



1 ביולי 2018

לכבוד

רשות החברות הממשלתיות

באמצעות דואל [adielro@gca.gov.il](mailto:adielro@gca.gov.il)

א.ג.ג

**הנדון: עמדת IIA ישראל- איגוד מבקרים פנימיים בישראל - בנוגע לטיוטת חוזר "מעריך הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות וחברות בת ממשלתיות"**

**1. רקע**

1.1 ביום 14 במאי 2018, פרסמה רשות החברות הממשלתיות טיוטת חוזר "מעריך ביקורת הפנים בחברות ממשלתיות" (להלן: "טיוטת חוזר מעריך הביקורת הפנימית"), שמטרתה "לקבוע כללים להבטחת יעילותו ופעילותו התקינה של מעריך הביקורת הפנימית בחברות ממשלתיות ובת ממשלתיות", באמצעות הטלת חובה על דירקטוריון של חברה ממשלתית למנות לה מבקר פנימי שכיר בלבד, אלא אם אישרה רשות החברות הממשלתיות שהיקף פעולות החברה או אופיין אינו מחייב מינוי של מבקר פנימי במעמד זה. טיוטת חוזר מעריך הביקורת הפנימית מצמצמת באורח משמעותי את יכולתן של חברות ממשלתיות להתקשר עם מבקרים פנימיים עצמאיים לצורך מתן שירותי ביקורת פנימית.

1.2 טיוטת החוזר בנדון מיום 14/5/2018, נתקבלה אצלנו ביום 16/5/2018.

בטיוטת החוזר הנרחב (22 עמודים) כלולות הנחיות כבדות משקל בעלות השלכות מרחיקות לכת למקצוע הביקורת הפנימית בכלל ולעוסקים בו בפרט.

החוזר מתעתד להחליף, באמצעות ביטול ועדכון מהותי של שלושה חוזרים מקיפים קודמים של רשות החברות הממשלתיות (מהשנים 1991, 1992 ו- 2014).

1.3 ברקע הדברים, חשוב להבין ש IIA ישראל- איגוד מבקרים פנימיים בישראל (להלן: "IIA ישראל") שמח לראות את החשיבות שמייחסת רשות החברות הממשלתיות לביקורת הפנימית. עמוד 1 מתוך 21



- בחלוף למעלה מ- 25 שנה מאז יצא החוזר העיקרי שמתכלל את הנחיות רשות החברות ביחס לפעילות הביקורת הפנימית, האיגוד מברך על היוזמה של הרשות לחזק את מעמד הביקורת הפנימית ובנוסף לרכז את כלל ההנחיות הרלבנטיות בחוזר אחד עדכני.
- 1.4 עם זאת, עמדנו המקצועית והמשפטית, המפורטת להלן ובנספח, הינה שיטתם כשלים מהותיים בטיוטת החוזר שיש להתייחס אליהם בכובד ראש. IIA ישראל סבורה כי יש לתקן את הליך הפרסום ואת הוראות החוזר באופן שימנע את הפגיעה הבלתי מידתית בציבור העוסקים במקצוע וכפועל יוצא במעמד הביקורת הפנימית.
- 1.5 הערה: **עמדתנו המשפטית, המצורפת כנספח** לנייר עמדה זה, גובשה באמצעות היועצים המשפטיים של IIA ישראל, עו"ד ירון הרמן ועו"ד ד"ר לאון אנידג'ר, ממשרד גרוס, קלינהנדר, חודק, הלוי, גרינברג, שנהב ושות'.

## 2. IIA ישראל- איגוד מבקרים פנימיים בישראל

- 2.1 לשכת המבקרים הפנימיים העולמית (IIA) הינה הגוף המקצועי העליון הקובע את כללי המקצוע הבינלאומיים של הביקורת הפנימית משך עשרות שנים (משנת 1941), מרכז את תוכנית ההכשרה והלימוד של מקצוע הביקורת הפנימית ואת התכנים המקצועיים הכרוכים במקצוע זה וכן אמון על הענקת תעודות ההסמכה לעוסקים במקצוע הביקורת הפנימית בישראל וברחבי העולם.
- 2.2 לשכת המבקרים הפנימיים העולמית, המונה כ-200 אלף חברים ב-180 מדינות, היא הגוף המוביל בתחום זה בעולם כולו ופועלת באמצעות לשכות מבקרים פנימיים ברחבי העולם.
- 2.3 ה-IIA אחראית על התקנתם של נהלים ותקנים מקצועיים בינלאומיים המסדירים את העיסוק במקצוע. התקנים של ה-IIA הינם התקנים המקצועיים המקובלים בפרקטיקת הביקורת הפנימית במרבית המדינות על פני הגלובוס, והם אומצו על-ידי גופים בינלאומיים רבים- לרבות האומות המאוחדות (האו"ם) הארגון לשיתוף פעולה ולפיתוח כלכלי (OECD) והפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC) (בהם ישראל חברה), האיחוד האירופי (EU) (אליו ישראל נספחה), והארגון הבינלאומי למוסדות ביקורת מדינה (INTOSAI) בו חבר גם משרד מבקר המדינה הישראלי.
- 2.4 IIA ישראל הוא הגוף היחיד והבלעדי בישראל המוכר על ידי ה-IIA והוא בלבד נציגו המוסמך בישראל. במסגרת זו, IIA ישראל מופקד על הסדרת פעילותם של מבקרים פנימיים שכירים ומבקרים פנימיים עצמאים, והוא מאגד מבקרים פנימיים בישראל – הן מבקרים פנימיים שכירים והן מבקרים פנימיים עצמאים.

## 3. תמצית עמדתנו המקצועית והמשפטית

עמוד 2 מתוך 21



בקליפת האגוז, IIA ישראל סבור כי יש לתקן את הליך הפרסום ואת הוראות החוזר באופן שימנע את הפגיעה הבלתי מידתית בציבור העוסקים במקצוע וכפועל יוצא במעמד הביקורת הפנימית:

3.1 **ראשית**, רשות החברות הממשלתיות היא רשות מנהלית, ולכן היא כפופה לשורה ארוכה של כללים המסדירים את הפרוצדורה המנהלית. רשות החברות הממשלתיות לא עמדה בחובותיה היסודיות בעניין הפעלת הסמכות המנהלית בהתאם לדין ולהלכה הפסוקה, בין היתר בחובת השימוע וחובת ההיוועצות ולא העניקה ל-IIA ישראל את האפשרות להציג את טענותיה בקשר עם הפגיעה הצפויה מהן וזאת טרם פרסומה של הטיוטה להערות הציבור.

