



הכנסת

מרכז המחקר והמידע

המחלקה לפיקוח תקציבי

## ניתוח הדוח הכספי של משרד מבקר המדינה ונציב תלונות הציבור לשנת הכספים 2014

מוגש לוועדה לענייני ביקורת המדינה

**כתיבה: ויקטור פתאל, כלכלן**

ז' באב תשע"ה  
23 ביולי 2015

אישור: עמי צדיק, מנהל המחלקה לפיקוח תקציבי  
עריכה לשונית: מערכת "דברי הכנסת"

הכנסת, מרכז המחקר והמידע  
קריית בן-גוריון, ירושלים 91950  
טל': 02 - 6408240 / 1  
פקס: 02 - 649 6103  
[www.knesset.gov.il/mmm](http://www.knesset.gov.il/mmm)

מסמך זה נכתב לבקשת הוועדה לענייני ביקורת המדינה (להלן – הוועדה) לקראת דיון בתקציב הביצוע של משרד מבקר המדינה לשנת 2014. במסמך תיאור של תקציב הביצוע של משרד מבקר המדינה לשנת הכספים 2014 וניתוח נתוני התקציב.

## 1. בדיקת תקציב משרד מבקר המדינה

מרכז המחקר והמידע של הכנסת התבקש על-ידי הוועדה לענייני ביקורת המדינה לנתח את תקציב הביצוע של משרד מבקר המדינה מאז שנת 2006. בניתוח התקציב לשנת 2006 הועלו כמה הערות, למשל בדבר אופן הצגת התקציב והשימוש במנגנון ההרשאה להתחייב. בלוח 1 להלן פירוט ההערות לדוח בשנת 2006 והשינויים שחלו בתקציבים בשנים לאחר מכן.

### לוח 1 – הערות על תקציבי משרד מבקר המדינה<sup>1</sup>

תקציב 2014	תקציבי 2009-2013	תקציב 2007	הערות לתקציב 2006
הדוח הכספי הוגש בחודש אפריל 2015	הדוחות הכספיים הוגשו בחודשים מאי-יולי	הדוח הכספי הוגש בחודש יולי 2008	<b>מועד הגשת הדוח הכספי:</b> הדוח לשנת 2006 הוגש ב-30 באוקטובר 2007; סוכם בוועדה כי הדוח הכספי יוגש בכל שנה עד סוף חודש מאי
בדוח נכללים דברי הסבר	בדוח נכללים דברי הסבר	בדוח נכללים דברי הסבר	<b>פירוט ושקיפות:</b> הדוח הכספי הוגש ללא דברי הסבר מפורטים כמקובל בתקציבים של משרדי הממשלה
נעשה שימוש במנגנון זה בתקציב הדיור והבינוי	נעשה שימוש במנגנון זה בתקציב הדיור והבינוי	בדוח הכספי לשנת 2007 לא נעשה שימוש במנגנון זה	<b>הרשאה להתחייב:</b> אין שימוש במנגנון זה לשיפור ניהול התקציב
יש התאמה	אי-ההתאמה נותרה בעינה	אי-ההתאמה נותרה בעינה	<b>התאמת הדוחות:</b> יש אי-התאמה בין מועד הדוח הכספי (שנה קלנדרית) למועד הדוח לפי חוק חופש המידע (מחודש יולי עד חודש יוני).

על-פי המוצג הלוח, כל הסוגיות שעלו בדיוני הוועדה יושמו, ובעיקר הגשת הדוח הכספי במועד מוקדם יותר ושימוש במנגנון ההרשאה להתחייב.

## 2. ניהול התקציב של משרד מבקר המדינה

משרד מבקר המדינה ונציב תלונות הציבור הוא מוסד עצמאי,<sup>2</sup> שהוקם בראשית דרכה של המדינה מתוך הכרה בחשיבות ביקורת המדינה, שכן עצמאותה ואי-תלותה של ביקורת המדינה הם עקרונות יסוד בפעולת המדינה. על-פי **חוק-יסוד: מבקר המדינה**, המשרד אחראי בפני הכנסת בלבד ולא יהיה תלוי בממשלה. לפיכך, את הצעת התקציב ואת שינויו במהלך השנה קובעת ועדת הכספים לפי הצעת מבקר המדינה, ואת הדוח הכספי מאשרת

<sup>1</sup> ישיבות הוועדה לענייני ביקורת המדינה: פרוטוקול מס' 166, **אישור הדוח הכספי של מבקר המדינה לשנת 2006**, 2 בינואר 2008; **אישור הדוח הכספי של מבקר המדינה לשנת 2007**, 29 באוקטובר 2008; מרק ויין ועמי צדיק, ניתוח תקציב הביצוע של משרד מבקר המדינה לשנת 2007, מרכז המחקר והמידע של הכנסת, אוגוסט 2008.

<sup>2</sup> סעיף 6 לחוק-יסוד: מבקר המדינה קובע כי "במילוי תפקידיו יהיה מבקר המדינה אחראי בפני הכנסת בלבד ולא יהיה תלוי בממשלה". מבקר המדינה נבחר במליאת הכנסת בהצבעה חשאית לשבע שנים, והוא עצמאי בהחלטותיו בכל הקשור למושא הביקורת, לתוכן הביקורת ולאופן הניהול של משרד מבקר המדינה. לפי סעיף 21 **לחוק מבקר המדינה, התשי"ח-1958**, מבקר המדינה חייב להכין חוות דעת בכל עניין שבתחום תפקידיו, לבקשת הכנסת, הוועדה לענייני ביקורת המדינה או הממשלה.



בדיעבד הוועדה לענייני ביקורת המדינה.<sup>3</sup> משרד מבקר המדינה מכין מדי שנה בשנה הצעת תקציב ובה חמש תקנות ראשיות: ניהול ומטה; ביצוע הביקורת; נציבות תלונות הציבור; הוצאות חד-פעמיות ורזרבה.

