבות עתידיות (ואף מאפשרת הימצאות בגרעון למשך שלוש שנים).

ככלל, אסור לבצע הקצאה מחדש של הקצבות מסוגים שונים ללא אישור מוקדם של ועדת הכספים.

¹⁵ עיקר המידע אודות דנמרק לקוח מתוך דו"ח OECD על תהליך התקצוב במדינה: Budgeting in Denmark, Jón R. Blöndal and Michael Ruffner (2004).

¹⁶ Agencies במקור. התייחסות מפורטות למבנה הממשל והמגזר הציבורי במדינות השונות חורגת מהיקף מסמך זה. באופן עקרוני, ניתן ללמוד משיטת התקצוב של סוכנויות ממשלתיות גם על שיטת תקצוב האידיאלית עבור משרדי ממשלה בישראל.

¹⁷ חשוב לציין כי נתון זה נכון לשנת 2004. כיום, 1DKK=0.13Euro.

ביצוע של שינויים והתאמות (adjustments) בתקציב במהלך השנה נחשב שכח. השינויים לא מבוצעים באמצעות תקציב נוסף (supplementary budget) אלא על-ידי הגשת בקשה (submission) נפרדת לועדת הכספים (Finance Committee) בנוגע לכל פריט בתקציב שדורש שינוי. בסמכות ועדת הכספים לאשר או לדחות שינוי, וכך באה לידי ביטוי יכולת הבקרה של הפרלמנט על השינויים בתקציב. בסוף שנת התקציב אוסף משרד האוצר את כל השינויים שאושרו בוועדת הכספים, ומגבש אותם לכדי הצעת חוק תקציב נוסף (supplementary budget bill) שמועברת לפרלמנט. מדובר בתהליך פורמאלי בלבד, ובפועל אין כל דיון סביב אישור התקציב הנוסף.

מדי שנה מבוצעים כ-300 שינויים בתקציב. התהליך מתחיל בהגשת הצעה מהמשרד הרלוונטי למשרד האוצר, אישור משרד האוצר, העברת ההצעה לשינוי לועדת הכספים. ועדת הכספים מאשרת הצעות לשינוי באופן מהיר, ולרוב מקבלת החלטה תוך שבוע/שבועיים, כשבפועל רובן המוחלט של ההצעות לשינויים מאושרות. במקרים נדירים של שינויים בהיקף רחב נדרש גם אישור ה-Cabinet Economic Committee (גוף המורכב מארבעה שרי ממשלה, ברשות שר האוצר)¹⁸.

איסלנד

מטבע	רפובליקה
אוכלוסייה	317,351 (יולי 14)
תמ"ג לנפש	\$41,311
מדד הפיתוח האנושי	0.906 (13 בעולם)
מטבע	ISK (0.0066 אירו)

בעקבות המשבר הכללי העמוק במדינה בשנת 2008, החליט משרד האוצר לחוקק מחדש את חוק התקציב במדינה. על רקע תהליך זה, פרסמה קרן המטבע הבינלאומית ב-2012 מסמך המלצות מסכם הנוגע לחוק התקציב החדש באיסלנד תחת הכותרת: *Toward a New Organic Budget Law*¹⁹. במסמך מופיעות גם התייחסויות למרכיבי הבעייתיים בחוק התקציב הישן, וגם המלצות לתיקונים הנדרשים.

נכון לחודש מאי 2014, גיבש חוק התקציב החדש באיסלנד נמצא עדיין בתהליכי אישור. אף על פי כן, מהתייחסויות קרן המטבע וההצעות שהציגה ניתן ללמוד רבות, והן מופיעות כאן כפי שנוסחו במסמך ההמלצות המקורי וללא קשר לשאלה אם יתקבלו בסופו של דבר במסגרת חוק התקציב החדש.

