

העסקת מערך רואי חשבון על ידי משרד הפנים לביקורת החשבונות ברשויות המקומיות

תקציר

רקע כללי

משרד הפנים מקיים מערכת של ביקורת חשבונות ודוחות ביקורת מפורטים ב-257 רשויות מקומיות ובגופים ציבוריים נוספים, שעוסקים בתחום המוניציפלי. הוא עושה זאת באמצעות המחלקה לביקורת ראיית חשבון שבאגף בכיר לביקורת ברשויות המקומיות, הכפוף למנהל הכללי של משרד הפנים (להלן - אגף בכיר לביקורת או האגף).

הביקורת על הרשויות המקומיות נערכת באמצעות משרדי רואי חשבון (להלן - רואי חשבון) המתמנים על ידי משרד הפנים מתוך מאגר רואי החשבון המנוהל באגף בכיר לביקורת. כל אחד מרואי החשבון מגיש לאגף בכל שנה ארבעה דוחות עיקריים של הרשות המקומית שאותה בדק: (א) דוח כספי שנתי מבוקר¹; (ב) דוח ביקורת מפורט²; (ג) דוח חצי-שנתי מסוקר³; (ד) דוח מדדי ביצוע⁴. ארבעת הדוחות האמורים מוגשים לאגף אחרי ששלושה מהם (פרט לדוח החצי שנתי המסוקר) נבדקו ואושרו על ידי רואי חשבון מעיינים, המועסקים על ידי האגף ומשמשים חוליית קשר מקצועית בין רואי החשבון שעורכים את הביקורת ברשויות המקומיות לבין האגף (להלן - המעיינים). האגף בודק את שלמות הדוחות ובוחר את ממצאיהם, מאשר את זכאותם של רואי החשבון לתשלום ומפיץ את הדוחות לגופים המבוקרים ולבעלי עניין אחרים, דוגמת הנהלת משרד הפנים ומשרד מבקר המדינה.

הוצאות האגף בגין ביקורת הרשויות המקומיות בשנים 2010-2014 הסתכמו ב-29.5, ב-27.5, ב-42.7, ב-36.0 וב-27.8 מיליוני ש"ח כסדר השנים.

- 1 הדוח הכספי השנתי המבוקר מתאר את מצבה הפיננסי של הרשות המקומית.
- 2 דוח הביקורת המפורט כולל נושאים מסוימים שנבדקים ברשות המקומית בהיקף נרחב ומקיף.
- 3 דוח חצי-שנתי מסוקר הוא דוח כספי לחצי שנה במתכונת מצומצמת שאינו מבוקר.
- 4 הדוח מתבסס על הנתונים הכספיים שבדוח הכספי השנתי ונתונים נוספים הנאספים ממחלקות שונות ברשות המקומית על ידי רואי החשבון המבוקרים.

הביקורת ברשויות המקומיות מתבצעת על פי הוראות תקנות רואי-חשבון (דרך פעולתו של רואה-חשבון), התשל"ג-1973 (להלן - תקנות רואי חשבון), ובהתאם לתקני הביקורת המקובלים.

האגף נוהג לפרסם מדי שנה לפני מועד תחילת הביקורת על הרשויות המקומיות חוברת "הנחיות מקצועיות לרואה חשבון, ביקורת חשבונות ברשויות המקומיות" (להלן - הספר הירוק). ספר זה כולל הנחיות מקצועיות ונהלים שעל פיהם אמורים רואי החשבון לערוך את ביקורתם, לרבות דגשים מיוחדים מטעם הממונה על ביקורת החשבונות במשרד הפנים (להלן - הממונה על החשבונות) המתייחסים לביקורת באותה שנה.

פעולות הביקורת

בחודשים אוקטובר 2014 עד אפריל 2015 בדק משרד מבקר המדינה את התנהלות האגף בכל הקשור להעסקת מערך רואי החשבון לביקורת החשבונות ברשויות המקומיות: הקמת מאגר רואי החשבון; בחירת רואי החשבון שיערכו את הביקורת בפועל; הקצאת השעות לביקורת וציוות רואי החשבון לביקורת ברשויות המקומיות; פיקוח האגף על עבודת רואי החשבון והמעיינים; הליך בחירת המעיינים והיועצים ובדיקת תוצרי עבודתם; בקרת הנהלת משרד הפנים על עבודת האגף; דוחות הביקורת; סדרי עבודה באגף; טיפול האגף והנהלת משרד הפנים ביישום ממצאי הביקורת שמעלים רואי החשבון. הביקורת נערכה במשרדי האגף, במחוזות תל אביב וצפון של משרד הפנים ובמשרדיהם של ארבעה מעיינים.

הליקויים העיקריים

הליך בחירת רואי החשבון וציוותם לבדיקת הרשויות המקומיות

בהליך בחירת רואי החשבון נפלו פגמים: ועדת המשנה, שמונתה על ידי ועדת המכרזים של משרד הפנים, לא תיעדה את דיוניה; חוות הדעת של המעיינים שהעריכו את עבודת המבקרים ושעל פיהן נבחרו חלק מרואי החשבון להמשך עבודת הביקורת, כללו ציון כללי בלבד שלא נסמך על קריטריונים ברורים ואחידים. בשנת 2014 גיבש האגף טופס אחיד לכל המעיינים המעריכים.

הליך ציוות רואי החשבון לביקורת ברשויות המקומיות לא תמיד נעשה בהתאם לניקוד האיכות שקיבלו רואי החשבון. באותם המקרים לא נמצאו נימוקים בכתב המסבירים מהם הקריטריונים שלפיהם צוותו רואי החשבון לרשויות המקומיות.

נמצאו רואי חשבון שהעסיקו מתמחים בעריכת הביקורת. האגף לא וידא שרואי חשבון קיימו את הנחייתו האוסרת עליהם לבצע את עבודת הביקורת ברשות המקומית באמצעות מתמחים.

הקצאת שעות לביקורת ברשויות המקומיות

במשך שנים רבות הקצה משרד הפנים שעות לצורך הביקורת ברשויות המקומיות הקצאה היסטורית בלא שבחן את הצורך לשנות את מספר השעות המוקצות עקב שינויים שחלו במאפייניה של כל רשות כגון מספר תושביה והיקף תקציבה. נמצאו רשויות מקומיות שהוקצה עבורן אותו מספר שעות, אף שהיו פערים גדולים ביניהן במספר התושבים ובהיקף התקציבי; ולעומתן נמצאו רשויות מקומיות שמספר תושביהן והיקף התקציב שלהן היה במגמה הפוכה או דומה, ולמרות זאת היו פערים גדולים ביניהן מבחינת מספר שעות הביקורת שהוקצו עבורן.

גם תוספת שעות הביקורת שניתנה לרשויות המקומיות ב-2013 ניתנה בצורה אחידה בלי שהובא בחשבון הגידול שחל במשך השנים במספר התושבים ובהיקף התקציבי של כל רשות.

רואי חשבון מעיינים

הליך בחירתם של שלושה מעיינים חדשים היה לקוי: לא ברור מדוע הועלו שמותיהם של שישה רואי חשבון בלבד בישיבת מינוי המעיינים; לא נמצאו נימוקים בכתב לסיבת בחירתם של המעיינים החדשים ולא-בחירתם של האחרים.

חלק מעבודת העיון של שני מעיינים (מתוך ארבעה מעיינים שנבדקו) נעשה על ידי עובדי משרדיהם, ולא אישית על ידם, בניגוד להנחיית מנהלת האגף, ולפיה רואה החשבון המעייין מחויב לערוך את עבודת העיון באופן אישי. האגף לא בדק אם אכן ההנחיה מיושמת.

האגף לא קבע קריטריונים אחידים להערכת עבודת רואי החשבון על ידי המעיינים; במשך ארבע שנים לא דרש האגף לקבל משוב מהמבקרים על עבודת המעיינים.

נוסף על התמורה שקיבלו המעיינים בגין עבודת העיון, הם קיבלו גם תמורה שנתית גלובלית עבור 100 שעות עבודה, ובסך הכול 1,500 שעות לכל המעיינים, שהוגדרו "עבודת מטה", בלא שפורט עבור מה שולמו הסכומים האמורים.

מעקב אחר תיקון הליקויים

שלושה רפרנטים (להלן - רכזים) שנבדקו - אחד ממחוז תל אביב ושניים ממחוז הצפון של משרד הפנים - לא וידאו שכל אחת מהרשויות המקומיות דנה בממצאי הביקורת ובהמלצות לתיקון הליקויים בוועדת הביקורת שלה ובמועצת הרשות, ולא דרשו מאותן רשויות מקומיות למסור דיווח מפורט המאשר את תיקון הליקויים. יוצא אפוא כי הרכזים לא ידעו אם הרשויות המקומיות אכן תיקנו את כל הליקויים שרואי החשבון המבקרים הצביעו עליהם.

ריבוי הליקויים החוזרים על עצמם מדי שנה ברשויות מקומיות רבות יכולים ללמד כי משרד הפנים לא פעל דיו לוודא שהרשויות המקומיות יתקנו את הליקויים.

סדרי העבודה באגף

לאגף נוהלי עבודה חלקיים (להלן - נוהלי העבודה) שלא ידוע מתי פורסמו וממתן האגף עובד על פיהם.

המסמכים והמידע לגבי כל אחד מרואי החשבון המבקרים והמעיינים אינם מרוכזים ומתויקים באגף בצורה מסודרת ונגישה ועלול להיווצר מצב שבו יאבדו מסמכים חיוניים.

העסקתם של 11 רואי חשבון על תקן של "יועצי האגף" ו"יועצי מחוזות" דומה להעסקת עובדים מן המניין ונתפסת כעקיפה של כללי העסקת עובדים. עולה חשש שהיא באה לעקוף את תקני כוח האדם באגף ובמחוזות.

ההמלצות העיקריות

על משרד הפנים לקבוע קריטריונים מפורטים וברורים להקצאת שעות הביקורת לרשויות המקומיות ולקבוע מהם הרכיבים המגדירים מהי "מורכבות הביקורת".

מן הראוי שבחירת המעיינים תיעשה בהליך סדור ועל פי קריטריונים אחידים. כמו כן על הליך הבחירה להיות מלווה בתיעוד הולם.

כדי שמשרד הפנים יוכל לקבל תמונת מציאות נכונה על מצב הרשויות המקומיות וכדי שדוחות הביקורת ישמשו כלי ניהולי יעיל בידי משרד הפנים ובידי משרדי ממשלה אחרים, מן הראוי שנוסף על הביקורת על פי רשימת נושאים אחידה לכלל הרשויות המקומיות, ייבדקו גם נושאים המותאמים לרשויות מקומיות שנמצאו בהן ליקויים החוזרים על עצמם. על משרד הפנים להיעזר בנתונים שיש לו לגבי כל רשות מקומית, ולקבוע נושאים לבדיקה לכל רשות בהתאם לנקודות התורפה שלה.

דוח מדדי הביצוע, המתבסס על נתונים משנת 2011, לא פורסם עד מועד סיום הביקורת, אפריל 2015 (להלן - מועד סיום הביקורת). מאחר שמטרת הדוח היא לאפשר לכל רשות מקומית לאמץ תקנים לפעילות עתידית, הרי שגם אם יפורסם הדוח בעתיד הקרוב, פרסומו באיחור כה רב נוטל ממנו את היעילות והאפקטיביות ואת יכולתה של הרשות המקומית להשתמש בו. לפיכך, מן הראוי שמשרד הפנים יבחן דרכים לזרז את פרסום הדוח כדי שהרשויות המקומיות יוכלו להיעזר בו.

על נציגי המחוזות במשרד הפנים להיפגש בתחילת הביקורת עם כל רואי החשבון המבקרים ולעדכן אותם בעניינים השוטפים ובנקודות התורפה של הרשויות המקומיות שבהן שובצו לערוך ביקורת.

על משרד הפנים בתוקף תפקידו כמאסדר לגבש אמצעים שיבטיחו את תיקון הליקויים על ידי הרשויות המקומיות.

נוכח ליקויים רבים, העולים מממצאי הביקורת ברשויות המקומיות והמצביעים על חולשה בבקרה הפנימית שלהן, על משרד הפנים לבחון דרכים לחיזוק האחריות של ראש הרשות והגזבר לנושא הבקורות הפנימיות. כמו כן ראוי לבחון הטלת חובה לצרף לדוחות הכספיים דוח בדבר ביצוע הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי ברשות המקומית והערכה של האפקטיביות שלה, לרבות דיווח על אי-חריגה מכללי הדיווח של עריכת הדוחות הכספיים.

סיכום

בביקורת הועלו ליקויים ניכרים בכל הנוגע לתהליכי העבודה של האגף, להליך מינוי רואי החשבון וצוותם לביקורת ברשויות המקומיות, להעסקת מתמחים בעבודת הביקורת, להקצאת השעות לרשויות המקומיות, לעבודת המעיינים ועוד.

משרד הפנים מקצה כ-30 מיליוני ש"ח בשנה לצורך עריכת הביקורת החשבונאית ודוחות ביקורת מפורטים ברשויות המקומיות. הדוחות הכספיים של הרשויות המקומיות אמורים לשמש אמצעי לפיקוח ובקרה של משרד הפנים על הנעשה בהן. לפיכך יש חשיבות רבה להצגתם במתכונת אחידה על ידי רואי חשבון חיצוניים, לצורך קבלת תמונת מציאות עדכנית ומהימנה על מצב הרשויות המקומיות.

ממצאי הדוח מלמדים שמשרד הפנים לא השכיל לעשות שימוש מספיק בכלי חשוב זה לצורך מעקב אחר תיקון הליקויים שהתגלו ברשויות המקומיות, כדי להביא לשיפור במצבן ולהבטיח את תקינות פעולתן. על משרד הפנים לנקוט בצעדים הנדרשים לתיקון הליקויים על ידי הרשויות המקומיות.

משרד מבקר המדינה מציין לחיוב את השיפור שהשיג האגף בעמידה בלוחות הזמנים להגשת הדוחות המבוקרים והמפורטים, בפרסומם ובהסדרת הליך אישור הנושאים לביקורת. עם זאת, כדי למצות באופן מיטבי את המידע והנתונים המושגים על ידי רואי החשבון המבוקרים, מן הראוי שהנהלת המשרד תערוך בחינה כוללת של ניהול מערך רואי החשבון ותבדוק אם ניתן לייעל ולשפר את עבודת הביקורת ותוצריה.



מבוא

1. רשות מקומית מחויבת לערוך ולהגיש דוחות כספיים מבוקרים לגבי שנת התקציב שהסתיימה. בפקודת העיריות [נוסח חדש] (להלן - פקודת העיריות) נקבע כי מועצת הרשות המקומית תמנה רואה חשבון; רואה החשבון יבקר את הדוחות הכספיים השנתיים ויסקור את הדוחות הכספיים החצי-שנתיים, והם יידונו בוועדת הכספים ובמועצת הרשות ויוגשו לממונה על החשבונות. שר הפנים ושר האוצר יקבעו את מתכונת הדוחות הכספיים, היקפם, הפרטים הכלולים בהם ומועדי הגשתם לממונה על החשבונות, וכן את המועד להגשת הדוחות המבוקרים. הוראות דומות הוחלו בשינויים המחויבים גם על מועצות מקומיות ועל מועצות אזוריות.⁵

עוד נקבע בפקודת העיריות כי שר הפנים רשאי למנות לעירייה רואה חשבון מטעמו שיבקר את הדוחות הכספיים, כולם או חלקם, כפי שיקבע. בהתאם לכך קבע שר הפנים כי הדוחות הכספיים השנתיים של הרשויות המקומיות יבוקרו, וכי הדוחות הכספיים החצי-שנתיים יסקרו על ידי רואי חשבון שימנה לשם כך משרד הפנים.

הביקורת ברשויות המקומיות מתבצעת על פי הוראות תקנות רואי חשבון ובהתאם לתקני הביקורת המקובלים. תקנות רואי חשבון קובעות כי בסיום עבודת הביקורת על רואה החשבון לתת חוות דעת בכתב שבה יציין שהביקורת נעשתה בהתאם לתקני ביקורת הקבועים בתקנות ולתקנים המקובלים אצל רואי החשבון, וכי הדוח הכספי משקף באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים את מצב העסק ליום המאזן ואת תוצאות הפעולות לתקופה שהסתיימה באותו יום. במקרים שבהם יש לרואה החשבון השגות בעקבות בדיקתו מטילות עליו התקנות חובת הימנעות או הסתייגות או מתן חוות דעת שלילית.