בהתאם לחוק מבקר המדינה, התשי"ח-1958 [נוסח משולב], קבעה ועדת הכספים של הכנסת את סמכויותיו של מבקר המדינה בכל הקשור לניהול תקציב משרדו. מבקר המדינה רשאי:

- להעביר כל סכום של הוצאה מתוכנית אחת לתוכנית אחרת בתקציב משרדו או לתוכנית חדשה שתתווסף לתקציב משרדו, ובלבד שלא ישנה בדרך זו תוכנית בסכום גדול מהסכום שנקבע מפעם לפעם לעניין סעיף 11(א) לחוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985 (כ-2 מיליון ש"ח), ועד 15% מהתוכנית המקורית, באישור ועדת הכספים של הכנסת;

- להעביר כל מספר של משרות, יחד עם סכום ההוצאה הדרוש להן או בלעדיו, מתוכנית אחת לתוכנית אחרת בתקציב המשרד, ובלבד שלא ישנה בדרך זו תוכנית במספר גדול מ-50 משרות ועד 20% ממספר המשרות במקור, ובאישור מוקדם של ועדת הכספים של הכנסת;

- להעביר עודפי תקציב משנת כספים אחת לזו שאחריה. במשרדי הממשלה עודפי התקציב מועברים לשנה העוקבת באישור שר האוצר ובהודעה לוועדת הכספים של הכנסת<sup>4</sup> (עודפים מחויבים מועברים ללא צורך באישור שר האוצר);

מהדברים האמורים לעיל עולה כי למבקר המדינה ניתנות גמישות ועצמאות רבות בניהול תקציבו, ובכלל זה סמכות לקבוע שינויים בתקציב במהלך השנה ועל פני שנים, שינוי בתקני כוח-אדם והעברת עודפים משנה לשנה.

### 3. התקציב לשנת 2014 והוצאה למעשה בשנים קודמות

ב-17 ביולי 2013 אישרה ועדת הכספים של הכנסת את הצעת תקציב משרד מבקר המדינה לשנת 2014. בלוח 2 להלן מפורטת ההוצאה למעשה בחלוקה לתחומי פעולה בשנים 2010-2014. מ-2013 ואילך רוכזו ההוצאות "אמרכלות" בתחום פעולה נפרד, 1106, לנוכח המלצות מבקר הפנים של משרד מבקר המדינה. לפני כן, חולקו הוצאות אלו בין תחומי הפעולה השונים.<sup>5</sup>

לוח 2 – הוצאה למעשה בשנים 2010-2014 (באלפי ש"ח, מחירים שוטפים)<sup>6</sup>

שינוי 2014-2010	2014	2013	2012	2011	2010	שם תחום הפעולה	סעיף
-25.4%	19,752	20,304	29,135	28,099	26,470	ניהול ומטה	1101
-23.6%	125,134	127,546	176,337	170,798	163,816	ביצוע ביקורת	1102
-16.7%	32,425	29,269	42,836	40,972	38,946	נציבות תלונות הציבור	1103
32.4%	35,593	21,638	24,843	6,178	26,883	הוצאות חד-פעמיות (חד"פ)	1104
	85,964	83,619	-	-	-	אמרכלות	1106
16.7%	298,868	282,376	273,151	246,047	256,115	סך הכול	
	5.8%	3.4%	11.0%	-3.9%	12.1%	שיעור שינוי שנתי	
14.9%	263,275	260,738	248,308	239,869	229,232	סך הכול ללא הוצ' חד"פ	
	1.0%	5.0%	3.5%	4.6%	7.7%	שיעור שינוי ללא הוצ' חד"פ	

<sup>3</sup> סעיף 10 לחוק-יסוד: מבקר המדינה וסעיפים 24-25 לחוק מבקר המדינה, התשי"ח-1958 [נוסח משולב].

<sup>4</sup> חוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985, סעיף 13.

<sup>5</sup> משרד מבקר המדינה, דוח כספי לשנת 2013.

<sup>6</sup> משרד מבקר המדינה, דוח כספי לשנת 2014, נתקבל מהוועדה לענייני ביקורת המדינה.



על-פי הנתונים, ההוצאה למעשה בשנים 2010-2014 גדלה נומינלית בכ-16.7%, או בשיעור גידול שנתי ממוצע של כ-3.9%. עם זאת, ללא תחום פעולה 1104, "הוצאות חד-פעמיות", ההוצאה למעשה גדלה נומינלית בתקופה זו בכ-14.9%, או בשיעור גידול שנתי ממוצע של כ-3.5%. כצפוי, העברת הוצאות האמרכלות מיתר הסעיפים לסעיף נפרד בשנת 2013 הביאה לירידה ביתר סעיפי התקציב.

בשנת 2014 ההוצאה למעשה גדלה נומינלית בכ-5.8% לעומת שנת 2013. ללא תחום פעולה 1104, "הוצאות חד-פעמיות", ההוצאה למעשה גדלה בכ-1% – שיעור נמוך יותר מהגידול השנתי בתקופה זו. תחום פעולה 1104, "הוצאות חד-פעמיות", יוצג בהרחבה בהמשך, בלוח 4. כמו כן, בשנת 2014 חלה ירידה בהוצאה על תחומי פעולה 1101, "ניהול ומטה", ו-1102, "ביצוע ביקורת", ולעומת זאת שנה חלה עלייה בהוצאה על תחום פעולה 1103, "נציבות תלונית הציבור".

יש לציין כי בתקופה זו גדל תקציב הביצוע של המדינה בשיעור נומינלי מצטבר של כ-23.6%, או בשיעור שנתי ממוצע של כ-5.4%.<sup>7</sup> בלוח 3 שלהלן מפורט הדוח הכספי של משרד מבקר המדינה לשנת 2014. התקציב המקורי אינו כולל עודפים שהותרו לשימוש משנת 2013; התקציב המאושר כולל העודפים שהותרו.

### לוח 3 – דוח כספי לשנת הכספים 2014 (באלפי ש"ח)<sup>8</sup>

שיעור הביצוע		הוצאה למעשה	התקציב המאושר	עודפי תקציב	התקציב המקורי	תחום פעולה	סעיף
מהתקציב המאושר	מהתקציב המקורי						
72.5%	86.0%	19,752	27,233	4,273	22,960	ניהול ומטה	1101
87.9%	94.2%	125,134	142,429	9,559	132,870	ביצוע ביקורת	1102
86.4%	114.9%	32,425	37,515	9,288	28,227	נציבות תלונית הציבור	1103
19.5%	48.2%	35,593	182,200	108,300	73,900	הוצאות חד-פעמיות <sup>9</sup>	1104
0.0%	0.0%	0	6,940	0	6,940	רזרבה	1105
66.3%	87.9%	85,964	129,605	31,839	97,766	אמרכלות	1106
56.8%	82.4%	298,868	525,922	163,259	362,663	סך הכול התקציב	11

כפי שמוצג בלוח, התקציב המקורי לשנת 2014 היה כ-362.7 מיליון ש"ח, ועודפים משנה קודמת שהועברו לשנת 2014 הסתכמו בכ-163.3 מיליון ש"ח (כ-44.7% מהתקציב המקורי); התקציב המאושר היה כ-525.9 מיליון ש"ח וההוצאה למעשה הייתה כ-298.9 מיליון ש"ח – שיעור ניצול של כ-56.8% מהתקציב המאושר ושל כ-82.4% מהתקציב המקורי.

