

הביקורת הפנימית במגזר הציבורי

פעולות הביקורת

בכמה משרדי ממשלה, תאגידים ציבוריים וחברות ממשלתיות, בנציבות שירות המדינה וברשות החברות הממשלתיות נבדקו היבטים שונים של הביקורת הפנימית במגזר הציבורי, ובכלל זה עצמאותם של המבקרים הפנימיים, מעמדם בארגון, הקצאת המשאבים לביקורת הפנימית והטיפול בדוחות הביקורת הפנימית.

תקציר

חוק הביקורת הפנימית, התשנ"ב-1992 (להלן - חוק הביקורת הפנימית) קובע כי בכל גוף ציבורי תתבצע ביקורת פנימית על ידי מבקר פנימי.

בשנים האחרונות אימצו רבות מהמדינות המפותחות כללים התואמים את עקרונות "הממשל התאגידי" (Corporate Governance)¹ והנהיגו על פיהם כללים לממשל תאגידי ראוי ברשויות הציבוריות ובתאגידים. בהמשך למגמה עולמית זו הנחו בישראל הרגולטורים השונים את הגופים הנתונים לאחריותם - הבנקים, גופי ההשקעה המוסדיים, קופות החולים והחברות הציבוריות - לקיים את כללי הממשל התאגידי, ובין היתר לחזק את מעמדו של המבקר הפנימי ושל ועדת הביקורת של הדירקטוריון, ובמרץ 2011 נחקק תיקון לחוק החברות, התשנ"ט-1999 על פי עקרונות אלה.

האפקטיביות של הביקורת הפנימית תלויה בין היתר במקצועיותו של המבקר הפנימי, במידה שבה מתקן הגוף המבוקר את הליקויים שעלו בדוחות הביקורת הפנימית וכן במידת אי-תלותו של המבקר בגורמים שעליו לבקר - דבר שהוא עקרון יסוד בעבודת הביקורת.

סוגיית פעילותו של המבקר הפנימי נבחנה בוועדה לבחינת חוק הביקורת הפנימית בראשות השופט בדימ' ורדימוס זילר (להלן - ועדת זילר), שהקימה ב-2005 שרת המשפטים דאז גב' ציפי לבני, בעקבות פנייה של מבקר המדינה ליועץ המשפטי לממשלה. הוועדה התבקשה לבחון את הצורך בתוספות, בשינויים ובתיקונים לחוק הביקורת הפנימית, "כדי לחזק, לשפר ולהדק את הביקורת הפנימית וטוהר המידות". בדצמבר 2006 הגישה הוועדה את המלצותיה לשרת המשפטים דאז, המלצות שיש בהן כדי לשפר את האפקטיביות של עבודת המבקר הפנימי.

1 מממשל תאגידי הוא שם כולל לעקרונות המחייבים יצירת מנגנוני בקרה ופיקוח ראויים על אופן ניהולן של חברות ציבוריות. מנגנוני הבקרה והפיקוח מבטיחים כי החברה תתנהל כיאות ותפעל בשקיפות ועל פי כללי דיווח ובקרה ראויים, וכי המנהלים וגורמי הפיקוח והבקרה יישאו באחריות למעשיהם.

פעולות הביקורת

בפרק הזמן פברואר 2010 - דצמבר 2011 בדק משרד מבקר המדינה, לסירוגין, היבטים שונים של הביקורת הפנימית במגזר הציבורי, ובכלל זה את עצמאותם של המבקרים הפנימיים, את מעמדם בארגון, את הקצאת המשאבים לביקורת הפנימית ואת טיפולן של הנהלות הגופים המבוקרים במשרדי הממשלה, בתאגידים הציבוריים ובחברות הממשלתיות בדוחות הביקורת הפנימית. הבדיקה עסקה בתקופות שונות בשנים 2006-2011 ונעשתה במספר רב של משרדי ממשלה; בנציבות שירות המדינה (להלן - הנציבות); בכמה תאגידים ציבוריים; בכמה חברות ממשלתיות וברשות החברות הממשלתיות (להלן - רשות החברות). נוסף על כך, שלח משרד מבקר המדינה שאלונים העוסקים בביקורת הפנימית אל המבקרים הפנימיים והמנכ"לים ב-20 משרדי ממשלה, אל המבקרים הפנימיים, המנכ"לים ויושבי ראש המועצות ב-24 תאגידים ציבוריים ואל המבקרים הפנימיים, יושבי ראש הדירקטוריונים, יושבי ראש ועדות הביקורת והמנכ"לים ב-32 חברות ממשלתיות.

עיקרי הממצאים

הביקורת הפנימית במשרדי הממשלה

ככלל, ל"שומרי הסף" הפנים-משרדיים במשרדי הממשלה² יש זיקה לגורם ביצוע ובקרה חיצוני שסמכותו חלה על כלל משרדי הממשלה: ליועץ המשפטי יש זיקה ליועץ המשפטי לממשלה; לחשב - לחשב הכללי במשרד האוצר; ולסמנכ"ל למינהל ולמשאבי אנוש (להלן - הסמנכ"ל למינהל) - לנציבות. זיקה זו מקטינה את תלותם בהנהלת המשרד שבו הם מכהנים ומאפשרת להם למלא את תפקידם באפקטיביות. ועדת זילר ציינה בהמלצותיה את הצורך ביצירת זיקה של המבקרים הפנימיים במשרדי הממשלה ל"גוף-על" בעל סמכות הכרעה בנושאים השנויים במחלוקת בין המבקר הפנימי ובין הגוף המבוקר. ואולם לגבי המבקר הפנימי במשרד ממשלתי, שגם לו יש מאפיינים של שומר סף, לא התגבש הסדר הקובע את זיקתו לגורם ביצוע ובקרה חוץ-משרדי, בדומה להסדרים שהתגבשו עבור שומרי הסף במשרדי הממשלה.

תלותו של המבקר הפנימי במשרדי הממשלה

על המבקר הפנימי לבדוק את פעולותיהם של נושאי המשרה וממלאי התפקידים במשרדי הממשלה, ובכלל זה של מנכ"ל המשרד, הממונה עליו, שהוא מעצם תפקידו מבוקר עיקרי. בד בבד, בסמכותו של המנכ"ל בין היתר לאשר את תכניות העבודה של המבקר הפנימי ולהקצות לו משאבים, וכן הוא יכול להשפיע השפעה רבה על קידומו המקצועי של המבקר. כפיפותו זו של המבקר הפנימי למנכ"ל בלא זיקה לגורם ביצוע ובקרה חיצוני עלולה ליצור אפוא תלות יתר של המבקר הפנימי במנכ"ל, ויש בכך פגיעה באפקטיביות הביקורת וחשש לניגוד עניינים, ולו למראית עין, הן של המבקר הפנימי והן של המנכ"ל. המבקר הפנימי תלוי גם בסמנכ"ל למינהל במשרד

2 כולל יחידות הסמך.

הממשלתי, האחראי, על פי הנחיית המנכ"ל, להקצאת המשאבים ליחידות המשרד לביצוע משימותיהן, ובהם משאבי האנוש והמשאבים החומריים.

ועדת זילר הכירה בהשפעה שיש לממונה על המבקר הפנימי, וציינה שהממונה עלול לעשות כל מאמץ להסיט את הביקורת ממנו והלאה באמצעות התערבות בקביעת נושאי הביקורת ובדרך הבדיקה. ועדת זילר אף קבעה המלצות בעניין, אולם במועד סיום הביקורת טרם יושמו המלצותיה.

נמצא כי המבקרים הפנימיים במשרדי הממשלה שנבדקו לא בדקו את תפקודם של המנכ"לים בנושאים שעל סדר יומו של המשרד הממשלתי, וכי כ-45% מהמנכ"לים אף סברו שאין זה ראוי שהמבקרים הפנימיים יבחנו את פעולותיהם. יוצא אפוא שהביקורת בנושאים בעלי חשיבות, שהמנכ"ל מעורב בהם ישירות, הייתה חלקית בלבד.

נמצא כי מבקרים פנימיים נמנעו פעמים רבות מלבצע ביקורות על נושאים שבתחום סמכותם של הסמנכ"ל למינהל ושל היחידות אשר באחריותו: כ-55% מהמבקרים הפנימיים שנבדקו לא ביצעו ביקורת כזאת במשך יותר מחמש שנים, ומרביתם (60%) יותר מעשר שנים.

כוח האדם ביחידות הביקורת הפנימית

המנכ"ל והסמנכ"ל למינהל הם המציעים שיוניים בתקני כוח האדם³ של המשרד, ובכלל זה בתקנים של יחידת הביקורת הפנימית בו, לנציבות, המופקדת על הניהול המרכזי של משאבי האנוש במשרדי הממשלה. מעורבותה של הנציבות נדרשת וחיונית, כדי למתן את התלות של המבקר הפנימי במנכ"ל ובסמנכ"ל למינהל בכל הנוגע לתקן כוח האדם ביחידת הביקורת הפנימית במשרד.

מעמדו של המבקר הפנימי בהשוואה לבעלי תפקידים דומים

ראוי שמעמדו הארגוני של המבקר הפנימי יבטא את ההשפעה שרצוי שתהיה לו ויקל עליו לבצע ביקורת אפקטיבית על כל היחידות בארגון, ובכלל זה על בעלי התפקידים הבכירים. ועדת זילר ציינה כי נכון להשוות את מעמדו של המבקר הפנימי לזה של סמנכ"ל או של בעל תפקיד מקביל לו.

נמצא כי הדרגה לפי תקן שקבעה הנציבות למבקרים הפנימיים במשרדי הממשלה, נמוכה מדרגת סמנכ"ל. זאת ועוד, דרגתם של המבקרים הפנימיים נמוכה מדרגתם של שומרי הסף במשרדי הממשלה וכן מדרגתם של חלק ניכר מהמנהלים הבכירים במשרדים.

לטענת ההנהלות בכמה משרדי ממשלה, גרמה הדרגה הנמוכה לפי תקן של המבקרים הפנימיים לפגיעה באפקטיביות של עבודתם, משום שהם נדרשו לבקר בעלי תפקידים שדרגתם גבוהה משלהם. אולם הנציבות דחתה את הטיפול בנושא פעם אחר פעם

3 לפי חוק שירות המדינה (מינויים), התשי"ט-1959, תקן הוא המשרה בשירות המדינה והדרגה הצמודה לה בכל יחידה מיחידות המשרד הממשלתי.

מסיבות שונות, ובהן ההמתנה לפרסומו של דוח ועדת זילר וההמתנה לפרסומו של דוח זה.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה מנובמבר 2011 מסר נציב שירות המדינה שהתמנה לתפקיד ביוני 2011, כי יחידת הביקורת הפנימית היא אמנם חלק מהנהלת המשרד, ולא חל עליה הסדר שונה מזה שחל על היחידות האחרות במשרד הממשלתי. ואולם נוכח ממצאי משרד מבקר המדינה המצוינים בדוח זה, ובייחוד נוכח החשש לניגוד עניינים של המנכ"ל, הורה הנציב להתחיל בעבודת מטה מקפת שתעסוק במגוון הנושאים הנזכרים בדוח והקשורים לנציבות. עבודת מטה זו נועדה להציב אמות מידה לקביעת המבנה הארגוני של יחידות הביקורת הפנימית במשרדי הממשלה, בדרך שתיצור אחידות אך תביא בחשבון את הייחודיות של כל משרד.

הביקורת הפנימית בתאגידים הציבוריים

במשך השנים הוקמו על פי חוק, ביזמת הממשלה, יותר מ-50 תאגידים ציבוריים. פעילותם של התאגידים אינה מוסדרת בחוק כללי. כל תאגיד נוסד על פי חוק אשר מסדיר את הקמתו ואת פעילותו (להלן - חוק מקים). רוב החוקים המקימים נחקקו לפני שנים רבות, חלקם לפני עשרות שנים, והסדרי הפיקוח שנקבעו בהם מבטאים תפיסות שרווחו בזמן חקיקתם. בשל כל אלה קיים הבדל רב בהסדרים המהותיים והפרוצדורליים החלים על התאגידים השונים, ובכלל זה בנוגע לביקורת הפנימית בהם. הפיקוח החיצוני של יחידות המטה ושל גורמי האכיפה הממשלתיים על התאגידים הציבוריים מוגבל ומצומצם יותר מהפיקוח על משרדי הממשלה ועל החברות הממשלתיות, ואין יחידת מטה ממשלתית שתפקידה לפקח על התאגידים הציבוריים. הדבר מעצים את חשיבותם של מנגנוני הפיקוח הפנימיים של התאגיד הציבורי - ובייחוד את חשיבותם של המועצה, שהיא הגוף העליון המפקח על מכלול הפעילות של התאגיד ועל הנהלתו, של ועדת הביקורת מטעמה ושל המבקר הפנימי.

בשנת 1992 הקים שר המשפטים דאז "מועצה לתאגידים ציבוריים", אשר אחד מתפקידיה היה להתוות קווי מדיניות לדרכי ניהולם ופעולתם של תאגידים ציבוריים. במועד סיום הביקורת, 20 שנה לאחר הקמת המועצה לתאגידים ציבוריים ותשע שנים לאחר הגשת מסקנותיה הסופיות, טרם חוקק חוק התאגידים הציבוריים. צוות משותף של רשות החברות ומשרד המשפטים הכין נוסח הצעה לחוק התאגידים הציבוריים המסתמך על המלצותיה של המועצה לתאגידים ציבוריים והמסדיר את הקמתם ואת פעילותם של התאגידים הציבוריים. הנוסח המוצע פורסם ביולי 2011 כטרום-תזכיר (להלן - טרום-תזכיר הצעת חוק התאגידים הציבוריים), לשם קבלת תגובתם של גורמים שונים. במועד סיום הביקורת טרם גובשה הצעת חוק בנידון. בינואר 2013, לאחר סיום הביקורת, פרסם משרד המשפטים תזכיר הצעת חוק התאגידים הציבוריים.

המועצה וועדת הביקורת בתאגיד הציבורי

האפקטיביות של עבודת הביקורת הפנימית והיכולת שלה להביא לשיפור סדרי הניהול והפיקוח בתאגידים הציבוריים תלויות במידה רבה בקיומן של מועצה וועדת ביקורת פעילות בתאגיד וביחסן של אלה לביקורת הפנימית. ביכולתן של המועצה ושל ועדת הביקורת לשמש גורם מאזן שיפחית את התלות של המבקר הפנימי במנכ"ל

הארגון, ולמלא, בהיבטים מסוימים, את התפקידים המיועדים לנציבות ולגורם הביצוע והבקרה החיצוני, כפי שתואר לעיל בנוגע למשרדי הממשלה.

1. אחריותן של המועצות לביקורת הפנימית: בכל התאגידים שנבדקו, למעט שירות התעסוקה, הייתה מועצה פעילה בשנים 2007-2010. להלן פרטים על מועצת שירות התעסוקה - תאגיד ציבורי מרכזי - ועל האפקטיביות של הביקורת הפנימית בתאגיד זה:

(א) נמצא כי שרי התמ"ת בשנים 2007-2010 - ח"כ אלי ישי וח"כ בנימין בן אליעזר - מינו מועצה לשירות התעסוקה שמנתה שלושה חברים, מספר הקטן מהמשתמע על פי התקנות, ואשר אין בו כדי לאפשר למועצה לתפקד כראוי. מצב לא תקין זה נמשך עד מועד סיום הביקורת, דצמבר 2011.

(ב) נמצא כי בשנים 2008-2010 לא התכנסה מועצת שירות התעסוקה לדיון כלל. עוד עלה בבדיקה שמינואר 2007 עד נובמבר 2010 לא כינסו יושבי ראש המועצה באותה עת את המועצה לצורך פיקוח על התאגיד. כך למשל לא בחנה המועצה את צמצום כוח האדם ביחידת הביקורת הפנימית בתקופה זו.

(ג) נמצא כי תכניות העבודה של הביקורת הפנימית בשירות התעסוקה לשנים 2009-2010 שאישר המנכ"ל דאז, כללו רק בקרה על נכונות הנתונים שהוקלדו במערכת הממוחשבת של הארגון. בתכניות העבודה נכללו אפוא רק בדיקות של נושאים שוליים ובהיקף מצומצם, אשר אינן נותנות מענה מקצועי לביקורת הפנימית הנדרשת בתאגיד בסדר גודל של שירות התעסוקה. ממועד מינויה של המבקרת הפנימית באוגוסט 2008 עד תום תקופת הביקורת של משרד מבקר המדינה - סוף שנת 2010 - לא התקיימה בשירות התעסוקה ביקורת פנימית כנדרש. בתשובתה למשרד מבקר המדינה טענה המבקרת הפנימית כי פעלה במסגרת המגבלות שהטיל עליה המנכ"ל דאז, וכי התבקשה לעסוק בנושאים שוליים. לעומתה טען המנכ"ל דאז כי תכנית העבודה הותאמה ליכולותיה של המבקרת הפנימית ולהספק שלה.

בכל אותה העת לא בדקה מועצת שירות התעסוקה את איכות הביקורת הפנימית בתאגיד ולא פעלה להבטחת ביקורת פנימית ראויה.

מן האמור לעיל עולים ליקויים ניכרים בכל הנוגע למועצת שירות התעסוקה ולתפקודה. בנסיבות אלה הועצם תפקידו של המנכ"ל בקביעת נושאי הביקורת הפנימית, נוצרה תלות רבה מדי של המבקרת הפנימית בו, וממילא לא התקיימה בשירות התעסוקה ביקורת פנימית אפקטיבית.

2. ועדת הביקורת בתאגידים הציבוריים: (א) קיום ועדת ביקורת - נמצא שב-19 מ-24 החוקים המקימים של התאגידים שנבדקו (כ-80%), אין חובה על התאגיד לקיים ועדת ביקורת. עם זאת, נמצא כי רק ב-10% מהתאגידים שנבדקו לא הייתה ועדת ביקורת, ובהם המוסד לביטוח לאומי⁴. נמצא גם שמועצת המוסד לביטוח לאומי לא נעזרה בביקורת הפנימית למילוי תפקידה - פיקוח על התאגיד.

(ב) תפקידי ועדת הביקורת - ככלל, תפקידי ועדת הביקורת בתאגיד הציבורי וסמכויותיה אינם קבועים בהוראות החוקים המקימים. רק ב-8% מהחוקים המקימים שנבדקו נקבעו גם תפקידיה וסמכויותיה של ועדת הביקורת. נמצא שבכ-40%

4 יצוין שבחוק המקים של המוסד לביטוח לאומי לא נקבעה חובה לקיים ועדת ביקורת.

מהתאגידים שנבדקו לא בחנו המועצה או ועדת הביקורת אם המשאבים שהועמדו לרשות המבקר הפנימי מתאימים לצורכי התאגיד בתחום הביקורת הפנימית.

(ג) תדירות הדיונים של ועדות הביקורת בתאגידים הציבוריים - נמצא שבשנים 2007-2009 התכנסה ועדת הביקורת בכ-80% מהתאגידים שנבדקו פחות מארבע פעמים בכל אחת מהשנים, ובכ-20% מהתאגידים שנבדקו לא התכנסה ועדת הביקורת כלל באחת משנים אלה לפחות. עולה אפוא שבחלק ניכר מהתאגידים שנבדקו התכנסו ועדות הביקורת לדיון בתדירות נמוכה, המעוררת ספק בדבר יכולתן לבצע את עבודתן כראוי.

(ד) מספר החברים בוועדת הביקורת - רק באחד מ-24 החוקים המקימים שנבדקו (כ-4%) נקבע מספר מזערי של חברים בוועדת הביקורת - שלושה. נמצא כי בכ-13% מהתאגידים שנבדקו כיהנו שני חברים בלבד בוועדות הביקורת, דבר שעלול לפגוע בתפקודן של הוועדות.

(ה) המניין המזערי הדרוש לקיום דיונים ולקבלת החלטות - שום חוק מ-24 החוקים המקימים שנבדקו לא קבע מהו המניין המזערי הדרוש לקיום דיונים ולקבלת החלטות בוועדת הביקורת. בהיעדר קביעה כזאת היה ניתן לצפות כי המועצה של התאגיד תסדיר עניין זה בדומה לקבוע בחוק החברות לגבי חברה ציבורית ובחוזר רשות החברות לגבי חברה ממשלתית. אולם נמצאו תאגידים שבהם לא קבעה המועצה את המניין הדרוש לקיום דיונים ולקבלת החלטות בוועדת הביקורת, למשל המועצה לייצור צמחים ושיווקם והרשות לשמירת הטבע והגנים הלאומיים, ותאגידים שבהם המועצה אמנם קבעה את המניין המזערי, אולם בפועל קיימה ועדת הביקורת דיונים וקיבלה החלטות במניין שהיה קטן מהמניין שנקבע, למשל מגן דוד אדום.

3. מינוי המבקר הפנימי: נמצא שבחלק מהתאגידים הציבוריים לא היו המועצה וועדת הביקורת מעורבות בבחירת המבקר הפנימי ובמינויו, והמנכ"ל היה הגורם המרכזי בבחירה ובמינויו. בכך עלולה להיווצר תלות יתר של המבקר הפנימי במנכ"ל שעליו לבקר.

4. מעקב המועצה אחר עבודת ועדת הביקורת: נמצא כי בשנים 2007-2009 לא דנה מליאת המועצה לייצור צמחים ושיווקם בהמלצותיה של ועדת הביקורת ולא עקבה כראוי אחר עבודתה. רק בנובמבר 2010 התקיים במועצה דיון בנושא עבודתה של ועדת הביקורת.

מן האמור עולה כי מוסד המבקר הפנימי וכן קיומה, מעמדה וסמכויותיה של ועדת הביקורת, שהם כלי בקרה חשובים ביותר - כל אלה לא הוסדרו בתאגידים הציבוריים, וספק אם הם פועלים כהלכה ותורמים לפיקוח במידה הראויה. פגם זה הוא מהותי ביותר, וחובה שיבוא על תיקונו בהקדם. סוגיות רבות הנוגעות לביקורת הפנימית בתאגידים הציבוריים אינן מוסדרות בחקיקה, ועל כן נתונה למועצות התאגידים הסמכות להסדירן, אולם המועצות לא הסדירו סוגיות אלה כראוי.

כאמור בדוחות קודמים של מבקר המדינה, על משרד המשפטים להמשיך ולקדם את גיבוש חוק התאגידים הציבוריים. כל עוד הנושא אינו מוסדר בחקיקה, מן הראוי שהמועצה של כל תאגיד תקבע בנוהל, על פי האמור בדוח זה, את סמכויותיה, את תפקידיה ואת סדרי עבודתה של ועדת הביקורת ותקפיד על יישומו.

תלות יתר של המבקר הפנימי במנכ"ל התאגיד הציבורי

בחלק מהתאגידים החליטה המועצה בהתאם לסמכותה על פי חוק הביקורת הפנימית כי המנכ"ל הוא שיהיה הממונה על המבקר הפנימי, ובכך נתנה למנכ"ל שורה של סמכויות הנוגעות למבקר הפנימי, כגון הסמכות לאשר את תכנית העבודה של המבקר, וזאת בלי שהמועצה או ועדת ביקורת מטעמה היו מעורבות בעבודת הביקורת הפנימית. היו תאגידים שבהם אמנם לא קבעה המועצה את המנכ"ל לממונה על המבקר הפנימי, אולם המנכ"ל שימש בתפקיד זה בפועל. בשל חוסר המעורבות של המועצה או ועדת הביקורת בתאגידים אלה בביקורת הפנימית נוצרה תלות יתר של המבקר הפנימי במנכ"ל.

1. הממונה על המבקר הפנימי: נמצא שבכ-83% מהתאגידים שנבדקו לא דנה המועצה בשנים 2006-2009 במעמד הארגוני של המבקר הפנימי ולא נבחנה שאלת זהותו של הממונה עליו. נמצא גם כי בכ-55% מהתאגידים שנבדקו הייתה אי-בהירות בנוגע לזהות הממונה על המבקר הפנימי: המבקר הפנימי, יו"ר המועצה והמנכ"ל השיבו תשובות שונות לשאלה מיהו הממונה על המבקר הפנימי. ברבע מהתאגידים שנבדקו שימשו בתפקיד הממונה על המבקר מועצת התאגיד, ועדת הביקורת או יו"ר ועדת הביקורת - גורמים שאינם מוסמכים לכך על פי חוק הביקורת הפנימית.

2. אישור תכנית העבודה ושינויים בה: נמצא כי בכ-21% מהתאגידים שנבדקו לא דנו המועצה או ועדת הביקורת בתכנית העבודה של המבקר הפנימי לשנים 2006-2009, וממילא לא אישרו אותה. עוד נמצא כי בכ-21% מהתאגידים שנבדקו אישר המנכ"ל את תכנית העבודה של המבקר הפנימי בלי שהמועצה או ועדת הביקורת יבחנו אותה. הדבר עלול ליצור תלות יתר של המבקר הפנימי במנכ"ל ולפגוע ביכולת המועצה וועדת הביקורת לפקח על עבודת הביקורת הפנימית.

בשירות התעסוקה למשל עלה שתכניות העבודה של המבקר הפנימית לשנים 2009-2010 הוגשו למנכ"ל דאז לקבלת אישורו בלי מעורבות של המועצה.

3. קביעת תנאי העסקתו של המבקר הפנימי: נמצא כי ב-50% מהתאגידים שנבדקו היו המנכ"לים מעורבים מעורבות ניכרת בקביעת שכרו של המבקר הפנימי, דבר היוצר תלות יתר של המבקר הפנימי במנכ"ל.

מן האמור עולה כי קיימים תאגידים שבהם מעורבות המועצה או ועדת הביקורת בעבודת הביקורת הפנימית אינה מספקת, ועל כן קיימת תלות יתר של המבקר הפנימי במנכ"ל התאגיד; תלות זו עלולה לפגוע בעצמאותו של המבקר הפנימי ובאפקטיביות של עבודתו.

לדעת משרד מבקר המדינה, על המועצה של כל תאגיד להיות מעורבת בעבודת הביקורת הפנימית באופן ישיר או באמצעות ועדת הביקורת, כדי לממש את חובתה לפקח על התאגיד ולהבטיח את מידת העצמאות הדרושה למבקר הפנימי לביצוע תפקידו.

הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות

בבדיקת משרד מבקר המדינה נמצא כי בהיבטים רבים של הביקורת הפנימית מצב הדברים בחברות הממשלתיות טוב מאשר בתאגידים הציבוריים. בראש ובראשונה, הסדרתה של הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות, באמצעות החוק וההנחיות של רשות החברות, היא אחידה, מפורטת וחלה על כל החברות הממשלתיות, לעומת הסדרתה בתאגידים הציבוריים שאינה כך. כאמור, מלבד זה, תפקודה של הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות טוב מתפקודה של הביקורת הפנימית בתאגידים הציבוריים - כך למשל תדירות התכנסותן של ועדות הביקורת בחברות הממשלתיות גבוהה יותר מזו של ועדות הביקורת בתאגידים הציבוריים.

עם זאת, בבדיקת משרד מבקר המדינה העלתה ליקויים בחברות הממשלתיות וברשות החברות, שעיקרם הקצאת משאבים חסרה למבקר הפנימי בכמה חברות הממשלתיות ופיקוח חסר של רשות החברות על הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות. להלן פירוט:

כשלים חמורים בתפקוד הביקורת הפנימית בשתי חברות

1. חברת חלמיש חברה ממשלתית - עירונית לדיור לשיקום ולהתחדשות שכונות בתל אביב - יפו בע"מ: נמצא כי ועדת הביקורת בחברה לא התכנסה כלל בשנת 2010, וכי בשנת 2011 התכנסה שלוש פעמים; כי יותר משנה וחצי עברו ממועד כינוסה בשנת 2009 עד מועד כינוסה בשנת 2011; כי הוועדה לא דנה כנדרש בדוחות הביקורת הפנימית שהוגשו לה בשנת 2010; וכי הוועדה והדירקטוריון לא דנו באישור תכנית העבודה שהציע המבקר הפנימי לשנת 2011, ובשל כך לא ביצע המבקר הפנימי ביקורת על פעילות החברה בשנה זו. נוסף על כך, לא נמצאו מסמכים המעידים כי רשות החברות נקטה פעולה כלשהי לכנס את ועדת הביקורת בחברה במשך שנה וארבעה חודשים, ממועד הדיון האחרון של ועדת הביקורת ביולי 2009 עד ישיבת הדירקטוריון בנובמבר 2010. כמו כן, לא נמצאו מסמכים המעידים כי רשות החברות פעלה לקיים דיונים בדוחות הביקורת הפנימית בשנת 2010 ולאשר את תכנית העבודה של המבקר הפנימי לשנת 2011 כנדרש.

2. חברת כפר הנוער מאיר שפיה: (א) נמצא כי במשך יותר משנתיים - ממאי 2008 עד אוגוסט 2010 - לא פעלו דירקטוריון החברה וועדותיו, מכיוון שלא נמצא לפעילות המניין הדרוש לפי תקנון החברה, זאת על אף ניסיונותיה של רשות החברות להביא לפעילותו תקינה של הדירקטוריון. במרבית התקופה - כשנה וחצי - היה מניין זה חסר מכיוון ששר האוצר דאז מר רוני בר-און, שרת החינוך דאז פרופ' יולי תמיר והממשלה לא מינו דירקטורים לחברה, אף שהדבר נדרש בחוק.

(ב) נמצא שבמשך כשנה וחצי לא היה בחברה מבקר פנימי, ולמעשה לא נעשתה בה ביקורת פנימית במשך כשנתיים וחצי - מינואר 2009 עד מאי 2011.

הפיקוח של רשות החברות על הביקורת הפנימית

1. נמצאו חברות אשר לא הגישו לרשות החברות דיווחים מפורטים, כפי שדרשה, בנוגע לביקורת הפנימית בהן, דיווחים שהיה בהם כדי לסייע לרשות החברות לבחון את האפקטיביות של הביקורת הפנימית בחברות אלה. עוד נמצא כי רשות החברות לא

דרשה מאותן חברות להשלים את דיווחיהן ולא השתמשה בדיווחים שקיבלה לבחינת מערכי הביקורת הפנימית של החברות, כדי לפקח על פעילותן ולאתר ליקויים מערכתיים הדורשים את התערבותה.

2. נמצא כי בניגוד להוראות הרשות לא נכחו נציגי רשות החברות בכ-75% מדיוני ועדות הביקורת שנבדקו, ושבהם דנו הוועדות באישור תכניות העבודה של הביקורת הפנימית לשנים 2009-2011.

הקצאת משאבים לביקורת הפנימית

נמצאו חברות ממשלתיות הדומות זו לזו בהיקף פעילותן, אך שונות זו מזו בכמות המשאבים המוקצים לביקורת הפנימית בהן. דוח זה מעלה כי על רשות החברות לבחון את היקף המשאבים שמקצות החברות הממשלתיות לביקורת הפנימית, על פי המאפיינים של כל אחת מהן. כך יהיו בידי נציגי הרשות בוועדות הביקורת נקודות ייחוס (Benchmarks) בכל הנוגע להיקף המשאבים המוקצים למבקר הפנימי.

עבודת המבקרים הפנימיים בגופים הציבוריים - מבט כולל

קביעת תקנים מקצועיים מחייבים למבקרים הפנימיים

חוק הביקורת הפנימית קובע כי המבקר הפנימי יבצע את הביקורת על פי תקנים מקצועיים מקובלים. ואולם החוק אינו קובע מהם התקנים המקצועיים המקובלים ומותיר זאת לחקיקת משנה של שר המשפטים. נמצא כי מאז נחקק חוק הביקורת הפנימית בשנת 1992 לא הותקנו תקנות הקובעות אילו תקנים מקצועיים מחייבים את המבקרים הפנימיים. להתקנת תקנות כאלה יש חשיבות רבה, מאחר שהמבקרים הפנימיים חסרים תקנים מחייבים בדבר סדרי עבודתם, ותקנים אלה ישמשו למבקר הפנימי קו מחייב, וכן ישמשו קנה מידה להערכת תפקודו.

ביסוס תכנית העבודה על סקר סיכונים או הערכת סיכונים

רצוי שהמבקר הפנימי בכל ארגון יבסס את תכנית העבודה שלו על סקר סיכונים שעושה הגוף המבוקר או על הערכת סיכונים שמבצע הוא עצמו לצורך הכנת תכנית העבודה.

1. משרדי הממשלה: ככלל, הנהלות משרדי הממשלה אינן מבצעות סקר סיכונים. המבקרים הפנימיים אמנם יכולים לבצע הערכת סיכונים לצורך הכנת תכנית העבודה שלהם, ואולם נמצא כי בכ-80% ממשרדי הממשלה שנבדקו לא ביססו המבקרים הפנימיים את תכנית העבודה שלהם על הערכת הסיכונים.

2. התאגידים הציבוריים: נמצא שרק בכ-44% מהתאגידים שנבדקו בוצעו בשנים 2004-2009 סקר סיכונים או הערכת סיכונים, ורק בכ-39% מהתאגידים שנבדקו היו תכניות העבודה של המבקרים הפנימיים לשנים 2007-2010 מבוססות עליהם.

3. החברות הממשלתיות: חוזר רשות החברות שפורסם בשנת 2009 קובע כי על בדיקתו של אופן ניהול הסיכונים בחברה להיות חלק מתכנית העבודה השנתית

של המבקר הפנימי. ואולם עולה שבתכניות העבודה של המבקרים הפנימיים לשנת 2010 ב-60% מהחברות שנבדקו ובתכניות העבודה של המבקרים הפנימיים לשנת 2011 ב-44% מהחברות שנבדקו לא נכללה בדיקה של ניהול הסיכונים בחברה.

חוזר רשות החברות משנת 2009 קובע גם כי על המבקר הפנימי להתחשב בתוצאות סקר הסיכונים בקביעת תכניות העבודה שלו. עוד קובע החוזר כי על ועדת הביקורת והדירקטוריון לאשר את תכניות העבודה של המבקר הפנימי ולקבוע את הקצאת המשאבים ליישום התכניות. נמצא שבכ-92% מהחברות הממשלתיות שנבדקו ביססו המבקרים הפנימיים את תכניות העבודה שלהם על סקר סיכונים שביצעה החברה או על הערכת סיכונים שביצעו הם עצמם. עם זאת, נמצא שבחברת אתרים בחוף תל-אביב - חברה לפיתוח אתרי תיירות בת"א-יפו בע"מ, בתכניות העבודה של המבקר הפנימי לשנים 2010-2011, ובחברת המכון הגיאופיסי לישראל, בתכנית העבודה של המבקר הפנימי לשנת 2011, לא יוחד מקום ראוי לבדיקת אופן התמודדותן של החברות עם הסיכונים המשמעותיים להן שאותרו בהערכת הסיכונים, ואף על פי כן אישרו ועדות הביקורת והדירקטוריונים תכניות אלה.

