

משרד מבקר המדינה בפולין לעומת מוסדות ביקורת במדינות אחרות

יאצק מזור

מוסדות ביקורת ממלכתיים פועלים כמעט בכל מדינה, ומטרתם היא קיום ביקורת עצמאית על המינהל הציבורי מהבחינה הפיננסית, על ניהול הרכוש ובעיקר על ביצוע תקציב המדינה¹. הביקורת בתחומים אלה מאפשרת לדרוש מגופי המדינה לשאת באחריות לפעילותם ומאפשרת לפרלמנטים לפקח על הממשלות. במדינות מעטות בלבד אין גוף מבקר, והדבר מלמד על מצבן הפוליטי המיוחד או על שינויים החלים במערכת הפוליטית שלהן (לדוגמה, בשנות התשעים של המאה הקודמת לא היה באוקראינה מוסד ביקורת ממלכתי במשך כמה שנים)². הנורמה היא שבמדינות דמוקרטיות יש גוף מבקר³. בהיסטוריה של פולין יש אישוש לדבר: בשנים 1952-1957 (שבהן דוכאה הדמוקרטיה בפולין דיכוי חמור) בוטל משרד מבקר המדינה בפולין (ה-NIK), ולאחר שנת 1989, שבה החל השינוי הדמוקרטי בפולין, תפס ה-NIK שוב את מקומו כפי שנקבע בהוראות החוקה.

מאחר שמוסדות לביקורת מדינה קיימים במדינות רבות ניתן לנסות להשוות ביניהם. מטרתו של מאמר זה היא להציג כמה מהמאפיינים של ה-NIK בהשוואה למוסדות ביקורת במדינות אחרות. אין זו מטלה קלה, כיוון שבספרות הפוליטית יש מעט מאוד

1 על פי המאמר שלי שפורסם בפולין ב"ביקורת המדינה" (Kontrola Państwowa, No. 1/2004).

2 ראוי לציין כי בתהליכי החזרה לדמוקרטיה ולשלטון החוק ברוב מדינות מזרח אירופה ומרכזו בשנות התשעים של המאה הקודמת הושבו על כנם או נוסדו מוסדות ביקורת עצמאיים: בהונגריה - ב-1989; בליטא ובאסטוניה - ב-1990; בלטביה ובמולדביה - ב-1991; באלבניה, בבלרוס, ברפובליקת צ'כיה וברומניה - ב-1992; בקרואטיה ובסלובקיה - ב-1993; בסלובניה - ב-1994; בבולגריה וברוסיה - ב-1995 ובאוקראינה - ב-1997.

3 ביטול מוסד הביקורת אינו מתרחש בדרך כלל במדינות דמוקרטיות. הדוגמה היחידה הידועה לי היא סגירת המוסד לביקורת במדינת קליפורניה שבארצות הברית ב-1992, בעקבות משאל עם בדבר צמצום של 40% בהוצאות על עובדי ציבור. לאחר מכן חודשה פעילותו של מוסד הביקורת במתכונת שונה. ראו:

A. Friedberg, "Eliminating a 'Watchdog'", *International Journal of Government Auditing* (July 1994), pp. 10-12.

חומר בעניין זה⁴. לכן אגע רק בבעיות נבחרות: מקומו של מוסד הביקורת בין הגופים האחרים במדינה, הארגון הפנימי שלו, תחומי פעילותו וסמכותו, סוגי הביקורת שהוא עושה ותהליכי הביקורת הכלליים. לא עסקתי כאן בסוגיות הנוגעות למעמדו החוקי של מוסד הביקורת, באשר דנתי בהן במאמר אחר⁵; ההערכות וההכללות-3 במאמר זה מבוססות לא רק על מסמכים ופרסומים⁶ אלא גם על קשר ישיר עם חברי מוסדות ביקורת במדינות רבות ברחבי העולם.

ארגון

1. בתי דין לביקורת ומשרדי ביקורת

באשר למקומו של מוסד הביקורת בין הגופים הפועלים במדינה, לתפקודו ולמעמד עובדיו, ניתן להבחין בשני סוגים של מוסדות: בתי דין לביקורת ומשרדי ביקורת⁷.

בתי הדין לביקורת דנים בעניינים פיננסיים. הם מחליטים בעניין האחריות לניהול המשאבים הציבוריים, פוסקים על מתן פיצויים ומוסמכים להטיל קנסות. בד בבד הם

4 במאמר זה איני מצטט מהספרות בשפה הפולנית. מידע נוסף באנגלית על ה-NIK, ראו: W.J. Katner (ed.), *Supreme Chamber of Control*, (Warsaw 1995); B. Naleziński & K. Wojtyczek, "The Supreme Control Chamber in Poland, an Original Guarantee of the Right to Good Administration", *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 62 (1996).

וראו גם: *Supreme Chamber of Control. Annual Report (2003)* http://www.nik.gov.pl/english/nik_publications/annual_report_2003.pdf

5 ראו: J. Mazur, "Legal Status of the Supreme Audit Institution: Application of International Standards vs. National Traditions", in: *Diaphaneia & Anexartesia Ston Elegkho Toy Demosioy Khrematos. Timetikos tomos gia ta 170 khronia toy Elegktikoy Synedrioy*, (2004), pp. 582-559.

את הטקסט המלא של המאמר ניתן למצוא באינטרנט: http://www.nik.gov.pl/english/documents/seminarium_status_prawny_NIK_15_%20paper_25II2003_final.pdf.

6 מידע מועיל על מוסדות ביקורת ממלכתיים ניתן למצוא ב- UK National Audit Office, *State Audit in the European Union*, (2005)

7 ראו גם: J. Magnet, "Classification des institutions supérieures de contrôle financier", *Revue Française de Finances Publiques*, No. 36, 1991.

משרד מבקר המדינה בפולין לעומת מוסדות ביקורת במדינות אחרות _____

עושים ביקורת, וכיום היא החלק המכריע של פעילותם. הם גופים קולגיאליים המורכבים משופטים ומתוקף סמכותם פועלים בהתאם לנהלים המשפטיים. הם עצמאיים, ולפסק הדין שלהם תוקף חוקי מחייב. באירופה יש כיום בתי דין לביקורת בבלגיה, בצרפת, ביוון, באיטליה, בפורטוגל, בספרד ובטורקיה⁸, ובתי דין כאלה פועלים גם במושבות של צרפת ופורטוגל לשעבר, בעיקר באפריקה. בעולם פועלים כ-35 בתי דין לביקורת בסך הכול.

משרדים לביקורת הם גופים ממלכתיים שתפקידם לבקר את המינהל הציבורי וגופים אחרים. הם עובדים עבור הפרלמנט או מסייעים לו בפעילותו, או עובדים עבור הממשלה או עבור גופים אחרים של הרשות המבצעת. בדרך כלל החלטתם אינה מחייבת, אך להחלטותיהם והצעותיהם עשויה להיות השפעה מבחינה משפטית, אם נקבע כך בחוק (לדוגמה, אם נקבע כי על הגוף המבוקר להשיב לפנייתם בתוך פרק זמן קצוב). רוב המשרדים לביקורת כפופים לפרלמנט אולם אינם כפופים לממשלה. מקצתם אינם כפופים לא לממשלה ולא לפרלמנט. רובם אוטונומיים, ובכמה מהם יש אלמנטים קולגיאליים. ב-150 מדינות בסך הכול יש מוסדות ביקורת שפועלים בצורה של משרדים לביקורת⁹.

