

ביקורת המדינה והביקורת הפנימית בישראל - היבטים השוואתיים*

נסים מזרחי

מבוא

בגופים השונים של מערכות המינהל הציבורי בישראל - משרדי הממשלה, מוסדות המדינה, החברות הממשלתיות, הרשויות המקומיות - פועלות שתי מערכות ביקורת: ביקורת **חיצונית** וביקורת **פנימית**. שתי מערכות ביקורת אלה פועלות על בסיס חקיקה מתאימה המפרטת את מקומה של הביקורת ואת תפקידיה במערכת הניהול. שתי המערכות נבדלות זו מזו בעיקר במידת אי-התלות שלהן בגוף המבוקר ובהשפעתה של אי-תלות זו על דרכי הביצוע של הביקורת ועל תוצאותיה.

הביקורת נועדה לבחון תהליכים ניהוליים בארגונים שונים. היא בוחנת את הביצוע של החלטות שונות המתקבלות בארגון מן ההיבט של **התועלת** שהפיק הארגון מעצם ביצוען. ככל שהביקורת מזהה פגמים וליקויים בתהליכים הניהוליים היא תורמת בכך את חלקה ל**מניעת הישנותם**. ארגונים גדולים, בעיקר מן המגזר הציבורי, מקפידים ואף נדרשים לכלול במערך הארגוני שלהם פונקציות ביקורת. הביקורת הפנימית היא המסגרת שבה משתמשות הנהלות הארגונים הללו. אולם בארגונים מן המגזר הציבורי, שפעולותיהם מחייבות **שקיפות** וחשיפה לציבור, נעשית גם ביקורת **חיצונית**. המשותף לשתי מערכות הביקורת היא הבחינה המדוקדקת מקרוב של סדרי הניהול. אם תוצאותיה של הביקורת מביאות לשיפור בתהליכים הניהוליים, ניתן לזהות ולמדוד את הערך המוסף שהן תורמות לארגון המבוקר. במסגרת המאמר ננסה לבחון מהו **הערך המוסף** שתורמת הביקורת החיצונית לשיפור סדרי הניהול של הגוף המבוקר בהשוואה לביקורת הפנימית בהתייחס לשוני בסדרי העבודה של שתי מערכות אלה. ההשוואה תכלול בעיקר מרכיבים המאפיינים את עבודתו של כל מבקר: המעמד,

* לזכרו של פרופ' אשר פרידברג ז"ל - מורה, חבר וידיד נפש.

התפקידים, הסמכויות והדיווח. בתחום הביקורת החיצונית נעסוק במבקר המדינה¹. בתחום הביקורת הפנימית נדון במבקרים הפנימיים במגזר הממשלתי - במשרדי הממשלה ובמוסדות המדינה - ובמבקרים הפנימיים ברשויות המקומיות.

המשותף לשתי מערכות ביקורת אלה הם סדרי העבודה. חלים עליהן כמעט אותם תקני הביקורת. ככל שהדבר נוגע לאופן ביצוע הביקורת, לאיסוף העובדות והנתונים ולתהליך ניתוח המשמעויות הנובעות מן הממצאים שנחשפו, הרי שתיהן פועלות פחות או יותר על פי אותם דפוסי עבודה. לשתיהן הוענקו סמכויות רחבות וכמעט זהות.

השוני בין שתי מערכות ביקורת אלה הוא **מעמד** הביקורת בגוף המבוקר, התלות או **אי-התלות** של המבקר בגוף המבוקר, סדרי הדיווח והתהודה הציבורית הנובעת מן החשיפה של ממצאי הביקורת של הביקורת החיצונית לעומת אי-עשיית פומבי לממצאי הביקורת הפנימית. עם זאת ניתן לזהות לא מעט מן המשותף לשתי המערכות הללו משום ששתיהן עוסקות לא פעם באותם הנושאים. תהליכי עבודת השדה דומים בשתי המערכות, ונחשפים על ידיהן לא פעם אותם הממצאים.

יש מקום להצביע כבר עתה על הקושי המתודולוגי הרב הכרוך בדיון השוואתי בסוגיית החשיפה לציבור של ממצאי הביקורת. במאמר זה "הביקורת החיצונית" היא בעיקר ביקורת המדינה. דוחות מבקר המדינה מתפרסמים ברבים, ואין כל מניעה לצטט קטעים מתוכם. גם הדוחות של הביקורת הפנימית ברשויות המקומיות מתפרסמים. אולם דוחות הביקורת הפנימית של הגופים הממשלתיים - משרדי הממשלה, החברות הממשלתיות, מוסדות המדינה וגופים נתמכים - דוחות אלה אינם מתפרסמים ולכן לא ניתן לצטט מהם. הדיון בהקשר זה יתבסס במידה רבה על הנחות מתאימות תוך ניתוח החוקים המסדירים את המעמד ואת התפקידים של הביקורת החיצונית ושל הביקורת הפנימית.

מספר חוקים מעצבים את הביקורת החיצונית ואת הביקורת הפנימית בגופים השונים במגזר הציבורי.

1 ביקורת חיצונית המקוימת בארגונים שונים במגזר הציבורי היא בעיקר ביקורת של רואי חשבון, בעיקר בחברות הממשלתיות וברשויות המקומיות, וביקורת של רשויות פיקוח ואכיפה ורשויות רגולטוריות שונות כמו המפקח על הבנקים, המפקח על הביטוח, רשות ניירות ערך, מוסדות הבריאות ואחרים

אלה העיקריים:

- חוק יסוד: מבקר המדינה, להלן - **חוק היסוד**;
- חוק מבקר המדינה, התשי"ח-1958 (נוסח משולב), להלן - **חוק מבקר המדינה**;
- חוק הביקורת הפנימית, התשנ"ב-1992, להלן - **חוק הביקורת הפנימית**;
- פקודת העיריות [נוסח חדש], ובתוכה הסעיפים החלים על הביקורת בעירייה, להלן - **פקודת העיריות**;
- צו המועצות המקומיות (א), התשי"א-1950, כפי שתוקן בצו המועצות המקומיות (א) (תיקון מס' 3), התשנ"ז-1997, ובתוכו הסעיפים החלים על הביקורת במועצה המקומית, להלן - **צו המועצות המקומיות**.

ההיבטים ההשוואתיים הנדונים להלן הם פועל יוצא מן החקיקה הזו, והיא מוצאת את ביטויה כמעט במלואה בכל אחד מרכיבי ההשוואה שצינו לעיל - המעמד, התפקידים, הסמכויות והדיווח. עם זאת יש מקום להוסיף כי בחקיקה החלה על הביקורת הפנימית אין כמעט סעיפים מאפיינים נוספים על הללו. לעומת זאת, החקיקה החלה על ביקורת המדינה בישראל כוללת מספר היבטים חשובים ועקרוניים, שהם ייחודיים למבקר המדינה ולא יבואו לכלל ביטוי בדיון המשווה שלפנינו. מדובר בעיקר באלה:

- מבקר המדינה **נבחר לתפקידו בידי הכנסת** בהצבעה חשאית, בהליך הדומה להליך בחירתו של נשיא המדינה. הליך זה מוסיף ליוקרתו של המבקר מעבר למעמדו הקונסטיטוציוני².
- המבקר מתמנה לתקופת **כהונה אחת בלבד** של שבע שנים³.

2 עד 1988 היה מבקר המדינה מתמנה על ידי נשיא המדינה על פי המלצתה של ועדת הכנסת. עם חקיקתו בכנסת של חוק יסוד: מבקר המדינה ב-1988 שונתה הוראה זו והמבקר נבחר בידי הכנסת בהצבעה חשאית.

3 עד 1998 תקופת כהונה של מבקר המדינה הייתה בת חמש שנים, והוא היה רשאי להיבחר לתקופת כהונה נוספת. ב-25 במארכ 1998 תיקנה הכנסת את חוק יסוד: מבקר המדינה וקבעה כי המבקר יכהן תקופת כהונה אחת בלבד בת שבע שנים. התיקון בא על יסוד הצעת חוק שהגיש ח"כ מאיר שטרית. בדברי ההסבר להצעה נאמר, בין היתר, כי אם תהליך הבחירה לתקופת כהונה שנייה ייעשה בעוד המבקר מכהן בתפקיד, הוא עלול להיות נתון ללחצים מצד גורמים העשויים להשפיע על בחירתו מחדש.

- 4 < המבקר יכול להציע לוועדה לענייני ביקורת המדינה של הכנסת להקים ועדת חקירה ממלכתית; הוועדה עשויה להחליט להקימה. ואכן, החלטה כזו התקבלה בעקבות דוח שהגיש מבקר המדינה על מפולת מניות הבנקים ב-1983 (הדוח הוגש בסוף 1984). הוקמה אז ועדת חקירה ממלכתית בראשותו של שופט בית המשפט העליון, ד"ר משה בייסקי.
- 5 < מבקר המדינה בישראל מכהן גם כנציב תלונות הציבור. ככל הידוע, מדינת ישראל היא היחידה בעולם שבה שתי הפונקציות הללו - ביקורת המדינה וטיפול בתלונות הציבור (אומבודסמן) - נתונות בידי אדם אחד. ואכן, כמה מבקרים פנימיים בארץ אימצו לעצמם את המודל הזה כיוון שחוק הביקורת הפנימית מתיר זאת,⁴ והם מכהנים גם כנציבי תלונות הציבור בארגונים.⁵
- 6 < המבקר רשאי לקבוע לרואה החשבון העוסק בראיית חשבוניותיו של איגוד קווים מנחים בדבר ההיקף והאופן של בדיקותיו ושל הדין וחשבון שלו בקשר לאותו איגוד ובדבר הנסיבות שבהן ידווח רואה החשבון למבקר במישרין.⁶ ואכן, מבקר המדינה השתמש בסמכותו וקבע ב-1976 קווים מנחים כאמור.⁷
- 7 < למבקר המדינה יש תפקיד חשוב בתחום הביקורת על הוצאות המפלגות לפעולותיהן בכנסת לפי חוק מימון מפלגות, התשל"ג-1973,⁸ ועל פעילותן לקראת בחירות ברשויות המקומיות, לפי חוק הרשויות המקומיות (מימון מפלגות),

4 סעיף 8 (א) של חוק הביקורת הפנימית קובע: "מבקר פנימי לא ימלא בגוף שבו הוא משמש מבקר, תפקיד נוסף על הביקורת הפנימית זולת תפקיד הממונה על תלונות הציבור או הממונה על תלונות העובדים, ואף זאת - אם מילוי תפקיד נוסף כאמור לא יהיה בו כדי לפגוע במילוי תפקידו העיקרי.

5 המבקר הפנימי של משרד התחבורה, או המבקר הפנימי של חברת החשמל לישראל או המבקר של עיריית ירושלים מכהנים גם כנציבי תלונות הציבור, כל אחד בארגונו.

6 חוק מבקר המדינה, סעיף 13 (2).

7 פורסמו בקובץ התקנות 3509 מיום 11.04.1976.

8 ראו את הדוח האחרון של מבקר המדינה על תוצאות ביקורת חשבוניות הסיעות לתקופת הבחירות לכנסת החמש עשרה, החשבוניות השוטפים של הסיעות בכנסת הארבע עשרה לתקופה 1.1.1999 עד 31.5.1999 והחשבוניות השוטפים של "סיעת העבודה" לתקופה 1.1.1998 עד 31.12.1998; הדוח הוגש בתחילת 2002.

ביקורת המדינה והביקורת הפנימית בישראל - היבטים השוואתיים

התשנ"ג-1993.⁹ חוקים אלה מקנים למבקר סמכות לפרסם הנחיות מתאימות בדבר ניהול תקין של חשבונות המפלגות.¹⁰

התפקידים והסמכויות הללו של מבקר המדינה אינם נכללים במסגרת ההיבטים ההשוואתיים הנדונים להלן, אך מצאנו לנחוץ לאזכר אותם להשלמת התמונה.

חשוב גם לציין כי הסעיפים בצו המועצות המקומיות העוסקים במבקר הפנימי של המועצה המקומית, מעמדו, תפקידיו, סדרי עבודתו וסדרי הדיווח שלו אינם שונים כמעט מן הסעיפים המקבילים בפקודת העיריות. לפיכך, ואם לא נאמר אחרת, הרי בכל מקום שבו ייאמר להלן "פקודת העיריות" או "רשות מקומית" הכוונה היא גם לצו המועצות המקומיות או לעירייה ולמועצה מקומית בהתאמה.

ביקורת המדינה

המעמד

חוק מבקר המדינה, התש"ט-1949, היה אחד החוקים הראשונים שחוקקה הכנסת הראשונה זמן קצר לאחר כינונה. חוק זה תוקן מספר פעמים, וב-1958 התיקונים שולבו בחוק מבקר המדינה, התשי"ח-1958 (נוסח משולב). מאז נוספו לחוק תיקונים לא מעטים. האחרון, תיקון מס' 37, התקבל ביולי 2005. עד 1988 היה חוק מבקר המדינה החוק הקונסטיטוציוני שהקנה למבקר המדינה את מעמדו ואחריותו הממלכתיים, ואולם ב-1988 קיבלה הכנסת את חוק יסוד: מבקר המדינה, שבו רוכזו הרכיבים החוקתיים שהיו כלולים קודם לכן בחוק מבקר המדינה.

9 ראו את הדוח האחרון של מבקר המדינה על תוצאות ביקורת חשבונות הסיעות והרשימות שהשתתפו בבחירות לרשויות המקומיות בנובמבר 1998; הדוח הוגש בסוף 1999.

10 הנחיות מימון מפלגות (ניהול חשבונות סיעה), התשל"ח-1978; הנחיות מימון מפלגות (קווים מנחים לרואה חשבון), התשנ"ה-1994; הנחיות המפלגות (מורשה חתימה), התשנ"ה-1994; הנחיות מימון הבחירות ברשויות המקומיות (ניהול חשבונות), התשנ"ג-1993; קווים מנחים לרואה חשבון (מימון הבחירות ברשויות המקומיות), התשנ"ג-1993; כללי מימון הבחירות ברשויות המקומיות (מינוי רואי חשבון ושכרם), התשנ"ג-1993.

סעיף 1 בחוק היסוד קובע: "ביקורת המדינה נתונה בידי מבקר המדינה". עד לחקיקתו של חוק היסוד נבעה הגדרת מעמדו של מבקר המדינה מסעיף 1 לחוק מבקר המדינה שבו נאמר: "ימונה מבקר המדינה (בחוק זה - המבקר) לקיום הביקורת על משק הכספים וניהולו, על הרכוש ועל המינהל של המדינה ושל הגופים העומדים לביקורתו של המבקר ולמילוי שאר התפקידים המוטלים על המבקר לפי חוק זה." חקיקתו של סעיף 1 בחוק היסוד מבליטה את הקמתו של מוסד ממלכתי, הנקרא מבקר המדינה, אשר בידי נתונה ביקורת המדינה כפונקציה ניהולית שלטונית.