תפקידים נוספים של המבקר הפנימי

חוק הביקורת הפנימית קובע כי "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".

1. תאגידים ציבוריים: נמצא שבכ-21% מהתאגידים הציבוריים שנבדקו מילאו המבקרים הפנימיים תפקידים אף שהדבר מנוגד לחוק הביקורת הפנימית.

2. משרדי הממשלה: (א) חברות בוועדות משרדיות - בשנת 1997 החליטה הממשלה כי בכל משרד ממשלתי יקים המנכ"ל ועדת היגוי שתהיה אחראית לכל פעולות המחשוב, ושאוחד מחבריה יהיה המבקר הפנימי. נוכח הוראות חוק הביקורת הפנימית יש לראות מבקר פנימי שמונה לחבר בוועדה משרדית כמשקיף בלבד בלא שתהיה בידיו סמכות ביצועית.

(ב) בירור תלונות - נמצא כי בכמחצית ממשרדי הממשלה שנבדקו הוטל על המבקרים הפנימיים התפקיד של הממונה על תלונות הציבור, ולטענתם של המבקרים היה עליהם לייחד לעיסוק זה זמן שהיה דרוש להם לביצוע הביקורת - תפקידם העיקרי.

(ג) הכנת תשובות למשרד מבקר המדינה - ברוב המכריע של משרדי הממשלה שנבדקו היו המבקרים הפנימיים מעורבים, על פי הנחייתו של המנכ"ל, בהכנת תשובות המשרד לטיטות דוחות מבקר המדינה, ולטענתם נעשתה עבודה זו לעתים על חשבון ביצוע הביקורת.

טיפול הנהלות הגופים הציבוריים בדוחות הביקורת הפנימית

דיון ההנהלה בדוחות המבקר הפנימי: נמצא שיותר משליש מהמנכ"לים של משרדי הממשלה שנבדקו וכן המנכ"לים של שלושה מששת

התאגידים הציבוריים שנבדקו לא דנו בכל דוחות הביקורת הפנימית, אף שהדבר נדרש בחוק הביקורת הפנימית.

מעקב אחר תיקון הליקויים: בכל משרדי הממשלה שנבדקו קיימות ועדות למעקב אחר תיקון הליקויים שעלו בדוחות המבקר הפנימי בראשותו של המנכ"ל, כנדרש על פי החלטות הממשלה. ואולם בשליש מהמשרדים לא דנו הוועדות בדוחות הביקורת הפנימית כנדרש.

סיכום והמלצות

1. ממצאי דוח זה מצביעים על ליקויים בדרך פעולתם של הגופים הציבוריים שנבדקו בכל הנוגע לביקורת הפנימית בהם, ועל שחלק מההסדרים המוסדיים הקיימים אין בהם כדי להבטיח את עצמאותו של המבקר הפנימי בארגון הציבורי כנדרש.

2. במשרדי הממשלה לא התגבש הסדר המבטיח את מידת העצמאות הדרושה למבקר הפנימי כדי שיוכל למלא את תפקידו כראוי. הסדר כזה יתאפשר באמצעות מיסוד זיקתו של המבקר הפנימי במשרד הממשלתי לגורם ביצוע ובקרה ממשלתי חוץ-משרדי, בדומה להסדרים שהתגבשו בנוגע לשומרי הסף במשרדי הממשלה. יש לציין כי עמדת משרד מבקר המדינה היום כבעבר היא שגורם זה צריך להיות חלק מהרשות המבצעת, ולפיכך אינו יכול להיות משרד מבקר המדינה שאינו חלק ממנה. נוסף על כך, לא השתמשו השרים בעבודת המבקר הפנימי כדי לממש את אחריותם המיניסטריאלית ולא היו מעורבים במידה מספקת בעבודתו של המבקר. בכך נוצרה תלות יתר של המבקר הפנימי במנכ"ל, ולעתים גם בסמנכ"ל למינהל. תלות זו של המבקר במנכ"ל ובסמנכ"ל למינהל מתבטאת בין היתר באישור תכנית העבודה שלו, בהקצאת המשאבים לעבודתו ובהשפעה על תנאי העסקתו ועל מעמדו בארגון. בגלל תלות זו נוצר חשש לניגוד עניינים, ולו למראית עין, העלול לפגוע הן בעבודתו של המבקר הפנימי והן בהכרעותיו של המנכ"ל בסוגיות הנוגעות לביקורת הפנימית. האפקטיביות של הביקורת הפנימית תלויה אפוא במידה רבה במנכ"ל ובתפיסתו את תפקידי הביקורת, ולא בהסדר מוסדי המבטיח אותה.

הנציבות לא השכילה לראות בתחום הביקורת הפנימית תחום המחייב קביעת תקנים מזעריים ונתנה יד לתקנון חסר של יחידות הביקורת הפנימית, לאיוש חסר של התקנים שאושרו ולקביעת מעמדו הארגוני הנמוך של המבקר הפנימי. במשך השנים דחתה הנציבות בקשות חוזרות ונשנות לבחון שוב את מעמדם של המבקרים הפנימיים במשרדי הממשלה ואת תנאי שכרם.

3. בנוגע לתאגידים הציבוריים, ממצאי דוח זה מצביעים על שטרם נקבע הסדר מקיף לגבי התאגידים, ובכלל זה בנוגע לביקורת הפנימית בהם. זאת בניגוד להסדרה הקיימת לגבי חברות ציבוריות וחברות ממשלתיות ובניגוד להמלצות השונות של מבקר המדינה ושל המועצה לתאגידים ציבוריים. עם זאת, בינואר 2013 פרסם משרד המשפטים את תזכיר הצעת חוק התאגידים הציבוריים, שבו הצעה להסדרת הסוגיה.

המועצה בתאגיד הציבורי היא המפקחת על פעילות התאגיד ועל הנהלתו. המועצה אמורה להביא להפחתת התלות של המבקר הפנימי במנכ"ל הארגון ולמלא, בהיבטים מסוימים, את התפקידים המיועדים לגורמי הבקרה החיצוניים שסמכותם חלה על

כלל משרדי הממשלה. ואולם ממצאי הביקורת מלמדים כי היו מועצות שמשכו את ידיהן מעיסוק במערך הביקורת הפנימית ונמנעו מלהשתמש בעבודתו של המבקר הפנימי. בכך כשלו מועצות אלה במילוי תפקידן.

4. מצב הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות טוב בהיבטים רבים ממצב הביקורת הפנימית בתאגידים הציבוריים. עם זאת, בבדיקה התגלו ליקויים בעבודתה של הביקורת הפנימית בכמה חברות ממשלתיות, ובשתי חברות - חברת חלמיש חברה ממשלתית-עירונית לדיור לשיקום ולהתחדשות שכונות בתל אביב-יפו בע"מ וחברת כפר הנוער מאיר שפיה - לא התקיימה כלל ביקורת פנימית במשך פרקי זמן ארוכים, אף שהדבר נדרש בחוק הביקורת הפנימית. נמצאו גם ליקויים בביקוח של רשות החברות על הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות.

על רשות החברות לפעול לשיפור תפקודה בכל הנוגע לפיקוח על הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות, כדי לוודא שהביקורת מתפקדת כראוי: חובה עליה בין היתר להבטיח כי נציגיה ישתתפו בדיונים, לדרוש מהחברות להגיש לה דיווחים מלאים לגבי הביקורת הפנימית, לבחון את היקף המשאבים שהוקצו לביקורת הפנימית בחברות ולנתח את המידע שהן מספקות לה.

5. אף כי ממשלות ישראל היו מודעות לחולשתו של מוסד הביקורת הפנימית, ואף כי ועדת זילר בחנה את הסוגיה והגישה את המלצותיה כבר בשנת 2006, אף על פי כן לא טופלו הסוגיות המהותיות בעבודתם של המבקרים הפנימיים. כך למשל טרם נקבעו בתקנות התקנים המקצועיים המחייבים את המבקרים הפנימיים לפי חוק הביקורת הפנימית, על אף החשיבות שבקביעתם.

נוכח חשיבותו של מוסד הביקורת הפנימית במגזר הציבורי וקשיי פעילותו במסגרת ההסדרים הקיימים, ראוי כי משרד המשפטים יקדם במהרה את התיקון לחוק הביקורת הפנימית ברוח הצעותיה של ועדת זילר ועל פי ממצאי דוח זה, וכן את חוק התאגידים הציבוריים על פי תזכיר הצעת חוק התאגידים הציבוריים ודוח זה. ראוי שהצעות החוקים האלה שמגבש משרד המשפטים ייצרו את המסגרות הארגוניות ואת ההסדרים המוסדיים הדרושים להבטחת האפקטיביות של הביקורת הפנימית, ובכלל זה הגברת עצמאותו של המבקר הפנימי. זאת באמצעות יצירת זיקה בין המבקר הפנימי במשרד הממשלתי ובין גורם ביצוע ובקרה חיצוני, בכיר ובעל סמכויות שיחולו על כלל משרדי הממשלה ובאמצעות הגברת מעורבותו של המועצה ושל ועדת הביקורת בתאגידים הציבוריים בעבודת המבקר הפנימי והסדרת עבודתו בדומה לקבוע בחוק החברות, התשנ"ט-1999, ובכלל זה קביעת תדירות התכנסויותיה של ועדת הביקורת והמניין המזערי החוקי לקיום דיוניה.

עם זאת, בלא תלות בגיבוש הצעות החוק על ידי משרד המשפטים כאמור, על הגורמים המוסמכים - השרים הממונים והנציבות, מועצות התאגידים, רשות החברות והדירקטוריונים - לפעול לתיקון הליקויים במערך הביקורת הפנימית ולשיפור האפקטיביות שלה, ובכלל זה הקטנת תלותו והגברת עצמאותו של המבקר הפנימי והגברת מעורבותו של המועצות וועדות הביקורת בתאגידים, באמצעות התקנת תקנות מתאימות או מתן הוראות מינהליות.



מבוא

המחוקק קבע שני מנגנוני ביקורת על גופים ציבוריים: ביקורת חיצונית באמצעות מוסד ממלכתי בלתי תלוי - משרד מבקר המדינה - על פי חוק יסוד: מבקר המדינה וחוק מבקר המדינה, התשי"ח-1958 [נוסח משולב]; וביקורת פנימית באמצעות מבקר פנימי, שתתבצע בכל גוף ציבורי, ובכלל זה במשרדי הממשלה, בתאגידים הציבוריים ובחברות הממשלתיות, על פי חוק הביקורת הפנימית, התשנ"ב-1992 (להלן - חוק הביקורת הפנימית). חוק הביקורת הפנימית מסדיר היבטים שונים בעבודתו של המבקר הפנימי, כגון תפקידיו, כפיפותו המינהלית וסוגיית אישור תכנית העבודה שלו, כפי שיפורט בהמשך. קיימים הבדלים בין שני מנגנוני ביקורת אלה, אך תכליתם זהה - שיפור השירות הציבורי.

עקרון יסודי בעבודת הביקורת הוא העצמאות ואי-התלות של הביקורת. בנוגע למבקר המדינה קובע חוק יסוד: מבקר המדינה כי "במילוי תפקידיו יהיה מבקר המדינה אחראי בפני הכנסת ולא יהיה תלוי בממשלה". בכך יכולה ביקורת המדינה לקיים את תפקידה - ביצוע ביקורת אובייקטיבית בלתי תלויה ובלא משוא פנים על כל רובדי המגזר הציבורי. המבקר הפנימי, לעומת זאת, הוא חלק מהארגון הנתון לביקורתו, והוא משמש זרוע של ההנהלה לשיפור תפקודו של הארגון.

תפקידי המבקר הפנימי הקבועים בחוק הביקורת הפנימית הם בין היתר לבדוק את תקינות הפעולות של הגוף הציבורי ושל נושאי המשרה בו בכל הנוגע לשמירה על החוק, על הניהול התקין, על טוהר המידות ועל החיסכון והיעילות, וכן לבדוק את האפקטיביות של כל אלה בהשגת יעדי הגוף המבוקר; כן מוטל על המבקר הפנימי לבדוק את קיום ההוראות המחייבות את הגוף המבוקר, את ניהול הנכסים וההתחייבויות שלו ואת אופן קבלת ההחלטות בו.

בעקבות משברים בשוקי ההון בעולם וקריסתן של חברות ציבוריות בין-לאומיות, אף בשווקים המובילים והמוסדרים ביותר, עלתה ההכרה הבין-לאומית בחשיבותם של מנגנוני הניהול והפיקוח בחברות הציבוריות, ובכלל זה חשיבותם של הדירקטוריון, ועדת הביקורת והמבקר הפנימי, ועל רקע זה התפתח המושג "ממשל תאגידי" (Corporate Governance)⁵. בשנת 1999 אף פרסם ארגון ה-OECD⁶ עקרונות לממשל תאגידי ראוי במדינות החברות בו, ורבות מהמדינות המפותחות אימצו עקרונות אלה והנהיגו על פיהם כללים לממשל תאגידי ראוי בתאגידים וברשויות הציבוריות בהן. שלא כבעבר, שבו נתפסה הביקורת הפנימית פעמים רבות כמשאב של הדרג הניהולי בארגון המיועד להבטחת תקינותה של הפעילות הכספית בו, שמירה על נכסיו וקיום מדיניותו והנהלים שלו, הרי שעל פי עקרונות הממשל התאגידי תפקידו של המבקר הפנימי בארגון מועצם, והוא אינו רק מסייע להנהלת הארגון באמצעות ייעוץ ופעילויות להבטחת תקינות התהליכים, אלא גם משמש זרועו הארוכה של גורם הפיקוח בארגון.

בישראל, בהמשך למגמה עולמית זו, הנחו רגולטורים שונים את הגופים שבאחריותם - הבנקים, גופי השקעה מוסדיים, קופות החולים והחברות הציבוריות - לקיים את עקרונות הממשל התאגידי, ובמסגרת זו לחזק את מעמדם של המבקר הפנימי ושל ועדת הביקורת של הדירקטוריון בתאגידים השונים; במרץ 2011 תוקן חוק החברות, התשנ"ט-1999 על פי עקרונות אלה (להלן - תיקון הממשל התאגידי של חוק החברות).

5 ממשל תאגידי הוא שם כולל לעקרונות המחייבים יצירת מנגנוני פיקוח ראויים על אופן ניהולן של חברות ציבוריות. מנגנוני הבקרה והפיקוח מבטיחים כי החברה תתנהל כיאות ותפעל בשקיפות ועל פי כללי דיווח ובקרה ראויים, וכי המנהלים וגורמי הפיקוח יישאו באחריות למעשיהם.

6 Organization for Economic Cooperation and Development - ארגון בין-לאומי שנוסד בשנת 1961 במטרה לשפר את הרווחה הכלכלית והחברתית של עמים בעולם. בארגון חברות כיום 34 מדינות, ובהן מדינת ישראל.

מבקר המדינה כבר הצביע בדוחות קודמים⁷ על חולשתה של הביקורת הפנימית במגזר הציבורי. לחולשה זו כמה סיבות: תקן חסר של מבקרים פנימיים, עבודה שלא על פי תקנים מקצועיים המקובלים, תלות של המבקר הפנימי בגורם הניהולי הנתון לביקורתו ועיסוקו של המבקר הפנימי בנושאים שאינם עיקר פעילותו של הארגון. בגלל כל אלה לא נבדקו נושאים חשובים זמן רב ואפילו לא נבדקו כלל, ועבודת הביקורת נפגמה עקב סוגיית התלות.

האפקטיביות של הביקורת הפנימית תלויה בין היתר במקצועיותו של המבקר הפנימי, במידה שבה מתקן הגוף המבוקר את הליקויים שעלו בדוחות הביקורת הפנימית, וכן במידת אי-תלותו של המבקר בגורמים שעליו לבקר - דבר שהוא כאמור עקרון יסוד בעבודת הביקורת.

סוגיית פעילותו של המבקר הפנימי נבחנה במסגרת ועדה: בעקבות פנייה של מבקר המדינה ליועץ המשפטי לממשלה בדבר הצעת חוק לשינוי חוק הביקורת הפנימית, הקימה באוגוסט 2005 שרת המשפטים דאז גב' ציפי לבני ועדה לבחינת חוק הביקורת הפנימית בראשותו של השופט בדימוס ורדימוס זילר (להלן - ועדת זילר). הוועדה התבקשה לבחון את הצורך בתוספות, שינויים ותיקונים לחוק הביקורת הפנימית, "כדי לחזק, לשפר ולהדק את הביקורת הפנימית וטוהר המידות". בדצמבר 2006 הגישה הוועדה את המלצותיה לשרת המשפטים דאז, המלצות שיש בהן כדי לשפר את האפקטיביות של עבודתו של המבקר הפנימי, כפי שיפורט בהמשך. במועד סיום הביקורת - טרם יושמו ההמלצות.

בפרק הזמן פברואר 2010 - דצמבר 2011 בדק משרד מבקר המדינה, לסירוגין, היבטים שונים של הביקורת הפנימית במגזר הציבורי ושל תרומתה, ובכלל זה את עצמאותם ואי-תלותם של המבקרים הפנימיים, את מעמדם בארגון, את הקצאת המשאבים לביקורת הפנימית ואת טיפולן של הנהלות הגופים המבוקרים - משרדי הממשלה, התאגידים הציבוריים והחברות הממשלתיות - בדוחות הביקורת הפנימית. הבדיקה התייחסה לתקופות שונות בשנים 2006-2011 ועסקה בגופים האלה:

1. מספר רב של משרדי ממשלה - הבינוי והשיכון, הבריאות, המדע והטכנולוגיה, התרבות והספורט, התעשייה, המסחר והתעסוקה (להלן - התמ"ת), הרווחה והשירותים החברתיים (להלן - הרווחה), האנרגיה והמים⁸, החקלאות ופיתוח הכפר (להלן - החקלאות), החינוך, התקשורת והפנים - ונציבות שירות המדינה (להלן - הנציבות).⁹
2. בתאגידים ציבוריים - המוסד לביטוח לאומי (להלן גם - המוסד), שירות התעסוקה, מגן דוד אדום (להלן - מד"א), המועצה להסדר ההימורים בספורט, הרשות לשמירת הטבע והגנים הלאומיים (להלן - רשות הטבע והגנים) והמועצה לייצור צמחים ושיווקם (להלן - מועצת הצמחים).¹⁰
3. חברות ממשלתיות - חברת חלמיש חברה ממשלתית-עירונית לדיור, לשיקום ולהתחדשות שכונות בתל אביב יפו בע"מ (להלן - חברת חלמיש) וחברת כפר הנוער מאיר שפיה (להלן - חברת שפיה) - ורשות החברות הממשלתיות (להלן - רשות החברות). נוסף על כך שלח משרד מבקר המדינה שאלונים העוסקים בביקורת הפנימית אל המבקרים הפנימיים והמנכ"לים ב-20 משרדי ממשלה¹⁰, אל המבקרים הפנימיים, המנכ"לים ויושבי

7 מבקר המדינה, דוח שנתי 2006, ב 57 (2006), בנוגע להיבטים בניהול נכסי דלא ניידי של האוניברסיטאות, פורסם במאי 2007; דוח שנתי 2007, ב 56 (2007), בנוגע לקיומם של מבקרים פנימיים בתאגיד בריאות, פורסם במאי 2008; דוח שנתי 2008, ב 58 (2008), בנוגע לביקורת הפנימית בחברת המשקם, פורסם במאי 2008; דוחות ביקורת על קופות החולים (2010); דוח שנתי 2012, ב 62 (2012), בפרק "היבטים בפעילות מגן דוד אדום והמוסדות המנהלים שלו"; דוחות על הביקורת בשלטון המקומי לשנת 2010, בפרק "הביקורת הפנימית ברשויות המקומיות".

8 על פי החלטת הממשלה מס' 3943 מ-15.12.11 שונה שמו של משרד התשתיות הלאומיות למשרד האנרגיה והמים.

9 תאגידים אלה נבחרו במטרה לבדוק תאגידים השונים זה מזה בתחום פעילותם ובהיקף פעילותם.

10 תשובות לשאלונים התקבלו מכל המבקרים הפנימיים (אחד המבקרים משמש בתפקידו בשני משרדים) ומ-16 מנכ"לים.

ראש המועצות ב-24 תאגידים ציבוריים¹¹ ואל המבקרים הפנימיים, יושבי ראש הדירקטוריונים, יושבי ראש ועדות הביקורת והמנכ"לים ב-32 חברות ממשלתיות¹².

הביקורת הפנימית במשרדי הממשלה

מסגרת נורמטיבית

1. במשרדי הממשלה¹³ נקבעו "שומרי סף"¹⁴ - גורמי ביצוע ובקרה פנים-משרדיים שתפקידם בין היתר להבטיח שהוראות החוק יישמרו. שומרי סף אלה הם החשב בתחום התקציב, היועץ המשפטי בתחום המשפט והסמנכ"ל למינהל ומשאבי אנוש (להלן - הסמנכ"ל למינהל) בתחום המינהל. במשך השנים התגבשו במשרדי הממשלה הסדרים שבהם נקבעה זיקתו של כל אחד מבעלי תפקידים אלה לגורם ביצוע ובקרה חיצוני ובכך שסמכותו חלה על כלל משרדי הממשלה: החשב במשרד הממשלתי כפוף, מקצועית ומינהלית, לחשב הכללי במשרד האוצר¹⁵; היועץ המשפטי של המשרד הממשלתי אמנם שייך למשרד ארגוני, אך כפוף מקצועית ליועץ המשפטי לממשלה¹⁶; והסמנכ"ל למינהל כפוף מינהלית למנכ"ל המשרד, אך נציב שירות המדינה הוא המנחה אותו בחלק מהנושאים הנוגעים לניהול כוח האדם במשרד¹⁷. זיקת שומרי הסף הפנים-משרדיים לגורם ביצוע ובקרה חיצוני מקטינה את תלותם במשרד שבו הם מכהנים.

2. המבקר הפנימי הוא בעל מאפיינים של שומר סף; תפקידו על פי החוק הוא כאמור לבדוק את תקינות פעולתו של הגוף המבוקר מבחינת קיום החוק, הניהול התקין, טוהר המידות, החיסכון והיעילות והאפקטיביות של הפעולות הנעשות להשגת היעדים שנקבעו לגוף המבוקר.

חוק הביקורת הפנימית קובע כי הממונה על המבקר הפנימי במשרד הממשלתי יהיה השר הממונה על המשרד או המנכ"ל, אבל בפועל הממונה על המבקר הפנימי בכל המשרדים הוא המנכ"ל. כמו כן נקבע בחוק שעל המבקר הפנימי להגיש לאישור הממונה הצעה לתכנית עבודה שנתי או תקופתית, ועל הממונה לאשר אותה בשינויים הנראים לו. הממונה רשאי להטיל על המבקר משימות ביקורת נוספות במשך השנה, ועל המבקר הפנימי להגיש לממונה דוח על ממצאיו. עוד נקבע בחוק כי לא תופסק כהונתו של מבקר פנימי במשרד ממשלתי שלא בהסכמתו לפני תום תקופת כהונתו, והוא לא יושעה מתפקידו אלא באישורו של נציב שירות המדינה.

להלן פרטים על קשייו של המבקר הפנימי במשרד הממשלתי למלא את תפקידו כמוגדר בחוק, בשל כפיפותו למנכ"ל המשרד מצד אחד והצורך לפעול באופן עצמאי ובלתי תלוי מצד אחר.

11 השאלונים נשלחו לתאגידים ציבוריים העוסקים במגוון רחב של תחומים והשונים זה מזה בהיקף פעילותם. תשובות לשאלונים התקבלו מ-19 מבקרים פנימיים, מ-16 יושבי ראש מועצות ומ-19 מנכ"לים.

12 השאלונים נשלחו לחברות העוסקות במגוון רחב של תחומים והשונות זו מזו בהיקף פעילותן. תשובות לשאלונים התקבלו מ-28 מבקרים פנימיים, מ-17 יושבי ראש דירקטוריונים, מ-20 יושבי ראש של ועדות הביקורת ומ-25 מנכ"לים.

13 כולל יחידות הסמך.

14 ראו מבקר המדינה, דוח על מינויים פוליטיים ומינויים בלתי תקינים במשרד לאיכות הסביבה (2004), עמ' 10.

15 הוראת החשב הכללי 1.1.1 בדבר אחריות החשב.

16 הנחיה 9.1000 מ-3.7.02.

17 הוראה 03.2 בתקשי"ר בדבר משרדי ממשלה ויחידותיהם.

מעורבות השר בביקורת הפנימית

חוק הביקורת הפנימית קובע כי על המבקר הפנימי להגיש לשר כל דוח ביקורת שלו. דוח הביקורת המוגש לשר מעמיד לרשותו כלי לפיקוח על המשרד ולקיום אחריותו המיניסטריאלית, וכן מחזק את יכולת המשילות של המשרד. נוסף על כך, הגשת הדוח לשר מביאה למעורבות רבה יותר של השר בעבודתו של המבקר הפנימי, ומחזקת את מעמדו של המבקר הפנימי.

נמצא כי למרות האמור בחוק, כ-70% מהמבקרים הפנימיים במשרדי הממשלה שענו על השאלון ציינו כי לא הגישו לשרים הממונים על המשרדים את דוחות הביקורת שלהם. עם זאת יצוין כי לא נמצאו רשומות שלפיהן דרש מי מהשרים מהמבקר הפנימי של משרדו לקבל לידיו את דוחות הביקורת הפנימית.

בתשובותיהם למשרד מבקר המדינה ציינו שרי הפנים, התחבורה, החוץ והאוצר כי יפעלו, נוכח ממצאי דוח זה, לקבלת כל דוחות הביקורת הפנימית, כדי שיהיה בידיהם כלי נוסף לפיקוח על נושאי המשרה במשרדיהם ועל הפעולות בתחומים הנבדקים בביקורת הפנימית. בתשובתו למשרד מבקר המדינה מספטמבר 2011 ציין השר לביטחון הפנים כי הוא רואה חשיבות רבה בביצוע ביקורת פנימית, וכי הדוחות משמשים לו כלי נוסף לפיקוח על המשרד וזרועותיו.

בתשובתה למשרד מבקר המדינה מאוקטובר 2011 מסרה יועצת שר החינוך, בשם שר החינוך, כי בדיקה במערכת המסמכים של לשכת השר לא העלתה מכתבים או מסמכים ששלח המבקר הפנימי של המשרד אל השר, ובכלל זה לא קיבל השר מהמבקר דוחות ביקורת פנימית. בתשובתו למשרד מבקר המדינה מספטמבר 2011 מסר מנכ"ל משרד המשפטים כי משרדו ישקול לקדם פעולות שידגישו את החשיבות של העברת דוחות הביקורת הפנימית במשרדי הממשלה גם אל השרים העומדים בראשם.

נוסף על החובה החוקית החלה על המבקר הפנימי להגיש לשר הממונה על המשרד כל דוח ביקורת שלו, לדעת משרד מבקר המדינה, גם על השר הממונה על המשרד לדרוש מהמבקר הפנימי להגיש לו את דוחות הביקורת ולעיין בהם, כדי למלא את אחריותו המיניסטריאלית. נוסף על כך, תחזק הגשת הדוחות לשר את מעמדו של המבקר במשרד.

תלותו של המבקר הפנימי במשרדי הממשלה

1. כאמור, תפקידי המבקר הפנימי הקבועים בחוק הביקורת הפנימית הם בין היתר לבדוק את תקינות הפעולות של נושאי המשרה בגוף הציבורי שהוא מבקר. ממילא עולה כי על המבקר לבדוק גם את פעולותיו של מנכ"ל המשרד הממשלתי, הממונה עליו. בד בבד, בסמכותו של המנכ"ל בין היתר לאשר את תכניות העבודה של המבקר הפנימי, להקצות לו משאבים מתקציב המשרד לביצוע עבודתו, למלא חוות דעת על תפקודו, להשפיע השפעה ניכרת על קידומו המקצועי ולאשר את חופשותיו. כפיפותו זו של המבקר הפנימי למנכ"ל, בלא זיקה לגורם ביצוע ובקרה חיצוני, עלולה אפוא ליצור תלות יתר של המבקר הפנימי במנכ"ל, שהוא מעצם תפקידו גורם מבוקר עיקרי, ולפגוע באפקטיביות של הביקורת הפנימית. נוסף על כך, יש במצב זה חשש לניגוד עניינים, ולו למראית עין, הן של המבקר הפנימי, התלוי במידה רבה בגורם שעליו לבקר, והן של המנכ"ל, הממונה על הגורם המבקר אותו.

2. מנכ"ל המשרד הממשלתי אחראי לקביעת היעדים והמטרות של המשרד, להכנת תכנית העבודה שלו ולניהולו השוטף, ויש לו השפעה ניכרת על ניהול משאבי האנוש ועל חלוקת התקציב ליחידות המשרד. המנכ"ל מעורב אפוא בנושאים המרכזיים שעל סדר יומו של המשרד, ונבחן בעבודת המטה ובהתקדמותו של המשרד להשגת היעדים שנקבעו לו. המבקר הפנימי הוא שאמור לבחון בין היתר את תפקודו של המנכ"ל בנושאים שהוא מעורב בהם.

נמצא כי המבקרים הפנימיים לא בחנו במשרדי הממשלה שנבדקו בתקופה שנבדקה את פעולותיהם של המנכ"לים, וכי כ-45% מהמנכ"לים אף סברו שאין זה ראוי שהמבקרים הפנימיים יבחנו את פעולותיהם.

עולה אפוא שהמבקרים הפנימיים נמנעו פעמים רבות מבדיקת נושאים הקשורים לתפקודם של המנכ"לים, הממונים עליהם, ומכאן שהביקורת שבוצעה בעניינים בעלי חשיבות, שבהם מעורבותו של המנכ"ל היא ישירה, הייתה חלקית בלבד. לשון אחר - בשל כפיפותו של המבקר הפנימי למנכ"ל, ובכלל זה סמכותו של המנכ"ל לאשר את תכנית העבודה השנתית של המבקר הפנימי ולעשות בה שינויים, בשל כל אלה עלול המבקר הפנימי להימנע מלבדוק נושאים שאפשר שתעלה מבדיקתם ביקורת על המנכ"ל, או עניינים שהמנכ"ל אינו מעוניין בבדיקתם.

3. סוגיית התלות של המבקר הפנימי בממונה עליו כבר עלתה לעיון ולדיון: בית המשפט העליון נדרש אליה בשנת 2006¹⁸ וציין בפסק דינו כי "המבקר הפנימי הוא זה המכין הצעה לתכנית עבודה שנתית או תקופתית; הממונה על המבקר הפנימי נדרש אמנם לאשר תכנית זו, והוא רשאי לשנותה ולהטיל על המבקר משימות נוספות, אולם למען הסר ספק יודגש, כי על הנהלת המשרד לנהוג, בהקשר זה, כמו בכל הקשר אחר, על-פי אמות המידה של המשפט המנהלי, ובכלל זה, עליה לשקול אך ורק שיקולים ראויים ולקבל החלטות סבירות".

גם ועדת זילר התייחסה בשנת 2006 להשפעה שיש לממונה על המבקר הפנימי וציינה שהממונה עשוי לעשות כל מאמץ להסיט את הביקורת ממנו והלאה, וכי חילוקי הדעות בינו ובין המבקר הפנימי עשויים להתמקד בקביעת נושאי הביקורת ולעתים בדרך עבודתו של המבקר הפנימי. הוועדה אף המליצה כי המבקר הפנימי יכין את תכנית העבודה בהתייעצות עם הממונה עליו ובשיתופו, אולם לא יידרש אישורו, ואם לא תושג הסכמה ביניהם, תגבר דעתו של המבקר הפנימי.

כך או כך, הסוגיה לא הוסדרה, ולכן משרד מבקר המדינה מדגיש כי על מקבלי ההחלטות - שר המשפטים ונציב שירות המדינה - לתת את דעתם לניגוד עניינים מתמשך זה, שיש בו כדי לפגוע בעצמאות הביקורת הפנימית, ולתת לו בהקדם מענה ארגוני הולם.

ועדת זילר ציינה בהמלצותיה את הצורך ביצירת זיקה של המבקרים הפנימיים במשרדי הממשלה ל"גוף-על" בעל סמכות הכרעה בנושאים השנויים במחלוקת בין המבקר הפנימי ובין הגוף המבוקר. להלן דוגמה הממחישה את הבעייתיות בתלותו של המבקר הפנימי במנכ"ל ואת הצורך ביצירת זיקה של המבקרים הפנימיים במשרדי הממשלה ל"גוף על".

18 ע"מ 6013/04 מדינת ישראל - משרד התחבורה נ' חברת החדשות הישראלית בע"מ, פ"ד (4) ס' 40 (2006).

המבקר הפנימי של משרד החקלאות, שהוא גם הממונה על תלונות הציבור במשרד, הציג בשנים 2003-2010, מדי שנה בשנה, את תכנית העבודה השנתית שלו למנכ"ל המשרד לקבלת אישורו¹⁹. נוסף על כך, פנה המבקר בשנים אלה כמה פעמים למנכ"ל וציין כי בשל מחסור בכוח אדם לא בדקה יחידת הביקורת נושאים יזומים, אלא עסקה בעיקר בנושאים שוטפים שהוגשו אליה לטיפול המידי, כמו בירור תלונות ומתן מענה לפניות משרד מבקר המדינה.

בשנים 2003-2009 ביצע המבקר הפנימי של משרד החקלאות בממוצע רק כשליש מתכנית העבודה שאישר מנכ"ל המשרד בתחילת כל שנה. במקום להתמקד בביצוע תכניות העבודה, שעיקרן ביקורות על מערכי המשרד, עסק המבקר בעיקר בנושאים שוטפים, כמו בירור תלונות הציבור והעובדים.

בשנת 2010 הביע מנכ"ל משרד החקלאות מר יוסי ישי את חוסר שביעות רצונו מתפקודו של המבקר הפנימי וציין כי היא נובעת בין היתר מאי-עמידתו של המבקר הפנימי בתכניות העבודה שאושרו לו בשנים האחרונות ומחסור האפקטיביות של עבודתו²⁰.