ההבדלים בין בתי הדין לביקורת ובין המשרדים לביקורת היטשטשו במרוצת השנים. כיום בתי הדין לביקורת עוסקים רובם ככולם בביקורת, והם עושים זאת ביסודו של דבר על פי אותם נהלים ושיטות של המשרדים לביקורת. ההבדל העיקרי בין שני סוגי הגופים הוא שלבתי הדין לביקורת תפקיד שיפוטי, ואף שמילוי תפקיד זה הוא רק חלק קטן בפעילותם, הוא מבסס את מעמדם כבתי דין ומקנה לחבריהם עצמאות שיפוטית ועצמאות לתכנן את פעולותיהם על פי שיקול דעתם, מקנה להם גישה

8 בית הדין לביקורת בלוקסמבורג ובית הדין לביקורת בסלובניה הם משרדי ביקורת, אף כי שמם עלול להטעות. הוא הדין בבית הדין לביקורת של רומניה, שניטלו ממנו הסמכויות השיפוטיות בשנת 2003.

9 סוג אחר של מוסדות ביקורת הם מוסדות הפועלים במתכונת דומה לבתי דין לחשבונות. לפעמים מוסדות אלה פועלים על יסוד הפרוצדורה המשפטית, אך אין להם סמכות שיפוטית. מוסדות ביקורת כאלה פועלים בגרמניה, בהולנד, וכזה הוא בית הדין האירופי לביקורת (ובמידה מסוימת ברפובליקה הצ'כית ובסלובניה). מעמדם של נושאי משרה בהם דומה למעמד שופטים. מדובר בגופים קולגיאליים, שלנשיאיהם סמכויות מיוחדות ותפקידם רחב יותר מזה של נשיאי בתי דין לחשבונות. מוסדות הביקורת האלה אינם כפופים לממשלה, אולם עצמאותם אל מול הפרלמנט היא חלקית.

למסמכים וכד'. תפקידם ומעמדם של בתי הדין לביקורת במסגרת המדינה הוגדרו אפוא בבירור. לפי הסיווג שתואר לעיל ה-NIK הוא משרד לביקורת.

2. מעמדם של מוסדות הביקורת

מעמדם של מוסדות הביקורת שונה ממדינה למדינה. כך מוסדות ביקורת יכולים לפעול במסגרת הרשות המחוקקת (לדוגמה: בארה"ב¹⁰, בבריטניה ובכמה מדינות אנגלו-סקסיות); מקצת בתי הדין לביקורת) להוות חלק מהרשות השופטת (לדוגמה: בצרפת, ביוון, בפורטוגל ובטורקיה); להיות גופים עצמאיים המסייעים לממשלה ולפרלמנט גם יחד (לדוגמה: בבלגיה, בגרמניה, באיטליה, בספרד ובשווייץ)¹¹.

עד לאחרונה פעלו כמה מוסדות ביקורת במסגרת הרשות המבצעת (בשוודיה היה הדבר נהוג עד שנת 2003 ובדנמרק עד שנת 1991).

רוב בתי הדין לביקורת נחשבים בתי משפט והם בעלי מעמד רם בקרב הגופים הממלכתיים. מעמדם של חלק מהמשרדים לביקורת, לעומת זאת, אינו ברור לעיתים, מאחר שלא ניתן להגדיר אותם בדיוק כחלק מן הרשות המחוקקת או השופטת. משרדים אחרים לביקורת פועלים כגופי עזר (כפופים) לפרלמנט. לפיכך, מעמדם של חלק מהמשרדים לביקורת לעיתים אינו גבוה ביותר. עם זאת מסתמנת לאחרונה מגמה של עלייה בחשיבותם של המשרדים לביקורת, והדבר בא לידי ביטוי במעמדם החוקי, הנקבע בדרך כלל בחוקה. מעבר לכך, מעמד מוסד הביקורת מושפע יותר מכול מהתרבות הפוליטית במדינה.

בחוקת הרפובליקה של פולין נקבע עקרון הפרדת רשויות (סעיף 10, פסקה 1: הרפובליקה של פולין תהיה מבוססת על הפרדה ואיזון בין רשות מחוקקת, רשות

10 ראו:

Bowsher v. Synar, *Supreme Court Ruling*, 106 Sup. Ct. 3181 (1986); H. Havens, *The Evolution of the General Accounting Office: From Voucher Audit to Program Evaluations*, GAO, Washington D.C. 1992.

11 למוסד ביקורת שאינו כפוף לשום רשות מוקנה כוח רב יותר. לדוגמה, מוסד הביקורת בישראל אינו פועל במסגרת אחת הרשויות והוא נהנה מעצמאות רבה ותחומי סמכותו רחבים. מכאן שכוחו של מוסד הביקורת אינו תלוי בהכרח בסוג המוסד והוא מושפע בעיקר מהגדרת סמכויותיו ומהתרבות הפוליטית הרווחת במדינה נתונה.

משרד מבקר המדינה בפולין לעומת מוסדות ביקורת במדינות אחרות _____

מבצעת ורשות שופטת). כמו כן הוקמו בפולין מוסדות ממלכתיים שאינם פועלים במסגרת הרשויות האמורות, ובהם ה-NIK. ה-NIK מקבל החלטות (מציג עובדות, דעות והמלצות) עצמאיות וסופיות, וגופים אחרים אינם מורשים לשנותן. ה-NIK כפוף לסיים (בית המחוקקים של פולין) אולם פעילותו אינה מוגבלת לעבודה עבור הסיים: הביקורת שלו נעשית על מנת להבטיח תפקוד הולם של כל גופי המדינה¹².

מעמדו של ה-NIK הן בחוק והן באופן מעשי, גבוה למדי, בין היתר בשל הוראות החוקה, המקנות לו עצמאות וסמכויות רבות¹³, בשל הקשר ההדוק שלו לסיים, המסייע ביישום המלצותיו בגופים המבוקרים, ובשל הפרסום הנרחב של פעילויותיו באמצעי התקשורת והתמיכה הרחבה שהוא זוכה לה¹⁴.

3. קולגיאליות

מוסדות הביקורת נבדלים, בין היתר, במידת יישומו של עקרון הקולגיאליות (עקרון קבלת ההחלטות המשותפת). בתי הדין לביקורת הם תמיד קולגיאליים; משרדי הביקורת הם או מונוקרטיים, או קולגיאליים או בעלי מאפיינים משני הסוגים.

במוסדות ביקורת קולגיאליים ההחלטות הבסיסיות נעשות על ידי גוף מרכזי (college), או על ידי מספר גופים המקבלים את ההחלטות במשותף. בית הדין הפדרלי לביקורת בגרמניה הוא דוגמא לכך. מספר החברים בגוף המרכזי, ובהם הנשיא, סגן הנשיא,

12 ראו:

J. Mazur, *La nouvelle loi sur la Chambre suprême de Contrôle, Droit Polonais Contemporain Polish Contemporary Law*, No. 1-4 (1995), pp.105-108.