3.2 **שנית**, האיגוד מברך על היוזמה של הרשות לחזק את מעמד הביקורת הפנימית ובנוסף לרכז את כלל ההנחיות הרלבנטיות בחוזר אחד עדכני. תכלית החוזר "לקבוע כללים להבטחת יעילותו ופעילותו התקינה של מערך הביקורת הפנימית בחברות ממשלתיות ובת ממשלתיות" הינה תכלית ראויה. יחד עם זאת החוזר אינו מתייחס לאפקטיביות הביקורת הפנימית. נושא חשוב ומהותי שתורם רבות לאפקטיביות הביקורת הפנימית, הינו היקף הביקורת הפנימית ומשאביה. בין אם מדובר בתקני כוח אדם (היקף משרה) או בהיקף שעות, היקפים ומשאבים אלה משפיעים על יכולת הביקורת הפנימית לתפקד ולבצע את עבודתה נאמנה באופן מקצועי וראוי. אנו ממליצים לקיים דיון בנושא מהותי זה, ולקבוע עקרונות ו/או נוסחאות מהו היקף ראוי של ביקורת פנימית (לרבות משאבים הולמים) בחברה ממשלתית. יצויין, כי **בדוח מבקר המדינה מספר 63ג**, נדרש מבקר המדינה ל"מצב הביקורת הפנימית במגזר הציבורי" והוא ייחד פרק גם ל"מצב הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות". מבקר המדינה העיר כי: "... בדיקת משרד מבקר המדינה העלתה ליקויים בחברות הממשלתיות וברשות החברות, שעיקרם **הקצאת משאבים חסרה למבקר הפנימי** בכמה חברות הממשלתיות...".

3.3 **שלישית**, נדבך נוסף שיוכל לסייע לאפקטיביות הביקורת הפנימית הינו **הכפפת המבקר הפנימי ל-יו"ר הדירקטוריון הלכה למעשה** (ולא דוֹאֵלִית ליו"ר הדירקטוריון ולמנכ"ל).

3.4 **רביעית**, טיוטת חוזר מערך הביקורת הפנימית המונעת מציבור המבקרים הפנימיים העצמאים להעניק שירותי ביקורת פנימית לחברות ממשלתיות לוקה באי סבירות שעניינה העדפה מוחלטת של האינטרסים הכלכליים של ציבור המבקרים הפנימיים השכירים, תוך פגיעה ישירה בזכויות היסוד של ציבור המבקרים הפנימיים העצמאים. לא זו אף זו, אלא שהיא מהווה העדפה מוחלטת גם של האינטרסים של "לשכת המבקרים הפנימיים בישראל"; זאת, חרף העובדה כי בית המשפט העליון דחה על הסף עתירה מטעמים בעניין, המבקשת, בין היתר, למנוע מציבור המבקרים הפנימיים העצמאים להעניק שירותי ביקורת פנימית. יתר על כן, הוועדה הממשלתית/ציבורית לבחינת חוק הביקורת הפנימית, התשנ"ב-1992 (להלן: "וועדת זיילר") בחנה סוגיה זו וקבעה, כי אין הצדקה להגביל את שוק הביקורת הפנימית למבקרים פנימיים שכירים בלבד, ואין מקום לשנות את הפרקטיקה הנוהגת בעניין זה בישראל. לסיכום סוגיה זו-



הכנסת, ממשלת ישראל ובית המשפט העליון לא מצאו לנכון לשנות את המצב המשפטי הקיים ולמנוע מציבור המבקרים הפנימיים העצמאים לעסוק במקצוע.

3.5 **חמישית**, ידה של רשות החברות הממשלתיות לא צלחה להציג דוקטרינה ו/או מחקר בעולם ו/או נימוקים, אשר יכולים לבסס או לתמוך בעמדתה של הרשות לגבי העדפת מבקרים פנימיים שכירים על פני מבקרים פנימיים עצמאים. למעשה, הרשות פרסמה את אמירתה ללא פירוש או הסבר או נימוק/תכלית לקביעה מפלה זו.

3.6 **שישית**, טיוטת חוזר מערך הביקורת הפנימית כוללת הסדרים משפטיים, אשר כרוכים בפגיעה ישירה בזכויות יסוד חוקתיות של IIA ישראל, וזאת מבלי שנקבעו מנגנונים שונים שתכליתם למזער את הפגיעה האמורה. טיוטת חוזר מערך הביקורת הפנימית מסבה פגיעה קשה ובלתי מידתית בחופש העיסוק ובחופש החוזים של ציבור המבקרים הפנימיים העצמאים וזאת ללא שההסדרים האמורים עוגנו במסגרת חקיקה ראשית או הותקנו מכוחה של חקיקה ראשית כזו המאפשרת פגיעה כאמור בהתאם לתנאים הקבועים בפסקת ההגבלה שבחוקי היסוד. ויודגש למעלה מן הצורך - מכוח הדוקטרינה החוקתית בדבר החובה לקבוע הסדרים ראשוניים, לא ניתן להביא לפגיעה בזכויות יסוד חוקתיות של ציבור המבקרים הפנימיים מבלי להסדיר את הנושא במסגרת חקיקה ראשית.

3.7 **שביעית**, לאור הפגיעה העוצמתית בזכויות יסוד חוקתיות, לא ניתן להסכים עם מצב הדברים הנוכחי בו ההסדרים הנורמטיביים בעניין מינוי מבקר פנימי בחברות ממשלתיות, יוסדרו באמצעות הוראות מנהל וזאת חלף קביעתם על ידי המחוקק בהסדרים ראשוניים.

3.8 **שמינית**, להלן יוצגו הכשלים והליקויים העיקריים שמצאנו בהוראות הנורמטיביות של טיוטת חוזר מערך הביקורת הפנימית, אשר לדעתנו אינם מסייעים בהגשמת המטרה העומדת בבסיסן, קרי: חיזוק מערך הביקורת הפנימית, כאמצעי חיוני לקיומו של ממשל תאגידי תקין במערך הפיקוח והבקרה על פעילותן של חברות ממשלתיות בישראל. הוראות טיוטת חוזר מערך הביקורת הפנימית כוללות כשלים וליקויים שונים העלולים לסכל את מימוש תכליתן שהיא קידום היעילות והאפקטיביות של הביקורת הפנימית.