המנכ"ל לא אישר את תכנית עבודה לשנת 2010 שהכין המבקר הפנימי של משרד החקלאות והכין תחתיה תכנית עבודה אחרת. רק לאחר שהמבקר הפנימי הביע את התנגדותו לתכנית שהכין המנכ"ל, החליט המנכ"ל כי המבקר הפנימי יגיש הצעה חדשה לתכנית עבודה אשר תשלב בין תכניתו המקורית ובין דרישות המנכ"ל, והמבקר הפנימי אמנם הגיש תכנית בהתאם. לא נמצאו מסמכים המעידים שהמנכ"ל אישר את תכנית העבודה החדשה שהגיש המבקר הפנימי.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה מאוקטובר 2011 ציין מנכ"ל משרד החקלאות מר יוסי ישי כי הנהלת משרד החקלאות רואה חשיבות רבה בקיומה של ביקורת פנימית במשרד, וכי החליט להתערב בבחירת נושאי הביקורת כדי לוודא שבתכנית העבודה ייכללו נושאים הדורשים בדיקה, וכדי להבטיח שבתוצאות הביקורת ייעשה שימוש יעיל. לדבריו, לא התמקד המבקר בביצוע ביקורת פנימית, שהיא תפקידו העיקרי, אלא במשימות משניות, ובהן בדיקות הנוגעות לתפקידו כממונה על תלונות הציבור, ביקורת בארגוני לוויין של משרד החקלאות ועוד. עוד טען המנכ"ל כי בכוח האדם במשרד החקלאות בוצע קיצוץ נרחב ומתמשך, ולכן לא יכול המשרד להקצות עוד משורות ליחידת הביקורת הפנימית. המנכ"ל הוסיף כי אישר את תכנית העבודה לשנת 2010 בעל פה בשיחה אישית עם המבקר הפנימי, שהתקיימה לבקשתו של המבקר.

בתשובה נוספת למשרד מבקר המדינה מנובמבר 2012 ציין המנכ"ל כי המבקר הפנימי אינו ממלא את תפקידו כראוי וכי לדעתו יש להחליפו במועמד כשיר יותר.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה מאוקטובר 2011 טען המבקר הפנימי של משרד החקלאות כי המנכ"ל ניסה להכתיב לו תכנית עבודה דו-שנתית שבדיקת הנושאים שהם עיקר פעילותו של המשרד לא נכללה בה. עוד טען המבקר כי מאחר שהתמקד בבירור תלונות הציבור והעובדים שהוגשו לו, ובהן תלונות שעלה מהן חשד למעשים לא תקינים עד כדי עברה פלילית או חשד לפגיעה בטוהר המידות ובמינהל התקין של המשרד, ובשל כוח האדם המצומצם שעמד לרשותו, לא עלה בידו לבצע את תכנית העבודה במלואה. עוד ציין המבקר הפנימי כי הודיע למנכ"ל המשרד באותה עת על בדיקותיו, וכי חלקן אף בוצעו לבקשתו או לבקשת הסמנכ"ל למינהל.

19 המנכ"לים בתקופה זו היו מר יוסי ישי בשנים 2003-2006 וממאי 2009 עד מועד סיום הביקורת לפחות, וגב' יעל שאלתיאלי מיולי 2006 עד מאי 2009.

20 במאי 2010 ביקש המבקר הפנימי של משרד החקלאות ממבקר המדינה ונציב תלונות הציבור צו הגנה, נוכח הפגיעה במעמדו ובמילוי תפקידו.

לדעת משרד מבקר המדינה, חילוקי הדעות בין מנכ"ל משרד החקלאות ובין המבקר הפנימי ממחיש את הבעייתיות בתלותו של המבקר הפנימי במשרד הממשלתי בממונה עליו, הנתון לביקורתו על פי החוק, ומדגיש את הצורך במעורבות של גורם ממשלתי חוץ-משרדי ביישוב חילוקי דעות מעין אלה.

4. המבקר הפנימי במשרד הממשלתי תלוי לא רק במנכ"ל, אלא גם בסמנכ"ל למינהל. הסמנכ"ל למינהל במשרד הממשלתי אחראי, על פי הנחיות המנכ"ל, להקצאת המשאבים ליחידות המשרד לביצוע משימותיהן, ובכלל זה הקצאת משאבי האנוש והמשאבים החומריים. ככל שהקצאת המשאבים לביקורת הפנימית, כגון כוח אדם, הקצאת שעות נוספות והוצאות רכב ואש"ל, תהיה תלויה יותר בסמנכ"ל למינהל, כך תגבר תלותו של המבקר הפנימי בו. בשל כך ייתכן שהאובייקטיביות של הביקורת תיפגע, או שהמבקר הפנימי יימנע מלכתחילה מלבדוק נושאים שאפשר שתעלה מבדיקתם ביקורת על הסמנכ"ל למינהל.

ואכן, נמצא כי מבקרים פנימיים נמנעו פעמים רבות מלבצע ביקורות על נושאים המצויים בתחום סמכותו של הסמנכ"ל למינהל ושל היחידות שבאחריותו: כ-55% מהמבקרים הפנימיים שנבדקו לא ביצעו ביקורת כזאת במשך יותר מחמש שנים, מרביתם (60%) יותר מעשר שנים. 80% מהמבקרים הפנימיים לא ביצעו בשנים 2001-2010 ביקורת על נושאים הנוגעים לגיוס עובדים ולקידומם (מרכזי כוח אדם); כ-56% מהמבקרים הפנימיים לא ביצעו בשנים 2006-2010 ביקורת על הליכי הרכש במשרדיהם, מרביתם (80%) לא ביצעו כלל ביקורת בנושא בתקופת כהונתם - עד 26 שנים ובממוצע כ-9.5 שנים. העולה מכאן הוא שתלותו של המבקר הפנימי פגמה מהותית בעבודתו, ונושאים חשובים ורגישים, כמו מינהל כוח אדם, תנאי שכר וכן נושאי רכש משרדי, לא באו לידי בדיקות וביקורת ראויות של המבקרים הפנימיים.

כוח האדם ביחידות הביקורת הפנימית

חוסר המעורבות של הנציבות בתקנון יחידת הביקורת

מנכ"ל המשרד הממשלתי צריך להקצות את המשאבים אשר בידיו, ובכלל זה את משאבי כוח האדם, למילוי המשימות המוטלות על המשרד. המנכ"ל מוגבל בהקצאת המשאבים הן מכוח חוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985, והן מכוח חוק שירות המדינה (מינויים), התשי"ט-1959. המנכ"ל והסמנכ"ל למינהל הם המציעים שינויים בתקני כוח האדם²¹ של המשרד, ובכלל זה בתקניה של יחידת הביקורת הפנימית, לנציבות, המופקדת על הניהול המרכזי של משאבי האנוש במשרדי הממשלה²²; היזמה לקביעת התקן של כוח האדם ביחידת הביקורת הפנימית אינה נתונה אפוא בידיה של הנציבות, אלא בידיהם של המנכ"ל והסמנכ"ל. מכאן שבעלי תפקידים המבוקרים על ידי יחידת הביקורת הפנימית משפיעים במידה רבה על היקף כוח האדם ביחידה זו ועל שכרו, ובעקיפין גם על איכותו.

21 לפי חוק שירות המדינה (מינויים), התשי"ט-1959, תקן הוא המשרה בשירות המדינה והדרגה הצמודה לה בכל יחידה מיחידות המשרד הממשלתי.

22 על פי חוק שירות המדינה (מינויים), התשי"ט-1959. ראו מבקר המדינה, דוח שנתי 53, בפרק "תפקידה של הנציבות בעיצוב המבנה של השלטון המרכזי", עמ' 71-73.

מעורבותה של הנציבות בקביעת תקן כוח האדם של יחידת הביקורת הפנימית במשרד נדרשת וחיונית, כדי למתן את התלות של המבקר הפנימי במנכ"ל ובסמנכ"ל למינהל בעניין זה. ראוי על כן שהנציבות תקבע כללים להגדרת התקן המזערי של כוח האדם ביחידות הביקורת הפנימית במשרדי הממשלה, כדי שיהיה אפשר לבצע במשרדים ביקורת פנימית אפקטיבית, על פי הנדרש בחוק הביקורת הפנימית. ראוי שבין היתר יקבעו הכללים את היקף כוח האדם המקצועי והמינהלי ביחידת הביקורת הפנימית בכל משרד על פי מאפייניו, ובהם תקציבו השנתי, היקף השירות לאזרח שניתן בו, פיזורו הגאוגרפי, ועוד מאפיינים שייקבעו על פי דרישות תפקיד המבקר הפנימי בכל משרד.

נמצא כי הנציבות אמנם חייבה למנות מבקר פנימי בכל משרד וקבעה את דרגתו על פי מאפייני המשרד, אולם לא קבעה תקן כוח אדם מזערי ליחידות הביקורת הפנימית במשרדי הממשלה. להלן פרטים:

נמצא כי היקף כוח האדם ביחידות הביקורת הפנימית במשרדי הממשלה שונה ממשרד למשרד, וזאת גם במשרדים בעלי מאפיינים דומים. את היעדר המתאם ניתן להסביר בין היתר במעמדם האישי השונה של המבקרים הפנימיים במשרדים וביחסם השונה של המנכ"לים לביקורת הפנימית בכלל ולמבקרים הפנימיים במשרדם בפרט.

לדוגמה, משרד הבריאות מפקח על מערכת הבריאות במדינה, ובכלל זה על בתי החולים, המרפאות ומוסדות רפואיים אחרים. תקציבו הממוצע של המשרד בשנים 2006-2009 היה כ-23 מיליארד ש"ח, ומספר עובדיו באותן שנים, ובהם עובדי בתי החולים הממשלתיים, היה כ-30,000. יחידת הביקורת הפנימית במשרד הבריאות מנתה בתקופה זו חמישה עובדי ביקורת ומזכירה אחת, ולא היו מבקרים פנימיים בבתי החולים הממשלתיים. משרד המשפטים מפקח בין היתר על מערכת המשפט במדינה ועוסק בנושאי חקיקה. באחריותו נתונים פרקליטות המדינה והייעוץ המשפטי לממשלה, יחידת הסיוע המשפטי האזרחי, האפוטרופוס הכללי, הפיקוח על הרשות להלבנת הון ורשות התאגידים. תקציבו הממוצע של המשרד בשנים 2006-2009 היה כ-1.6 מיליארד ש"ח, ומספר העובדים בו היה כ-3,100; יחידת הביקורת הפנימית במשרד המשפטים מנתה בתקופה זו שישה עובדי ביקורת²³.

מהאמור לעיל עולה כי אף על פי שבשנים 2006-2009 היה תקציבו של משרד הבריאות גדול יותר מפי 14 מתקציבו של משרד המשפטים, ואף על פי שתקן העובדים שלו, ובהם עובדי בתי החולים הממשלתיים, היה גדול כמעט פי 10 מתקן העובדים במשרד המשפטים - למרות כל אלה הייתה יחידת הביקורת הפנימית של משרד המשפטים גדולה פי 1.3 מזו של משרד הבריאות.

הקצאת תקציב למיקור חוץ

כאשר נדרשת לביקורת בנושא מסוים מומחיות מיוחדת שאינה מצויה בקרב עובדי יחידת הביקורת הפנימית, או כאשר חסר כוח אדם לביצוע הביקורת, יש מקום לשקול להסתייע בביצועה בשירותים חיצוניים (להלן - מיקור חוץ), כמקובל במגזר הציבורי. לכן ראוי שבמסגרת התקציב השנתי של יחידת הביקורת הפנימית ישקול המנכ"ל להקצות תקציב למיקור חוץ.

נמצא כי בכ-40% מהמשרדים שנבדקו הקצו הנהלות המשרדים תקציבים למיקור חוץ. עם זאת, נמצא שהקצאת התקציבים למיקור חוץ לא נעשתה תמיד על פי אמות מידה אובייקטיביות, כגון גודלו של תקציב המשרד ומספר עובדי הביקורת המועסקים בו.

23 נוסף על עובדי הביקורת כללה היחידה שני עובדים מבררי התלונות שלא הוגדרו בתקן היחידה.

כך נמצא כי ליחידת הביקורת במשרד המשפטים, המונה על פי התקן שישה עובדים ובהם המבקר הפנימי עצמו, ובפועל מועסקים בה שישה עובדי ביקורת, הוקצו בכל אחת מהשנים 2006-2009 למיקור חוץ בממוצע כ-500,000 ש"ח, מתוך תקציב ממוצע כולל של כ-1.6 מיליארד ש"ח. לעומת זאת, נמצא כי ליחידת הביקורת הפנימית במשרד האנרגיה והמים²⁴, המונה על פי התקן מבקר פנימי ועובד ביקורת בחצי משרה, ובפועל מועסק בה רק המבקר הפנימי, הוקצו בכל אחת מהשנים 2006-2009 למיקור חוץ בממוצע כ-40,000 ש"ח, מתוך תקציב כולל של כ-260 מיליון ש"ח.

יוצא שהיחס בין מספר עובדי הביקורת הפנימית לתקציב המשרד דומה בשני המשרדים (אחד ל-267 מיליון ש"ח במשרד המשפטים ואחד ל-260 מיליון ש"ח במשרד האנרגיה והמים). ואולם התקציב למיקור חוץ שהוקצה ליחידת הביקורת במשרד האנרגיה והמים קטן יותר מפי 12 מזה שהוקצה ליחידת הביקורת במשרד המשפטים, אף שתקציבו של משרד האנרגיה והמים ומספר עובדי הביקורת הפנימית בו קטנים פי 6 בערך מתקציבו של משרד המשפטים ומספר עובדי הביקורת בו.



הקצאת התקציב למיקור חוץ, וכן הקצאתם של תקני כוח האדם ליחידות הביקורת הפנימית, אינן נעשות אפוא רק על פי בחינה אובייקטיבית של צורכי המשרד בתחום הביקורת הפנימית, אלא עלולות להיות תלויות בין השאר במעמדו של המבקר הפנימי במשרד, ביחסו של המנכ"ל לביקורת הפנימית ובתרבות הארגונית של המשרד.

הצורך להקצות למבקרים הפנימיים במשרדי הממשלה משאבים אשר יאפשרו להם למלא את תפקידיהם כראוי, מחייב את הנציבות לקבוע אמות מידה בדבר תקני כוח האדם של יחידת הביקורת הפנימית בכל משרד.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה מאוקטובר 2012 מסר סגן נציב שירות המדינה כי לאחר פרסום דוח ביקורת זה תשתף הנציבות פעולה עם אנף התקציבים במשרד האוצר במסגרת צוות שייבחן את צורכי כוח האדם של יחידות הביקורת הפנימית במשרדי הממשלה.

מעמדו של המבקר הפנימי בהשוואה לבעלי תפקידים דומים

1. ראוי שמעמדו הארגוני של המבקר הפנימי יבטא את ההשפעה שרצוי שתהיה לו ויקל עליו לבצע ביקורת אפקטיבית על כל היחידות בארגון, ובכלל זה על בעלי התפקידים הבכירים בו. זאת בדומה לשומרי הסף במשרדי הממשלה, כמו היועץ המשפטי והסמנכ"ל למינהל, שמעמדם ותנאי השירות שלהם הולמים את תפקידם.

ועדת זילר עסקה בהשפעת מעמדו של המבקר הפנימי בארגון על האפקטיביות של עבודתו וציינה כי הבטחת מעמדו הראוי היא מרכיב חשוב ביצירת "מקבילית כוחות" שבה יקל על המבקר הפנימי

24 המשרד ממונה על כלל תחומי האנרגיה, המשאבים הטבעיים, התשתיות והמים במדינה, ונתונים לאחריותו בין היתר מינהל הדלק והגז, מינהל החשמל, רשות המים, מקורות חברת המים בע"מ, מינהל אוצרות טבע, רשות הגז הטבעי, המכון הגיאופיסי לישראל והמכון הגאולוגי.

להתמודד עם הניגודים הטבועים בעצם תפקידו כמבקר פנימי; הוועדה ציינה כי נכון להשוות את מעמדו של המבקר הפנימי למעמדו של סמנכ"ל או של בעל תפקיד מקביל לו.

ואולם נמצא כי הדרגה לפי תקן שקבעה הנציבות למבקרים הפנימיים במשרדי הממשלה, נמוכה מדרגת סמנכ"ל. זאת ועוד, דרגתם של המבקרים הפנימיים נמוכה מדרגתם של שומרי הסף במשרדי הממשלה, וכן מדרגתם של רבים מהמנהלים הבכירים במשרדים. ביטוי לכך הוא שכרם החודשי הממוצע ברוטו של שומרי הסף במשרדי הממשלה, שהיה בשנת 2010 גבוה עד פי שלושה משכרם של המבקרים הפנימיים.

2. חוק הביקורת הפנימית קובע כי דרישות הסף לתפקיד המבקר הפנימי הן בין היתר החזקה בתואר אקדמי, הסמכה לעסוק בעריכת דין או בראיית חשבון, וניסיון של שנתיים בעבודת ביקורת או השתתפות בהשתלמות מקצועית בתחום הביקורת. החוק מאפשר לחרוג מתנאים אלה באישורה של ועדת חריגים במשרד המשפטים שהרכבה קבוע בחוק (להלן - ועדת החריגים). יצוין כי ועדת החריגים קבעה²⁵ כי אין עוד מקום לאשר חריגים, וכי על הגופים הציבוריים לוודא שהמועמדים לתפקיד המבקר הפנימי יעמדו בתנאי הכשירות הקבועים בחוק במלואם.

נמצא כי במאי 2011 שינתה הנציבות את תיאורי התפקיד שצוינו במכרזים למשרות המבקרים הפנימיים, ופרסמה בטופס המכרזים את קיומה של ועדת החריגים. בעקבות השינוי עמדו בדרישות הסף שנקבעו במכרזים גם מועמדים חסרי השכלה אקדמית אשר אינם עומדים בדרישות המוגדרות בחוק.

מצד אחד יש בצעד זה כדי להרחיב את מעגל המתמודדים על משרות המבקרים הפנימיים, אבל מצד אחר יש בכך משום הנמכה של מעמד המבקר הפנימי. אף ספק אם צעד זה עולה בקנה אחד עם מדיניותה של הנציבות שלפיה יש להגדיל את שיעור האקדמאים במשרדי הממשלה.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה מאוקטובר 2011 ציין סגן נציב שירות המדינה כי בעקבות חוות דעת משפטית נאלצה הנציבות לאפשר למועמדים חסרי השכלה אקדמית להגיש את מועמדותם למשרות מבקרים פנימיים, זאת בניגוד להוראות התקשי"ר המחייבות את המועמד למשרות השייכות לדירוג המח"ר²⁶, ובהן משרת המבקר הפנימי, להיות בעל השכלה אקדמית.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה מאוקטובר 2012 ציין סגן נציב שירות המדינה כי הוקמה ועדה לבחינת תנאי הסף של משרות המבקרים הפנימיים במשרדי הממשלה וביחידות הסמך. על הוועדה הוטל לבחון את תנאי הסף למשרות בתחום הביקורת הפנימית, את ההוראות הקיימות בעניין זה ואת תיאורי התפקידים, ולהגיש את המלצותיה.

לדעת משרד מבקר המדינה, ראוי כי משרד המשפטים יפעל לשינוי הוראת החוק בדבר ועדת החריגים. כיום, כאשר הנגישות להשכלה גבוהה רבה יותר מאשר לפני 20 שנה, בעת שנחקק החוק, ספק אם יש מקום לאפשר למועמד שאינו בעל תואר אקדמי להתמודד על תפקיד בכיר זה.

25 בשנת 1999 ושוב במאי 2011.
26 דירוג האקדמאים במדעי החברה והרוח.

3. משנת 2001 פנו לנציבות גופים שונים בשם המבקרים הפנימיים וכן משרדי ממשלה בבקשה לבחון את מעמדם ואת תנאי שכרם של המבקרים הפנימיים. לטענת ההנהלות בכמה משרדי ממשלה²⁷, גרמה הדרגה הנמוכה לפי תקן של המבקרים הפנימיים בשנים 2004-2008 לפגיעה באפקטיביות עבודתם, מאחר שהם נדרשו לבקר בעלי תפקידים שדרגתם גבוהה משלהם.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה מאוקטובר 2011 ציין סגן נציב שירות המדינה כי הנציבות דנה ביישום המלצות ועדת זילר, אך החליטה שלא להמשיך לטפל ביישומן עד לפרסום דוח מבקר המדינה בנושא.

יוצא אפוא כי הנציבות, המופקדת על הניהול המרכזי של משאבי האנוש במשרדי הממשלה, ושניתנה לה סמכות מיוחדת לפי חוק הביקורת הפנימית - אישור פיטוריו של המבקר הפנימי - טרם השכילה לראות בביקורת הפנימית תחום שבו יש לקבוע תקן כוח אדם מזערי מחייב לכל יחידת ביקורת, היא לא בחנה את מעמד המבקר הפנימי נוכח תפקידיו המוגדרים בחוק ולא פעלה לביסוס מעמדו במשרד הממשלתי.

זאת ועוד, בדצמבר 2006 הגישה ועדת זילר את המלצותיה, ובהן השוואת מעמדו של המבקר הפנימי למעמדו של סמנכ"ל, אך הנציבות לא פעלה על פי ההמלצות. למעשה, השאירה הנציבות את ניהול כוח האדם של יחידות הביקורת הפנימית בידי המנכ"לים והסמנכ"לים למינהל במשרדי הממשלה, הנתונים לביקורתם של המבקרים הפנימיים.

על הנציבות לבחון לעומק את תקני כוח האדם של יחידות הביקורת הפנימית, ובכלל זה את דרגותיהם של המבקרים הפנימיים. עליה לפעול לקביעת התקנים לפי מאפייני המשרדים, כדי שיקל על המבקרים הפנימיים ועל יחידות הביקורת הכפופות להם למלא את תפקידיהם על פי חוק הביקורת הפנימית.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה מנובמבר 2011 מסר נציב שירות המדינה²⁸ כי יחידת הביקורת הפנימית היא אמנם חלק מהנהלת המשרד, ולא חל עליה הסדר שונה מזה שחל על יחידות אחרות במשרד הממשלתי. אולם נוכח ממצאי משרד מבקר המדינה בדוח זה ובייחוד נוכח החשש לניגוד עניינים של המנכ"ל, הורה הנציב להתחיל בעבודת מטה מקפת שתעסוק במגוון הנושאים הנזכרים בדוח מבקר המדינה והקשורים לנציבות. עבודת מטה זו נועדה להציב אמות מידה לקביעת המבנה הארגוני של יחידות הביקורת הפנימית במשרדי הממשלה, בדרך שתציור אחידות אך תביא בחשבון את הייחודיות של כל משרד. בחודש פברואר 2013 מסר סגן נציב שירות המדינה כי הנציבות מינתה ועדה שבוחרת היבטים שונים של הביקורת הפנימית במשרדי הממשלה, וכי הוועדה התבקשה להגיש את חוות דעתה עד סוף מרץ 2013. נוסף על כך, בתכנית העבודה של הנציבות לשנת 2013 מתוכננת בחינת תפקוד הביקורת הפנימית במשרדי הממשלה.



27 ובהם משרד האוצר, משרד הבינוי והשיכון, משרד המדע, התרבות והספורט ומשרד האנרגיה והמים.

28 מנובמבר 1996 עד אוקטובר 2010 כיהן בתפקיד נציב שירות המדינה מר שמואל הולנדר, וביוני 2011 התמנה לתפקיד מר משה דיין.

ממצאי פרק זה מציירים תמונת מצב עגומה של חוסר עצמאות ותלותו של המבקר הפנימי במשרדי הממשלה, ובייחוד תלותו במנכ"ל, וכן של מעמדו הארגוני הנמוך לעומת מנהלים אחרים במשרד הממשלתי ולעומת שומרי הסף בו. תלות זו לא אוזנה באמצעות הכפפתו של המבקר הפנימי לגורם חיצוני למשרד, בדומה לשומרי הסף במשרדי הממשלה.

בהקשר לכך חשוב לציין כי בתשובתם המשותפת של שישה מבקרים פנימיים²⁹ למשרד מבקר המדינה מאוקטובר 2011 צוין כי למנכ"ל ולסמנכ"ל למינהל יש השפעה שאינה מידתית ואינה סבירה על המשאבים המוקצים לביצועה של הביקורת הפנימית, ובכללם משאבי האנוש. גם בתשובתה של מנכ"לית המשרד להגנת הסביבה למשרד מבקר המדינה מאוקטובר 2011 צוין כי "קיימת כיום תלות בעייתית של המבקר במבוקרים (בעיקר סמנכ"ל למינהל) בכל הנוגע להקצאת משאבים".

כאמור, ועדת זילר ציינה בהמלצותיה את הצורך ביצירת זיקה של המבקרים הפנימיים במשרדי הממשלה ל"גוף-על" בעל סמכות הכרעה בנושאים השנויים במחלוקת בין המבקר הפנימי ובין הגוף המבוקר.

ואולם פרט לזיקה מצומצמת של המבקר הפנימי לנציגי שירות המדינה, לא התגבש הסדר הקובע את זיקתו של המבקר הפנימי במשרד הממשלתי לגורם ביצוע ובקרה חוץ-משרדי, בדומה להסדרים שהתגבשו עבור שומרי הסף במשרדי הממשלה.

לשם המחשה ראוי לסקור את הפתרונות המוסדיים שאומצו במדינות החברות ב-OECD ושצמצמו את תלותו של המבקר הפנימי בהנהלת המשרד ובמנכ"ל. יש מדינות שהקימו גוף מרכזי המנחה את המבקרים הפנימיים במשרדי הממשלה, ויש מדינות שאימצו את מודל הקמתה של ועדת ביקורת במשרדים אלה. בממשל הפדרלי בארצות הברית קיימת מועצה של מבקרים פנימיים המתאמת בין גופי הביקורת הפנימית בסוכנויות הממשלה והקובעת את נושאי הביקורת המשותפים לכל המבקרים. באוסטרליה הוקמה בכל משרד ממשלתי ועדת ביקורת המקשרת בין המבקר הפנימי ובין הנהלת המשרד והבוחנת את עבודתה של יחידת הביקורת, את ניצול המשאבים ואת אופן תיקון הליקויים.

לדעת משרד מבקר המדינה, יש להגביר את עצמאותו של המבקר הפנימי במשרד הממשלתי ולהקטין את תלותו, וכן לחזק את מעמדו ולאפשר לו לקיים את תפקידיו הקבועים בחוק. לשם כך יש ליצור זיקה בינו ובין גורם ביצוע ובקרה ממשלתי חוץ-משרדי בכיר, שסמכויותיו חלות על כלל משרדי הממשלה. יש לציין כי עמדת משרד מבקר המדינה היום כבעבר היא שגורם זה צריך להיות חלק מהרשות המבצעת, ולפיכך אינו יכול להיות משרד מבקר המדינה, שאינו חלק מרשות זו. ראוי שגורם זה ישמש משענת למבקרים הפנימיים, יפעל להקטנת תלותם ולהגברת עצמאותם, ינחה אותם מקצועית, יטפל בענייני אתיקה ומשמעת ויסייע להקצות את המשאבים הנדרשים להם למילוי תפקידיהם.

²⁹ המבקרים הפנימיים של נציבות שירות המדינה, הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, המשרד להגנת הסביבה, משרד המשפטים, משרד המדע והטכנולוגיה ומשרד התרבות והספורט (מבקר משותף) ומשרד הקליטה.

הביקורת הפנימית בתאגידים הציבוריים

מסגרת נורמטיבית

1. במשך השנים הוקמו על פי חוק, ביזמת הממשלה, יותר מ-50 תאגידים ציבוריים. המונח "תאגיד ציבורי" אינו מוגדר בחוק, אבל הכוונה היא לתאגידים בעלי אישיות משפטית נפרדת, המשמשים מעין זרועות ביצוע של המדינה לניהול הפעילות בחלק מהתחומים הנתונים לאחריותה של הממשלה, לפיקוח עליה ולהסדרתה. לתאגידים אלה מוקנות גמישות ועצמאות ניהולית, הבאות לידי ביטוי בין היתר באוטונומיה של מוסדותיהם ובסמכותם לנהל בעצמם את פעילותם השוטפת ואת תקציבם.

פעילותם של התאגידים הציבוריים אינה מוסדרת בחוק כללי. כל תאגיד נוסד על פי חוק אשר מסדיר את הקמתו ואת פעילותו (להלן - חוק מקים³⁰). רוב החוקים המקימים נחקקו לפני שנים רבות, חלקם לפני עשרות שנים, והסדרי הפיקוח שנקבעו בהם מבטאים תפיסות שרווחו בזמן חקיקתם. נוסף על כך, נעדרים החוקים המקימים אחידות רעיונית³¹. בשל כל אלה קיימת שונות רבה בהסדרים המהותיים והפרוצדורליים החלים על התאגידים השונים³², ובכלל זה בנוגע לביקורת הפנימית בהם. ככלל, נקבע בחוקים המקימים כי בראש תאגיד ציבורי תעמוד מועצה המתפקדת כדירקטוריון בחברה³³, וכן נקבעו בהם הסמכויות והתפקידים של המועצות. על כל תאגיד ממונה שר משרי הממשלה (להלן - השר הממונה), האחראי לביצוע החוק המקים של התאגיד והממנה את חברי המועצה שלו, לעתים בשיתוף עם שרים נוספים.

ככלל, הפיקוח החיצוני של יחידות המטה ושל גורמי האכיפה הממשלתיים על התאגידים הציבוריים מוגבל ומצומצם יותר מהפיקוח על משרדי הממשלה ועל החברות הממשלתיות³⁴, ואין יחידת מטה ממשלתית שתפקידה לפקח על התאגידים הציבוריים. הדבר מעצים את חשיבותם של מנגנוני הפיקוח הפנימיים של התאגיד - ובייחוד את חשיבותם של המועצות, שהיא הגוף העליון המפקח על מכלול הפעילות של התאגיד ועל הנהלתו, של ועדת הביקורת מטעמה ושל המבקר הפנימי.

2. בשנת 1992 הקים שר המשפטים דאז "מועצה לתאגידים ציבוריים", אשר אחד מתפקידיה היה להתוות קווי מדיניות לדרכי ניהולם ופעולתם של תאגידים ציבוריים. בדוח שהגישו לשר

-
- 30 במונח "חוק מקים" נכללות גם תקנות או תקנון שהתקין שר, או צו שפרסם שר מכוח החוק.
- 31 מבקר המדינה התריע על עניין זה בעבר. ראו מבקר המדינה, דוח ביקורת על תאגידים סטטוטוריים (1995); דוח שנתי 2006, "היעדר הסדר מקיף בדבר סדרי ניהולם של תאגידים סטטוטוריים", עמ' 279-286.
- 32 הסדרים מהותיים - כמו מטרות התאגיד וסמכויותיו; הסדרים פרוצדורליים - כמו מבנה התאגיד, מינוי נושאי המשרה בו וסדרי קבלת ההחלטות בו.
- 33 בחלק מהתאגידים קיימים מוסדות נוספים, כמו ועד פועל או הנהלה, שניתנו להם סמכויות שבתאגידים אחרים נמסרו למועצות, ומוסדות אלה הם המתפקדים פעמים רבות כדירקטוריון בחברה. כוונתו של המונח "מועצה" בדוח זה היא לגוף בתאגיד המקביל לדירקטוריון.
- 34 לפי סעיף 60א לחוק החברות הממשלתיות, התשל"ה-1975, מינוי של חברי מועצות ומנכ"לים בתאגידים הציבוריים כפוף לאישור הוועדה לבדיקת מינויים שממנה שר האוצר, ולשר האוצר ניתנו גם סמכויות הנוגעות לפיקוח על השכר ועל כוח האדם בתאגידים הציבוריים. כמו כן, יש תאגידים ציבוריים, כמו המועצה להסדר ההימורים בספורט, שעל פי החוק המקים שלהם חלות עליהם, בשינויים המתחייבים, ההוראות החלות על עובדי המדינה, או שמוסדות התאגיד החליטו להחיל עליהם את עיקריהן של הוראות אלה.

המשפטים ב-2003³⁵, המליצה המועצה להכפיף את התאגידים הציבוריים למערכת בקרה ופיקוח כוללת ויעילה יותר, הן מן ההיבט של הניהול הפנימי והן מן ההיבט של הפיקוח החיצוני עליהם. המועצה הציעה לחוקק את חוק התאגידים הציבוריים, שיהיה חוק מסגרת שיסדיר עניינים שונים הנוגעים להקמת תאגיד ציבורי ולפעילותו - ובכלל זה הביקורת הפנימית בתאגיד. עוד המליצה המועצה להקים רשות תאגידים ציבוריים שתהיה גוף מטה שיסייע לממשלה לבקר את התאגידים ולפקח עליהם, ויעץ לה בנושאים הקשורים אליהם.

במועד סיום הביקורת, 20 שנה לאחר הקמת המועצה לתאגידים ציבוריים ותשע שנים לאחר הגשת מסקנותיה הסופיות, טרם חוקק חוק התאגידים הציבוריים. צוות משותף של רשות החברות ומשרד המשפטים הכין נוסח הצעה לחוק התאגידים הציבוריים המסתמך על המלצותיה של המועצה לתאגידים ציבוריים והמסדיר את הקמתם ואת פעילותם של התאגידים הציבוריים. הנוסח המוצע פורסם ביולי 2011 כטרום-תזכיר (להלן - טרום-תזכיר הצעת חוק התאגידים הציבוריים), לשם קבלת תגובות של גורמים שונים, אולם במועד סיום הביקורת טרם הוגשה הצעת החוק בנדרון. בינואר 2013, לאחר סיום הביקורת, פרסם משרד המשפטים תזכיר הצעת חוק התאגידים הציבוריים.

3. הביקורת הפנימית היא אחד מהכלים רבי הערך העומדים לרשות המועצה לפיקוח על פעילות התאגיד והנהלתו, שכן היא נותנת למועצה תמונת מצב אובייקטיבית בנוגע לתחומי הפעילות השונים של התאגיד ובנוגע לגורמים שבאחריות המועצה האמורים לדווח לה על פעילותו. עיקר הביקורת הפנימית, מיצוי משימתה והפיקוח עליה אמורים להיעשות באמצעות ועדת הביקורת, שהיא ועדה שלוחה של המועצה לעניין זה. חוק הביקורת הפנימית קובע כי המועצה תקבע אם הממונה על המבקר הפנימי בתאגיד יהיה היו"ר שלה או המנכ"ל.