13 ל-NIK יש הסמכות לבקר את אלה: 1. פעילות של גופי מינהל ממשלתיים, הבנק הלאומי של פולין, ישויות משפטיות של המדינה (נבדקים החוקיות, החיסכון, היעילות והיושרה). 2. גופי שלטון מקומי, ישויות משפטיות ציבורית ויחידות ארגוניות ציבוריות אחרות (בדיקת החוקיות, החיסכון והיושרה). 3. נושאים כלכליים, חברות ממשלתיות ויחידות ארגוניות - באשר לשימוש שהן עושות במשאבים או ברכוש של המדינה ולעמידתן בהתחייבויות כלפי המדינה (החוקיות והחיסכון). כל הגופים כפופים לביקורת סדירות ולביקורת ביצועים.

14 ראו:

J. Mazur, "Regulatory Framework and Mode of Operation of the Supreme Chamber of Control", in: *Supreme Chamber of Control*,

שם.

מנהלי מחלקות הביקורת וראשי יחידות הביקורת, הוא 70 בקירוב. על פי חוק, החלטות ביקורת ספציפיות מתקבלות במשותף על ידי צוות הכולל את מנהל חטיבת הביקורת וראש יחידת הביקורת. הנשיא או סגן הנשיא של בית הדין הפדרלי לביקורת רשאים להצטרף לשני חברי הצוות, ביוזמתם הם או על פי בקשת אחד מחברי הצוות, ולהשתתף בתהליך קבלת ההחלטות. על ההחלטות להתקבל פה אחד. אם חברי הצוות אינם תמימי דעים בנושא מסוים, דבר הקורה לעתים נדירות, הסנט החטיבתי הוא שמקבל את ההחלטה. חברי הסנט החטיבתי הם מנהל החטיבה הנוגעת בדבר, כל ראשי היחידות במחלקה ומנהל יחידה ממחלקה אחרת. מקרים יוצאי דופן מובאים לפני ה"סנט הגדול" (Grand Senate) ובו משתתפים הנשיא, שהוא יושב הראש, סגן הנשיא, מנהלי חטיבות הביקורת, שלושה ראשי יחידות המתמנים לשנתיים וראשי יחידות אחרות המשמשים מרכזים (rapporteurs). "הסנט הגדול" קובע את הכללים והנהלים לתכנון הביקורת ולדיווח על ממצאיה ומאשר "הערות" על הדוח שמגישה הממשלה בנוגע לביצוע התקציב ולגבי דוחות ביקורת אחרים, כפי שנקבע בחוק. הסנט הגדול מחליט גם בעניינין של סוגיות אחרות בעלות חשיבות רבה או סוגיות שחטיבה מסוימת אינה מוסמכת לקבל החלטות בעניינן. הסנט הגדול מקבל את החלטותיו בהצבעת רוב¹⁵.

במשרדי ביקורת מונוקרטיים ההחלטות הבסיסיות, בייחוד אלה הנוגעות לביצוע הביקורת ולמסקנותיה, מתקבלות על ידי ראש המשרד או בשמו. כך פועלים, למשל, מוסדות הביקורת בבריטניה¹⁶, בארצות הברית ובמדינות רבות באמריקה הלטינית. אלמנטים של קולגיאליות, אם כי בעלי אופי פורמלי פחות, ניתן למצוא אפילו במוסדות ביקורת מונוקרטיים מובהקים. לא סביר שראש המוסד יקבל החלטות בעניינין סוגיות חשובות בלא לתת משקל לטיעונים של המנהלים ועובדי הביקורת.

15 ראו:

E. Kaltenbach, "Le contrôle des finances fédérales en R.F.A", *Revue Française de Finances Publiques*, No 36 (1991).

16 על פי הגדרת חוק מבקר המדינה בבריטניה מ-1983, הזכויות לביקורת על ענייני הכספים של השלטון המרכזי מוקנות למבקר המדינה באופן אישי, ואילו הצוות במשרד המבקר מבצע את עבודת הביקורת מטעם המבקר.

משרד מבקר המדינה בפולין לעומת מוסדות ביקורת במדינות אחרות

ב-NIK התקיים עקרון הקולגיאליות עד שנת 1939. צוותים משותפים במחלקות ובמשרדים האזוריים החליטו בעניינים כמו מסקנות הביקורת, והגופים המבוקרים יכלו לערער לפני מועצת ה-NIK על החלטות הצוותים. כיום היחסים האלה מורכבים הרבה יותר. אף שסעיף 202 לחוקת הרפובליקה של פולין קובע כי משרד מבקר המדינה יפעל לפי עקרונות הקולגיאליות, חוק מבקר המדינה של פולין¹⁷ קובע כי החלטות יתקבלו באורח קולגיאלי רק בנושאים מסוימים הנוגעים לנהלי ביקורת. סעיף 13 לחוק קובע כי נשיא ה-NIK עומד בראש המוסד, ולמעשה הוא אכן מנהל את המוסד. אולם לפי הוראות אחרות בחוק החלטות מסוימות צריכות להתקבל על ידי העובדים שביצעו את הביקורת (כך, דוח ביקורת בנושא מסוים נחתם על ידי העובד שעשה את הביקורת ועל ידי ראש היחידה המבוקרת). מהאמור לעיל עולה שה-NIK הוא משרד מונוקרטי עם אלמנטים קולגיאליים.

4. גודל המוסדות לביקורת ותחומי פעילותם

ברוב המדינות מוסדות הביקורת הם בגודל בינוני, אם משווים אותם למשרדים ממלכתיים אחרים. מספר העובדים במוסדות הביקורת באירופה הוא בין 30 (בלוקסמבורג) ל-4,000 (באיטליה). ברוב מוסדות הביקורת מועסקים 100-800 עובדים. במוסדות הביקורת בגרמניה, בספרד ובבריטניה מועסקים 1,000-800 עובדים; במוסדות הביקורת באיטליה, בפולין, ברומניה, ברוסיה ובטורקיה מועסקים יותר מ-1,000 עובדים¹⁸. מספר אנשי הסגל מושפע מגורמים רבים כמו סוג מוסד הביקורת ומבנה המדינה (שלטון מרכזי או פדרלי), אך הוא תלוי בעיקר בטווח הפעילות של מוסד הביקורת (השונה ממדינה למדינה), ובנהלים (לעתים מסובכים או מרובים) ובשיטות הביקורת (כך, ביקורת בשטח דורשת יותר עבודה).

השוואה בין תחומי הפעילות של מוסדות הביקורת היא משימה קשה, כיוון שיש הבדלים ניכרים בין הנהלים והשיטות הנהוגים בכל מוסד. לדוגמה, משרד מבקר

17 חוק מבקר המדינה של פולין מ-23.12.94; ראו תרגום לאנגלית, לצרפתית, לגרמנית ולרוסית ב-Ustawa o Najwyższej Izbie Kontroli, 1996; תרגום אנגלי מעודכן ראו ב-<http://www.nik.gov.pl/english/english.html>

18 בכללם כל אנשי הסגל: מנהלים, עובדי ביקורת ומינהל.

המדינה בבריטניה עושה בשנה כ-600 ביקורות על ניהול חשבונות תקציב וכ-50 ביקורות של "שווי תמורת כסף" (VFM - Value for Money Audit). ה-NIK מבקר כ-4000 גופים בשנה, ועל בסיסם מכינים עובדיו 180 דוחות ביקורת לסיים.