שיעור נמוך של ההוצאה למעשה בתקציב המאושר (56.8%) היה גם בשנת 2013 (וכן בשנים קודמות), ובעיקר בסעיף "הוצאות חד-פעמיות" – 19.5% בלבד בשנת 2014. בלוח 4 שלהלן מפורט סעיף "הוצאות חד-פעמיות" של משרד מבקר המדינה בשנים האחרונות.

<sup>7</sup> אתר מאגרי המידע הממשלתיים, קובצי תקציב וביצוע לשנים 2010 ו-2014. ללא מפעלים עסקיים.

<sup>8</sup> משרד מבקר המדינה, דוח כספי לשנת 2014.

<sup>9</sup> הופחת סך של 2,906 אלפי ש"ח מהתקציב המאושר לשנת 2014 בתחום פעולה "הוצאות חד-פעמיות". ההפחתה בתקציב נובעת מהחלטת מבקר המדינה להתאים את תקציב המשרד לתוכנית שקבעה הממשלה בעניין הפחתה בתקציב המדינה בעקבות מבצע "צוק איתן".



לוח 4 – תקציבי סעיף "הוצאות חד-פעמיות" בשנים 2007–2014 (במיליוני ש"ח)<sup>10</sup>

2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	התקציב
73.9	13.3	61.6	51.1	10.5	4.5	8.0	2.5	מקורי
108.3	116.6	79.9	35	51.4	66.7	66.6	73.5	עודפים
182.2	129.9	141.5	86.1	61.9	71.1	74.6	76.0	מאושר
35.6	21.6	24.8	6.2	26.9	15.7	8.0	7.5	הוצאה למעשה
19.5%	16.6%	17.5%	7.2%	43.5%	22.1%	10.7%	9.9%	שיעור הניצול

מהנתונים אפשר לראות כי בכל שנה הועברו עודפים בסכומים גבוהים, ואלה תרמו לשיעור ניצול נמוך של תחום הפעולה "הוצאות חד-פעמיות" ושל תקציב המשרד כולו. תוכנית הפעולה העיקרית שבגינה הועברו העודפים לשנת 2013, היא 11-04-12, "מבנה המשרד בקריית הלאום" (ראו הרחבה להלן בסעיף 4.1).

#### 4. סיבות אפשריות לשיעור הביצוע הנמוך

כאמור לעיל, בשנת 2014 היה התקציב המאושר של משרד מבקר המדינה כ-525.9 מיליון ש"ח, וההוצאה למעשה הייתה כ-298.9 מיליון ש"ח – שיעור ניצול של 56.8% בלבד. להלן הערות כלליות על מבנה התקציב של משרד מבקר המדינה ועל שיעורי ביצוע התקציב בו (בהשוואה לתקציב המאושר).

##### 4.1. העברת עודפי תקציב משנה לשנה

העודפים הנותרים בתקציב משרד מבקר המדינה מועברים, באישור מבקר המדינה, לשימוש בשנה העוקבת, אלא אם כן הוא מחליט על הפחתה של כלל העודפים המועברים לשנה העוקבת. העברת העודפים מביאה לגידול בעודפי התקציב הנגררים משנה לשנה, להגדלת התקציב המאושר ולהקטנת שיעור הניצול התקציבי. יש לציין כי במשרדי הממשלה העברת עודפי תקציב לשנה העוקבת דורשת אישור של שר האוצר ושל ועדת הכספים, ובלא אישור כאמור העודפים מוחזרים לאוצר המדינה.<sup>11</sup> כמוצג בלוח 3 לעיל, לרשות המשרד עודפים בכל תחומי הפעולה שבאחריותו, והם מסתכמים בכ-163 מיליון ש"ח שהועברו משנת 2013 לשנת 2014. לשם השוואה, בשנת הכספים 2013 הועברו כ-176 מיליון ש"ח משנה קודמת ובשנת הכספים 2012 הועברו כ-145 מיליון ש"ח משנת 2011.<sup>12</sup> עם זאת, בשנים קודמות קיצץ מבקר המדינה חלק מהעודפים והחזירם לאוצר המדינה. למשל, בשנת 2015 החליט המבקר על החזר עודפים בסך של 37.3 מיליון ש"ח בעודף שנותר מתקציב 2014. בשנת 2014 החליט מבקר המדינה על קיצוץ בסך 15.75 מיליון ש"ח בעודף שנותר מתקציב 2013.<sup>13</sup> בשנת 2013 קוצצו כ-23.5 מיליון ש"ח מכלל העודפים; בשנת 2007 קוצצו העודפים בכ-31 מיליון ש"ח.<sup>14</sup> לוח 5 להלן מציג את פירוט העודפים שהועברו בפועל משנים קודמות (כולל קיצוצים) ואת משקלם היחסי בתקציב המקורי.

<sup>10</sup> משרד מבקר המדינה, דוח כספי לשנת 2014. התקציב המקורי לאחר הפחתה הוא 2,906 אלפי ש"ח.

<sup>11</sup> [חוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985](#).

<sup>12</sup> משרד מבקר המדינה, דוחות כספיים משנים שונות.

<sup>13</sup> משרד מבקר המדינה, [תקציב לאחר אישור ועדת הכספים 2015](#), דצמבר 2014.

<sup>14</sup> מרק ויין ועמי צדיק, ניתוח תקציב הביצוע של משרד מבקר המדינה לשנת 2007, מרכז המחקר והמידע של הכנסת, 14 באוגוסט 2008.