4. המחוקק הישראלי שם דגש רב על תפקידו של הדירקטוריון לפקח על החברה, והחובה להקים ועדת ביקורת מוטלת על כל החברות הציבוריות³⁶, החברות לתועלת הציבור³⁷ והחברות הממשלתיות³⁸. כאמור, במרץ 2011 נקבע תיקון הממשל התאגידי של חוק החברות, ולפי התיקון, המגביר את עצמאותה של ועדת הביקורת ומטיל עליה תפקידים וסמכויות נוספים הנוגעים למבקר הפנימי, הוחלו על החברות עקרונות של ממשל תאגידי. רשויות פיקוח בארץ, כגון רשות החברות, אימצו גם הן רבים מעקרונות הממשל התאגידי בהנחיות שקבעו.

בהיעדר הסדרה כללית של הנורמות החלות על התאגידים הציבוריים, הסתמך משרד מבקר המדינה בבדיקתו זו על הנורמות החלות על החברות הממשלתיות מכוח חוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן - חוק החברות), חוק החברות הממשלתיות, התשל"ה-1975 (להלן - חוק החברות הממשלתיות), והנחיות רשות החברות; הנורמות החלות על החברות הציבוריות והחברות לתועלת הציבור מכוח חוק החברות³⁹; והנורמות שנקבעו בטרום-תזכיר הצעת חוק התאגידים הציבוריים לגבי פעילותם של התאגידים הציבוריים. נורמות אלה מבטאות את העקרונות העיקריים של הממשל התאגידי, וניתן ללמוד מהן מהם הקווים המנחים הראויים גם לתאגידים הציבוריים, ובייחוד בכל הנוגע לפיקוח של המועצה על התאגיד ולביצוע הביקורת הפנימית בו.

35 דוח מבקר המדינה משנת 1995 (מבקר המדינה, דוח ביקורת על תאגידים סטטוטוריים [1995]), שימש בין השאר רקע למסקנות דוח זה.

36 סעיף 114 לחוק החברות, התשנ"ט-1999.

37 סעיף 345 לחוק החברות, התשנ"ט-1999. חברה לתועלת הציבור היא חברה שבתקנונה נקבעו מטרות ציבוריות בלבד, וכן איסור על חלוקת רווחים או חלוקה אחרת לבעלי מניותיה.

38 סעיף 29 לחוק החברות הממשלתיות, התשל"ה-1975.

39 חברה ציבורית וחברה לתועלת הציבור הן תאגידים שלציבור יש אינטרס בדרך פעילותן; מכיוון שלציבור יש אינטרס גם בדרך פעילותם של התאגידים הציבוריים, מצא משרד מבקר המדינה לנכון להסתמך בבדיקתו גם על הנורמות החלות על חברה ציבורית וחברה לתועלת הציבור.

המועצה וועדת הביקורת בתאגיד הציבורי

האפקטיביות של עבודת הביקורת הפנימית ויכולתה להשפיע על סדרי הניהול והפיקוח בתאגידים הציבוריים תלויות במידה רבה בקיומן של מועצה וועדת ביקורת פעילות בתאגיד וביחסן לביקורת הפנימית. ביכולתן של המועצה וועדת הביקורת לשמש גורם מאזן שיפחית את תלותו של המבקר הפנימי במנכ"ל הארגון, ולמלא, בהיבטים מסוימים, את התפקידים המיועדים לנציבות ולגורם הביצוע והבקרה החיצוני, כמו קביעת היקף כוח האדם של יחידת הביקורת הפנימית, כפי שתואר לעיל לגבי משרדי הממשלה. בכוחן גם לפקח על הביקורת הפנימית, ובכלל זה על הקצאת המשאבים למבקר הפנימי ועל פעילות הארגון לתיקון הליקויים שעלו בדוחות הביקורת הפנימית, ולהבטיח בכך את האפקטיביות של עבודת הביקורת הפנימית. להלן פרטים על תפקודן של מועצות התאגידים בנושאים אלה:

תפקודה הלקוי של מועצת שירות התעסוקה בפיקוח על התאגיד

אחד מתפקידי המועצה של התאגיד הוא לפקח על פעילות התאגיד ועל הנהלתו ולהבטיח, בעזרת ועדת הביקורת והביקורת הפנימית, כי בתאגיד יתקיימו מנגנוני פיקוח ובקרה נאותים. ואכן, בכל התאגידים שנבדקו, למעט שירות התעסוקה, הייתה מועצה פעילה בשנים 2007-2010. להלן פרטים על המועצה של שירות התעסוקה - תאגיד ציבורי מרכזי - ועל האפקטיביות של הביקורת הפנימית בתאגיד זה:

הרכב מועצת שירות התעסוקה

שירות התעסוקה פועל מכוח חוק שירות התעסוקה, התשי"ט-1959 (להלן - חוק שירות התעסוקה), ותפקידו הוא בין היתר להפנות עובדים למקומות עבודה באמצעות לשכות שירות התעסוקה.⁴⁰ הרשות העליונה של שירות התעסוקה היא מועצת שירות התעסוקה שממנה שר התעשייה, המסחר והתעסוקה (להלן - שר התמ"ת), והיו"ר שלה הוא שר התמ"ת או מי שהוא מינה לכך. תפקידיה של מועצת שירות התעסוקה הם בין היתר לפקח על שירות התעסוקה ועל פעולות הגופים השייכים לו וכן להמליץ לשר התמ"ת לבצע פעולות ולתקן תקנות הנדרשות בתחום זה. המועצה רשאית למנות ועדות ולאצול להן מסמכיותה.

חוק שירות התעסוקה והתקנות שהותקנו על פיו לא קבעו את מספרם של החברים במועצת שירות התעסוקה. עם זאת, מתקנות שירות התעסוקה (סדרי הדיון והעבודה במועצת השירות), התשי"ט-1959 (להלן - תקנות שירות התעסוקה), השתמע כי על מועצת שירות התעסוקה למנות יותר מ-30 חברים.

נמצא כי שרי התמ"ת בשנים 2007-2010 - ח"כ אלי ישי וח"כ בנימין בן אליעזר - מינו מועצה לשירות התעסוקה שמנתה שלושה חברים, מספר הקטן מהמשתמע על פי התקנות, ואשר אין בו כדי לאפשר למועצה לתפקד כראוי. לפיכך לא יכלה המועצה להקים ועדות משנה, ובכלל זה ועדת ביקורת. מצב לא תקין זה נמשך עד מועד סיום הביקורת, דצמבר 2011.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2011 מסר שר התמ"ת מר שלום שמחון כי בדצמבר 2011 התקבל בכנסת תיקון לחוק שירות התעסוקה, שנקבע בו מפורשות שמספר חברי המועצה לא יפחת מ-9 ולא יהיה יותר מ-12. השר הבהיר כי בכוונתו לפעול להקמת מועצה בהרכב רחב בהקדם האפשרי, כדי שזו תוכל לקיים ועדות משנה, ובהן ועדת ביקורת. ואכן, בחודש ספטמבר 2012 השלים שר התמ"ת מר שלום שמחון את מינויים של תשעה חברים למועצת שירות התעסוקה, בהתאם לחוק שירות התעסוקה. עם זאת, עד לחודש פברואר 2013 לא הקימה המועצה ועדת ביקורת.

היעדר פיקוח של המועצה על התאגיד

כאמור, תפקידה של מועצת שירות התעסוקה הוא בין השאר לפקח על שירות התעסוקה. תנאי יסודי למילוי תפקידה הוא כינוס המועצה. בעניין זה קובעות תקנות שירות התעסוקה כי על היו"ר לכנס את המועצה לא יאוחר משישה חודשים לאחר הישיבה הקודמת.

נמצא שמועצת שירות התעסוקה לא התכנסה לדיון במשך שנתיים - מינואר 2008 עד ינואר 2010. עוד נמצא שמינואר 2007 עד נובמבר 2010 לא כינסו יו"ר המועצה דאז⁴¹ את המועצה לשם פיקוח על התאגיד. הישיבות שכונסו בפרק זמן זה עסקו בבחירת מנכ"ל שירות התעסוקה ובקביעת סדרי עבודתה של המועצה. בתקופה זו לא בחנו השרים דאז, ח"כ אלי ישי וח"כ בנימין בן אליעזר, את פיקוחה של המועצה על פעילות שירות התעסוקה והנהלתו, ובכלל זה את פיקוחה על פעילות הביקורת הפנימית. כך מנתה יחידת הביקורת בשירות התעסוקה משנת 2009 עד מועד סיום הביקורת אדם אחד בלבד, המבקרת הפנימית, אף שבעבר הועסקו ביחידה עובדים מקצועיים נוספים, ואף שמדובר בתאגיד בעל היקף פעילות נרחב⁴².

רק בפברואר 2011 התכנסה מועצת שירות התעסוקה לדיון בנושא הביקורת הפנימית, ואף זאת רק לאחר פניית המבקרת הפנימית של התאגיד ליו"ר המועצה.

מן הראוי ששר התמ"ת, שהוא השר הממונה על שירות התעסוקה ובעל הסמכות להתקין תקנות הנוגעות לשירות ולמנות את חברי המועצה שלו, יבחן את פעילותה של המועצה, ובכלל זה את הרכבה, את אופן מילוי תפקידיה ואת הצורך בקיום ועדת ביקורת מטעמה, כל זאת כדי לקיים ביקורת פנימית אפקטיבית שתהיה חלק ממערך הפיקוח של המועצה.

בתשובותיהם למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2011 ומפברואר 2012 מסרו שר התמ"ת לשעבר ח"כ אלי ישי ויו"ר מועצת שירות התעסוקה דאז כי עם כניסתם לתפקידיהם הבינו כי המועצה דלה בנציגים ואינה פעילה. יו"ר מועצת שירות התעסוקה דאז ציין כי קיים פגישות עבודה סדירות עם מנכ"ל שירות התעסוקה, פגישות שעסקו בין היתר בבקרה ובמעקב. עוד ציין יו"ר מועצת שירות התעסוקה דאז כי בתקופת כהונתו כיו"ר המועצה הוא כיהן גם בתפקיד מנכ"ל משרד התמ"ת, וכי אמות המידה לפיקוח ולבקרה שהתקיימו בשירות התעסוקה היו אותן אמות המידה לפיקוח ולבקרה שהתקיימו במשרד התמ"ת.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2011 מסר שר התמ"ת מר שלום שמחון כי עם כניסתו של מר שרון קדמי לתפקיד יו"ר מועצת שירות התעסוקה החלה המועצה להתכנס בתדירות גבוהה יותר. עם זאת, רק בישיבה השלישית שהתכנסה בתקופת כהונתו של מר קדמי, בנובמבר 2010, כשנה

41 מיולי 2007 עד תחילת 2009 מר גבריאל מימון, ומנובמבר 2009 מר שרון קדמי. במשך כמה חודשים - בין מועד סיום כהונתו של מר גבריאל מימון ובין תחילת כהונתו של מר שרון קדמי - לא היה למועצת שירות התעסוקה יו"ר.

42 ראו להלן בפרק "חקן העובדים ביחידת הביקורת הפנימית".

לאחר כניסתו של מר קדמי לתפקידו, החלו דיונים בנושאים הקשורים לפיקוח על התאגיד. העיכוב נגרם בשל הצורך לקבוע תחילה את סדרי העבודה, להחליט על הגדלת המועצה ולבסס תהליך עבודה מסודר.

משרד מבקר המדינה מעיר כי פגישות עבודה שוטפות של יו"ר המועצה עם מנכ"ל שירות התעסוקה אינן תחליף להסדרים מוסדיים ולדיונים של המועצה העוסקים בפיקוח על התאגיד, ובכלל זה הסדרים ודיונים שעניינם עבודת הביקורת הפנימית. ראוי היה לכנס את המועצה לדיון בתדירות הדרושה למילוי תפקידה גם בהרכבה המצומצם. כמו כן, ראוי כי שרי התמ"ת ימנו למועצה חברים במניין שיאפשר לה לפעול כראוי, ויודאו כי אמנם תתפקד.

מחלוקות בין המנכ"ל ובין המבקר הפנימית ואי-התערבותה של המועצה בהן

1. המבקר הפנימי בשירות התעסוקה אמור לבדוק אם הארגון ממלא את ייעודיו, ובכלל זה את הצלחתו בהפניית מבקשי העבודה למקומות העבודה המתאימים להם. כן אמור המבקר לבדוק את ניהול הסיכונים העומדים בדרכו של הארגון להשגת יעדיו, ובהם סיכונים בנושאי רכש וניהול הכספים. היקף הביקורת הפנימית בשירות התעסוקה אמור לתת בידי הארגון כלים להתמודדות סבירה עם סיכונים אלה, לפי גודלו וצרכיו.

2. בנובמבר 2008 הגישה ממלאת מקום המבקר הפנימי דאז, שהתמנתה בינואר 2009 למבקר הפנימית, לאישור המנכ"ל דאז הצעת תכנית עבודה לשנת 2009. בתכנית נכללה בדיקת תרומתו של ה"התייצבומט"⁴³ לשיפור השירות לדורשי העבודה, בדיקת "דרכי העבודה של סגני מנהלי המחוזות בתחום מעסיקים" וביקורות פתע בלשכות התעסוקה לבדיקת תפוקות הפקידים ונוכחותם בעבודה. המנכ"ל דאז ביקש מהמבקר הפנימית לשנות את תכנית העבודה, ורק ביולי 2009 אישר את תכנית העבודה שלה לשנה זו, שנכללה בה ביקורת בשלוש לשכות תעסוקה.

3. באוקטובר 2009 הגישה המבקר הפנימית לאישור המנכ"ל דאז הצעה לתכנית עבודה ל-2010. בהצעה נכללו בדיקה מדגמית של יחס עובדי שירות התעסוקה לדורשי העבודה ולמעסיקים, הקלדת נתוני אמת במערכות הממוחשבות בשלוש לשכות תעסוקה ובדיקת רוחב מדגמית בנושא "מעקב אחר דורשי עבודה שנקבעו להם בהחלטות הוועדות הרפואיות מהו סוג העבודה אותה יכולים לבצע באם אכן נקלטו בעבודה". ביולי 2010, לאחר דין ודברים, סיכמו המנכ"ל דאז והמבקר הפנימית כי המבקר תבצע ביקורות בשלוש לשכות, שעיקרן בקרה על נכונות הנתונים שהזינו פקידי הלשכות למערכת הממוחשבת של הארגון.

43 התייצבומט הוא עמדה לרישום דורשי עבודה באמצעים ביומטריים, והוא נועד להקטין את העומס על פקידי שירות התעסוקה.

נמצא כי בתכניות העבודה של יחידת הביקורת הפנימית בשירות התעסוקה לשנים 2009-2010, שאישר המנכ"ל דאז, נכללה אך ורק בקרה על נכונות הנתונים שהוקלדו למערכת הממוחשבת שלו. בתכניות העבודה נכללו אפוא רק בדיקות של נושאים שוליים ובהיקף מצומצם, אשר אינן נותנות מענה מקצועי לביקורת הפנימית הנדרשת בתאגיד בסדר גודל של שירות התעסוקה. כך למשל לא עסקו תכניות העבודה בנושאים העשויים להשפיע השפעה רבה על השגת יעדיו של שירות התעסוקה, כגון יעילותם של השירותים שהוא נותן. כאמור, המנכ"ל דאז, שהיה הממונה על המבקר הפנימית, הוא שאישר תכניות עבודה אלה.

בה בעת לא פיקחה מועצת שירות התעסוקה על עבודת הביקורת הפנימית, ובכלל זה על איכות תכנית העבודה של המבקר הפנימית ועל ההחלטות שקיבל המנכ"ל בעניינה. בכך לא מילאה המועצה את תפקידה לפקח על התאגיד, כמתחייב מחוק שירות התעסוקה.

בהחלטתה מפברואר 2011 קבעה המועצה שתכנית העבודה של המבקר הפנימי תובא לאישורה לאחר שתסוכם עם המנכ"ל, וכי המועצה תעקוב אחר דוחות הביקורת.

4. בהמשך לאמור לגבי תכניות העבודה בשירות התעסוקה, שעסקו ככלל בנושאים שוליים, נמצא כי הבדיקות שעשתה המבקר הפנימית בשנים 2009-2010 לא הוסיפו לתאגיד את הערך המערכתי שהביקורת הפנימית אמורה להוסיף לו; בבדיקות שעשתה המבקר הפנימית לא היו מסקנות והמלצות עקרוניות או מערכיות. בדיקות אלה לא הגשימו את המטרות שלשמן קיים מוסד המבקר הפנימי.

כך למשל בדוח של עמוד וחצי משנת 2009 שעניינו לשכת התעסוקה בפרדס חנה בדקה המבקר הפנימית את נכונות הנתונים שהוקלדו למערכת הממוחשבת, את אופן רישום הפרטים של דורשי העבודה ואת אדיבותם של עובדי הלשכה. למבקר לא היו מסקנות או המלצות מהותיות בעקבות הביקורת.

יוצא שבפרק הזמן שנבדק - ממועד מינויה של המבקר הפנימית לתפקיד באוגוסט 2008 ועד סוף שנת 2010 - לא התקיימה בשירות התעסוקה ביקורת פנימית כנדרש בחוק הביקורת הפנימית. נוסף על כך, התאפיינה תקופת כהונתה של המבקר הפנימית במחלוקות מתמשכות בינה ובין המנכ"ל דאז. כאמור, לא בדקה מועצת שירות התעסוקה את איכות הביקורת הפנימית בתאגיד ולא פעלה להבטחת ביקורת פנימית ראויה.

בתשובתה למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2011 מסרה המבקר הפנימית של שירות התעסוקה כי היא פעלה במגבלות כוח האדם והמשאבים שעמדו לרשותה ובאילוצים שהייתה נתונה להם באותה העת, וכי היא התבקשה לעסוק בנושאים שוליים.

בתשובותיו למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2011 ומפברואר 2012 מסר מנכ"ל שירות התעסוקה דאז כי תכנית העבודה הותאמה לנתוניו וליכולותיה הבלתי מספקים של המבקר הפנימית ולהספק עבודתה הנמוך.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2011 מסר שר התמ"ת מר שלום שמחון כי האמור אמנם משקף את המציאות עד החלטת היו"ר מר שרון קדמי לקבוע בנוהל העבודה שהמועצה היא שתעקוב אחר פעילות המבקר הפנימית ותפקח עליה.

לדעת משרד מבקר המדינה, ההבדלים בין גישתה של המבקרת הפנימית ובין גישתו של המנכ"ל דאז ממחיש את הצורך במעורבותן של המועצה וועדת הביקורת בעבודת המבקר הפנימי. המועצה הייתה יכולה לבחון את איכות הביקורת הפנימית בתאגיד ולקבוע דרכים לשיפור, כדי להבטיח את האפקטיביות שלה ולמנוע את המחלוקות בין המבקרת הפנימית ובין המנכ"ל, מחלוקות שהתגלעו בין היתר על רקע כפיפותה של המבקרת למנכ"ל.

על מועצת שירות התעסוקה לוודא כי הביקורת הפנימית עומדת בתקנים המקצועיים המקובלים, ולשם כך עליה לבחון, בשיתוף מנכ"ל שירות התעסוקה, את הרכב יחידת הביקורת הפנימית בתאגיד ואת עבודתה. כמו כן עליה לפעול לביצוע השינויים הנדרשים לביצוע ביקורת פנימית ראויה.



מן האמור לעיל עולים ליקויים ניכרים בכל הנוגע למועצת שירות התעסוקה ולתפקודה. בנסיבות אלה הועצם תפקידו של המנכ"ל בקביעת נושאי הביקורת הפנימית, נוצרה תלות רבה מדי של המבקרת הפנימית בו, וממילא לא התקיימה בשירות התעסוקה ביקורת פנימית אפקטיבית.

ועדת הביקורת בתאגידים הציבוריים

קיום ועדת ביקורת

אחד הכלים רבי הערך המשמשים את המועצה לבקר את תפקוד התאגיד והנהלתו, ובראשה המנכ"ל, הוא ועדת הביקורת. שימוש מושכל ויעיל בוועדת הביקורת מאפשר למועצה לעשות שימוש אפקטיבי בעבודת הביקורת הפנימית ולבצע את הפיקוח והבקרה המוטלים עליה.

היזמות לשינויים בחוק המועלות בשנים האחרונות והנוגעות ליישום כללי הממשל התאגידי, נועדו לחזק את הביקורת בארגון ולהבטיח את עצמאותה ואת חופש פעולתה של ועדת הביקורת. כך למשל נקבע בחוק כי על הדירקטוריון בחברה ממשלתית ובחברה ציבורית למנות ועדת ביקורת⁴⁴. תיקון הממשל התאגידי של חוק החברות מציב גם הוא דרישות שונות שנועדו לחזק את עצמאותה של ועדת הביקורת בחברה הציבורית, ובהן הדרישה שרוב חבריה יהיו דירקטורים בלתי תלויים. בטרם-תזכיר הצעת חוק התאגידים הציבוריים נקבע כי על המועצה של התאגיד הציבורי למנות ועדת ביקורת מבין חבריה, והרכב המועצה שנקבע נועד להבטיח את עצמאותה.

השונות בין התאגידים הציבוריים באה לידי ביטוי גם בחובה המוטלת עליהם לקיים ועדת ביקורת. נמצא שב-19 מ-24 החוקים המקימים שנבדקו (כ-80%) לא מוטלת על התאגיד החובה לקיים ועדת ביקורת. עם זאת, נמצא כי רק ב-10% מהתאגידים שנבדקו לא הייתה ועדת ביקורת, ובהם התאגיד חשוב במגזר הציבורי - המוסד לביטוח לאומי.

המוסד לביטוח לאומי פועל מכוח חוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995 (להלן - חוק הביטוח הלאומי), והוא הכלי העיקרי לצמצום העוני והפערים החברתיים ולהבטחת הגנה כלכלית

לכל תושב במדינת ישראל. הרשות העליונה של המוסד היא המועצה, המונה 56 חברים ובהם בין היתר נציגים של ארגוני עובדים, נציגי מעסיקים, נציגי ציבור ונציגי ממשלה שממנה שר הרווחה והשירותים החברתיים (להלן - שר הרווחה) העומד בראש המועצה. השר ממנה, לאחר התייעצות עם המועצה, גם את מנכ"ל המוסד. בשנת 2009 היו תקבולי המוסד כ-60.9 מיליארד ש"ח.

חוק הביטוח הלאומי קובע כי תפקידה של מועצת המוסד הוא לפקח על פעילות המוסד ועל הנהלתו.

נמצא שבשנים 2007-2010 לא קיימה מועצת המוסד ועדת ביקורת ולא נעזרה בביקורת הפנימית לפיקוח על המוסד.

בתשובתה למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2011 מסרה מנכ"לית המוסד דאז גב' אסתר דומיניסיני כי המכהנים במועצת המוסד הם ברובם בעלי עניין, המייצגים את ענייניהם של הגופים שמטעמם נבחרו למועצה. על כן יש לשקול בכובד ראש אם ראוי להעביר לידיהם סמכויות הנוגעות לעבודתו של המבקר הפנימי.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2011 מסר שר הרווחה דאז ח"כ יצחק הרצוג כי ככל הידוע לו קבע המוסד כי המבקר הפנימי יהיה כפוף למנכ"ל. "לפיכך... אין זה נכון לקבוע כי המועצה לא עשתה שימוש בביקורת הפנימית למילוי תפקידה לפקח על המוסד היות שהחוק מאפשר למוסד לקבוע אחרת וכך נעשה". השר דאז הוסיף כי אין הנחיה המחייבת את המועצה להקים ועדת ביקורת, וציין כי מועצת המוסד אינה דירקטוריון ואינה מתפקדת כדירקטוריון - מספר החברים בה משקף יותר מבנה של מועצה ציבורית מאשר מבנה של דירקטוריון - וכל חבר בה דואג לאינטרסים של הגוף שאותו הוא מייצג במוסד. במבנה קואליציוני כזה עלולה אפוא הביקורת, שאמורה להיות אובייקטיבית ובלתי תלויה, להיפגע. חשוב גם לזכור כי השר, שהוא יו"ר המועצה, הוא איש פוליטי, ולכן ספק אם רצוי שהביקורת הפנימית תהיה כפופה לו. מכל מקום, ציין ח"כ הרצוג, חלק מוועדות המועצה עוסק בפועל בפיקוח על תחומי הפעילות של המוסד.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2011 מסר שר הרווחה מר משה כחלון כי בדעתו לפעול ליישום רפורמה מבנית וארגונית במוסד, לרבות במועצה ובוועדותיה. במסגרת זו ולאחר כינון מועצה חדשה ידאג השר להקמת ועדת ביקורת שתורכב מחברי המועצה.

לדעת משרד מבקר המדינה, הרכבה של המועצה וזהותו של העומד בראשה, גם אם מדובר באיש פוליטי, אינם צריכים להיות מחסום בפני הקמתה של ועדת ביקורת שתורכב מנציגי הגופים השונים החברים במועצה, כשם שהם אינם מחסום בפני הקמת ועדות אחרות מטעם המועצה. הביקורת הפנימית היא כלי רב ערך למילוי תפקידי המועצה, ועל המועצה, באמצעות ועדת הביקורת שלה, להיעזר בו במילוי חובתה.

לדעת משרד מבקר המדינה, אף שלא נקבעה לכך החובה בחוק, ראוי כי מועצה של תאגיד ציבורי שאינה מקיימת ועדת ביקורת תקיים ועדה כזאת ותתאים אותה למאפיינים הייחודיים של התאגיד, כדי שתוכל להסתייע בה בעבודת הביקורת הפנימית.

תפקידי ועדת הביקורת

1. כאמור, תפקידי ועדת הביקורת בתאגיד הציבורי וסמכויותיה אינם מנוסחים בהוראות החוקים המקימים. על כן על המועצה לקבוע אותם בנהלים פנימיים, ואכן כך נעשה בחלק מהתאגידים.

תיקון הממשל התאגידי של חוק החברות לגבי חברה ממשלתית וחברה ציבורית וטרם-תזכיר הצעת חוק התאגידים הציבוריים קובעים כי ועדת הביקורת תעמוד על ליקויים בניהול התאגיד, בין השאר בהתייעצות עם המבקר הפנימי, ותציע לדירקטוריון או למועצה, לפי העניין, דרכים לתיקונם. עוד נקבע בתיקון הממשל התאגידי ובטרם-התזכיר שוועדת הביקורת תבחן את מערך הביקורת הפנימית ואת תפקודו של המבקר הפנימי; תבדוק אם עומדים לרשותו המשאבים והכלים הנחוצים לו למילוי תפקידו; תדון בדוחות שהכין; תבחן את תכנית העבודה שלו קודם שתוגש לאישור הדירקטוריון או המועצה ותציע שינויים בתכנית.

נמצא כי רק ב-8% מהחוקים המקימים שנבדקו⁴⁵ נקבעו גם תפקידיה וסמכויותיה של ועדת הביקורת, וזאת במידה חלקית ומצומצמת בלבד. להלן דוגמה:

מועצת הצמחים פועלת מכוח חוק מועצת הצמחים (ייצור ושיווק), התשל"ג-1973. תפקידיה של מועצת הצמחים הם בין היתר לתמוך בארגוני המגדלים ולהבטיח הספקה סדירה של צמחים במחירים נאותים לאוכלוסייה. את חברי מליאת המועצה⁴⁶ ממנה שר החקלאות. בוועד הפועל, שהוא גוף של המועצה המופקד על ניהול ענייניה על פי החלטות המליאה, חברים עד 15 מחברי מליאת המועצה. תקציב מועצת הצמחים לשנת 2009 היה כ-79 מיליון ש"ח.

לפי חוק מועצת הצמחים (ייצור ושיווק), התשל"ג-1973 תמנה מליאת המועצה, באישורו של שר החקלאות, ועדת ביקורת לפיקוח על פעולות מנגנון המועצה ולביצוע תפקידי ביקורת אחרים שיטילו עליה מפעם לפעם השר או מליאת המועצה.

נמצא כי מליאת מועצת הצמחים לא הסדירה את עבודתה של ועדת הביקורת, ובכלל זה לא קבעה את תפקידיה וסמכויותיה.

בתשובתם מנובמבר 2011 ציינו מנכ"ל מועצת הצמחים, יו"ר המועצה, יו"ר ועדת הביקורת והמבקר הפנימי כי ייחדו את תשומת לבם להצעת משרד מבקר המדינה, וכי בישיבתה הקרובה תתבקש המועצה לדון בסדרי העבודה, התפקידים והסמכויות של המבקר הפנימי וועדת הביקורת ולאשר אותם. ואכן, באוגוסט 2012 אישרה מליאת מועצת הצמחים "נהלי עבודה של ועדת הביקורת ומבקר הפנים".

מכיוון שתפקידיה של ועדת הביקורת בתאגידים הציבוריים אינם מוגדרים לרוב בחקיקה, ראוי כי המועצה של כל תאגיד תקבע בנהלים את תפקידי ועדת הביקורת ואת סמכויותיה על פי הנורמות החלות בעניין על חברה ממשלתית וחברה ציבורית ועל פי המוצע בטרם-תזכיר הצעת חוק התאגידים הציבוריים כאמור לעיל.

2. משרד מבקר המדינה בדק באיוז מידה ממלאת ועדת הביקורת במד"א את התפקידים שהוטלו עליה. מד"א פועל מכוח חוק מגן דוד אדום, התש"ו-1950. בחוק נקבע בין היתר כי שר הבריאות ממונה על ביצוע החוק; כי תקנון מגן דוד אדום וכל שינוי שתחליט לעשות בו מועצת מד"א טעונים אישורו של שר הבריאות; כי מועצת מד"א תמנה 45 חברים; וכי הוועד הפועל ימנה 13 חברים, ותפקידיו הם בין היתר לנהל את התאגיד ולקבוע את הדרכים להפעלתו ולמימוש מטרותיו, למנות את מנכ"ל מד"א, את החשב ואת המבקר הפנימי, לפקח על המנכ"ל ועל ההנהלה הפעילה ולקיים

45 40% מהחוקים המקימים שנבדקה בהם החובה לקיים בתאגיד ועדת ביקורת.

46 מכיוון שבשם התאגיד נכללת המילה "מועצה" וכדי להבחין בין התאגיד לגוף המתפקד בו כדירקטוריון - יכונה כאן האחרון "מליאה" או "מליאת המועצה".

ועדת ביקורת. תקציב מד"א ל-2009 היה כ-635 מיליון ש"ח. במד"א מועסקים כ-1,600 עובדים וכן פועלים בו כ-11,000 מתנדבים.

נמצא כי ועדת הביקורת של מד"א לא מילאה את כל תפקידיה, כפי שקבע אותם הוועד הפועל. כך למשל לא דנה הוועדה "במועד סביר" בדוחות הביקורת הפנימית שהוגשו לה, כפי שנקבע בנוהלי הוועד הפועל של מד"א - בחלק מהדוחות דנה כעשרה חודשים לאחר הגשתם. נוסף על כך, לא בחנה הוועדה את ממצאי המבקר הפנימי ואת המלצותיו ולא בדקה את הצעדים שננקטו לתיקון הליקויים שעלו בדוחות הביקורת הפנימית. נמצא גם שהוועד הפועל לא וידא שהוועדה ממלאת את תפקידיה כנדרש⁴⁷.

3. האפקטיביות של עבודת המבקר הפנימי תלויה בין היתר במשאבים המוקצים לו. על כן רצוי כי ועדת הביקורת בתאגיד הציבורי תבחן אם עומדים לרשות המבקר הפנימי המשאבים הנחוצים לו למילוי תפקידו.

נמצא שבכ-40% מהתאגידים הציבוריים שנבדקו לא בדקו המועצה או ועדת הביקורת אם המשאבים שהועמדו לרשות המבקר הפנימי אמנם מתאימים לביצוע ביקורת הפנימית ראוייה בתאגיד.

סדרי הדיון של ועדות הביקורת בתאגידים

1. תדירות דיוניה של ועדת הביקורת: ועדת הביקורת נדרשת להתכנס בקביעות, כדי שתוכל לבצע את עבודתה כראוי. בחוקים המקימים שנבדקו לא נקבעה תדירות הדיונים של ועדת הביקורת, ועל כן בסמכותן של כל אחת ממועצות התאגידים לקבוע זאת. חוק החברות קובע שוועדת הביקורת בחברה ממשלתית, בחברה ציבורית ובחברה לתועלת הציבור תתכנס לפי צורכי החברה, ופעם בשלושה חודשים לפחות. מן הראוי אפוא שגם ועדת הביקורת בתאגיד הציבורי תתכנס לדיון לפי צורכי התאגיד, ופעם בשלושה חודשים לפחות.

נמצא שבשנים 2007-2009 התכנסה ועדת הביקורת בכ-80% מהתאגידים שנבדקו פחות מארבע פעמים בכל אחת מהשנים, ובכ-20% מהתאגידים שנבדקו לא התכנסה ועדת הביקורת כלל באחת משנים אלה לפחות.

עולה אפוא שבחלק ניכר מהתאגידים שנבדקו התכנסו ועדות הביקורת לדיון בתדירות נמוכה המעוררת ספק בדבר יכולתן לבצע את עבודתן כראוי. על המועצה ככל תאגיד ציבורי לקבוע כי חובה על ועדת הביקורת להתכנס לדיון על פי הצורך, ולכל הפחות פעם ברבעון, ועל ועדות הביקורת להקפיד על כך.

2. מספר החברים בוועדת הביקורת והמניין המזערי לקיום דיוניה ולקבלת החלטות: כדי שוועדת הביקורת תוכל למלא את תפקידה יש להבטיח מספר מזערי של חברים בה וכן מניין מזערי של משתתפים בדיוניה ובקבלת החלטותיה.

47 ראו מבקר המדינה, דוח שנתי 2012, בפרק "היבטים בפעילות מגן דוד אדום והמוסדות המנהלים שלו", עמ' 390-393, 395.

(א) מספר החברים בוועדת הביקורת: רק בחוק אחד מ-24 החוקים המקימים שנבדקו (כ-4%) נקבע המספר המזערי של החברים בוועדת הביקורת - שלושה. לכן, ככלל על המועצות בתאגידים הציבוריים לקבוע מהו המניין המזערי הזה.

חוק החברות קובע כי מספר החברים בוועדת הביקורת בחברה ציבורית לא יפחת משלושה, וחוזר של רשות החברות משנת 1992 קובע כי מספר החברים בוועדת הביקורת בחברה ממשלתית לא יפחת מחמישה ולא יהיה יותר משבעה. בטרם-תזכיר הצעת חוק התאגידים הציבוריים נקבע כי ועדת הביקורת בהם תמנה שלושה עד חמישה חברים. על כן בהיעדר הוראה בחוק המקום היה ניתן לצפות כי בוועדת הביקורת בתאגיד הציבורי יכהנו שלושה חברים לפחות.