5. ארגון אזורי

לרבים ממוסדות הביקורת יש משרדים בעיר הבירה של המדינה בלבד, אך לחלק מהמוסדות יש משרדים גם בערים אחרות (להלן - משרדים אזוריים). בכמה מדינות (למשל בבולגריה, באיטליה ובפולין) המשרדים האזוריים הם יחידות ארגוניות בעלות מעמד של מחלקה במשרד המרכזי; במדינות אחרות (למשל ברפובליקה הצ'כית, במלטה ובבריטניה) מדובר בקבוצות (בדרך כלל קטנות) של מבקרים המוצבות דרך קבע בערים אחרות ומבצעות משימות ביקורת; במדינות אחרות פועלות יחידות מיוחדות לביקורת של גופי ממשל אוטונומיים (למשל בהונגריה).

ב-NIK פועלות 24 מחלקות שעושות ביקורת: שמונה מחלקות במשרד הראשי ו-16 משרדים אזוריים. מעמדם של המשרדים האזוריים הוא כשל המחלקות במשרד הראשי. המשרדים האזוריים מעסיקים כמחצית מסגל עובדי ה-NIK. המשרדים האזוריים עושים ביקורת בגופים הפועלים באזור שהם מופקדים עליו, והם רשאים, באישור המחלקה הנוגעת בדבר במשרד הראשי, לעשות ביקורת על גופי השלטון המרכזי. בפועל המשרדים האזוריים מבצעים כ-85% מן הביקורות. יתרה מזו, החוק קובע כי למשרדים האזוריים הסמכות למסור לגופים המבוקרים באזור שעליו הם מופקדים את תוצאות הביקורת שנעשתה בהם. בדרך זו משרדים אזוריים יכולים להשפיע על דפוסי הניהול במישור האזורי.

פעילות

1. ביקורת וייעוץ

מלבד פסיקות בעלות תוקף משפטי (שהיא בסמכותם של בתי הדין לביקורת בלבד), המשימה העיקרית של מוסדות ביקורת ממלכתיים היא ביצוע ביקורת, וחלקם עוסקים גם במתן ייעוץ.

משרד מבקר המדינה בפולין לעומת מוסדות ביקורת במדינות אחרות _____

מתן הייעוץ הוא תוצאה של התפתחות ביקורת המדינה במאה העשרים. כיום ניתן לאתר אלמנטים של ייעוץ בכל סוג של ביקורת, בייחוד בביקורת ביצועים. בכמה מדינות (בהן בלגיה, גרמניה, הונגריה, איטליה, רוסיה) תפקיד הייעוץ עשוי לכלול הכנת חוות דעת עבור הפרלמנט (ולעתים נדירות עבור הממשלה) על הצעות חוק, בייחוד הצעות חוק הנוגעות לחשבונאות או לעניינים כספיים אחרים¹⁹, להצעות חוק התקציב (אם כי במקרים נדירים) וחוקים אחרים שהחלתם תגרום לגידול בהוצאה הציבורית.

המגמה של שילוב ביקורת וייעוץ ניכרת גם בפעילות של ה-NIK. עם סיום הביקורת ה-NIK מגיש לראש היחידה המבוקרת (ואם יש צורך - גם לממונה עליו ולגופי הממשלה והשלטון המקומי הנוגעים בדבר) חוות דעת ובה הערכות על הפעילות שנבדקה, ואם התגלו בביקורת אי-סדרים נכללות בחוות הדעת גם הערות והמלצות לתיקונים. ההערכות וההמלצות, ובכללן טיוטות של הצעות חוק, נכללות בדוח המוגש לסיים ומובאות לידיעת הממשלה וגופים אחרים.

בישיבות של ועדות הסיים (ולפעמים בישיבות המליאה שלו) נציגי ה-NIK מעלים שאלות בנוגע לחוקים שהפרלמנט דן בהם. לעתים, לבקשת הוועדות, ה-NIK מכין מחקר אנליטי נוסף על בסיס ממצאי הביקורת, המתייחס במיוחד לטיוטות הצעות חוק.

2. תחומי הביקורת

תחום הסוגיות שהביקורת חלה עליהן קובע את הסמכות הבסיסית של מוסד מבקר המדינה. מוסדות הביקורת התחילו בביצוע ביקורת על התקציב השנתי ובמיוחד על

19 לדוגמה, בארצות הברית המבקר בוחן את הוראות החוק הדורשות ביקורת כספית על גופים לא פדרליים המקבלים מענקים פדרליים, הנכללים בהצעות החוק וההחלטות של ועדות הסנט ובית הנבחרים. אם המבקר קובע כי בהצעת חוק או בהחלטה נקבעו תנאים שאינם מתיישבים עם דרישות "חוק הביקורת היחידה" (Single Audit Act), הוא יודיע זאת בכתב בהקדם (1) לוועדה המטפלת בהצעת החוק או ההחלטה; (2) לוועדה לענייני ממשל בסנט (אם ועדת הסנט מטפלת בהצעת החוק או בהחלטה) (ב) לוועדה לרפורמה ממשלתית ובקרה בבית הנבחרים. ראו:

Sec. 2 of the *Single Audit Act Amendments of 1996*, (Public Law 104-156, July 5, 1996).

ההוצאות הכספיות. כיום אין מוסד ביקורת ממלכתי שאין בסמכותו לבקר הוצאות תקציביות, להוציא מקרים חריגים. רק מוסדות ביקורת מועטים אינם רשאים לבקר את הכנסות המדינה (למשל באוקראינה).

מתחילת המאה העשרים החלה להסתמן מגמה חדשה ועקבית של התרחבות תחומי הביקורת. ביקורת המדינה חלה על גופים רבים יותר: חברות ממשלתיות, חברות שמשמשות בכספי ציבור²⁰, מוסדות ללא כוונת רווח (NGO) הממומנים מתקציב המדינה, גופי ממשל אוטונומיים, מוסדות ביטוח סוציאלי וכן קרנות ואיגודים (בייחוד איגודים ציבוריים). עם זאת, רק מוסדות ביקורת ממלכתיים מעטים מוסמכים לבקר את כל סוגי הגופים הנזכרים לעיל.

בהשוואה לכך, תחום הביקורת של ה-NIK רחב יחסית. הוא מקיף את כל הגופים השייכים למדינה (בכמה מהם, למשל בתי משפט, הוא רשאי לבדוק רק את ביצוע התקציב ואת ניהול הכספים והרכוש) וגופי ממשל אוטונומיים. ה-NIK יכול גם לעשות ביקורת הנוגעת לחוקיות, לניהול התקין ולפעילויות של גופים אחרים באשר לשימוש שהם עושים במשאבים שהמדינה מקצה להם, או גופים שפעולותיהם יוצרות התחייבויות כספיות של המדינה.

3. ביקורת שלפני מעשה וביקורת שלאחר מעשה

יש שני סוגים של ביקורת: ביקורת שלפני מעשה (הנקראת גם ביקורת אפריורית, ביקורת ex-ante או ביקורת מונעת) וביקורת שלאחר מעשה (ביקורת ex-post).