מעמדו ואחריותו של מבקר המדינה מוגדרים בסעיף 6 בחוק היסוד, שבו נאמר: "במילוי תפקידו יהיה מבקר המדינה אחראי בפני הכנסת בלבד ולא יהיה תלוי בממשלה". נוסח זה זהה במלואו לנוסח שהיה בסעיף 5 בחוק מבקר המדינה ערב חקיקתו של חוק היסוד. חשוב לציין בעניין זה כי בהצעת חוק היסוד שהונחה על שולחן הכנסת לקראת חקיקתו של חוק היסוד, במקומו של נוסח סעיף 6 כפי שצוטט לעיל נכלל אז הנוסח "מבקר המדינה יפעל מכוח הכנסת, ימלא את תפקידיו לפי שיקול דעתו בלבד ולא תהיה עליו מרות הממשלה". מי שכיהן אז כמבקר המדינה, יצחק טוניק (1985), טען בפני מנסחי הצעת החוק, ובעיקר בפני שר המשפטים דאז, משה נסים, כי מן הנוסח **יפעל מכוח הכנסת** משתמע יחסי **שולח ושלוה**, שאינם הולמים את מעמדו העצמאי של מוסד המבקר וגם לא את היחסים החוקתיים שבין הכנסת והמבקר. בסופו של דבר התקבלה דעתו של טוניק, וחוק היסוד הנציח את העיקרון שעליו הושתת חוק מבקר המדינה, העיקרון שלפיו המבקר אחראי בפני הכנסת אך איננו עושה דברה.

סעיף 6 בחוק היסוד מבטא כאמור את רמת **אי-התלות** של מבקר המדינה. המבקר נושא באחריות בפני הרשות המחוקקת ואינו תלוי ברשות המבצעת, המבוקרת על ידיו. נוסח זה אינו משאיר מקום לספק גם במה שנוגע למעמדו של המבקר לעומת הכנסת. הוא **אחראי** בפניה אך איננו כפוף לה. הכנסת אינה יכולה להורות למבקר המדינה מה לבקר ומה להימנע מלבקר, איזה גוף ממשלתי לבקר ובאיזו תדירות, איזה גוף ממשלתי לא לבקר וכיוצא באלה. המבקר נושא באחריות בפני הכנסת, אך אינו כפוף לה.

ביקורת המדינה והביקורת הפנימית בישראל - היבטים השוואתיים

רק במקרים מיוחדים יכולה הכנסת לבקש ממבקר המדינה, על פי סעיף 21 לחוק מבקר המדינה, לתת לה **חוות דעת** בעניין שבתחום תפקידו¹¹. אי-התלות הזו משפיעה ללא ספק על סדרי עבודתו של מבקר המדינה, על בחירת הנושאים לבדיקה ועל הדיווח ופרסום הממצאים שהוא חייב בהם.

התפקידים

בתוקף מעמדו הממלכתי יש למבקר המדינה האפשרות, לעתים אף החובה, לבדוק **נושאים מערכתיים**. לאנשי הביקורת הפנימית אין האפשרות הזו. בדיקת נושא מערכתי מחייבת עריכת ביקורת במספר גופים מבוקרים במקביל במטרה לבחון לעומק מוקדי חולשה מבניים, תיאום או אי-תיאום בין רשויות שונות, החלת סמכות חריגה או אי-החלתה באופן הפוגע בהשגתו של יעד ממלכתי וכיוצא בזה.

בדיקת נושאים מערכתיים אינה נובעת מסעיף מיוחד בחוק המורה למבקר המדינה לעשות זאת, אלא **משיקוליו**, הדומים לשיקולים של כל מבקר בהערכת הסיכונים (Risk assessment) שעל פיהם הוא מכין את תכנית עבודתו. חוק מבקר המדינה קובע בסעיף 9 את רשימת הגופים המבוקרים שיעמדו לביקורתו, וסעיף 10 בחוק מפרט את היקף ביקורתו. אין בסעיפים אלה ובכל סעיף אחר בחוק מבקר המדינה סעיף המבחין בין ביקורת בגוף מבוקר מסוים לבין ביקורת האמורה להיעשות בעת ובעונה אחת במספר גופים מבוקרים, כאשר בכלם נבדק אותו הנושא. בביקורת של נושא מערכתי בחירת ה**נושא לבדיקה** היא המכתיבה באילו גופים מבוקרים היא תיערך, כאשר היעד הוא לאסוף ולנתח בכל גוף מבוקר את הנתונים הנחוצים להשלמת התמונה הרחבה של הנושא המערכתי הנבדק. בדיקה של נושאים מערכתיים, מעצם טבעה, עשויה לא פעם להגיע עד לנקודה שעלולה לעורר את השאלה אם אין הביקורת חורגת מתפקידו ומסמכויותיו של המבקר וחודרת לתחום **המדיניות**. בנימין גייסט (1985) מגדיר

11 אחת מחוות הדעת שזכתה להד ציבורי רחב ואף הגיעה לבית המשפט העליון היא חוות הדעת "השתלשלות העניינים שהביאו להפסקת תפקידו של רב-ניצב יעקב טרנר כמפקח כללי של המשטרה" (1994). טרנר טען בבית המשפט (בג"צ 4914/ 94) כי נשללה ממנו הזכות לשימוע הוגן ומלא. בית המשפט קבע כי הואיל ולעותר לא הוענקה זכות טיעון כנדרש, אין תוקף למסקנות שבחוות הדעת.

במאמרו **מדיניות**, והוא מגיע למסקנה שביקורת המדינה אינה חלה עליה: "מדיניות ממשלתית מוגדרת לכאורה כהחלטות המתקבלות על ידי הממשלה החוקית של מדינה. יוצא אפוא כי ביקורת המדינה עשויה להניח כנקודת מוצא שהכרזות והחלטות של ממשלה - ורק הן - בכל נושא המשפיע על קיום וחיי תושביה הן מדיניות ועל כן אינן נושא לביקורת המדינה". במאמר שהתפרסם מאוחר יותר מוסיף גייסט (1991) הגדרה משלימה להגדרה זו: "ביקורת מדיניות פירושה הערכתו של תהליך קבלת החלטות ותוצאותיו בכל רמות פעולתה של הממשלה. היות וההחלטות החשובות ביותר של המינהל הציבורי מתבטאות במונחי מדיניות, אין להעלות על הדעת שהביקורת לא תעסוק בה". גייסט מגיע כאן לגבול הדק מאוד שבין ביקורת על **תהליך** קבלת החלטות לבין ביקורת על ההחלטות עצמן, המתקבלות כמובן בדרג הבכיר של המינהל הממשלתי, דהיינו הממשלה. ביקורת על נושאים מערכתיים מציבה את המבקר על הגבול הדק מאוד הזה.

ב-1990 עשה מבקר המדינה ביקורת מערכתית על **משק המים בישראל**. הביקורת נערכה במשרד החקלאות, בנציבות המים, ב"מקורות חברת מים" וב"תכנון המים לישראל". הדוח מצביע על הידרדרות מצב עתודות המים בישראל ומוסיף: "מחיר המכירה הנמוך של המים לשימוש חקלאי הוא במידה רבה הגורם למשבר החמור שנוצר במשק המים בעשרות השנים האחרונות. מחיר המים לצריכה חקלאית מכסה רק מקצת מעלות הפקת המים ואספקתם. בשל המחיר הנמוך נוצר ביקוש מלאכותי למים החורג מכמות המים הזמינים, ובכלל זה ביקוש למים לצורך השקיית גידולים חקלאיים שאינם כדאיים למשק המדינה - גידולים שערך התפוקה שלהם למ"ק מים, לאחר ניכוי כל שאר עלויות הייצור, נמוך מעלות ההפקה של המים". מבקר המדינה הגיע בדוח זה לביקורתו קרוב ככל שניתן לגבול הדק של מדיניות הממשלה בקביעת מחיר המים לחקלאות תוך שהוא מצביע על המשמעויות הנובעות מהחלטה זו על רקע מצוקת המים במדינה. מבקרת המדינה לשעבר, השופטת מרים בן פורת (1985), דנה בשאלה זו, ובחנה את הערות הביקורת על רקע החלטות בנושא דומה שהתקבלו על ידי בית המשפט העליון.

להלן רשימה חלקית של נושאים מערכתיים אחרים שבהם עסקה ביקורת המדינה בשנים האחרונות:

- ◀ **קליטת עלייה** (מבקר המדינה, דוח שנתי 46, 1996); הביקורת נערכה במשרד לקליטת העלייה, במשרד הבריאות, במשרד התעשייה והמסחר, במשרד החינוך, התרבות והספורט, במשרד העבודה והרווחה, במשרד הפנים, במשרד הבינוי והשיכון, במוסד לביטוח לאומי, במוסדות להשכלה גבוהה ובארבע רשויות מקומיות.
- ◀ **ערי הפיתוח בדרום הארץ** (מבקר המדינה, דוח שנתי 50ב, 2000); הביקורת נערכה בעיירות הפיתוח שדרות, נתיבות, אופקים וירוחם, במשרדי ממשלה ובכמה רשויות שלטוניות.
- ◀ **הטיפול בבני נוער שבסכנת נשירה, התנתקות ועבריינות** (מבקר המדינה, דוח 51 ב, 2001); הביקורת נערכה במשרד החינוך, במשרד הרווחה ובחמש רשויות מקומיות.
- ◀ **עמידות מבנים ותשתיות ברעידות אדמה** (מבקר המדינה, דוח 51ב, 2001); הביקורת נערכה במשרדי ממשלה ובכלל זה במשרד הבינוי והשיכון, במשרד הפנים, במכון הגאולוגי, במכון הגאופיסי, במשרד לאיכות הסביבה, במועצה הארצית לתכנון ולבנייה, בוועדות מחוזיות ומקומיות של כמה רשויות מקומיות ובחברות ממשלתיות שונות.
- ◀ **מערך ההסברה** (מבקר המדינה, דוח שנתי 53א, 2002); הביקורת נערכה בגופי ההסברה של משרד ראש הממשלה, משרד החוץ, משרד הביטחון, צה"ל, המשרד לביטחון פנים, משטרת ישראל, במועצה לביטחון לאומי ובלשכת הפרסום הממשלתית.

רשימה זו מבליטה את אחד ממאפייניו הייחודיים של מבקר המדינה בהשוואה למבקר הפנימי. המבקר הפנימי של משרד החינוך, למשל, או המבקר של רשות מקומית, יכול ליטול על עצמו לבדוק נושא חשוב כמו הטיפול בבני נוער. ברור עם זאת שהבדיקה שלו תהיה מוגבלת לארגון שהוא עובד בו. בניגוד למבקר המדינה, הוא יהיה מנוע מלבדוק גופים ציבוריים אחרים שיש להם נגיעה לנושא הנבדק כמו למשל משרד הרווחה או המשטרה.

דוגמה אחרת היא הביקורת על מערך ההסברה הנזכרת לעיל. המבקר הפנימי של משרד החוץ או המבקר הפנימי של משרד ראש הממשלה, כל אחד מהם יכול להחליט לבדוק את פעולות משרדו בתחום ההסברה וסביר להניח שיחשוף לא מעט ממצאים

המחייבים שינוי תהליכים. אולם באותה מידה סביר להניח שיקשה על המבקר הפנימי של משרד זה או אחר להגיע למסקנה שהסיק מבקר המדינה בדוח שנוצר לעיל (עמ' 38): "הליקויים במהלכי ההסברה העיקריים שנעשו בסמוך ללכידת האוניה 'קארין א' אינם אלא בבואה של כשלי היסוד המלווים את מערך ההסברה הממלכתי של המדינה... הצבא, שעליו הוטלה משימת ההסברה, התגדר בחצרו, ומשרד החוץ... לא נקט צעדים של ממש להשתלב במשימה... לשכת העיתונות הממשלתית לא הייתה מעורבת כלל בהכנות ובלווי התקשורת של מסיבת העיתונאים בראשות ראש הממשלה בתום האירוע, וסוגיית נציגי התקשורת הזרה נפלה שוב בין הכיסאות".

נושא אחר אשר מעורר ספק רב אם מבקר פנימי מסוגל להתמודד עמו אף בתוך הגבולות של ארגונו הוא **מינויים פוליטיים**. כאן עשוי המבקר הפנימי להיתקל בחומה של שתיקה במקרה הטוב או אף בהתנגדות חריפה של הממונה עליו להתעסקותו בנושא במקרה פחות טוב. מינויים פוליטיים היו במדינה מאז הקמתה. זכורה בוודאי הדרישה ממחפשי עבודה בשנים הראשונות לאחר הקמת המדינה ל"פתקה" שכיכבה במחזהו של אפרים קישון "סאלח שבת". באותם ימים על פתקה כזו יכול היה להיכתב המשפט "אל יאשה מאת סאשה, המוכ"ז מאנ"ש, נא לסדרו". לימים הפך התהליך של מינוי כזה מתוחכם ומורכב.

כמעט בכל דוח של מבקר המדינה ניתן למצוא תיאור של תהליכים פסולים שעל פיהם נתמנו עובדים למשרות בכירות בשירות המדינה ובמסגרת השלטון המקומי, כאשר העילה למינוי הייתה השתייכותו של הנהנה מחסדי הממנה למפלגתו של השר או של ראש הרשות המקומית. להלן רשימה (חלקית) של דוחות שבהם הצביע מבקר המדינה בשנים האחרונות על מינויים פוליטיים: דוח שנתי 47 (1997); דוח שנתי 48 (1998); דוח שנתי 49 (1999); דוח שנתי 52 א' (2002). יצחק זמיר (1995) טוען כי מבחינה משפטית מינוי פוליטי בלתי חוקי ובלתי מוסרי, משום שבעל הסמכות משתמש בזכותו למנות עובדים כדי לשנות ולקדם אינטרס מפלגתי, ובכך הוא חוטא לחובת הנאמנות שיש לו כלפי הציבור.