נמצא כי בכ-13% מהתאגידים הציבוריים שנבדקו כיהנו שני חברים בלבד בוועדת הביקורת, דבר שעלול היה לפגוע בתפקודן של הוועדות.

מן הראוי שהמועצה בכל תאגיד ציבורי תבטיח כי בוועדת הביקורת יכהנו שלושה חברים לפחות.

(ב) המניין המזערי לדיון ולקבלת החלטות: שום חוק מ-24 החוקים המקימים שנבדקו לא קבע מהו המניין המזערי לקיום דיונים ולקבלת החלטות בוועדת הביקורת. בתיקון הממשל התאגידי של חוק החברות נקבע לגבי חברה ציבורית כי המניין החוקי לקיום דיונים ולקבלת החלטות בוועדת הביקורת בה יהיה מניינם של רוב חברי הוועדה. חוזר רשות החברות קובע כי מניינם של חברי ועדת הביקורת בחברה ממשלתית בכל אחד מדיוניה לא יפחת משלושה. מכיוון שהחוקים המקימים לא קבעו את המניין המזערי הדרוש לקיום דיונים ולקבלת החלטות של ועדות הביקורת, היה ניתן לצפות כי מועצת התאגיד תסדיר עניין זה על פי הנקבע בתיקון הממשל התאגידי של חוק החברות ובחוזר רשות החברות.

נמצא כי במועצת הצמחים לא קבעה מליאת המועצה את המניין המזערי הדרוש לקיום דיונים ולקבלת החלטות; במד"א קבעה המועצה את המניין הדרוש, אולם ועדת הביקורת קיימה דיונים גם בלי מניין זה⁴⁸; וברשות הטבע והגנים קיימה ועדת הביקורת דיונים וקיבלה החלטות, בלי שמליאת הרשות תקבע מהו המניין המזערי הדרוש לכן, ובלי שיהיה לכן מניין ראוי⁴⁹.

בתשובתם של יו"ר ועדת הביקורת והמבקר הפנימי של רשות הטבע והגנים מדצמבר 2011 נמסר כי על פי נוהל העבודה שאימצה ועדת הביקורת, היא הקובעת את המניין הדרוש לה לקבלת החלטותיה. על פי הנוהל הקיים ברשות זה שנים מתקבלות החלטות ועדת הביקורת ברוב של שלושה חברים, וכאשר אין מניין לקבלת החלטה, מוגשות ההחלטות המתקבלות בו לאישורה של מליאת הרשות.

48 ראו מבקר המדינה, דוח שנתי 62ב (2012), בפרק "היבטים בפעילות מגן דוד אדום והמוסדות המנהלים שלו", עמ' 394.

49 רשות הטבע והגנים פועלת מכוח חוק גנים לאומיים, שמורות טבע, אתרים לאומיים ואתרי הנצחה, התשנ"ח-1998. לפי חוק זה תפקידיה של רשות הטבע והגנים הם בין היתר לטפל בכל ענייני שמורות הטבע והגנים הלאומיים ולקדם את ענייניהם. ברשות פועלת מליאה (המקבילה למועצה בתאגידים האחרים) שבה 19 חברים שממנה הממשלה בהמלצת השר להגנת הסביבה הממונה על ביצוע החוק בכל הנוגע לרשות. השר, לאחר התייעצות עם המליאה, ממנה לה מבין חבריה יו"ר, והממשלה, על פי הצעת השר, ממנה את מנהל הרשות. בשנת 2010 היו ברשות הטבע והגנים כ-450 משרות קבועות, ותקציבה המתוכנן לשנה זו היה כ-355 מיליון ש"ח.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2011 מסר מד"א כי יש קושי לאישי את ועדת הביקורת, בין השאר עקב חוסר היכולת לתגמל את החברים בה תגמול כספי. עוד טען מד"א בתשובתו כי מעמדה של ועדת הביקורת הוא מעמד של ועדה ממליצה ולא של ועדה מחליטה, ולכן היא יכולה להציג את המלצותיה, אף שהתקבלו במניין משתתפים חסר.

משרד מבקר המדינה מדגיש כי על מליאת רשות הטבע והגנים לקבוע את המניין המזערי לקבלת ההחלטות בוועדת הביקורת שלה או להסמיך את ועדת הביקורת להחליט בעניין, ואל לה להסתמך על הנוהג הקיים ברשות. כמו כן נמצא כי הנוהג האמור לא תמיד קיים, למשל בנוגע לשני דיונים של ועדת הביקורת שהתקיימו ב-2010, שהחלטות שהתקבלו בהם לא הועברו לאישורה של מליאת הרשות, אף שנכחו בהם שני חברים בלבד.

בעניין טענת מד"א כי מעמדה של ועדת הביקורת הוא מעמד של ועדה ממליצה ולא של ועדה מחליטה, ולכן היא יכולה להציג את המלצותיה, אף שהתקבלו במניין משתתפים חסר, מבקר המדינה מדגיש כי פרשנות זו מרוקנת מתוכן את משמעות ההוראה המצריכה מניין חוקי לקיום דיונים ולקבלת החלטות, ומלבד זה חוטאת לרעיון המונח בבסיס קיומה של הוועדה - קיום דיון רב-משתתפים שבו עולות דעות מגוונות ומוצגים שיקולים שונים, ובסופו מתקבלות החלטות מושכלות.

מן הראוי אפוא כי בהיעדר קביעה של המניין המזערי הדרוש לקיום דיונים ולקבלת החלטות בחוק המקים של מד"א, על מועצת התאגיד לקבוע מניין זה על פי האמור לעיל.

נוהל עבודה לוועדת הביקורת

נוהל עבודה פנימי לוועדת הביקורת נדרש כדי להסדיר את פעילותה בנושאים שלא נקבעו בחוק המקים של התאגיד. על הנוהל להגדיר את תפקידיה של ועדת הביקורת, את סמכויותיה ואת אופן עבודתה, וכן לסייע בשיפור יכולתה של המועצה לפקח עליה.

נמצא כי בכ-40% מהתאגידים שנבדקו ושפעלו בהם ועדות ביקורת, לא נקבע ניהול עבודה פנימי המסדיר את עבודתן.

מן הראוי שהמועצה של כל תאגיד תקבע ניהול אשר יסדיר את עבודתה של ועדת הביקורת בו.

מינוי המבקר הפנימי

חוק הביקורת הפנימית אינו קובע את הליך המינוי לתפקיד המבקר הפנימי. גם בחוקים המקימים של התאגידים שנבדקו⁵⁰ לא נקבע הליך המינוי לתפקיד זה. בחוק החברות ובחוק החברות הממשלתיות נקבע שבחברה ציבורית ובחברה ממשלתית ימנה הדירקטוריון את המבקר הפנימי; טרום-תזכיר הצעת חוק התאגידים הציבוריים מציע כי בתאגיד הציבורי תמנה המועצה את המבקר הפנימי.

50 נבדקו 24 חוקים מקימים של תאגידים השונים זה מזה במגזרי פעילותן, בהיקף פעילותן ובאופי פעילותן.

המבקר עלול להיות תלוי במידה רבה מדי במי שמינה אותו או במי שהשפיע על מינויו⁵¹. למשל, אם הייתה למנכ"ל השפעה רבה על מינויו של המבקר הפנימי, עלול המבקר הפנימי להרגיש כלפי המנכ"ל מחויבות או הכרת תודה ולהימנע בשל כך מלבקר אותו. מינוי המבקר הפנימי על ידי המועצה ולא על ידי המנכ"ל יקטין אפוא את תלותו של המבקר במנכ"ל.

נמצא שבחלק מהתאגידים הציבוריים שנבדקו היה המנכ"ל, ולא המועצה וועדת הביקורת, הגורם העיקרי המעורב במינויו של המבקר הפנימי. בכך עלולה להיווצר תלות יתר של המבקר הפנימי במנכ"ל שעליו לבקר. להלן דוגמה:

בדצמבר 2008 פרסם שירות התעסוקה מכרז פנימי לתפקיד המבקר הפנימי של הארגון, שאליו ניגשה ממלאת מקום המבקר הפנימי דאז. בינואר 2009 התכנסה לדיון ועדת בוחנים של שלושה חברים בראשותו של מנכ"ל שירות התעסוקה ובחירה בממלאת המקום לתפקיד לתקופת ניסיון של שישה חודשים, שבסופם החליט המנכ"ל לאשר את קביעותה בתפקיד. כל ההליך נעשה בלי שמועצת שירות התעסוקה תהיה מעורבת בו.

מן הראוי שהמועצה של כל תאגיד היא שתמנה את המבקר הפנימי או לכל הפחות תהיה מעורבת במינויו. בכך תהיה תרומה למניעת תלות-יתר של המבקר במנכ"ל, ולהגברת האפקטיביות של עבודתו.

מעקב המועצה אחר עבודת ועדת הביקורת

ועדת הביקורת היא גוף של המועצה, והיא המקשרת בין היתר בין המועצה ובין המבקר הפנימי בתאגיד. לכן על המועצה לעקוב אחר פעילותה של ועדת הביקורת, ועל ועדת הביקורת לדווח למועצה על פעילותה. בחוק החברות נקבע כי על כל ועדה שהקים דירקטוריון החברה לדווח לו באופן שוטף על החלטותיה והמלצותיה. משרד מבקר המדינה בדק את מידת המעקב של מליאת מועצת הצמחים אחר עבודתה של ועדת הביקורת⁵².

נמצא כי בשנים 2007-2009 לא דנה מליאת המועצה בהמלצות ועדת הביקורת ולא עקבה כראוי אחר עבודתה; רק בנובמבר 2010 התקיים במליאת המועצה דיון בנושא עבודת ועדת הביקורת. בתשובתם לנובמבר 2011 מסרו יו"ר מועצת הצמחים, יו"ר ועדת הביקורת, המנכ"ל והמבקר הפנימי כי הם מקבלים עליהם לדון בכל שנה בדוחות ועדת הביקורת.

לדעת משרד מבקר המדינה, לא די בדיון שנתי בדוחות ועדת הביקורת. על מליאת המועצה לדון בהמלצות ועדת הביקורת בקביעות, להחליט לאמץ או לדחותן ועל הצעדים שיש לנקוט עקב כך.



51 למשל המשתתפים בוועדה לבחירת המבקר הפנימי בהליך של מכרז.

52 ראו גם מבקר המדינה, דוח שנתי 62ב (2012), בפרק "היבטים בפעילות מגן דוד אדום והמוסדות המנהלים שלו", עמ' 395.

מן האמור לעיל עולה כי קיומה, מעמדה וסמכויותיה של ועדת הביקורת בתאגיד ומוסד המבקר הפנימי בו, שהם כלי בקרה חשובים ביותר, לא הוסדרו, וספק אם הם פועלים ותורמים לפיקוח כראוי. פגם זה הוא מהותי ביותר, וחובה לתקנו ולהסדירו בהקדם. סוגיות רבות בעניין הביקורת הפנימית בתאגידים הציבוריים אינן מוסדרות בחקיקה, ועל מועצות התאגידים היה אפוא להסדירן, אולם אלה לא הסדירו אותן ולא פיקחו עליהן כראוי. נמצאו תאגידים שבהם לא פעלה המועצה כראוי בכל הנוגע לקיום ועדת ביקורת ולמעורבות בעבודת הביקורת הפנימית או בנוגע לשימוש בביקורת לפיקוח על פעילות התאגיד ועל הנהלתו. בחלק מהתאגידים לא הייתה ועדת ביקורת, ובאחרים לא מילאה ועדת הביקורת את תפקידיה, ובכך יש פגיעה באפקטיביות של הביקורת הפנימית בתאגיד וביכולתה של המועצה לפקח עליו.

כאמור בדוחות קודמים של מבקר המדינה, על משרד המשפטים להמשיך ולקדם את גיבוש חוק התאגידים הציבוריים. כל עוד הנושא אינו מוסדר בחקיקה, מן הראוי שהמועצה של כל תאגיד תקבע בנוהל, על פי האמור בדוח זה, את סמכויותיה, את תפקידיה ואת סדרי עבודתה של ועדת הביקורת ותקפיד על יישומו.

תלות יתר של המבקר הפנימי במנכ"ל התאגיד הציבורי

באחריותה של המועצה לפקח על הנהלת התאגיד, בין השאר באמצעות המבקר הפנימי. בחלק מהתאגידים החליטה המועצה בהתאם לסמכותה על פי חוק הביקורת הפנימית כי המנכ"ל הוא שיהיה הממונה על המבקר הפנימי, ובכך מסרה למנכ"ל שורה של סמכויות הנוגעות למבקר הפנימי, כגון הסמכות לאשר את תכנית העבודה של המבקר, וזאת בלי שהמועצה או ועדת הביקורת מטעמה היו מעורבות בעבודת הביקורת הפנימית. בחלק מתאגידים לא קבעה המועצה את המנכ"ל לממונה על המבקר הפנימי, אולם בפועל היה המנכ"ל הממונה על המבקר, ואילו המועצה או ועדת הביקורת מטעמה לא היו מעורבות בעבודת הביקורת הפנימית. בתאגידים אלה נוצרו תלות יתר של המבקר הפנימי במנכ"ל⁵³, וחשש לניגוד עניינים, ולו למראית עין, הן של המבקר הפנימי והן של המנכ"ל. לכן על המועצה או ועדת הביקורת מטעמה להיות מעורבות בעבודת הביקורת הפנימית ולמנוע תלות יתר של המבקר הפנימי בהנהלת הגוף המבוקר בכלל ובמנכ"ל בפרט. להלן פרטים בעניין תלות זו:

הממונה על המבקר הפנימי בתאגיד הציבורי

חוק הביקורת הפנימית קובע כאמור כי הממונה על המבקר הפנימי בתאגיד הציבורי יהיה יושב ראש הגוף המקביל לדירקטוריון⁵⁴ או המנכ"ל, הכול כפי שיקבע הדירקטוריון. המבקר הפנימי יישא באחריות הישירה לפני הממונה עליו, יגיש לו דוח על ממצאיו, יביא לאישורו הצעה לתכנית עבודה שנתיית או תקופתית, והממונה יאשר אותה בשינויים הנראים לו.

53 בדומה לתלותו של המבקר הפנימי במשרד הממשלתי במנכ"ל המשרד. ראו לעיל בפרק "תלותו של המבקר הפנימי במשרדי הממשלה".

54 בתאגיד סטטוטורי הגוף המקביל לדירקטוריון הוא בדרך כלל המועצה, אולם יש תאגידים שהגוף המקביל בהם לדירקטוריון הוא גוף אחר, כמו "הוועד הפועל" או "הנהלה".

1. נמצא שבכ-83% מהתאגידים שנבדקו לא דנה המועצה בשנים 2006-2009 במעמדו הארגוני של המבקר הפנימי, וממילא לא נבחנה סוגיית זהותו של הממונה עליו.

2. נמצא כי בתאגידים רבים הייתה אי-בהירות בנוגע לזהות הממונה על המבקר הפנימי - בכ-55% מהתאגידים שנבדקו הצביעו המבקר הפנימי, יו"ר המועצה או המנכ"ל על בעלי תפקידים שונים כמי שממונים על המבקר הפנימי.

לדוגמה, הנהלת מד"א קבעה בנוהל שהמבקר הפנימי יהיה כפוף ליו"ר הוועד הפועל ולמנכ"ל⁵⁵. נוהל זה אינו עולה בקנה אחד עם חוק הביקורת הפנימית, מאחר שנקבעו בו שני בעלי תפקידים הממונים על המבקר הפנימי. הגדרת הממונה על המבקר הפנימי במד"א אינה אפוא ברורה, והוועד הפועל של מד"א לא הסדיר סוגיה זו כראוי.

מן הראוי שהוועד הפועל של מד"א יקבע בנוהל, כאמור לעיל, את הממונה על המבקר הפנימי בתאגיד.

בתשובת מד"א למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2011 נמסר כי נכון הוא שרצוי להכפיף את המבקר הפנימי לוועד הפועל ולעומד בראשו, ואכן כך נקבע בנוהל החדש שאישר הוועד הפועל של מד"א בדצמבר 2011.

3. עוד נמצא כי ברבע מהתאגידים שנבדקו שימשו בתפקיד הממונה על המבקר הפנימי: מועצת התאגיד, ועדת הביקורת או יו"ר ועדת הביקורת - גופים ובעלי תפקידים שאינם מוסמכים לכך על פי חוק הביקורת הפנימית.

אישור תכנית העבודה ושינויים בה

לבעל התפקיד המאשר את תכנית העבודה של המבקר הפנימי יש השפעה על קביעת נושאי הביקורת של המבקר ועל הקצאת המשאבים לעבודתו. כאמור, על פי חוק הביקורת הפנימית בעל הסמכות לאשר את תכנית העבודה של המבקר הפנימי בתאגיד הציבורי הוא מי שהמועצה קבעה אותו לממונה על המבקר הפנימי - יו"ר המועצה או המנכ"ל. במקרים שבהם ניתנה למנכ"ל הסמכות לאשר את תכנית העבודה ולעשות בה שינויים עלול הדבר להביא לניסיון שלו להסיט את המבקר הפנימי מביקורת על נושאים או על גורמים מסוימים בארגון, כפי שציינה ועדת זילר. על כן, מן הראוי שהמנכ"ל, שהוא מטבע הדברים אחד מהמבוקרים העיקריים, לא יהיה בעל הסמכות לאשר את תכנית העבודה של המבקר הפנימי.

כאמור, נקבע בחוק החברות כי ועדת הביקורת בחברה הציבורית ובחברה הממשלתית תבחן את תכנית העבודה של המבקר הפנימי לפני הגשתה לאישור הדירקטוריון ותציע בה שינויים, וקביעה דומה קיימת גם בטרומ-תזכיר הצעת חוק התאגידים הציבוריים לגבי ועדת הביקורת בהם.

מן הראוי שהמועצה של כל תאגיד תקבע בנוהל הליך לאישור תכניות העבודה של המבקר הפנימי ותוודא את יישומו, ובהקשר זה תגדיר את התפקידים והסמכויות של כל אורגן בתאגיד.

55 לעניין תקפותם של נוהלי הנהלת מד"א העוסקים בביקורת הפנימית, ראו להלן בפרק "קביעת נוהל ביקורת פנימית".

1. נמצא כי בחלק מהתאגידים קיימת אי-בהירות בנוגע לבעל התפקיד שבסמכותו לאשר את תכנית העבודה של המבקר הפנימי - סמכות שלפי חוק הביקורת הפנימית נגזרת מזהות הממונה על המבקר הפנימי: בכ-22% מהתאגידים שנבדקו ציינו המבקר הפנימי והמנכ"ל בעלי תפקידים שונים שבסמכותם לאשר את תכנית העבודה של המבקר.

2. נמצא כי בכ-21% מהתאגידים שנבדקו לא דנו המועצה או ועדת הביקורת בתכניות העבודה של המבקר הפנימי לשנים 2006-2009 וממילא לא אישרו אותן.

3. נמצא גם כי בכ-21% מהתאגידים שנבדקו אישר המנכ"ל את תכנית העבודה של המבקר הפנימי, בלי שהמועצה או ועדת הביקורת יבחנו אותה. הדבר עלול ליצור תלות יתר של המבקר הפנימי במנכ"ל ולפגוע ביכולת המועצה וועדת הביקורת לפקח על עבודת הביקורת הפנימית.

להלן דוגמה הממחישה את הצורך במעורבות המועצה או ועדת הביקורת באישור תכנית העבודה של המבקר הפנימי. כאמור, בשנים 2007-2010 לא דנה מועצת שירות התעסוקה בפעילות התאגיד ובתפקוד הנהלתו, וממילא גם לא בעבודת הביקורת הפנימית בתאגיד, ובכלל זה בדוחות הביקורת הפנימית, בהערכת איכותה של הביקורת ובמשאבים המוקצים לה.

נמצא שתכניות העבודה של המבקר הפנימית בשירות התעסוקה לשנים 2009-2010 היו נתונות לאישורו של המנכ"ל, בלי שהמועצה תהיה מעורבת בכך.

נוסף על כך, בספטמבר 2011 פנתה המבקר הפנימית למנכ"ל דאז וביקשה ממנו, במסגרת בדיקה שהחליטה לעשות בנושא, לקבל הבהרות בנוגע לשני מכרזי כוח אדם פנימיים שפרסם התאגיד. בתשובתו למבקר הפנימית מתח המנכ"ל ביקורת על מקצועיותה ועל מניעה לבדיקה וביקש ממנה לחדול מטיפול בנושא לאלתר.

המנכ"ל דאז היה הממונה על המבקר הפנימית, ומכוח סמכותו זו הורה לה לחדול מלבצע ביקורת על נושא הנתון לאחריותו. בכך פגע המנכ"ל בעצמאותה של המבקר הפנימית, וממילא היה עלול לפגוע באפקטיביות של הביקורת הפנימית.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2011 מסר מנכ"ל שירות התעסוקה דאז כי השיב בפירוט על כל שאלותיה של המבקר הפנימית. עוד ציין המנכ"ל כי הבדיקה שעשתה המבקר הפנימית לא נכללה בתכנית העבודה שאישר, ולדעתו לא הייתה כל סיבה להעדיף בדיקה זו על בדיקות שאישר בתכנית העבודה.

יוצא שבשירות התעסוקה נוצרה תלות יתר של המבקר הפנימית במנכ"ל בגלל כפיפותה לו, בלא שהמועצה או ועדת הביקורת מטעמה יהיו מעורבות בעבודת הביקורת הפנימית.

על המועצה של כל תאגיד לוודא שלא תיווצר תלות יתר של המבקר הפנימי במנכ"ל, על מנת להבטיח כי הביקורת הפנימית שתיעשה בתאגיד תהיה אפקטיבית. על כן מן הראוי שהמועצה או ועדת הביקורת מטעמה ידונו בתכנית העבודה ויעשו בה שינויים, קודם שתוגש לממונה לקבלת אישורו.

רצוי היה כי המועצה של כל תאגיד תקבע כי האחריות לאישור תכנית העבודה של המבקר הפנימי תוטל גם על ועדת הביקורת והמועצה, כפי שנקבע בטרם-תזכיר הצעת חוק התאגידים הציבוריים, כאמור.

תקן העובדים ביחידת הביקורת הפנימית

מבקר פנימי יכול להיות עובד התאגיד או עובד המועסק במיקור חוץ. אם המבקר הפנימי הוא עובד התאגיד, הרי שעיקר התקציב שהתאגיד מקצה לעבודת הביקורת הפנימית הוא לתשלום שכרם של המבקר הפנימי ועובדיו ולהסתייעותו של המבקר הפנימי בשירותי מיקור חוץ.

מבדיקת משרד מבקר המדינה עולה כי ב-30% מהתאגידים שנבדקו היה המבקר הפנימי עובד התאגיד, וב-70% מהם הועסק המבקר במיקור חוץ.

בתאגידים שבהם המבקר הפנימי ועובדיו הם עובדי התאגיד נקבע תקן כוח אדם ליחידת הביקורת הפנימית. התקן אמור להיקבע על פי צורכי התאגיד בתחום הביקורת הפנימית ועל פי משאביו.

נמצא כי יחידת הביקורת בשירות התעסוקה כללה מבקר פנימי אחד, דבר שאינו מתיישב עם המשימות והאתגרים העומדים לפני השירות, עם תקציבו, עם מספר העובדים שהוא מעסיק, עם מורכבות פעילותו ועם פריסתו הגאוגרפית.

מנכ"ל שירות התעסוקה דאז, שהיה הממונה על יחידת הביקורת הפנימית בשירות, ובכלל זה על הקצאת המשאבים לה, לא הקצה למבקר הפנימית את המשאבים הנחוצים למילוי תפקידה כמוגדר בחוק הביקורת הפנימית, ובכלל זה את האפשרות להקצות למבקר הפנימית תקציב למיקור חוץ. נוסף על כך, הטיל עליה המנכ"ל לברר תלונות שהופנו לשירות, דבר שהצריך אותה להפנות לכך משאבים רבים על חשבון ביצוע עבודת הביקורת. בכל אותה העת, ולמרות הקיצוץ שנעשה בכוח האדם ביחידת הביקורת, לא דנה מועצת שירות התעסוקה בסוגיית כוח האדם ביחידת הביקורת ולא בחנה את האפשרות להקצות למבקר הפנימית תקציב למיקור חוץ במקום תקן עובד הביקורת שלא אויש.

קביעת תנאי העסקתו של המבקר הפנימי

תלות יתר של המבקר הפנימי במנכ"ל ובמנהל משאבי האנוש עלולה להיווצר בין היתר כאשר גורמים אלה קובעים את תנאי העסקתו של המבקר.

ראוי על כן כי המועצה של כל תאגיד, באמצעות ועדת הביקורת, היא שתקבע את תנאי העסקתו של המבקר הפנימי, בלי שהמנכ"ל או הכפופים לו יהיו מעורבים בכך.

אולם מתשובות המנכ"לים של התאגידים לשאלונים עולה כי ב-50% מהתאגידים שנבדקו היו המנכ"לים מעורבים מעורבות של ממש בקביעת שכרו של המבקר הפנימי.

קביעת נוהל ביקורת פנימית

1. נוהל ביקורת פנימית בארגון נדרש כדי להסדיר את פעילותו של המבקר הפנימי בו מעבר לקבוע בחוק. נוהל זה אמור להדריך את המבקר הפנימי בעבודתו, לקבוע כללים ברורים בנוגע לאופן הפעולה הנדרש מהמבקר ומהגופים ובעלי התפקידים האחרים בארגון, כמו המנכ"ל ועדת הביקורת, ולשמש אמת מידה לפיקוח על המבקר.

נמצא שבכ-42% מהתאגידים שנבדקו לא היה נוהל ביקורת פנימית, וכי בכ-36% מהתאגידים שבהם היה נוהל ביקורת פנימית, הוא לא יושם במלואו.

2. מן הראוי שהמועצה, שתפקידה לפקח על התאגיד ושכסמכותה למנות את ועדת הביקורת ואת המבקר הפנימי בו, היא שתקבע את נוהל הביקורת הפנימית בתאגיד.

לעומת זאת, נמצא שבמד"א הנהלת התאגיד - שהיא יעד עיקרי לביקורתו של המבקר הפנימי - היא שקבעה את נוהלי הביקורת הפנימית בו, ולא הוועד הפועל כנדרש.

בתשובת מד"א למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2011 נמסר כי בנובמבר 2011 אישר הוועד הפועל של מד"א נוהל "ביקורת בקרה ומעקב פנימי" חדש.

מן הראוי שבכל תאגיד תקבע המועצה נוהל ביקורת פנימית שיסדיר את עבודת המבקר הפנימי בו מעבר לקבוע בחוק הביקורת הפנימית.



מן האמור לעיל עולה כי קיימים תאגידיים שבהם מעורבות המועצה או ועדת הביקורת מטעמה בעבודת הביקורת הפנימית אינה מספקת, ועל כן קיימת תלות יתר של המבקר הפנימי במנכ"ל התאגיד; תלות זו עלולה לפגוע בעצמאותו של המבקר הפנימי ובאפקטיביות של עבודתו.

לדעת משרד מבקר המדינה, על המועצה של כל תאגיד להיות מעורבת בעבודת הביקורת הפנימית באופן ישיר או באמצעות ועדת הביקורת, כדי למלא את חובתה לפקח על התאגיד ולהבטיח את מידת העצמאות הדרושה למבקר הפנימי לביצוע תפקידו.

הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות

מסגרת נורמטיבית

1. במשך השנים הקימה הממשלה חברות ממשלתיות⁵⁶, חברות בנות ממשלתיות⁵⁷ וחברות מעורבות⁵⁸, עסקיות ושאינן עסקיות. פעילותן של החברות הממשלתיות מוסדרת במערכת כללים

56 לפי חוק החברות הממשלתיות, חברה ממשלתית היא "חברה שיותר ממחצית כוח ההצבעה באספותיה הכלליות או הזכות למנות יותר ממחצית מספר הדירקטורים שלה הם בידי המדינה או בידי המדינה יחד עם חברה ממשלתית או חברת בת ממשלתית".

57 לפי חוק החברות הממשלתיות, חברה בת ממשלתית היא "חברה שיותר ממחצית כוח ההצבעה באספותיה הכלליות או הזכות למנות יותר ממחצית מספר הדירקטורים שלה הם בידי חברה ממשלתית, בידי חברת בת ממשלתית או בידי חברה מעורבת יחד עם חברת בת ממשלתית".

58 לפי חוק החברות הממשלתיות, חברה מעורבת היא "חברה שאינה חברה ממשלתית ואשר מחצית או פחות מכוח ההצבעה באספותיה הכלליות או הזכות למנות מחצית או פחות ממספר הדירקטורים שלה הם בידי המדינה".

מרכזית ואחידה. במערכת זו נכללים בראש ובראשונה דיני החברות הכלליים, לפי חוק החברות⁵⁹ והתקנות שהותקנו על פיו; וכן הדינים המיוחדים לחברות הממשלתיות, ובהם חוק החברות הממשלתיות, וחוזרים שמפיצה רשות החברות.

2. רשות החברות, שהוקמה מכוח חוק החברות הממשלתיות והפועלת על פיו, היא יחידת המטה הממשלתית המפקחת על החברות הממשלתיות והחברות הבנות הממשלתיות. תפקידי הרשות הם בין היתר לייעץ לממשלה ולשרים בעניינים הנוגעים לחברות הממשלתיות; לייעץ לחברות הממשלתיות ולסייע להן בניהול עסקיהן; לעקוב ברציפות אחר הפעילות של כל אחת מהן; ולבדוק את הדוחות שהן מגישות ולהעיר הערות בנוגע להם. הרשות רשאית לשלוח נציג לשיבות הדירקטוריון וועדותיו בכל חברה ממשלתית. מעמדו של הנציג הוא כשל דירקטור⁶⁰, אולם אין לו זכות הצבעה. נוסף על כך, הרשות רשאית לשם מילוי תפקידה לדרוש מהחברה הממשלתית לספק לה מידע הנוגע לענייני החברה, וכן היא רשאית לעיין ברשומותיה של החברה ובמסמכיה.

לפי נתוני רשות החברות, פעלו בישראל בסוף שנת 2010 64 חברות ממשלתיות שסך המאזנים שלהן היה כ-169 מיליארד ש"ח והרווח המצרפי שלהן היה כמיליארד ש"ח, וכן עשר חברות בנות ממשלתיות⁶¹.

3. חוק החברות מסדיר את תפקידי ועדת הביקורת בחברות הממשלתיות בנוגע לביקורת הפנימית בהן, וקובע בין היתר כי ועדת הביקורת תעמוד על ליקויים בניהול העסקי של החברה, בין השאר בהתייעצות עם המבקר הפנימי של החברה. בחוק החברות גם נקבע כי ועדת הביקורת תמונה מקרב חברי הדירקטוריון, וכי מספר חבריה לא יפחת משלושה. עוד קובע חוק החברות את סדרי עבודתם של הדירקטוריון ושל ועדת הביקורת, ובכלל זה את המניין החוקי הדרוש לדיון ולקבלת החלטות בהם ואת סדרי הדיווח של הוועדה לדירקטוריון. נוסף על כך, נקבע בתיקון הממשל התאגידי של חוק החברות כי בחברה שהדירקטוריון הוא המאשר בה את תכנית העבודה של המבקר הפנימי, תבחן ועדת הביקורת את תכנית העבודה לפני הגשתה לאישור הדירקטוריון ותציע בה שינויים; תבחן את מערך הביקורת הפנימית של החברה ואת תפקודו של המבקר הפנימי; ותבדוק אם עומדים לרשותו המשאבים והכלים הנחוצים לו למילוי תפקידו.

כאמור, לפי חוק הביקורת הפנימית תבוצע בחברה הממשלתית ביקורת פנימית על ידי מבקר פנימי. ככלל, נקבע בחוק החברות הממשלתיות כי הדירקטוריון של החברה הממשלתית ימנה מבקר פנימי לחברה. המבקר יהיה כפוף ליו"ר הדירקטוריון ולמנכ"ל ויגיש את דוחותיו והצעותיו לדירקטוריון.

רשות החברות, כחלק מתפקידי הפיקוח שלה, מפיצה חוזרים לנושאי משרות בחברות הממשלתיות, ובראשם ליו"ר הדירקטוריון. הרשות מבקשת מיו"ר הדירקטוריון להעלות חוזרים אלה על סדר יומו של הדירקטוריון ולאמץ אותם, ואכן, הדירקטוריונים מאמצים בדרך כלל חוזרים אלה. בחוזרי הרשות נקבעו בין השאר הנחיות הנוגעות לביקורת הפנימית, והעיקרי שבהם הוא חוזר הרשות משנת 1992 בדבר נוהל ביקורת פנימית בחברות ממשלתיות (להלן - נוהל הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות). הנוהל קובע את הסמכויות, התפקידים וסדרי העבודה של הדירקטוריון, ועדת הביקורת והמבקר הפנימי, נוסף על הקבוע בחוק. כך למשל קובע הנוהל כי על המבקר הפנימי להגיש למנכ"ל החברה, לוועדת הביקורת ולדירקטוריון דוח שנתי שבו מפורטות מסקנותיו והמלצותיו, וכן נסקרים בו ביצוע תכנית העבודה השנתית והמעקב אחר תיקון הליקויים.

59 לפי חוק החברות הממשלתיות, הוראות חוק החברות חלות על חברה ממשלתית בכפוף להוראות חוק החברות הממשלתיות.

60 הנציג יכול למשל להשתתף בדיוני הדירקטוריון וועדותיו ולדרוש את כינוס הדירקטוריון לפי הוראות חוק החברות.

61 בחברות הממשלתיות יש חברות מהגדולות במשק, כמו חברת החשמל לישראל בע"מ והתעשייה האווירית לישראל בע"מ. נוסף על החברות הממשלתיות והחברות הבנות הממשלתיות פעלו בישראל בשנת 2010 18 חברות מעורבות.

הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות לעומת הביקורת הפנימית בתאגידים הציבוריים

1. בבדיקת משרד מבקר המדינה נמצא כי בהיבטים רבים של הביקורת הפנימית מצב הדברים בחברות הממשלתיות טוב ממצבם בתאגידים הציבוריים. בראש ובראשונה, תחום הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות מוסדר בחוק ובהנחיותיה של רשות החברות בפרוטרוט וכן באחידות ובהרחבה רבות יותר מתחום הביקורת הפנימית בתאגידים הציבוריים. לדוגמה, כאמור, רק בחלק מהחוקים המקימים של התאגידים הציבוריים נקבעה החובה להקים ועדת ביקורת, לעומת החברות הממשלתיות, החייבות כולן על פי חוק החברות הממשלתיות להקימה. כמו כן, החברות הממשלתיות נתונות כאמור לפיקוחה של רשות החברות, לעומת התאגידים הציבוריים שלא נתונים לפיקוחה של רשות דומה.