האגף נוהג לפרסם מדי שנה, לפני מועד תחילת הביקורת על הרשויות המקומיות, את הספר הירוק ובו הנחיות מקצועיות ונהלים שעל פיהם אמורים רואי החשבון לערוך את ביקורתם ברשויות המקומיות, לרבות דגשים מיוחדים מטעם הממונה על החשבונות המתייחסים לביקורת באותה שנה. רואי החשבון נדרשים לצרף לדוח הכספי המבוקר שהם מגישים חוות דעת על פי המתכונת והנוסח שבספר הירוק, ובה נכתב, בין השאר, כי "ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973 וכן לפי הנחיות הממונה על החשבונות במשרד הפנים".⁶

יצוין כי יש הבחנה בין תקינת ביקורת לתקינה בחשבונאות. התקינה בביקורת והנחיות בעקבותיה נתונות בסמכות הוועדה לתקני ולנוהלי ביקורת בלשכת רואי חשבון בישראל, ואילו סמכותו של הממונה על החשבונות במשרד הפנים מוגבלת להתקנת תקינה חשבונאית ברשויות מקומיות (דהיינו כללי הדיווח והנהלת החשבונות).

2. משרד הפנים מקיים מערכת של ביקורת חשבונות ודוחות ביקורת מפורטים ב-257 רשויות מקומיות, באמצעות אגף בכיר לביקורת. האגף, שהוקם בשנת 1994 והיה כפוף למינהל

5 פקודת המועצות המקומיות [נוסח חדש]; צו המועצות המקומיות (א), התשי"א-1950; צו המועצות המקומיות (ב), התשי"ג-1953; צו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות), התשי"ח-1958.

6 "הנוסח האחיד של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים מבוקרים של רשויות מקומיות" אושר בהתאם להחלטת הוועדה לתקני ביקורת ולנוהלי ביקורת של לשכת רואי חשבון בישראל מיום 12.2.1995 ולהחלטת מועצת רואי חשבון מיום 5.4.1995 ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי של לשכת רואי חשבון בהתאם להחלטתו מיום 3.7.1995. בנוסח שאושר, במקום "לפי הנחיות הממונה על החשבונות במשרד הפנים", היה כתוב "לפי הנחיות רואה חשבון לעיריות מטעם משרד הפנים".

השלטון המקומי ומשנת 2011 כפוף למנהל הכללי של משרד הפנים⁷, פועל באמצעות ארבע מחלקות: (א) מחלקה לביקורת מינהלית, שתפקידה לערוך ביקורות בנושאים ותחומי פעילות מרכזיים בשלטון המקומי בהתאם לתכנית עבודה שנתית; (ב) מחלקה לביקורת ראיית חשבון - המרכזת את הטיפול והמעקב אחר ביקורת החשבונות הנערכת באמצעות 256⁸ רואי חשבון; (ג) מחלקה למעקב ולביקורת פנימית, שתפקידה לעקוב אחר תיקון הליקויים ואחר יישום המלצות הביקורת ותפקודם התקין של המבקרים הפנימיים וועדות לענייני ביקורת בשלטון המקומי; (ד) מחלקה לחיוב אישי⁹, המרכזת את הטיפול בממצאי ביקורת ובפניות שמהם עולה חשש להוצאה כספית שלא כדין¹⁰.

3. הביקורת השנתית על הרשויות המקומיות נערכת באמצעות רואי חשבון שממנה אגף בכיר לביקורת מתוך מאגר רואי החשבון המנוהל על ידו. כל אחד מרואי החשבון מגיש לאגף בתום עבודתו בכל שנה ארבעה דוחות עיקריים של הרשות המקומית שאותה בדק: (א) דוח כספי שנתי מבוקר; (ב) דוח ביקורת מפורט; (ג) דוח כספי חצי-שנתי מסוקר; (ד) דוח מדוי ביצוע. ארבעת הדוחות האמורים מוגשים לאגף אחרי ששלושה מהם (פרט לדוח החצי שנתי המסוקר) נבדקו ואושרו על ידי רואי החשבון המעיינים. האגף מקבל את דוחות הביקורת, בוחן אותם, מאתר ממצאים המעלים חשש מהוצאה שאינה כדין, מרכז את הדוחות שבהם חוות הדעת שנתנו רואי החשבון הייתה לא "חלקה" (מסויגת או נמנעת או שלילית) ומסב את תשומת לבם של הגורמים המקצועיים במשרד הפנים לממצאים אלו ולהשלכותיהם. האגף מפיץ את הדוחות לגופים המבוקרים ולבעלי עניין אחרים, דוגמת הנהלת משרד הפנים ומשרד מבקר המדינה, ומאשר את זכאותם של רואי החשבון לתשלום.

בסיומה של ביקורת החשבונות השנתית בכל הרשויות המקומיות, עורך אגף בכיר לביקורת שני דוחות שנתיים: (א) דוח הכולל את תמצית הנתונים הכספיים המבוקרים של כל הרשויות המקומיות המתבסס על דוחותיהן הכספיים השנתיים המבוקרים; (ב) דוח הכולל את הממצאים העיקריים שהעלו רואי החשבון בביקורות שנערכו ברשויות המקומיות המתבסס על דוחות הביקורת המפורטים שמגישים רואי החשבון.

הוצאות האגף בגין ביקורת הרשויות המקומיות הסתכמו בשנת 2010 ב-29.5 מיליוני ש"ח, בשנת 2011 ב-27.5 מיליוני ש"ח, בשנת 2012 ב-42.7 מיליוני ש"ח, בשנת 2013 ב-36 מיליוני ש"ח ובשנת 2014 ב-27.8 מיליוני ש"ח¹¹.

- 7 בשנים 2011-2014 כיהנו במשרד הפנים ארבעה מנכ"לים: מר גבריאל מימון (ממאי 2009 עד ינואר 2011), מר עמרם קלעג'י (ממאי 2011 עד אפריל 2013), מר יגאל צרפתי (מאפריל עד נובמבר 2013), וד"ר שוקי אמרני (מנובמבר 2013 עד יוני 2015).
- 8 לפי "קובץ מינויים לשנת 2013" של האגף, לרשויות המקומיות חריש ועין מאהל לא מונו רואי חשבון. במניין רואי החשבון הממונים נכלל גם רואה חשבון שערך ביקורת ב"ועדה לניהול חברון".
- 9 מבקר המדינה, דוחות על הביקורת בשלטון המקומי לשנת 2009 (אוקטובר 2010), בפרק "חיוב אישי בשלטון המקומי", עמ' 157.
- 10 לפי סעיף 221 בפקודת העיריות.
- 11 לפי הסברי משרד הפנים, הסיבה לתנודתיות בהוצאות היא קיצוצים ניכרים בכסיס התקציב של האגף, שגררו קבלת תקציבים חלקיים באופן לא שיטתי ובמספר פעימות במהלך שנה אחת לטובת השנה העוקבת.

פעולות הביקורת

בחודשים אוקטובר 2014 עד אפריל 2015 בדק משרד מבקר המדינה את התנהלות האגף בכל הקשור להעסקת מערך רואי החשבון לביקורת החשבונות ברשויות המקומיות: הקמת מאגר רואי החשבון; בחירת רואי החשבון שיערכו את הביקורת בפועל; הקצאת השעות לביקורת וציוות רואי החשבון לרשויות המקומיות; פיקוח האגף על עבודת רואי החשבון והמעיינים; הליך בחירת המעיינים והיעוצים ובדיקת תוצרי עבודתם; בקרת הנהלת משרד הפנים על עבודת האגף; דוחות הביקורת; סדרי עבודה באגף; טיפול האגף והנהלת משרד הפנים ביישום ממצאי הביקורת שמעלים רואי החשבון. הביקורת נערכה במשרדי האגף, במחוזות תל אביב וצפון של משרד הפנים ובמשרדיהם של ארבעה מעיינים.

הליכי בחירת רואי החשבון

מכרזים למתן שירותי ביקורת רואי חשבון בשלטון המקומי

בתקנות חובת המכרזים, התשנ"ג-1993 (להלן - תקנות חובת המכרזים) נקבע כי התקשרות משרד ממשלתי לביצוע עבודה הדורשת יחסי אמן מיוחדים, לרבות ראיית חשבון, אינה טעונה מכרז, אולם מאז התיקון לתקנות משנת 2009 היא טעונה הליך תחרותי כמפורט בתקנות.

בשנים 1994-2008 מונו רואי החשבון שביצעו את הביקורות בשלטון המקומי באמצעות ועדת הפטור של משרד הפנים, ללא קיום מכרזים.

בנובמבר 2008 פרסם האגף מכרז פומבי ראשון לגיוס רואי חשבון. כפי שציין האגף בנוהלי העבודה שלו (ראו להלן) "פרסום המכרז נעשה בכפוף להוראות חוק חובת המכרזים ותקנותיו (התשנ"ב-1992) ובהתאם להחלטות ועדת המכרזים של משרד הפנים". בעקבות המכרז הקים האגף מאגר שבו נכללו 232 רואי החשבון, שהצעותיהם עמדו בתנאי הסף שנקבעו במכרז וממנו נבחרו רואי החשבון לעבודות הביקורת. בנובמבר 2009 פרסם האגף מכרז פומבי נוסף, כהמשך למכרז הקודם, שמטרתו להגדיל את מאגר רואי החשבון שברשותו, ובמסגרתו נוספו 42 רואי חשבון למאגר (להלן - המאגר הישן; שני המכרזים ייקראו להלן - המכרז הראשון). בסך הכול נכללו במאגר הישן 274 רואי חשבון.

באוקטובר 2013 פרסם האגף מכרז חדש ל"מתן שירותי ביקורת רו"ח בשלטון המקומי עבור אגף בכיר לביקורת" (להלן - המכרז או מכרז 2013) שמטרתו הייתה להקים מאגר חדש של רואי חשבון, שיועסקו בביקורת הדוחות הכספיים של הרשויות המקומיות ודוחות אחרים, בעיון עבודת רואי החשבון המבקרים, בעבודות ביקורת מזדמנות בגופים אחרים, במתן חוות דעת מקצועיות ובייעוץ לאגף ולמחוזות משרד הפנים. למכרז נגשו 246 רואי החשבון שנכללו במאגר הישן ועוד למעלה מ-100 רואי חשבון שלא נכללו בו.

על פי מסמכי המכרז, הליך בחירת ההצעות הזוכות ומסירת העבודות היה אמור להיעשות בשלושה שלבים שעיקרם:

1. בדיקת עמידת ההצעות בתנאי הסף המפורטים במכרז. רק הצעה אשר עמדה בכל תנאי הסף תעבור לשלב השני.
2. בדיקת איכות ההצעות בהתאם למשקלות ולדרישות המפורטים במכרז, וקביעת ניקוד איכות לכל הצעה.

3. דירוג רואי החשבון לפי ציון האיכות המשוקלל שבו זכו בשלב השני. המציעים בעלי הדירוג הגבוה ביותר ימונו לבצע את העבודה ברשויות המקומיות שבהן היקף שעות הביקורת הנדרש הוא הגבוה ביותר, בסדר יורד.

בהתאם לסמכותה על פי תקנות חובת המכרזים, מינתה ועדת המכרזים של משרד הפנים (להלן - ועדת המכרזים) ועדת משנה לבחינת ההצעות (להלן - ועדת המשנה). ועדת המשנה מנתה ארבעה חברים: הממונה על ועדת המכרזים המשרדית; מנהל תחום ביקורת רואי חשבון באגף (להלן - מנהל תחום ביקורת); מנהל היחידה לחיוב אישי; מנהלת התשלומים בחשבות המשרד. במהלך ישיבותיה ברבעון האחרון של שנת 2013 בחנה ועדת המשנה את 390 ההצעות שהתקבלו, ניפתה 25 הצעות שלא עמדו בתנאי הסף וגיבשה את מאגר רואי החשבון שכלל 365 רואי חשבון (רובם נכללו במאגר הישן). ועדת המשנה גם שקללה את הניקוד לכל הצעה של רואה חשבון, שנכלל במאגר לכלל ניקוד איכות, ועל פיו דירגה את ההצעות שבמאגר.

יצוין כי במסמכי משרד הפנים והאגף לא נמצאו פרוטוקולים משיבותיה של ועדת המשנה שיתעדו את אופן עבודתה, ולא ידוע באילו מועדים התקיימו אותן ישיבות.

משרד הפנים מסר למשרד מבקר המדינה, בתשובתו מיוני 2015 כי "ועדת המכרזים תנחה את ועדת המשנה במכרז הבא שיצא בנושא זה, להוצאת פרוטוקול המציין את תאריך הישיבה, והמפנה לקריטריונים בתנאי המכרז והמסביר על דרכי עבודת ועדת המשנה".

משרד מבקר המדינה מעיר למשרד הפנים כי עליו להקפיד שוועדת המשנה, שמונתה על ידי ועדת המכרזים, תתעד את דיוניה ואת אופן עבודתה.

אמות מידה לבחירת רואי החשבון

1. אחד מתנאי הסף של המכרז היה שלראש צוות הביקורת של המציע (רואה החשבון שהציע את מועמדו למכרז) ניסיון מקצועי של שלוש שנים לפחות (לא כולל תקופת התמחות). להוכחת העמידה בתנאי הסף נדרשו רואי החשבון לפרט את ניסיונם המקצועי. איכות ההצעה שהגישו רואי החשבון הייתה אמורה להיבדק בהתאם למשקלות ולדרישות המפורטים במכרז כדלקמן:
 - א. למציע, אשר הועסק על ידי האגף בשנים קודמות בעבודת ביקורת ובהגשת דוחות, יינתן ציון הערכה (להלן - חוות דעת) המזכה בניקוד איכות עד 60%¹², על פי ממוצע של עד שלושה ציוני הערכה המקצועית האחרונים, אשר ניתנו על ידי המעיין שלו (כמפורט במכרז).
 - ב. למציע, אשר לא הועסק על ידי האגף בעבר, יינתן ציון הערכה המזכה בניקוד איכות של עד 60%, בהתאם לקריטריונים של איכות ועמידה בלוחות זמנים, על יסוד בירור שיקיים האגף עם ממליצים שהוא ציין.
 - ג. 40% הנותרים של ניקוד האיכות מתייחסים רובם ככולם לניסיונו המקצועי של המציע.

12 משקל זה שונה מעד 50% לעד 60% (ראו להלן).

נמצא כי חוות הדעת של המעיינים על רואי החשבון, שהעסיק האגף בשנים קודמות, הייתה ציון כללי בלבד שלא נסמך על קריטריונים ברורים ואחידים. ברוב המקרים לא ניתן פירוט כלשהו ואף לא היה טופס אחיד, אף שכאמור לחוות הדעת היה משקל מכריע של עד 60% בקביעת ניקוד האיכות ובשיבוץ רואי החשבון לעבודת הביקורת.

האגף מסר בתשובתו למשרד מבקר המדינה כי חוות הדעת של המעיינים על רואי החשבון הושתתו על פרמטרים זהים שהועברו בהנחיות בעל פה בכנסים השנתיים ובישיבות עבודה. בשנת 2014 נדרשו רואי החשבון המעיינים לכתוב גם הערכה מילולית לציונים שנתנו בגין הביקורת לשנת 2013. עם זאת, הוא "מקבל את הערת המבקר ועוד במהלך הבדיקה גיבש טופס אחיד לכל המעיינים המעריכים" (ראו להלן בפרק "ציוני המעיינים למבקרים").

לרואי החשבון החדשים, שלא עבדו עבור האגף בשנים קודמות, ניתנו חוות דעת באמצעות פנייה לממליצים-מעסיקים קודמים שאותם ציינו רואי החשבון בעת הגשת מועמדותם למכרז. נמצא כי ההמלצות ניתנו בעל פה באמצעות שיחות טלפון. חברי ועדת המשנה התקשרו לממליצים וביקשו מהם לדרג (בסולם שבין 1 ל-10) את איכות העבודה ואת מידת העמידה בלוח זמנים של כל מועמד. חוות הדעת הטלפונית ל-38 רואי החשבון החדשים תועדו בטפסים.

מבדיקת הטפסים עולה כי הקריטריונים להערכת הממליצים היו כלליים מדי, וכי הציון שנתן הממליץ לא לווה בהסבר מילולי. ברוב רובן של חוות הדעת לא צוינו תפקידו של הממליץ ומועד מתן ההערכה.

משרד מבקר המדינה מעיר למשרד הפנים כי מן הראוי שחוות הדעת הניתנות לרואי החשבון הוותיקים והחדשים, ומהוות רכיב עיקרי בניקוד האיכות הקובע את העסקתם, יסתמכו על קריטריונים כתובים, ברורים, אחידים ומפורטים. הערכת עבודת המבקרים באמצעות ציון כללי ובלא חוות דעת כתובה ומפורטת פוגעת בעקרונות השקיפות והשוויון, ועלולה לפגוע בסופו של יום כהליך גיבוש מאגר רואי החשבון שעומד לרשות האגף ובאופן שיבוצם של רואי החשבון לעבודות הביקורת.