3.9 **תמצית דבר**, מכל הטעמים המפורטים בנייר עמדה זה ובנספח המצורף המפרט את עמדתנו המשפטית, IIA ישראל סבור כי יש לתקן את הליך הפרסום ואת הוראות החוזר באופן שימנע את הפגיעה הבלתי מידתית בציבור העוסקים במקצוע וכפועל יוצא במעמד הביקורת הפנימית.

#### 4. החובות המוטלות על הרשות המנהלית במסגרת ההליך המנהלי: מקור הסמכות, חובת השימוע וחובת ההיוועצות

4.1 כלל ידוע הוא, שכאשר רגולטור (בין אם משרד ממשלתי או רשות ממשלתיות) מתקין תקנון ו/או עמוד 4 מתוך 21



הנחיות ו/או חוזרים וכיוצא"ב, הוא נוקב בתחילת הרגולציה את מקור הסמכות שלו לרגולציה זו. במקרה דנן לא ברור מקור הסמכות של רשות החברות הממשלתיות לחוזר זה, לרבות הסעיף הרלבנטי בחוק/בתקנות החברות הממשלתיות המסמיך את רשות החברות הממשלתיות לכך<sup>1</sup>.

4.2 רשות החברות הממשלתיות המבקשת להפעיל סמכות זו נדרשת לעמוד בכללים המסדירים את ההליך המנהלי באופן שיבטיח, כי לא תיגרס לגורמים העתידיים להיות מושפעים מהפעלת סמכות כאמור, פגיעה בזכויות יסוד חוקתיות. חובתה של רשות החברות הממשלתיות לעמוד בסדרי ההליך המנהלי מלמדת כי היא אינה רשאית לפעול, אלא בהתאם להוראות הדין ובמסגרתו ולמלא את תפקידה באופן הגון כלפי כל מי שעלול להיפגע מאופן הפעלת הסמכות המנהלית. לפיכך, על הרשות המנהלית לעמוד בחובות שונות מן המשפט הציבורי, כגון: חובות השימוע וההיוועצות.

4.3 בענייננו, רשות החברות הממשלתיות לא העניקה ל-IIA ישראל הזדמנות להשמיע את טענותיה בקשר עם טיוטת חוזר מערך הביקורת הפנימית **טרם פרסומה** של הטיוטה, וזאת חרף העובדה כי הוראותיו כוללות פגיעה ישירה בזכויות יסוד של ציבור המבקרים הפנימיים העצמאיים בישראל. כלומר, ללא מתן אפשרות נאותה ל-IIA ישראל להציג בפני רשות החברות הממשלתיות מידע ונתונים מדויקים אודות היקף הפגיעה שתיגרס לציבור המבקרים הפנימיים העצמאיים בעקבות אימוצה של טיוטת חוזר מערך הביקורת הפנימית. בנסיבות אלה, לא ניתן לומר כי ההליך המנהלי אשר קדם לפרסום הטיוטה נשען על תשתית עובדתית מקיפה המאפשרת הערכה מושכלת של היתרונות והחסרונות הכרוכים באימוצם של ההסדרים החדשים.

4.4 יתר על כן, טיוטת חוזר מערך הביקורת הפנימית לא פורסמה באתר רשות החברות הממשלתיות, בניגוד למצופה ולמקובל מהליך כזה, לצורך מתן אפשרות להתייחסות מצד כל הנוגעים בדבר ("שימוע פומבי") בכלל, ובפרט כשציבור רחב של מבקרים פנימיים עצמאיים ייפגע מכניסתו לתוקף, וראוי היה לאפשר לו לדעת על כך ולהגיב ישירות ככל שירצה. אי הפרסום באתר רשות החברות הממשלתיות אינה עקבית לנוהג הרשות בשנים קודמות ולמתבקש לפי הדין המינהלי.

4.5 כגוף המקצועי המאגד את רוב המבקרים הפנימיים בישראל, מן הראוי היה שנהיה שותפים לטיוטת החוזר, וכי רשות החברות הממשלתיות תיוועץ בנו בטרם הוצאת הטיוטה. כך, למשל, משרד הפנים פרסם תקנות לגבי תקני כוח אדם בלשכות מבקרי רשויות מקומיות; וזאת לאחר עבודה מעמיקה ותיאום עם האיגודים המקצועיים הנוגעים בדבר, ולאחר מתן הזדמנות נוספות להתייחסות וזאת בטרם קיום שלושה דיונים מקיפים בנושא בוועדה לענייני ביקורת המדינה של הכנסת. דוגמה נוספת- הליך השימוע שערכה רשות החברות הממשלתיות בזמנו טרם פרסום

<sup>1</sup> בג"ץ 1/49 בז'רנו נ' שר המשטרה, פ"ד ב 80, 82 (1949); בג"ץ 2921/03 קאופמן נ' ד"ר אמיר שנון – מנהל אגף למקצועות רפואיים (פורסם בנבו, 29.4.2004). הרחבה בחוות הדעת המשפטית המצורפת.



טיוטת החוזר הראשון בנושא בקרת איכות QAR על עבודת המבקר הפנימי, וזאת לרבות ישיבות מקיפות שקוימו במשרדי רשות החברות הממשלתיות בראשות מנהל הרשות וסגניתו.

4.6 מהמקובץ עולה, כי רשות החברות הממשלתיות לא עמדה הפעם בחובת השימוע ובחובת ההיוועצות ולא העניקה ל-IIA ישראל אפשרות נאותה להשמיע את טענותיה בקשר עם הפגיעה החמורה הצפויה להיגרם לה במסגרת גיבושה של טיוטת חוזר מערך הביקורת הפנימית ועוד טרם פרסומה.