2. גם תפקודו של מערך הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות טוב מתפקודו בתאגידים הציבוריים. למשל, מתשובות החברות הממשלתיות והתאגידים הציבוריים לשאלונים ששלח משרד מבקר המדינה עולה שוועדות הביקורת בחברות הממשלתיות מתכנסות לדון בתדירות גבוהה מזו של ועדות הביקורת בתאגידים הציבוריים: בכ-70% מהחברות הממשלתיות שנבדקו התכנסה ועדת הביקורת בשנים 2007-2009 ארבע פעמים לפחות בכל אחת מהשנים, ואילו שיעור התאגידים הציבוריים שבהם התכנסה ועדת הביקורת בתדירות דומה היה כ-21% בלבד.

עם זאת, בדיקת משרד מבקר המדינה מצאה ליקויים בחברות הממשלתיות וברשות החברות שעיקרם הקצאת משאבים חסרה למבקר הפנימי בכמה מהחברות הממשלתיות ופיקוח חסר של רשות החברות על הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות. להלן פירוט:

כשלים חמורים בתפקוד הביקורת הפנימית בשתי חברות

נמצאו שתי חברות שבהן לא תפקדו הדירקטוריון וועדת הביקורת במשך תקופה ארוכה בכל הנוגע לביקורת הפנימית, עד כדי אי-ביצועה של ביקורת פנימית בחברות אלה כמפורט להלן:

חברת חלמיש

חברת חלמיש היא חברה ממשלתית ציבורית⁶². החברה ניהלה בשנת 2010 כ-1,900 יחידות דיור, חלקן בבעלותה וחלקן בבעלות המדינה. בשנת 2010 היו הכנסותיה כ-33.6 מיליון ש"ח, ומספר העובדים בה היה 43. הסיווג שניתן לחברה על ידי רשות החברות הוא סיווג 5⁶³.

62 לפי חוק החברות, חברה ציבורית היא "חברה שמניותיה רשומות למסחר בבורסה או שהוצעו לציבור על פי תשקיף כמשמעותו בחוק ניירות ערך, או שהוצעו לציבור מחוץ לישראל על פי מסמך הצעה לציבור הנדרש לפי הדין מחוץ לישראל, והמוחזקות בידי הציבור".

63 סיווג החברות נע בין 1 ל-10 ונקבע על ידי רשות החברות לפי גודל החברה, המאזן הכספי שלה והיקף הכנסותיה, מספר העובדים בה, מורכבות פעילותה ויעילותה. ככלל, סיווג 10 ניתן לחברות בעלות היקף הפעילות הגדול ביותר, וסיווג 1 - לחברות בעלות היקף הפעילות הקטן ביותר. הסיווג משמש בין היתר לקביעת התגמול של הדירקטורים ולקביעת השכר של מנכ"ל החברה. הנתונים מבוססים על סיווג רשות החברות מ-5.8.09.

1. **תדירות דיוני ועדת הביקורת בחברה:** חוק החברות קובע כי בחברה ציבורית ימנה הדירקטוריון ועדת ביקורת מבין חבריו, וכי על הוועדות שממנה הדירקטוריון, לרבות ועדת הביקורת, להתכנס על פי צורכי החברה, ולכל הפחות פעם בשלושה חודשים.

נמצא כי ועדת הביקורת בחברת חלמיש לא התכנסה לדיון בשנת 2010, ובשנת 2011 התכנסה שלוש פעמים - פעם אחת בחודש פברואר ופעמיים בחודש נובמבר. יתר על כן, מאז התכנסה ועדת הביקורת ביולי 2009 ועד שהתכנסה שוב בפברואר 2011 עברו יותר משנה וחצי.

במכתבו למשרד מבקר המדינה ציין סגן מנהל רשות החברות כי בשנת 2010 קבעה החברה מועדים לישיבות ועדת הביקורת, אולם הישיבות נדחו בשל הודעת חברים בוועדה כי לא ישתתפו בהן והיעדר מניין חוקי לכינוסן או בשל סיבה אחרת.

יוצא אפוא שבשנים 2010-2011 לא התכנסה ועדת הביקורת בחברת חלמיש בתדירות שנקבעה בחוק החברות, והדבר פגע באפקטיביות של הביקורת הפנימית בחברה.

בתשובתה למשרד מבקר המדינה מאפריל 2012 מסרה גב' רחל תורג'מן, המשמשת מינואר 2012, לאחר תום תקופת הביקורת, יו"ר הדירקטוריון של חברת חלמיש, כי תפעל לכנס את ועדת הביקורת כנדרש.

2. **דיון ועדת הביקורת בדוחות הביקורת הפנימית:** נוהל הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות קובע כאמור כי על ועדת הביקורת לדון בדוחותיו של המבקר הפנימי "במועד סביר לאחר השלמתם", ולפחות פעם בשלושה חודשים. עוד קובע הנוהל כי על ועדת הביקורת לדון עם המבקר הפנימי והמנכ"ל בממצאי הביקורת הפנימית ובהמלצותיה ובצעדים לתיקון הליקויים.

נמצא כי המבקר הפנימי של חברת חלמיש הגיש בשנת 2010 ארבעה דוחות ביקורת. בדוח אחד דנה ועדת הביקורת כשנה לאחר שהוגש, בדוח אחר - יותר משנה וחצי לאחר שהוגש, ובעוד שני דוחות לא דנה הוועדה כלל.

מן האמור לעיל עולה שוועדת הביקורת לא דנה כנדרש בדוחות הביקורת הפנימית שהוגשו לה בשנת 2010.

3. **אישור תכנית העבודה של המבקר הפנימי:** כאמור, נוהל הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות קובע כי תפקיד ועדת הביקורת והדירקטוריון הוא בין היתר לאשר את תכנית העבודה של המבקר הפנימי.

נמצא כי ועדת הביקורת והדירקטוריון לא דנו באישור תכנית העבודה שהכין המבקר הפנימי לשנת 2011, ובשל כך לא ביצע המבקר הפנימי ביקורת על פעילות החברה בשנה זו.

4. **מעורבות רשות החברות:** מן האמור לעיל עולה שורה של ליקויים בעבודת ועדת הביקורת והדירקטוריון בכל הנוגע לביקורת הפנימית בחברת חלמיש. ראוי היה כי רשות החברות תוודא כי חברת חלמיש תקיים את הוראות החוק ותמלא אחר הנקבע בנוהל הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות.

נמצא כי בישיבת הדירקטוריון בנובמבר 2010, שנה וארבעה חודשים לאחר שהתכנסה בפעם האחרונה ועדת הביקורת בחברה, ציין נציג רשות החברות כי יש לראות בחומרה את אי-כינוסה של

ועדת הביקורת במשך יותר משנה, וכי על יו"ר ועדת הביקורת לכנס אותה מיד. כאמור, התכנסה ועדת הביקורת בפברואר 2011, חודשיים וחצי לאחר מכן.

פעילותו של נציג רשות החברות לכנס את ועדת הביקורת בחברת חלמיש הייתה מאוחרת מדי. לא נמצאו מסמכים המעידים כי רשות החברות נקטה פעולה כלשהי לכנס את ועדת הביקורת בחברה במשך שנה וארבעה חודשים, ממועד הדיון האחרון של ועדת הביקורת ביולי 2009 עד ישיבת הדירקטוריון בנובמבר 2010. כמו כן, לא נמצאו מסמכים המעידים כי רשות החברות פעלה לקיים דיונים בדוחות הביקורת הפנימית בשנת 2010 ולאשר את תכנית העבודה של המבקר הפנימי לשנת 2011 כנדרש.

במכתבו למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2011 ציין סגן מנהל רשות החברות כי נציג רשות החברות בדירקטוריון פנה בטלפון במשך שנת 2010 למנכ"ל חברת חלמיש דאז ולמזכירת החברה ודרש לכנס את ועדת הביקורת, וביולי אותה שנה ציין בשיחת טלפון עם מזכירת החברה כי מאחר שאי אפשר לכנס את ועדת הביקורת, יש לדון בדוחות הביקורת הפנימית בדירקטוריון.

משרד מבקר המדינה מעיר כי נוכח התקופה הארוכה שבה לא התכנסה ועדת הביקורת אין די בפניות טלפוניות של נציג רשות החברות למנכ"ל החברה ולמזכירת החברה. יו"ר ועדת הביקורת ויו"ר הדירקטוריון הם מי שבסמכותם ובאחריותם לפעול לפעילות תקינה של ועדת הביקורת, ויו"ר הדירקטוריון הוא הקובע את סדר היום של ישיבות הדירקטוריון. על כן היה על רשות החברות לפנות אליהם פנייה רשמית ולדרוש מהם לכנס את ועדת הביקורת לדיון בדוחות הביקורת הפנימית.

חברת שפיה

כפר הנוער מאיר שפיה הוא מוסד חינוכי ובו פנימייה, המקנה חינוך חקלאי וכללי. חברת שפיה היא חברה ממשלתית בבעלות משותפת של המדינה וארגון "הדסה ארה"ב", הרשומה כמוסד ללא כוונות רווח⁶⁴. מטרות החברה הן בין היתר לנהל את כפר הנוער ולפתחו. היקף הפעילות של החברה בשנת הלימודים תש"ע, שהסתיימה ב-31.8.10, היה כ-9.9 מיליון ש"ח. להלן פרטים על מערך הביקורת הפנימית בחברת שפיה בשנים 2009-2011:

1. הדירקטוריון וועדותיו: לפי חוק החברות וחוק החברות הממשלתיות, לדירקטוריון של חברה ממשלתית מוקנות סמכויות ייחודיות הנוגעות להתוויית מדיניות החברה ולפיקוח על פעילותה, ובהן מינוי ועדת ביקורת ומבקר פנימי. כמו כן, כאמור, נוהל הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות קובע שורה של תפקידים שעל הדירקטוריון וועדת הביקורת למלא. על כן לתפקודו התקין של הדירקטוריון יש השפעה ניכרת על התפקוד האפקטיבי של הביקורת הפנימית.

חוק החברות הממשלתיות קובע כי דירקטור יתמנה בידי שר האוצר והשר האחראי לענייני החברה, לאחר שאלה יתייעצו עם הוועדה לבדיקת מינויים, שתפקידה לבדוק את כשירותם ואת התאמתם של המועמדים לתפקיד. עוד קובע חוק החברות הממשלתיות כי "אם פחת מספר חברי הדירקטוריון הרשאים להשתתף בישיבותיו מהמניין החוקי לישיבותיו, ומצב זה נמשך למעלה מ-30 ימים, או פחת מספר החברים מן המספר המזערי הקבוע בתקנון החברה ומצב זה נמשך למעלה מ-60 ימים,

64 הסיווג שנקבע לחברה בסיווג רשות החברות הוא 4-1 - "סיווג חברות (לא מסווגות) לצורך תשלום גמול דירקטורים".

רשאת הממשלה, בהתייעצות עם הוועדה לבידוק מינויים, למנות דירקטור או דירקטורים במספר הדרוש להשלמת המניין החוקי.

בחודש מאי 2008 הסתיימה כהונתו של יו"ר הדירקטוריון של חברת שפיה, אשר מונה לדירקטור על ידי המדינה. כעשרה ימים לפני תום כהונתו פנה בכתב מנהל רשות החברות דאז ד"ר אודי ניסן לשר האוצר דאז מר רוני בר-און ולשרת החינוך דאז, שהייתה השרה האחראית לענייני החברה, פרופ' יולי תמיר (להלן - השרים) וביקש מהם למנות בדחיפות לחברת שפיה דירקטור, אשר ישמש יו"ר הדירקטוריון בה. בפנייתו ציין מנהל הרשות כי לפי תקנון החברה באותה העת הדירקטוריון אינו יכול לפעול בלי שימונה לו יו"ר.

משלא מינו השרים או הממשלה את הדירקטור, פעלה רשות החברות לשינוי תקנון חברת שפיה. ואכן, בינואר 2009 שונה התקנון ונקבע בו כי דירקטוריון החברה יוכל לפעול גם בלא יו"ר, ובתנאי שבין חבריו יהיו לפחות שני דירקטורים שמינתה המדינה.

במכתבו למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2011 ציין סגן מנהל רשות החברות כי רק בסוף שנת 2009 מינתה המדינה שני דירקטורים מטעמה לחברת שפיה, אולם אחד מהם לא הגיע לשיבות הדירקטוריון שנקבעו, ועל כן לא היה אפשר לקיים אותן. רק באוגוסט 2010, לאחר שדירקטור זה התפטר והמדינה מינתה דירקטור אחר מטעמה, חזר הדירקטוריון לפעול. עוד ציין סגן מנהל רשות החברות כי בכל אותה העת קיבלו השרים דיווחים חודשיים על חסרונם של דירקטורים בחברת שפיה, וכן על שלא מונה לדירקטוריון בה יו"ר.

יוצא שבמשך יותר משנתיים - ממאי 2008 עד אוגוסט 2010 - לא פעלו דירקטוריון חברת שפיה וועדותיו, מכיוון שלא נמצא לפעילותם המניין הדרוש לפי תקנון החברה, זאת על אף ניסיונותיה של רשות החברות להביא לפעילותו של הדירקטוריון. במרבית התקופה - כשנה וחצי - היה מניין זה חסר מכיוון שהשרים והממשלה לא מינו דירקטורים לחברה, אף שהדבר נדרש בחוק.

2. המבקר הפנימי: בחודש ינואר 2009 הסתיים חוזה העסקתו של המבקר הפנימי בחברת שפיה. מכיוון שבאותה העת לא נמצא המניין הדרוש לכינוס הדירקטוריון וועדותיו ולמינוי מבקר פנימי חדש, נענה המבקר הפנימי שחוזהו הסתיים לפנייתו של מנכ"ל חברת שפיה להמשיך בתפקידו. ואולם באוגוסט 2009 התפטר המבקר הפנימי מתפקידו, משום שלטענתו לא התבקש עד מועד זה לבצע ביקורת כלשהי, ואת הצעותיו לביקורת דחה המנכ"ל. אף כי, כאמור, שב הדירקטוריון לפעול באוגוסט 2010, מינתה החברה מבקר פנימי חדש רק חצי שנה לאחר מכן - בפברואר 2011 - ורק במאי 2011 הוא החל בעבודתו.

נמצא שבמשך כשנה וחצי - מאוגוסט 2009 עד פברואר 2011 - לא היה בחברת שפיה מבקר פנימי, ולמעשה לא נעשתה בה ביקורת פנימית במשך כשנתיים וחצי - מינואר 2009 עד מאי 2011, אף שהדבר מנוגד לחוק הביקורת הפנימית.

בתשובתם למשרד מבקר המדינה ממרץ 2012 מסרו מנכ"ל חברת שפיה ויו"ר ועדת הביקורת שלה כי מאחר שהמדינה לא מינתה דירקטורים מטעמה לחברה, לא יכלו הדירקטוריון וועדת הביקורת בה לפעול כחוק, וממילא לא היה אפשר למנות מבקר פנימי לחברה. עוד הוסיפו המנכ"ל ויו"ר ועדת הביקורת כי במועד מסירת התשובה עדיין לא מונה לדירקטוריון החברה יו"ר.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה מפברואר 2012 מסר שר האוצר לשעבר מר רוני בר-און כי באותה העת לא היה אפשר למנות דירקטורים בחברה בשל מחלוקת עם שרת החינוך דאז לגבי מינוי דירקטורים בחברות הנתונות לאחריותה של שרת החינוך.

יוצא אפוא שבשל ליקויים במינוי הדירקטורים בידי השרים נפגע ביצועה של הביקורת הפנימית. למינוי הדירקטורים בחברות הממשלתיות ולתפקודם וכן לקיומו של המניין הדרוש לדיון בדירקטוריון ובוועדותיו יש השפעה רבה לא רק על תפקודה של הביקורת הפנימית הנבדקת בדוח זה, אלא גם על תחומי פעילות רחבים אחרים של החברות הממשלתיות. על רשות החברות מוטל אפוא לבחון סוגיות אלה ולהסדירן כראוי, בין השאר כדי שתימנע פגיעה בקיום הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות.

הפיקוח של רשות החברות על הביקורת הפנימית

כאמור, חלק מתפקידי הפיקוח של רשות החברות הוא לוודא את תפקודן התקין של החברות, ובכלל זה תפקודה התקין של הביקורת הפנימית בהן. בעניין זה יצוין כי בדצמבר 2010 הפיצה רשות החברות חוזר שעניינו בין היתר בדיקת איכות הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות⁶⁵. החוזר קובע כי פעם בחמש שנים לפחות תבצע כל חברה ממשלתית בדיקה של איכות הביקורת הפנימית בה באמצעות גורם חיצוני. דוח זה אינו עוסק ביישום הוראות חוזר זה, שכן יישומן של ההוראות אמור להתבצע לאחר תקופת הביקורת.

משרד מבקר המדינה רואה חשיבות בבדיקת איכות הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות, אשר תתרום לחיזוק האפקטיביות של הביקורת הפנימית בהן.

לרשות החברות עומדים שני אמצעים עיקריים לפיקוח על יישום הוראותיה בנוגע לביקורת הפנימית ולהבטחת האפקטיביות של הביקורת: האחד - קבלת דיווחים מהחברות על מצב הביקורת הפנימית בהן, והאחר - השתתפותו של נציג רשות החברות בשיבות הדירקטוריון וועדת הביקורת העוסקות בביקורת הפנימית. משרד מבקר המדינה בחן את השימוש שעושה רשות החברות בכל אחד משני האמצעים. להלן הממצאים:

1. קבלת דיווח על מצב הביקורת הפנימית בחברה: חוק החברות הממשלתיות קובע כי יו"ר הדירקטוריון של חברה ממשלתית חייב להגיש לרשות החברות פעם בשישה חודשים, ובכל עת על פי דרישת רשות החברות, דוח בכתב על פעולות החברה ועל עבודת הדירקטוריון, וכי רשות החברות רשאית להורות לחברה הממשלתית על דרך הצגת הפרטים בדוחות הכספיים או בכל דוח אחר שהחברה נדרשת להגישו. בהתאם לכך מפרסמת רשות החברות מדי פעם בפעם חוזרים המנחים את החברות הממשלתיות בנוגע לדוחות ולמסמכים שהן נדרשות להגיש לה⁶⁶.

בחוזרים אלה דורשת רשות החברות מיושבי ראש הדירקטוריונים של החברות הממשלתיות להגיש לה בין היתר דוח שנתי ובכללו דיווח על עבודת המבקר הפנימי, על תכנית העבודה שלו, על היקף משימותיו, על דוחות הביקורת שהגיש ועל המשאבים שהעמידה החברה לרשותו.

המידע שדורשת רשות החברות אמור לשמש אותה במילוי תפקידיה. לשם כך עליה לאסוף אותו ולבדוק אם הוא שלם או חסר, ואם הוא חסר לדרוש את השלמתו. לאחר שקיבלה רשות החברות את

65 חוזר רשות החברות 2010-1 בעניין "מינוי מבקר פנימי ובדיקת איכות הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות" מ-12.12.10.

66 למשל חוזר דוחות כספיים 2010/1 בעניין "דוחות כספיים (מבוקרים, סקורים, תקציביים)", דוחות דירקטוריון ודוחות ביצוע ביקורת פנימית וחיצונית" מ-24.2.10.

המידע עליה לנתח אותו, ובכלל זה לנסות לזהות מגמות ותהליכים הנוגעים לפעילותן של החברות. כל הפעולות האלה אמורות להיעשות כדי שגיבוש המדיניות של הרשות בעניין הביקורת הפנימית יהיה מבוסס על נתונים נכונים.

(א) נמצא כי מרבית החברות הממשלתיות הגישו לרשות החברות בשנים 2009-2010 דוחות כספיים ודוחות דירקטוריון. עם זאת, נמצאו חברות שבדוחות הדירקטוריון שלהם לא נכללה סקירה בנושא הביקורת הפנימית, או שלא נכללו בדיווחיהן כל הפרטים שנדרשו בעניין. לא נמצאו מסמכים המעידים שרשות החברות פעלה כדי שהחברות יישמו את הנחיותיה בעניין הדיווח על הביקורת הפנימית. להלן דוגמאות:

(1) חברת חלמיש: נמצא כי בדוחות הדירקטוריון שהגישה חברת חלמיש לרשות החברות בשנים 2009-2010 לא היה דיווח על מצב הביקורת הפנימית בחברה.

במכתבו למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2011 מסר סגן מנהל רשות החברות כי בשנים האמורות אמנם לא נכלל בדוחות הדירקטוריון של חברת חלמיש דיווח בדבר הביקורת הפנימית בה. לדבריו, נשמט הדבר מעיניה של הרשות, כנראה בגלל עיסוקה באישור הדוחות בדירקטוריון החברה, אישור שארך זמן רב בגלל מחלוקות חשבונאיות. עוד הוסיף סגן המנהל שמנכ"ל חברת חלמיש התחייב שבשנים הבאות ייכלל בדוחות החברה גם דיווח על הביקורת הפנימית הנעשית בה.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה ממרץ 2012 מסר מנכ"ל חברת חלמיש דאז כי הליקוי תוקן, וכי דיווח על הביקורת הפנימית בחברה נכלל בדוח הדירקטוריון לשנת 2011.

(2) החברה לשיקום ולפיתוח הרובע היהודי בעיר העתיקה בירושלים בע"מ: מטרתה של חברה ממשלתית זו היא לבנות ולשקם את הרובע היהודי בעיר העתיקה בירושלים. בשנת 2010 העסיקה החברה 14 עובדים, והכנסותיה בשנה זו הסתכמו בכ-7.3 מיליון ש"ח. הסיווג שניתן לחברה על ידי רשות החברות הוא סיווג 3.

נמצא כי בדוחות שהגיש דירקטוריון החברה לרשות החברות בשנים 2009-2010 היה דיווח על מצב הביקורת הפנימית בחברה, אבל לא נכללו בו מרכיבים חשובים שדרשה הרשות, למשל פירוט בנוגע להיקף שעות הביקורת, בנוגע לדוחות הביקורת שהגיש המבקר הפנימי ובנוגע להערכת הדירקטוריון את מידת האפקטיביות של עבודתו בחברה. נמצא כי רשות החברות לא פנתה לחברה בעניין זה כדי שתפעל לפי הנחיות הדיווח שנקבעו.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה ממרץ 2012 מסר יו"ר הדירקטוריון של החברה כי במועד אישור הדוח של שנת 2009 לא היה לדירקטוריון החברה יו"ר, וכי רשות החברות שקיבלה את טיוטת הדוח, כפי שדרשה, לא העירה לחברה בעניין.

מהאמור לעיל עולה כי חלק מהחברות הממשלתיות לא הגישו לרשות החברות דיווחים מפורטים כפי שדרשה לגבי הביקורת הפנימית הנעשית בהן, דיווחים שהיו עשויים לסייע לרשות לבחון את האפקטיביות של ביקורת זו. עוד נמצא כי רשות החברות לא העירה לחברות אלה ולא דרשה מהן להשלים את דיווחיהן.

(ב) הנתונים שמבקשת רשות החברות לקבל מהחברות הממשלתיות יכולים לשמש אותה כאמור למעקב אחר הביקורת הפנימית בהן ולאתור בעיות או ליקויים מערכתיים הדורשים את התערבותה. לשם כך על הרשות לנתח את הנתונים שהיא מקבלת מהחברות.

נמצא כי רשות החברות לא וידאה שאמנם קיבלה את כל הנתונים שביקשה מהחברות ולא השתמשה בנתונים שקיבלה לבחינת מערכי הביקורת הפנימית של החברות, כדי למלא את תפקידה לפקח על פעילותן ולאתר בהן ליקויים מערכתיים הדורשים את התערבותה.

כך למשל הקצתה חברת הכפר הירוק ע"ש לוי אשכול בע"מ (להלן - חברת הכפר הירוק) למבקר הפנימי בשנים 2009-2010 80 שעות עבודה בשנה - כלומר כ-4% משרה, אבל לא ציינה דבר זה בדוחות הדירקטוריון שלה כנדרש. נמצא כי רשות החברות לא בדקה אם השעות שהוקצו למבקר הפנימי מאפשרות לו לבצע את תפקידו כנדרש ואם עבודתו היא אפקטיבית.⁶⁷

יוצא אפוא כי רשות החברות לא הפיקה תועלת מהמידע שקיבלה מהחברות הממשלתיות על הביקורת הפנימית בהן.

משרד מבקר המדינה מדגיש כי על רשות החברות להשתמש בדיווחי החברות כדי לשפר את תפקודן.

2. השתתפות נציגי רשות החברות בדיונים לגבי הביקורת הפנימית: כאמור, לפי חוק החברות הממשלתיות רשאית רשות החברות לשלוח נציג לשיבות הדירקטוריון וועדותיו בכל חברה ממשלתית. מעמדו של הנציג הוא כשל דירקטור, אולם אין לו זכות הצבעה. באמצעות נציגה בדירקטוריון ובוועדת הביקורת יכולה הרשות לפקח על יישום החוק וקיום החוזרים הנוגעים לביקורת הפנימית, ובכלל זה לוודא כי המבקר הפנימי מתכנן לבדוק נושאים מהותיים, וכי ועדת הביקורת מקצה לו את המשאבים הדרושים לכך.

במסמך פנימי שהפיצה רשות החברות בינואר 2009 נקבע בין היתר כי נוכחות נציג הרשות היא חובה בוועדות האיתור לתפקיד המבקר הפנימי בחברות הממשלתיות, בדיוניה של ועדת הביקורת בחברות הממשלתיות בנוגע לאישור תכנית העבודה של המבקר הפנימי ובדיוניה בנוגע לדוח השנתי שלו. בנובמבר 2010 עוגן הדבר בנוהל⁶⁸, לאחר שמדוח מבקר המדינה משנת 2007 עלה כי לעתים לא השתתף נציג רשות החברות בדיונים בנושאים חשובים שהתקיימו בדירקטוריונים של החברות הממשלתיות.⁶⁹

משרד מבקר המדינה בדק את נוכחות נציג רשות החברות בוועדות הביקורת של עשר חברות שדנו באישור תכנית העבודה של המבקר הפנימי בשנים 2009-2011.⁷⁰

67 ראו להלן בפרק "הקצאת משאבים לביקורת הפנימית בחברות בעלות מאפיינים דומים".

68 "נוהל השתתפות נציגי הרשות בשיבות דירקטוריון החברות וועדותיו" מ-23.11.10.

69 מבקר המדינה, דוח שנתי 57ב (2007), עמ' 134.

70 לבדיקה נבחרו חברות בסיווגים שונים של רשות החברות ושתחומי פעילותן מגוונים. החברות הן נתיבי ישראל החברה הלאומית לתשתיות תחבורה בע"מ (לשעבר מעצ - החברה הלאומית לדרכים בישראל בע"מ), נתיבי הגז הטבעי לישראל בע"מ, כביש חוצה ישראל בע"מ, חברת נתיבי איילון בע"מ, החברה לשירותי איכות הסביבה בע"מ, המכון הגיאופיסי לישראל, חברת אתרים בחוף תל-אביב - חברה לפיתוח אתרי תיירות בת"א-יפו בע"מ, חברת חלמיש, החברה לחקר ימים ואגמים לישראל בע"מ וחלד - חברה ממשלתית עירונית לשיקום דיור ופיתוח בע"מ.

נמצא כי נציגי רשות החברות לא נכחו בכ-75% מדיוני ועדות הביקורת האלה⁷¹. יצוין כי תכניות העבודה של המבקר הפנימי בחברות אתרים בחוף תל-אביב - חברה לפיתוח אתרי תיירות בת"א-יפו בע"מ (להלן - חברת אתרים) ובחברת המכון הגיאופיסי לישראל (להלן - חברת המכון הגיאופיסי) שבדיונים על אישורן לא נכחו נציגי הרשות, היו תכניות שעסקו רק במקצת הסיכונים המשמעותיים הניצבים לפני החברה⁷².

מן האמור עולה כי רשות החברות לא הקפידה על נוכחות נציגיה בדיוני ועדות הביקורת בחברות הממשלתיות, כפי שקבעה בנוהל שפורסם בנובמבר 2010, ובכך שמטה מידיה את אחד האמצעים רבי הערך שיש בידיה לפיקוח על הביקורת הפנימית בהן.

בתשובתה למבקר המדינה ממרץ 2012 מסרה רשות החברות כי היא מקבלת את הערת משרד מבקר המדינה, וכי בישיבת הנהלת הרשות במרץ 2012 הודגש הצורך בקיום הנוהל.

הקצאת משאבים לביקורת הפנימית בחברות בעלות מאפיינים דומים

1. כאמור, הרשות הסדירה היבטים שונים בביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות בחוזרים שפרסמה, ובהם נוהל הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות. אחד מתפקידיה של הרשות הוא לפקח על מערכי הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות, ובכלל זה על הקצאת המשאבים לביקורת הפנימית.

הקצאת המשאבים למבקר הפנימי בחברות הממשלתיות אמורה להיעשות על פי צורכי החברה בתחום הביקורת הפנימית, מאפייני פעילותה ומשאביה. הבדל ניכר בהקצאת המשאבים לביצוע הביקורת הפנימית בין חברות שגודלן דומה (לרבות היקף המאזן הכספי וההכנסות שלהן, מספר העובדים בהן ומורכבות פעילותן) ושתחומי פעילותן דומים, ייתכן שיש בו כדי להצביע על שבחלק מהחברות הקצאת המשאבים למבקר הפנימי חסרה. היה אפשר לצפות שיהיה בידי רשות החברות מידע בדבר היקף המשאבים שהחברות הממשלתיות מקצות למבקר הפנימי בהן, וכי הרשות תפעל להקצאת משאבים מספיקים למבקר הפנימי בחברות שהקצאת המשאבים בהן חסרה.

בעניין זה יצוין כי הממונה על שוק ההון, ביטוח וחיסכון במשרד האוצר פרסם באוגוסט 2007 חוזר בנושא מערך הביקורת הפנימית בגוף מוסדי ובו קבע כללים בנוגע להיקף המזערי של המשאבים שעל חברות הביטוח, קופות הגמל וקרנות הפנסיה להקצות למבקר הפנימי בשנים 2008-2011, לפי המאפיינים השונים של התאגיד, כמו היקף הנכסים שהוא מנהל, התקבולים שלו ומספר העובדים בו⁷³.

2. משרד מבקר המדינה בדק את ההבדל ביחס בין היקף המשאבים שהקצו ועדת הביקורת והדירקטוריון בכמה חברות ממשלתיות לביקורת הפנימית ובין היקף פעילותה של כל חברה.

71 כל הדיונים לאישור תכנית העבודה של המבקר הפנימי ל-2009 שנבדקו, פרט לשלושה שבהם לא נכח נציג הרשות (בחברת כביש חוצה ישראל בע"מ, בחברה לשירותי איכות הסביבה בע"מ ובחברת חלד - חברה ממשלתית עירונית לשיקום דיור ופיתוח בע"מ), התקיימו לאחר הנחיית רשות החברות מינואר 2009 בעניין נוכחות נציגיה בדיונים לאישור תכנית העבודה של המבקר הפנימי. כל הדיונים לאישור תכנית העבודה ל-2011 שנבדקו התקיימו לאחר שפורסם נוהל השתתפות נציגי הרשות בישיבות דירקטוריון החברות וועדותיו.

72 ראו להלן בפרק "ביסוס תכנית העבודה על סקר סיכונים או הערכת סיכונים".

73 סעיף 10 לחוזר גופים מוסדיים 2007-9-14 בנושא "מערכת הביקורת הפנימית בגוף מוסדי" מ-22.8.07.

ההשוואה נעשתה בין חברות בעלות מאפיינים דומים בכל הנוגע לסוג פעילותן ולהיקפן. להלן שתי דוגמאות:

(א) השוואה בין חברת אתרים ובין חברת ערים, חברה לפיתוח עירוני בע"מ: חברת אתרים, שהסיווג שניתן לה על ידי רשות החברות הוא 5, עוסקת בתכנון, פיתוח, תחזוקה, השכרה וניהול של אתרי תיירות בעיקר באזור החוף של תל אביב-יפו. חברת ערים, חברה לפיתוח עירוני בע"מ (להלן - חברת ערים), שסווגה גם היא בסיווג 5, מתכננת ומבצעת עבודות פיתוח בקרקעות שהעמיד לרשותה מינהל מקרקעי ישראל ובאזורים שהממשלה הכריזה עליהם אזורי עדיפות לאומית.

שתי החברות עוסקות אפוא בתחומי פעילות דומים, וסיווגן ברשות החברות זהה. נמצא כי מספר שעות הביקורת הפנימית שהקצו ועדת הביקורת והדירקטוריון של חברת ערים בשנים 2009-2010 היה 720 בכל שנה. מספר שעות הביקורת הפנימית שהקצו ועדת הביקורת והדירקטוריון של חברת אתרים בשנים אלה היה 325 בממוצע בכל שנה. נמצא אפוא כי בשנים אלה היה מספר השעות שהוקצו לביקורת בחברת ערים גדול פי 2.2 בערך ממספר שעות הביקורת שהוקצו לביקורת בחברת אתרים, אף שסך ההכנסות של חברת ערים היה גדול רק פי 1.6 בערך מזה של חברת אתרים. באופן יחסי הקצתה חברת אתרים בשנים 2009-2010 כ-72% משעות הביקורת שהקצתה חברת ערים.

(ב) השוואה בין חברת הכפר הירוק ובין חברת מדרשת שדה בוקר בנגב בע"מ: חברת הכפר הירוק, שהסיווג שניתן לה על ידי רשות החברות הוא 1, היא מוסד חינוכי לילדי מצוקה, ילדי עולים ואחרים, ובו פנימייה. בשנת הלימודים התש"ע (2009-2010) התחנכו בפנימיית הכפר הירוק 1,303 תלמידים בכיתות ז'-י"ב. חברת מדרשת שדה בוקר בנגב בע"מ (להלן - מדרשת שדה בוקר), שהסיווג שניתן לה על ידי רשות החברות הוא 3, מקיימת מגוון של מוסדות חינוך ומחקר העוסקים בחינוך להכרת הארץ ולשמירת הסביבה, ומוציאה לאור חומרים בנושאים הנוגעים לנגב, למדבר ולסביבה. במסגרת מדרשת שדה בוקר פועלים המרכז הבינתחומי ללימודי הנגב והסביבה, בית ספר תיכון ופנימייה, בית ספר יסודי, בית ספר שדה וכן המרכז למנהיגות צעירה שבו מכינה קדם צבאית. בשנת 2010 למדו בבית הספר היסודי של המדרשה 256 תלמידים, בבית הספר התיכון - 197 תלמידים ובבית ספר שדה - 1,213 תלמידים. נוסף על כך, השתתפו בימי ההדרכה במדרשה כ-25,000 תלמידים וחיילים.