20 ראו:

J. Kandutsch, "State Audit of Public Enterprises in Austria", in: B. Geist (ed.), *State Audit: Developments in Public Accountability* (1981); L.T. Kulasingham, "Accountability and Control of Public Enterprises", in: A. Friedberg, B. Geist, N. Mizrahi & I. Sharkansky (ed.), *State Audit and Accountability*, (1991); H.G. Zavelberg, "Reviews of Federal Activities in Private-law Enterprises by the Federal Court of Audit", in: J. Thesing and W. Hofmeister, Sankt Augustin (ed.), *Financial Control in a Democracy* (1995).

משרד מבקר המדינה בפולין לעומת מוסדות ביקורת במדינות אחרות _____

בביקורת שלפני מעשה נבחנות פעולות מינהליות או כספיות קודם ביצוען²¹. ביקורת מסוג זה עוסקת בהצעות החלטה (למשל, חתימה על הסכם מכירה, מתן מענק, חתימה על הסכם העסקה) או בתשלום מקדמה בתחילת תקופת חוזה. ביקורת מסוג זה נעשית על בסיס המסמכים שבהם מצוינים התנאים לביצוע ההחלטה (לדוגמה, טיוטת חוזה או הוראת תשלום). על בסיס המסמכים האמורים מוסד הביקורת בודק אם ביצוע התשלום המיועד, חתימת החוזה או פעולה אחרת שיש לה השפעה כספית אושרו כראוי, אם נעשו כדין ואם יש תקציב למימונם. אם נמצא שהכול נעשה כהלכה ושיש תקציב למימון הפעולות, מוסד הביקורת מאשר לבצע את הפעולה, ואם נמצאו חריגות, הוא מחזיר את המסמכים למבקש. בדרך כלל החוק קובע במפורש את מועד מתן האישור, ואם מוסד הביקורת אינו מאשר את הפעולה המבוקרת ואינו מגיש התנגדות לביצועה, בתוך 30 יום למשל, הפעולה מאושרת על פי חוק.

רבים ממוסדות הביקורת שנוסדו לפני שנת 1900, ויכול שאף מרביתם הוקמו כדי לעשות ביקורת שלפני מעשה, ורק אחר כך התחילו להתרכז בבדיקת פעולות בדיעבד. כיום מעט מוסדות ביקורת מוסמכים לבצע ביקורת שלפני מעשה (באירופה אלה הם מוסדות הביקורת בבלגיה, ביוון, באיטליה ובפורטוגל). עד לאחרונה עשה בית הדין לביקורת באיטליה ביקורת שלפני מעשה כמעט על כל ההוצאות, שהסתכמו בחמישה-שישה מיליוני פעולות בשנה. השינויים שנעשו בשנת 1994 הפחיתו אותם ל-10,000 עד 15,000 פעולות בשנה. בדומה לכך הלך והצטמצם מספר הפעולות שבית הדין לביקורת בפורטוגל מבקר לפני מעשה: בתחילת שנות התשעים של המאה העשרים עשה גוף זה ביקורת על 110,000-140,000 פעולות ואילו בעקבות השינויים בחקיקה בשנת 1997 פחת מספרן ל-4,000. תהליך דומה חל במוסד הביקורת בבלגיה - עד שנת 2005 היה היקף הביקורת לפני מעשה רחב מאוד (כ-700,000 פעולות בשנה) אבל בעקבות החקיקה ב-2003 הוא הצטמצם במידה ניכרת. רק מוסד הביקורת ביוון עושה ביקורת על רוב ההוצאות הציבוריות של המינהל המרכזי ושל גופים ציבוריים אחרים (כמיליון תשלומים לשנה).

21 ראו:

Sec. 2 (1) of the "Declaration of Guidelines on Auditing Precepts" (adopted in 1977 at the 9th INTOSAI Congress in Lima).
http://www.intosai.org/Level2/2_LIMADe.html

מוסדות הביקורת שעושים ביקורת לפני מעשה מעריכים שהיא יעילה מאוד. הם סבורים שעדיף למנוע הוצאה לא הולמת מלפעול לקבלת כספים לאחר שהוצאו, וכי לסירוב לאשר הוצאה יש השפעה מחנכת, והוא משפר את תפקוד המינהל. המתנגדים לביקורת שלפני מעשה טוענים כי היא משחררת נושאי משרה מאחריות, וכי יש שמבוקרים מגישים למבקרים מסמכים הנוגעים לפעולות כספיות לא חוקיות, בתקווה שבדרך זו או אחרת, האמת לא תתגלה. נוסף על כך ביקורת שלפני מעשה נעשית בדרך כלל בחפזה, ועקב כך עלולות לחול טעויות שיהיה קשה לתקן. יתרה מזו, ביקורת שלפני מעשה מוגבלת לבדיקת סדירות וחוקיות, ואילו ביקורת שלאחר מעשה בוחנת היבטים נוספים.

בפולין, ה-NIK הוסמך לעשות ביקורת שלפני מעשה בשנים 1919-1921. משנת 1921 הוגבלה סמכות זו מאוד, וממילא נעשה בה שימוש רק לעתים נדירות. לפי החוק, שנחקק ב-1994, ה-NIK אינו מוסמך לעשות ביקורת שלפני מעשה.

4. ביקורת סדירות וביקורת ביצועים

בראשית דרכם ביצעו מוסדות הביקורת ביקורת שלאחר מעשה במובן הכללי של המילה מבלי למיין את פעולותיהם לסוגיהן. במדינות רבות (אפילו ברובן) זה עדיין כך. אחרי מלחמת העולם השנייה, עם צמיחת ביקורת הביצועים ופיתוח מתודולוגיית הביקורת, החלו כמה מוסדות ביקורת להבחין בין סוגים שונים של ביקורת, ובייחוד בין ביקורת סדירות ובין ביקורת ביצועים²². תהליך זה הוא תהליך ממושך, והמצב משתנה ממוסד ביקורת למשנהו. באופן כללי ניתן לומר כי במהלך שלושים-ארבעים השנים האחרונות אימצו מספר מוסדות ביקורת את ההבחנה בין שני סוגי ביקורת אלה ובד בבד פיתחו קריטריונים לביקורת²³.

22 לפי סעיף 4 ל"הצהרת לימה לקווים מנחים לעקרונות ביקורת", 1. תפקידו של מוסד ביקורת ממלכתי הוא לבקר את הסדירות והחוקיות של המינהל הכספי. 2. נוסף על סוג זה של ביקורת, החשובה כשלעצמה, יש סוג נוסף של ביקורת, הזהה בחשיבותה, ביקורת ביצועים, שמטרתה בדיקת החיסכון, היעילות והאפקטיביות של המינהל הציבורי.

23 בישראל משתמש מבקר המדינה בקריטריון נוסף: טוהר המידות. ראו: A. Friedberg, B. Geist, N. Mizrahi, I. Sharkansky (ed.), *Studies in State Audit*, 1995.

אני מוצא קשר בין מושג זה לקריטריון היושרה (integrity) הנהוג ב-NIK.

משרד מבקר המדינה בפולין לעומת מוסדות ביקורת במדינות אחרות _____

ההבחנה בין ביקורת סדירות ובין ביקורת ביצועים מבוססת על ההנחה כי ביקורות מסוג מסוים נעשות על פי קריטריונים אחידים, נבחרים, באשר לפעולתו של המבוקר. נראה כי גישה זו מייעלת את הביקורת, הואיל והיא מאפשרת התמחות גדולה יותר בנהלים ובמתודולוגיה של הביקורת.