2. אחד הקריטריונים במכרז לקביעת איכות ההצעות העניק לראש צוות במשרד רואה חשבון, שהוא בעל תואר אקדמי במשפטים, יתרון בשיעור של 10% בחישוב ניקוד האיכות.

בעקבות שאלות הבהרה שהפנו רואי החשבון לחברי ועדת המשנה, החליטה ועדת המכרזים לבטל את הקריטריון. לפיכך, לראש צוות במשרד רואה חשבון שהוא בעל תואר אקדמי במשפטים, לא יינתן יתרון בחישוב ניקוד האיכות, ובמקום זאת יתווספו 10% לרכיב חוות הדעת על רואי החשבון שהגישו את הצעותיהם, כך שבמקום עד 50% מניקוד האיכות יהיה משקלן 60% ממנו.

משרד הפנים מסר בתשובתו כי מדובר במתן שירותים בתחום שאינו מדיד על דרך של תפוקות טכניות אלא דורש בחינה מהותית ומשמעותית של ניסיון, ידע ואיכות העבודה של המציע. מדובר בהערכה שהיא אמנם סובייקטיבית אך מתבססת על מדדים משותפים ומדידים.

משרד מבקר המדינה מעיר למשרד הפנים כי מן הראוי שבהיעדר קריטריונים ברורים להערכת עבודת המבקרים, בצד ההערכה המערכת גם שיקולים סובייקטיביים, ייבחנו גם שיקולים אובייקטיביים במהותם.

ציוות רואי החשבון לבדיקת הרשויות המקומיות

במכרז נקבע העיקרון שציוות רואי החשבון לרשויות המקומיות ייעשה לפי ניקוד האיכות שבו זכה כל רואה חשבון: "לצורך מכרז זה, ידורגו משרדי רואי החשבון הזוכים על פי ציון האיכות לו זכתה הצעתם בהתאם למשקלות שיפרטו... ככלל, מבין המשרדים שייבחרו, ימונו... המשרדים שזכו בניקוד האיכות הגבוה ביותר, בהתאם להיקף שעות הביקורת הנדרשת ברשות המקומית המבוקרת, בסדר יורד. יחד עם האמור לעיל, לאגף שמורה הזכות להפעיל שיקול דעת בחלוקת העבודה, גם בהתאם למורכבות הביקורת, לרציפות ביקורת בת מספר שנים של משרד רו"ח באותה רשות, לכמות רואי חשבון שיוקצו ע"י המשרד בהצעתו לביצוע הביקורת, למיקום הגיאוגרפי של הרשות המקומית המבוקרת ביחס למיקום המשרד ובהתאם למומחיות המשרד בנושא השירות המבוקש".

בבדיקת 32 מקרים של הליך ציוות משרדי רואי החשבון לרשויות המקומיות לשנת 2014 נמצאו מקרים שבהם לא פעל האגף לפי הקריטריונים שקבע. דהיינו לרואי חשבון שקיבלו ניקוד איכות זהה הוקצה מספר שעות ביקורת שונה. לדוגמה, שבעה רואי חשבון קיבלו ניקוד איכות 80%, אולם מספר שעות הביקורת שהוקצה לכל אחד מהם היה שונה ונע בין 2,090 שעות לבין 628 שעות; שבעה רואי חשבון קיבלו ניקוד איכות 65% אולם מספר שעות הביקורת שהוקצה לכל אחד מהם היה שונה ונע בין 350 שעות ל-950 שעות.

בבדיקת ניירות העבודה של האגף, העוסקים בשיבוץ רואי החשבון לרשויות המקומיות, לא נמצאו נימוקים להחלטת האגף לצוות את רואי החשבון לרשויות מקומיות שלא בהתאם לקריטריונים שקבע כאמור לעיל, אלא נרשם בהם רק שהשיבוץ נעשה "בהתאם לציון" (פרט למקרה אחד שלגביו צוין כי "הינו רו"ח בעל ניסיון רב").

משרד מבקר המדינה העיר למשרד הפנים כי משנקבע שציוות רואי החשבון לרשויות המקומיות ייעשה לפי ניקוד האיכות שבו זכה כל רואה חשבון, תוך כדי מתן שיקול הדעת לאגף לחלוקת השעות גם על פי קריטריונים נוספים, היה על האגף לנמק בכתב את הסיבות לכל ציוות, אשר לא נעשה בהתאם לניקוד האיכות בלבד, ולפרט מהם הקריטריונים הנוספים שהנחו אותו בקביעת השיבוץ. הנמקות אלו נחוצות, בין השאר, כדי להבטיח שהחלטות האגף התקבלו מתוך הענקת משקל ראוי לכל אחד מהשיקולים הנוגעים לעניין.

משרד הפנים מסר בתשובתו למשרד מבקר המדינה כי "לאור הערת המבקר, מכלול הנימוקים שיועלו בעת הדיונים לציוות רואי החשבון יתועדו בפרוטוקולים".

הקצאת שעות ביקורת לרשויות המקומיות

מבדיקת מספר שעות הביקורת שהוקצה לביקורת בכל אחת מהרשויות המקומיות בשנים שקדמו למכרז הראשון עולה כי לא היו קריטריונים בכתב שלפיהם הוקצו השעות, וכדברי מנהל תחום ביקורת מדובר ב"הקצאה היסטורית".

במכרז הראשון נקבע כי הרשויות המקומיות יסווגו לשלוש קבוצות גודל: לרשות גדולה - מעל 800 שעות עבודה בשנה; לרשות בינונית - 501-800 שעות; לרשות קטנה - 350-500 שעות. גודל הרשות ייקבע לפי שלושה קריטריונים: מספר התושבים, היקף התקציב ו"מורכבות הרשות".

נמצא כי במכרז הראשון לא פורטה ההגדרה של "מורכבות הרשות". כמו כן לא פורטו הקריטריונים למיון הרשויות לפי גודל, למשל - מהו מספר התושבים המרבי או המזערי שלפיו תוגדר הרשות גדולה, בינונית או קטנה.

במכרז שפורסם בשנת 2013 (להלן - המכרז השני) נקבע כי מספר שעות הביקורת בכל רשות ייקבע לפי מספר תושבים, היקף התקציב ומורכבות הביקורת ברשות המקומית. גם כאן לא הוגדר מהי "מורכבות הביקורת". יצוין כי משרד הפנים לא הקצה את השעות לביקורת רואי החשבון לפי הקריטריונים שהובאו במכרזים, כפי שיפורט להלן.

משרד הפנים מסר למשרד מבקר המדינה בתשובתו הנוספת מאוגוסט 2015 כי ה"מופיע במכרזים 2009 ו-2013 באשר לשעות ביקורת מוקצות, הינו מידע אינפורמטיבי על מנת שרו"ח ידעו כיצד מחולקות השעות".

משרד מבקר המדינה מביע תמיהה על כך שבמסמכי המכרזים נכלל פירוט של הקריטריונים להקצאת שעות הביקורת בלא שהובהר במפורש כי האגף אינו מחויב לפעול לפיהם.

עוד נמצא כי בתקופת המכרז השני הוקצה לכל רשות מקומית מספר שעות זהה למספר השעות שהוקצה לה בתקופת המכרז הראשון בלי להתחשב בשינויים שחלו במספר התושבים של הרשויות המקומיות ובהיקף ההוצאות בפועל: בתקופה שבין פרסום המכרז הראשון לשני היו רשויות מקומיות שאצלו חל גידול ניכר במספר התושבים ובהיקף התקציב לעומת רשויות מקומיות שאצלו הגידול היה זניח. למרות זאת, האגף לא הקצה מחדש את שעות הביקורת אגב התחשבות בשינויים האמורים. להלן כמה דוגמאות:

לוח 1

שעות הביקורת שנקבעו, בהשוואה למספר התושבים⁽¹⁾ ולהיקף הוצאות הרשות המקומית⁽²⁾, (2010 ו-2013)

הרשות המקומית	שנת 2010			שנת 2013		
	שעות ביקורת ⁽³⁾	מספר התושבים	היקף ההוצאות בפועל באלפי ש"ח	שעות ביקורת	מספר התושבים	היקף ההוצאות בפועל באלפי ש"ח ⁽⁴⁾
קריית שמונה	630	24,694	145,933	760	24,673	148,920
רמת גן	820	153,542	922,957	950	156,239	991,872
מודיעין עילית	620	49,066	144,293	750	60,712	219,288
מודיעין-מכבים-רעות	810	77,758	342,392	940	86,330	451,922

1 על פי נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה.

2 על פי הדוחות הכספיים המבוקרים.

3 לשם ההשוואה, שעות הביקורת בשנת 2010 לא כללו את שעות הביקורת של דוח ברנע העוסק בשינוי שיטת הדיווח החשבונאית ברשויות המקומיות.

4 הביקורת התייחסה להוצאות השנתיות בתקציב הרגיל כמדד לגודל התקציב השנתי.

מהלוח עולה כי משנת 2010 ועד שנת 2013 נותרו מספר התושבים וההיקף התקציבי בערים קריית שמונה ורמת גן כמעט ללא שינוי, ואילו מספר התושבים במודיעין עילית גדל בשנים האמורות

בכ-24%, ובמודיעין-מכבים-רעות - בכ-11%; שיעור ההוצאות השנתיות בתקציב הרגיל של שתי הרשויות האחרונות גדל ב-51% וב-32% בהתאמה. אף על פי כן בשנת 2013 נכללה תוספת אחידה של 130 שעות לכל אחת מארבע הרשויות האמורות, בלי להתחשב בשונות ביניהן, בגידול במספר התושבים ובגידול בהוצאות השנתיות בתקציב הרגיל.

בבדיקת הקצאת שעות הביקורת לרשויות המקומיות בתקופת המכרז השני נמצא כי לרשויות מקומיות הוקצה אותו מספר שעות אף שהיו פערים גדולים ביניהן מבחינת מספר התושבים והיקף התקציב. להלן דוגמאות:

לוח 2

הקצאה זהה של שעות ביקורת לרשויות מקומיות לשנת דוח כספי 2013*

המעמד	הרשות המקומית	סה"כ שעות לשנת דוח כספי 2013	מספר התושבים (לפי דוח כספי לשנת 2012)	ההוצאות בפועל (לפי הדוח הכספי לשנת 2012; במיליוני ש"ח)
עירייה	רחובות	1,000	127,767	739
עירייה	פתח תקווה		226,554	1,303
עירייה	אשדוד	950	236,678	1,202
עירייה	בת ים		157,507	712
עירייה	רמת גן		154,611	987
עירייה	הרצלייה	800	98,716	728
עירייה	כפר סבא		94,426	620
עירייה	קריית אתא		57,106	312
עירייה	נצרת עילית		50,087	266
עירייה	אום אל-פחם		49,136	222
עירייה	קריית ים		43,888	200

* המדר להקצאה מתבסס על נתוני הרשויות המקומיות לשנת 2012 שנלקחו מהדוחות הכספיים שלהן.

נמצאו גם רשויות מקומיות שהיו פערים גדולים ביניהן מבחינת מספר שעות הביקורת שהוקצו עבורן למרות שמספר תושביהן היה דומה ומספר שעות הביקורת שהוקצו להן היה במגמה הפוכה או דומה להיקף התקציב שלהן:

לוח 3

**הקצאת מספר שונה של שעות ביקורת לרשויות מקומיות דומות בגודל אוכלוסייתן
ובמגמה הפוכה או דומה להיקף תקציבן לשנת דוח כספי 2013***

ההוצאות בפועל (לפי הדוח הכספי לשנת 2012 ; במיליוני ש"ח)	מס' התושבים (לפי הדוח הכספי לשנת 2012)	סה"כ שעות לשנת דוח כספי 2013	הרשות המקומית	המעמד
230	28,745	680	שומרון	מוא"ז
170	29,446	820	יהוד-נווה אפרים	עירייה
124	18,881	560	אור עקיבא	עירייה
101	18,519	690	אריאל	עירייה
99	19,212	350	כפר יונה	מו"מ
118	20,105	540	שוהם	מו"מ

* המדר להקצאה מתבסס על נתוני הרשויות המקומיות לשנת 2012.

משרד מבקר המדינה מעיר למשרד הפנים כי העובדה שהאגף לא ביצע הקצאה מחודשת בהתאם לשינויים לפי הקריטריונים שהוצגו במכרזים עצמם (לדוגמה גידול במספר התושבים ושינויים בתקציב הרשות) מרוקנת מתוכן את הקריטריונים האמורים.

משרד הפנים מסר בתשובה מאוגוסט 2015 כי "האגף לא נדרש לבצע הקצאת שעות מחודשת לרשויות המקומיות במכרז 2013 (גם במכרז 2009)... על כן לא ניתן להעיר לאגף על משימה שאותה לא נדרש לבצע ולא ביצע."

משרד מבקר המדינה מעיר למשרד הפנים כי במשך שנים רבות שבהן הקצה שעות לצורך הביקורת ברשויות המקומיות הוא התבסס על הקצאה היסטורית ולא בחן אותה מפעם לפעם כדי להתאימה לשינויים שחלו במאפייני הרשויות המקומיות כגון מספר התושבים והיקף התקציב. החשיבות שבקיום הביקורת על הרשויות המקומיות, העלות הגבוהה של הפעלת מערך הביקורת באמצעות רואי החשבון והשינויים שחלים מחייבים קביעת קריטריונים מפורטים וברורים לחלוקת השעות בין הרשויות.

משרד הפנים מסר בתשובתו מאוגוסט 2015 כי "אגף בכיר לביקורת יעלה בפני הנהלת המשרד, בהתייעצות עם הלשכה המשפטית, הצעה לביצוע בחינה מחודשת וכוללת להקצאת שעות. יודגש כי האמור הינו לאור העובדה כי נדרשת עבודת מטה יסודית ומעמיקה אשר יש לה השלכות תקציביות ומשפטיות" (ההדגשה במקור).

העסקת מתמחים

במכתב ששלח האגף מדי שנה, עד שנת דוח כספי 2013, לרואי החשבון המבקרים, והמופיע בספר הירוק, נקבע כי: "חל איסור מוחלט לבצע את עבודת הביקורת באמצעות... ו/או מתמחים" (ההדגשה במקור).

בבדיקה אקראית של חשבונות שהגישו 38 רואי חשבון לתשלום ראשון עבור עבודת הביקורת והכנת הדוח הכספי לשנת 2013 נמצא כי 12 רואי חשבון העסיקו 29 מתמחים ועובדי ביקורת שאינם רואי חשבון, בניגוד לנדרש בהנחיות האמורות.

משרד מבקר המדינה העיר למשרד הפנים על שלא וידא שהנחייתו המגבילה העסקת מתמחים בעבודת הביקורת תיושם על ידי רואי החשבון.

משרד הפנים השיב בתשובתו למשרד מבקר המדינה כי בעניין הדוח הכספי לשנת 2014 הוסרה מהספר הירוק ההנחיה האוסרת על רואי החשבון להעסיק מתמחים.

עוד מעיר משרד מבקר המדינה למשרד הפנים כי עלות שעת עבודה של מתמחה נמוכה מעלות שכרו של רואה חשבון, והדבר מחייב מתן תגמול דיפרנציאלי עבור רואי החשבון ועבור המתמחים. לפיכך על משרד הפנים להקפיד לוודא מי מבצע את הביקורת בפועל.

הוצאה הכספית בגין שיטת הדיווח החשבונאית

1. חסרונותיה של שיטת הדיווח החשבונאית הנוכחית ברשויות המקומיות הביאו את ממשלת ישראל לקבל, במהלך הדיון על תקציב המדינה לשנת 1997, החלטה בנוגע לשינוי שיטת הדיווח החשבונאית בהן. ביולי 1997 מינה שר הפנים ועדה ציבורית לבחינת הנושא בראשות פרופ' אמיר ברנע (להלן - ועדת ברנע); בפברואר 1998 הגישה הוועדה לשר הפנים דאז ולמנכ"ל המשרד דאז את המלצותיה לשינוי נרחב של השיטה הקיימת, והן אומצו ברובן (להלן - דוח ברנע)¹³. בעקבות המלצות נעשו בשנים 2000 ו-2003 שני ניסויים מקדימים במדגם רשויות, החל בשנת 2004 נדרשו כל הרשויות המקומיות על ידי משרד הפנים להגיש דוחות שנתיים במתכונת דוח ברנע (להלן - מהדורה ניסיונית), נוסף על הדוחות הכספיים הרגילים שהגישו¹⁴.