תחום נוסף המאפיין את ביקורת המדינה אשר מטבע הדברים אינו נחלתו של המבקר הפנימי הוא הביקורת על עצם פעילות המבקר הפנימי בגוף המבוקר. הערותיו של מבקר המדינה בעניין זה בדוחות שלו מדברות בעד עצמן לא פעם. בדוח שהגיש מבקר

ביקורת המדינה והביקורת הפנימית בישראל - היבטים השווואתיים

המדינה ביוני 2002 על הביקורת **בשלטון המקומי** הוא מקדיש פרק מיוחד לביקורת הפנימית בעיריות ובמועצות המקומיות, שבו הוא מצביע על ליקויים חמורים בתחום פעולתם של מבקרי הפנים. מובן מאליו שמבקרי הפנים לא יכלו להכליל את הנושא במסגרת הביקורת שהם עושים ברשויות המקומיות. להלן מספר ממצאים מדווחים בתמציתיות הלקוחים מפרק התקציר במבוא לדוח האמור של מבקר המדינה המדברים בעד עצמם (ההדגשות שלי, נ"מ):

- שלוש עיריות ועשרים ואחת מועצות מקומיות **לא מינו** מבקרים פנימיים;
- בשש מועצות מקומיות **לא הגישו** המבקרים הפנימיים **דוחות** ביקורת שנתיים לראש המועצה אף שחלפו כשנתיים עד שלוש שנים מאז מינויים;
- במספר רשויות מקומיות הוטל על המבקרים הפנימיים למלא גם **תפקידים ביצועיים**;
- בחמש עיריות הועסקו המבקרים **במשרות שחלקיותן הייתה** 60% עד 80% - בניגוד להוראות פקודת העיריות המחייבות מינוי מבקר לעירייה במשרה מלאה;
- ב-15 מועצות מקומיות השלימו המבקרים הפנימיים את משרותיהם בעבודה **שאינה עבודת ביקורת** פנימית ברשות מקומית אחרת, בניגוד למגבלה שנקבעה בצו המועצות המקומיות. מבקר המדינה הוסיף בדוח כי מן הראוי שמשרד הפנים ישקול את טענת המבקרים הפנימיים שלפיה הסיכוי שלהם להשלים את משרתם במועצה מקומית אחרת נמוך ביותר, ולפיכך מן הראוי שמשרד הפנים ישקול את טענתם בכל הנוגע למגבלה שנקבעה בצו. אולם, מוסיף המבקר, כל עוד קיימת המגבלה האמורה - על משרד הפנים לאכוף אותה.

תחום נוסף שבו יש למבקר המדינה האפשרות לעריכת ביקורת ואילו למבקר הפנימי של הארגון כמעט אין דריסת רגל בו, הוא ביקורת על הגוף או על הגופים הממונים על **הגופים המנהלים** של הארגון שבו פועל מבקר פנימי, או על ה**בעלים** שלהם. בדוח שהגיש מבקר המדינה ביוני 2002 על הביקורת באיגודים הוא מייחד פרק לביקורת שערך על הפעולות למכירת החזקות המדינה **בבנק לפיתוח התעשייה בישראל**. הביקורת בנושא זה נערכה ברשות החברות הממשלתיות, ביחידת החשב הכללי במשרד אוצר, בבנק ישראל ובבנק לפיתוח התעשייה. סביר להניח שהמבקר הפנימי של הבנק לפיתוח התעשייה, אשר בוודאי יש לו גישה לאותם המסמכים שמבקר המדינה בדק בבנק, לא יכול היה לבדוק נושא כזה, היות שאין לו סמכות לבדוק

מסמכים המצויים בגופים האחרים, במקרה זה אצל ה**בעלים** של הבנק, אף אם הם עוסקים בבנק עצמו.

דוגמה נוספת לקוחה מדוח על הביקורת במוסדות להשכלה גבוהה שהגיש מבקר המדינה ביוני 2002. אחד הפרקים בדוח זה דן ב**מכרזים ובהתקשרויות**, ובו מצביע המבקר על ליקויים לא מעטים כמו אי-הקמת ועדות מכרזים או אי-התכנסות הוועדות; קיום משא ומתן בלא סמכות ובהליך לקוי; פנייה חוזרת ונשנית לאותם קבלנים וספקים להשתתף במכרזים ומסירת עבודות לקבוצה מצומצמת. סביר להניח שלמבקרים הפנימיים של המוסדות להשכלה גבוהה, כל אחד בתחומו, יש מספיק סמכויות ויכולת כדי להגיע לממצאים כאלה. אולם ספק רב אם במסגרת התפקיד שלהם, כל אחד בתוך המוסד שבו הוא עובד, יכלו המבקרים הפנימיים של המוסדות הללו להגיע למסקנה ולהמלצה הנובעת ממנה שהמליץ מבקר המדינה (עמ' 732): "לדעת משרד מבקר המדינה, יש מקום לשקול יוזמת חקיקה כדי להחיל על המוסדות את הנורמות הקבועות בחוק [חוק חובת המכרזים, התשנ"ב-1992 - נ"מ] בהתאמות הדרושות. משרד האוצר, המופקד על ביצוע החוק, שותף אף הוא לדעה זו". המלצה זו, אילו בכלל הייתה מובאת בדוח של המבקר הפנימי של אחד ממוסדות ההשכלה הגבוהה, יכלה לכל היותר לשאת אופי של משאלה.

בדוח 53א של מבקר המדינה משנת 2002 נכלל פרק חשוב על הביקורת שערך המבקר בחטיבה ל**אבטחת אישים ומשלחות** בשירות הביטחון הכללי (השב"כ). סביר מאוד להניח שגם המבקר הפנימי של השב"כ כולל בתכנית העבודה שלו ביקורת על פעולותיה של החטיבה המיוחדת הזו. אולם באותה מידה סביר להניח שאף לו הגיע המבקר הפנימי של השב"כ למסקנה שמבקר המדינה הגיע אליה, ספק רב אם יכול היה להיות לה אותו המשקל שיש לה כאשר מבקר המדינה מציג אותה. וכך קבע מבקר המדינה (עמ' 64): "לא ניתן להתעלם מהישגיו של השב"כ בתחום האבטחה... חרף השינויים הטראומטיים במציאות ובצורכי האבטחה, **לא זנה הממשלה** במרוצת השנים בעדכון מכלול החלטותיה הנוגעות לאבטחה בארץ ובחו"ל... בהיעדר התאמת ההחלטות למציאות, נוצר ליקוי היורד לשורשי יכולתו של השב"כ לשאת באחריות שהממשלה הטילה עליו... לדעת מבקר המדינה, **שומה על הממשלה** לתת את דעתה בדחיפות לעדכון החלטותיה, ולהתאימן למציאות השוררת בארץ ובעולם" (ההדגשות שלי, נ"מ).

הסמכויות

הסמכות של המבקר לדרוש ולקבל כל מידע הנחוץ לו לביצוע תפקידו אינה שונה מזו של המבקרים הפנימיים הן ברשויות המקומיות והן במגזר הממשלתי. אם אמנם סמכות מבקר המדינה נבדלת מסמכותם באופן עקרוני בגלל מעמדו, הדבר מוצא את ביטויו בסעיף 26 לחוק מבקר המדינה: "המבקר וכן מי שהתמנה על ידיו באישור הוועדה [הוועדה לענייני ביקורת המדינה של הכנסת, נ"מ] יהיו להם כל הסמכויות האמורות בסעיפים 8 עד 11 ו-27 (ב) ו-(ד) לחוק ועדות חקירה, התשנ"ט-1968, בשינויים המחויבים". בדוח מבקר המדינה משנת 2000 על תוצאות ביקורת חשבונות הסיעות לתקופת הבחירות לכנסת החמש עשרה כותב המבקר (עמ' 9-1): "הואיל וחשיפת פעולותיהם וקשריהם של הגופים החוץ-מפלגתיים הייתה חלק בלתי נפרד מהביקורת לצורך עריכת דין וחשבון זה, ומאחר שפעולות גופים אלה לא השתקפו בחשבונות הסיעות, ראיתי לעצמי חובה, כמי שהופקד על אכיפת חוק המימון מן הבחינה המינהלית, להשתמש בסמכויות החקירה שהוקנו לי בסעיף 26 לחוק מבקר המדינה, התשי"ח-1958 (נוסח משולב), שהן סמכויות החקירה המוקנות לוועדת חקירה ממלכתית לפי חוק ועדות חקירה, התשנ"ט-1969 לעניין חקירת עדים ודרישת מסמכים".

סמכות זו מעמידה את מבקר המדינה במישור שונה לחלוטין ממישור המתודולוגיה המקצועית שעל פיה אמורה לפעול הביקורת. קיים הבדל ניכר בין **ביקורת**, שנועדה לבחון את טיבה של פעולה מינהלית או ניהולית במגמה להצביע על ליקויים אפשריים אשר ניתן למנוע את הישנותם בעתיד, לבין **חקירה**, העלולה להוביל לחשיפת עבירות פליליות. למבקר הפנימי בישראל במגזר הממשלתי ובמגזר השלטון המקומי, אין סמכות לחקור אנשים, יהא החשד המתעורר בלבו של המבקר אשר יהיה. המבקר הפנימי תפקידו **להתריע** על חשדות כאלה, אך אין זה מתפקידו לחקור אנשים הקשורים בהם. המבקר הפנימי במוסדות הפדרליים בארה"ב נקרא מפקח כללי - Inspector General, יש לו על פי החוק סמכות של חוקר, והוא רשאי לזמן אליו כל אדם בצו (Subpoena) למסור לו עדות בשבועה (Affidavit)¹².

12 ראו:

Inspector General Act of 1978, sections 3 (a) and 6 (a) 5.

למבקר הפנימי בישראל אין סמכות כזו, ולדעתי, טוב שאין לו סמכות כזו. תהליכי עבודת הביקורת הפנימית שונים מתהליכי חקירה. המבקר הפנימי הוא חלק מן הארגון, הוא פועל לטובת הארגון ותורם את חלקו הצנוע לקידום ענייני הארגון ולהשגת מטרותיו. הענקת סמכויות חקירה למבקר הפנימי בארגון עלולה לשנות את דמותו ולהפכו ל**שוטר מינהלי** פנימי, אשר עובדי הארגון יירתעו ממנו, יתרחקו מפניו ואף ייזהרו שלא להימצא בקרבתו, קל וחומר אם יחויבו לענות על שאלותיו ברמת חקירה.

שאלה נוספת הנוגעת ל**גבולות סמכותו** של מבקר המדינה ראויה אף היא לדיון. סעיף 3 בחוק היסוד מקנה למבקר המדינה את מלוא הסמכויות הדרושות לו לביצוע תפקידיו: "גוף העומד לביקורתו של מבקר המדינה ימציא למבקר ללא דיחוי, לפי דרישתו, ידיעות, מסמכים, הסברים וכל חומר אחר שלדעת המבקר דרושים לו לצורכי הביקורת".

סמכות חד-משמעית זו של מבקר המדינה ל**דרוש ולקבל** כל מידע מכל גוף מבוקר מעוררת את השאלה של גבולות סמכות זו. מנוסח החוק נובע במפורש כי סמכות זו חלה על כל גוף מבוקר שהוא חלק מן הרשות המבצעת. אין ספק שלפי סעיף 9 בחוק מבקר המדינה, כל משרד ממשלתי מוגדר כגוף מבוקר. אולם האם **הממשלה** כממשלה, **כמועצת השרים**, היא גם כן גוף מבוקר? ואם לפי סעיף 9 לחוק מבקר המדינה, הממשלה אינה נכללת בין הגופים המבוקרים, האם **החלטותיה** עומדות לביקורת המדינה? האם רשאי מבקר המדינה לדרוש החלטות שהתקבלו בישיבת הממשלה? אם אכן סעיף 9 אינו חל על הממשלה, אף אם סעיף 2 בחוק היסוד קובע כי המבקר יקיים, בין היתר, ביקורת על **המינהל** של המדינה, הרי המשמעות היא כי הממשלה, כמועצת השרים, כקבינט, איננה גוף מבוקר. ואם סביר להניח שהחלטות המתקבלות בישיבת הממשלה הן בגדר החלטות הקובעות **מדיניות**, המבקר אינו יכול לדרוש אותן כל עוד מידע זה לא הפך להיות מידע מצוי **במשרד ממשלתי** שהוא **גוף מבוקר**. מעניין לציין בהקשר זה כי מבקר המדינה של ארה"ב - David M. Walker - הגיש בפברואר 2002 תביעה לבית המשפט בדרישה להמציא לו מידע על פעולותיו של צוות משימה, שהוטל עליו לפתח מדיניות אנרגיה חדשה בראשותו של סגן נשיא ארה"ב, אשר סירב להמציא את המידע למבקר. בדצמבר 2002 דחה בית המשפט את תביעתו של המבקר בנימוק כי מדובר בפעולה של הרשות המבצעת הכרוכה בעניינים

ביקורת המדינה והביקורת הפנימית בישראל - היבטים השוואתיים _____

הנוגעים לקבלת החלטות, ולכן מידע זה אינו נכלל בין סוגי המידע אשר למבקר יש גישה אליו¹³. בפברואר 2003 הודיע משרד מבקר המדינה של ארה"ב על החלטתו שלא לערער על החלטת בית המשפט.

הדיווח

במשרד מבקר המדינה נעשה תהליך הדיווח על תוצאות הביקורת בשני שלבים. בשלב הראשון, עם סיום עבודת הביקורת, מעביר משרד מבקר המדינה אל הגוף המבוקר מסמך "פנייה"; הגוף המבוקר נדרש להעיר את הערותיו למסכת העובדתית הכלולה בדוח, למשמעויות, למסקנות ולהמלצות של המבקר. עם קבלת הערותיו של המבוקר עובר הדוח שלב נוסף מפורט למדי של עיבוד והתאמה לפרסום, ואז הוא מצטרף לדוחות האחרים באותה קבוצת דוחות המיועדים לפרסום במועד הקרוב. למעט שלב הפרסום, שהוא ייחודי למבקר המדינה ויידון להלן, הרי שני השלבים שפורטו לעיל דומים, בהתאמה כמובן, לשלבי הכנת הדוח המסכם במסגרת הביקורת הפנימית. דוחות הביקורת של מבקרי הרשויות המקומיות מגיעים לידיעת הציבור. דוחות הביקורת של מבקרי פנים אחרים אינם מתפרסמים; התחנה האחרונה שלהם היא אצל הדרג הבכיר במשרד הממשלתי או במוסד של המדינה - המנהל הכללי, השר, הדירקטוריון.

ההבדל המהותי שניתן לזהות בתהליך הדיווח הוא אפקט הפרסום והחשיפה לציבור. אף אם, כפי שזכר לעיל, דוחות הביקורת במגזר השלטון המקומי אכן מתפרסמים ומגיעים לידיעת הציבור, הרי אין להם אותה תהודה ואין להם אותה השפעה על הציבור שיש לדוחות מבקר המדינה מיד לאחר פרסומם, וזאת אף אם ניקח בחשבון שמבקר הרשות המקומית פועל בסביבה בעלת עוצמה פוליטית גדולה יותר מזו של עמיתו במשרד הממשלתי. פרסום דוחות מבקר המדינה תורם לא מעט לשקיפות הנדרשת מכל גוף ציבורי שלציבור עניין בו, קל וחומר משרד ממשלתי או מוסד של המדינה. עם זאת נשמעות לא פעם טענות על כך שדוחות מבקר המדינה חיים זמן קצר

13 לפי ידיעות שהתפרסמו בכתב העת *International Journal of Government Auditing*, April 2002, p.9 ובעיתון "הארץ" מיום 10.12.2002.