כיום, בכל אופן מוסדות ביקורת מעטים בלבד מחילים באופן מעשי הפרדה מליאה בין שני סוגי ביקורת אלה (בין השאר, בריטניה, ארצות הברית ועוד כמה מדינות אנגלו-סקסיות, דנמרק, פינלנד, הולנד, נורווגיה ושבדיה). אין פרוש הדבר שמוסדות הביקורת אחרים לא מטפלים בצורה נמרצת בביקורת ביצועים או ביקורות סדירות (בישראל לדוגמה, כל דו"ח ביקורת עוסק בביקורת ביצועים). יישום שני הסוגים של הביקורת בנפרד יכול להביא בעקבותיו חלוקה ארגונית שבה כל יחידה מבצעת רק סוג אחד של בקורת, ועובדי הביקורת נבדלים זה מזה בכישוריהם המקצועיים (כל אחד מהם מאומן לעשות רק ביקורת מסוג מסוים).

בסעיף 3 לחוק נקבע כי מ-1994 על ה-NIK לבדוק במיוחד את ביצועו של תקציב המדינה, ואת ביצועם של חוקים ושל פעולות אחרות אותן יש לבצע על פי חוק בנוגע לפעילות כספית, כלכלית ומינהלית. בסעיף 4 לחוק נקבע המונח "ביקורת על ביצוע תקציב המדינה ועל ניהול כספים ונכסים", וסעיף 5 לחוק מציין מקבץ קריטריונים של ביקורת שהינו רחב יותר או צר יותר, בהתייחס לקבוצות שונות של גופים מבוקרים, (בהתבסס על סעיף 203 לחוקה). סעיף 4.1 ל"סטנדרטים לביקורת של ה-NIK" (יוני 2003) קובע, על יסוד ההוראות האמורות לעיל: "NIK יכול לבצע ביקורת סדירות וביקורת ביצועים וכן ביקורת מקיפה הכוללת את הסדירות והביצועים גם יחד". אמנם על אף האמור לעיל ה-NIK עדיין מתמקד בביקורת חוקיות²⁴ אולם בזכות ההתפתחות המהירה של מתודולוגיית הביקורת של ה-NIK, שבאה לידי ביטוי לאחרונה עשויים לחול כמה שינויים בעניין זה²⁵.

24 בישראל ביקורת מערכתית משמעה ביקורת רב מימדית (אופקית), הסוקרת סוגיה נתונה מכל זווית אפשרית. קרי, ביצוע ביקורת בכל משרד ממשלתי, גוף ממשלתי, רשות מקומית וכדומה שיכול שתהיה לו נגיעה לנושא הנבדק. שיטת הביקורת העיקרית הנהוגה בישראל היא ביקורת ביצועים, הכוללת ביקורת על תהליכי קבלת ההחלטות של הגופים הנוגעים בדבר.

25 ביוני 2003 החל ה-NIK לפעול לפי "המדריך לביקורת".

5. ביקורת סדירות

בהתאם לתקני ביקורת של INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), ביקורת סדירות מכילה אישור (Attestation) של נכונות הדוח הכספי של הגופים המבוקרים, הכולל בחינה והערכה של הדוחות הכספיים ומתן חוות דעת עליהם; אישור נכונות הדיווח הכספי של הממשלה באופן כולל; ביקורת על המערכת הכספית ועל העסקאות לרבות הערכה על ההתאמה לחוק ולתקנות; ביקורת על הבקרה הפנימית ועל תפקוד ביקורת הפנים; ביקורת על הנאותות וההגינות של ההחלטות המינהליות שקיבלו הגופים המבוקרים; דיווח על כל העניינים שעלו בביקורת ומוסד הביקורת סבור שיש לדווח עליהם²⁶.

האלמנט הבסיסי של ביקורת סדירות הוא ביקורת פיננסית. לכן נעשה שימוש בשני המונחים האלה באופן חילופי. כמה מוסדות ביקורת מבצעים ביקורת פיננסית במתכונת של "אישור", כלומר הם מגישים חוות דעת רשמיות של הביקורת (אישור). ביקורת זו, מתייחסת לאמינות הדוח החשבונאי של הגוף המבוקר ולהתאמתן של פעולותיו הכספיות לחוק. ביקורת מסוג זה נעשית על פעולות הנבחרות באמצעות מדגם, לעתים קרובות תוך שימוש בשיטות סטטיסטיות. במידה הולכת וגוברת ביקורות מסוג זה מתמקדות בראש וראשונה בתקיפותן של המערכת החשבונאית ושל בקורות הפנים של הגוף המבוקר, בבחינת פעולותיו הכספיות של הגוף המבוקר, ונועדו, בראש וראשונה לבדיקת היעילות של אותן מערכות וביקורות. על בסיס המסקנות הכוללות מוגשת חוות דעת רשמית של מוסד הביקורת, המאשרת את האמינות של הפעולות הכספיות ואת התאמתן לחוק (במקרים מסוימים יתלוו לחוות הדעת הערות, הסתייגויות או הערכות שליליות). במקרים מיוחדים יכול שחוות דעת לא תוגש²⁷. ביקורת מאשרת נעשית רק במדינות מועטות, בהן בריטניה, ארה"ב, קנדה, הולנד, דנמרק ושוודיה. בשנת 1994 הונהגה שיטה זו גם בבית הדין האירופי לביקורת, ובשנת 1999 - בבית הדין לביקורת בסלובניה.

26 "תקני ביקורת" שפרסמה הוועדה לתקני ביקורת בקונגרס ה-14 של INTOSAI שהתקיים בווינגטון ב-1992 ושתוקנו בקונגרס ה-15 של INTOSAI שהתקיים בקהיר ב-1995. ראו: http://www.intosai.org/Level3/Guidelines/3_AudStandComm/3_CodEth_AudStand2001_E.pdf

27 על סוגי הביקורת ראו גם: R. Allen & D. Tommasi (ed.), *Managing Public Expenditure. A Reference Book for Transition Countries* OECD, Paris 2001, pp. 348-351.

משרד מבקר המדינה בפולין לעומת מוסדות ביקורת במדינות אחרות _____

הביקורת שעושה ה-NIK על ביצוע תקציב המדינה אינה רק פיננסית; במסגרת הביקורת נבדקים גם עמידה באמות מידה של חוקיות, של ניהול תקין, של יעילות ושל הגינות, ומכאן שביקורתו כוללת ביקורת פיננסית וביקורת ביצועים גם יחד. עד לאחרונה לא הכין ה-NIK חוות דעת על חשבונות ספציפיים. הוא לא גיבש ממצאי ביקורת מכלילים על בסיס ביקורת מדגמית, ותוצאות הביקורת הוצגו באופן תיאורי. בשנת 2003 החל ה-NIK לשלב מרכיבים של "ביקורת מאשרת" בביקורת התקציב שעשה. השינוי שהונהג נוגע הן לתחומים ולמתודולוגיה של הביקורת והן לצורה ולתוכן של דוחות הביקורת. כיום עושה ה-NIK ביקורת בגופים המבוקרים באמצעות בדיקת מסמכיהם הכספיים והחשבונאיים וכן באמצעות בדיקת דוחות התקציב וספרי החשבונות שלהם, ומתן חוות דעת על דוחות התקציב. על מנת להעריך מערכת חשבונאית נדגמים תשלומים בשיטות סטטיסטיות המאפשרות להסיק מסקנות מכלילות. דגימת סוגיות שיש לבקרו מבוססת על "הערכת הסיכונים" המתאימה להכנסות ולהוצאות ספציפיות.