בדוח מבקר המדינה בנושא "היבטים בתפקוד משרד הפנים כמאסדר של השלטון המקומי"¹⁵ העיר משרד מבקר המדינה למשרד הפנים על תפקודו הלקוי, שהתאפיין בסחבת ממושכת ובמחדל ביישום השיטת הדיווח החשבונאית שנמצא חיוני לתהליכי קבלת החלטות תקינים ולשקיפות בענייני הכספים והנכסים של הרשויות המקומיות.

13 חוזר מנכ"ל משרד הפנים 1/2008 "הערכות לקראת מעבר לרישום מלא על-פי בסיס הצבירה", מיום 14.1.08.

14 סיכום דיון מיום 26.12.12 בהשתתפות מנהלת האגף, מנהל תחום ביקורת ויועץ לאגף בכיר לביקורת.

15 מבקר המדינה, דוח שנתי 163 (2013), עמ' 1272.

משרד הפנים מסר בתשובתו למשרד מבקר המדינה, מנובמבר 2012, כי באוגוסט 2012 מינה שר הפנים דאז ועדה ציבורית בראשות המשנה למנכ"ל המשרד דאז לבחינה מחודשת של מערכת הדיווח הכספי בשלטון המקומי, במטרה לשפר ולייעל את ניהול משק הכספים השקיפות והבקרה התקציבית, וכי הוועדה נדרשה להגיש דוח מסכם עד דצמבר 2012.

ב-16.1.13 שלחה מנהלת האגף בקשה למנכ"ל משרד הפנים דאז "לקבל הנחייה בכתב לפיה, בשנת 2012, לא יערכו דוחות נלווים בהתאם לשיטה המצטברת [שיטת ברנע] האמור הינו לאור היותך יו"ר הוועדה הציבורית שמינה השר לבחינת הנושא". כעבור ארבעה ימים הודיע מנכ"ל המשרד דאז למנהלת האגף בכתב כי "אני מנחה כי אין להמשיך בעריכת דוחות כספיים בשיטת ברנע זאת לאור הקמת הוועדה הציבורית לבחינת מערכת הדיווח הכספי בשלטון המקומי שאמורה להגיש את המלצותיה בתקופה הקרובה".

משרד הפנים מסר בתשובתו למשרד מבקר המדינה כי באפריל 2015 גיבשה הוועדה הציבורית את מסקנותיה ואת המלצותיה בדוח, והגישה את הדוח לשר הפנים הנכנס אשר "בכוונתו לזמן אליו את חברי הוועדה, לבחון את המלצות ולהנחות על המשך טיפול בנושא". בהמלצות הדוח נכתב בין היתר ש"הוועדה סבורה כי לאור ההשלכות הנובעות מהמעבר לשיטה המצטברת שהינה מרחיקת לכת מבחינת מערכת הדיווח הכספי בשלטון המקומי וכן לאור המשמעות הנרחבות הקיימות ביישום יתר המלצות הוועדה... ראוי לבחון את המעבר לשיטת הדיווח על בסיס מצטבר לאחר לימוד המשמעות מיישום יתר המלצות".

משרד מבקר המדינה מעיר למשרד הפנים על כך שאף שהוחלט לפני כ-17 שנים (בפברואר 1998) לאמץ את רוב המלצות של ועדת ברנע לשינוי נרחב של השיטה הקיימת, ואף שהרשויות המקומיות הגישו דוחות כספיים במהדורה ניסיונית, טרם קיבל המשרד החלטה סופית אם לשנות את שיטת הדיווח החשבונאי ברשויות המקומיות, ואם כן - כיצד.

2. בדיון שהתקיים בדצמבר 2012 בהשתתפות מנהלת האגף, מנהל תחום ביקורת ויועץ לאגף, התקבלה החלטה הקובעת כי לאור ההחלטה הזמנית שלא לדווח בשיטת דוח ברנע החל בשנת הכספים 2012, רואי החשבון המבקרים שקיבלו בכל שנה בעבר בגין דוח ברנע 100, 150 ו-200 שעות, יקבלו מעתה תשלום בגין 50, 90 ו-130 שעות בהתאמה. הנימוקים, שהוזכרו בדיון, היו: שעות הביקורת שהוקצו לכל רשות מקומית משנת 2004 ועד שנת 2011 לא השתנו למרות הגידול שחל באותן הרשויות במספר התושבים ובגודל התקציב; התעריף לשעת ביקורת - 150 ש"ח לא השתנה במשך השנים; התעריף לשעת ביקורת על פי החשב הכללי שבמשרד האוצר גבוה יותר מהתעריף האמור; רואי החשבון נדרשו לבצע משימות נוספות מעבר לעבודת הביקורת, ובכלל זה הגשת דוח הנחות ארנונה, איסוף חומר, דוח הג"א ודיווח באמצעות יישומים ממוחשבים.

עבור הביקורת והעיון של הדוחות הכספיים במתכונת דוח ברנע לשנת 2011 שילם האגף למבקרים ולמעיינים כ-7.7 מיליוני ש"ח.

עבור הביקורת על הדוחות הכספיים בכל אחת מהשנים 2012 ו-2013, שילם האגף למבקרים תוספת בגין 22,700 שעות בסך של כ-4 מיליוני ש"ח. תשלום זה כונה במסמכי האגף בשם "יתרת שעות שהוספו לאחר ביטול דוח ברנע", אף שכאמור, לא הוכנו בשנים האמורות דוחות כספיים בשיטה זו.

משרד מבקר המדינה העיר למשרד הפנים כי במסמכי האגף לא נמצא תחשיב המסביר מדוע הוחלט להוסיף דווקא תשלום בסך כ-4 מיליוני ש"ח.

משרד הפנים מסר למשרד מבקר המדינה בתשובתו מיוני 2015 כי הקצאת השעות בוצעה בהתבסס על גודל הרשויות המקומיות ועל הגידול בהיקף משימות הביקורת, וכי הקצאה זו מתיישבת עם מכרז 2009. באגף התקיימה בשנת 2012 עבודת מטה והתחשיב שנעשה בה הסתכם ב-4 מיליוני ש"ח.

בתשובתו מאוגוסט 2015 הוסיף משרד הפנים ומסר כי לאגף נוספו משימות "שלא היו קיימות" כגון "הכנת דוח בסיס נתונים על התנהלות הרשויות המקומיות, הרחבת הביקורת ועדים מקומיים, בדיקת נתונים על הוצאות הרשויות המקומיות לעריכת בחירות, איסוף מידע בנושא ביצוע התקשרויות עם נותני שירותים להפחתת תשלומים ו/או הקטנת חובות..."

משרד מבקר המדינה מעיר כי התוספת האמורה לא הותאמה לשינויים שחלו במאפייני הרשויות המקומיות, כגון השינויים במספר התושבים ובהיקף התקציב של כל רשות.

רואי חשבון מעיינים

מינוי רואי חשבון מעיינים

תפקידיו של רואה החשבון המעיין, כפי שהוגדרו בנוהלי העבודה, הם: (א) ללוות את רואה החשבון שעורך ביקורת ברשות המקומית לאורך כל תקופת הביקורת, להדריך, לנהל מעקב ולפקח על עבודת הביקורת; (ב) לאשר להפיץ את הדוחות; (ג) למסור חוות דעת מקצועיות במגוון נושאים במסגרת ישיבות מקצועיות; (ד) להעביר חוות דעת וציון כולל על עבודת רואי החשבון.

בנוהלי העבודה נכתב: "רואי החשבון המעינים מהווים חוליה מקצועית חשובה ביותר, המקשרת בין האגף לבין רואי החשבון שעורכים את הביקורת ברשויות המקומיות. רואה חשבון מעיין הינו בעל ידע מקצועי רב בתחום ביקורת החשבונות בשלטון המקומי, ניהול, ארגון ובעל ניסיון מקצועי אישי בעריכת ביקורת חשבונות ברשויות המקומיות".

במועד הביקורת העסיק האגף 16 רואי חשבון מעיינים. רובם מועסקים על ידי האגף במשך שנים רבות, ורק שלושה מהם החלו לספק לאגף שירותים בשנים האחרונות: אחת בשלוש השנים האחרונות ושניים בשנה האחרונה. מבדיקת הליך בחירתם של המעינים החדשים, עולים הממצאים האלה:

בראשית נובמבר 2011 שלח מנהל תחום ביקורת בקשה לכל המעינים באותה עת שימליצו על רואי חשבון מבקרים שניתן למנותם כמעיינים. בעקבות זאת שלחו חלק מהמעיינים המלצות בדוא"ל למינוי תשעה מעיינים חדשים (להלן - מומלצים בדוא"ל).

מנהלת האגף המציאה לעובדי הביקורת מסמך שכותרתו "המלצות על רואי חשבון מבקרים". במסמך הוזכרו שמותיהם של 16 רואי חשבון מבקרים שהומלצו על ידי עשרה מעיינים (להלן - מומלצים ברשימה).

מפרוטוקול ישיבת מינוי מעיינים שהתקיימה בסוף נובמבר 2011 בעניין "מינוי מעיינים נוספים לעיון דוחות ביקורת 2011"¹⁶ (להלן - ישיבת מינוי המעינים) עולה כי למשתתפי הישיבה הוצגו

16 בהשתתפות מנהלת האגף, מנהל תחום ביקורת ויועץ לאגף בכיר.

שמותיהם של שבעה רואי חשבון מומלצים בלבד שהיו מומלצים בדו"ל (רק אחד מהם הופיע כמומלץ ברשימה), ובסופה של הישיבה נבחרו שלושה מהם כמעיינים.

יצוין כי לא נמצאו מסמכים המסבירים מדוע לא הוצגו בישיבת מינוי המעיינים שמותיהם של 15 מהמומלצים ברשימה ושל שני מומלצים בדו"ל.

עוד הועלה כי לא נמצאו נימוקים בכתב לסיבת בחירתם של שלושת המעיינים החדשים ולא-בחירתם של האחרים. כך למשל לא הוסבר מדוע רואה חשבון מבקר, שקיבל ציון 10, לא נבחר כמעייין, אך נבחרה רואת חשבון מבקרת שקיבלה ציון 9.

משרד מבקר המדינה מעיר למשרד הפנים כי מן הראוי שבחירת המעיינים תיעשה בהליך סדור בעל קריטריונים אחידים, והמלצת המעיינים המכהנים היא אחד מהם. כמו כן על הליך הבחירה להיות מלווה בתיעוד הולם.

ביצוע עבודת העיון

בכנס שנתי של רואי חשבון העורכים ביקורת ברשויות מקומיות, שהתקיים בפברואר 2012, ניתנו לרואי החשבון המבקרים הנחיות בתחומים מקצועיים שונים¹⁷. מנהלת האגף ציינה בדבריה בכנס כי "רואה החשבון המעייין מחויב לערוך את עבודת העיון באופן אישי" (ההדגשה במקור).

בבדיקה מדגמית של חשבונות שהגישו ארבעה מתוך 16 המעיינים, לגבי עבודת העיון שעשו בשנים 2012-2014, עולה כי חלק מעבודתם של שניים מהמעיינים נעשה על ידי עובדי משרדיהם ולא אישית על ידם, כמפורט להלן:

1. עיון שבוצע בשנת 2012 עבור דוח 2011 : בדצמבר 2012 ובינואר 2013 הגיש מעייין אחד שתי חשבונות עבור "גמר עיון רשויות מקומית - חלק 1" ו"עיון ברנע 2011". על פי הפירוט בשתי החשבונות, הושקעו בעבודת העיון 434 שעות, מהן 135 שעות של עבודת המעייין עצמו (31%) ו-299 שעות של עבודת רואת חשבון ממשרדו (69%). בפועל קיבל רואה החשבון תשלום עבור 375 שעות, בהתאם לתקציב שנקבע לעבודת העיון שלו לשנה זו.

ביולי ובנובמבר 2012 שולם למעייין אחר בגין שתי חשבונות עבור "עיון" ו"עיון ברנע". על פי הפירוט בשתי החשבונות, הושקעו בעבודת העיון 685 שעות, מהן 346 שעות של עבודת המעייין עצמו (51%) ו-339 שעות (49%) של עבודת רואי חשבון ממשרדו.

2. עיון שבוצע בשנת 2013 עבור דוח 2012 : ביולי 2013 הגיש המעייין האחד חשבונות עבור "עיון רשויות מקומיות 2012 - חלק 2", ולפיה הושקעו בעבודת העיון 269 שעות, ומהן 37 שעות (14%) של עבודת המעייין עצמו ו-232 שעות (86%) של עבודת רואת חשבון ממשרדו. בפועל שולם לרואה החשבון עבור 200 שעות, בהתאם לתקציב שנקבע לעבודת העיון שלו לשנה זו.

באוגוסט ובספטמבר 2013 שולמו למעייין האחר 660 שעות בגין שתי חשבונות, ומהן 346 שעות של עבודת המעייין עצמו (52%) ו-314 שעות (48%) של עבודת רואי חשבון ממשרדו.

17 כגון: הקפדה על ניסוח ממצאים לגבי ליקויים ספציפיים (בכנס פורטו הליקויים), עמידה בלוחות זמנים, דגשים בדרכי עבודה ומלאכת העיון.

3. עיון שבוצע בשנת 2014 עבור דוח 2013 : באוגוסט ובאוקטובר 2014 שולם למעייין האחר בגין שתי חשבונות עבור עיון דוח כספי, דוח ביקורת מפורט ודוח מדדי ביצוע. על פי הפירוט בחשבונות הושקעו בעבודת העיון 660 שעות, ומהן 349 שעות של עבודת המעייין עצמו (53%) ו-311 שעות (47%) של עבודת רואי חשבון ממשרדו.

משרד הפנים מסר בתשובתו למשרד מבקר המדינה כי "עבודת העיון צריכה להיעשות על ידי רואי החשבון מתוקף העובדה שמדובר במינני שנועד להבטיח את תקינות עבודת הביקורת ברשויות המקומיות. יחד עם זאת, ברור כי רואה החשבון המעייין רשאי למסור עבודות טכניות של איסוף מידע ונתונים לעובדיו. למען הסר ספק, יובהר כי עבודת העיון והאחריות הכוללת מוטלת על רואה החשבון המעייין" (ההדגשה במקור).

משרד מבקר המדינה מעיר למשרד הפנים כי בחשבונות שהגישו המעיינים שכללו גם עבודת רואי חשבון שאינם מעיינים צוין, כאמור, כי התשלום הוא עבור עבודת עיון. אם מדובר בעבודה "טכנית", לדעת הביקורת היה על משרד הפנים לקבוע תשלום מופחת עבור שעות עבודה אלו שאינן מקצועיות כעבודת העיון.

משרד מבקר המדינה העיר למשרד הפנים כי מאחר שרואי החשבון המעיינים נדרשים ללוות את רואי החשבון שעורכים ביקורת ברשות המקומית לאורך כל תקופת הביקורת, להדריך אותם, לנהל מעקב ולפקח על עבודת הביקורת, הרי שהדבר מחייב שעבודת העיון תיעשה על ידי רואי חשבון שנבחרו בקפידה לתפקיד זה. לפיכך על האגף לעגן בהתקשרותו מול המעיינים את ההנחיה שרואה החשבון המעייין מחויב לערוך את עבודת העיון באופן אישי, ועליו לוודא שאכן ההנחיה מיושמת על ידי המעיינים.

משרד הפנים מסר בתשובתו למשרד מבקר המדינה כי "סוגיה זו תיבחן לצורך עיגונה בחוזה ההתקשרות עם רואי החשבון המעיינים והאגף יפעל להדגיש את המחויבות של ר"ח לבצע את עבודת העיון בעצמו להוציא עבודות טכניות של איסוף נתונים ואינפורמציה".

עבודת המעיינים

ליווי עבודת הביקורת

בנוהלי העבודה נקבע כי "רואה החשבון המעייין... יקיים קשר ומעקב אחר ביצוע עבודת הביקורת לאורך כל תקופת ביצועה... יקיים בירורים מקצועיים ודיונים מקצועיים בנושאים המתעוררים במהלך הביקורת".

נמצא כי נוהלי העבודה לגבי עבודת המעיינים הם כלליים ואינם מפרטים כיצד על המעייין לפעול כדי למלא את התפקידים שהוגדרו לו.

משרד מבקר המדינה העיר למשרד הפנים כי היעדר הפרוט בנוהל עלול לגרום לחוסר אחידות בעבודת המעיינים ולהקשות על הבקרה ומדידת האיכות של עבודתם.

משרד הפנים מסר בתשובתו למשרד מבקר המדינה כי בימים אלה האגף שוקד על הכנת ספר הנחיות לרואי החשבון המעיינים.