מחברי הדו"ח קובעים שאיסלנד מספר רב של הקצבות, יחסית למדינה מפותחת. לעובדה זו סיבות שונות, והיא נובעת בין היתר מכך שהיחידה המוסדית הבסיסית שזכאית להקצבה היא אינה משרד ממשלתי (כמו ברוב

¹⁸ <http://uk.fm.dk/portfolio/budget/budget-preparation-in-denmark>

¹⁹ <http://www.fjarmalaraduneyti.is/media/adrarskyrslur/Iceland-Toward-a-New-Organic-Budget-Law-TA-Report-Jan-2012.pdf>

המדינות המפותחות) אלא כל אחת מ-260 הסוכנויות הכפופות למשרדים (לדוגמה University of Iceland). לאיסלנד 900 שורות תקציב נפרדות (מכונות במסמך (legally binding appropriations), והכותבים מציינים שמדובר במספר הגדול פי 3 ממספר השורות שניתן למצוא במדינות אחרות שביצעו לאחרונה רפורמה בחוקי התקציב.

מספר שורות התקציב באיסלנד, בחלוקה להיררכיה מוסדית, בהשוואה למדינות נבחרות אחרות²⁰

NUMBER OF LEGAL APPROPRIATIONS				
COUNTRY	Number of Ministries	Programs / Agencies per Ministry	Line Items per Program / Agency	TOTAL
Netherlands	11	15	1	170
France	32	4	2	256
UK	25	3	6	414
Sweden	27	20	1	550
Australia	18	13	4	936
Iceland	12	35	2.3	966
Greece	19	100	7	14,000
Turkey	182	15	2,300	34,583

Source: OECD Budget Practices Database (2007) and IMF staff estimates.

מחברי הדו"ח מטעם קרן המטבע הבינלאומית קובעים שפיצול התקציב לשורות רבות כל-כך הוא מקור לחלק נכבד בבעיות ניהול התקציב. הם טוענים שהפיצול הרב אינו מעודד את משרדי הממשלה לתת דין וחשבון על הוצאות שנעשו בתחומי אחריותם (כי הוצאות אלו נקבעות מראש ולא ניתן לבצע העברה של הקצבות בין סוכנויות), פוגע ברמת הדיון הפרלמנטארי בנוגע למדיניות התקציבית, פוגע ביכולת המעקב והבדיקה אחר יישום התקציב ועוד.

המלצת נציגי קרן המטבע הבינלאומית הינה חד משמעית – היחידה הבסיסית שזכאית להקצבה צריכה להיות משרד ממשלתי, ומספר שורות התקציב צריך להיות מופחת בשני שלישים לכ-300 שורות. הכותבים מפרטים גם את מבנה ההקצבות המומלץ:

רמה א: משרד ממשלתי.

רמה ב: לא יותר מ-5 תכניות/תחומי מדיניות (policy areas) – לדוגמה: חינוך יסודי, חינוך תיכוני, תרבות וכו'.

רמה ג: שתי קטגוריות כלכליות רחבות – לדוגמה: operations and capital. בצורה זו, מציינים מחברי המסמך, הממשלה תוכל להעביר משאבים להוצאות תפעול שונות ללא צורך באישור הפרלמנט.

²⁰ יש להדגיש כי הנתונים בטבלה מבוססים על סקר ה-OECD לשנת 2007 (בעוד הנתונים שמובאים בחלק הראשון של מסמך זה מבוססים על הסקר החדש שבוצע בשנת 2012 בו איסלנד לא העבירה נתונים בשאלה הנוגעת לשורות התקציב) בנוסף על הערכת קרן המטבע הבינלאומית.

מחברי הדו"ח טוענים שהתקציב הישן סובל מגמישות מעטה מדי בכל הקשור להסטת משאבים בתוך תקציבי הסוכנויות והמשרדים הממשלתיים, בין היתר עקב הפיצול הרב במבנה ההקצבות. הגמישות התקציבית של המשרדים הממשלתיים נשענת בעיקר על הקצבות של הוקצו לשורות ספציפיות (בסכומים שנעים בין 0.2-0.6% מתקציב המשרד), ועל חוקים שמאפשרים העברה של תקציבים בין שנים (במסגרת אותה שורת תקציב). לטענת המחברים, שיטות אלו מסבכות את ניהול התקציב ופוגעות בעקרון השקיפות.