לוח 5 – עודפים משנים קודמות (במיליוני ש"ח)<sup>15</sup>

שנה	עודפים שהועברו משנה קודמת	תקציב מקורי	משקל העודפים שהועברו
2003	24	196	12.4%
2004	39	160	24.6%
2005	61	224	27.1%
2006	102	222	46.0%
2007	99	217	45.6%
2008	100	227	44.0%
2009	114	237	48.1%
2010	100	266	37.6%
2011	100	305	32.8%
2012	145	332	43.7%
2013	176	291	60.5%
2014	163	363	44.9%
<b>שינוי מצטבר</b>	<b>569.1%</b>	<b>85.0%</b>	<b>32.6%</b>

על-פי הנתונים, בשנת 2014 משקל העודפים שהועברו משנה קודמת היה כ-45% – לעומת כ-60.4% בשנת 2013. משנת 2003 ועד 2014 גדלו העודפים שהועברו מהשנה הקודמת בשיעור מצטבר של כ-569.1%, והתקציב המקורי גדל בשיעור מצטבר מתון יותר, של כ-85%. לפיכך, **משקל העודפים המועברים משנה קודמת בכלל התקציב המקורי גדל מכ-12.4% בשנת 2003 לכ-45% בשנת 2014 – גידול חד של כ-32.6% נקודות האחוז.**

בבחינת התקציב לשנת 2014 נמצא כי מתוך כ-163.3 מיליון ש"ח עודפים שהועברו משנים קודמות, כ-90 מיליון ש"ח הועברו לתוכנית פעולה 11-04-12, "מבנה המשרד בקריית הלאום" (תחת תחום פעולה 11-04, "הוצאות חד-פעמיות").<sup>16</sup> לפי המשרד, **קצב ההוצאה הכספית בגין הפרויקט הוא כקצב התקדמות הבינוי.**<sup>17</sup> יצוין כי לפי דוח משרד מבקר המדינה, לאחר שהתקיים מרכז פומבי ונבחר בו קבלן להקמת המבנה, עלות הקמת המבנה נאמדת ב-194 מיליון ש"ח. כמו כן, לפי הצעות התקציב בשנים קודמות, ההוצאה על בניית המבנה הייתה אמורה להסתיים בשנת 2013, אך לפי הצעת התקציב לשנים 2013-2014, אשר אושרה על-ידי ועדת הכספים, צפוי שההוצאה תסתיים עד שנת 2015. כמו כן, בהצעת התקציב לשנת 2013 נכללה תוספת של 34 מיליון ש"ח לתקציב המבנה החדש בקריית הלאום.<sup>18</sup> בתשובה על פניית מרכז המחקר והמידע של הכנסת ציין מנכ"ל המשרד כי ההסכם עם החברה הקבלנית נחתם בחודש יולי 2012, וכי על-פי התחזית, הכניסה למבנה החדש תהיה לקראת סוף שנת 2015. כמו כן, מהתקציב המיועד של 194 מיליון ש"ח, נוצלו עד סוף חודש יוני 2015 כ-95.2 מיליון ש"ח (49% מהתקציב), ויהיו תשלומים שיבוצעו גם ב-2016.<sup>19</sup>

#### 4.2. מנגנון הרשאה להתחייב

מנגנון הרשאה להתחייב מאפשר למשרדי הממשלה להתחייב בכל שנת כספים לפרויקטים רב-שנתיים בלי ליצור עודפים גדולים הנגררים משנה לשנה.<sup>20</sup> מנגנון זה אמור להסדיר (במידה מסוימת) ניהול סעיפי תקציב רב-שנתיים ולאפשר פיקוח עליהם, בעיקר בכל הקשור **לתקציבי הפיתוח**, שבהם כספים המוקצים על פני כמה שנים.

<sup>15</sup> נתוני תקציב 2003-2012: נעם גלעדי, אגף החשב הכללי במשרד האוצר, דואר אלקטרוני, 29 ביולי 2013; משרד מבקר המדינה, דוחות כספיים משנים 2013 ו-2014.

<sup>16</sup> משרד מבקר המדינה, דוח כספי לשנת 2014.

<sup>17</sup> מר אלי מרזל, מנכ"ל משרד מבקר המדינה, מכתב, 12 באוגוסט 2014.

<sup>18</sup> ועדת הכספים, פרוטוקול מס' 134, הצעת תקציב משרד מבקר המדינה לשנים 2013-2014, 17 ביולי 2013.

<sup>19</sup> מר אלי מרזל, מנכ"ל משרד מבקר המדינה, מכתב, 15 ביולי 2015.

<sup>20</sup> חוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985, סעיף 6.



עד שנת 2009 לא נעשה שימוש במנגנון הרשאה להתחייב בתקציב המשרד. לדוגמה, הקצאת תקציב של 28 מיליון ש"ח בשנת 2005 למימון העברת משרדי מבקר המדינה בחיפה למבנה בשימור נוצלה על-פי קצב התקדמות הפרויקט במהלך השנים והביאה על כן לשיעור ניצול שנתי נמוך יחסית (משרד מבקר המדינה בחיפה עבר למשכנו ביוני 2010).<sup>21</sup>

מרכז המחקר והמידע של הכנסת ציין במסמכים קודמים שהגיש לוועדה לביקורת המדינה כי במשרד מבקר המדינה לא נעשה שימוש במנגנון הרשאה להתחייב לגבי תקציבי פיתוח משמעותיים. בעקבות בקשת יו"ר הוועדה דאז, חה"כ זבולון אורלב, החל משרד מבקר המדינה להשתמש במנגנון הרשאה להתחייב בהצעת התקציב לשנת 2009.<sup>22</sup> למשל, בסעיף "הוצאות חד-פעמיות" בתקציב לשנת 2009 היה תקציב הרשאה להתחייב של 157 מיליון ש"ח למימון בניית המשרד בקריית הלאום.

## 5. שיטות מימון של בנייה ממשלתית

קרויות הממשלה בירושלים וברחבי הארץ נבנות בעיקר באחת משלוש השיטות האלה:<sup>23</sup>

- **בנייה תקציבית מלאה** – בשיטה זו מינהל הדיור הממשלתי באגף החשב הכללי שבמשרד האוצר מופקד על התכנון והמימון של שלבי הבנייה;
- **בנייה בשכירות** – בשיטה זו מינהל הדיור הממשלתי מאתר שטח מתאים, עורך מכרז בקרב יזמים פרטיים לבניית המבנה לפי תוכנית המותאמת לצורכי המשרד הממשלתי ושוכר את המבנה מהיזם לתקופה ארוכה;
- **בנייה בשותפות: הממשלה והמגזר פרטי (PPP)** – בשיטה זו היזם הפרטי בונה ומתחזק את המבנה, ומינהל הדיור הממשלתי שוכר אותו לשנים רבות ואחריהן המבנה עובר לבעלות המדינה.