שתי החברות עוסקות אפוא בתחומי פעילות דומים, וסיווגן ברשות החברות דומה. מספר שעות הביקורת הפנימית שהקצו ועדת הביקורת והדירקטוריון של הכפר הירוק בשנת 2010 היה 80. מספר שעות הביקורת הפנימית שהקצו ועדת הביקורת והדירקטוריון של מדרשת שדה בוקר בשנה זו היה 600. נמצא אפוא כי בכפר הירוק הוקצו 13% משעות הביקורת הפנימית שהוקצו במדרשת שדה בוקר, אף שמחזור הפעילות של הכפר הירוק היה גדול פי 1.6 מזה של מדרשת שדה בוקר. באופן יחסי הוקצו בכפר הירוק בשנת 2010 כ-8% משעות הביקורת שהוקצו במדרשת שדה בוקר. יודגש כי ספק אם ב-80 שעות ביקורת המוקצות לו בשנת עבודה יכול המבקר הפנימי לבצע ביקורת יסודית ואפקטיבית.

בתשובתו ממרץ 2012 ציין מנכ"ל הכפר הירוק כי שעות העבודה שהוקצו למבקר הפנימי נקבעו לפי תכנית העבודה שהגיש ולפי דרישתו.

מהדוגמאות לעיל עולה כי בחברות ממשלתיות הדומות זו לזו בתחומי פעילותן ובסיווגן קיים הבדל במשאבים המוקצים לביקורת הפנימית בהן ביחס להיקף פעילותן. הבדל זה מעלה את השאלה אם המשאבים המוקצים לביקורת הפנימית בחברה אמנם מתאימים לצרכיה.

לדעת משרד מבקר המדינה, אף שלהבדל בהקצאת המשאבים העולה מדוגמאות אלה יכולות להיות גם סיבות אחרות, ניתוח זה מראה כי על רשות החברות לבצע עבודת מטה רוחבית ולבחון בה את היקף המשאבים שהחברות הממשלתיות מקצות לביקורת הפנימית בהן, על פי המאפיינים של כל אחת מהחברות. כך יהיו בידי נציגי הרשות בוועדות הביקורת נקודות ייחוס (Benchmarks) הנוגעות להיקף המשאבים המוקצים למבקר הפנימי, לפי סיווגן של החברות או לפי כל מאפיין אחר שייקבע. רצוי אף שהרשות תשקול לקבוע כללים או קווים מנחים מומלצים בנוגע להיקף המזערי של המשאבים שעל החברות הממשלתיות להקצות למבקר הפנימי.

עבודת המבקרים הפנימיים בגופים הציבוריים - מבט כולל

החשיבות בקביעת תקנים מקצועיים מחייבים למבקרים הפנימיים

חוק הביקורת הפנימית קובע כי המבקר הפנימי יבצע ביקורת על פי תקנים מקצועיים מקובלים. ואולם החוק לא קבע מה הם התקנים המקובלים; יתר על כן - אף שהחוק נחקק בשנת 1992, עדיין לא הותקנו לו תקנות שיגדירו זאת.

האחראי לביצוע חוק הביקורת הפנימית הוא שר המשפטים⁷⁴, הרשאי⁷⁵ להתקין תקנות בכל תחום הנוגע לביצועו של החוק בגופים הציבוריים. בעניין זה ציינה ועדת זילר עוד בשנת 2006 כי ראוי ששר המשפטים יקבע בתקנות תקנים מקצועיים שיחייבו את המבקרים הפנימיים במילוי תפקידם. תקנים מקצועיים אלה נדרשים בין השאר כדי להוסיף בהירות וכדי לתרום לגיבוש דפוסי עבודה ונורמות התנהגות בקרב העוסקים בביקורת הפנימית, ובייחוד בקרב העוסקים בביקורת הפנימית במשרדי הממשלה, נוכח המאפיינים הייחודיים של משרדים אלה⁷⁶.

לשכת המבקרים הפנימיים בישראל (להלן - לשכת המבקרים הפנימיים) הייתה יותר מארבעה עשורים חברה בלשכת המבקרים הפנימיים הבין-לאומית⁷⁷ (להלן - הלשכה הבין-לאומית). הלשכה הבין-לאומית מפרסמת תקנים הנתונים לעיונו של כל מתעניין (להלן - התקנים המקצועיים הבין-לאומיים). לשכת המבקרים הפנימיים תרגמה, באישורה של הלשכה הבין-לאומית, תקנים אלה לעברית והתאימה אותם במספר קטן של היבטים לחוקי מדינת ישראל. ואולם התקנים היו נגישים לחברי הלשכה בלבד, וממילא לא היה להם מעמד מחייב. יצוין כי ביוני 2011 הופסקה חברותה של

74 בסעיף 23 בחוק הביקורת הפנימית נקבע כי שר הכלכלה והתכנון הוא האחראי לביצועו של החוק. ב-26.11.95 החליטה הממשלה לבטל את משרד הכלכלה והתכנון, וב-21.1.96 החליטה הממשלה להעביר את האחריות לביצוע חוק הביקורת הפנימית לשר המשפטים.

75 בהתיעצות עם לשכת המבקרים הפנימיים ובאישור הוועדה לענייני ביקורת המדינה.

76 בשל מאפיינים ייחודיים אלה קבעו מדינות שונות בעולם תקנים ייחודיים למבקרים הפנימיים במשרדי הממשלה; בארצות הברית למשל נקבע כי משרד מבקר המדינה הפדרלי הוא המנחה את המבקרים הפנימיים במוסדות הממשל הפדרלי בעבודתם, והמשרד פרסם תקנים והנחיות המחייבים את העוסקים בביקורת הפנימית במוסדות אלה. ראו Government Auditing Standards (2007 Revision), Comptroller General of the United States.

77 לשכת המבקרים הפנימיים הבין-לאומית - The Institute of Internal Auditors (IIA) - נוסדה ב-1941, והיא מאגדת בתוכה כ-173,000 מבקרים מ-165 מדינות ומוכרת כאיגוד המקצועי המוביל בעולם ללימוד, למחקר ולשיטות הדרכה הנוגעים לביקורת הפנימית. על פי התקנים של הלשכה הבין-לאומית נקבעות אמות המידה הנוגעות לביקורת הפנימית, ומדינות שונות מאמצות אותם.

הלשכה הישראלית בלשכה הבין-לאומית, ובנובמבר 2011 הוקם איגוד מבקרים פנימיים בישראל (להלן - האיגוד) הפועל במקביל ללשכת המבקרים הפנימיים. בדצמבר 2011 אישרה הלשכה הבין-לאומית את הצטרפותו של האיגוד אליה וקבעה שהוא יהיה נציגה המוסמך בישראל.

במשך תקופת חברותה של לשכת המבקרים הפנימיים בלשכה הבין-לאומית סברה לשכת המבקרים הפנימיים כי ככלל, הכללים שקבעה, המבוססים על התקנים הבין-לאומיים, הם שצריכים לחול על המבקרים הפנימיים⁷⁸. בתשובתה למשרד מבקר המדינה מאוקטובר 2011, לאחר שהופסקה חברותה בלשכה הבין-לאומית, מסרה הלשכה את עמדתה העכשווית, ולפיה התקנים הבין-לאומיים מחייבים רק את החברים בלשכה הבין-לאומית, ובינואר 2012 פרסמה תקנים מקצועיים אשר, לדעתה, אמורים להיות התקנים המקצועיים המקובלים. בתשובתו מאפריל 2012 מסר האיגוד כי תקני הלשכה הבין-לאומית אומצו על ידי מדינות ה-OECD ועל ידי האיחוד האירופי, ולגישתו הם האמורים להיות התקנים המקצועיים המקובלים לעבודת המבקרים הפנימיים בישראל. בדצמבר 2012 הגישה לשכת המבקרים הפנימיים לבג"ץ "עתירה למתן צו לשר המשפטים להתקין תקנות עפ"י חוק הביקורת הפנימית, התשנ"ב-1992 בדבר תקנים מקצועיים למקצוע מבקר הפנים"⁷⁹. נכון לפברואר 2013 טרם נקבע מועד לדיון בעתירה.

נמצא כאמור כי מאז נחקק חוק הביקורת הפנימית בשנת 1992 לא הותקנו לו תקנות המגדירות מהם התקנים המקצועיים המחייבים את המבקרים הפנימיים, והמבקרים חסרים אפוא כללים מחייבים בנוגע לסדרי עבודתם. כמו כן, תקנים מקצועיים מחייבים שיקבע משרד המשפטים חשובים משום שיש הבדל בעבודת המבקרים הפנימיים בגופים הציבוריים השונים, והכללים שיש להחיל על מבקר פנימי בחברה הממשלתית או בתאגיד הציבורי יכולים להיות שונים מהכללים שיש להחיל על מבקר פנימי במשרדי הממשלה. זאת ועוד, תקנים אלה ישמשו קנה מידה להערכת תפקודו של המבקר הפנימי.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה מספטמבר 2011 מסר מנכ"ל משרד המשפטים כי בתזכיר הצעת חוק הביקורת הפנימית שמכין משרד המשפטים⁸⁰ מוצע לקבוע כי שר המשפטים יתקין תקנות שיסדירו את פעילותו המקצועית של המבקר הפנימי ויחייבו אותו במילוי תפקידו. תקנות אלה אמורות להבהיר את תחומי הפעילות של הביקורת הפנימית ולתרום לגיבוש דפוסי עבודה וכללי התנהגות בקרב כל העוסקים בה. עוד טען המנכ"ל כי אף שלא הותקנו תקנות המגדירות מהם התקנים המקצועיים, המבקרים הפנימיים מבינים מהי האתיקה המקצועית הנדרשת מהם ומהם הכללים שיש לנהוג לפיהם בביצוע הביקורת. המנכ"ל הוסיף כי לשכת המבקרים הפנימיים הבין-לאומית קבעה תקנים המנחים את המבקרים הפנימיים בתחומים שונים, ותקנים אלה זמינים לכל דורש באתר האינטרנט של הארגון.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה מאוקטובר 2012 ציין משרד המשפטים כי הוא מכין את תזכיר הצעת חוק הביקורת הפנימית כאמור, ובד בבד בוחן את האפשרות להתקין תקנות שיסדירו את פעילותו המקצועית של המבקר הפנימי.

78 על פי דוח זילר, עמ' 66.

79 בג"ץ 9467/12 לשכת המבקרים הפנימיים - ישראל נ' שר המשפטים ואח' (טרם פורסם). לעתירה זו צורפו ח"כ אורי אריאל, מתוקף תפקידו כיו"ר הוועדה לענייני ביקורת המדינה בכנסת ה-18 והאיגוד, כמשיבים פורמליים.

80 הצעת חוק לשינוי חוק הביקורת הפנימית, התשנ"ב-1992.

לדעת משרד מבקר המדינה, על שר המשפטים להתקין בהקדם תקנות לחוק הביקורת הפנימית שיבהירו בין השאר מה הם התקנים המקצועיים המחייבים את המבקרים הפנימיים בגופים הציבוריים, ובכלל זה תקנות לתקנים המקצועיים שראוי שיחולו על המבקרים הפנימיים במשרדי הממשלה.

ביסוס תכנית העבודה על סקר סיכונים או הערכת סיכונים

בתכנית העבודה של המבקר הפנימי אמורים להיכלל בדיקת הנושאים המהותיים שבהם הגוף המבוקר עוסק, ובכלל זה בדיקת אופן ההתמודדות של הגוף המבוקר עם הסיכונים שאליו הוא חשוף. כדי לבדוק את אופן ההתמודדות של הגוף המבוקר עם הסיכונים⁸¹ יכול המבקר הפנימי להתבסס בתכנית העבודה שלו על סקר סיכונים שביצע הגוף (להלן - סקר סיכונים) או על הערכת סיכונים שמבצע הוא עצמו (להלן - הערכת סיכונים).

ועדת זילר ציינה כי אחד הנתונים הנדרשים לקביעת תכנית עבודה, בין שנתית ובין רב-שנתית, הוא קיום ממצאי סקר סיכונים שנעשה בגוף המבוקר. תכנית עבודה שאינה מבוססת על סקר סיכונים עלולה לפגוע באפקטיביות של הביקורת שמבצע המבקר הפנימי.

ביוני 2009 פרסמה רשות החברות חוזר הקובע את חובתה של החברה הממשלתית למסד תהליך מסודר לניהול סיכונים, ואת חובתו של הדירקטוריון בה להתוות מדיניות לניהול סיכונים (להלן - חוזר הרשות לניהול סיכונים)⁸². חוזר הרשות לניהול סיכונים קובע כי בהכנת תכנית העבודה השנתית שלו על המבקר הפנימי לקחת בחשבון את תוצאות סקר הסיכונים, את דרך התמודדותה של החברה עמם ואת הבקרה עליהם. חוזר משרד הבריאות משנת 2012 לגבי קופות החולים קובע כי על המבקר הפנימי לבסס את תכנית העבודה שלו על סקר הסיכונים שעושה ההנהלה.

רצוי אפוא שהמבקר הפנימי בכל ארגון יבסס את תכנית העבודה שלו על סקר הסיכונים שעושה הגוף המבוקר או על הערכת הסיכונים שמבצע הוא עצמו.

1. משרדי הממשלה: ככלל, הנהלות משרדי הממשלה אינן מבצעות סקר סיכונים, ותכנית העבודה של המבקרים הפנימיים יכולה אפוא להתבסס על הערכת סיכונים. ואולם נמצא כי בכ-80% ממשרדי הממשלה שנבדקו לא ביססו המבקרים הפנימיים את תכנית העבודה שלהם על הערכת סיכונים.

נוכח הימנעותם של המבקרים הפנימיים מביצוע הערכת סיכונים ונוכח הימנעותם מבדיקת נושאים הנתונים לאחריותם של המנכ"ל ושל הסמנכ"ל למינהל ולמשאבי אנוש⁸³, ספק אם בתכניות העבודה של מרביתם נכללו הסיכונים העיקריים שעמם התמודדו משרדי הממשלה.

כך לדוגמה נמצא כי המבקר הפנימי של משרד החינוך הכין תכנית עבודה שנתית אשר בדקה בכל שנה את אותם הנושאים, ובהם שעות הלימוד בבתי הספר, תשלומי ההורים והמידה שבה מיישמים

81 סיכון - האפשרות שיתרחש אירוע אשר יפגע בהשגת יעדי הארגון. דרגת הסיכון נקבעת על פי הסיכוי שיתממש ועל פי מידת ההשפעה של התממשותו.

82 חוזר רשות החברות בנושא ניהול סיכונים בחברות הממשלתיות (חוזר 2009/1 מ-11.6.09).

83 ראו לעיל בפרק "תלותו של המבקר הפנימי במשרדי הממשלה".

בתי הספר את הנחיות המשרד בנוגע לבחירת ספרי הלימוד. בתכנית עבודה זו לא נקבעו מועדים לביצוע הבדיקות השונות, וגם לא נאמר בה אילו מוסדות חינוכיים ייבדקו במשך השנה. בפועל, בתי הספר שנבדקו היו בתי הספר שהתקבלו עליהם תלונות ביחידת הביקורת הפנימית. נוסף על כך, לא נמצא כי המבקר הפנימי בדק בתקופת הביקורת את אגפי המטה של משרד החינוך ואת הנהלות המחוזות או נושאים מערכתיים הנוגעים לתפקודו של המשרד.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה מספטמבר 2011 טען המבקר הפנימי של משרד החינוך כי תכנית העבודה שלו היא תכנית מסגרת המתמקדת בפעילות המתבצעת במוסדות החינוך, והקביעה הסופית באילו מוסדות תיעשה הביקורת תלויה בדרישות המופנות ליחידת הביקורת הפנימית. עוד ציין המבקר הפנימי כי נושאי הביקורת במוסדות החינוך אמנם היו זהים, אולם בכל שנה נעשתה הביקורת במוסדות חינוכיים אחרים.

לדעת משרד מבקר המדינה, תכנית העבודה השנתית שהגיש המבקר הפנימי של משרד החינוך בכל שנה אינה עונה על ההגדרות הבסיסיות לתכנית עבודה ווראיי שלא הוכנה על פי סקר סיכונים או הערכת סיכונים. התכנית היא כללית, ולא צוינו בה הגופים המבוקרים או מועדי הבדיקות, וכן לא נכללה בה בדיקתם של נושאים מערכתיים ובדיקת פעילותם של גופי המטה במשרד ושל הנהלות המחוזות.

2. התאגידים הציבוריים : נמצא שרק בכ-44% מהתאגידים הציבוריים שנבדקו בוצעו בשנים 2004-2009 סקר סיכונים או הערכת סיכונים, ורק בכ-39% מהתאגידים שנבדקו היו תכניות העבודה של המבקרים הפנימיים בשנים 2007-2010 מבוססות עליהם. בין התאגידים שהמבקר הפנימי שלהם לא ביסס את תכנית העבודה שלו על סקר סיכונים או על הערכת סיכונים היו מד"א, שירות התעסוקה והמועצה להסדר ההימורים בספורט.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2011 מסר המבקר הפנימי של המועצה להסדר ההימורים בספורט כי בתכנית העבודה לשנת 2011 החליטה המועצה להטיל על משרד חיצוני לבצע סקירה ראשונית לקראת ביצועו של סקר סיכונים במועצה. לאחר שנעשתה סקירה זו אישרה המועצה לבצע סקר סיכונים מקיף.

בתשובת מד"א למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2011 נמסר כי לדעת התאגיד המהות חשובה מביצוע סקרים שיעלו ממון רב ושתרומתם לצרכיה השוטפים של הביקורת הפנימית תהיה זעומה. מד"א, כך נאמר, עוסק במגוון תחומים ובוחן בכל אחד מהם את הסיכונים הקשורים אליו, וגם המבקר הפנימי יודע לזהות היטב את הסיכונים הניצבים לפני התאגיד.

משרד מבקר המדינה מדגיש כי יתרונם העיקרי של סקר סיכונים ושל הערכת סיכונים הוא בביצועם בשיטתיות ובעקביות ובהכנת תכנית ביקורת אפקטיבית על פיהם, הבוחנת את דרך התמודדותו של הארגון עם הסיכונים הניצבים לפניו ומסייעת לו להתמודד עמם.

3. החברות הממשליות : פעילותן של חברות, ובכלל זה חברות ממשלתיות, כרוכה בסיכונים, ובהם סיכונים כספיים וסיכונים הנובעים מהיעדר בקרה נאותה. עקרונות הממשל התאגידי מדגישים את אחריותו של הדירקטוריון לניהול הסיכונים של החברה, ועל פיהם פרסמה רשות החברות ביוני 2009 את חוזר הרשות לניהול סיכונים. החוזר מטיל על דירקטוריון החברה לבצע בה סקר סיכונים, וקובע כי על בדיקת אופן ניהול הסיכונים בחברה, ובכלל זה בדיקת יישום מדיניות הדירקטוריון וביצוע החלטותיו והנחיותיו בנושא, להיות חלק מתכנית העבודה השנתית של המבקר הפנימי.

מתשובות המבקרים הפנימיים לשאלונים בחברות הממשלתיות שנבדקו עולה שבניגוד לחוזר הרשות לניהול סיכונים, לא נכללה ב-60% מתכניות העבודה של המבקרים הפנימיים לשנת 2010 וב-44% מתכניות העבודה שלהם לשנת 2011 בדיקה של מערך ניהול הסיכונים בחברה.

נוהל הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות קובע כי על המבקר הפנימי להכין תכנית עבודה תלת-שנתית. חוזר הרשות לניהול סיכונים קובע כי בתכנית העבודה השנתית שלו על המבקר הפנימי לקחת בחשבון את תוצאות סקר הסיכונים שבאחריות הדירקטוריון לבצע ואת הערכתו של הדירקטוריון בנוגע לאמצעים שנוקטת החברה כדי לנהל את הסיכונים ולפקח עליהם. לדעת משרד מבקר המדינה, ראוי אפוא שהמבקר הפנימי ייחד בתכנית העבודה השנתית שלו מקום לבדיקת אופן התמודדותה של החברה עם הסיכונים המשמעותיים שאותרו בסקר הסיכונים, וראוי גם שיוודא שבדיקה זו לא תימשך יותר משלוש שנים ותינתן בה עדיפות לבדיקת אופן התמודדותה של החברה עם הסיכונים המשמעותיים ביותר. נוהל הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות קובע גם כי על ועדת הביקורת והדירקטוריון לאשר את תכנית העבודה של המבקר הפנימי ולקבוע את הקצאת המשאבים ליישום התכנית. יצוין כי במרבית החברות ועדת הביקורת היא הנדרשת לקבוע מדי שנה בשנה את היקף השעות שיוקצו למבקר הפנימי⁸⁴ ליישום תכנית העבודה השנתית שלו.

נמצא שבכ-92% מן החברות שנבדקו ביססו המבקרים הפנימיים את תכניות העבודה שלהם על סקר הסיכונים שביצעה החברה או על הערכת הסיכונים שביצעו הם עצמם.

עם זאת, מבדיקת משרד מבקר המדינה בשתי חברות ממשלתיות עולה ספק אם תכניות העבודה של המבקרים הפנימיים והמשאבים שהוקצו לביצוען של התכניות נותנים מענה לסיכונים הגדולים שאותרו בסקר הסיכונים או בהערכת הסיכונים. להלן הממצאים:

(א) חברת א.ר.י.ס : כאמור, חברת א.ר.י.ס נמצאת בבעלות משותפת של הממשלה ושל עיריית תל אביב-יפו. החברה עוסקת בתכנון, פיתוח, תחזוקה, השכרה וניהול של אתרי תיירות בעיקר באזור החוף של תל אביב-יפו. הסיווג שניתן לחברה על ידי רשות החברות הוא סיווג 5, ובשנת 2010 הסתכמו הכנסותיה בכ-29.4 מיליון ש"ח, והרווח הנקי שלה היה כ-13.7 מיליון ש"ח. בשנת 2008 היו בחברה 17 משרות מאוישות, והועסק בה מבקר פנימי במיקור חוץ.

(1) ביולי 2009 ביצע המבקר הפנימי של החברה הערכת סיכונים ואיתר 18 סיכונים בארבע דרגות (גבוהה מאוד, גבוהה, בינונית ונמוכה), שהתממשותם תגרום לחברה הפסד כספי של מיליון ש"ח עד יותר משלושה מיליון ש"ח. יצוין כי מכיוון שהרווח הנקי של החברה בשנת 2010 היה כ-13.7 מיליון ש"ח, הפסד כספי של יותר משלושה מיליון ש"ח היה עלול לפגוע פגיעה ניכרת ברווחים של החברה.

(2) ועדת הביקורת של חברת א.ר.י.ס אישרה את הצעות תכניות העבודה של המבקר הפנימי בה לשנים 2010-2011. בכל אחת מההצעות נכלל ביצוע ביקורת בהיקף של 300 שעות בשנה - פחות משישית משרה⁸⁵.

משרד מבקר המדינה בדק אם נושאי הביקורת שנכללו בתכניות העבודה של המבקר הפנימי לשנים 2010-2011 מבוססים על הסיכונים שעלו בהערכת הסיכונים שנעשתה ביולי 2009.

84 ב-75% מהחברות הממשלתיות שנבדקו הועסק המבקר הפנימי במיקור חוץ.

85 לפי חישוב של 2,000 שעות עבודה בשנה למשרה מלאה.

נמצא שבתכניות העבודה של המבקר הפנימי לשנים 2010-2011 לא יוחד מקום לבדיקת אופן התמודדותה של החברה עם הסיכונים בדרגה גבוהה מאוד, בדרגה גבוהה ובדרגה בינונית שאותו בהערכת הסיכונים. כן נמצא כי בדיקת הנושאים המבוססים על הסיכונים בדרגות אלה לא תושלם בתוך שלוש שנים.

ועדת הביקורת והדירקטוריון בחברת אתרים אישרו אפוא תכניות עבודה של המבקר הפנימי שלא ייחדו כראוי מקום לבדיקת אופן התמודדותה של החברה עם הסיכונים שאותו בהערכת הסיכונים.

לדעת משרד מבקר המדינה, יש לבדוק בהקדם האפשרי את דרך התמודדותו של התאגיד עם סיכונים אשר המבקר הפנימי ראה בהם סיכונים משמעותיים (בייחוד סיכונים שהמבקר הגדיר גבוהים או גבוהים מאוד).

בתשובתם למשרד מבקר המדינה ממרץ 2012 מסרו יו"ר הדירקטוריון ויו"ר ועדת הביקורת בחברת אתרים כי נוכח היקף הפעילות של החברה אושרה כבר בנובמבר 2011 - לפני שהתקבלה טיוטת הדוח של משרד מבקר המדינה בנושא - הגדלה של 50% במספר שעות הביקורת בשנת 2012 - וסך הכול יוקצו לביקורת בשנת 2012 450 שעות. עוד צוין בתשובתם של יו"ר הדירקטוריון ויו"ר ועדת הביקורת כי בעקבות הביקורת של משרד מבקר המדינה הם מתכוונים להמליץ לוועדת הביקורת להגדיל את מספר שעות הביקורת בשנת 2012 אף יותר מההגדלה האמורה, כדי להשלים את בדיקת אופן התמודדותה של החברה עם הסיכונים בדרגה גבוהה מאוד ובדרגה גבוהה שאותו בהערכת הסיכונים בתוך שלוש שנים.

(ב) ח ב ר ת ה מ כ ו ן ה ג י א ו פ י ס י : חברת המכון הגיאופיסי משמשת זרוע של המדינה בכל הנוגע למיפוי גאופיסי של תת-הקרקע. מטרתה של החברה היא לסייע בניצול נכון של משאבי הטבע ולספק מידע על תת-הקרקע עבור פרויקטים הנדסיים. נוסף על כך, החברה אמונה על ביצוע מגוון של מחקרים וסקרים שמטרתם לצמצם את נזקי רעידות האדמה בישראל. בשנת 2010 הסתכמו הכנסותיה של החברה בכ-57.6 מיליון ש"ח, והיא העסיקה 74 עובדים קבועים ועשרה עובדים זמניים. הסיווג שניתן לחברה על ידי רשות החברות הוא סיווג 5.

ביוני 2010 הציג המבקר הפנימי של החברה דאז הערכת סיכונים לפעילות החברה. בהערכה אותו 83 סיכונים בשלוש דרגות - גבוהה, בינונית ונמוכה. אף שוועדת הביקורת הקצתה למבקר הפנימי 200 שעות ביקורת בלבד לשנה, הגיש המבקר, שביקש לבדוק את אופן התמודדותה של החברה עם הסיכונים שאותו בהערכת הסיכונים, הצעה לתכנית עבודה תלת-שנתית לשנים 2011-2013 שהיקפה היה כ-700 שעות בממוצע לשנה. לטענתו, 200 שעות הביקורת שהוקצו לו לא יאפשרו לו לבצע ביקורת אפקטיבית. בתכנית העבודה המוצעת של המבקר הפנימי נכללה בדיקת אופן התמודדותה של החברה עם שישה משבעת הסיכונים בדרגה גבוהה (86%) ועם 16 מ-23 הסיכונים בדרגה בינונית (70%) שאותו בהערכת הסיכונים.

לאחר התייעצות עם רשות החברות המליצה ועדת הביקורת של חברת המכון הגיאופיסי להקצות למבקר הפנימי בשנת 2011 400 שעות ביקורת ולבחון בשנה זו הוספה של עוד 100 שעות. בפברואר 2011 הודיע המבקר הפנימי על התפטרותו עקב רצונו להתמנות כדירקטור בחברה, וביולי 2011 אישרה ועדת הביקורת את תכנית העבודה של המבקר הפנימי החדש לשנת 2011 בהיקף של 400 שעות - כחמישית משרה.

משרד מבקר המדינה בדק את נושאי הביקורת שנכללו בתכניות העבודה של המבקר הפנימי החדש במכון הגיאופיסי בשנת 2011, ובאיזו מידה מבוססים נושאים אלה על סיכונים שאותו בהערכת הסיכונים של קודמו בתפקיד.

נמצא כי משבעה סיכונים בדרגה גבוהה שאותו בהערכת הסיכונים שנעשתה ביוני 2010, נכללה בתכנית העבודה של המבקר הפנימי לשנת 2011 בדיקתם של שני נושאים המבוססים על שני סיכונים בלבד (כ-29% מהסיכונים בדרגה זו), וכן לא נכללו בה בדיקות של נושאים המבוססים על דרגות סיכון אחרות. חוץ מבדיקות אלה, נכללו בתכנית בדיקות שעליהן הורתה רשות החברות⁸⁶.

בחירת קצב הבדיקה המצוין בתכנית העבודה מעלה כי המבקר הפנימי ישלים את בדיקתם של הנושאים המבוססים על הסיכונים בדרגה גבוהה ובדרגה בינונית שאותו בהערכת הסיכונים בתוך 15 שנים. כאמור, קבע המבקר הפנימי כי בהתבסס על הסיכונים שאליהם חשופה החברה, יש לקבוע תכנית עבודה בהיקף של כ-700 שעות בממוצע לשנה בכל אחת מהשנים 2011-2013, ואילו ועדת הביקורת אישרה לשנת 2011 כ-57% ממספר השעות שהוצעה בתכנית זו.

מכאן שוועדת הביקורת והדירקטוריון במכון הגיאופיסי אישרו את תכנית העבודה שהציע המבקר הפנימי לשנת 2011, אף שנכללה בה בדיקתם של נושאים מעטים בלבד המבוססים על הסיכונים המשמעותיים העומדים לפני החברה.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה ממרץ 2012 מסר מנכ"ל חברת המכון הגיאופיסי כי המבקר הפנימי השתמש בהערכת הסיכונים במתודולוגיה שאינה מתאימה לחברה בסדר גודל של חברת המכון הגיאופיסי. לדבריו, "היקף תכנית העבודה התלת שנתית שהציע המבקר הינו תוצאה של סקר סיכונים שנעשה במתודולוגיה שנועדה להיות כלי שרת להגדלת מספר שעות הביקורת. על כך נתן הדירקטוריון את דעתו במספר רב של ישיבות". עוד הוסיף המנכ"ל כי בשל בקשתו של המבקר הפנימי החדש לא הוכנה תכנית עבודה רב-שנתית, וזו מתוכננת להיעשות במשך שנת 2012.

משרד מבקר המדינה מעיר כי אם הדירקטוריון לא מקבל את המתודולוגיה שהמבקר הפנימי השתמש בה להערכת הסיכונים, ראוי שיפעל עם רשות החברות לבצע סקר סיכונים או הערכת סיכונים לפי המתודולוגיה המתאימה לכך לדעתו ולפי הנחיות הרשות. יש להעיר כי במועד סיום הביקורת טרם בוצע סקר זה.

מן הראוי אפוא שהמבקר הפנימי יכין תכנית עבודה שתיכלל בה בדיקת אופן התמודדותה של החברה עם מרבית הנושאים המבוססים על הסיכונים המשמעותיים שאותו בסקר הסיכונים או בהערכת הסיכונים. על בדיקתם של נושאים אלה להיעשות בתוך שלוש שנים ממועד ביצוע הסקר שבו הועלו, ועל החברה להקצות לכך משאבים בהתאם. כמו כן, מן הראוי שוועדת הביקורת והדירקטוריון יבחנו קודם שיאשרו את תכנית העבודה של המבקר הפנימי אם יש בהן מענה הולם בפרק זמן סביר לצורכי החברה ולסיכונים הניצבים לפניה.

לדעת משרד מבקר המדינה, רצוי שהמבקרים הפנימיים במגזר הציבורי יבססו את תכנית העבודה שלהם על הסיכונים שאותו בסקר הסיכונים או בהערכת הסיכונים, זאת על מנת לשפר את יכולת ההתמודדות של הארגונים במגזר הציבורי עם הסיכונים הניצבים לפניהם.

כמו כן, על שר המשפטים לקבוע בתקנות הנוגעות לתקנים המקצועיים המחייבים את המבקרים הפנימיים כי על תכנית העבודה של המבקרים להיות מבוססת על סקר סיכונים או על הערכת סיכונים.

86 לפי חוזרי רשות החברות, נוסף על בדיקת ניהול הסיכונים בחברה הממשלתית על המבקר הפנימי לבדוק בכל שנה את גמול הדירקטורים בה ואת העסקתם של יועצים משפטיים חיצוניים בה.

קבלת מידע ומסמכים

חוק הביקורת הפנימית קובע כי "המבקר הפנימי רשאי לדרוש ולקבל כל מסמך וכל מידע, שברשות הגוף שבו הוא משמש מבקר... ושלדעת המבקר הפנימי דרוש לביצוע תפקידו", וכי "למבקר הפנימי תהיה גישה, לצורך ביצוע תפקידו, לכל מאגר רגיל או ממוחשב, לכל בסיס נתונים ולכל תכנית עבודה של עיבוד נתונים אוטומטי של הגוף שבו הוא משמש מבקר". החוק מגביל את סמכות המבקר הפנימי בנוגע למידע חסוי וקובע כי "לגבי מידע החסוי על פי דין יחולו על המבקר הפנימי ועל מי שהוסמך לקבל את המידע לפי חוק זה המגבלות הקבועות בדיון לגבי המורשים לקבל מידע כזה". המחוקק ראה חשיבות רבה בהוראת חוק זה, ועל כן קבע עונש למי שמפר אותה ביוזעין.

מתשובות המבקרים הפנימיים לשאלון ששלח אליהם משרד מבקר המדינה עולה כי לכ- 21% מהמבקרים הפנימיים בתאגידים הציבוריים לא ניתנה גישה לכל המסמכים שנדרשו להם לביצוע הביקורת בתאגיד, או שלא ניתנה להם גישה לכל המידע הממוחשב הנדרש. להלן דוגמה:

שירות התעסוקה

בחודש מרץ 2010, נוכח תלונות של עובדים בשירות התעסוקה, פנתה המבקר הפנימית של השירות למנהלת אגף משאבי האנוש וביקשה לקבל רשימה שמית של העובדים בתאגיד ונתונים נוספים לגבי כל עובד, כמו תפקידו, דרגתו ורמת החזקת הרכב שהוא זכאי לה (להלן - הנתונים), לשם בדיקת תנאי העובדים בתאגיד.