מאוד בתקשורת ובדעת הקהל, ובכך נפגעת במידה לא קטנה יכולת ההשפעה של הציבור על תיקון הליקויים שעליהם הצביע מבקר המדינה. יוסף לפיד (1985) הצביע על כך שדוחות מבקר המדינה אינם זוכים בדרך כלל ליותר מיום של כיסוי תקשורתי. למחרת פרסומם עוברים כלי התקשורת לסדר היום ועוסקים באירוע טרי יותר. לפיד הציע לפרסם את הדוחות כל השנה, כי שיטה זו, לדעתו, תאלץ את אמצעי התקשורת ואת הציבור לעסוק בביקורת המדינה במשך כל השנה ברציפות.

שלומית לביא (1999) מציגה טבלה המראה את מספר הידיעות והכתבות שהופיעו בכלי התקשורת ביום פרסום הדוח השנתי של מבקר המדינה ובימים שלאחריו - בשנות השמונים ובשנות התשעים. נתוני הטבלה מלמדים כי אמנם היקף הפרסום ביום פרסום הדוח דומה ברוב השנים שנסקרו, אך מספר הידיעות בעניין הדוח בימים שלאחר הפרסום היה גדול יותר בשנות התשעים בהשוואה לשנות השמונים. לביא מגיעה למסקנה כי שני גורמים חברו יחד וגרמו לשינוי זה - העידן המתקשר שבו כוחה של התקשורת הולך וגובר והחותם האישי של האישים המובילים את הביקורת.

אשר פרידברג (1999 a) טען כי "המודל הצפוי של פרסום הדוח, החוזר על עצמו זה עשרות שנים, היקפו הגדול ואופן עריכתו, יחד עם אפקט הדעיכה המהיר של העניין הציבורי, הם מהפגמים העיקריים בשיטת הפרסום הנוכחית". פרידברג הגיע למסקנה כי שינוי בשיטת הדיווח והפרסום של הדוח השנתי עב הכרס עשוי להקל על הליכי המעקב אחרי תיקון הליקויים ולהביא לפריסת הפרסום החד-שנתי לכמה פעמים בשנה. פרידברג אף טען כי רצוי שהוועדה לענייני ביקורת המדינה של הכנסת תבוא בדברים עם מבקר המדינה, וייתכן ששינוי השיטה יצריך שינוי בחוק מבקר המדינה עצמו. המלצה זו, כפי שנראה בהמשך, נפלה על אוזניים קשובות.

חוק מבקר המדינה מסדיר בסעיף 14 (א) את תהליך הדיווח של המבקר בסיום ביקורתו בגוף המבוקר: "העלתה הביקורת ליקויים שלא הוסברו או פגיעות בחוק, בעקרונות החיסכון והיעילות או בטוהר המידות, ימסור המבקר לגוף המבוקר את ממצאי הביקורת ואת דרישותיו לתיקון הליקויים, ואם ראה צורך בכך יביא את העניין לידיעת השר הנוגע בדבר ולידיעת ראש הממשלה".

המשמעות היא כי הדיווח לדרג הבכיר - לשר ולראש הממשלה - יכול להיעשות כבר במהלך השלב הראשון של הביקורת בגוף מבוקר מסוים, עוד לפני שהגיע מועד

הפרסום של הדוח השנתי לפי לוח הזמנים שנקבע בחוק. לוח זמנים זה נקבע בסעיף 15 (א) לחוק מבקר המדינה: "לא יאוחר מיום 15 בפברואר בכל שנה ימציא המבקר לראש הממשלה וליושב ראש הוועדה לענייני ביקורת המדינה של הכנסת לעיון דין וחשבון על תוצאות הביקורת של הגופים המבוקרים לפי סעיף 9(1) ו-2), שנערכה במהלך שנת הכספים". נוסח זה של סעיף 15 (א) בחוק מבקר המדינה היה קיים עד 2001. במארכ 2001 קיבלה הכנסת את תיקון מס' 33 לחוק מבקר המדינה ועל פיו לסיפה של סעיף 15 (א) בחוק נוספה הפסקה הבאה: "המבקר רשאי להמציא את הדין וחשבון בחלקים, ובלבד שעד למועד האמור יומצא הדין וחשבון במלואו". המשמעות היא שיכול עתה מבקר המדינה להגיש את הדוח השנתי שלו **בחלקים** ולא בכרך אחד כפי שהיה נהוג בעבר. בהקשר זה חשוב לציין כי פיצול הדוח השנתי לשני חלקים נעשה על ידי מבקר המדינה, השופט בדימוס אליעזר גולדברג, מיד לאחר שנכנס לתפקידו ועוד לפני שהסעיף 15 (א) תוקן כאמור. מאז דוח שנתי מספר 50 (1999) הדוח השנתי מוגש בשני חלקים, חלק א בפברואר וחלק ב ביולי.

חלוקת הגודש של ממצאי ביקורת על משרדי הממשלה לשני חלקים ופרסומם אחת לחצי שנה גורמת שהממצאים הכלולים בהם יידונו בשתי התקופות שמיד לאחר פרסומם, אולם ספק אם יש בכך כדי למקד את הדיון בהם ליותר מימים אחדים לאחר פרסומם. ברור שבהשוואה למצב הקודם, כאשר דוח שנתי שהכיל יותר מאלף עמודים¹⁴ לא זכה בדרך כלל ליותר מימים ספורים של כותרות באמצעי התקשורת, הרי העובדה שבהסדר הנוכחי הדיווח של מבקר המדינה על משרדי הממשלה מכפיל את זמן הדיון הציבורי, קרוב לוודאי שיש בה כדי להביא להכפלת הערך המוסף של הביקורת מבחינת התהודה הציבורית מעבר להשפעה שיש לפרסום גודש של דוחות של מבקר המדינה על דעת הקהל. גורם חשוב נוסף משפיע אף הוא על הצד המעשי של פרסום דוחות הביקורת ועל הערך המוסף שהביקורת תורמת לשיפור המינהל הציבורי. גורם זה הוא גורם **הזמן**, או יותר נכון **משך הזמן** שחלף למן התרחשות האירוע או הפעולה המינהלית שעמדו במוקד הביקורת עד מועד הביקורת ומועד פרסומם של הממצאים והבאתם לידיעת הציבור. עד לפני שנים אחדות היה די מקובל

14 דוח שנתי 48 של מבקר המדינה (1998), האחרון בחתימתה של מבקרת המדינה השופטת בדימוס מרים בן פורת, הכיל 1,237 עמודים ועוד כמה עשרות עמודים של מבוא ונספחים.

להיווכח בקריאה של דוחות מבקר המדינה, בעיקר בדוחות על הביקורת באיגודים וברשויות המקומיות, שחלפו **שנים אחדות** בין מועד התחלת הביקורת לבין מועד פרסומה ברבים. טבעה של ביקורת הוא שהיא מצביעה על ליקויים כדי לתקנם וכדי למנוע את הישנותם בעתיד. ככל שחולף יותר זמן בין מועד התרחשות הפעולה המבוקרת ובין מועד הביקורת עליה, וממועד זה ועד מועד פרסומה ברבים, פוחתת ההשפעה שיש לעצם הביקורת ולפרסומם של ממצאיה. בדצמבר 1996 פרסם מבקר המדינה דין וחשבון על הביקורת בשלטון המקומי. במבוא לדוח הביקורת על אחד מן האיגודים שפורסם ב-1996¹⁵ נאמר כי הדוח מסכם את הביקורת שנעשתה באותו איגוד מיוני 1990 עד יוני 1994 - כלומר **עד שנתיים** לפני פרסום הדוח ולאחר **שנמשכה** לסירוגין במשך **ארבע שנים**, -ונתונים אחדים עודכנו למאי 1995, כלומר שנה וחצי לפני פרסומו. כל מי שמצוי בנושאי ביקורת מכל סוג שהוא עשוי לראות שפער זמנים זה שבין מועד עריכת הביקורת לבין מועד הגשת הדוח עליה פוגם קשות בערכו של הדוח, אם לא מבטלו כמעט כליל. דוגמאות כמו זו היו שכיחות למדי בתהליך הדיווח בשנים ההן. מעיון בדוחות ביקורת שפרסם מבקר המדינה בשנה-שנתיים האחרונות ניתן להבחין שקוצר באופן ניכר משך הזמן ממועד ביצוע הביקורת עד מועד פרסום תוצאותיה **לשנה** או אף פחות¹⁶.

ביקורת המדינה חלה אמנם על כל אחד מן הגופים המבוקרים הכלולים בסעיף 9 בחוק מבקר המדינה, אולם לעתים היא אינה נערכת בכל אחד מהם בנפרד אלא

15 דוח מבקר המדינה על הביקורת בחברת מוזיאון חיפה, שהיא חברה שבהנהלתה משתתפת עיריית חיפה, בדוח מבקר המדינה על הביקורת בשלטון המקומי, 1996, עמ' 219.

16 בדוח מבקר המדינה על הביקורת בשלטון המקומי, באיגודים ובמוסדות להשכלה גבוהה מיוני 2002 בפרק על הביקורת באל נתיבי אוויר לישראל (עמ' 369), נאמר כי הביקורת נערכה בחודשים יולי-נובמבר 2001, דהיינו פחות משנה לפני פרסום הדוח. בדוח מבקר המדינה על הביקורת בנושא "מרחב התפר" מיולי 2002 (עמ' 5) נאמר כי בתקופה ספטמבר 2001 עד מארס 2002 בדק משרד מבקר המדינה את נושא "מרחב התפר", כלומר הביקורת נערכה חודשים אחדים לפני פרסום הדוח.

ביקורת המדינה והביקורת הפנימית בישראל - היבטים השוואתיים

במספר גופים מבוקרים בעת ובעונה אחת במקביל ובהתאמה לנושא המערכתי הנבדק. החריגה של ביקורת המדינה מן הגוף המבוקר היחיד אל מספר גופים מבוקרים או רשויות שלטוניות היא בעיקר **המייחדת** את מבקר המדינה מן הביקורת הפנימית באותם הגופים. ייחוד בולט נוסף של ביקורת המדינה היא **התהודה** הרבה שיש ל**פרסומם** של ממצאי הביקורת שלה אף בהשוואה ליחידות הביקורת הפנימית בשלטון המקומי אשר דוחותיהן מתפרסמים, שלא לדבר על יחידות הביקורת הפנימית במגזר הממשלתי אשר דוחותיהן אינם מתפרסמים. ההבדל הבולט ביותר בין ביקורת המדינה ובין ביקורת הפנים הוא כמובן **מעמדו הממלכתי ואי-תלותו המוחלטת** של מבקר המדינה בהשוואה למבקרים הפנימיים הן בתחום הרשויות המקומיות הן במגזר הממשלתי.

הביקורת הפנימית במגזר הממשלתי

המעמד

ביולי 1990 הונחה על שולחן הכנסת הצעת חוק הביקורת הפנימית, התש"ן-1990, וכעבור כשנתיים, במרס 1992, התקבל בכנסת חוק הביקורת הפנימית, התשנ"ב-1992. ביקורת פנימית התקיימה במגזר הממשלתי עוד לפני קבלתו בכנסת של חוק הביקורת הפנימית. קבלת החוק הביאה למפנה משמעותי במשקלה של הביקורת הפנימית ברובדי המינהל השונים, בסדרי עבודת המבקר הפנימי ובעיקר **במעמדו**. מבקרים פנימיים היו במשרדי הממשלה שנים רבות קודם לכן מכוח החלטת ממשלה מ-1959 ולאחר מכן מאוקטובר 1980. על פיהן, נקבעו נהלים מתאימים בפרק 65 של תקנות שירות המדינה (התקשי"ר). ב-1975 התקבל חוק החברות הממשלתיות, התשל"ה-1975, אשר סעיף 48 בו חייב למנות מבקר פנימי בכל חברה ממשלתית ובכל חברת-בת ממשלתית, והוא פעל על פי נוהל שהוכן ברשות החברות הממשלתיות. עד קבלת החוק אפיין את סדרי עבודתם של המבקרים הפנימיים לחצן של ההנהלות, אשר דרשו מהם לא פעם דרישות אשר החוק מונע אותן כיום כמו למשל מילוי תפקידים ביצועיים לצד עבודתם כמבקרים פנימיים. אחת הסיבות העיקריות לחקיקת חוק הביקורת הפנימית

הייתה החתירה של לשכת המבקרים הפנימיים בישראל לחקיקה שתביא להשוואת מעמדו ותקני עבודתו של המבקר הפנימי לזה של רואה החשבון (מזרחי 2000).

לממצאים החמורים שהעלה מבקר המדינה בדוח שנתי 36 (1986) שהצביע על אזלת ידה של הביקורת הפנימית במשרדי הממשלה הייתה השפעה מכרעת על החקיקה. הדוח כלל ממצאי ביקורת חמורים על 26 משרדי ממשלה, יחידות סמך ותאגידים שהוקמו על פי חוק. להלן כמה מן הממצאים החמורים בדוח זה (ההדגשות שלי, נ"מ):

- ◀ בכמה משרדים וגופים לא אוישו יחידות הביקורת הפנימית **לפי התקן** ;
- ◀ כ-40% מכלל עובדי היחידות, לרבות הממונים עצמם, לא היו בעלי **השכלה אקדמית** ;
- ◀ כמה מבקרים פנימיים מילאו גם **תפקידי ביצוע** ;
- ◀ לא בכל יחידות הביקורת הפנימית הוכנו **תכניות עבודה שנתיות**, וגם באלה שהוכנו, ברוב המקרים היחידות לא עבדו לפיהן.

הדוח החמור הזה של מבקר המדינה היה אחד הגורמים שהניעו את משרד הכלכלה והתכנון, שהיה מופקד אז על הביקורת הפנימית במשרדי הממשלה, להכין הצעה לחוק שיחייב את משרדי הממשלה ואת המגזר הממשלתי כולו לפעול כיאות בתחום הביקורת הפנימית. חלפו עוד כשבע שנים עד שהחוק התקבל סופית בכנסת. ככל הידוע, ישראל היא אחת המדינות היחידות בעולם שבה הביקורת הפנימית בגופים אשר לציבור עניין בהם מוסדרת בדרך של חוק מקיף (Friedberg & Mizrahi 1998).

חוק הביקורת הפנימית חל במלואו על כל "גוף ציבורי" כהגדרתו בחוק זה. על פי סעיף 1 בחוק, גוף ציבורי הוא כל אחד מאלה: כל משרד ממשלתי; כל מפעל או מוסד של המדינה; כל חברה ממשלתית, כהגדרתה בחוק החברות הממשלתיות, התשל"ה-1975; כל מפעל, מוסד, קרן או גוף אחר, שהממשלה משתתפת בהנהלתם; גוף נתמך כמשמעותו בסעיף 32 לחוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985, דהיינו תאגיד שהממשלה משתתפת בתקציבו במישרין או בעקיפין, ושר האוצר קבע לגביו בהודעה ברשומות כי הוא גוף נתמך; קופת חולים שהוכרה לפי חוק ביטוח בריאות ממלכתי, התשנ"ד-1994; מועצה דתית שהוקמה מכוח חוק שירותי הדת היהודיים (נוסח משולב), התשל"א-1971.