מנקודת ראות כלכלית, עלות הבנייה התקציבית היא הנמוכה ביותר, שכן לא נכללים בה עלויות המימון (במקרה של בנייה בשיטת PPP) ושולי הרווח של היזם. אולם, בשל מגבלות תקציב נעשית רוב הבנייה הממשלתית בשנים האחרונות בשיטות שונות של שותפות הממשלה עם המגזר הפרטי (PPP). למשל, לפני כעשור הוקמו בקריית הלאום בירושלים משרדי ממשלה בבנייה תקציבית מלאה (משרד החוץ ובניין "גנרי", ששוכנים בו משרד הכלכלה, משרד התיירות, משרד התחבורה ועוד), ואילו כיכר הלאום, חניון הלאום והאגף החדש בכנסת נבנו בשיטת PPP, וכמותם רוב מבני הממשלה בשנים האחרונות. בניין מבקר המדינה בקריית הלאום נבנה בבנייה תקציבית מלאה.

## 6. שכר עובדי משרד מבקר המדינה

במשרד מבקר המדינה פועלות יחידת ניהול ומטה, חטיבות ביקורת ונציבות תלויות הציבור. כאמור, מבקר המדינה הוא עצמאי ואינו תלוי בממשלה, והוא מוסמך על-פי חוק לגייס את עובדי המשרד, לקבוע את שכרם ולפטורם אם ימצא לנכון לעשות כן.<sup>24</sup>

שכר עובדי משרד מבקר המדינה נקבע על בסיס נוסחה לקביעת תוספות שכר, והממונה על השכר במשרד האוצר אינו מתערב בקביעתו. **ועדת גלברזון** קבעה בשנת 1979 את השכר ואת תנאי השירות של עובדי משרד מבקר המדינה. החלטות ועדת גלברזון עוגנו בהסכם קיבוצי שנחתם עם הסתדרות העובדים. ההסכם אושר על-ידי

<sup>21</sup> אתר האינטרנט של פרסומי ממשלת ישראל (לפ"מ), [הודעה על מעבר למשכן החדש בחיפה – משרד מבקר המדינה](#), תאריך כניסה: 22 ביוני 2010.

<sup>22</sup> הוועדה לענייני ביקורת המדינה, פרוטוקול מס' 166, אישור הדוח הכספי של משרד מבקר המדינה לשנת הכספים 2006, 2 בינואר 2008.

<sup>23</sup> תמיר אגמון, [ניתוח תקציב הביצוע של משרד מבקר המדינה לשנת 2009](#), מרכז המחקר והמידע של הכנסת, יולי 2010.

<sup>24</sup> על-פי סעיף 22(א) לחוק מבקר המדינה: "עובדי משרד המבקר דינם כדין שאר עובדי המדינה, אולם בקבלת הוראות ולגבי פיטורים יהיו נתונים למרותו של המבקר בלבד".





ועדת הכספים<sup>25</sup> של הכנסת ועל-ידי בית-הדין לעבודה. הוועדה ביססה את הנוסחה לחישוב השכר על ארבעה מרכיבים שווים:<sup>26</sup> שכר משפטנים ופרקליטים בשירות המדינה; דירוג עובדי המח"ר (מדעי החברה והרוח); שכר רואי-חשבון שכירים במשרדי רואי-חשבון; שכר עובדי בנק ישראל. שכר העובדים במשרד מתעדכן בכל שנתיים ומורכב משכר יסוד משולב ותמ"ה (תוספת מבקר המדינה) בשיעור 123.19%. כל העובדים מקבלים תוספת זו על שכרם.<sup>27</sup> בלוח 6 להלן מוצגים נתוני תעסוקה במשרד בשנים 2010 ו-2013 בחלוקה לדרגים לפי מספר המשרות, השכר הממוצע ועלות ההעסקה.

#### לוח 6 – נתונים על התעסוקה והשכר הממוצע במשרד מבקר המדינה (בש"ח, מחירי 2013)<sup>28</sup>

שינוי	2013			2010			דרג עובדים		
	עלות העסקה	שכר	משרות	עלות העסקה	שכר	משרות			
3.7%	2.3%	-25	15,953	12,948	88	15,386	12,654	113	מינהלי
7.9%	5.6%	+18	34,927	27,868	446	32,369	26,400	428	ביקורת המדינה
17.6%	17.2%	0	69,777	54,997	2	59,357	46,942	2	מוקבלים לשופטים
25.4%	19.9%	-4	6,884	5,730	4	5,492	4,780	8	משפטנים מתמחים
7.4%	5.6%	+2	3,426	2,797	5	3,189	2,649	3	סטודנטים
0.5%	2.2%	0	54,602	40,340	1	54,316	39,454	1	מנכ"ל
4.5%	1.5%	+3	26,811	20,437	7	25,661	20,131	4	עובדי לשכה
<b>10.5%</b>	<b>8.1%</b>	<b>-6</b>	<b>31,479</b>	<b>25,133</b>	<b>553</b>	<b>28,497</b>	<b>23,248</b>	<b>559</b>	<b>סך הכול</b>

להלן תיאור הנתונים המוצגים בלוח:

- השכר הממוצע ברוטו למשרה בשנת 2013 היה **25,133 ש"ח** – עלייה בשיעור ריאלי של **כ-8.1%** לעומת שנת 2010. עלות ההעסקה הממוצעת למשרה בשנת 2013 הייתה **31,479 ש"ח** – עלייה בשיעור ריאלי של **כ-10.5%** לעומת שנת 2010. מספר המשרות במשרד בשנת 2013 היה **553**, לעומת **559** בשנת 2010 – צמצום של שש משרות.
- רוב המשרות בשנת 2013 הן בדרג **הביקורת** (446 משרות) ובדרג **המינהלי** (88 משרות). מהשוואה בין שנת 2013 לשנת 2010 עולה שחלה ירידה של 25 משרות בדרג המינהלי, לעומת עלייה של 18 משרות בדרג הביקורת, שבו השכר הממוצע גבוה יותר מהשכר הממוצע בדרג המינהלי, **27,868 ש"ח לעומת 12,948 ש"ח בחודש**. יש לציין כי בשנת 2008 מצבת העובדים בדרג המינהלי עמדה על 133, לעומת 394 עובדים בדרג הביקורת.<sup>29</sup> השוואה בין שנת 2013 לשנת 2008 מלמדת שחלה ירידה של 45 משרות בדרג המינהלי, לעומת עלייה של 52 משרות בדרג הביקורת וכי מדובר בתופעה מתמשכת. תוספת כוח-האדם לדרג הביקורת והצמצום בכוח-אדם בדרג המינהלי עשויים לנבוע משני גורמים:
- תחלופה טבעית של כוח-אדם במשרד, קרי פרישה של עובדים ותיקים בדרג המינהלי וגיוס של עובדים חדשים בדרג הביקורת;
- מעבר פנימי של עובדים מהדרג המינהלי לדרג הביקורת, הכרוך בשיפור בתנאי השכר של אותם עובדים.