מחברי הדו"ח ממליצים לקבוע בחוק שהקצאה מחדש של הקצבות בין משרדים ללא אישור הפרלמנט (במסגרת תקציב נוסף) תיאסר. לצד זאת, יתאפשרו הקצאות מחדש של משאבים בין תכניות עד לרמה של 3-5% מתקציב המשרד:

*"(...) to provide ministers with some managerial flexibility and incentives for efficient budget management, the law should permit the government to reallocate resources between programs/policies areas up to 3 or 5 percent of the total approved budget of the ministry"*²¹

בהמשך הדו"ח מפורטות גם ההמלצות בנוגע לאישור Carryovers ושימוש ב-Supplementary Budgets.

הולנד

משטר	מונרכיה חוקתית
אוכלוסייה	16.8 מיליון (יולי 14')
תמ"ג לנפש	\$41,256
מדד הפיתוח האנושי	0.921 (4 בעולם)
מטבע	אירו

מספר שורות התקציב (articles / line items) ירד מ-800 בשנת 2000 לכ-130 ב-2012. שורת התקציב (article) היא הדרגה הנמוכה ביותר שעבורה מוצגת תקרת תקציב, ועבור כל שורה בתקציב נדרש אישור הפרלמנט. השורות מחולקות בין 21 הפרקים בתקציב המדינה (המלך, 12 משרדי ממשלה, 5 קרנות מיוחדות ועוד).²²

שורת התקציב מחולקת לשורות מדיניות ושורות שאינן נוגעות למדיניות (policy and non-police articles), כאשר האחרונות כוללות 'Contingencies' ו-'Secret', 'General' ו-'Administrative expenditure'. במקורות גלויים לא מופיעים פירוט רב בנושא אופן ביצוע של שינויים בתקציב המדינה בהולנד, והמגבלות המוטלות על שינויים אלו.

מדי חודש מחויבים המשרדים הממשלתיים להעביר דיווח על ההוצאות שביצעו במסגרת פעילות המשרד. כך, יכול משרד האוצר לעקוב אחר הוצאות יתר כבר בשלב מוקדם יחסית של שנת התקציב. באופן כללי, המשרדים עצמם

²¹ Toward a New Organic Budget Law. עמוד 41.

²² Public Finance in the Netherlands. עמוד 34.

אמורים להתמודד עם כל מצב של הוצאות יתר או צרכים חדשים שהופיעו במהלך שנת התקציב. שינויים בתקציב מוצעים במסגרת תקציב נוסף (supplementary budgets) שמועבר במסלול חקיקה מסודר פעמיים בשנה.²³ סוכנויות/ארגונים ממשלתיים מקבלים בדרך כלל הקצבה אחת עבור כל הוצאות התפעול השנתיות. המשמעות היא שלא קיימת הגדרה כיצד צריכה ההקצבה להתחלק בין מרכיבים שונים של בהוצאות התפעול. בנוסף, הארגונים רשאים להעביר הוצאות בין תכניות (programs) מסוגים שונים (operating, capital, transfer).

בפועל, סוכנויות נדרשות לבצע הקצאה מחדש של משאבים תוך ייעוץ צמוד של המשרדים הממשלתיים שאחראים על פעילותם, ולקבל על כך אישור ממשרד האוצר. באותו אופן, גם עבור הקצאות מחדש של משאבים בתוך המשרד הממשלתי נדרש אישור האוצר.²⁴

אוסטריה

משטר	רפובליקה פדרלית
אוכלוסייה	8.2 מיליון (יולי '14)
תמ"ג לנפש	\$43,901
מדד הפיתוח האנושי	0.895 (18 בעולם)
מטבע	אירו

בשנת 2009 יושרו מספר תיקונים מהותיים בחוק התקציב באוסטריה. ההחלטה על התיקונים התקבלה שנתיים קודם כן, במסגרת רפורמה רחבה יותר במדיניות הכלכלית של מדינה. התיקונים כללו שני מרכיבים עיקריים: יישום מסגרת הוצאות לטווח בינוני (medium-term expenditure framework (MTEF)), והגברת הגמישות התקציבית של משרדי הממשלה.