4.7 לאור האמור לעיל, ואף בהתאם לחוק חופש המידע (אשר על פיו בכוונתנו להגיש בקשה בהמשך) וסדרי ממשל ומינהל תקינים (המצופים מגוף ממשלתי כמו מהחברות הממשלתיות עצמן), נבקש לדעת – איזה הליכים קוימו בטרם הוצאת טיוטת החוזר; כגון: האם קוימה התייעצות עם מבקרים פנימיים (שכירים ועצמאים) ועם חברות ממשלתיות, האם הועברה טיוטה להתייחסות המבקרים הפנימיים של החברות הממשלתיות, האם נערכה היוועצות עם רואי החשבון המבקרים את החברות הממשלתיות ומכירים את עבודת המבקרים הפנימיים, האם נועצתם ביועצים המשפטיים ו/או בממוני ציות ואכיפה המכהנים בחברות הממשלתיות, האם קוימה התייעצות עם גוף מקצועי כלשהו המאגד מבקרים פנימיים, והאם יש בידכם להציג דוקטרינה ו/או מחקר בעולם אשר יכולים לבסס או לתמוך בעמדתה של הרשות לגבי העדפת מבקרים פנימיים שכירים על פני מבקרים פנימיים עצמאים?

4.8 במאמר מוסגר וכתזכורת מן העבר, נציין את ישיבת הוועדה לענייני ביקורת המדינה מיום 24/11/2009, שדנה בחוזר רשות החברות הממשלתיות לגבי קציבת כהונה ("מעמד הביקורת הפנימית בחברות ממשלתיות – הליכי מינוי והגבלת תקופת כהונה של מבקרים פנימיים"). להלן מספר ציטוטים משיבה זו (ההדגשות לא במקור), ואשר מדברים בעד עצמם:

4.8.1 היו"ר יואל חסון: "אני יכול להבין למה אתם ברשות החברות הממשלתיות קיבלתם על עצמכם להוציא נייר כזה ללא התייעצות, ללא יידוע לא של הוועדה לענייני ביקורת המדינה. אני לא בטוח שמבקר המדינה קיבל עדכון על הדבר הזה, לא של גופים מייצגים. אני אומר לך בצורה הכי ברורה שזה דבר לא ראוי. אתם לא עובדים בחלל ריק. עם כל הכבוד אין לכם סמכות שהיא מעבר הסמכות הנתונה לכם ובעניין הזה אתם חרגתם מהיכולת שלכם להוציא מסמך בצורה כפי שהוצאתם אותו באופן חד צדדי. אני אתייחס לזה בסוף הדיון כי זו אחת ממטרות הדיון. ואני גם אתייחס למה שאמרה הנציגה בקשר להחלטות המנכ"ל החדש. אבל שתדע שהדבר שנעשה הוא נעשה בצורה לא ראויה. אני לא חושב שהיתה לכם את הסמכות ובוודאי הדרך שעשיתם היא דרך שבעיני לא ראויה."

4.8.2 היו"ר יואל חסון: "הוועדה לביקורת המדינה מבקשת מהמנכ"ל החדש של רשות



החברות הממשלתיות להקפיא את החוזר כפי שהוא הופץ על ידיכם. אנחנו נשמח לקיים דיון יחד עם המנכ"ל החדש, עם הגורמים הרלוונטיים ולשמוע, ולקיים כאן דיון כפי שהיה צריך להיות לדעתי מתחילת הדרך. אם נשתכנע שהחוזר הזה הוא ראוי אז נוכל להפשיר אותו, את כולו או את חלקו. אנחנו ניזום פגישה של הוועדה והרשות לחברות הממשלתיות ונדון ספציפית בנושא הזה של החוזר אבל הייתי מבקש בינתיים שהחוזר הזה יוקפא."

## 5. טיוטת חוזר מערך הביקורת הפנימית לוקה באי סבירות ונעדרת ביסוס מקצועי

5.1 ההחלטה של רשות החברות הממשלתיות למנוע מציבור המבקרים הפנימיים העצמאים להעניק שירותים לחלק נכבד מהחברות הממשלתיות לוקה באי סבירות שעניינה העדפה מוחלטת של ציבור המבקרים הפנימיים השכירים על פני ציבור המבקרים הפנימיים העצמאים.

5.2 עבודתם של מבקרים פנימיים בישראל מוסדרת בחוק הביקורת הפנימית, התשנ"ב-1992 ("חוק הביקורת הפנימית"). השר הממונה על ביצוע החוק הינו שר המשפטים. סעיף 23 לחוק הביקורת הפנימית קובע, כי "השר ממונה על ביצוע חוק זה והוא רשאי, בהתייעצות עם לשכת המבקרים הפנימיים ובאישור הוועדה לענייני ביקורת המדינה, להתקין תקנות בכל עניין הנוגע לביצוע בגופים ציבוריים".

5.3 עם זאת, טיוטת מערך הביקורת הפנימית, אשר אותה מבקשת רשות החברות הממשלתיות לאשר, מבקשת להסדיר סוגיות מרכזיות בתחום הביקורת הפנימית, אשר הינן בסמכותו הבלעדית של שר המשפטים בלבד. הואיל ושר המשפטים הינו הגורם היחיד המופקד על הסדרת מקצוע ביקורת הפנימית, לא ניתן לקבוע הוראות נורמטיביות כלשהן בעניין ללא אישור המוחלט של שר המשפטים, או לכל הפחות בתיאום מלא עמו. בענייננו, רשות החברות הממשלתיות מעוניינת להתקין הוראות מנהליות בקשר עם עבודתו של המבקר הפנימי בחברה ממשלתית, וזאת מבלי לפעול בהתאם למנגנונים הקבועים בחוק הביקורת הפנימית.

5.4 זאת ועוד, בשנת 2012 הוגשה על ידי לשכת המבקרים הפנימיים ישראל עתירה לבג"ץ במסגרתה התבקש בית המשפט העליון להורות לשר המשפטים להתקין תקנות לחוק הביקורת הפנימית ובהן תקנים מקצועיים מחייבים למבקרים פנימיים. במסגרת זו, ביקשה לשכת המבקרים הפנימיים ישראל, כי העיסוק בתחום ביקורת הפנימית יוגבל למבקרים פנימיים שכירים בלבד ולא תינתן אפשרות לחברות להתקשר עם מבקרים פנימיים עצמאים לצורך מתן שירותי ביקורת במיקור חוץ. בית המשפט העליון המליץ ללשכת המבקרים הפנימיים ישראל למשוך את עתירתה וכך היא עשתה.<sup>2</sup>

<sup>2</sup> בג"ץ 9467/12 לשכת המבקרים הפנימיים בישראל נ' שר המשפטים (21 במאי 2014).