מנהלת אגף משאבי האנוש השיבה למבקר הפנימית שעל פי הוראתו של המנכ"ל דאז, המבקר מתבקשת לפנות בעניין זה אליו.

המנכ"ל דאז הודיע למבקר הפנימית שמכיוון שהוא לא אישר את נושא הבדיקה שלשם בדיקתו היא ביקשה לקבל את הנתונים - אין בסמכותה לעסוק בכך, וכי סמכותו של המבקר הפנימי לפי חוק הביקורת הפנימית לדרוש לקבל מידע מותנית באישור הממונה לבדוק את הנושאים שלשם בדיקתם נדרש המידע. במועד סיום הביקורת בשירות התעסוקה טרם קיבלה המבקר הפנימית את המידע שביקשה.

יצוין כי נוהל הביקורת הפנימית של שירות התעסוקה קובע שאחד מתפקידי המבקר הפנימי הוא "לבחון כל מידע או חשש סביר המתייחס לפגיעה בטוהר המידות ומינהל בלתי תקין אשר הגיע לידיעתו".

מכאן שמנכ"ל שירות התעסוקה דאז לא מסר למבקר הפנימית מידע ומסמכים שביקשה ושהיו דרושים לה לדעתה לביצוע תפקידה, ובכך פעל בניגוד לחוק הביקורת הפנימית.

בתשובותיו למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2011 ומפברואר 2012 מסר מנכ"ל שירות התעסוקה דאז כי סמכויות הבירור והבדיקה הנתונות למבקר הפנימי לפי חוק הביקורת הפנימית הן בתנאי שהממונה אישר את נושאי הבדיקה, וכי המבקר הפנימי אינו רשאי לעסוק בנושא שהממונה לא אישר בתכנית העבודה. המנכ"ל הוסיף כי אין מקום לקביעה כי המידע שביקשה המבקר הפנימית היה לצורך ביצוע תפקידה, וציין כי המבקר לא הצביעה על סיבה דחופה שתצדיק את זניחת עיקרה של עבודת הביקורת ואת ההתמקדות בנושא זה דווקא.

משרד מבקר המדינה מעיר כי הסמכות הנתונה למבקר הפנימי לפי חוק הביקורת הפנימית לקבל מסמכים ומידע שלדעתו דרושים לו לביצוע תפקידו אינה יכולה להיות מותנית באישור הממונה לקבלתם, באישורו לביצוע הבדיקה שלשמה הם נדרשים או בעמדתו לגבי נחיצותם והדחיפות שבקבלתם, זאת נוכח הצורך להעניק למבקר הפנימי כלים מיטביים למילוי תפקידו ונוכח החשש לניגוד עניינים הכרוך באישור תכנית העבודה של המבקר על ידי הממונה. מחובתו של כל עובד בארגון למסור למבקר הפנימי מידע או מסמכים בכפוף למגבלה לגבי מידע החסוי על פי דין, כמפורט בחוק. כל פרשנות אחרת של הוראת החוק תרוקן אותה מתוכן ותחטא לתכליתה - מתן עצמאות למבקר הפנימי והעמדת מלוא האמצעים הדרושים לו לביצוע תפקידו כנדרש.

תפקידים נוספים של המבקר הפנימי

חוק הביקורת הפנימית קובע כי "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". קביעה זו נועדה להבטיח שהמבקר הפנימי ימלא בראש ובראשונה את התפקיד שהוטל עליו באמצעות המשאבים העומדים לרשותו, ואם יותרו לו זמן ומשאבים הוא יוכל לעסוק בבירור תלונות של הציבור או של העובדים, תלונות היכולות להצביע בין היתר על נושאים הראויים לביקורת. כמו כן, ביצוע תפקיד נוסף חוץ מבירור התלונות עלול לגרום למבקר הפנימי שלא לבחון באובייקטיביות נושאים שבהם היה מעורב ולהעמיד אותו במצב של ניגוד עניינים.

התאגידים הציבוריים

נמצא שבכ-21% מהתאגידים הציבוריים שנבדקו המבקרים הפנימיים מילאו תפקידים נוספים, אף שהדבר מנוגד לחוק הביקורת הפנימית. להלן דוגמה⁸⁷:

נמצא כי במועצה להסדר ההימורים בספורט ביצע המבקר הפנימי בשנים 2007-2009 בין היתר פעולות שהן חלק מתהליך העבודה הביצועי בארגון, כמו בדיקה של נתוני הזכויות המצוינים במערכת הממוחשבת של הארגון בזמן אמת.

בתשובותיהם למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2011 מסרו יו"ר המועצה להסדר ההימורים בספורט, המבקר הפנימי וממלא מקום מנכ"ל התאגיד דאז המשמש מנכ"ל כיום כי בחינת נתוני הזכויות בזמן אמת הביאה לא פעם לתיקון הנתונים, ועקב כך שולמו לזוכים בהימורים הסכומים המגיעים להם. לטענתם, פעילות זו של המבקר הפנימי חשובה, שכן היא תורמת תרומה ניכרת לאמינותו של הארגון.

87 דוגמה אחרת לגבי מד"א ראו מבקר המדינה, דוח שנתי 62 (2012), בפרק "היבטים בפעילות מגן דוד אדום והמוסדות המנהלים שלו", עמ' 391.

משרד מבקר המדינה מעיר כי בקרה זו שביצע המבקר הפנימי לא עמדה בדרישות חוק הביקורת הפנימית, וכי למרות חשיבותה לארגון אין זה מתפקידו של המבקר הפנימי להשתתף בביצועה. על המועצה להסדר ההימורים בספורט היה להקצות עובדים אחרים לביצוע בקרה זו, משום ששילוב המבקר הפנימי בביצועה משמעותו פגיעה במשאבים האמורים להיות מופנים לביקורת הפנימית ומעורבות לא רצויה של המבקר הפנימי בניהול השוטף של הארגון.

משרדי הממשלה

1. חברות בוועדות משרדיות: בשנת 1997 החליטה הממשלה⁸⁸ כי בכל משרד ממשלתי יקים המנכ"ל ועדת היגוי שתהיה אחראית לכל פעולות המחשוב. עוד נקבע בהחלטה כי בראשה של ועדת ההיגוי יעמוד המנכ"ל עצמו או הסמנכ"ל למינהל, וכי אחד מחבריה יהיה המבקר הפנימי. תפקידי ועדת ההיגוי הם בין היתר להנחות את בעלי התפקידים במשרד בנוגע לפעילות המחשוב והתקשורת ולגבש תפיסות הנוגעות למחשוב עבודת המשרד. נמצא כי בכ-26% ממשרדי הממשלה היו המבקרים הפנימיים חברים בוועדת ההיגוי למחשוב.

נוכח הוראות חוק הביקורת הפנימית יש לראות מבקר פנימי שמונה לחבר בוועדה משרדית כמשקיף בלבד בלא שתהיה בידיו סמכות ביצועית, ועל הממשלה להסדיר בהחלטותיה את מעמדו זה על פי חוק הביקורת הפנימית.

2. בירור תלונות: נמצא כי בכמחצית ממשרדי הממשלה שנבדקו הוטל על המבקר הפנימי תפקיד הממונה על תלונות הציבור. כל המבקרים הפנימיים שעסקו בבירור תלונות הציבור טענו כי עיסוק זה דרש מהם זמן עבודה על חשבון ביצוע הביקורת במערכי המשרד - תפקידו העיקרי של המבקר הפנימי. עם זאת, נמצא כי בירור תלונות הציבור הוא כלי רב ערך לקבלת מידע על הליקויים במשרד ולתיקונם, הן בנוגע לתפקודו השוטף והן בנוגע לפעילויות בו שיש בהן פגיעה בטוהר המידות.

3. עבודת המבקר הפנימי בהכנת תשובות למשרד מבקר המדינה: ועדת זילר ציינה כי אין זה ראוי שיוטל על המבקר הפנימי במשרד הממשלתי "לייצג את המשרד במגעיו עם מבקר המדינה, כשעליו מוטלת המשימה 'להגן' על המשרד בפני מבקר המדינה".

ואולם נמצא כי ברוב המכריע של משרדי הממשלה שנבדקו היו המבקרים הפנימיים, על פי הנחיית המנכ"ל, מעורבים בהכנת תשובות המשרד לטיטות דוחות מבקר המדינה, ובכלל זה ריכוז תשובותיהם של בעלי התפקידים השונים במשרד, בדיקתן והכנת נוסח תשובה לחתימת המנכ"ל. אחריות זו של המבקרים הפנימיים אף נקבעה בנהלים פנימיים מחייבים של שישה משרדי ממשלה⁸⁹. עוד יצוין כי כ-90% מהמנכ"לים במשרדים שנבדקו ראו בעבודתו זו של המבקר הפנימי חלק חשוב מתפקידו, אף שהמבקרים הפנימיים בחלק מהמשרדים, כמו המשרד להגנת הסביבה ומשרד הפנים, טענו כי הכנת התשובות לטיטות דוחות מבקר המדינה גזלה זמן רב ונעשתה לעתים על חשבון ביצוע ביקורות על מערכי המשרד.

88 החלטת ממשלה בק/1886 בנושא "מחשוב ואבטחת מידע" מ-1997.

89 נוהלי ביקורת פנימית של משרד החקלאות, משרד החוץ, משרד התמ"ת, משרד הפנים, משרד התחבורה והמשרד לביטחון הפנים.

עוד נמצא שבכמה משרדי ממשלה שימשו המבקרים הפנימיים מקשרים בין משרד מבקר המדינה ובין המשרד הממשלתי - הן בנוגע לתיקון הליקויים שעלו מדוח הביקורת של מבקר המדינה, הן בעניין בירור תלונות שנשלחו למשרד מבקר המדינה והנוגעות למשרד הממשלתי שבו המבקרים מועסקים, והן בנוגע לפניות של משרד מבקר המדינה למנכ"ל המשרד הממשלתי בנושאים השונים.

בתשובתה למשרד מבקר המדינה מאוקטובר 2011 מסרה מנכ"לית המשרד להגנת הסביבה כי המבקר הפנימית במשרד משמשת אשת הקשר של המשרד עם משרד מבקר המדינה לכל דבר ועניין, והדבר אמנם נעשה על חשבון ביצוע הביקורת הפנימית.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה מנובמבר 2011 מסר מנכ"ל משרד הפנים כי ריכוז הקשר עם משרד מבקר המדינה באמצעות יחידת הביקורת הפנימית הוא הכרחי ויעילותו מוכחת, משום שהמבקר הפנימי מכיר את כל הדוחות של מבקר המדינה, ומשום שהוא נוהג להשתתף בדיוני הוועדה לענייני ביקורת המדינה של הכנסת ובדיוני ועדת השרים לענייני ביקורת המדינה ומצוי בנושאים הנידונים בהם. המנכ"ל הוסיף כי עם זאת, הוא מודע לבעיה החמורה של היעדר כוח אדם ביחידת הביקורת הפנימית לביצוע משימותיה, בעיקר נוכח ריבוי המטלות וריבוי דוחות מבקר המדינה הנוגעים למשרד הפנים.

לדעת משרד מבקר המדינה, על מנכ"ל המשרד הממשלתי המטיל על המבקר הפנימי למלא את תפקיד הממונה על תלונות הציבור או תפקידי קישור עם משרד מבקר המדינה, לתת את הדעת על הקצאת המשאבים הנדרשים לכך, כדי שמילוי תפקידו העיקרי של המבקר הפנימי במשרד - ביצוע הביקורת הפנימית - לא ייפגע.

טיפול הנהלות הגופים הציבוריים בדוחות הביקורת הפנימית

דיון ההנהלה בדוחות המבקר הפנימי

חוק הביקורת הפנימית קובע כי על הנהלת הגוף המבוקר לדון בממצאי דוח הביקורת של המבקר הפנימי בתוך 45 ימים מיום שהוגש. ראוי שהדיון בממצאים יהיה בראשותו של מנכ"ל הגוף המבוקר, שכן האמור בהם דורש לעתים לקבל החלטות שרק בסמכותו של המנכ"ל לקבלן. בדיון אמורות להינתן הנחיות לתיקון הליקויים וליישום המלצותיו של המבקר הפנימי.

1. משרדי הממשלה : נמצא שיותר משליש מהמנכ"לים של משרדי הממשלה שנבדקו לא דנו בכל דוחות הביקורת הפנימית, אלא רק באלה שנראו להם חשובים. המנכ"לים הזניחו אפוא נושאים אשר הם עצמם ראו בהם בתחילת שנת העבודה נושאים חשובים, אישרו את הכללתם בתכנית העבודה של המבקר הפנימי והקצו משאבים לבדיקתם.

כך לדוגמה נמצא כי ביוני 2007 פנה המבקר הפנימי של משרד הבינוי והשיכון למנכ"ל דאז וביקש ממנו לדון ב-16 דוחות ביקורת שהוגשו לו בשנתיים האחרונות ועדיין לא נידונו. גם בשנים 2009-2010 הגיש המבקר הפנימי של המשרד למנכ"ל כיום מר מרדכי מרדכי 14 דוחות ביקורת פנימית. בתשעה מהם (כ-64%) דן המנכ"ל יותר משנה לאחר שהוגשו לו, ובחלקם אף כשנתיים לאחר אותו מועד. עוד נמצא כי ב-11 מהדוחות (כ-79%) דן המנכ"ל בין אפריל לספטמבר 2011, כלומר לאחר תחילת הביקורת של משרד מבקר המדינה.

עולה אפוא שהמנכ"לים של משרד הבינוי והשיכון שהוזכרו לעיל לא מילאו את דרישת החוק לדון בכל דוחות הביקורת הפנימית בתוך 45 יום ממועד הגשתם.

2. **התאגידים הציבוריים:** משרד מבקר המדינה בדק בשישה תאגידים ציבוריים אם ההנהלות או המנכ"לים בהם דנו בדוחות הביקורת הפנימית. להלן הממצאים:

(א) **רשות הטבע והגנים:** נמצא שהנהלת רשות הטבע והגנים ומנכ"ל הרשות דאז לא דנו אפילו באחד מ-21 דוחות הביקורת שהגיש המבקר הפנימי בשנים 2007-2010.⁹⁰

מבדיקת משרד מבקר המדינה עולה שסמנכ"ל הרשות השתתף בדיונים שקיימה ועדת הביקורת בנוגע ל-14 מ-21 הדוחות שהוגשו בשנים 2007-2010.⁹¹ ואולם כאמור הנהלת התאגיד והמנכ"ל לא דנו בהם, אף שהדבר נדרש בחוק הביקורת הפנימית.

(ב) **מד"א:** נמצא שמנכ"ל מד"א דן רק בכ-48% מהדוחות שהגיש המבקר הפנימי בשנים 2007-2009. 70% מדיונים אלה קיים המנכ"ל לאחר יותר מ-45 יום ממועד הגשת הדוח, חלק מהדיונים אף לאחר 156 יום ויותר, ובממוצע עברו 105 יום⁹² ממועד הגשת הדוח עד מועד הדיון בו. נמצא גם שוועדת הביקורת של מד"א לא דנה בטיפולו של המנכ"ל בליקויים שעלו בדוחות הביקורת כנדרש בנוהלי התאגיד.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2011 מסר מד"א כי הוא מקיים מעקב פרטני ושוטף אחר יישום כל ההמלצות המצוינות בדוחות הביקורת, וכי המבקר הפנימי והגופים ובעלי התפקידים שביקר מקיימים דיון ומבצעים הפקת לקחים לשם תיקון הליקויים שעלו בדוחות. עוד נאמר בתשובה כי המנכ"ל עוקב אחר יישומן של ההמלצות ואף קבע דפוס עבודה מסודר ופרטני אשר באמצעותו הוא מפקח פיקוח הדוק על יישומן, ואשר אינו תלוי בקיום ישיבה פורמלית.

על מנכ"ל מד"א לפעול לפי הוראות החוק ולדון בדוחות הביקורת בתוך 45 יום ממועד הגשתם. מעקב אחר יישום המלצותיו של המבקר הפנימי אינו תחליף לדיון ההנהלה ולקבלת החלטות הנוגעות לתיקון הליקויים שעלו בביקורת. נוסף על כך, על הדיון ההנהלה להיות בראשותו של המנכ"ל, מאחר שיש החלטות הצריכות להתקבל עקב דוחות הביקורת שרק להנהלה ולמנכ"ל הסמכות לקבלן, כמו ההחלטה ליישם את המלצותיו של המבקר הפנימי הנוגעות ליחידה מסוימת הכפופה למנכ"ל גם ביחידה אחרת הכפופה לו. עוד מעיר משרד מבקר המדינה כי לא נמצא שבמד"א קיים דפוס עבודה מסודר ופרטני לשם פיקוח על יישום המלצותיו של המבקר הפנימי כנטען, וכי מד"א לא מסר מסמכים בעניין התומכים בטענתו.

90 ביוני 2010 השתתף המנכ"ל בדיון של ועדת הביקורת בנוגע לשלושה דוחות.

91 כולל הדיונים שבהם השתתף גם המנכ"ל.

92 החציון הוא 85 יום.

(ג) המוסד לביטוח לאומי: ככלל, יחידת הביקורת הפנימית במוסד לביטוח לאומי פעלה בהתאם לתקנים המקצועיים המקובלים. נמצא שמנכ"ל המוסד לביטוח לאומי בשנת 2007 דן בכ-22% מדוחות הביקורת שהגישה המבקר הפנימית של המוסד בשנה זו ושנבדקו בביקורת, וכי מנכ"לית המוסד בשנים 2008-2010 דנה בכ-80% מדוחות הביקורת שהגישה המבקר בשנים אלה ושנבדקו בביקורת⁹³. כ-72% מהדיונים שקיימו המנכ"לים בשנים 2007-2010 היו לאחר יותר מ-45 יום ממועד הגשת הדוח, חלק מהם אף לאחר 150 יום ויותר, ובממוצע חלפו 96 יום⁹⁴ ממועד הגשת דוח הביקורת ועד מועד הדיון בו⁹⁵.

בתשובתה למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2011 מסרה מנכ"לית המוסד לביטוח לאומי דאז כי בעקבות הביקורת היא הנחתה את המבקר הפנימית לתאם מועדי דיון בתוך פרק הזמן הקבוע בחוק. נוסף על כך טענה המנכ"לית כי בשלושה משמונת דוחות הביקורת שלא דנה בהם ושנבדקו בביקורת כאמור לעיל, לא היה צורך בדיון מסיבות שונות שפירטה בתשובתה.

מהאמור לעיל עולה כי בשלושה מששת התאגידים הציבוריים שנבדקו לא מילאו ההנהלות והמנכ"לים אחר דרישות החוק בעניין הדיון בדוחות הביקורת הפנימית - חלקם כלל לא דנו בדוחות, חלקם דנו רק בחלק מהם, וברוב המקרים נעשה הדבר במועד שחרג מהמועד הקבוע בחוק הביקורת הפנימית. עוד עולה כי בכל התאגידים שנבדקו ושבהם יש ועדת ביקורת, לא וידאה הוועדה כי ההנהלה או המנכ"ל אמנם דנו בכל דוחות הביקורת הפנימית.

מעקב אחר תיקון הליקויים

1. משרדי הממשלה: בשתי החלטות ממשלה בעניין הקמת ועדה למעקב אחר תיקון הליקויים⁹⁶ נקבע בין השאר כי בכל משרד יקים המנכ"ל ועדה בראשותו למעקב אחר תיקון הליקויים. תפקידיה של הוועדה יהיו לעקוב אחר תיקון הליקויים שעלו בביקורות של מבקר המדינה והמבקר הפנימי. בוועדה יהיו חברים היועץ המשפטי של המשרד, המבקר הפנימי והחשב.

בכל משרדי הממשלה שנבדקו קיימות ועדות למעקב אחר תיקון הליקויים בראשותו של המנכ"ל, ונמצא שהן דנו בדוחות מבקר המדינה. ואולם נמצא שבשליש מהמשרדים לא דנו הוועדות בדוחות הביקורת הפנימית, כלומר שליש מהמנכ"לים של משרדי הממשלה שנבדקו לא דאגו כי הוועדה למעקב אחר תיקון הליקויים תדון בדוחות הביקורת הפנימית כנדרש. בהיעדר מעורבותם של המנכ"לים בתיקון הליקויים, עלולה אפקטיביות עבודתו של המבקר הפנימי להיפגע.

93 ככלל, נבדקו דוחות הביקורת אשר הוגשו מפברואר 2008, מועד כניסתה של המנכ"לית דאז לתפקידה, ועד סוף שנת 2010.

94 החציון הוא 58 יום.

95 מבדיקה שנעשתה בנוגע לשנים 2008-2010 בלבד, שנות כהונתה של המנכ"לית דאז, עולה ש-15 דוחות ביקורת מ-38 שנבדקו (כ-39%) לא נידונו כלל, ו-19 מ-23 הדיונים שקיימה המנכ"לית בעניין הדוחות בשנים אלה (83%) היו לאחר יותר מ-45 יום ממועד הגשת הדוח. בממוצע חלפו בשנים אלה 113 יום ממועד הגשת הדוח ועד מועד הדיון בו.

96 החלטה מס' 92 - "הטיפול בממצאי מבקר המדינה" מ-19.10.80, והחלטה מס' 686 (תמ/10) - "ועדות מעקב אחר תיקון הליקויים" מ-21.3.96.

כך למשל לא נמצאו במשרד הבריאות מסמכים המעידים על שהוועדה למעקב אחר תיקון הליקויים דנה מאז שנת 2004 בדוחות המבקר הפנימי, אלא רק בדוחות מבקר המדינה, אף שחברה מחויבים על פי כתבי המינוי שלהם⁹⁷ לעקוב גם אחר תיקון הליקויים שעלו בדוחות הביקורת הפנימית.

2. החברות הממשליות: כדי לאפשר מעקב אפקטיבי אחר תיקון הליקויים מן הראוי כי הדירקטוריון יקבע כי על היחידה המבוקרת לדווח על תיקון הליקויים הנתונים לאחריותה.

מניתוח השאלונים ששלח משרד מבקר המדינה עולה כי בכ-36% מהחברות שנבדקו לא חייב הדירקטוריון את היחידה שבדק המבקר הפנימי לדווח על תיקון הליקויים שעלו בביקורת, ובדבר יש פגיעה באפקטיביות של הביקורת.

לדעת משרד מבקר המדינה, כדי לקיים מעקב אפקטיבי אחר תיקון הליקויים שעלו בדוחות הביקורת הפנימית, על הדירקטוריון של כל חברה לחייב את היחידה המבוקרת לדווח על תיקון הליקויים הנתונים לאחריותה.

פעולות שנעשו לקידום הביקורת הפנימית

1. חוק הביקורת הפנימית: חוק הביקורת הפנימית, שהוא חוק מסגרת החל על גופים השונים במהותם זה מזה, נחקק כאמור בשנת 1992. בעת חקיקתו היה החוק חוק חדשני בהשוואה בין-לאומית שנועד להסדיר את מעמדו של המבקר הפנימי במגזר הציבורי, ובכלל זה במגזר הממשלתי. במשך השנים נעשו בחוק כמה תיקונים, וכן הועלו כמה הצעות חוק פרטיות לשינויו, כדי לשפר את האפקטיביות של הביקורת הפנימית.

2. דוח ועדת זילר: כאמור, באוגוסט 2005 הקימה שרת המשפטים דאז גב' ציפי לבני את ועדת זילר לבחינת חוק הביקורת הפנימית. בדצמבר 2006 הגישה הוועדה דוח בעניין זה לשרת המשפטים. בדוח היו בין היתר המלצות לנקיטת צעדים לחיזוק מעמדו של המבקר הפנימי, ובהם השוואת מעמדו של המבקר הפנימי במשרד הממשלתי למעמדו של הסמנכ"ל למינהל, הקמת גוף-על בעל סמכות הכרעה בנושאים השנויים במחלוקת בין המבקר הפנימי ובין הגוף המבוקר ועוד.

3. תיקון חוק הביקורת הפנימית: משרד המשפטים פועל להשלים את "הצעת חוק הביקורת הפנימית (תיקוני חקיקה), התשס"ט-2009", שנועדה לתקן את חוק הביקורת הפנימית⁹⁸. בהצעה לתיקון החוק נכללת הקמתה של ועדה לענייני מבקרים פנימיים בראשותו של מנכ"ל משרד המשפטים, אשר תיעץ לשר בהתקנת התקנות לחוק הנוגעות לפעילותו של המבקר הפנימי ולנוהלי הביקורת הפנימית וכן בנוגע להפסקת עבודתו של המבקר הפנימי.

במועד סיום הביקורת, כשש שנים לאחר שהוגש דוח ועדת זילר, טרם השלים משרד המשפטים את הכנת הצעת החוק וטרם הכין תזכיר הצעת חוק, וממילא טרם הגישה הממשלה לכנסת את ההצעה לתיקון החוק.

97 לדוגמה כתב מינויו של מנכ"ל משרד הבריאות דאז לוועדה למעקב אחר תיקון הליקויים מ-15.6.08.

98 נוסח תזכיר הצעת החוק המעודכן ל-21.1.11.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה מספטמבר 2011 מסר מנכ"ל משרד המשפטים כי תזכיר הצעת החוק שמכין משרד המשפטים לתיקון חוק הביקורת הפנימית נמצא בשלב מתקדם, ובעוד זמן לא רב יובא לאישורם של הגורמים הבכירים במשרד המשפטים, בטרם יופץ להערות הציבור.

סיכום

1. חוק הביקורת הפנימית שנחקק בשנת 1992 וקבע כי על כל גוף ציבורי לבצע ביקורת פנימית, היה מהלך רב חשיבות במינהל הציבורי בישראל, מכיוון שקבע אמצעי פיקוח על תקינות תפקודם של הגופים הציבוריים ותרם בכך לשיפור תפקודם ולהגברת אמון הציבור בהם. ואולם ממצאי דוח זה מצביעים על ליקויים בדרך פעולתם של הגופים הציבוריים שנבדקו בכל הנוגע לביקורת הפנימית בהם, ועל כי חלק מההסדרים המוסדיים הקיימים אינם מבטיחים את העצמאות הדרושה למבקר הפנימי בארגון הציבורי לשם ביצוע תפקידו כנדרש על פי החוק. עצמאות המבקר והשאיפה להקטנת תלותו הן מאושרות הביקורת הפנימית, ותלות מרובה שלו פוגעת באינטרס הציבורי לשמור על תקינותו של השירות הציבורי.

2. במשרדי הממשלה לא התגבש הסדר המבטיח את מידת העצמאות הדרושה למבקר הפנימי כדי שיוכל למלא את תפקידו כראוי. הסדר כזה יתאפשר באמצעות מיסוד זיקתו של המבקר הפנימי במשרד הממשלתי לגורם ביצוע ובקרה ממשלתי חוץ-משרדי, בדומה להסדרים שהתגבשו בנוגע לשומרי הסף במשרדי הממשלה. יש לציין כי עמדת משרד מבקר המדינה היום כבעבר היא שגורם זה צריך להיות חלק מהרשות המבצעת, ולפיכך אינו יכול להיות משרד מבקר המדינה שאינו חלק ממנה. נוסף על כך, לא השתמשו השרים בעבודת המבקר הפנימי כדי לממש את אחריותם המיניסטריאלית ולא היו מעורבים במידה מספקת בעבודתו של המבקר. בכך נוצרה תלות יתר של המבקר הפנימי במנכ"ל, ולעתים גם בסמנכ"ל למינהל. תלות זו של המבקר במנכ"ל ובסמנכ"ל למינהל מתבטאת בין היתר באישור תכנית העבודה שלו, בהקצאת המשאבים לעבודתו ובהשפעה על תנאי העסקתו ועל מעמדו בארגון. בגלל תלות זו נוצר חשש לניגוד עניינים, ולו למראית עין, העלול לפגוע הן בעבודתו של המבקר הפנימי והן בהכרעותיו של המנכ"ל בסוגיות הנוגעות לביקורת הפנימית. האפקטיביות של הביקורת הפנימית תלויה אפוא במידה רבה במנכ"ל ובתפיסתו את תפקידי הביקורת, ולא בהסדר מוסדי המבטיח אותה.

הנציבות לא השכילה לראות בתחום הביקורת הפנימית תחום המחייב קביעת תקנים מזעריים, ונתנה יד לקביעת תקן חסר של כוח אדם ביחידות הביקורת הפנימית במשרדי הממשלה, לאיוש חסר של התקן שנקבע ולמעמדו הארגוני הנמוך של המבקר הפנימי, לעומת מעמדם של המנהלים ושל שומרי הסף במשרדי הממשלה. הנציבות דחתה במשך השנים בקשות חוזרות ונשנות לבדיקה מחודשת של מעמדם ותנאי שכרם של המבקרים הפנימיים במשרדי הממשלה.

3. לגבי התאגידים הציבוריים, ממצאי דוח זה מצביעים על כי פעילותם של התאגידים טרם הוסדרה בחוק כללי, וכי קיים הבדל רב בין התאגידים בנוגע להסדרים המהותיים והפרוצדורליים החלים, על פי החוקים המקימים שלהם, על כל אחד מהם, ובכלל זה בנוגע לביקורת הפנימית בהם. הדבר אינו עולה בקנה אחד עם ההסדרה הקיימת בחברות הציבוריות ובחברות הממשלתיות ועם ההמלצות של מבקר המדינה ושל המועצה לתאגידים ציבוריים. עם זאת, יצוין כי בינואר 2013 פרסם משרד המשפטים את תזכיר הצעת חוק התאגידים הציבוריים, המסדיר את הקמתם ואת פעילותם של התאגידים הציבוריים, ובכלל זה את הביקורת הפנימית בהם.

המועצה בתאגיד הציבורי היא המפקחת על פעילות התאגיד ועל הנהלתו. על המועצה, בסיוע ועדת הביקורת, לשמש גורם מאזן שיפחית את התלות של המבקר הפנימי במנכ"ל התאגיד ולמלא, בהיבטים מסוימים, את התפקידים המיועדים במשרדי הממשלה לגורמי הביצוע והבקרה החוץ-משרדיים. ואולם ממצאי הביקורת מלמדים כי המועצות משכו לפעמים את ידיהן מעיסוק במערך הביקורת הפנימית ולא השתמשו בעבודת המבקר הפנימי - ובכך כשלו במילוי תפקידן. עוד נמצא שוועדות הביקורת בחלק מהתאגידים לא מילאו את תפקידיהן במלואם ולא התכנסו לדון כנדרש.

4. מצב הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות טוב בהיבטים רבים ממצבה בתאגידים הציבוריים. עם זאת, עלו בכמה חברות שנבדקו ליקויים בביקורת הפנימית, ובשתיים מהן - חברת חלמיש וחברת שפיה - לא נעשתה כלל ביקורת פנימית במשך פרקי זמן ארוכים, אף שהדבר נדרש בחוק הביקורת הפנימית. כמו כן, נמצאו ליקויים בפיקוח של רשות החברות על הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות.

על רשות החברות לשפר את הפיקוח שלה על הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות כדי לוודא שהביקורת היא אפקטיבית ומתפקדת כראוי. לשם כך חובה עליה בין היתר לשלוח את נציגיה לדיוני הדירקטוריון וועדותיו, לדרוש מהחברות להשלים את דוחותיהן לגבי הביקורת הפנימית ולהגישן לה, לנתח את המידע שהיא מקבלת מהן ולבחון את היקף המשאבים שהוקצו לביקורת הפנימית בחברות.

5. דוח זה מעלה כי חוק הביקורת הפנימית שנחקק בשנת 1992, ושעליו מבוססת עיקר פעילותו של המבקר הפנימי במגזר הציבורי אינו ממלא את הצורך להבטיח את עצמאותו של המבקר הפנימי ולהקטין את תלותו בגורמים הנתונים לביקורתו.

אף כי ממשלות ישראל היו מודעות לחולשתו של מוסד הביקורת הפנימית, ואף כי ועדת זילר בחנה את הסוגיה והגישה את המלצותיה כבר בשנת 2006, אף על פי כן לא טופלו הסוגיות המהותיות בעבודתם של המבקרים הפנימיים מאז סיימה הוועדה את עבודתה. כך למשל טרם נקבעו בתקנות התקנים המקצועיים המחייבים את המבקרים הפנימיים לפי חוק הביקורת הפנימית, על אף החשיבות שבקביעתם.

נוכח חשיבותו של מוסד הביקורת הפנימית במגזר הציבורי ונוכח קשיי פעילותו במסגרת ההסדרים הקיימים, ראוי כי משרד המשפטים יקדם במהרה את התיקון לחוק הביקורת הפנימית ברוח הצעותיה של ועדת זילר וממצאי דוח זה וכן את חוק התאגידים הציבוריים בהסתמך על תזכיר הצעת חוק התאגידים הציבוריים וממצאי דוח זה. ראוי שהצעות החוקים האלה שמגבש משרד המשפטים ייצרו את המסגרות הארגוניות ואת ההסדרים המוסדיים הדרושים להבטחת האפקטיביות של הביקורת הפנימית. לשם הבטחת האפקטיביות של הביקורת יש להגביר את עצמאותו של המבקר הפנימי במשרד הממשלתי, באמצעות יצירת זיקה בינו ובין גורם ביצוע ובקרה ממשלתי חוץ-משרדי בכיר ובעל סמכויות שיחולו על כלל משרדי הממשלה; וכן להגביר את מעורבותו של המועצה וועדת הביקורת בתאגידים הציבוריים בעבודת המבקר הפנימי ולהסדיר את עבודתו בדומה לקבוע בחוק החברות, ובכלל זה לקבוע את תדירות התכנסויותיה של ועדת הביקורת ואת המניין החוקי לקיום דיוניה.

עם זאת, בלא תלות בגיבוש הצעות החוק על ידי משרד המשפטים כאמור, על הגורמים המוסמכים - השרים הממונים והנציבות, מועצות התאגידים רשות החברות והדירקטוריונים - לפעול לתיקון הליקויים במערך הביקורת הפנימית ולשיפור האפקטיביות של הביקורת, ובכלל זה הקטנת תלותו והגברת עצמאותו של המבקר הפנימי והגברת מעורבותו של המועצות וועדות הביקורת בתאגידים, באמצעות התקנת תקנות או מתן הוראות מינהליות.