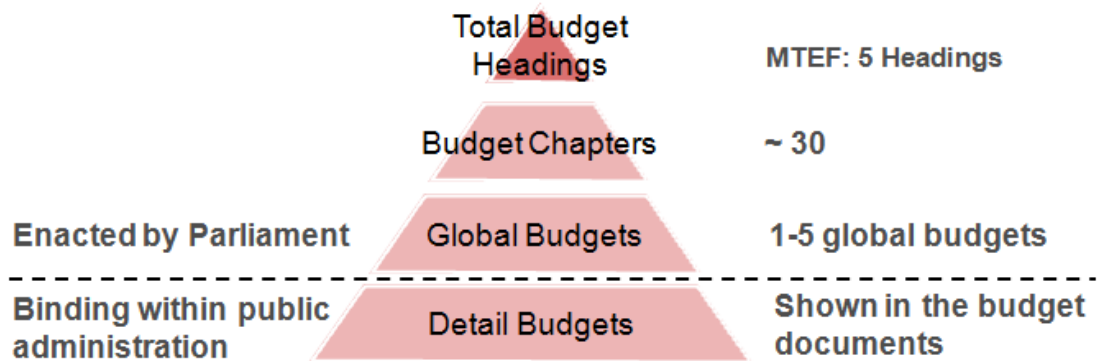
בין שני מרכיבים אלו קיים קשר הדוק. ה-MTEF קובעת תקרת הוצאות ל-4 השנים הבאות עבור כל אחד מחמש כותרות (headings/rubrics) בתקציב: משפטים ובטחון, חינוך ותרבות, כלכלה תשתיות וסביבה וכו'. האשכולות מחולק לפרקים (chapters), וכל אחד מהם מוקצה ל-Line ministry אחד. הפרקים מחולקים לתקציבים כוללים (global budgets) והם אלו שמאושרים על-ידי הפרלמנט ובסופו של מהווים שורת תקציב. בצורה זו, ירד מספר שורות התקציב שמובאות לאישור הפרלמנט מסדר גודל של 1700 שורות בשנת 2007 לכ-70 שורות ב-2012, ומספר שורות התקציב ברמת המשרדים (Detail Budgets) ירד ממספר אלפים לכ-400.

מצד אחד הפרלמנט ויתר על אישור מאות סעיפי תקציב ושינויים, ומצד שני בהצעת התקציב המוגשת לפרלמנט נכללים גם יעדים ותפוקות, המאפשרים פיקוח על התוצאות ולא רק על התשומות

²³ Public Finance in the Netherlands. עמוד 41.

²⁴ Budgeting in the Netherlands, עמוד 43.

מבנה התקציב החדש באוסטריה (עדכני ל-2013)²⁵



במידה וה-Line ministry הצליח לחסוך כסף (ולא להגיע לתקרת ההוצאה בפרק שבאחריותו) הוא יכול ליצור זרבה תקציבית ולהשתמש בה בשנים הבאות, גם אם לטובת מטרות אחרות.

"In the reform discussion, the MoF always cited one principle, "Every minister his/her own finance minister." The respective philosophy is clear: each line ministry should develop an interest in saving money. Each minister is in a position to finance special projects, which were not foreseen when the MTEF was decided on (...)"²⁶

חוק התקציב הפדרלי באוסטריה קובע באופן מפורט את כלל ההקצאות מחדש של הקצבות האפשריות במהלך שנת התקציב. בשורה התחתונה, העברת תקציב בין תקציב כולל (global budget) אחד לאחר, מחייבת אישור מוקדם של שר האוצר. יצוין כי לא מופיעות בחוק התקציב מגבלות על גובה סכום ההקצבה שניתן להקצות מחדש.