בהגדרת "גוף ציבורי" על פי חוק הביקורת הפנימית נכללים עוד שני סוגים של גופים, אך לגביהם קיימת באותו סעיף בחוק התניה שתפורט להלן. אלה הגופים: כל חברת בת ממשלתית, כהגדרתה בחוק החברות הממשלתיות, התשל"ה-1975; כל מפעל, מוסד, קרן או גוף אחר, אשר אחד הגופים המנויים להלן משתתף בהנהלתם: מפעל או מוסד של המדינה; רשות מקומית; חברה ממשלתית; מפעל, מוסד, קרן או גוף אחר שהממשלה משתתפת בהנהלתו; אדם, מפעל, מוסד, קרן או גוף אחר, שהועמד לביקורת המדינה על פי חוק, על פי החלטת הכנסת או על פי הסכם ביניהם ובין הממשלה; כל מפעל, מוסד, קרן או גוף אחר הנתמכים במישרין או בעקיפין על ידי הממשלה או על ידי אחד הגופים שהוזכרו לעיל בדרך של הקצבה, ערבות וכיוצא באלה.

ההתניה לגבי הגופים הנזכרים למעלה כלולה בסעיף 1 (3) בחוק הביקורת הפנימית, ונאמר בה כי גופים אלה יוגדרו כגוף ציבורי אם הם אינם חברה ציבורית, בנק או חברת ביטוח, ושר המשפטים, באישור הוועדה לענייני ביקורת המדינה של הכנסת, קבע בהודעה ברשומות שהוא גוף ציבורי לעניין חוק זה. כל אחד מן הגופים הציבוריים שפורטו לעיל הוא כאמור גם גוף המבוקר על ידי מבקר המדינה. הגדרתית נעשית אפוא בכל גוף כזה, כמו בכל רשות מקומית, ביקורת כפולה - ביקורת **חיצונית** וביקורת **פנימית**.

בסעיף 2 (א) בחוק הביקורת הפנימית נאמר: "בכל גוף ציבורי תקיים ביקורת פנימית על ידי מבקר פנימי". סעיף הצהרתי זה הוא למעשה **לבו** של החוק. כלולים בו שני רכיבים: האחד - חובת **קיומה** של ביקורת פנימית בכל גוף ציבורי; האחר - החובה לקיים ביקורת פנימית **על ידי מבקר פנימי**. החוק אינו מאפשר לגוף הציבורי לצאת ידי חובה על ידי הטלת תפקיד הביקורת הפנימית על אחד המנהלים האחרים נוסף על לתפקידו. החוק דורש במפורש כי הביקורת הפנימית תקיים על ידי אדם **שזו אומנותו**.

מכאן שחשוב לבדוק מי יכול **לכהן** כמבקר פנימי בגוף ציבורי ומה מעמדו. חוק הביקורת הפנימית מונה חמש דרישות מצטברות אשר רק בהתקיימן יכול אדם להתמנות כמבקר פנימי ולכהן בתפקיד. אלה מפורטות בסעיף 3 (א) בחוק: "הוא יחיד; הוא תושב ישראל; הוא לא הורשע בעבירה שיש עמה קלון; הוא בעל תואר אקדמי מאת מוסד להשכלה גבוהה בישראל או מוסד להשכלה גבוהה בחוץ לארץ

שהכיר בו לעניין זה מוסד להשכלה גבוהה בישראל או שהוא עורך דין או רואה חשבון; הוא רכש ניסיון במשך שנתיים בעבודת ביקורת או השתתף בהשתלמות מקצועית שאישרה ועדה לענייני השתלמויות...". מן הראוי לציין בהקשר זה כי על פי תיקון מס' 54 לפקודת העיריות, שהתקבל בכנסת במארכ 1995, הוחלו כל הדרישות הללו גם על **מבקר העירייה**. בינואר 2002 קיבלה הכנסת תיקון נוסף לפקודת העיריות (תיקון מס' 80), ולפיו חייב מבקר העירייה למלא גם את הדרישה הזו, כמפורט בסעיף 167 (ג) (6) בפקודה: "הוא אינו חבר בהנהלה פעילה של מפלגה או בהנהלה פעילה או בגוף דומה אחר של רשימת מועמדים שהתמודדה בבחירות לרשות מקומית". דרישות אלו, למעט הדרישה השישית החלה על מבקר העירייה, נכללות גם בצו המועצות המקומיות וחלות גם על **המבקר הפנימי של מועצה מקומית**. יש לציין כאן כי בחוק מבקר המדינה אין דרישות מיוחדות מן המבקר או מעובדי הביקורת במשרדו. עם זאת חשוב להוסיף כי כל מבקרי המדינה שכיהנו עד כה היו משפטנים, ועובדי ביקורת המתקבלים לעבודה במשרד מבקר המדינה נדרשים להיות בעלי השכלה אקדמית.

חוק הביקורת הפנימית קובע כי למבקר הפנימי בגוף ציבורי יהיה **ממונה**. קביעה זו מעמידה אותו במצב של **כפיפות** למי שהוגדר בחוק כממונה, והוא סר למעשה להוראותיו. ואכן, המאפיין העיקרי של המבקר הפנימי של גוף ציבורי, בהשוואה למבקר העירייה ומבקר המדינה, הוא היותו במסגרת היררכית בכפיפות להוראותיו של הממונה. המבקר הפנימי בגוף ציבורי נהנה מאי-תלות רק ביחידות המשנה בארגונו שכפופות למנהל הכללי, אשר בהן הוא עושה את הביקורת. אולם כפיפותו למנהל הכללי, לשר או ליושב ראש הדירקטוריון, משמעותה **תלות** בגורם בכיר זה.

יחסי הכפיפות בין המבקר הפנימי בגוף ציבורי ובין הממונה עליו מוצאים את ביטויים בסעיף 7 (א) בחוק הביקורת הפנימית: "המבקר הפנימי יגיש לאישור הממונה... הצעה לתכנית עבודה שנתית או תקופתית והממונה יאשר אותה בשינויים הנראים לו". נוסח החוק אינו משאיר מקום לכל ספק: המבקר הפנימי הוא המכין את תכנית העבודה השנתית או התקופתית, והוא עושה זאת על יסוד סקר הסיכונים - Risk assessment - על הפעילויות השונות של הארגון שהוא מבקרו בנקודת הזמן שבה הוא מכין את התכנית. אולם המבקר הפנימי אינו יכול להוציא את התכנית לפועל אלא לאחר שאושרה על ידי הממונה על פי שינויים אלה ואחרים שעשוי היה הממונה לעשות בה.

בסעיף 5 (ה) בחוק הביקורת הפנימית נאמר: "מבקר פנימי ישא באחריות ישירה בפני הממונה עליו...". הוראה זו בחוק מעלה מספר שאלות עקרוניות המחייבות התייחסות מעמיקה. במה מתבטאת **האחריות** הנדרשת מן המבקר ועל איזה חלק מעבודתו היא חלה? האם המבקר הפנימי נושא באחריות לתכנית הביקורת השנתית בארגונו אף אם הממונה **שינה** אותה לפי הבנתו? האם אחריותו של המבקר הפנימי חלה רק על התכנית כפי שהגיש אותה לממונה או גם על **השינויים** ששינה בה הממונה? האם אחריותו של המבקר הפנימי חלה על **תכנית סקר הסיכונים** שעל פיה הכין את תכניתו או שהממונה מעריך **באופן שונה** את הסיכונים שעל יסוד הערכתם קבע המבקר הפנימי מה שקבע בתכנית עבודתו? היכן **מסתיימת** אחריותו של המבקר הפנימי לתכנית העבודה ו**מתחילה** אחריותו של הממונה, אף אם הוא לא שינה בה מאומה אלא אישר אותה? האם בכלל ניתן **להפריד** ולהבחין בין אחריות המבקר הפנימי ובין אחריותו של הממונה בעניין זה? קשה להשיב על שאלות אלה, והתשובות נבדלות מארגון לארגון. עם זאת ידוע כי השאלה הראשונה שתישאל, אם חלילה יתגלו מעילה או כשל מינהלי חמור בארגון, היא **היכן היה המבקר הפנימי?** דיון זה מחזיר אותנו לסעיף 4 בחוק הביקורת הפנימית. משמעותו חדה וברורה. המבקר הפנימי בגוף הציבורי פועל על פי תכנית, **שהוא הכין אותה** והוא נושא באחריות המקצועית לקיום הביקורת הפנימית בארגונו. אולם **הממונה הוא המאשר** את התכנית, **ובשינויים** הנראים **לממונה**.

מעמדו של המבקר הפנימי בגוף ציבורי נובע מן החוק:

- הוא איש הארגון ומזוהה עמו;
- הוא פועל כלפי פנים, כלפי הארגון והנהלתו;
- כמו כל עובדי הארגון הוא פועל להשגת **יעדי הארגון** על פי המטרות שנקבעו לו;
- **הדיווח שלו פנימי בלבד** ומוגש לצמרת הניהולית של ארגונו;
- **כפיפותו לדרג הניהולי הבכיר** בארגונו מקנה לו אי-תלות ביחידות השונות בארגונו הכפופות לאותו דרג ניהולי בכיר;
- הביקורת שלו מגיעה **עד לפתחו** של הדרג הניהולי הבכיר הממונה עליו אך באופן מעשי אינה עוברת אותו.

התפקיד

סעיף 4 בחוק הביקורת הפנימית מפרט את התפקידים המוטלים על המבקר הפנימי בגוף ציבורי, וככל שמדובר בסדרי עבודת השדה, הם אינם שונים במהותם מתפקידיו של מבקר המדינה ומבקר הרשות המקומית. כל הבדיקות לפי **תקני הביקורת** המוכרים נכללות בתפקידי המבקר הפנימי - החוקיות, המינהל התקין, החיסכון, היעילות, האפקטיביות וטוהר המידות. שינוי מסוים, בעיקר לגבי תפקידיו של מבקר הרשות המקומית, נובע משני סעיפי המשנה בסעיף 4 האמור. בסעיף משנה (א) (4) נאמר כי המבקר יבדוק "אם ההחלטות בגוף הציבורי נתקבלו על פי נהלים תקינים". אין בפקודת העיריות ניסוח חד-משמעי וישיר כמו נוסח זה. אף כי סביר מאד להסיק מן הדרישה בפקודת העיריות שהמבקר יבדוק **אם פעולות העירייה נעשו כדיון**, הרי הדעת נותנת שאין הכוונה לבדיקה רק אם הן נעשו **על פי החוק** אלא גם **על פי סדרי ניהול תקינים**. בסעיף המשנה (ב) בסעיף 4 בחוק הביקורת הפנימית, אשר סעיף דומה לו אינו מצוי בפקודת העיריות, נאמר: "המבקר הפנימי יערוך את הביקורת על פי תקנים מקצועיים מקובלים".

ואולם אין קביעה בחקיקה החלה על המבקר הפנימי של התקנים המקצועיים המקובלים, כפי שמוצאים למשל בחקיקה הנוגעת לסדרי עבודתו של רואה החשבון¹⁷. בהעדר מסמך בעל תוקף משפטי סביר מאד להסיק כי הדרישה לפעול על פי תקנים מקצועיים מקובלים משמעותה היא שעל המבקר הפנימי לנהוג בצורה שתיחשב **סבירה ומקובלת**, כפי שיש להניח שמרבית עמיתיו בקהיליית המבקרים הפנימיים היו עושים.

מן הראוי לציין כאן כי מבקר המדינה של ארה"ב - The Comptroller General of the United States - פרסם ב-1972 תקנים לביקורת פנימית, Government Auditing Standards, בחוברת המכונה The Yellow Book. חוברת זו עודכנה מספר פעמים, לאחרונה ב-2002. על פי התקנים שפורסמו בחוברת על המבקרים הפנימיים ברשויות הממשל השונות לנהל את עבודת הביקורת שלהם כל אחד בתחומו, והם מחייבים את כולם. אחד התקנים הנכלל בהם הוא:

17 תקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973.

“The first field work standard for performance audit is ‘Work is to be adequately planned’. In planning, auditors should define the audit's objectives and the scope and methodology to achieve those objectives. The objectives are what the audit is to accomplish.”

תקן אחר הוא :

“Audit reports should state that the audit was made in accordance with generally accepted government auditing standards.”

הסמכויות

על פי סעיף 9 בחוק הביקורת הפנימית למבקר הפנימי יש כל הסמכויות שניתן להעניק לו לשם מילוי נאות של תפקידיו. החוק אף אינו מציב גבולות פנימיים בתוך הגוף הציבורי בכל הנוגע להפעלת סמכויותיו של המבקר כדי לדרוש את המידע שהוא זקוק לו לביצוע תפקידיו. בסעיף 9 (א) בחוק הביקורת הפנימית נאמר: “המבקר הפנימי רשאי לדרוש ולקבל כל מסמך וכל מידע שברשות הגוף שבו הוא משמש מבקר או שברשות אחד מעובדיו, ושלדעת המבקר דרוש לביצוע תפקידו; מי שנדרש למסור מסמך או מידע כאמור יהיה חייב למלא אחר הדרישה תוך תקופה הקבועה בדרישה ובאופן הקבוע בה”. סעיפי משנה נוספים בסעיף 9 מקנים למבקר הפנימי סמכויות נוספות בכל הנוגע לגישה שלו לכל מאגר מידע רגיל או ממוחשב, לכל בסיס נתונים, לכל נכס וכיוצא בזה.

מן הראוי לבחון באופן קצת יותר מדוקדק שני משפטים בנוסח החוק הנוגעים לסמכותו של המבקר הפנימי בעניין כפיפותו לממונה. במשפט האחד מצוין שהדרישה לקבלת המידע חלה כאשר **לדעת המבקר הפנימי המידע דרוש לביצוע תפקידו**. במשפט האחר נקבע כי מי שנדרש למסור מידע למבקר הפנימי **חייב למלא אחר הדרישה**. חוק הביקורת הפנימית אף קובע (בסעיף 15) כי מי שהפר את חובת מסירת המידע למבקר הפנימי דינו קנס. מתעוררת השאלה מה צריכה להיות תגובתו של המבקר הפנימי כאשר הוא סבור למשל שבמסגרת בדיקתו את סדרי ההוצאות השונות של לשכת המנכ"ל, שהוא הממונה על המבקר, עליו לבקש מן המנכ"ל להמציא לו

רשימה של תשלומים בעבור רכישת טובין ושירותים לצרכיו הפרטיים שהוא שילם בעד רכישתם בכרטיס אשראי שהארגון העמיד לרשותו, כדי להשוות את ההוצאות הללו עם ההוצאות שבהן חויב הארגון. הממונה **אינו יכול לסרב** להמציא למבקר את המידע שדרש כיוון שהחוק מעניק למבקר את הסמכות לקבל מידע זה. אולם מצד אחר יכול הממונה **להורות** למבקר הפנימי **לשנות** את תכנית העבודה שהגיש לאישורו, אשר בה נכללת המטלה של בדיקת הוצאות לשכת המנכ"ל ולמחוק ממנה מטלה זו. **שינוי** זה בתכנית העבודה הוא על פי החוק **בסמכותו של הממונה**.