משיחות שקיימו עובדי משרד מבקר המדינה עם ארבעה מעיינים ומבדיקת המסמכים שמסרו להם המעיינים עולה כי עיקר ליווי עבודת הביקורת כולל את הפעולות האלה: יום עיון שעורכים המעיינים לרואי החשבון המבקרים לקראת תחילת הביקורת, עדכונים ששולחים המעיינים מיוזמתם

לרואי החשבון המבקרים חלקם בנושאים מקצועיים, פתרון סוגיות מקצועיות שרואי החשבון המבקרים מפנים אליהם במהלך הביקורת לפני הגשת טיוטת הדוח הראשונה (להלן - התכתבויות), ביוררים מקצועיים והשלמות ביקורת לאחר הגשת טיוטת הדוח הראשונה על ידי רואי החשבון המבקרים.

מבדיקה אקראית של התכתבויות שנעשו בין ארבעה מתוך 16 המעיינים לבין רואי החשבון המבקרים בשנת 2014 (בדבר דוחות של שנת 2013) עולה כי לגבי שני מעיינים לא נמצאו התכתבויות עם חלק מרואי החשבון המבקרים במהלך עבודת הביקורת, כלהלן:

בבדיקה אקראית של התכתבויות הנוגעות לבדיקת הדוחות הכספיים של עשר רשויות מקומיות מתוך 21 רשויות מקומיות של מעיין א', לגבי שמונה מהן לא נמצאו התכתבויות בין המעיין לבין המבקרים.

בבדיקה אקראית של התכתבויות הנוגעות לבדיקת הדוחות הכספיים של 12 רשויות מקומיות מתוך 20 רשויות מקומיות של מעיין ב', לגבי שמונה מהן, לא נמצאו התכתבויות בין המעיין לבין המבקרים.

מעיין ב' מסר בתשובתו כי "ההתכתבויות שהועברו לנציגי משרד מבקר המדינה כללו הנחיות, מענה לשאלות, והערות המתעדות ביוררים לסוגיות שעלו במהלך הביקורת".

משרד מבקר המדינה מעיר כי במסמכים שהעביר המעיין לעובדי הביקורת לגבי שמונה מהרשויות שנבדקו, לא נמצאו התכתבויות בסוגיות מקצועיות בין המעיין לבין רואי החשבון המבקרים.

יצוין כי במהלך הביקורת מסרו שני המעיינים לעובדי משרד מבקר המדינה כי חלק ניכר מהקשר עם המבקרים נעשה באמצעות שיחות טלפון.

עוד יצוין כי במשוב שמילאו רואי החשבון המבקרים על עבודת המעיינים, הציון הממוצע שקיבלו כלל המעיינים בשאלה "באיזו מידה המעיין ליווה, הדריך והיה מעורב בעבודת הביקורת במהלך הביקורת (ראו להלן בפרק "איכות עבודת המעיינים") - לא היה גבוה.

משרד מבקר המדינה מעיר למשרד הפנים כי ליווי עבודת הביקורת הוא חלק חשוב בעבודתם של המעיינים וכי לצורך כך הם מונו. כדי שיוכל המשרד לפקח על עבודת המעיינים ולבחון אם ליוו כיאות את עבודת המבקרים, עליו לדרוש מהמעיינים, בייחוד בנושאים המהותיים והעקרוניים, להקפיד על תיעוד התכתבותם עם רואי החשבון המבקרים. עניין זה חשוב גם לצורך הפקת לקחים ותיעוד הבעיות המקצועיות וההתמודדות עמן למען הפצת המידע בנושא זה בקרב כלל רואי החשבון שמעסיק משרד הפנים.

איכות עבודת המעיינים

1. עד שנת 2008 נהגו רואי החשבון המבקרים למלא ולהעביר דפי משוב על עבודת המעיינים, ובהם השיבו על עשר שאלות שעסקו בשלושה נושאים ראשיים: זמן תגובה וזמינות המעיין; מקצועיותו; שאלות כלליות (להלן - משוב 2008).

נמצא כי האגף קיבל במשוב 2008 תגובות מ-161 מתוך 251 רואי חשבון מבקרים (64%) לגבי עבודתם של 12 מעיינים. בשנים 2009-2011 לא התבקשו רואי החשבון למלא ולשלוח משובים.

בסיכום ישיבת מעיינים¹⁸ ממרץ 2012 אמרה מנהלת האגף: "חשוב לציין כי רואי חשבון המעוינים [כך במקור] מעבירים משוב על עבודת העיון בסוף תקופת הביקורת. הציונים הינם בגדר המלצה, כאשר ההחלטה הסופית נעשית בהתאם לשיקול הדעת ולבחינת הדברים ע"י האגף".

נמצא כי גם בשנת 2012, על אף דבריה של מנהלת האגף, לא התבקשו המבקרים למלא ולשלוח דפי משוב על עבודת המעיינים.

משרד מבקר המדינה מעיר לאגף על כי במשך ארבע שנים לא דרש לקבל משוב מהמבקרים על עבודת המעיינים. המשוב הוא כלי חשוב לא רק לבדיקת מקצועיות המעיינים ותרומתם לרואי החשבון המבקרים, אלא גם להפקת לקחים לגבי כל אחד ואחד מהמעיינים לשם שיפור איכותו ויעילותו של השירות הניתן לרואי החשבון המבקרים. על האגף היה לעשות שימוש במנגנון ההערכה כאמצעי בקרה על עבודת המעיינים.

באוקטובר 2014 שלח האגף דפי משוב לרואי החשבון המבקרים כדי שיעניקו ציון לעבודת המעיינים לגבי שנת 2013 (להלן - משוב 2013). במשוב נדרשו המבקרים להתייחס ל-13 שאלות (נוספו שלוש שאלות על אלו שבמשוב 2008). האגף לביקורת ריכז את תשובותיהם. להלן הממצאים שעלו מתשובות רואי החשבון המבקרים:

א. לגבי השאלה "האם המעיין מבצע את העיון גם בפגישות אישיות ולא רק באמצעות התקשורת?" נמצא כי שמונה מהמעיינים ביצעו את עבודתם באמצעות התקשורת בלבד, וחמישה אחרים נפגשו אישית רק עם חלק מרואי החשבון המבקרים.

ב. לגבי השאלה "באיזו מידה המעיין ליווה, הדריך והיה מעורב בעבודת הביקורת במהלך הביקורת (לפני העיון)?" היה הממוצע במשוב 2013 3.54 מתוך 5 (ציון מרבי) לעומת ממוצע של 3.6 במשוב 2008.

מהאמור לעיל עולה כי בשאלה המתייחסת לליווי המקצועי שהעניקו המעיינים למבקרים קיבלו המעיינים במשוב בשנת 2013 ציון ממוצע של כ-3.5, וכי לא חל שיפור בציונים בשנת 2013 לעומת הציונים ב-2008 אלא אפילו ירידה קלה.

בדצמבר 2014 מסר מנהל תחום ביקורת לעובדי משרד מבקר המדינה "נוהל למתן ציונים לרואי חשבון מעיינים", אשר האגף מקדם ואשר לדבריו עתיד להיות מיושם בשנת 2015 בביקורת על הדוחות לשנת 2014. על פי הנוהל ישלח מנהל תחום ביקורת לרואי החשבון המבקרים, בסוף עבודת הביקורת השנתית ולאחר הגשת הדוחות הנדרשים לאגף, משוב לבדיקת עבודת המעיינים והערכתה. בנוהל פורטו שלושה קריטריונים למתן הציון: זמן תגובה וזמינות המעיין; מקצועיות המעיין, כולל תרומתו לדוחות הביקורת; שאלות כלליות, כגון באיזו מידה ביצע המעיין את עבודתו גם באמצעות פגישות אישיות ולא רק באמצעות התקשורת? מהי מידת מעורבותו בעבודת הביקורת (לפני העיון)? רואי החשבון המבקרים התבקשו לדרג את רואי החשבון המעיינים בכל אחד מהקריטריונים בציון שבין 1 (הציון הנמוך ביותר) ל-5 (הציון הגבוה ביותר). כמו כן נאמר כי "תיבחן המשך העסקתו של המעיין באגף הביקורת, אשר ציונו המשוקלל נמוך מ-3.5 מתוך 5".

18 האגף נוהג לקיים פעם בשנה ישיבה שבה משתתפים כל רואי החשבון המעיינים. הישיבות נועדו ללבן סוגיות הקשורות לתפקיד המעיין ולהעלות לדיון עניינים עקרוניים הקשורים בביקורת לצורך החלפת דעות (סיעור מוחות) וקבלת החלטות.

יצוין כי עד מועד סיום הביקורת לא נשלח נוהל זה לרואי החשבון המבקרים, וכי בנוהל לא נקבע מה יהיה משקלו של כל קריטריון בציון המשוקלל.

משרד הפנים מסר למשרד מבקר המדינה כי הוא מקבל את הערת הביקורת, וכי הנוהל האמור יופץ לרואי החשבון המבקרים.

2. מבדיקת המסמכים שברשות האגף עולה כי יכולתו של האגף לפקח על עבודת המעיינים מוגבלת, מאחר שהמסמכים הללו מתעדים רק את הדברים האלה: הציון שנתן המעייין לעבודת הביקורת של כל מבקר שהוא ליווה; הודעת המעייין למבקרים כי "הדוח הכספי המבוקר ודוח הביקורת המפורט שנערכו על ידכם [המבקרים] ונמסרו לעיוני, מאושרים על ידי להפצה באמצעות משרד הפנים"; עדכוני סטטוס באשר להתקדמות עבודת הביקורת. יצוין כי רוב המסמכים הקשורים לתהליך העבודה של המעיינים מול רואי החשבון המבקרים נמצאים בידי המעיינים בלבד. כך למשל מסמכים בנושאים כגון: פגישות של המעייין עם רואה החשבון המבקר, התכתובות שביניהם, הסיוע של המעייין לעשיית הביקורת, ניירות העבודה שהגיש רואה החשבון המבקר למעייין. רק לעתים רחוקות מעורב האגף בסוגיה עקרונית או בחילוקי דעות בין המעייין או הרשות המקומית המבוקרת לבין רואה החשבון המבקר ובאופן הטיפול בה, וגם אז לא תמיד הדבר מתועד.

משרד הפנים מסר בתשובתו למשרד מבקר המדינה כי "רואי החשבון המעיינים נדרשים לשמור את ניירות העבודה והתכתובות, כך שתהיינה זמינות בכל רגע נתון לאגף בכיר לביקורת ולא אחת תכתובות אלה הומצאו לאגף במיידע על פי דרישתו".

משרד מבקר המדינה מעיר למשרד הפנים כי אין די בכך שניירות העבודה של המעיינים והתכתובות עם המבקרים זמינים בכל עת לצורכי האגף, אלא למען פיקוח שוטף על עבודת המעיינים, נדרשים עובדי האגף לעיין מעת לעת במסמכים הנמצאים בידי המעיינים ולבחון אותם.

ציוני המעיינים למבקרים

אחד מתפקידי של המעייין, כאמור לעיל, הוא להעביר לאגף חוות דעת וציון כולל על עבודתם של רואי החשבון המבקרים שעבדו תחת פיקוחו.

נמצא כי עד שנת 2014 נהגו המעיינים לתת ציון כללי לכל רואה חשבון מבקר, ללא הוספת ביאורים והערות. עוד עולה כי למעיינים לא הוצגו קריטריונים מנחים שעל פיהם היה עליהם להעניק את הציון.

בישיבת מעיינים ממרץ 2014 הודיעה מנהלת האגף כי היא "מבקשת לבחון קביעת קריטריונים אחידים - חלוקת פרמטרים באחוזים (לו"ז, אחריות, מקצועיות). המשתתפים יחשבו על הנושא וישלחו הצעות במייל".

בספטמבר 2014 שלח מנהל תחום ביקורת הודעה לכל המעיינים, ובה ביקש לדווח לו על הציון שהם נותנים לכל רואה חשבון מבקר על הביקורת לשנת 2013. בהודעתו נכתב: "תשומת לבכם שיש לרשום הסברים על הציון שניתן ועל בעיות מיוחדות שהתגלו במהלך הביקורת".

במהלך אוקטובר 2014 שלחו המעיינים לאגף את הציונים שנתנו לרואי החשבון המבקרים בתוספת הערות. נמצא כי כל מעייין רשם הערות משלו, כגון עמידה בלוח זמנים, מספר הטיטות שהוגשו למעייין, איכות שיתוף הפעולה של המבקר עם המעייין ומידת מקצועיות הביקורת. כלומר לפני המעיינים טרם הוצגו קריטריונים שלפיהם עליהם להעניק ציון.

בדצמבר 2014 העביר מנהל תחום ביקורת לעובדי משרד מבקר המדינה "נוהל למתן ציונים לרואי חשבון מבקרים", אשר האגף מקדם ואשר לדבריו עתיד להיות מיושם בשנת 2015 בביקורת על הדוחות לשנת 2014. בנוהל פירט האגף שישה קריטריונים למתן הציון: עמידה בלוח זמנים; מספר ההערות שנתן המעייין לרואה החשבון המבקר; רמת הידע וההבנה המקצועית של רואה החשבון המבקר; שיתוף הפעולה של המבקר עם המעייין ועם הרשות המקומית; הקצאת כוח אדם מתאים; שיקולים אחרים שהמעייין ימצא לנכון להתייחס אליהם. המעיינים התבקשו לדרג את רואי החשבון המבקרים בציון שבין 0 ל-10. כמו כן נכתב כי "תבחן המשך העסקתם של רואי חשבון שהציון שקבלו מהמעיינים לא עלה על 6 מתוך 10".

יצוין כי עד מועד סיום הביקורת לא נשלח הנוהל החדש למעיינים. עוד יצוין כי בנוהל החדש לא נקבע המשקל של כל קריטריון בציון המשוקלל.

משרד מבקר המדינה מעיר למשרד הפנים כי ציוני הערכה של המעיינים לרואי החשבון המבקרים משמשים מדד לקביעת טיב עבודתו של רואה החשבון המבקר וכן לקביעת היקף עבודתו והמשך העסקתו. לפיכך אין זה תקין שבמשך כשני עשורים לא פרסם האגף נהל הקובע קריטריונים אחידים להערכת עבודת רואי החשבון המבקרים. משרד מבקר המדינה רואה בחיוב קידום נוהל זה, הנחוץ לצורך קיום בקרה ראויה במערכת המעסיקה מאות רואי חשבון, ומן הראוי לפרסמו בהקדם.

תשלום למעיינים בגין עבודת מטה

בשנים 2011-2014 קיבל כל אחד מהמעיינים, נוסף על התמורה שקיבל בגין עבודת העיון שביצע, תמורה שנתית עבור 100 שעות עבודה שהוגדרו כ"עבודת מטה" (שתי מעיינות מכלל 16 המעיינים קיבלו שכר בגין 50 שעות שנתיות בלבד, כל אחת), דהיינו: סך הכול 1,500 שעות בעלות של 283,200 ש"ח (כולל מע"ם) לשנה לכל המעיינים.

לצורך קבלת התשלום עבור עבודת המטה הגישו המעיינים חשבוניות, ובהן פירוט התאריכים ושעות העבודה. בבדיקה מדגמית של חשבוניות שהגישו שלושה מתוך 16 המעיינים לתשלום עבור עבודת המטה שעשו בכל אחת מהשנים 2012-2014 (לגבי שנות דוח 2011-2013 בהתאמה) הועלה כי כל המעיינים פירטו את הימים ואת השעות, שבגינם דרשו תשלום עבור עבודת המטה, אך לא פירטו מה הייתה אותה עבודת מטה.

מבדיקת מועדי הישיבות שהשתתפו בהן המעיינים עולים הממצאים האלה: בשנים 2012-2014 נערכו ישיבות בראשות מנהלת האגף ובהשתתפות כל המעיינים בתדירות של כשישה אחת בשנה. מפעם לפעם נערכו ישיבות צוות בהשתתפות חמישה מעיינים בכירים, מנהלת האגף, מנהל תחום ביקורת רואי חשבון, ואנשי האגף, ובהן דנו בסוגיות מקצועיות. כל אחד מהמעיינים קיים בכל שנה יום עיון, שבמהלכו תדרך את המבקרים בנושאי הביקורת. יצוין כי מספרן הכולל של שעות ההשתתפות בשניים עד שלוש ישיבות בשנה וביום עיון אחד קטן מ-100 שעות.

משרד הפנים מסר בתשובתו למשרד מבקר המדינה כי מלבד ישיבות עבודה וימי הדרכה אשר הוזכרו לעיל, "עבודת המטה של המעיינים כוללת גם ליווי מקצועי בהכנת חוברת ההנחיות (הספר הירוק), הרצת יישומי אקסל ובדיקת תקינות יישומי הדוחות, מתן ליווי מקצועי בשאלות מקצועיות וכדו'".