פירוט ההקצאות מחדש האפשריות במסגרת חוק התקציב האוסטרי החדש²⁷

הערות	גורם מבצע	יעד ההקצבה החדש	מקור ההקצבה
פירוט זהותם ותפקידם של גופי ניהול התקציב מופיע בחוק התקציב ²⁸	Head of a super-ordinate budget-managing body	second-level detail budget of the <u>same</u> first-level detail budget	second-level detail budget
	line ministry	first-level detail budgets within the <u>same</u> global budget	second-level detail budget
	line ministry	first-level detail budget of the	first-level

²⁵ מתוך מצגת "Budgeting in Austria", Christina Schilhan, Senior Legal Advisor in , Budget Reform Task Force 2013, קישור: https://english.bmf.gv.at/budget-economic-policy/BMF-Budgeting_in_Austrian.ppt?4cx82

²⁶ AUSTRIA'S BUDGET REFORM: HOW TO CREATE CONSENSUS FOR A DECISIVE CHANGE OF FISCAL RULES. עמוד 9.

²⁷ Federal Organic Budget Act 2013. עמוד 32.

²⁸ Federal Organic Budget Act 2013. עמוד 11.

		<u>same</u> global budget	detail budget
	line ministry	second-level detail budget of another first-level detail budget within the <u>same</u> global budget	first-level detail budget
העברה זו מחייבת אישור מוקדם משר האוצר	line ministry	detail budgets of <u>different</u> global budgets	detail budgets
העברה זו מחייבת אישור מוקדם משר האוצר	line ministry	global budgets of chapters within the <u>same</u> heading	global budget

המשרד הממשלתי מחויב ליידע בתוך 14 יום את שר האוצר ואת בית המשפט לביקורת (Court of Audit)²⁹ על ביצוע העברת התקציב, וכן לפרט את הסיבות שבגינה בוצעה.

משרד האוצר נדרש לדווח לוועדת התקציב הפרלמנטארי (Budget Committee) את סטאטוס יישום התקציב על בסיס רבעוני. האוצר מחויב לדווח על הקצאה מחדש בין הקצבות, על התחייבויות חדשות לטווח ארוך ועוד. דיווחים אלו מהווים גם בסיס לדיונים מעמיקים יותר באופן התקדמות יישום התקציב, צורך בתקציב נוסף (supplementary budget) וכי.³⁰

קוריאה הדרומית

מסטר	רפובליקה
אוכלוסייה	49 מיליון (יולי '14)
תמ"ג לנפש	\$33,972
מדד הפיתוח האנושי	0.909 (12 בעולם)
מטבע	KRW (0.00075 אירו)

כמו יתר המדינות שנסקרו לעיל, חוק התקציב הקוריאני אוסר על שימוש בהקצבות למטרות שונות מאלו שהוגדרו במסגרת התקציב, אך בו בזמן מגדיר תקנות שמאפשרות שמירה על גמישות מסוימת בהוצאה לפועל של התקציב. החוק מפריד בין שני סוגים של שורות תקציב:

²⁹ פרטים על תפקיד בית המשפט לביקורת האוסטרי ניתן למצוא בקישור: <http://intosaiitaudit.org/mandates/writeups/austria.htm>
³⁰ Budgeting in Austria. עמוד 17.

1. סעיפי תקציב שאושרו בחקיקה - (chapter, section, or paragraph) Legislative budget items

2. סעיפי תקציב מנהליים - (subparagraph or item) Administrative budget items

חוק התקציב אינו מפרט האם קיימים סוגים שונים של העברות בין סעיפי תקציב שאושרו בחקיקה, וקובע באופן כללי שלא ניתן להעביר שום הקצבה (Transferred use of the budget) בין סעיפי תקציב שונים, למעט במקרים שבהם ניתן אישור של שר האוצר (Minister of Strategy and Finance) או במקרים שבהם ניתן אישור מראש כחלק מהתקציב המקורי (כלומר, במסגרת התקציב המקורי ניתנה סמכות לבצע את ההעברה במידת הצורך). בנוסף, במידה והוחלט במהלך שנת התקציב על שינוי בכלשהו בתחום הפעילות של סוכנות/ארגון ממשלתי, ובמסגרת זו שינוי בחובותיה/סמכותה, שר האוצר יכול לאשר העברת תקציבים בין סוכנויות.