החוק אינו קובע דרך ליישב סתירה מעין זו. אירועים כאלה, בהתקיימם, משאירים את המבקר הפנימי בגוף הציבורי בדילמה. מצד אחד, החוק מעניק לו **סמכות רחבה** ותכליתית לשם ביצוע תפקידו, אך מן הצד האחר, בהגיעו **לפתחו של הממונה** נפגמות מאד ואולי אין מתקיימות עצמאותו ואי-תלותו, החיוניות ביותר למילוי תפקידו באופן תקין. מבקר המדינה אינו יכול להיקלע למצב כזה. במאמרי (a 1999) אני דן בהתייחסות של מבקר המדינה למקרה דומה במסגרת ביקורת שערך בחברה ממשלתית. המסקנה היא ששום גורם אינו יכול לשנות למבקר המדינה את תכנית עבודתו, להוסיף עליה או לגרוע ממנה, וכמובן, אין שום גוף מבוקר רשאי לסרב לדרישתו להמציא לו מידע.

האפשרות שיתפתח גם אצל מבקר העירייה עימות מסוג זה נראית על פניה קלושה יותר. לראש העירייה אין מעמד של **ממונה** כלפי מבקר העירייה, והמבקר אינו חייב להציג לו או לכל גורם אחר בעירייה את תכנית עבודתו. אולם כפי שנראה להלן בפרק על מבקר העירייה, ראש העירייה יכול לדרוש מן המבקר לבדוק עניין פלוני זניח שעלול לשבש את מהלכי העבודה שתכנן לעצמו. החוק אינו קובע איזו עדיפות תינתן לעשיית הביקורת על העניין שאת בדיקתו דרש ראש העירייה.

הדיווח

סעיף 6 בחוק הביקורת הפנימית מסדיר את אופן הדיווח של המבקר הפנימי בגוף הציבורי. מהגדרת הכפיפות שלו נובעת גם חובת הדיווח: הוא כפוף למנכ"ל ולכן מדווח לו. ואולם החוק קובע כי אם הממונה במשרד ממשלתי הוא המנכ"ל, אזי חייב המבקר הפנימי להגיש את הדוח שלו גם לשר הממונה על המשרד הממשלתי.

ביקורת המדינה והביקורת הפנימית בישראל - היבטים השוואתיים _____

עיקרון זה מאפשר למבקר הפנימי להביא לידיעת השר בנסיבות מיוחדות ממצאים הנוגעים אישית למנכ"ל ואף להביא לידיעתו מטלות שאינו שלם עמן שהמנכ"ל הטיל עליו במהלך האישור של תכנית עבודתו השנתית.

באלה נבדלת הביקורת הפנימית בגוף ציבורי מביקורת המדינה בתחום הדיווח:

- ◀ דוחות המבקר הפנימי אינם ניתנים לפרסום.
- ◀ החוק מחייב את המבקר הפנימי ואת עוזריו, אך לא אחרים, בשמירת הסודיות של ממצאי ביקורת.
- ◀ הדוח של המבקר הפנימי מוגש לממונה, ואם הממונה אינו השר - אזי גם לשר במשרד ממשלתי ובגוף אחר - ליו"ר הדירקטוריון או ליו"ר של גוף הממלא תפקיד מקביל לשל דירקטוריון.

המבקר הפנימי בגוף ציבורי נושא באחריות לקיום הביקורת הפנימית בארגונו, אך הוא פועל במסגרת הייררכית בכפיפות לממונה - המנכ"ל, יו"ר הדירקטוריון, השר. הוא כפוף לממונה, מגיש לו את תכנית עבודתו ומבצע אותה על פי השינויים שקבע הממונה (אם אכן הכניס שינויים בתכנית). דוחותיו מוגשים לממונה ואינם מתפרסמים. המבקר הפנימי בגוף ציבורי הוא אפוא גורם חשוב בארגון ותפקידו חיוני בהצבת יעדים לשיפור דרכי הניהול שלו ובחשיפה פנימית של ליקויים שונים לשם מניעת הישנותם על אף הקושי בזיהוי הערך המוסף שהוא תורם לארגונו אשר אינו ניתן, בדרך כלל, לביטוי במונחים מדידים.

הביקורת הפנימית ברשויות המקומיות

המעמד

פקודת העיריות איננה קובעת בניסוח ישיר וחד-משמעי את מעמדו של מבקר העירייה ואת הגורם שהוא נושא באחריות לפניו כפי שאנו מוצאים בחוק יסוד: מבקר המדינה או בחוק הביקורת הפנימית. עם זאת ניתן לשרטט את מעמדו של מבקר העירייה על פי ניסוחם של מספר סעיפים בפקודה הדנים בסדרי עבודתו:

- ◀ את המבקר ממנה **מועצת העירייה** בהחלטה ברוב חבריה - סעיף 167 (ב);
- ◀ מי שכהן כחבר מועצה לא ימונה ולא יכהן כמבקר עירייה בשום עירייה אלא אם כן עברו **עשר שנים** מתום כהונתו כחבר מועצה - סעיף 167 (ג 1);
- ◀ מי שהיה **מועמד** בבחירות למועצת העירייה, לא יכהן כמבקר אותה עירייה במשך כל תקופת כהונתה של אותה מועצה שאליה היה מועמד - סעיף 167 (ג 2);
- ◀ המבקר קובע את **תכנית עבודתו**, את נושאי הביקורת ואת היקפה **על פי שיקול דעתו** - סעיף 170 א (ג) (1);
- ◀ המבקר קובע על פי **שיקול דעתו** גם את הדרכים **לביצוע ביקורתו** - סעיף 170 א (ד);
- ◀ המבקר מגיש **לראש העירייה דוח שנתי** על ממצאי הביקורת שערך - סעיף 170 ג (א);
- ◀ העתק מן הדוח השנתי מוגש **לוועדה לענייני ביקורת** של העירייה, ולאחר מכן - למליאת **המועצה**, ואז הדוח גם **מתפרסם** - סעיף 170 ג (א) (ד), (ה), (ו);
- ◀ המבקר יכול להיות מפוטר רק באישור מועצת העירייה ברוב של **שלושה רבעים** מחבריה (מבקר המועצה המקומית - ברוב של שני שלישים), ולאחר שניתנה הודעה כדין לכל חברי המועצה שדבר הפיטורים יידון באותה ישיבה - סעיף 171 (ב) (2).
- ◀ עובדי לשכת מבקר העירייה דינם כדין עובדי העירייה האחרים, אולם הם מקבלים הוראות מקצועיות **ממבקר העירייה** בלבד - סעיף 170 (ו).

מסעיפים אלה בחוק ניתן לשרטט קווים למעמדו של מבקר העירייה ולמידת אי-תלותו. המבקר נחשב **לעובד העירייה**, ועקב כך חלים עליו כל הכללים החלים על כל עובד עירייה אחר. הוא מדווח לראש העירייה ולוועדה לענייני ביקורת, אך **אין לו ממונה**, בניגוד למבקר הפנימי במשרד ממשלתי. מן ההיבט הזה מבקר העירייה דומה

יותר למבקר המדינה מאשר למבקר הפנימי במגזר הממשלתי. כמו מבקר המדינה מבקר העירייה חייב **בדיווח שנתי** המוגש לראש העירייה ולוועדה לענייני ביקורת בעירייה, וממנה מגיע הדוח למליאת המועצה ומתפרסם ברבים. לדעת דוד אוני (1999), מבקר הרשות המקומית כמבקר פנימי צריך לתת הערכה מקצועית לראש הרשות המקומית ולהנהלתה על פעולות הרשות. אך מכיוון שהוא מתמנה על ידי נציגי הציבור הנבחרים (מועצת הרשות) ודוחות הביקורת שלו מתפרסמים ברבים, יש בעבודתו של מבקר הרשות המקומית מאפיינים של ביקורת ציבורית.

שני סעיפים אלה מפקודת העיריות שנמנו לעיל, יש בהם כדי ללמד על מידה בלתי-מבוטלת של עצמאות **ושל אי-תלות** שמבקר העירייה נהנה ממנה, בהשוואה למבקר הפנימי של גוף ציבורי (כפי שנראה להלן). הכוונה לשני הסעיפים בפקודה המקנים למבקר העירייה **שיקול דעת** בהכנת תכנית עבודתו השנתית ובבחירת הדרכים לביצועה של התכנית. כפי שנראה להלן, המבקר הפנימי של גוף ציבורי אינו נהנה מסעיף מיוחד כזה בחוק המקנה לו במפורש שיקול דעת עצמאי בביצוע תפקידו, אם כי ראש העירייה יכול לדרוש מן המבקר לבדוק עניין פלוני לפי סעיף 170א(ג) בפקודה, והוועדה לענייני ביקורת רשאית, על פי אותו סעיף, לדרוש מן המבקר לבדוק לא יותר משני נושאים בשנה. מכאן נובע כי תאורטית, ראש העירייה יכול לדרוש מן המבקר לבדוק נושא זניח שיש בו כדי להעסיק את המבקר באופן שלא יוכל להתפנות לבדיקתם של נושאים אחרים החשובים בעיניו (דוד אוני 1999). במקרה כזה מבקר העירייה יכול לדווח על כך בדין וחשבון השנתי המוגש לראש העירייה ולוועדה לענייני ביקורת, והדוח שלו יגיע גם לידי מועצת העירייה **וגם לידיעת הציבור** (אם מבקר העירייה לא החליט כבר קודם לכן להסיק מסקנות אישיות). המצב המתואר כאן קיצוני, אף כי איננו בלתי-אפשרי. סביר מאוד להניח כי באופן מעשי למבקר העירייה יש שיקול דעת מלא בהכנת תכנית עבודתו ובביצועה.

מבקרי עיריות ומועצות מקומיות נוטים להשוות את מעמדם במסגרת הרשות המקומית למעמד שיש למבקר המדינה במשרדי הממשלה וביחידותיהם. הם מקפידים לכנות עצמם **מבקר העירייה** או מבקר המועצה המקומית ומשמיטים את המילה **פנימי**. לעומתם, יש הטוענים כי ביקורתו של מבקר הרשות המקומית מוגבלת לפעילותה של הרשות המקומית, והוא פועל כלפי הארגון כמו המבקר הפנימי של גוף ציבורי. לפיכך נכון יותר לכנותם **המבקר הפנימי של העירייה** או של המועצה

המקומיות. בהקשר זה יש מקום להוסיף שתי הערות. האחת היא כי בצו המועצות המקומיות נאמר במפורש כי על המועצה למנות מבקר **פנימי**. בסעיף 145א(א) לצו המועצות המקומיות נאמר: "המועצה, בהחלטת רוב חבריה, תמנה מבקר **פנימי** במשרה מלאה למועצה (להלן - המבקר)...". (ההדגשה שלי, נ"מ). בסעיף המקביל בפקודת העיריות - סעיף 167(ב) - המילה **פנימי** אינה כלולה. הערה שנייה נובעת מן הדוח 52ב (משנת 2002) של מבקר המדינה על הביקורת שערך במספר רשויות מקומיות. בדוח זה מקדיש מבקר המדינה פרק מיוחד לנושא **ביקורת פנימית בעיריות** ובמועצות מקומיות, והוא הקפיד לכנות את מבקרי הרשויות המקומיות שבהן נערכה הביקורת - מבקרי העיריות ומבקרי המועצות המקומיות - **מבקרים פנימיים**.

התפקידים

תפקידי מבקר העירייה מפורטים בסעיף 170 א בפקודת העיריות על פי **תקני הביקורת** המקובלים: חוקיות, חיסכון, יעילות, טוהר המידות, מינהל תקין, שמירת הרכוש וניהול חשבונות. את החובה לעריכת הביקורת על פי תקני הביקורת האלה אנו מוצאים, בהתאמה, אצל מבקר המדינה ואצל המבקר הפנימי בגופים הציבוריים. שוקי אמרני (1999) מציין שמנגנוני הפיקוח, הבקרה והביקורת הפנימית ברשויות המקומיות נמנים עם תחומי הפעילות החשובים שנבדקים על ידי האגף לביקורת ברשויות המקומיות שבמשרד הפנים. הם כוללים ביקורת חשבונאית באמצעות משרדי רואי חשבון, ביקורת מנהלית, מעקב אחרי תיקון הליקויים שהועלו בביקורות שונות, ניהול מעקב אחרי מינויים ותפקודם התקין של גופי הביקורת ברשויות המקומיות.

פקודת העיריות קובעת בסעיף 170א(ב), כי ביקורתו של מבקר העירייה תחול גם על המועצה הדתית שבתחום העירייה ועל כל תאגיד, מפעל, מוסד, קרן או גוף אשר העירייה משתתפת בתקציבם השנתי כדי יותר מעשירית באותה שנת תקציב או במינוי הנהלתם. הפקודה מגדירה גופים כאלה **גוף עירוני מבוקר**. סוגיה זו של גוף עירוני מבוקר מחייבת דיון נוסף. על פי חוק מבקר המדינה, גוף מבוקר על פי סעיף 9 (7) הוא, בין היתר, גוף אשר בהנהלתו משתתפת כל רשות מקומית; לפיכך גוף עירוני מבוקר הוא גם גוף העומד לביקורת המדינה. אולם גוף עירוני מבוקר הוא גם **גוף ציבורי**

כמשמעותו בחוק הביקורת הפנימית סעיף 1 (3) (אם מתמלאים תנאים מסוימים). דוגמה לגוף כזה היא "חברת מוריה, חברה לפיתוח ירושלים". המבקרת של עיריית ירושלים ערכה ביקורת בחברה זו, ובדוח שלה לשנת 2001 על הביקורת בחברה היא מציינת: "על פי סעיף 170 א (ב) לפקודת העיריות, כפופה החברה לביקורתו של מבקר העירייה. זאת, בנוסף על הביקורת של מבקר הפנים של החברה ומבלי לגרוע מסמכויותיו של מבקר המדינה".