משרד מבקר המדינה העיר למשרד הפנים כי בהיעדר פירוט, הן בהזמנת העבודה שהוצאה לכל מעיין והן בחשבוניות שהגיש המעיין בסיום עבודתו, אי-אפשר לדעת אם אכן כל מעיין היה זכאי לתשלום שקיבל עבור עבודת המטה.

משרד הפנים מסר למשרד מבקר המדינה כי "מעטה ואילך המעיינים יידרשו להגיש פירוט לשעות שיושקעו בעבודת המטה ושבגינה מוגשת דרישת תשלום".

בקרת הנהלת משרד הפנים על עבודת האגף

מבדיקה שערכו עובדי הביקורת לגבי השנים 2011-2014 עולה כי לא נמצאו באגף מסמכים הנוגעים לפגישות עבודה של מנהלת האגף עם מנכ"ל משרד הפנים, למעט פגישת עבודה אחת בלבד, באוגוסט 2013, ובה היא דיווחה על פעילות האגף שבראשו היא עומדת.

משרד הפנים מסר בתשובתו למבקר המדינה רשימה של מועדי פגישות שקיימה מנהלת האגף עם מנכ"ל משרד הפנים, וממנה עולה כי התקיימו פגישות עבודה רבות.

יצוין כי לביקורת לא הומצאו סיכומים בכתב של פגישות העבודה האמורות, ומהם ניתן ללמוד באילו נושאים דנו, מה היו תוכני הדיונים ואילו החלטות התקבלו.

ממסמכי האגף עולה כי בשנים 2011-2014 לא נערך שום דיון בדרג הנהלת משרד הפנים בעניין תפקוד האגף. יצוין כי בישיבת רואי חשבון מעיינים מיוני 2014 אמר מנכ"ל משרד הפנים בסיכום הדיון כי הוא "מציין לחיוב את השינויים שנערכו בשנים האחרונות במערכת ביקורת רואי חשבון ברשויות המקומיות. עם זאת מדובר בהתנהלות שברמה הבסיסית ממשיכה על פי הכללים שנקבעו בשנת 1994 עם הקמת האגף לביקורת. לפיכך, חייבים לבחון את התהליכים כדי לבדוק את יעילותם כיום ואיך ניתן לשפרם".

משרד מבקר המדינה מעיר למשרד הפנים כי לאחר 20 שנות פעילותו של האגף, מן הראוי שהנהלת המשרד תערוך בחינה כוללת של ניהול מערך רואי חשבון על ידי האגף ותבדוק אם ניתן לייעל ולשפר את עבודת הביקורת ותוצריה.

דוחות הביקורת

נושאי הביקורת

האגף קובע בכל שנה, בידיעתו ולעתים אף בהנחייתו של מנכ"ל משרד הפנים, את הנושאים הנוספים שייבדקו באותה שנה מלבד הנושאים הקבועים שנבדקים בכל השנים במסגרת הדוח המפורט. להלן פירוט הנושאים הנוספים שנבדקו והנושאים שהוחלט לבטל את בדיקתם או לצמצמה, בשנים 2010-2013:

לוח 4
נושאי הביקורת שהוספו ושוטלו

השנה המבוקרת	נושאים שהוספו	נושאים שבוטלו
2010	ביצוע תקציבים בלתי רגילים (תב"רים)	
2011	שכר; מינוי יועצים משפטיים	קבלת עובדים
2012	התקשרויות; שכר; תמיכות	בדיקת תב"רים; המוכנות לשינוי שיטת הדיווח לשיטת המצטבר (לפי ברנע)
2013	גבייה; הקצאת מקרקעין; שומת ארנונה; חיוב נכס חדש	

הרשות המקומית עוסקת במרבית תחומי החיים של תושביה, ולכן ניתן לבדוק נושאים רבים. נמצא כי במסמכי האגף לא הוסבר מדוע נבחרו דווקא הנושאים הנוספים האמורים ומדוע צומצמה או בוטלה בדיקת נושאים אחרים. מנהלת האגף הבהירה לעובדי משרד מבקר המדינה שעד השנה האחרונה, היא זו שבעיקר קבעה את הנושאים הנוספים שנבדקו.

בישיבת מעיינים מיולי 2011 הודיעה מנהלת האגף כי "יש צורך לרענן את הדוח המפורט ואת הנושאים הנבדקים בו. תעשה חשיבה מחודשת בנושא".

באוגוסט 2014 שלחה מנהלת האגף לראשונה מכתב ל"הנהלה המורחבת" של משרד הפנים (מנכ"ל דאז, ממונים על המחוזות, מנהלי אגפים, יועצת משפטית, דוברת ורואי חשבון מעיינים), ובו ביקשה לקבל הצעות לנושאים רוחביים שייבדקו בשנת 2015 בעניין הדוחות הכספיים של שנת 2014. במענה לפנייתה נשלחו אליה הצעות לבדיקת 21 נושאים¹⁹. במכתב ששלחה מנהלת האגף למנכ"ל המשרד דאז בראשית נובמבר 2014, היא המליצה לבדוק שלושה נושאים: ועדות ביקורת; תקציבים בלתי רגילים שיש בהם השתתפות בעלים; זכויות עובדי קבלן. בפגישת עבודה שהתקיימה כעבור שבועיים, בהשתתפות המנכ"ל דאז ומנהלת האגף, אושרה הצעתה של מנהלת האגף לבדיקת הנושאים.

נמצא כי במשך כל שנות קיום האגף, לא נעשתה עבודת מטה ראויה לבחינת הנושאים הנוספים האמורים להיות מבוקרים. גם בעניין הביקורת שתיערך בשנת 2015, לא נמצאו נימוקים מדוע הומלצו דווקא שלושת הנושאים הנוספים האמורים.

משרד הפנים מסר בתשובתו למשרד מבקר המדינה כי "לקראת כל שנה, טרם הגשת תכנית העבודה לאישור המנכ"ל, האגף ביצע עבודת מטה שכללה איתור הליקויים החוזרים על עצמם מביקורות שוטפות, המלצות לנושאי בדיקה שהעלו המעיינים וכן נושאים שנבחרו לאחר התייעצות עם מנהלי אגפים במשרד הפנים כגון: אגף כוח אדם ושכר, החשבות, מינהל החירום, הלשכה המשפטית, בחירות ואגף תקציבים. זאת ועוד לא אחת העלתה הנהלת המשרד נושאים לבחינה מיוחדת בעקבות זיהוי בעיות שעלו מהשטח כמו בנושא בחירות, שכר... לאחר שהתקבלו עמדות והמלצות הנהלת המשרד כאמור לעיל, הנושאים הוצגו בפני המנהל הכללי, והתקבלה החלטה על הנושאים שנבחרו לבדיקה".

משרד מבקר המדינה מעיר למשרד הפנים כי לגבי השנים שקדמו לשנת 2014 לא נמצאו מסמכים כלשהם המתעדים את התהליך המתואר בתשובתו.

19 חלקם נבדק בעבר, וחלקם נבדק במסגרת תכניות הביקורת הקיימות.

עוד מעיר משרד מבקר המדינה למשרד הפנים כי כדי שדוחות הביקורת ישמשו גם כלי ניהולי יעיל בידיו ובידי משרדי ממשלה אחרים, חשוב שנוסף על הביקורת על פי רשימת נושאים אחידה לכלל הרשויות המקומיות, ייבדקו גם נושאים המותאמים לרשויות מקומיות שנמצאו בהן ליקויים החוזרים על עצמם. על משרד הפנים להיעזר בנתונים שיש לו לגבי כל רשות מקומית, ולקבוע נושאים לביקורת לרשות כזו בהתאם למאפייניה ולנקודות התורפה שלה.

דוח מדדי ביצוע

במרץ 2013 פרסם האגף דוח מדדי ביצוע ברשויות המקומיות לשנים 2008-2010 (להלן - הדוח הראשון). מדדי הביצוע משקפים את תוצאותיהם של יחסים חשבונאיים, יחסים כספיים ונתונים ביצועיים. בהקדמה לדוח כתבה מנהלת האגף כי הדוח מרכז קבוצה של 63 מדדי ביצוע ב-250 רשויות מקומיות בתחומים רבים, וכי הנתונים מתבססים על מידע בלתי מבוקר שאספו רואי החשבון שביקרו את הרשויות המקומיות. הנתונים הללו משלימים את דוחותיהן הכספיים המבוקרים של הרשויות המקומיות, ואמורים לשמש כלי ניהולי בידי הרשויות עצמן ובידי גורמי הפיקוח במשרד הפנים. מטרת המדדים הללו, הבוחנים את ביצועי הרשויות בעבר, היא לאפשר לכל רשות לאמץ תקנים לפעילות עתידית.

בפגישת עבודה שקיימה מנהלת האגף עם מנכ"ל משרד הפנים דאז באוגוסט 2013 היא דיווחה כי "הספר [דוח מדדי ביצוע] לשנים 2009-2011"²⁰ (להלן - הדוח השני) נמצא בעבודה. גם בדוח פעילות האגף לשנת 2013, ששלחה המנהלת למנכ"ל בפברואר 2014, היא דיווחה כי האגף שוקד עדיין על הכנת הדוח השני. במכתב נוסף ששלחה מנהלת האגף למנכ"ל משרד הפנים במרץ 2014 היא כתבה שהדוח השני מצורף למכתבה והוא "טרם הופץ עד היום [ההדגשה במקור], והנני ממליצה לשקול קבלת החלטה להפצתו, ולביצוע שימוש מעשי בנתונים חשובים אלו". עוד הוסיפה מנהלת האגף במכתבה כי "בימים אלה, האגף לביקורת בוחן מחדש האם יש מקום לצמצום בכמות המדדים שנבחרו, ואלו מהם מהותיים יותר ויכולים להוות כלי מעשי אופטימלי למדידת תפקודה של רשות מקומית".

נמצא כי עד מועד סיום הביקורת, אפריל 2015, לא פורסם ספר מדדי הביצוע לשנים 2009-2011.

משרד מבקר המדינה מעיר למשרד הפנים על כך שדוחות מדדי הביצוע מתפרסמים זמן רב מדי לאחר התקופה שאותה הם סוקרים. מאחר שמטרת הדוח היא לאפשר לכל רשות מקומית לאמץ תקנים לפעילות עתידית, הרי שגם אם הדוח השני יפורסם לאחר מועד סיום הביקורת, פרסומו באיחור כה רב נוטל ממנו את היעילות והאפקטיביות ואת יכולתן של הרשויות המקומיות להשתמש בו. על משרד הפנים לבחון דרכים לזרז את פרסום דוחות מדדי הביצוע כדי שהרשויות המקומיות יוכלו להיעזר בהם²¹.

20 מאחר שהדוח הוא תלת-שנתי, בכל דוח מובאים נתונים לשנתיים האחרונות מהדוח שקדם לו ונוספים נתונים לשנה העוקבת.

21 בנושא זה ראו גם דוח מבקר המדינה, דוחות על הביקורת בשלטון המקומי לשנים 2011-2012 (דצמבר 2012), בפרק "סל שירותים מוניציפליים ברשויות המקומיות", עמ' 16. בדוח העיר משרד מבקר המדינה כי "על משרד הפנים להשתמש במדדי הביצוע, שהוא עצמו הגדיר כחשובים, בבקרה ופיקוח שהוא מקיים ברשויות המקומיות". בנוסף צוין בדוח ש"מן הראוי כי משרד הפנים ישקול להביא את מדדי הביצוע לידיעתם של תושבי המדינה".

מועד הגשת הדוחות הכספיים הסקורים

בנוהלי העבודה נקבע כי "רואה חשבון יגיש [לרואה החשבון המעייין] דוח כספי סקור, חצי שנתי, למועד 30 ביולי של השנה בה עורך את הביקורת (שנת ההסכם). דוח זה יוגש לאגף הביקורת... ועד ל-31.8 בשנת ביצוע הביקורת".

נמצא כי חלק גדול מהדוחות הכספיים הסקורים הוגשו לאגף בשנים האחרונות באיחור ניכר. כך למשל רק שמונה מהדוחות (3%) בגין המחצית הראשונה של שנת 2014, שהיו אמורים להיות מוגשים עד 31.8.14, הוגשו בזמן, ואילו השאר הוגשו באיחור של חמישה חודשים ויותר: בספטמבר הוגשו 68 דוחות (26%); באוקטובר - 59 (23%); בנובמבר - 78 (30%); בדצמבר - 17 (7%); בינואר 2015 ואילך - 28 (11%).

משרד מבקר המדינה מציין לטובה את השיפור שחל בשנים האחרונות במועדי הגשת הדוחות הכספיים השנתיים המבוקרים והמפורטים. עם זאת, על האגף להקפיד שגם הדוחות הכספיים הסקורים יוגשו בזמן.

משרד הפנים מסר למשרד מבקר המדינה כי האגף יבחן את נושא הגשת הדוחות הכספיים הסקורים במועד.

הקשר בין רואי החשבון המבקרים לבין נציגי המחוזות במשרד הפנים

במכתב המובא בעמוד הפותח של הספר הירוק, שאותו שלחה מנהלת האגף לרואי החשבון המבקרים לפני תחילת עבודתם, נכתב: "בתוך כך, חלה על רואי החשבון החובה להיפגש בתחילת הביקורת עם בעלי התפקידים הבכירים ברשות, בכלל זה עם ראש הרשות המקומית... וכן עם נציגי המחוז הרלוונטי במשרד הפנים שישמש רכז לנושא הביקורת".

אף שבמכתב האמור לא צוינה מטרת הפגישה של המבקר עם נציגי המחוז, ניתן לצפות כי בפגישה זו יעדכן נציגי המחוז את רואה החשבון המבקר בדבר מצבה ומאפייניה הייחודיים של הרשות המקומית ופעילויות מיוחדות שנעשו בה בשנה החולפת, ויעביר לידי מסמכים רלוונטיים.

עובדי משרד מבקר המדינה נפגשו עם שלושה רכזים ממחוז תל אביב ומחוז הצפון שבמשרד הפנים (להלן - שלושת הרכזים). רכז מחוז תל אביב (להלן - רכז א') היה ממונה על הקשר עם 12 רשויות מקומיות. שני הרכזים האחרים (מתוך שבעה שבמחוז צפון): רכז ב' שהיה ממונה בשנת 2012 על הקשר עם 14 רשויות מקומיות, ובשנת 2013 על הקשר עם 12 רשויות אחרות, ורכז ג' שהיה ממונה בשנת 2012 על הקשר עם 14 רשויות מקומיות, ובשנת 2013 על הקשר עם 11 רשויות אחרות.

משיחות שניהלו עובדי משרד מבקר המדינה עם שלושת הרכזים האמורים ומסמכים שנמצאו בידיהם, לגבי הפגישות המקדימות עם המבקרים בנושא הדוחות משנת 2013, עולים הממצאים האלה:

רכז א' מסר לעובדי משרד מבקר המדינה טבלה, ובה תיאור של מועדי הפגישות שערך עם כל אחד מרואי החשבון המבקרים. בטבלה נרשמו ממצאים מועטים (ברוב המקרים אחד או שניים), שרובם ככולם מופיעים גם בדוחות המפורטים של הרשויות שבהן דנו בפגישות.

משרד הפנים מסר בתשובתו למשרד מבקר המדינה כי בשיבות עורכנו המשתתפים בעניינים השוטפים ובתחומים הבעייתיים של הרשויות המקומיות, ואילו בטבלה מופיעים הממצאים החריגים.

משרד מבקר המדינה מעיר למשרד הפנים כי על הרכז לתעד בכתב גם את העדכונים בעניינים השוטפים המועברים לרואה החשבון של הרשות המקומית.

רכז ב' מסר רשימה בכתב ידו, ועל פיה שבעה רואי חשבון מבקרים כלל לא שוחחו עמו; שלושה רואי חשבון מבקרים אחרים שוחחו עמו בטלפון; ועם כל אחד מארבעת האחרים ערך פגישה. יצוין כי רק לגבי רואה החשבון המבקר של רשות אחת נמצא פרוטוקול המתעד את נושאי הפגישה.

רכז ג' מסר לעובדי משרד מבקר המדינה כי לפי רישומי יומנו הוא נפגש רק עם ארבעה מתוך 14 רואי החשבון המבקרים שעל הקשר עמם היה ממונה, וכי אין בידי מסמכים המתעדים פגישות אלה.

משרד מבקר המדינה מעיר למשרד הפנים כי לרכזים במחוזות אמור להיות, מתוקף תפקידם, מידע על המתרחש ברשויות המקומיות שבתחום אחריותם, ולכן עליהם להיפגש בתחילת הביקורת עם כל רואי החשבון המבקרים, לעדכן אותם בעניינים השוטפים ובנקודות התורפה של הרשויות המקומיות שאותן שובצו לבקר ולתעד בכתב את הנאמר באותן פגישות.