עמוד 7 מתוך 21



- 5.5 עמדת המדינה הוצגה בתשובה על העתירה, ולפיה חוק הביקורת הפנימית מקנה לשר המשפטים שיקול דעת בעניין זה, ואינו מחייבו להתקין תקנות. עוד נכתב, כי לא מתפקידו של שר המשפטים לקבוע בתקנות את התקנים המקצועיים למבקרים הפנימיים ובעניין זה יש להישען על התקנים המקצועיים המקובלים.<sup>3</sup>
- 5.6 לאור האמור, רשות החברות הממשלתיות אינה רשאית לעקוף את סמכותו של שר המשפטים ולקבוע הוראות מהותיות בקשר עם הסדרת מקצוע ביקורת הפנימית. הסמכות המופקדת על מקצוע הביקורת הפנימית נתונה באופן בלעדי למשרד המשפטים או שר המשפטים בלבד.
- 5.7 ההנחה הגלומה בבסיס טיוטת חוזר מערך הביקורת הפנימית היא, כי עבודת מבקר פנימי שכיר הינה אפקטיבית ויעילה יותר על פני עבודתו של מבקר פנימי עצמאי. אולם, אין בטיטת חוזר מערך הביקורת הפנימית הסבר כלשהו מדוע יש להעדיף את עבודתם של מבקרים פנימיים שכירים ונראה כי קביעה זו אינה מבוססת מקצועית. יתרה מכך, ידה של רשות החברות הממשלתיות לא צלחה להציג דוקטרינה ו/או מחקר בעולם, אשר יכולים לבסס או לתמוך בעמדתה של הרשות לגבי העדפת מבקרים פנימיים שכירים על פני מבקרים פנימיים עצמאים.
- 5.8 הא ראייה, תקני ה- IIA של לשכת המבקרים הפנימיים העולמית אינם מבחינים בין עבודתו של מבקר פנימי שכיר לעבודתו של מבקר פנימי עצמאי לעניין אפקטיביות הביקורת הפנימית. לעניין זה, אנו סבורים כי אופן ההעסקה ומבנה התגמול אינם משליכים על שאלת האפקטיביות של הביקורת הפנימית. לדידנו, הגורם החשוב ביותר בעניין עבודתו של מבקר הפנימי, הינו ההכשרה המקצועית שלו לעסוק בתחום זה. אנו סבורים כי הסמכת CIA (מבקר פנימי מוסמך Certified Internal Auditor), הינה ראייה מובהקת לרמת ידע, כישורים ויכולת מקצועית הנחוצים לעבודת הביקורת הפנימית, במנותק מהשאלה אם הגורם המחזיק בהסמכה שכזו הינו שכיר או עצמאי.
- 5.9 יתר על כן, רצונה של רשות החברות הממשלתיות ליצור הבחנה בין עבודתם של ציבור המבקרים הפנימיים השכירים לבין ציבור המבקרים הפנימיים העצמאים, בכל הקשור למתן שירותי ביקורת פנימית לחברות ממשלתיות, נדונה כבר על ידי ועדת זיילר והוכרעה על ידה. ועדת זיילר מונתה לתפקידה ביום 16.8.2005 ונדרשה לבחון האם יש צורך בתוספות, שינויים ותיקונים אחרים לחוק הביקורת הפנימית, התשנ"ב-1992. במסגרת זו נדרשה ועדת זיילר לבחון- האם ראוי להגביל את העיסוק בביקורת הפנימית למבקרים פנימיים שכירים בלבד. ועדת זיילר קבעה באופן מפורש, כי "בללו של דבר, יש נימוקים טובים לכאן ולכאן, ואי אפשר לומר שיש בסדרת נימוקים אחת כדי להכריע את יריבתה. נראה לנו שבמצב כזה אין צורך לזעזע את שוק

<sup>3</sup> תגובה מקדמית מטעם המשיב, בג"ץ 9467/12 לשכת המבקרים הפנימיים בישראל נ' שר המשפטים, 6 במארס 2013.





**הביקורת" על-ידי שינוי דרסטי האוסר קיום ביקורות פנימיות על-ידי עצמאים".<sup>4</sup>**

- 5.10 מסקנותיה של ועדת זיילר נדונו בהרחבה ובאופן מעמיק על ידי הוועדה לענייני ביקורת המדינה בכנסת ישראל ביום 14 במארכ 2007 ואושרו על ידה.
- 5.11 מהמקובץ לעיל עולה, כי סוגית הגבלת העיסוק במקצוע רק למבקרים פנימיים שכירים נדונה כבר באופן ממצה על ידי כנסת ישראל, שרת המשפטים ובית המשפט העליון וגורמים אלה לא מצאו לנכון להתערב במצב המשפטי הקיים. לפיכך, ובהיעדר קביעה אחרת של המחוקק, על רשות החברות הממשלתיות להישען על התקנים המקצועיים המקובלים, אשר לפיהם אין לקבל הבחנה כלשהי לעניין הגבלת העיסוק במקצוע בין ציבור המבקרים הפנימיים השכירים לאלה העצמאים. להבחנה זו אין אח ורע בעולם הרחב.

**6. מניעת אפליה באופן ההעסקה**

- 6.1 **חוק יסוד חופש העיסוק** עוסק בעיקרון יסוד חשוב.
- 6.1.1 מטרתו של חוק היסוד (כאמור בסעיף 2 בו) הינה " להגן על חופש העיסוק כדי לעגן בחוק-יסוד את ערכיה של מדינת ישראל כמדינה יהודית ודמוקרטית."
- 6.1.2 חוק היסוד קובע (סעיפים 3-4) כי: "כל אזרח או תושב של המדינה זכאי לעסוק בכל עיסוק, מקצוע או משלה יד", וכי פגיעה בעיקרון זה מתאפשרת אך ורק ע"י חוק: "אין פוגעים בחופש העיסוק אלא בחוק ההולם את ערכיה של מדינת ישראל, שנועד לתכלית ראויה, ובמידה שאינה עולה על הנדרש, או לפי חוק כאמור מכוח הסמכה מפורשת בו".
- 6.1.3 סעיף 5 בחוק היסוד מחיל את עקרונות החוק על רשויות השלטון: "כל רשות מרשויות השלטון חייבת לכבד את חופש העיסוק של כל אזרח או תושב".
- 6.1.4 בטיטוט החוזר נקבע בסעיף 1 (א) כי: " עמדת הרשות הינה כי בחברה בסיווג 6 ומעלה המבקר הפנימי יהיה עובד החברה". נאמר ולא פורש/הוסבר; קרי – לא מובאים כל נימוק/תכלית לקביעה מפלה זו. למותר לציין, כי דברי חקיקה ותקינה מצד מחוקק מלווים בדברי הסבר.<sup>5</sup>
- 6.1.5 נשאלת השאלה אם כך, מהי התכלית הראויה (ש-אינה מעוגנת בחוק ושלא נומקה בטיטוט החוזר) לפיה רשות החברות הממשלתיות מבקשת להפלות בין שכירים לבין עצמאים (ע"י העדפת מבקר פנימי שכיר על פני מבקר פנימי עצמאי)? והאם אפליה זו נעשית במידה ו/או במידה סבירה?