לאחר שבוצעה העברת תקציב, נדרש ראש הסוכנות הממשלתית שקיבלה את התקציב ליידע על כך את שר האוצר ואת "ועדת הביקורת והפיקוח" (Board of Audit and Inspection). בנוסף, לאחר שימוש בתקציב שהועבר נדרש ראש הסוכנות הממשלתית ליידע גם ועדות נוספות מהרשות המחוקקת, ביניהן Special Committee on Budget and Accounts of the National Assembly.

גם העברה של הקצבה בין סעיפים אדמיניסטרטיביים בתקציב (Re-appropriation) אפשרית רק לאחר קבלת אישור משר האוצר. יחד עם זאת, במקרים יוצאי דופן (שאינם מפורטים בחוק) יכול ה-line ministry לבצע את ההעברה מתוקף סמכות מוגבלת שניתנה לו על-ידי שר האוצר.

החוק עוסק גם במקרים שבהם ניתן לבצע Carry-over שנת התקציב הבאה, ואת המגבלות החלות על אפשרות זו.

גמישות תקציבית ומגבלותיה במדינות נבחרות – טבלה מסכמת

מדינה	מספר שורות תקציב	רמת התקציב שמתחתיה ניתן לבצע הסטת הקצאות ללא אישור משרד האוצר/ועדת הכספים	גורמים שיש ליידע על ביצוע הסטות	מגבלות על סכום התקציב המוסט	גורם המאשר הסטת תקציב ברמה גבוהה יותר / מעל למגבלה
ישראל	848	ללא ניתן לבצע הסטות ללא אישור	לא מוזכר	1.94 מיליון ₪ או 15% מסכום התכנית המקורית	ככלל, ניתן לבצע העברות באישור שר האוצר. מעל למגבלה נדרש אישור מראש של ועדת הכספים
דנמרק	1750	כן (מתבצעות כ-300 הסטות בשנה)	לא מוזכר	לא מוזכר	ועדת הכספים (פרלמנט)
איסלנד (על-פי <u>המלצות קרן המטבע הבינלאומית</u>)	300	Policy area – כ-5 בכל משרד ממשתי	לא נדרש יידוע	3-5% מתקציב המשרד	לא מוזכר
הולנד	130	שורת התקציב (budget article – קיימות 5-15 שורות בכל משרד ממשלתי)	לא נדרש יידוע	לא התקבל מענה	משרד האוצר
אוסטריה	70	שורת תקציב (global budget – קיימות שורות בודדות בכל משרד ממשלתי)	שר האוצר ובית המשפט לביקורת	לא מוזכר	שר האוצר
קוריאה	96	לא ניתן לבצע הסטות ללא אישור	לא מוזכר	לא מוזכר	שר האוצר
פינלנד	541	Item (היררכיה שלילית מתחת ל-main division ו-chapter)	משרד האוצר, national audit office, state treasury	1 מיליון אירו	ממשלה (Government cabinet – מתכנס אחת לשבוע)
צרפת	180	ניתן לבצע הסטות בין תכניות באותה מחלקה (department)	פרלמנט	2% מההקצבה המקורית	שר האוצר

תשומת לב לכך שבטבלה לא באים לידי ביטוי הבדלים וסייגים רבים בכל אחת מהמדינות, ובכלל זה :

1. שורות ומרכיבי התקציב הספציפיים שביניהם ניתן לבצע העברת משאבים.
2. גורמים שלהם נדרשים משרדי הממשלה לדווח על ביצוע ההעברות (גם אחרי אישורן על-ידי הגורמים שבסמכותם לאשר את ההעברה).
3. אישורים שניתנים למשרדים מראש, במסגרת התקציב המקורי, לבצע העברות בין מרכיבי תקציב ספציפיים.