<sup>25</sup> דברי מבקר המדינה אליעזר גולדברג בישיבת ועדת הכספים, פרוטוקול מס' 284, [תקציב מס' 2 של מבקר המדינה](#), 18 ביולי 2001.

<sup>26</sup> מבקר המדינה מיכה לינדנשטראוס, ישיבת ועדת הכספים, [תקציב משרד מבקר המדינה לשנת 2006](#), 20 בפברואר 2006.

<sup>27</sup> דברי מבקר המדינה אליעזר גולדברג בישיבת ועדת הכספים, פרוטוקול מס' 284, [תקציב מס' 2 של מבקר המדינה](#), 18 ביולי 2001.

<sup>28</sup> **שכר עובדי משרד מבקר המדינה**: דין וחשבון לפי חוק חופש המידע, שכר עובדי משרד מבקר המדינה, שנים שונות, תאריך כניסה: 8 ביולי 2015; שכר ממוצע לחודש ברוטו כולל שכר משולב ותוספת מבקר המדינה (תמ"ה), שכר בעד עבודה נוספת, תשלומים שנתיים, החזר הוצאות וגילומי מס; **מדד המחירים לצרכן**: הלמ"ס, [מאגר המחירים ומדדי המחירים של ישראל](#), מדד המחירים לצרכן.

<sup>29</sup> משרד מבקר המדינה, דין וחשבון לפי חוק חופש המידע, [שכר עובדי משרד מבקר המדינה לשנת 2008](#), תאריך כניסה: 7 ביולי 2015.





כמו כן, לפי נתוני משרד מבקר המדינה, בשנת 2013 השכר החודשי ברוטו של 83 עובדים במשרד היה גבוה מ- 35,000 ש"ח (לעומת 67 עובדים בשנת 2012); 20 מהם השתכרו מעל 45,000 ש"ח (10 ב-2012) ושישה מהם השתכרו מעל 50,000 ש"ח (שלושה ב-2012).<sup>30</sup>

בלוח 7 שלהלן מוצגים השינויים בשכר הממוצע ברוטו – למשרת שכיר במשק, למשרת שכיר בקרב עובדי המדינה ולמשרה במשרד מבקר המדינה, בשנת 2013 לעומת 2010.

**לוח 7 – השינוי בשכר הממוצע במשרד מבקר המדינה לעומת השכר הממוצע במשק (בש"ח, מחירי 2013)**<sup>31</sup>

שינוי ריאלי	2013	2010	שכר (ברוטו)
2.5%	9,212	8,988	שכר ממוצע במשק (משרות של ישראלים)
5.9%	14,816	13,996	שכר ממוצע – עובדי מדינה השייכים לשירותי המינהל הממשלתי
8.1%	25,133	23,248	שכר ממוצע משרד מבקר המדינה
14.1 נק' אחוז	172.8%	158.7%	שכר ממוצע משרד מבקר המדינה ביחס לשכר הממוצע במשק
3.5 נק' אחוז	69.6%	66.1%	שכר ממוצע משרד מבקר המדינה ביחס לשכר הממוצע של עובדי המדינה

כפי שמוצג בלוח, השכר הממוצע במשק עלה בשנים 2010–2013 בשיעור ריאלי של 2.5%, השכר הממוצע של עובדי המדינה עלה בשיעור ריאלי של 5.9% והשכר הממוצע של עובדי משרד מבקר המדינה עלה בשיעור ריאלי של 8.1%. כמו כן, בשנת 2013 שכרם הממוצע של עובדי משרד מבקר המדינה היה גבוה ב-172.8% מהשכר הממוצע במשק – לעומת 158.7% בשנת 2010; שכרם היה גבוה בשיעור של 69.6%, מהשכר הממוצע של עובדי המדינה – לעומת 66.1% בשנת 2010.

יש כמה סיבות אפשריות לכך שהשכר הממוצע במשרד מבקר המדינה גבוה משכר עובדי המדינה:

- מכלל עובדי המשרד, לכ-84.3% מהעובדים יש השכלה אקדמית: 37 הם בעלי תעודה, ל-76 יש תואר ראשון, ל-338 יש תואר שני, חמישה הם בעלי תואר דוקטור.<sup>32</sup>
- מכלל העובדים המקצועיים, כ-80% הם בעלי תואר שני ומעלה.
- התפלגות העובדים המקצועיים במשרד מבקר המדינה היא כלהלן: כ-35% משפטנים, כ-38% בעלי השכלה בתחומי כלכלה, ראיית חשבון ומינהל עסקים, וכ-27% בעלי מקצועות אקדמיים מגוונים, כגון מערכות מידע, מדיניות ציבורית, אדריכלות, עבודה סוציאלית ומדעי המדינה.<sup>33</sup>
- הוותק המקצועי הממוצע במשרד מבקר המדינה רב יחסית, ועומד על 21.06 שנים; ביולי 2015 היה הגיל הממוצע במשרד 48.4.<sup>34</sup>
- משיכת חוקרים מיומנים לביקורת המדינה ובירור תלונות על הגופים הציבוריים כרוכים בעלויות שכר גבוהות, ויש צורך במנהלי ביקורת ובמבררי תלונות ציבור שיש להם יכולת מקצועית השווה לזו של בעלי המקצוע בגופים שאותם הם מבקרים.
- על עובדי משרד המבקר חלים "כללי צינון" והגבלת עיסוק לאחר פרישה מחמירים יותר מהכללים החלים על שאר העובדים בשירות הציבורי. על-פי חוק, עובד משרד המבקר, בכל דרג, שעסק בביקורת, לא יועסק בגוף מבוקר במשך שנתיים מיום שפרש.<sup>35</sup>

<sup>30</sup> משרד מבקר המדינה, [שכר עובדי משרד מבקר המדינה ונציב תלונות הציבור, נתוני תעסוקה והשכר הממוצע לדירוג לשנת 2013](#), תאריך כניסה: 7 ביולי 2015.