<sup>4</sup> דוח ועדת זיילר, עמ' 21. נגיש בקישור הבא: <http://www.audit-int.co.il/print/40>.

<sup>5</sup> ראו למשל הליך החקיקה לפי הוראות תקנון הכנסת, עמוד 2 (ספטמבר 2016); נגיש בקישור הבא: <http://main.knesset.gov.il/Activity/Legislation/Documents/Explanation2.pdf>.



- 6.1.6 בשולי הדברים נעיר, כי גם הקונוטציה של סעיף 15 (ב) בטיטת החוזר מרמזת לכאורה (ולא בצדק) על כך שביקורת הפנימית במיקור חוץ נופלת באיכותה מביקורת פנימית ע"י עובד שכיר [יגם אם פעולותיו במלואן או חלקן מבוצעות באמצעות מיקור חוץ "].
- 6.2 חוק הביקורת הפנימית (התשנ"ב-1992) מונה בסעיף 3 בו את חמשת הכישורים הנדרשים ממבקר פנימי: יחיד, תושב ישראל, לא הורשע בעבירה שיש עימה קלון, אקדמאי (או עו"ד או רו"ח), רכש ניסיון במשך שנתיים בעבודת ביקורת או השתתף בהשתלמות מקצועית לפי חוק זה. חוק הביקורת הפנימית לא מצא לנחוץ להפלות או להגביל את אופן העסקת המבקר הפנימי (עצמאי או שכיר).
- 6.3 ועדת זיילר (ועדה ממלכתית-ציבורית אשר הוקמה ע"י משרד המשפטים בשנת 2005 ואשר הגישה את מסקנותיה בשלהי שנת 2006) בחנה את חוק הביקורת הפנימית בהיבטים שונים. במהלך עבודתה, שמעה והתייעצה הוועדה עם האיגודים המקצועיים ועם רגולטורים ומבקרים פנימיים רבים (87 במספר). בין היתר, נדרשה הוועדה לנושא מבקר פנימי עצמאי או שכיר<sup>6</sup>. מסקנות הוועדה בנושא זה היו "כללו של דבר, יש נימוקים טובים לכאן ולכאן, ואי אפשר לומר שיש בסדרת נימוקים אחת כדי להכריע את יריבתה".
- 6.4 התקנים המקצועיים הבינלאומיים המקובלים – תקני ה- IIA (לשכת המבקרים הפנימיים העולמית) הינם התקנים המקצועיים המקובלים בפרקטיקת הביקורת הפנימית במרבית המדינות על פני הגלובוס (כ-200 אלף חברים ב-180 מדינות), ולרבות ה- או"ם ה- OECD ו- IFAC (בהם ישראל חברה), ה- EU (אליו ישראל נספחת), וה- INTOSAI בו חבר גם משרד מבקר המדינה הישראלי. גם תקנים אלה אינם מוצאים לנחוץ להפלות בין מבקרים פנימיים באשר לאופן העסקתם.
- 6.5 להלן ציטוט מדברי נציג רגולטור אחר, רשות ניירות ערך, ב ישיבת הוועדה לענייני ביקורת המדינה מיום 24/11/2009, שדנה בחוזר רשות החברות הממשלתיות לגבי קציבת כהונה ("מעמד הביקורת הפנימית בחברות ממשלתיות – הליכי מינוי והגבלת תקופת כהונה של מבקרים פנימיים)[ההדגשות לא במקור]: "הדבר שלגביו אמרתי שאנחנו אדישים זה היות הפונקציה של המבקר הפנימי עצמו גוף שהוא פנים חברתי או מישהו שמועסק ב- outsourcing במיקור חוץ על ידי החברה כיוון שאפשר להעלות טעמים לכאן ולכאן... כיוון שהגענו למסקנה שאין להכריע בין הטעמים האלה אפשרנו בתקנות הגילוי שאנחנו יצרנו עבור התאגידים המדווחים את האופציה לזה וגם זה."
- 6.6 לעצם העניין ומטבע הדברים, קיימים יתרונות וחסרונות לכל אחת מצורות ההעסקה (עצמאי או שכיר). אולם החשובים מכל הינם ההתאמה והמקצועיות והאפקטיביות של המבקר הפנימי

<sup>6</sup> עמודים 59-61 בדוח מסקנות ועדת זיילר.



הראשי ושל יחידת הביקורת שלו. המהות אינה אופן העסקתו ובוודאי שלא אמצעי התגמול שלו (תלוש משכורת או חשבונית). כך, למשל, היינו מצפים להנחיה, כי ראוי להעדיף (למשל) מבקר פנימי בעל הסמכת בינלאומית CIA (מבקר פנימי מוסמך מוסמך Certified Internal Auditor); הסמכת CIA, הינה ההסמכה הגלובלית המוכרת היחידה, אשר האוחזים בה יכולים להפגין את יכולתם המקצועית בביקורת פנימית. הסמכה זו, הינה הוכחה לרמת הידע, כישוריו ויכולותיו המקצועיים של המוסמך. התקנים המקצועיים של ה IIA והסמכת ה- CIA מוכרים בעולם כולו (לרבות: האו"ם, OECD, EU, IFAC, ו- INTOSAI - איגוד מבקרי המדינות בעולם), וכן על ידי הרשויות השונות במדינת ישראל, בהן משרד המשפטים, רשות ניירות ערך, המפקח על הבנקים, הממונה על אגף שוק ההון הביטוח והחיסכון ועוד.