6. ביקורת ביצועים

ביקורת הביצועים מקיפה תחומים אלה:

- מידת החיסכון שהגוף נוקט בפעילות המינהלית, לפי עקרונות המינהל התקין ומדיניות הניהול.
- היעילות של ניצול משאבי האנוש, המשאבים הפיננסיים ומשאבים אחרים לרבות בחינת מערכת המידע, תהליכי העבודה, אמצעי הבקרה והנהלים לתיקון ליקויים המונהגים בגוף המבוקר.
- השגת מטרותיו של גוף המבוקר וההשפעה הממשית של הפעילויות לעומת מה שתוכנן²⁸.

28 ראו:

"Recommendations Concerning the Functioning of Supreme Audit Institutions in the Context of European Integration", *Biuletyn, NIK, Grudzien 1999, No 2, 1999, p. 47.*

שלא כביקורת סדירות, הפשוטה יחסית לביצוע משום שהיא מבוססת על קריטריונים אובייקטיביים קלים לבחינה (דבר המאפשר ביקורת "אוטומטית" בחלקה), ביקורת ביצועים מעוררת כמה קשיים מתודולוגיים. בכל סוגי הביקורת מבוססת הערכת המבוקר על תהליך ברור: הצבת נורמות (סטנדרטים) והשוואת הפעילות המבוקרת לנורמות אלה. כשמדובר בביקורת ביצועים, אין כמעט תקנים קבועים (הם יכולים להתייחס רק לכמה מצבים ייחודיים), ובעיקר, הם לא תמיד קבועים באופן מפורט וראוי. בנסיבות אלה קביעת התקנים מוטלת על מוסד הביקורת²⁹.

כמה ממוסדות הביקורת פיתחו עקרונות ומתודולוגיה פנימיים המסייעים בביקורת הביצועים³⁰. אף על פי כן עוד נותרו קשיים רבים. ניתוח שנעשה לפני כמה שנים על ידי צוות בראשות Ch. Pollit מלמד כי אף שמרבית מוסדות הביקורת מצהירים עתה רשמית כי הם בודקים את שלושת התחומים - חיסכון, יעילות ואפקטיביות, ביקורות העוסקות באפקטיביות של ממש הן נדירות. אפילו מדידה טכנית ישירה של יעילות (תשומות ותפוקות) מופיעה במספר מועט של דוחות ביקורת. הקריטריון שאותו מחילים אינו אחד משלושת הגורמים האמורים אלא מושג כלשהו מעורפל למדי של "ניהול טוב" או "מינהל טוב". מכל מקום, בדרך כלל לא ברור מה מקור המושג "ניהול טוב" שאימץ מוסד הביקורת. לעיתים מבקרים טוענים כי הם אימצו את המושג "ניהול טוב" כפי שהוא נקבע על ידי הגוף המבוקר ובודקים אם הגוף פועל לפיו. אבל לעיתים קרובות הגוף המבוקר קובע רק קריטריונים מעטים שניתן להשתמש בהם בפועל. בנסיבות כאלה על המבקרים לקבוע בעצמם קריטריונים לבחינת "ניהול טוב" או "מינהל טוב"³¹.

29 ראו:

European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards, 1998 (Guideline 41: Performance Audit); Performance Auditing and the Modernisation of Government, 1996.

30 לדוגמה, בהולנד (Manual on Performance Audits, May 1996);

בקנדה (Value-for-Money Audit Manual, December 2000);

בנורבגיה (The Guidelines for Performance Auditing, 1998);

בשוודיה (Handbook in Performance Auditing - Theory and Practice, 1999, second edition,

ובבריטניה (Value for Money Handbook. A Guide for Building Quality into VFM) (Examinations, 2003).

31 ראו:

משרד מבקר המדינה בפולין לעומת מוסדות ביקורת במדינות אחרות _____

ה-NIK מנוסה בביצוע ביקורת שיש בה אלמנטים של ביקורת ביצועים. מאז הוקם ה-NIK הוא מוסמך לבצע לא רק ביקורת סדירות אלא גם ביקורת ביצועים. לפי החוק מ-1921, הוא היה מחויב לבחון "אם פעילויות כלכליות ופיננסיות של הרשויות ומוסדות ציבוריים בוצעו בחיסכון וביעילות". לפי החוקה והחוק מ-1994, הוא מוסמך לבקר פעילויות של המינהל הממשלתי ושל גופים אחרים בין היתר מבחינת הניהול התקין והיעיל.

לנוכח סמכויות רחבות אלה, ביקורת ביצועים נראית מובנת מאליה, כיוון שהיא נובעת מהחובה להעריך את המינהל התקין של הגוף המבוקר. הדרך שבה ה-NIK מנסח את מטרתן של מטלות הביקורת (וזו בדרך כלל בעייתית) מלמדת שהוא עושה גם ביקורת ביצועים.

מכל מקום, אין בנמצא כל מחקר המאפשר להעריך באיזו מידה עשה NIK שימוש באפשרות זו. מרבית דוחות הביקורת של ה-NIK כוללות אלמנטים של חיסכון ויעילות ואף אפקטיביות של פעילות הגוף המבוקר, אך בביקורות רבות בחינת החוקיות היא הדומיננטית. התפתחות המתודולוגיה של ה-NIK, ובייחוד הכללים החדשים של "מדריך הביקורת", העוסק בעיקר בביקורת ביצועים, יאפשרו להתמקד בעתיד בסוג זה של ביקורת.

7. נוהלי ביקורת כלליים

בראשית דרכם עשו מוסדות הביקורת ביקורות בגופים ספציפיים, משרדים ומוסדות בלי להסיק מסקנות כלליות. דבר זה יצר את הבסיס לתפיסה של נוהלי הביקורת שאפיינה את המאה העשרים, אשר כוונה להסדרת המערכת החשבונאית של גוף נתון. לאחר מכן החלו מוסדות הביקורת להכין דוחות ביקורת תמציתיים שאפשרו להציג סוגיות בעלות אופי כללי יותר ומשמעות רבה יותר. מוסדות הביקורת התחילו להגיש לפרלמנטים דוחות שנתיים על ממצאי הביקורת, והדוחות שימשו לצורך הערכה של

Ch. Pollit et al., "Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries" Oxford (1999); Ch. Pollit, "Performance Audit in Western Europe: Trends and Choices", in: *Critical Perspectives on Accounting*, 2001.

ביצוע תקציב המדינה. היבט אחר של הערכה זו היה הפיתוח של ביקורת ביצועים שהביאה לביקורת סוגיות מוגדרות, שגובשה לפי הנושאים שבהם הם עסקו.

מרבית מוסדות הביקורת באירופה עושים ביקורות העוסקות כל אחת בגוף מבוקר יחיד³² (הדברים אמורים בעיקר בביקורת פיננסית) או ביקורות העוסקות בכמה גופים בעת ובעונה אחת לשם בחינת סוגיות מוגדרות (ביקורת אופקית) בלי להתייחס פורמלית לביקורות קודמות על גופים מבוקרים יחידים. מוסדות הביקורת נבדלים גם באופן הכנת דוחות הביקורת - מהם מכינים דוח ביקורת נפרד על כל גוף, ומהם מפרסמים דוחות על ביקורות שנעשו בכמה גופים מבוקרים.