אחת השאלות המרכזיות בעניין תפקידי מבקר העירייה היא תחולת ביקורתו: האם היא חלה על **החלטות** שקיבלה מועצת העירייה? פקודת העיריות קובעת בסעיף 170 ב(א) כי ראש העירייה, סגניו וחברי המועצה חייבים להמציא למבקר לפי דרישתו כל מסמך וכל מידע הדרוש לו לצורכי הביקורת. סעיף 170 א (א)(1) אף קובע כי בין תפקידי המבקר נכללת גם בדיקה אם פעולות העירייה נעשו כדין ובידי מי שמוסמך לעשותן. מתעוררת השאלה אם מנוסח זה של החוק ניתן ללמוד כי חובת הבדיקה חלה גם על **החלטה** שקיבלו ראש העירייה או מליאת המועצה או ועדה מוועדותיה. כל עוד המבקר מציין שהחלטה עצמה חריגה בהיותה נוגדת את החוק או הוראה של משרד הפנים וכיוצא בזה, הרי סביר להניח שהמבקר פועל על פי תפקידו. סביר גם להניח שהמבקר ימצא את הנוסח המתאים כדי להעיר על כך לנוגעים בדבר לשם תיקון ההחלטה, וטוב יעשה אם יעיר על כך בעוד מועד. אולם המועצה עשויה לא פעם לדון ולקבל החלטות בנושאים עקרוניים המושפעות במידה רבה מן ההרכב **הפוליטי** שלה. נניח למשל שראש העירייה נענה ללחץ פוליטי והוא פועל לשינוי מרחיק לכת בהיקף השירותים העירוניים הניתנים לשכונה מסוימת. המהלך הזה מעורר את זעמם של תושבי שכונה אחרת הגובלת בה והם רואים עצמם נפגעים. ההחלטה עצמה התקבלה כחוק, ולפיכך אין בה חריגה. המבקר יוכל לכל היותר להציג בדוח שלו את טענות התושבים הזועמים, אבל ספק אם יוכל להצביע על כך שהחלטה עצמה אינה סבירה, אינה חוקית או אינה רצויה, אף אם היא תוצאה של **לחץ פוליטי** שהנהלת העירייה ומועצתה הושפעו ממנו.

כמה מן המאפיינים של ביקורת פנימית בגוף ציבורי וכמה מן המאפיינים של ביקורת המדינה מובחנים גם אצל מבקר הרשות המקומית. מבחינת המסגרת גבולות הביקורת שלו הם גבולותיה של המערכת הניהולית של הרשות המקומית, לרבות גופים שהעירייה משתתפת בהנהלתם שהוגדרו כגוף עירוני מבוקר. הוא אינו יכול

להרחיב את הביקורת שלו ולהחילה על משרד החינוך, למשל, כאשר הוא בודק את פעולת מערך החינוך בעירו. היבט אחר בתפקודו של מבקר העירייה נוגע ליכולתו להתמודד עם **מעמדם האישי** של נבחרי הציבור המשרתים את העיר - ראש העירייה וחברי המועצה. בעניין זה מצבו של מבקר המדינה שונה מזה של מבקר העירייה, ולפניו אפשרויות מעשיות טובות לאין שיעור מהדרכים הפתוחות בפני מבקר העירייה. במבוא לדוח מבקר המדינה על הביקורת בשלטון המקומי לשנת 2000 כתב המבקר: "נמצא שנבחרי ציבור במספר רשויות מקומיות לא הקפידו להפריד בין אינטרסים שלהם ושל בני משפחותיהם לבין אלו של הרשות המקומית שבה כיהנו. עוד נמצא, שנבחרי ציבור ברשויות מסוימות לא שילמו במשך שנים מסים ואגרות שהיה עליהם לשלם. מבקר המדינה רואה בחומרה את התופעה החוזרת ונשנית, בה נבחרי ציבור ברשויות המקומיות, שאמורים להיות דוגמה לשמירה על הנורמות המקובלות בחברה ועל כללי מינהל תקין, מפירים אותם בריש-גלי". ספק אם ביקורת נוקבת כזו של מבקר של רשות מקומית תזכה לאותה תהודה שזוכה לה ביקורת שמשמיע מבקר המדינה.

צו המועצות המקומיות אוסר על מבקר המועצה המקומית למלא כל תפקיד אחר הן במועצה המקומית עצמה הן מחוצה לה מלבד תפקיד הממונה על תלונות הציבור או תלונות העובדים. ההוראה בצו המועצות המקומיות דומה בהתאמה לנאמר בסעיף 8 בחוק הביקורת הפנימית. זו לשון צו המועצות המקומיות, סעיף 145 א (ד) ו-(ה): "(ד) המבקר לא ימלא במועצה תפקיד נוסף על הביקורת זולת תפקיד הממונה על תלונות הציבור או הממונה על תלונות העובדים, וזאת אם מילוי תפקיד נוסף כאמור לא יהיה בו כדי לפגוע במילוי תפקידו העיקרי. (ה) המבקר לא ימלא מחוץ למועצה תפקיד שיש בו או שעלול להיות בו ניגוד עניינים עם תפקידו כמבקר". אין סעיף דומה בפקודת העיריות ביחס למבקר העירייה, אלא שחל עליו האיסור החל על כל עובדי העירייה שלפיו הם מנועים מלעסוק בכל עסק או עבודה מחוץ לשירות העירייה¹⁸.

18 פקודת העיריות, סעיפים 176-182.

הסמכויות

סעיף חשוב בפקודת העיריות, סעיף 170 ב (א), קובע כי מבקר העירייה רשאי **לדרוש ולקבל** כל מידע וכל מסמך הדרושים לו לצורכי הביקורת מראש העירייה, מסגניו, מחברי המועצה ומכל גורם אחר בעירייה שברשותו מידע כאמור. פקודת העיריות אינה מטילה קנס על מי שסירב למסור מידע למבקר אם זה דרש ממנו לעשות כן, כפי שנקבע בחוק הביקורת הפנימית¹⁹. בהקשר זה יש מקום לבחון את האפשרויות העומדות בפני מבקר העירייה, כאשר ראש העירייה או אחד מסגניו **מסרב** למסור לו לפי דרישתו מידע הדרוש לו לצורכי הביקורת. האם סביר להניח שמבקר העירייה יפנה לערכאה משפטית על מנת לאלץ אותו למסור לו את המידע הנדרש? סביר יותר להניח שהמבקר יסתפק בציון הסירוב בדוח שלו, והנושא ייחשף כאשר הדוח יגיע לידיעת מועצת העירייה או אם הוועדה לענייני ביקורת תאשר למבקר לפרסם את הדבר קודם לכן²⁰. ייתכן גם שמידע על כך ימצא את דרכו אל מקומון באותה הרשות המקומית ויתפרסם ברבים. מקרה כזה קרה כשראש עיריית קריית מלאכי סרב להמציא מסמך מסוים שכלל מידע חשוב למבקר המדינה. עניין זה דווח בדוח השנתי של מבקר המדינה על הרשויות המקומיות (2003) וגם נדון בוועדה לביקורת המדינה של הכנסת.

על פי פקודת העיריות, חובה **להזמין** את המבקר **לכל ישיבה** של המועצה או של כל ועדה מוועדותיה²¹. יש מבקרים המקפידים להגיע לכל ישיבה בלא יוצא מן הכלל מרצון לעקוב מקרוב אחרי הדיונים השונים וההחלטות שהתקבלו. אין ספק שהשתתפות המבקר בישיבות אלה מקנה לו מידע ממקור ראשון לא רק בעניין ההחלטה שהתקבלה אלא בעיקר באשר ל**שיקולים** לקבלתה. המידע הזה, הנשאב ממקור ראשון, עשוי להפנות את המבקר לבחינת נקודות תורפה בהחלטה או בהליך המינהלי שבוצע על פיה או לתוצאותיה האחרות. בדוח השנתי של המבקר של עיריית ירושלים לשנת 2001/02 היא כותבת כי היא ונציגיה נוכחים ומשתתפים בדיוני הוועדות השונות של העירייה בשל הצורך לעקוב מקרוב אחר פעילות העירייה והליך

19 חוק הביקורת הפנימית, סעיף 15 (3).

20 על הוועדה לענייני ביקורת של העירייה להתיר למבקר לפרסם דוח על פי סעיף 170 ג (ו).

21 לפי סעיף 170 ב (ה) לפקודת העיריות.

קבלת ההחלטות ובגלל הצורך לפעול בזמן אמת למניעת מצבים העלולים לגרום לליקויים בשל פעולה שלא על פי החוק או על פי נוהל תקין. היא אף קוראת ליושבי הראש של הוועדות ולחברים בהן לאפשר לנציגי המבקרים להביע את עמדתם בזמן הדיונים. מצד אחר, יכולה להיות להשתתפות מבקר העירייה בדיונים של הדרג הניהולי הבכיר, כמו להשתתפות של כל מבקר פנימי, משמעות בלתי-רצויה: אחד המשתתפים עשוי להגיש הצעה שעל פיה יש להפנות אל המבקר שאלה בעניין מורכב העומד לדיון, ועל פי תשובתו והתייחסותו של המבקר תתקבל ההחלטה המתאימה. במקרה כזה עלול המבקר להימצא במצב של שותף להחלטה אשר את ביצועה יהיה עליו לבקר בעתיד. זוהי סיטואציה שמבקרים מקפידים שלא להיקלע אליה. נוסח ההוראה בפקודת העיריות נותן למבקר מוצא ממצבים רגישים, אם וכאשר הוא יודע מראש מה עומד על סדר היום של הישיבה שהוזמן אליה, והוא חש שהשתתפותו בדיונה עלולה להעמידו במבוכה. בפקודה נאמר כי המבקר יוזמן לכל ישיבה, אבל לא נאמר בפקודה כי הוא חייב להשתתף בישיבה, אלא כי הוא רשאי להיות נוכח בה. בנוסח הפקודה לא מופיעה המילה משתתף בישיבה אלא נוכח בה. במקרה של מצוקה כאמור יכול המבקר להיחלץ ממנה על ידי אי-השתתפותו בדיוני הישיבה בהסתמך על נוסח החוק.

הדיווח

בהשוואת פקודת העיריות לחוק הביקורת הפנימית בולטת העובדה שדוחות מבקר העירייה מתפרסמים ומגיעים לידיעת הציבור. בסעיף 170 ג (1) נאמר: "לא יפרסם אדם דוח מן האמורים בסעיף זה או חלק ממנו או תוכנו, לפני שחלף המועד שנקבע להגשתו למועצה, ולא יפרסם ממצא ביקורת של מבקר העירייה, ואולם מבקר העירייה או ראש העירייה רשאי, באישור הוועדה, להתיר פרסום כאמור." הוראה דומה אנו מוצאים בחוק מבקר המדינה. מבחינה זו אין שונה מעמדו של מבקר העירייה ממבקר המדינה. דוחותיו של מבקר העירייה חשופים לציבור כמו דוחות שמגיש מבקר המדינה. בדוחות המתפרסמים לתושבי עירו, אם לא לציבור בכללותו, יש מידע ממקור בלתי תלוי על הנעשה במערכת המנהלת את ענייני עירו. בהגישו את הדין וחשבון שלו על ממצאי הביקורת שחשף במסגרת תפקידו הוא ממלא את חובת

ביקורת המדינה והביקורת הפנימית בישראל - היבטים השוואתיים _____

ה-Accountability, הנשיאה באחריות, חובת מתן דין וחשבון, והוא עושה זאת מול ראש העירייה והוועדה לענייני ביקורת של מועצת העירייה.

פרסום דוחות מבקר העירייה אינו זוכה לתהודה ציבורית ברמה הלאומית כמו דוחות מבקר המדינה. עם זאת קורה לא פעם שפרטים מתוך דוחות המבקר הפנימי של הרשות המקומית המתפרסמים במקומון באותה רשות מקומית זוכים לתהודה רחבה בין תושביה. דוחות מבקר העירייה עשויים אמנם לשמש במצבים מסוימים ככלי לניגוח פוליטי, אך עם זאת סביר להניח כי ההשפעה שיש לכך ליצירת דעת קהל ביחס למעשיה או מחדליה של הנהלת העירייה מעטה יחסית. מן הצד האחר, אם נעמיד את מבקר העירייה מול המבקר הפנימי של גוף ציבורי לא נוכל להתעלם מן העובדה שמבקר העירייה חשוף יותר ל**וויכוח הפוליטי** הנוגע לעירו מאשר המבקר הפנימי של משרד ממשלתי חשוף לוויכוח הפוליטי הנוגע למשרדו.

לסיכום אפשר אפוא לציין שאלה מאפייני הביקורת ברשות המקומית:

- למבקר הרשות המקומית אין ממונה.
- המבקר **מדווח** לראש הרשות המקומית, אך הוא **אינו כפוף** אליו בביצוע תפקידו.
- **מינויו** של המבקר נעשה על ידי **המועצה** של הרשות המקומית.
- המבקר מכין את תכנית עבודתו ומבצע אותה לפי **שיקול דעתו**.
- ראש הרשות המקומית רשאי **לדרוש** מן המבקר לבדוק עניין **פלוגי**.
- הדוח השנתי של המבקר וכל דוח אחר, לפי שיקול דעתו, מגיע **לוועדת הביקורת** של הרשות המקומית וממנה **למועצה**.
- דוחות שמגיש המבקר - שקופים - הם **מתפרסמים** בהגיעם אל המועצה או לפני כן, אם פרסומם הותר.

סיכום

בפרקים השונים נותחו המאפיינים של ביקורת המדינה בהשוואה למאפייני הביקורת הפנימית במגזר הממשלתי וברשויות המקומיות. ההשוואה נעשתה בארבעת הנושאים האלה: המעמד, התפקידים, הסמכויות והדיווח. אם ננסה לסכם את הדיון ההשוואתי הזה הרי לא נוכל שלא להגיע למסקנה כי רב השונה בין המערכות הללו מן השווה. הדברים אמורים באופן גורף לגבי המעמד, הסמכויות וסדרי הדיווח. אשר לתפקידי המבקרים, הרי ככל שהתפקידים מושפעים מן המעמד ומן הסמכויות, גם בתחום זה רב השונה מן השווה. רק כאשר משווים את תקני הביקורת, דהיינו את אופן ביצוע עבודת הביקורת בשדה מול המבוקר, כמעט לא ניתן למצוא הבדלים מהותיים. הטבלה הבאה משקפת זאת.