6.7 עוד יוער, כי המסקנה שהעסקה במיקור חוץ יקרה לכאורה מהעסקת שכיר אינה תואמת את המצב בפועל, ואינה מבוססת על מחקר אמפירי. לא זו אף זו, אלא שהעסקה במיקור חוץ (המוגבלת בתעריפיה לפי סעיף 3 (ה) בטיטת החוזר) זולה דווקא במרבית המקרים מעלות העסקת שכיר.

6.8 אם בכלל ראוי לקצוב את כהונת המבקר הפנימי, הרי שגם בנושא קציבת כהונה (סעיפים 1 ו-3 (ד) בטיטת החוזר), אין להפלות בין שכיר לבין עצמאי.

## 7. עצמאות שיקולי דירקטוריון חברה ממשלתית

7.1 בנוסף לאמור לעיל בנוגע לאפליה לגבי אופן ההעסקה, לרבות אפליה בקציבת כהונה, נבקש להזהיר כי הנחיות טיטת החוזר דנן, מהוות למעשה התערבות מצד הרגולטור בעצמאות שיקולי דירקטוריון חברה ממשלתית.

7.2 החוק מטיל את האחריות על מינוי מבקר פנימי לרבות קביעת תפקידו וסמכויותיו על דירקטוריון החברה הממשלתית. מן הראוי לאפשר לדירקטוריון ליישם את האחריות שהוטלה עליו מכוח חוק ולשקול את מכלול השיקולים הרלוונטיים באופן עצמאי.

7.3 יחפוף הדירקטוריון בחברה ממשלתית כלשהי להעסיק מבקר פנימי ראשי שכיר או עצמאי, ידון בכך, ישקול את שיקוליו ויקבל החלטה מושכלת ועצמאית. זו אחריותו של הדירקטוריון, ואין זה ראוי לגרוע הימנה.

7.4 להלן ציטוט מדברי נציג רשות החברות הממשלתיות בישיבת הוועדה לענייני ביקורת המדינה מיום 24/11/2009, שדנה בחוזר רשות החברות הממשלתיות לגבי קציבת כהונה ("מעמד הביקורת הפנימית בחברות ממשלתיות – הליכי מינוי והגבלת תקופת כהונה של מבקרים פנימיים."): "אבל אנחנו לא נגלגל אחריות מהדירקטוריון. לא נסיר ממנו אחריות, לא מהדירקטוריון, לא מהביקורת ולא מהמבקר הפנימי."



8. אפקטיביות הביקורת הפנימית: היקף הביקורת הפנימית ומשאביה, כפיפות

8.1 נושא חשוב ומהותי שתורם רבות לאפקטיביות הביקורת הפנימית, הינו היקף הביקורת הפנימית ומשאביה. בין אם מדובר בתקני כוח אדם (היקף משרה) או בהיקף שעות, היקפים ומשאבים אלה משפיעים על יכולת הביקורת הפנימית לתפקד ולבצע את עבודתה נאמנה באופן מקצועי וראוי. אנו ממליצים לקיים דיון בנושא מהותי זה, ולקבוע עקרונות ו/או נוסחאות מהו היקף ראוי של ביקורת פנימית (לרבות משאבים הולמים) בחברה ממשלתית. יוער, כי הן משרד הפנים (באשר למבקרי רשויות מקומיות) והן המפקח על הביטוח (באשר לגופים הכפופים אליו) התמודדו עם סוגיה חשובה זה. בנוסף לפן הכמותי של המשאבים, ראוי גם להתייחס לפן האיכותי של המשאבים, למשל – מגוון ההתמחויות הרלבנטיות הנדרשות לביקורת הפנימית בחברה כזו או אחרת.

8.2 יצויין, כי בדוח מבקר המדינה מספר 63ג, נדרש מבקר המדינה ל"מצב הביקורת הפנימית במגזר הציבורי" והוא ייחד פרק גם ל"מצב הביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות". לצד השבחים שחולק מבקר המדינה לביקורת הפנימית בחברות הממשלתיות לעומת התאגידים הציבוריים ("בבדיקת משרד מבקר המדינה נמצא כי בהיבטים רבים של הביקורת הפנימית מצב הדברים בחברות הממשלתיות טוב מאשר בתאגידים הציבוריים."), מעיר מבקר המדינה כי: "עם זאת, בדיקת משרד מבקר המדינה העלתה ליקויים בחברות הממשלתיות וברשות החברות, שעיקרם הקצאת משאבים חסרה למבקר הפנימי בכמה חברות הממשלתיות...". להלן ציטוט מדוח מבקר המדינה:

**"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."

8.3 לדעתנו, נדבך נוסף שיוכל לסייע לאפקטיביות הביקורת הפנימית הינו הכפפת המבקר הפנימי ל-יו"ר הדירקטוריון הלכה למעשה (ולא דואלית ליו"ר הדירקטוריון ולמנכ"ל). לאור אי הבהירות הקיימת לעיתים בכפיפות הדואלית של המבקר הפנימי ליו"ר ולמנכ"ל כפי שמוגדר בחוק החברות הממשלתיות, אנו ממליצים להבהיר, כי הכפיפות המהותית (לרבות אישור המשאבים ותוכנית העבודה השנתית) תהיה ליו"ר הדירקטוריון, בעוד הכפיפות למנכ"ל (אם בכלל) תהיה בהיבטים אדמיניסטרטיביים בעיקרם. הבהרה כזו תחזק את אי תלותו של המבקר הפנימי. במאמר מוסגר, נציין, כי במפגש שקיים המנהל הקודם של רשות החברות הממשלתיות,



מר אורי יוגב, בשלהי כהונתו (14/6/2017), עם פורום המבקרים הפנימיים בחברות הממשלתיות<sup>7</sup>, הועלה נושא זה, ומר יוגב הביע תמיכה ברעיון כפיפות המבקר הפנימי ליו"ר הדירקטוריון (בלבד), וציין כי יבחן את קידום הנושא.