פינלנד

Mr. Jukka Nummikoski, Head of Accounting & Finance, Ministry of Finance

In Finland the highest budget authority is parliament. After it has made the annual budget decision (appropriations to different administrative branches & performance targets (effectiveness & efficiency) integrated to these appropriation) to certain fiscal year, administration (lead by ministries) will implement this budget decision. Possibilities for ministries to reallocate appropriations are quite limited but there are some certain appropriations which are allocated to ministries and which can be reallocated further by the decision of ministries. Beside these appropriations allocated to ministries and other government agencies, so called accounting offices which they can reallocate by they own decisions (mainly these are so called operational/consumption appropriations) there are so called discretionary appropriations which may be reallocation by the decision of the Government cabinet, ministries or central agencies. These discretionary appropriations are exception from the main principle which include that the revisions to the annual budget appropriations must be accepted in the parliament.

Limitations to reallocate appropriations mentioned above depend on the amount and content. We have Government Decree which defines what are the issues (content) and what is the minimum euro amount when they must be processed in the collegial decision session by the Government cabinet.

Let's take example where ministry wants to change the purpose/content of the appropriation. This change requires that this change must be processed at the Government cabinet decision process. In practice this means that the ministry will propose the change in question to the Government cabinet decision session (gathers weekly) and if the cabinet supports the change, ministry may proceed at its matter. Euro limit which require this process is 1 million euro. This same change must also be processed in the normal budget process e.g. via the parliament approval.

Government cabinet as well as parliament decisions are public in every aspect. In the case of changing discretionary appropriations or appropriations allocated to ministries or other governmental agencies (operational/ consumption appropriations) they also are public decisions and these decisions must be informed to the ministry of finance, national audit office, state treasury (which maintains consolidated central government accounting compiled from the accounts of the accounting offices and managed by the treasury).

הולנד

Maarten de Jong, Budget Affairs Directorate, Ministry of Finance

As the Netherlands adopted a program budget in 2001, parliamentary authorization of the budget is limited to the total budget levels per program (called budget articles in the NL context). Each minister has about 5-15 such budget articles in his/her budget. Added up the entire NL budget contains about such 180 budget articles, divided between 10 ministries. This means that, although more detailed information on appropriations within a budget article is provided in the budget memorandum, a minister can reallocate appropriations within a single article without interferences of parliament as long as he/she stays within the total for the article as allocated by parliament. I believe that in international comparison, discretionary space on the part of ministers and civil servant is relatively large. The ministry of Finance does have to approve with reallocations within a budget article above a certain threshold. This approval is often more of a formality as challenging issues have usually been negotiated beforehand.

Each ministry's budget is a separate law that is passed each year. So if reallocations need to take place between budget articles (within a single ministry or between ministries) the legislation needs to be formally altered and reapproved by parliament, regardless the amount or percentage. The Ministry of Finance coordinates the supplementary budget laws (as they are called). Usually these adaptations take are limited to twice a year (in June and November) only. Although the MoF has to formally approve with the budget laws, the system in the Netherlands is relatively decentralized in the way that each ministry prepared its own budget and has to defend it to parliament. The role of the MoF is mostly to oversee compliance with budget regulations and if the fiscal impact is in line with the framework agreed upon by the Coalition government.

I am not aware of any other players who are directly involved in budgetary reallocation than MoF-Line Ministry and Parliament. Other players in the budgetary process are the Court of Audit which is granted full independence by the constitution. They act as the external auditor of the annual reports of the ministries. In addition there is the Council of State (Judiciary council) that checks upon all legislation prior to sending it to parliament, including all budgetary laws. Up until shortly they only focused on legal matters but have recently taken on a more active approach on budget oversight. This has to do with the fact that they gained the role of independent budget authority as demanded recently by European regulation. Their focus will however be on macro-economic and overall fiscal impact and not so much on individual allocations and appropriations.