מעקב אחר תיקון הליקויים

בפקודת העיריות נקבע כי "המועצה תבחר מבין חבריה ועדה לענייני ביקורת שתפקידה לדון... בכל דו"ח של משרד הפנים על העירייה... ולעקוב אחרי תיקון הליקויים שהעלתה הביקורת... הועדה תגיש למועצה את סיכומיה והצעותיה". עוד צוין כי "ראש עירייה יקבע מועד לדיון מיוחד בדוח השנתי והדוח החצי שנתי... שיהיה, לכל המאוחר, חודש לאחר הגשתו". הוראות דומות הוחלו בשינויים המחויבים גם על מועצות מקומיות.

במכתב שצירפה מנהלת האגף מדי שנה לדוחות הכספיים המבוקרים, ששלחה לראש הרשות המקומית, היא כתבה כי הוא מתבקש לנקוט ארבעה צעדים: "א) להביא את דוחות הביקורת לדיון בפני הוועדה לענייני ביקורת בעירייה/במועצה; (ב) לכנס את מועצת העיר/המועצה לדיון מיוחד בדוחות הביקורת ובהמלצות הוועדה; (ג) להורות את עובדי העירייה/המועצה לתקן את הליקויים שהועלו בדוחות הביקורת; (ד) להגיש לממונה על המחוז דיווח מפורט המאשר את ביצוע האמור לעיל עד [תום שלושה חודשים ממועד משלוח מכתב זה]". מנהלת האגף הוסיפה וכתבה כי "הממונה על המחוז רשאי לנקוט בכל הצעדים הנדרשים בהתאם לסמכויות הניתנות לו על פי דין על מנת להבטיח שהרשות תתקן את כל הליקויים שהועלו בביקורת" (ההדגשות במקור).

מפגישות שערכו עובדי משרד מבקר המדינה עם שלושת הרכזים האמורים ומבדיקת המסמכים הרלוונטיים עולים הממצאים האלה:

לגבי דוחות הביקורת על שנת 2012: ממסמכים שמסר רכז א' לעובדי משרד מבקר המדינה עולה כי רק שתיים מתוך 12 רשויות מקומיות, דיווחו על קיום ישיבות ועדת ביקורת; רשות אחת דיווחה על קיום ישיבת מועצה; ושמונה רשויות דיווחו על תיקון חלק מהליקויים.

שני הרכזים ממחוז הצפון מסרו לעובדי משרד מבקר המדינה כי כל 28 הרשויות המקומיות שהם שימשו כרכזים שלהן, לא הגיבו על מכתבה של מנהלת האגף, ולפיכך לא ידוע אם ועדות הביקורת של אותן רשויות מקומיות אכן דנו בדוחות הביקורת, אם ניתנו המלצות כלשהן לתיקון הליקויים, אם ההמלצות הובאו לפני המועצות של אותן רשויות מקומיות ואם תוקנו הליקויים.

לגבי דוחות הביקורת על שנת 2013: ממסמכים שנמצאו בידי רכז א' עולה כי רק שתי רשויות דיווחו על קיום ישיבות ועדת ביקורת ומועצת הרשות ועל תיקון חלק מהליקויים. שאר עשר הרשויות המקומיות לא ענו על מכתבה של מנהלת האגף.

מן המסמכים שמסר רכז ב' עולה כי חמש מבין 13 רשויות מקומיות, דיווחו על קיום ישיבת ועדת ביקורת, על קיום ישיבת מועצה ועל תיקון חלק מהליקויים.

רכז ג' הגיש מסמכים שלפיהם רק ארבע מבין 12 רשויות מקומיות דיווחו כנדרש.

נמצא כי הרכזים האמורים לא וידאו שכל אחת מהרשויות המקומיות שבתחום אחריותם דנה בממצאי הביקורת ובהמלצות לתיקון הליקויים בוועדת הביקורת שלה ובמועצת הרשות, ולא עמדו על כך שהרשויות המקומיות ימסרו דיווח מפורט המאשר את תיקון הליקויים. יוצא אפוא כי הרכזים לא ידעו אם הרשויות המקומיות אכן תיקנו את כל הליקויים שהמבקרים הצביעו עליהם.

באוקטובר 2014 פרסם האגף "דוח ביקורת רואי חשבון ברשויות המקומיות - ממצאי ביקורת עיקריים לשנת 2013". בדוח הובאו נתונים לגבי תחומי הפעילות שבהם נמצאו ליקויים מהותיים ביותר בחלק ניכר מהרשויות המקומיות. להלן תמצית הליקויים:

1. העסקה על פי הסכמי עבודה אישיים שלא אושרו כנדרש על ידי משרד הפנים או על ידי משרד האוצר (40 רשויות).
2. ביצוע מכרזים שלא על פי המתחייב מהוראות החוק, ובכלל זאת היעדר נימוקים של ועדות המכרזים (40 רשויות).
3. אי-נקיטת האמצעים המתחייבים על פי החוק לאכיפת הגבייה מחייבי ארנונה ומים, החייבים לרשות המקומית סכומי כסף גבוהים, בחלקם עבור שנים רבות (90 רשויות).
4. חובות של נבחר ציבור, המכהנים במועצת הרשות המקומית, עבור ארנונה, מים ושירותים אחרים, בחלקם בסכומי כסף גבוהים ועבור תקופות ממושכות (70 רשויות).
5. חובות של עובדי הרשות המקומית עבור ארנונה, מים ושירותים אחרים, בחלקם בסכומי כסף גבוהים ועבור תקופות ממושכות (110 רשויות).
6. חיוב בארנונה שלא על בסיס נתוני מדידה מעודכנים של הנכסים (90 רשויות).
7. מתן הנחות ומחיקת חובות של תושבים ובעלי עסקים שלא כדין ובניגוד להנחיות, לרבות חריגת ועדת ההנחות מהסמכות המוקנית לה (40 רשויות).
8. הקצאת קרקעות ומבנים ללא תמורה או בתמורה סמלית, שלא על פי הנהלים המחייבים (50 רשויות).
9. מכירת נכסי מקרקעין ללא אישור שר הפנים (30 רשויות).

נמצא כי מרבית הליקויים האמורים צוינו גם בדוחות של השנים הקודמות, ברשויות מקומיות רבות. הליקויים הרבים החוזרים על עצמם מדי שנה יכולים ללמד כי משרד הפנים לא פעל דיו לוודא שהרשויות המקומיות יתקנו את הליקויים.

משרד מבקר המדינה מעיר למשרד הפנים כי הליקויים הרבים החוזרים על עצמם ברשויות המקומיות מחייבים את משרד הפנים, בתוקף תפקידו כמאסדר, לגבש אמצעים שיבטיחו את תיקונם על ידי הרשויות המקומיות.

סדרי העבודה באגף

העסקת יועצים על ידי האגף

כאמור לעיל, האגף העסיק, נכון למועד סיום הביקורת, 11 רואי חשבון שהוגדרו "יועצים": חמישה מהם הוגדרו "יועצי האגף" ושישה אחרים - "יועצי המחוזות" (לכל מחוז - יועץ אחד).

נמצא כי "יועצי האגף" החלו את עבודתם באגף עוד לפני מכרז 2013: יועץ אחד החל את עבודתו כיועץ לאגף בראשית שנת 2008 עוד לפני המכרז הראשון שהתקיים בשנת 2008. ארבעת היועצים האחרים החלו את עבודתם באגף מאוחר יותר: יועצת אחת באוקטובר 2011, יועץ שני - בספטמבר 2012, ושני היועצים האחרים - בתחילת שנת 2013. עם פרסום מכרז 2013 הם ניגשו אליו. יצוין כי רק במכרז 2013 נכלל סעיף המאפשר לאגף "לפנות אל משרד רו"ח בבקשה ליתן חוות דעת מקצועיות וייעוץ למשרד בנושאים רוחביים ואחרים הקשורים לביקורת בשלטון המקומי".

משרד הפנים מסר למשרד מבקר המדינה כי במכרזים קודמים 59/08 ו-64/09 אפשרו תנאי המכרז לאגף הביקורת להעסיק רואי חשבון למטרות נוספות שיידרשו לעבודת המשרד.

משרד מבקר המדינה מעיר למשרד הפנים כי הסעיף שנכלל במכרזים המוזכרים בתשובת משרד הפנים אינו מתייחס במפורש לבחירת יועצים לאגף ולמחוזות אלא עוסק במטרת הביקורת.

בהוראות נציבות שירות המדינה - כללים, נהלים והנחיות למנהלים כלליים ומוקבליהם בשירות המדינה, התשע"ג-2013 (להלן - הוראות נש"ס²²), בפרק על העסקת יועצים שאינם עובדי מדינה, נקבע בין השאר כי "משרד המבקש להעסיק יועץ יבדוק אם את העבודה שלשמה מבקשים לשכור יועץ יכול וצריך לבצע עובד המשרד". עוד נקבע בהוראות אלו כי "יש לדאוג שכל האפשר לא יהיה היועץ מעורב בפעולות ביצוע של המשרד, הוא לא ישתלב בהיררכיה של המשרד ולא יעביר הוראות לעובדים, אלא באמצעות הנהלת המשרד או על ידי עובד שנקבע לשם כך. אין להקצות לו חדר, מזכירה, מסוף, טלפון וכדומה. בהסכם ההעסקה יש לקבוע במפורש מה יהיו תפקידיו של היועץ במשרד, למי הוא יהיה כפוף ולמי עליו לדווח. היועץ לא ייצג את המשרד כלפי חוץ, אלא אם כן נקבעו לכך סידורים מיוחדים ומוגדרים". בהוראות מובהר גם כי האחריות להעסקת היועץ, לקביעת תנאי העסקתו, שכרו ולמניעת ניגוד עניינים מוטלת על הסמנכ"ל למינהל ומשאבי אנוש ועל חשב המשרד, וכי עליהם לבדוק בתיאום עם היועץ המשפטי של המשרד אם היא תואמת את

22 הוראות אלה מופיעות עוד במהדורות קודמות של הוראות נציבות שירות המדינה שהיו תקפות בשנת 1989.

הוראות התקשי"ר. בכל מקרה של ספק לגבי כל רכיב בהעסקת היועץ עליהם לקבל מראש אישור להעסקה מנציבות שירות המדינה.

מבדיקת ההתכתבויות השוטפות של האגף עולה כי רואי החשבון שהוגדרו "יועצי האגף" הועסקו בעבודות שוטפות של האגף, והיו בקשרי עבודה שוטפים עם אנשים אחרים במשרד הפנים, כגון אגף שכר, אגף תקציבים וממונה על האבטחה, ואף הוקצו להם חדר, עמדת מחשב וטלפון.

עוד עולה כי, להבדיל מכל מאות רואי החשבון המבקרים והמעיינים, שלהם הוציא האגף הזמנות עבודה ובהן פירוט של שעות העבודה ושל הרשויות שעליהן לבקר, ליועצי האגף לא הוציא האגף הזמנות עבודה. יצוין כי העסקתם כ"יועצי האגף" הובאה בינואר 2014 לידיעת ועדת המכרזים (שאחד מחבריה הוא הסמנכ"ל למשאבי אנוש של משרד הפנים), אך לא פורטה מהות תפקידם, והעסקתם לא אושרה על ידי נציבות שירות המדינה. כל זאת בניגוד להוראות נש"ם או התקשי"ר בנושא.

עולה חשש כי העסקתם של רואי החשבון על תקן של "יועצי האגף" באה לעקוף את תקן האגף העומד על שני עובדים בלבד. יצוין כי ליועצים הללו הוקצו בשנת 2014 6,800 שעות בשווי 1.2 מיליוני ש"ח. בהקשר זה יצוין כי בסיכום ישיבה עם רואי חשבון מעיינים, ביוני 2014, ביקשה מנהלת האגף "את התערבות המנכ"ל בנושא... תקציב ונושא כוח אדם באגף בכיר לביקורת".

בעניין "יועצי המחוזות" העלתה הביקורת כי הם הועסקו בפועל בעבודות השוטפות של המחוזות ובעבודות המיוחדות (כגון בקשות למתן פטור מארנונה, בקשות למחיקת חובות, חריגות שכר במועצה מקומית מסוימת ובדיקת צריכת דלק ברשות מקומית). יצוין גם כי ליועצים הללו לא הוצאו הזמנות עבודה כלל.

עולה חשש כי העסקת רואי החשבון על תקן של "יועצי מחוזות" באה לעקוף את התקן שלהם בהעסקת עובדים. יצוין כי ליועצים הללו הוקצו בשנת 2014 3,400 שעות בשווי כ-602,000 ש"ח.

משרד מבקר המדינה העיר למשרד הפנים כי מאפייני העסקתם של היועצים באגף ובמחוזות דומים להעסקת עובדים מן המניין בכל הנוגע לאופי התפקיד שבו הם שימשו כחלק מהמערכת הארגונית של משרד הפנים ולביצוע העבודה במשרד הפנים. צורת העסקה זו מנוגדת להוראות הנש"ם ונחזית כעקיפה של כללי העסקת עובדים. זאת ועוד, אופן העסקה זה מעורר סיכון, שכן עלולה להיווצר חבות נוספת של המשרד כלפי היועצים, אם ייקבע כי מתקיימים ביניהם יחסי עובד ומעביד.

משרד הפנים מסר בתשובתו למשרד מבקר המדינה כי סמנכ"ל בכיר למינהל ולמשאבי אנוש בחן עם כניסתו לתפקיד את כל מערך ההון האנושי במשרד ואת סוגיית היועצים בכללותה. בתשובה נכתב: "במסגרת הבדיקות שנערכו גם אגף בכיר לביקורת ברשויות העביר את רשימת היועצים שהוא מעסיק. בעניין זה מציין הסמנכ"ל כי גם בשל מצוקת כ"א וגם בשל תעדוף לא נכון נוצרו עם השנים פערים אשר חייבו יצירתיות במתן מענה לצרכים מקצועיים. עם זאת, בכל מקום בהם יועצים חיצוניים משמשים בתפקידים בעלי מאפיינים מובהקים של מדיניות אנו פועלים להפסיק העסקתם אלא תרה מכך במסגרת דיון בוועדת המכרזים בנושא ביקשנו לדעת מה בדיוק עושים היועצים ומהם מאפייני עבודתם גם מבחינת תנאי העסקה והשירות... ועדת המכרזים תקפיד הקפדה יתרה לא לאשר התקשרויות עם יועצים חיצוניים אלא לאחר קבלת נתונים מדויקים, אשר יאפשרו העסקת יועצים חיצוניים בהתאם להוראות".

נוהלי עבודה פנימיים

בנוהלי העבודה נקבעו בין היתר כללים בנושאים האלה: ניהול מאגר משרדי רואי החשבון ובחירת המשרדים שיעסקו בפועל בביקורת; מינוי רואי חשבון מעיינים; בקרה ומעקב אחר הליך הביקורת; קבלת דוחות הביקורת והפצתם. נושאים אחרים בעבודת האגף לא קיבלו ביטוי בנהלים, כך למשל הקצאת שעות ביקורת לכל רשות מקומית ופיקוח על תיקון ליקויים.

נמצא כי לא ידוע מתי פורסמו נוהלי העבודה של האגף ומתי החלו לפעול על פיהם.

משרד מבקר המדינה העיר למשרד הפנים כי נהלים פנימיים הם כלי עבודה חשוב לאנשי האגף: הם מפרטים את הפעולות שיש לנקוט בעבודת הביקורת, מדריכים את העובדים ומשמשים כלי בקרה בסיסי לבחינת טיב העבודה. באופן זה עשויים הנהלים לתרום לשיפור המינהל התיקון, ומן הראוי שמשרד הפנים יתייחס בנהליו הפנימיים לנושאים שטרם הוזכרו.

משרד הפנים מסר למשרד מבקר המדינה כי "האגף לביקורת יפעל לעדכון וריענון הנהלים הקיימים".

תיעוד

ברשות האגף מוחזקים מסמכים הנוגעים לכל אחד ממאות רואי החשבון הפועלים מטעמו בביקורת על הרשויות המקומיות: מסמכי המכרז (הצעת המשרד; תיעוד בכתב של בירור והערכה שנעשה אצל מעסיקים קודמים או הציון שהעניק לו המעיין), חוזה ההתקשרות של האגף עם רואה החשבון, מסמכים המתעדים את הפגישות והתכתובות שערך האגף ומסמכים המתעדים באורח חלקי תכתובת שערך רואה החשבון עם נציגי הרשות המקומית, הציון שנתן המעיין לעבודת הביקורת, פניות ודוחות שנשלחו לרשות המקומית, דרישות תשלום של רואה החשבון מהאגף, חשבוניות שהגיש רואה החשבון לאגף וכדומה.