תקני הביקורת שעל פיהם פועלים המבקרים כמפורט בחוק

התפקיד - תקן הביקורת	חוק מבקר המדינה	חוק הביקורת הפנימית	פקודת העיריות
חוקיות	X	X	X
ניהול התקין	X	X	X
טוהר המידות	X	X	X
יעילות	X	X	X
חיסכון	X	X	X
הנהלת החשבונות ותקינותה	X	X	X
ניהול הנכסים וההתחייבויות	X	X	X
אפקטיביות	X	X	
תהליך קבלת החלטות		X	
כל עניין אחר	X		

מנתוני הטבלה ניתן לראות כי תפקידי הביקורת המוטלים על מבקר המדינה אינם שונים עקרונית מאלה המוטלים על המבקרים הפנימיים בגופים הציבוריים וברשויות המקומיות, אם כי פה ושם יש שינויים קלים. מבקר המדינה רשאי לבדוק גם כל עניין אחר שיראה צורך לבדוק (ראו חוק היסוד סעיף 2 (ב) או את הנוסח השונה במקצת

ביקורת המדינה והביקורת הפנימית בישראל - היבטים השווואתיים

בחוק מבקר המדינה, סעיף 10 (א) (3)). עם זאת לא ידוע שמבקר המדינה חרג אי-פעם מן התפקידים שהוטלו עליו כדי לבדוק כל עניין אחר. הבדל אחר הנובע מן ההשוואה בטבלה הוא תפקיד בדיקת האפקטיביות המוטל על המבקר הפנימי בגוף ציבורי על פי חוק הביקורת הפנימית אשר אינו נזכר אצל מבקר המדינה ואצל מבקר הרשות המקומית. בעניין זה ניתן עוד להוסיף כי אף אם הדבר לא נאמר במפורש, הרי כמעט בכל דוח של מבקר המדינה או של המבקר ברשות מקומית ניתן למצוא כי המבקר מצביע על הצורך לשפר תהליכים. אשר להליך קבלת החלטות, הרי פעולה זו היא לרוב במוקד הביקורת של מבקר המדינה שמתקרבת לגבול הדק של ביקורת על המדיניות עצמה ולא רק על התהליך שלפיו היא עוצבה.

כפי שצוין לעיל, בשנים האחרונות מוצאים בדוחות מבקר המדינה יותר ויותר ביקורת על נושאים מערכתיים אשר המבקר הפנימי של אחד מן הגופים המבוקרים הנכלל בה אינו יכול להגיע אליהם. עם זאת מבקר המדינה עושה גם ביקורת אשר המבקר הפנימי של הגוף המבוקר עשוי היה לכלול בתכנית עבודתו²². מבחינה זו לא ניתן שלא לראות בכך כפילות עד כדי יצירת "צפיפות" מסוימת בגוף המבוקר מנקודת ראותו של המבוקר החייב לספק את ההסברים הדרושים לכל המבוקרים ולתקן את הליקויים שעליהם הצביעו כולם.

סביר שהמבוקר אינו חש הבדל משמעותי בין שמגיע אליו מבקר המדינה ובין שמגיע אליו המבקר הפנימי של ארגונו. עליו להקדיש די זמן כדי להמציא למבקר את המידע הנדרש ולאחר מכן לטפל בדוח ובמשמעויותיו. "הצפיפות" של מבקרים בגוף מבוקר גורמת לא פעם תחושה, בעיקר בעיני המבוקר, כי הכפילות יותר מפריעה ממועילה. ידוע כי מבקרים פנימיים של גופים המבוקרים על ידי מבקר המדינה מתכננים את תכנית עבודתם השנתית על יסוד התכנון השנתי של מבקר המדינה ככל שתכנון זה נחשף בפניהם.

22 כמו למשל המשפט הזה: "במערך הייצור לא היו נהלים שיגדירו אילו עובדים רשאים להוציא חומרי מזון מהמחסן, ודרישות רבות להוצאת חומרי מזון היו חתומות לא בידי מנהלי מחלקות אחראים למשמרת אלא בידי עובדים זוטרים" (מבקר המדינה, דוחות על הביקורת באיגודים בתחום התיירות 3/98, 1998, "תש"ת - חברה למפעלי תיירות ושירותי תעופה בע"מ", עמ' 50).

בארה"ב התקבל ב-1984 חוק הביקורת היחידה - Single Audit Act.²³ חוק זה מסדיר את הביקורת בגופים הנתמכים במישור הפדרלי, במישור המדינה (ה-State) ובמישור השלטון המקומי. החוק קובע כי בגופים כאלה תיעשה רק ביקורת אחת ברמה מקצועית מתאימה באופן שתשרת את כל המבקרים אשר בתוקף תפקידם חייבים לערוך ביקורת בגופים כאלה.

משרד מבקר המדינה הבריטי - The National Audit Office - הפיץ בין המבקרים הפנימיים במגזר הממשלתי נוהל לשיתוף פעולה בין המבקרים החיצוניים למבקרים הפנימיים.²⁴ בנוהל נאמר כי אף אם למבקרים מעמד שונה, מטרתם משותפת, והם פועלים כל צד בדרכו כדי לוודא סטנדרטים גבוהים של מינהל תקין במגזר הממשלתי ושימוש נכון במשאבי הציבור שהועמדו לרשותם. מן הראוי שנוהל זה יעורר מחשבות מתאימות גם אצלנו.

ביבליוגרפיה

ספרים ומאמרים

אוני ד', "סביבת עבודתו של המבקר ברשות המקומית", א' פרידברג (עורך), **הביקורת ברשויות המקומיות בישראל**, משרד הפנים, ירושלים 1999, עמ' 131.

אמרני ש', "פיקוח וביקורת משרד הפנים ברשויות המקומיות - סמכויות, מאפיינים ומגמות", פרידברג א' (עורך), **הביקורת ברשויות המקומיות בישראל**, משרד הפנים, ירושלים 1999, עמ' 113.

גייסט ב', "ביקורת מדיניות", **עיונים בביקורת המדינה מס' 39**, ירושלים 1985, עמ' 48.

23 ראו:

Mortimer A. Dittenhofer, *A Study of Legislation and Regulation of Internal Auditing in Selected Governments*, University of Arkansas, 1998, p. 23.

24 ראו:

"Co-Operation Between Internal and External Auditors", **National Audit Office**, www.nao.gov.uk.

ביקורת המדינה והביקורת הפנימית בישראל - היבטים השוואתיים _____

גייסט ב', "ביקורת המדינה - עקרונות ומושגי יסוד", **עיונים בביקורת המדינה מס' 47**, ירושלים 1991, עמ' 9.

זמיר י', "הביקורת הפנימית והמינויים הפוליטיים", א' פרידברג (עורך), **הביקורת הפנימית בישראל**, נציבות שירות המדינה, ירושלים 1995, עמ' 411.

טוניק י', "חוק יסוד: מבקר המדינה", א' פרידברג (עורך), **ביקורת המדינה בישראל הלכה ומעשה**, ירושלים 1999, עמ' 59.

לפיד י', "תדמית ביקורת המדינה במדיה", א' פרידברג (עורך), **ביקורת המדינה בישראל הלכה ומעשה**, ירושלים 1999, עמ' 677.

מבקר עיריית ירושלים, **"דוחות ביקורת על חברת מוריה, חברה לפיתוח ירושלים, בצירוף הערות ראש העירייה"**, ירושלים 2001.

מבקר עיריית ירושלים, **דוח שנתי, 2001/02, בצירוף הערות ראש העירייה**, ירושלים 2002.

לביא ש', "ביקורת המדינה ברשויות המקומיות בראי התקשורת", א' פרידברג (עורך), **הביקורת ברשויות המקומיות בישראל**, משרד הפנים, ירושלים 1999, עמ' 275.

מזרחי נ', **תורת הביקורת הפנימית**, המכללה למינהל, תל אביב 2000.

מזרחי נ', "דוח מבקר המדינה על מניות הבנקים - משבר אוקטובר 1983 - האם אין הוא חורג מעבר לגבולות הביקורת", א' פרידברג (עורך), **ביקורת המדינה בישראל הלכה ומעשה**, ירושלים 1999, עמ' 657.

מזרחי נ', "יחסי גומלין בין ביקורת המדינה והביקורת הפנימית", א' פרידברג (עורך), **ביקורת המדינה בישראל הלכה ומעשה**, ירושלים 1999, עמ' 777.

מזרחי נ', "תקני הביקורת", א' פרידברג (עורך), **ביקורת המדינה בישראל הלכה ומעשה**, ירושלים 1999, עמ' 26.

מזרחי נ', "הביקורת הפנימית ברשויות המקומיות ובגופים ציבוריים - היבטים השוואתיים", א' פרידברג (עורך), **הביקורת ברשויות המקומיות בישראל**, משרד הפנים, ירושלים 1999, עמ' 213.

מזרחי נ', "חוק הביקורת הפנימית - היבטים ישומיים", א' פרידברג (עורך), **הביקורת הפנימית בישראל**, נציבות שירות המדינה, ירושלים 1995, עמ' 439.

פרידברג א', "התפתחותה של הביקורת הפנימית בישראל: 1986-1992", א' פרידברג (עורך), **ביקורת המדינה בישראל הלכה ומעשה**, ירושלים, 1999, עמ' 286.

פרידברג א', "ביקורת המדינה וחשיבותה לשיפור השירות הממשלתי בישראל", א' פרידברג (עורך), **ביקורת המדינה בישראל הלכה ומעשה**, ירושלים, 1999, עמ' 543.

פרידברג א', "השפעת ביקורת המדינה על תהליכים פוליטיים באמצעות כלי התקשורת", א' פרידברג (עורך), **ביקורת המדינה בישראל הלכה ומעשה**, ירושלים, 1999, עמ' 681.

פרידברג א', "הביקורת הפנימית - קישוט ארגוני", א' פרידברג (עורך), **הביקורת הפנימית בישראל**, נציבות שירות המדינה, ירושלים 1995, עמ' 424.

Ben-Porat, M., "The State Comptroller and Supreme Court Decisions", A. Friedberg, B. Geist, N. Mizrahi, I. Sharkansky (eds.), *Studies in State Audit*, State Comptroller's Office, Jerusalem 1995, p. 60.

Dewar D.A., "The Auditor General and the Examination of Policy", A. Friedberg, B. Geist, N. Mizrahi, I. Sharkansky (eds.), *Studies in State Audit*, State Comptroller's Office, Jerusalem 1995, p. 95.

Dittenhofer M.A., *A Study of Legislation and Regulation of Internal Auditing in Selected Governments*, University of Arkansas 1998.

Geist B. and Mizrahi N., "State Audit - Principles and Concepts", A. Friedberg, B. Geist, N. Mizrahi, I. Sharkansky (eds.), *State Audit and Accountability*, State Comptroller's Office, Jerusalem 1991, p.16.

Friedberg A. and Mizrahi N., "Making History", *Internal Auditor*, Institute of Internal Auditors U.S.A., April 1998, p.5.

ביקורת המדינה והביקורת הפנימית בישראל - היבטים השוואתיים _____

Mizrahi N. and Schwartz R., "The Audit of Political Party Financing and Election Financing in Israel", A. Friedberg, B. Geist, N. Mizrahi, I. Sharkansky (eds.), *State Audit and Accountability*, State Comptroller's Office, Jerusalem 1991, p.351.

Sharkansky I., "The Auditor as Policymaker", A. Friedberg, B. Geist, N. Mizrahi, I. Sharkansky (eds.), *State Audit and Accountability*, State Comptroller's Office, Jerusalem 1991, p.74.

United States General Accounting Office, by the Comptroller General of the United States, **Government Auditing Standards** (The Yellow Book), chapters 5 and 6, revised 2002.

דוחות מבקר המדינה

דוח שנתי 32 (1982), "הביקורת הפנימית במשרדי הממשלה", עמ' 67.

דוח שנתי 36 (1986), "הביקורת הפנימית במשרדי הממשלה", עמ' 886.

דוח שנתי 46 (1996), "נושאים מערכתיים - קליטת עלייה", עמ' 686.

דוח שנתי 47 (1997), "מינויים פוליטיים", עמ' 838.

דוח שנתי 48 (1998), "מינויים פוליטיים", עמ' 871.

דוח שנתי 49 (1999), "מינויים פוליטיים", עמ' 122 ; 240 ; 492.

דוח שנתי 50 (2000), "נושאים מערכתיים - ערי הפיתוח בדרום הארץ", עמ' 5.

דוח שנתי 51 (2001), "נושאים מערכתיים - הטיפול בבני נוער שבסכנת נשירה, התנתקות ועבריינות", עמ' 5.

דוח שנתי 51 (2001), "נושאים מערכתיים - עמידות מבנים ותשתיות ברעידות אדמה", עמ' 245.

דוח שנתי 52 (2001), "מינויים פוליטיים", עמ' 283.

דוח שנתי 52 א (2001), נושאים מערכתיים - "שימוש בכספי רשויות מקומיות בקשר עם תעמולת בחירות", עמ' 315.

דוח שנתי 53 א (2002), נושאים מערכתיים - "מערך ההסברה", עמ' 9.

דוח שנתי 53 א (2002), "שירות הביטחון הכללי, החטיבה לאבטחת אישים ומשלחות", עמ' 41.

דוחות על הביקורת באיגודים בתחום הבינוי והשיכון, "עמידר החברה הלאומית לשיכון עולים בישראל" (1992), עמ' 1.

דוח על הביקורת בשלטון המקומי, "חברת מוזיאון חיפה" (1996), עמ' 217.

דוחות על הביקורת באיגודים בתחום התיירות, תש"ת, חברה למפעלי תיירות ושירותי תעופה (1998), עמ' 43.

דוח על הביקורת בשלטון המקומי, דוחות על ביקורת ב-16 רשויות מקומיות שונות, (2000), עמ' 103.

דוחות על הביקורת בשלטון המקומי, ביקורת פנימית בעיריות ובמועצות מקומיות, (2002), עמ' 83.

דוחות על הביקורת באיגודים, ביקורת באל על נתיבי אויר לישראל (2002), עמ' 367.

דוחות על הביקורת באיגודים, ביקורת בבנק לפיתוח התעשייה בישראל (2002), עמ' 391.

דוחות על הביקורת במוסדות להשכלה גבוהה, מכרזים והתקשרויות במוסדות להשכלה גבוהה, 2002, עמ' 731.

דוחות אחרים של מבקר המדינה וחוות דעת

דוח על מניות הבנקים - משבר אוקטובר 1983 (1984).

דוח על ניהול משק המים בישראל (1990).

ביקורת המדינה והביקורת הפנימית בישראל - היבטים השוואתיים _____

חוות דעת לפי סעיף 21 לחוק מבקר המדינה בנושא השתלשלות העניינים שהביאה להפסקת תפקידו של רב-ניצב יעקב טרנר כמפקח כללי של המשטרה (1994).

דוח על תוצאות ביקורת חשבונות הסיעות והרשימות, שהשתתפו בבחירות לרשויות המקומיות בנובמבר 1998 (1999).

דוח על תוצאות ביקורת חשבונות הסיעות לתקופת הבחירות לכנסת החמש עשרה (2000).

דוח על תוצאות ביקורת החשבונות השוטפים של הסיעות בכנסת הארבע-עשרה לתקופה 1.1.1999 עד 31.5.1999 (2000).

דוח על תוצאות ביקורת החשבונות השוטפים של סיעת "העבודה" לתקופה 1.1.1998 עד 31.12.1998 (2000).

דוח על ביקורת בנושא מרחב התפר (2002).