<sup>31</sup> הלמ"ס, [ירחון שכר ותעסוקה](#), לוח 1.1 – שכר חודשי ממוצע למשרת שכיר, לוח 3.5 – שכר חודשי ממוצע של עובדי מדינה, שנים שונות.

<sup>32</sup> מר אלי מרזל, מנכ"ל משרד מבקר המדינה, מכתב, 15 ביולי 2015. הנתונים מיום 9 ביולי 2015.

<sup>33</sup> מר מתן גוטמן, עוזר בכיר למנכ"ל משרד מבקר המדינה, דואר אלקטרוני, 22 ביולי 2015.

<sup>34</sup> מר אלי מרזל, מנכ"ל משרד מבקר המדינה, מכתב, 15 ביולי 2015. הנתונים מיום 9 ביולי 2015.

<sup>35</sup> ראו סעיף 22 (ב) (2) לחוק מבקר המדינה, התשי"ח-1958 [נוסח משולב].



בשל הנקודות לעיל, יש מקום לערוך השוואה בין שכרם של עובדי משרד המבקר לזה של עובדי המדינה המקבילים במשרתם ובהשכלתם. בלוח 8 להלן מוצגים נתוני השכר הממוצע של עובדי המשרד לעומת נתוני השכר הממוצע במשרדי הממשלה בדירוגים מתאימים. ההשוואות נעשו בין הדרג המינהלי במשרד המבקר ובין הדרג המינהלי במשרדי הממשלה; בין דרג הביקורת של משרד המבקר ובין החציון העליון של השירות המשפטי במשרדי הממשלה; בין דרג הביקורת של משרד המבקר ובין החציון העליון של דרג המח"ר במשרדי הממשלה.

**לוח 8 – נתוני שכר: משרד המבקר לעומת משרדי הממשלה (בש"ח, ברוטו, מחירי 2013)**<sup>36</sup>

שינוי		2013		2010		דרג עובדים
עלות העסקה	שכר	עלות העסקה	שכר	עלות העסקה	שכר	
8.5%	6.8%	14,052	11,340	12,951	10,615	מינהלי – משרדי הממשלה
1.3%	2.3%	15,593	12,948	15,386	12,654	מינהלי – מבקר המדינה
<b>-7.2%</b>	<b>-4.5%</b>	<b>11.0%</b>	<b>14.2%</b>	<b>18.8%</b>	<b>19.2%</b>	<b>פער</b>
5.8%	4.4%	28,340	23,011	26,793	22,052	שירות משפטי – חציון עליון
7.9%	5.6%	34,927	27,868	32,369	26,400	ביקורת – מבקר המדינה
<b>2.1%</b>	<b>1.2%</b>	<b>23.2%</b>	<b>21.1%</b>	<b>20.8%</b>	<b>19.7%</b>	<b>פער</b>
3.2%	1.4%	22,484	18,253	21,784	17,993	מח"ר – חציון עליון
7.9%	5.6%	34,927	27,868	32,369	26,400	ביקורת – מבקר המדינה
<b>4.7%</b>	<b>4.2%</b>	<b>55.3%</b>	<b>52.7%</b>	<b>48.6%</b>	<b>46.7%</b>	<b>פער</b>
6.6%	4.2%	31,789	25,888	29,828	24,845	מח"ר – עשירון עליון
7.9%	5.6%	34,927	27,868	32,369	26,400	ביקורת – מבקר המדינה
<b>1.3%</b>	<b>1.4%</b>	<b>9.9%</b>	<b>7.6%</b>	<b>8.5%</b>	<b>6.3%</b>	<b>פער</b>

להלן תיאור הנתונים המוצגים בלוח:

- ממוצע השכר ברוטו של הדרג המינהלי במשרד המבקר עמד בשנת 2013 על **12,948 ש"ח**, לעומת **11,340 ש"ח** במשרדי הממשלה – פער של **14.2%**, לעומת פער שכר של 19.2% בשנת 2010; בשנים 2013-2010 גדל השכר הריאלי של הדרג המינהלי במשרדי הממשלה בשיעור מצטבר של **6.8%**, לעומת **2.3%** במשרד המבקר.
- ממוצע השכר ברוטו של דרג הביקורת במשרד המבקר עמד בשנת 2013 על **27,868 ש"ח**, לעומת **23,011 ש"ח** בקרב החציון העליון של השירות המשפטי במשרדי הממשלה – פער של **21.1%**, לעומת פער של 19.7% בשנת 2010. בשנים 2013-2010 גדל השכר הריאלי של החציון העליון בדרג השירות המשפטי בשיעור מצטבר של **4.4%**, לעומת עלייה בשיעור של **5.6%** בקרב עובדי הביקורת במשרד המבקר.
- ממוצע השכר ברוטו של דרג הביקורת במשרד המבקר עמד בשנת 2013 על **27,868 ש"ח**, לעומת **18,253 ש"ח** בקרב החציון העליון של עובדי דרג המח"ר במשרדי הממשלה – פער של **52.7%**, לעומת פער של 46.7% בשנת 2010. בשנים 2013-2010 גדל השכר הריאלי של החציון העליון של עובדי דרג המח"ר במשרדי הממשלה בשיעור מצטבר של **1.4%**, לעומת עלייה בשיעור של **5.6%** בקרב עובדי הביקורת במשרד המבקר.
- לטענת משרד מבקר המדינה, יש להשוות את השינוי בשכר עובדי הביקורת לשינוי בשכר העשירון העליון של דרג המח"ר במשרדי הממשלה.<sup>37</sup> ממוצע השכר ברוטו של דרג הביקורת במשרד המבקר עמד בשנת 2013 על **27,868 ש"ח**, לעומת **25,888 ש"ח** בקרב העשירון העליון של עובדי דרג המח"ר במשרדי הממשלה – פער של **7.6%**, לעומת פער של 6.3% בשנת 2013. בשנים 2013-2010 גדל השכר הריאלי בקרב העשירון העליון של

<sup>36</sup> שכר עובדי משרד מבקר המדינה: דין וחשבון לפי חוק חופש המידע, [שכר עובדי משרד מבקר המדינה](#), שנים שונות, תאריך כניסה: 8 ביולי 2015; שכר ממוצע לחודש ברוטו כולל שכר משולב ותוספת מבקר המדינה (תמ"ה), שכר בעד עבודה נוספת, תשלומים שנתיים, החזר הוצאות וגילומי מס; **מדד המחירים לצרכן**: הלמ"ס, **מאגר המחירים ומדדי המחירים של ישראל**, מדד המחירים לצרכן; **שכר עובדי משרדי הממשלה**: משרד האוצר, **דוח הממונה על השכר**, שנים 2009 ו-2012.