נוסף על כך מחזיק האגף מסמכים לגבי 16 רואי חשבון מעיינים ו-11 רואי חשבון העוסקים ביעוץ לאגף ולמחוזות: מסמכים הנוגעים להליך ההתקשרות שבין האגף לבין כל רואה חשבון, מעיין או יועץ לעבודתו השוטפת ולתשלום בגין עבודתו.

נמצא כי אין באגף תיק אישי, ידני או ממוחשב, לכל רואה חשבון המתעד את כל עבודתו. להלן פירוט: מסמכי המכרז - נמצאו בארגון מסמכים; חוזה ההתקשרות של האגף עם רואי החשבון - נמצא סרוק במערכת מחשוב מרכב²³; מסמכים המתעדים את הפגישות שערכו האגף ורואה החשבון עם נציגי הרשות המקומית ואת התכתובות ביניהם - נמצאו בחלקם אצל רואה החשבון ובחלקם בתיבות דואר אלקטרוני (להלן - דוא"ל) באגף; מסמכי העבודה נמצאו בידי רואה החשבון המבקר את הרשות המקומית; טיוטות הפנייה והערות המעיין נמצאו בידי רואה החשבון ואצל המעיין; הפניות והדוחות שנשלחו לרשות המקומית נמצאו באגף, אצל המעיין ואצל רואה החשבון; חשבוניות שהגישו רואה החשבון המבקר והמעיין לאגף נשלחו בדוא"ל לאגף ונסרקו במערכת מרכב²³; הציון שנתן המעיין על עבודת הביקורת נשלח בדוא"ל לאגף ונשמר בדוא"ל.

23 מרכב"ה - מערכת רוחבית כוללת במשרדי הממשלה. מדובר בפרויקט ארגוני-תשתיתי מקוון החובק את המערכות המינהליות בכלל המערך הממשלתי. מטרת הפרויקט לנהל ביעילות את נכסי המדינה ומשאביה.

משרד מבקר המדינה רואה בחומרה את חוסר הסדר המתואר לעיל, שעלול לגרום לאבדן מסמכים חיוניים, והעיר למשרד הפנים כי לריכוז המידע, לזמינותו ולנגישות אליו חשיבות רבה לצורכי מעקב, בקרה וביקורת. לפיכך מן הראוי שכל המסמכים והמידע לגבי כל אחד מרואי החשבון המבקרים, המעניינים והיועצים ירוכזו ויתויקו בצורה מסודרת ונגישה.

משרד הפנים השיב למשרד מבקר המדינה כי הכנת תיק לכל רואה חשבון מבקר מצריכה כוח אדם נוסף. במסגרת מיפוי הצרכים הנוערך כעת במשרד יציג האגף את הצורך בתפקיד מתאם ומתכלל מעקב ובקרה.

בקה פנימית ברשויות המקומיות

1. בעקבות משברים בשוקי ההון בעולם וקריסתן של חברות ציבוריות בין-לאומיות עלתה ההכרה הבין-לאומית בחשיבותם של מנגנוני הניהול והפיקוח בחברות הציבוריות, ועל רקע זה התפתח המושג "ממשל תאגידי" (Corporate Governance). עקרונות הממשל התאגידי הם אוסף של עקרונות וכללים המגדירים כיצד ראוי שחברות ציבוריות יתנהלו בהיבטי בקרה ופיקוח. העקרונות מעוגנים בכמה מקורות, ואחד העיקריים שבהם הוא חוק סרבנס אוקסלי (SOX - Sarbanes Oxley Act of 2002), חוק פדרלי של ארצות הברית (להלן - סוקס).

רשות החברות הממשלתיות אימצה חלקים מהסוקס, ובפברואר 2004 פרסמה הוראות בדבר הפעולות שיש לנקוט להבטחת נכונות הדוחות הכספיים ודוח הדירקטוריון על בסיס הוראות סעיף 302 בסוקס. על פי הוראות אלה נדרש מיו"ר הדירקטוריון, מהמנכ"לים ומהאחראים לענייני כספים בכלל החברות הממשלתיות, לצרף לדוחות הכספיים הצהרות מנהלים אישיות בדבר הפעולות שננקטו ובדבר המצגים שניתנו על ידם, לשם הבטחת נכונות הדוחות הכספיים ודוח הדירקטוריון. בשנת 2005 עוגנו הוראות אלה בתקנות החברות הממשלתיות (דוח נוסף בדבר הפעולות שננקטו והמצגים שניתנו להבטחת נכונות הדוחות הכספיים ודוח הדירקטוריון), התשס"ו-2005.

ב-2007 פורסמו תקנות החברות הממשלתיות (דוחות נוספים בדבר אפקטיביות הבקרה הפנימית על דיווח כספי), התשס"ח-2007 (להלן - התקנות). בתקנות נקבע כי חברה ממשלתית תצרף לדוחותיה השנתיים דוח נוסף בדבר אפקטיביות הבקרה הפנימית על דיווח כספי בהתבסס על מודל בקרה מקובל²⁴, שבו יפורטו החולשות המהותיות, אם קיימות, וייכללו הצהרות חתומות של כל נושא משרה החתום על הדוחות הכספיים או דוח הדירקטוריון. נוסף על כך נדרש גם רואה החשבון המבקר של החברה לכלול את חוות דעתו בדבר אפקטיביות הבקרה הפנימית על דיווח כספי בחברה ובדבר חולשות מהותיות שהוא זיהה, בהתבסס על מודל בקרה מקובל, לרבות כאלה שלא ניתן להן גילוי נאות בהערכת הדירקטוריון והנהלה.

24 "מודל בקרה מקובל" הוגדר בתוספת הראשונה לתקנות: "(1) מודל קוסו (COSO): מסגרת בין-לאומית מקובלת של עקרונות ושיטות להקמה של מערך בקרה פנימית והפעלתו ושאינו מיעדיה הוא קיום של בקרה פנימית אפקטיבית על דיווח כפי שפרסמה ועדת COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) ואומץ על ידי הארגון הבין-לאומי של מוסדות ביקורת מדינה (International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI); (2) מודל בקרה אחר שאישר שר האוצר לחברה מסוימת".

הוראות הסוקס, שהוחלו כאמור בתקנות על החברות הממשלתיות, אינן חלות על הרשויות המקומיות, ולפיכך לא חלה החובה לצרף לדוחות הכספיים דוח בדבר ביצוע בדיקה והערכה של הבקרה הפנימית ברשות המקומית על הדיווח הכספי והאפקטיביות שלה.

ברשויות המקומיות נדרשים ראש הרשות המקומית והגזבר לחתום על הדוחות הכספיים ולצרף הצהרה שבה הם מאשרים את אחריותם הראשונית לנכונות הדוחות הכספיים ולשלמותם. כמו כן הם מאשרים כי העמידו לרשות רואה החשבון את כל הרשומות והמסמכים הנדרשים לצורך מתן חוות דעת על הדוחות הכספיים.

2. פיקוחו של משרד הפנים על פעילותן הכספית של הרשויות המקומיות מתבסס בלעדית כמעט על נתוני הדוחות הכספיים²⁵. על יסוד נתוניהם אמורות להתקבל, בין היתר, החלטות בדבר אישור תקציביהן, מינוי חשב מלווה, פיזור מועצה נבחרת וחלוקת מענקים לרשויות המקומיות. לפיכך נודעת חשיבות לכך שהדוחות ישקפו נאמנה את מצבן הכספי של הרשויות המקומיות ויצגו אותו באופן בהיר ושיטתי, סמוך ככל הניתן לביצוע הפעולות.

בסעיף 6 לתקנות רואי חשבון נקבע כי "רואה חשבון יערוך סקר על הבקרה הפנימית הקיימת אצל המבוקר ובקביעת פעולות הביקורת הדרושות יביא בחשבון גם את ממצאי הסקר".

סעיף 3 לתקן ביקורת 80 של לשכת רואי החשבון קובע כי "על המבקר להגיע להבנה מספקת של המערכת החשבונאית - ומערכת הבקרה הפנימית על מנת שיוכל לתכנן את הביקורת ולפתח גישה יעילה של ביקורת. על המבקר להפעיל שיקול דעת מקצועי כדי להעריך את סיכון הביקורת ולתכנן נוהלי ביקורת שיהיה בהם כדי להבטיח שהסיכונים יופחתו לרמה נמוכה במידה מקובלת".

בקה פנימית בלתי מספקת מחייבת את רואה החשבון להגדיל את מדגם הביקורת ואת היקף הבדיקות שעליו לבצע, ולאסוף ראיות נוספות לאימות הנתונים שבדוח הכספי ובבדיקות אחרות שהוא עורך²⁶.

במכתב ההתקשרות לעריכת הביקורת ברשות המקומית ששולח רואה החשבון לרשות המקומית (והיא מאשרת קבלתו) נכתב כי בשל אופייה המדגמי של הביקורת ובשל מגבלות מובנות אחרות שלה, נוסף על המגבלות המובנות של כל מערכת בקרה ודיווח, קיים סיכון שאינו ניתן למניעה כי הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים לא תתגלה, על אף היות הביקורת מתוכננת ומבוצעת כיאות בהתאם לתקני ביקורת מקובלים ובהתאם להנחיות הממונה. עוד צוין במכתב כי "אגב הביקורת עשויים לעלות נושאים הקשורים לענייני בקרת העל (Governance) ברשות. במידה שיעלו נושאים כאלה, אנו נדון בהם עם הממונה".

בספר הירוק מובא שאלון לסקירת הבקרה הפנימית ברשות המקומית בכמה נושאים מוגדרים. לפני תחילת הביקורת במחלקה מסוימת נדרש רואה החשבון להכין שאלון בקרה פנימית,

25 ראו מבקר המדינה, דוח שנתי 63 ג (2012), עמ' 1213, בפרק "היבטים בתפקוד משרד הפנים כמאסדר של השלטון המקומי".

26 בגילוי דעת 82 של לשכת רואי החשבון הדין בראיות ביקורת צוין בפרק הדין ב"מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות" כי "הכמות הנדרשת של ראיות ביקורת מושפעת מהסיכון של הצגות מוטעות [בדוח הכספי] (ככל שהסיכון גדול יותר, כן סביר שיהיה צורך ביותר ראיות ביקורת)". בפרק "נהלי ביקורת להשגת ראיות ביקורת" שבגילוי הדעת צוין כי "המבקר ישיג ראיות ביקורת על מנת להסיק מהן מסקנות סבירות... יישום נהלי ביקורת נועד כדי להשיג הבנה על הגוף המבוקר וסביבתו, לרבות הביקורת הפנימית בגוף המבוקר, להעריך את הסיכונים להצגה מוטעית מהותית ברמת הדוחות הכספיים".

המתייחס לנושאים שבהם עוסקת המחלקה הספציפית. חלק מהנושאים נבדקים רק בשנה הראשונה לביצוע הביקורת.

באוקטובר 2014 פרסם האגף, כאמור, "דוח ביקורת רואי חשבון ברשויות המקומיות - ממצאי ביקורת עיקריים לשנת 2013". בדוח מוזכרים ליקויים בנושאי בקרה פנימית המופיעים בשאלון סקר הבקרה הפנימית, שמוציא האגף מדי שנה במסגרת הנחיותיו לרואי החשבון. מהדוח עולה כי ברשויות מקומיות רבות נמצאו ליקויים, המצוינים גם בשנים קודמות, המצביעים על חולשה בבקרה הפנימית שלהן. להלן דוגמאות:

- א. עריכת דוחות כספיים: ב-32 רשויות מקומיות (13% מכלל הרשויות), נמצאו ליקויים מהותיים וחריגה מכללי הדיווח באופן עריכת הדוחות הכספיים.
 - ב. תקציב ודוחות כספיים: ב-42 מועצות אזוריות (79% מכלל המועצות), לא הגישו הוועדים המקומיים שבתחומן למועצה את תקציביהם ו/או את הדוחות הכספיים המבוקרים שלה; 22 רשויות מקומיות (9% מכלל הרשויות), החברות הכלכליות והתאגידים הקשורים האחרים, לא הגישו לרשות המקומית את הדוחות הכספיים.
 - ג. חשבונות בנק: ב-15 מועצות אזוריות (28% מכלל המועצות), הוועדים המקומיים אינם רשומים כבעלי חשבון הבנק שהועברו אליו כספי המועצה.
 - ד. מבקר הרשות המקומית: ב-29 רשויות מקומיות (12% מכלל הרשויות), לא מינו מבקר כנדרש על פי חוק; ב-25 רשויות מקומיות (10%), מבקר הרשות לא הגיש דוחות ביקורת; ב-42 רשויות מקומיות (17%), מועצת הרשות או ועדת ביקורת לא דנו בדוח שהגיש המבקר; ב-62 רשויות מקומיות (25%), ועדת הביקורת לא פעלה או שפעילותה הייתה חלקית בלבד; ב-13 מועצות אזוריות (25% מכלל המועצות), מליאת המועצה לא מינתה ועדת ביקורת בוועדים המקומיים שבתחומן.
 - ה. ניהול נכסי הרשות ושימוש במקרקעין: 43 רשויות מקומיות (17%) מכלל הרשויות, לא ניהלו כנדרש פנקס זכויות מקרקעין ו-10 רשויות מקומיות לא ניהלו כנדרש פנקס ציוד - מיטלטלין בני קיימא.
 - ו. חוזים והתקשרויות: ב-23 רשויות מקומיות (9%) נמצאו מקרים שבהם החוזים שנחתמו על ידי הרשות לא נסקרו או לא אושרו על ידי יועצי המשפטים.
- עוד הועלה כי בשאלון סקר הבקרה הפנימית לא נכללו נושאים יסודיים כגון בדיקת רישום נכסים ושעבודים, קיום נוהל לרכישת נכסים, ניהול ספר שעבודים ומשכונות, אף שהאגף פרסם כבר בשנת 2012 ליקויים בנושאים אלה.

לדעת משרד מבקר המדינה, על משרד הפנים לבחון דרכים לחיזוק אחריותם של ראש הרשות והגזבר לנושא הבקורות הפנימיות. כמו כן ראוי לבחון הטלת חובה לצרף לדוחות הכספיים דוח בדבר ביצוע הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי ברשות המקומית והערכה של האפקטיביות שלה, לרבות דיווח על אי-חריגה מכללי הדיווח של עריכת הדוחות הכספיים. עוד על האגף לביקורת במשרד הפנים לעדכן את שאלון סקר הבקרה הפנימית בנושאים חדשים המועלים בביקורת שעורכים המבקרים מטעמו.

משרד הפנים מסר למשרד מבקר המדינה כי אגף בכיר לביקורת יבחן את סקר הבקרה ויעדכנו בהתאם לצורך.

סיכום

בביקורת הועלו ליקויים ניכרים בכל הנוגע לתהליכי העבודה של האגף, להליך מינוי רואי החשבון וצוותם לבדיקת הרשויות המקומיות, להעסקת מתמחים בעבודת הביקורת, להקצאת השעות לרשויות המקומיות, לעבודת המעיינים ועוד.

משרד הפנים מקצה כ-30 מיליוני ש"ח בשנה לצורך עריכת הביקורת החשבונאית ודוחות ביקורת מפורטים ברשויות המקומיות. הדוחות הכספיים של הרשויות המקומיות אמורים לשמש אמצעי לפיקוח ובקרה של משרד הפנים על הנעשה ברשויות המקומיות. לפיכך יש חשיבות רבה להצגתם במתכונת אחידה על ידי רואי חשבון חיצוניים, לצורך קבלת תמונת מציאות עדכנית ומהימנה על מצב הרשויות המקומיות.

ממצאי הדוח מלמדים שמשרד הפנים לא השכיל לעשות שימוש מספיק בכלי חשוב זה לצורך מעקב אחר תיקון הליקויים שהתגלו ברשויות המקומיות כדי להביא לשיפור במצבן ולהבטיח את תקינות פעילותן. על משרד הפנים לנקוט בצעדים הנדרשים לתיקון הליקויים על ידי הרשויות המקומיות.

משרד מבקר המדינה מציין לחיוב את השיפור שהשיג האגף בעמידה בלוחות הזמנים להגשת הדוחות המבוקרים והמפורטים, כפרסומם ובהסדרת הליך אישור הנושאים לביקורת. עם זאת, כדי למצות באופן מיטבי את המידע והנתונים המושגים על ידי רואי החשבון המבוקרים, מן הראוי שהנהלת המשרד תערוך בחינה כוללת של ניהול מערך רואי החשבון ותבדוק אם ניתן לייעל ולשפר את עבודת הביקורת ותוצריה.