עד לאחרונה לא פירסמו מוסדות ביקורת רבים דוחות נפרדים על ביקורות בנושאים ספציפיים (גם לא ביקורות שעסקו בנושא מוגדר) אלא כללו אותם בדוחות השנתיים על פעילותם. נוהג זה בא לידי ביטוי בסעיף 16 ב"הצהרה בדבר קווים מנחים לעקרונות ביקורת" של INTOSAI שעניינו, דיווח "שנתי" על ממצאים לפרלמנט או לכל גוף ציבורי אחראי אחר. בכמה ארצות (דוגמת אוסטרליה, בלגיה, קנדה, צרפת וגרמניה) מוסדות הביקורת מכינים בעיקר דוחות שנתיים, ורק לעתים רחוקות, וכחריג מגישים דוחות ביקורת נפרדים. עם זאת, מספרם של מוסדות הביקורת המכינים דוח נפרד לאחר השלמת הביקורת בנושא מסוים הולך וגדל.

ה-NIK עושה ביקורת על גופים יחידים אבל באופן משולב ולא בנפרד. הדבר מאפשר בחינה של סוגיות רחבות היקף שההמלצות בעניינן נוגעות לעתים למגזר שלם בתחומי מינהל או כלכלה. בביקורות מסוג זה משתתפים עובדי ביקורת רבים מכמה מחלקות של NIK. נקודת המוצא של סוג כזה של ביקורת היא הכנה של תכנית ביקורת משותפת על הבסיס של ביקורת בגוף יחיד.

גישה זו נוגעת ליישום נוהלי ביקורת רב-שלביים. בהתאם לחוק מ-1994 (המשקף את המסורת שהתפתחה בשנות העשרים של המאה הקודמת), יש שני סוגים של דוחות ביקורת: דוח ביקורת על גוף מבוקר יחיד ודוח ביקורת מסכם העוסק בסוגיות מוגדרות ומבוסס על ממצאים של ביקורות שנעשו בשני גופים או יותר. התוצאות של

32 ביקורת בגוף יחיד משמעה ביקורת הנעשית על גוף מסוים - משרד ממשלתי או גוף ציבורי אחר, בית ספר, חברה, מוסד ללא כוונת רווח וכד'.

משרד מבקר המדינה בפולין לעומת מוסדות ביקורת במדינות אחרות _____

ביקורת בגוף יחיד יוצרות את הבסיס לדוח הביקורת המסכם; כל המסקנות הכלולות בדוח זה חייבות להיות מוצגות בביקורת על גוף יחיד שקדמה לדוח המסכם.³³



לאחר מלחמת העולם השנייה, ובייחוד בשלושים-ארבעים השנים האחרונות חלו שינויים במוסדות הביקורת במדינות רבות³⁴:

- מוסדות הביקורת נעשו כפופים פחות לממשלה, וקשריהם עם הפרלמנטים התהדקו;
- תחומי הביקורת הורחבו, בעיקר עקב התפתחות ביקורת הביצועים, ובמדינות מסוימות גם בעקבות החלת הביקורת על גופים רבים יותר (חברות ממשלתיות או חברות העושות שימוש במשאבים ציבוריים, גופים אוטונומיים, מוסדות ביטוח סוציאלי וכד');³⁴
- כמה מוסדות ביקורת הנהיגו הערכת תכניות;

33 ראו:

J. Mazur, "Regulatory Framework and Mode of Operation of the Supreme Chamber of Control", J. Mazur, L. Oniszczenko, *Quality Control in the Audit Process (Supreme Chamber of Control, Poland)*, paper presented at the "Workshop on Quality Assurance" (Gdańsk, 22-24 October 2002).

ראו: http://www.nik.gov.pl/english/nik_publications/Quality_Control_62.pdf.

34 ראו:

E.L. Normanton, *The Accountability and Audit of Governments* (1966); H. Havens, *The Evolution of the General Accounting Office: From Voucher Audit to Program Evaluation* (1992); B. Geist (ed.), *State Audit: Developments in Public Accountability* (1981); A. Friedberg, B. Geist, N. Mizrahi & I. Sharkansky (ed.), *State Audit and Accountability*, (1991); *Le contrôle des finances publiques au seuil du XXIe siècle* (1994); J. Wanna, Ch. Ryan, & Ch. Ng, *From Accounting to Accountability. A Centenary History of the Australian National Audit Office*, Sidney 2001.

- בעקבות ההתמקדות בביקורת ביצועים, בייחוד בשנות השבעים והשמונים של המאה העשרים, פיתחו מוסדות הביקורת ביקורת פיננסית במתכונת של "ביקורת מאשרת".
- מוסדות ביקורת מסוימים משתמשים בהערכה של מערכת החשבונאות והבקרה הפנימית של הגופים המבוקרים עצמם כבסיס לקביעת הכיוון של הביקורת;
- גובר השימוש בעקרונות אדברסריים כחלק מנהלי הביקורת³⁵;
- המתודולוגיה של הביקורת ממשיכה להתפתח כל העת;
- מוסדות ביקורת מסוימים פיתחו מדיניות בתחום איכות הביקורת³⁶.

בד בבד התפתחו עקרונות מקובלים בתחום ביקורת המדינה בעקבות פעילות הארגונים שהפגישו את מוסדות הביקורת (INTOSAI והארגונים האזוריים שלו) ופיתחו קווים מנחים אחידים כמו "הצהרה בדבר קווים מנחים לעקרונות ביקורת", "הקוד האתי" ו"תקני ביקורת". הקווים המנחים שגובשו במסמכים אלה נוגעים למעמדו ולפעילותו של מוסד הביקורת. מאחר שהם מייצגים את הביקורת הנוהגת במדינות השונות, הם נתפסים בדרך כלל כמקור לעקרונות מנחים אוניברסליים למדינות הדמוקרטיות. ביסוס עקרונות אלה, הנתפסים בדרך כלל כדוגמה לחיקוי, הפך גם הוא את מוסדות הביקורת ברחבי העולם לדומים יותר.

מתחילת שנות התשעים של המאה העשרים, שבהן נעשתה פולין למדינה דמוקרטית, החלו תהליכים אלה להעסיק גם את ה-NIK: החוק מ-1994 והשינויים האחרונים במתודולוגיית הביקורת משקפים את המגמות הרווחות בעולם כפי שהוצגה במאמר זה.

35 השיטה האדברסרית נועדה להבטיח שוויון בין הצדדים, בקביעת העובדות בתהליך הביקורת. לכל צד (המבקר והמבוקר) הזכות להציג ראיות הן במהלך הביקורת והן לאחריה אשר יכולות לשנות את פני הדברים כפי שהוצגו על ידי הצד האחר. מטרת השיטה היא להבטיח את האובייקטיביות של ממצאי הביקורת. ראו: *Glossary of Terms Related to Audit in Public Administration*, Warszawa 2005, http://www.nik.gov.pl/o_nik/metodyka/Glosariusz.pdf

36 ראו: J. Mazur, J. Révész, B. Vella & H. Havens, "Guidelines on Audit Quality", *International Journal of Government Auditing*, (April 2005), pp. 10-14.