<sup>37</sup> מר מתן גוטמן, עוזר בכיר למנכ"ל משרד מבקר המדינה, דואר אלקטרוני, 23 ספטמבר 2014.



עובדי דרג המח"ר בשיעור מצטבר של 4.2%, לעומת עלייה בשיעור של כ-5.6% בקרב עובדי הביקורת במשרד המבקר.

כאמור, פועל יוצא של עקרון העצמאות של הביקורת ואי-התלות בממשלה, הקבוע בחוק יסוד: מבקר המדינה, הוא ששכר עובדי משרד מבקר המדינה – שלא כשכרם של יתר עובדי המגזר הציבורי – נקבע על-ידי מבקר המדינה, אינו נתון לפיקוח הממונה על השכר ואינו כפוף להסכמי עבודה במשרד האוצר. יש לציין כי באמצע שנת 2006 נעשה קיצוץ בשעות הנוספות של עובדי משרד מבקר המדינה כדי לצמצם את עלויות השכר, בעיקר של עובדים בכירים.<sup>38</sup>

לדעת אילן לוי, לשעבר הממונה על השכר והסכמי העבודה במשרד האוצר, שכרם של עובדי משרד מבקר המדינה "חייב להיקבע ולהיות מפקח על-ידי הגורמים המוסמכים בשירות המדינה, קרי הממונה על השכר ונציב שירות המדינה".<sup>39</sup> עם זאת, עמדה זו לא התקבלה, וכאמור, מבקר המדינה אינו נתון לפיקוח הממשלה, ועל כן, בפרט, אינו כפוף לממונה על השכר והסכמי עבודה במשרד האוצר.

בדיון בוועדת הכספים של הכנסת ב-25 בנובמבר 2002, בנושא בקשת תוספת תקציב למימון הסכם השכר עם העובדים, אמר מר קובי הבר, הממונה על התקציבים במשרד האוצר דאז, כי "הנקודה לדיון היא לא אם אנחנו מסכימים או לא מסכימים לבקשת המבקר. האוצר לא מתערב, ואין לו זכות, לא חוקית ולא במהות היומיומית, לקבוע אם אנחנו בכלל צד לנושא הזה. הממונה על השכר קיבל את ההסכם, ואין על זה ויכוח". כמו כן, בהמשך הדיון ציין מר הבר כי כל תוספת תקציב למשרד מבקר המדינה שוועדת הכספים של הכנסת תחליט עליה מחייבת את משרד האוצר.<sup>40</sup>

ממשרד מבקר המדינה נמסר כי לפי חוות דעת מתאריך 9 בספטמבר 2013 של עו"ד אורית קורן, המשנה ליועץ המשפטי לממשלה (חקיקה), על דעת היועץ המשפטי לממשלה, "הסמכות לקבוע את שכרם של עובדי המבקר נתונה למבקר המדינה ולא לבעל תפקיד מטעם הממשלה". כמו כן, נקבע בחוות הדעת כי "מעורבות הממונה על השכר עלולה להוביל להיווצרות קשר, ולו למראית עין, בין תוצאות הביקורת לבין תנאי השכר".<sup>41</sup>

לפי התקנים הבין-לאומיים של הארגון הבין-לאומי של מוסדות ביקורת המדינה (INTOSAI),<sup>42</sup> החלים על משרד מבקר המדינה, ועל-פי החלטות של העצרת הכללית של ארגון האומות המאוחדות (United Nations General Assembly), יש להביא בחשבון את הצורך בהפרדת גופי הביקורת מן הרשויות המבצעות (המבוקרות) ובאי-תלות לשם ביקורת עצמאית, יעילה ואובייקטיבית.<sup>43</sup> עיקרון זה שאוב מהצהרת לימה והצהרת מקסיקו<sup>44</sup> אשר עוסקות בנושא, וכאמור חלות על משרד מבקר המדינה מכוח תקנים בין-לאומיים. ההפרדה מתבצעת בין השאר משום הצורך בנטרול השפעות חיצוניות העלולות להשפיע על הביקורת, ובפרט לנוכח החשיבות של אי-תלות פיננסית ואי-תלות בשכר המבקרים.<sup>45</sup> כמו כן, בהצהרות לימה ומקסיקו צוין שיש להעסיק עובדי ביקורת ברמה גבוהה ולהתאים את שכרם ליכולותיהם, ויש להבטיח כי הוועדה הפרלמנטרית המופקדת על מוסד הביקורת (בישראל: הוועדה לענייני ביקורת המדינה) תוודא שאכן מסופקים משאבים ראויים לביצוע המנדט שניתן לביקורת.

<sup>38</sup> משרד מבקר המדינה, [הצעת תקציב לשנות הכספים 2011-2012](#), דצמבר 2010, עמ' 11.

<sup>39</sup> מר אילן לוי, הממונה על השכר והסכמי עבודה במשרד האוצר, מכתב, 4 ביולי 2010.

<sup>40</sup> דבריו של מר קובי הבר, הממונה לשעבר על אגף התקציבים במשרד האוצר, בישיבת ועדת הכספים, [פרוטוקול מס' 452 – תקציב מס' 2 לשנת 2002 למשרד מבקר המדינה](#), 25 בנובמבר 2002.

<sup>41</sup> מר אלי מרזל, מנכ"ל משרד מבקר המדינה, דואר אלקטרוני, 2 בספטמבר 2014.

<sup>42</sup> International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), [Founding Principles, ISSAI](#), International Standards of Supreme Audit Institutions, accessed: September 23, 2014.

<sup>43</sup> United Nations General Assembly, [Promoting the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration by strengthening supreme audit institutions](#), 15 March 2012.

United Nations General Assembly, Promoting and fostering the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration by strengthening supreme audit institutions, 20 November 2014.

<sup>44</sup> הצהרת לימה משנת 1977 והצהרת מקסיקו משנת 2007 עוסקות (בין השאר) במוסדות ביקורת עליונים (המקבילים למשרד מבקר המדינה בישראל). שתי ההצהרות מציגות את הצורך בהפרדת מוסדות הביקורת מפיקוח על-ידי הגוף המבוקר.

<sup>45</sup> הצהרת לימה, [קווים מנחים לעקרונות הביקורת](#), 1977; הצהרת מקסיקו, [קווים מנחים לעקרונות הביקורת](#), 2007.