I do believe the requirement to publish is in our generic budget Law (but don't know where exactly). Anyway all budgets and reallocations as approved by parliament are posted on the government site: www.rijksbegroting.nl (in Dutch only I am afraid). This includes the memoranda on the reallocations in which the reasons for reallocation are explained. Since last year the budgetary tables are increasingly being offered in open data formats so they can be downloaded for analysis.

מקורות

1. http://www.oecd-ilibrary.org/governance/budgeting-practices-and-procedures-in-oecd-countries_9789264059696-en. OECD, Budgeting Practices and Procedures in OECD Countries (2014). קישור:
 2. מאזן הכוחות בתהליך התקצוב, אבי בן-בסט ומומי דהן, המכון הישראלי לדמוקרטיה (2006).
 3. OECD, Jón R. Blöndal and Michael Ruffner, Budgeting in Denmark (2004). קישור: <http://www.oecd.org/denmark/40140008.pdf>
 4. Toward a New Organic Budget Law, קרן המטבע הבינלאומית (2012). קישור: <http://www.fjarmalaraduneyti.is/media/adrarskyrslur/Iceland-Toward-a-New-Organic-Budget-Law-TA-Report-Jan-2012.pdf>
 5. OECD, Jón R. Blöndal and Jens Kromann Kristensen, Budgeting in the Netherlands (2002). קישור: <http://www.oecd.org/governance/budgeting/33657560.pdf>
 6. Ministry of Finance, Public Finance in the Netherlands (2013). קישור: <file:///C:/Users/Nir/Downloads/public-finance.pdf>
 7. Austria's Budget Reform: How to Create Consensus for a Decisive Change of Fiscal Rules, OECD, Gerhard Steger (2010). קישור: <http://www.oecd.org/austria/48168584.pdf>
 8. OECD, Jón R. Blöndal and Daniel Bergvall, Budgeting in Austria (2007). קישור: <http://www.oecd.org/austria/40961371.pdf>
 9. Ministry of Finance, Federal Organic Budget Act 2013 (2013). קישור: https://english.bmf.gv.at/budget-economic-policy/BMF-BHG_2013_English.pdf?4cxx82
 10. Ministry of Strategy and Finance, The Budget System of Koera (2014). קישור: <http://english.mosf.go.kr/upload/pdf/TheBudgetSystemofKorea.pdf>
- להלן רשימת מקורות נוספים שלא תרמו באופן משמעותי למסמך זה אך יכולים להיות רלוונטיים לקריאת המשך והרחבה בחלק מהנושאים שנידונו לעיל:
11. OECD, The Legal Framework for Budget Systems – An International Comparison (2004). קישור: <http://www.oecd.org/gov/budgeting/43487903.pdf>
 12. OECD, The Changing Role of Parliament in the Budget Process (2009). קישור: <http://www.oecd.org/gov/budgeting/43410274.pdf>
 13. בין השנים 2000-2010 פירסמו ה-OECD סקירות שעוסקות בתהליך גיבוש התקציב ויישומו במרבית המדינות החברות בארגון. קישורים לכלל הסקירות ניתן למצוא בקישור הבא (עמוד 3): <http://www.oecd.org/governance/budgeting/48847264.pdf>
 14. תיאור וניתוח השינויים בתקציב המדינה, אליעזר שורץ עבור וועדת הכספים של כנסת ישראל. 2013.

15. European Parliament, Parliamentary Control of Budget Implementation (2012). קישור :

http://www.ab.gov.tr/files/ardb/evt/1_avrupa_birligi/1_9_politikalar/1_9_9_ekonomi/Parliamentary_control_of_budget_implementation.pdf

16. תהליך אישור תקציב המדינה – סקירה השוואתית, יהודית גלילי, מ.מ.מ. קישור :

http://huka.gov.il/material/data/H05-01-2004_14-15-33_meshek3.doc