#### 9. צ'רטר – כתב האמנה

- 9.1 סעיף 2 בטיוטת החוזר מתייחס לכתב האמנה (צ'רטר) המפרט את תפקידיו וסמכויותיו של המבקר הפנימי.
- 9.2 מומלץ להתייחס גם לאופן גיבוש המסמך ואישורו, כלומר הצ'רטר יגובש על ידי המבקר הפנימי ויאושר על ידי המנכ"ל והדירקטוריון.
- 9.3 אנו ממליצים להפנות בנושא זה לתקנים המקצועיים הבינלאומיים של ה IIA (תקן 1000 במקרה זה), המפרטים את הנדרש בנושא זה:

#### 1000 - מטרה, סמכות ואחריות

המטרה, הסמכות והאחריות של פעילות הביקורת הפנימית, חייבות להיות מוגדרות באופן רשמי בכתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית, בהתאם למשימת הביקורת הפנימית ומרכיבי החובה של מסגרת הכללים המקצועיים הבינלאומיים (עקרונות הליבה של הביקורת פנימית, הקוד האתי, התקנים, והגדרת מקצוע הביקורת הפנימית). המבקר הפנימי הראשי חייב לבחון באופן תקופתי את כתב האמנה ולהציגו להנהלה הבכירה ולדירקטוריון לאישור.

#### ביאור

כתב האמנה של הביקורת הפנימית הוא מסמך רשמי המגדיר את מטרות פעילות הביקורת הפנימית, סמכויותיה ואחריותה. כתב האמנה מבסס את מעמד פעילות הביקורת הפנימית בארגון, לרבות אופן הדיווח של המבקר הפנימי הראשי לדירקטוריון; מסמך גישה לרשומות, לעובדים, ולרכוש פיזי הרלבנטיים לביצוע מטלות הביקורת הפנימית; ומגדיר את היקף פעילות הביקורת הפנימית. אישור סופי של כתב האמנה נתון בידי הדירקטוריון.

1000.A1- אופי שירותי ההבטחה, הניתנים לארגון, חייב להיות מוגדר בכתב האמנה של הביקורת הפנימית. אם צריכים להינתן שירותים כאלה לגופים מחוץ לארגון, חובה להגדיר אף את אופיים בכתב האמנה של הביקורת הפנימית."

#### 10. מעמדו ותנאי העסקתו של המבקר הפנימי

<sup>7</sup> מפגש שנערך תחת חסות IIA ישראל, במשרדי חברת החשמל לישראל.



10.1 בסעיף 3(ג) בטיוטת החוזר מצוין כי תנאי העסקתו של המבקר הפנימי (קרי – בין היתר – שכרו) יקבעו ע"י הדירקטוריון בכפוף להוראות 32(א) (4) לחוק החברות הממשלתיות. אנו סבורים, כי יש להוסיף הנחיות אשר יבטיחו ויחזקו את מעמדו של המבקר הפנימי. דוגמה להנחיה מסוג זה מופיעה בדוח ועדת זיילר שפורסם בדצמבר 2006 :

"ראוי להפנות בהקשר זה לסעיף 2(ד) בהצעת חוק עידוד הביקורת הפנימית משנת 2005. ההצעה היא להוסיף לחוק הביקורת הפנימית הוראה לפיה: "המבקר הפנימי ישובץ במדרג הארגוני הבכיר ביותר בגוף הציבורי. שכרו ותנאי עבודתו יוקבלו לשכר ותנאי העבודה של בעלי המשרות הבכירות הכפופים למנכ"ל של הגוף הציבורי. מעמדם, שכרם ותנאי עבודתם של מבקרים פנימיים הכפופים למבקר הפנימי הראשי בארגון יוקבלו לאלו של בעלי תפקידים אחרים בגוף הציבורי. ראוי שהוראת חוק ברוח זו, אשר תתייחס גם למבקרי פנים שאינם שכירים, תיכלל בחוק הביקורת הפנימית."

#### 11. השתתפות המבקר הפנימי בישיבות הנהלה/דירקטוריון/ועדת ביקורת

- 11.1 סעיף 3 (ו) בטיוטת החוזר מתייחס להשתתפות המבקר הפנימי בישיבות הנהלה/דירקטוריון/ועדת ביקורת.
- 11.2 אנו ממליצים לציין (כפי שהיה רשום בחוזר משנת 1992), כי המבקר יוזמן לישיבות, אך ישתתף בהן לפי שיקול דעתו.
- 11.3 יושם אל לב, כי סעיף 16 (ב) לטיוטת החוזר, סותר לכאורה את האמור לעיל, וכי ראוי להוסיף גם שם את זימונו של המבקר הפנימי לכל ישיבות ועדת הביקורת (ללא הגבלה), או להפנות לסעיף 3 (ו) בטיוטת החוזר.

#### 12. תפקידי מערך הביקורת הפנימית

- 12.1 סעיף 4 (ב) בטיוטת החוזר מטיל בטעות על המבקר הפנימי לבצע את החלטות הדירקטוריון וההנהלה וליישם את נוהלי החברה. מוצע להוסיף בפתחו את המילה "בדיקת" (כך שיירשם "בדיקת ביצוע החלטות הדירקטוריון וההנהלה ויישום נוהלי החברה").
- 12.2 סעיף 4 (ז) בטיוטת החוזר מתייחס להערכת החיסכון והיעילות בחברה. מומלץ להדגיש, כי ההערכה הזו תבוצע כחלק מביצוע ביקורת פנימיות בנושאים שונים.



- 12.3 סעיף 4(יב) בטיוטת החוזר - מוצע למחוק את המילים "או של גורמים אחרים". החיוב כללי מידי, ולא ברור לאיזה גורמים הכוונה. ככל שברור לרשות באילו גורמים מדובר, אזי ראוי לפרט; דוגמת ההוראה העוסקת בעריכת מעקבים אחר דוח מבקר המדינה (סעיף 3 יג).
- 12.4 סעיף 4(יג) בטיוטת החוזר - לא ברור מהו "דוח של רשות פיקוח אחרת". אנו סבורים, כי מדובר בהרחבה יתירה של החובות החלות על המבקר הפנימי. מוצע להשמיט זאת מהוראות החוזר.
- 12.5 סעיף 4 (יד) בטיוטת החוזר מטיל חובה למתן חוות דעת להנהלה (לגבי עקרונות הבקרה הפנימית) באופן שעלול לפגום בעצמאותו ואי-תלותו של המבקר הפנימי, שעלול להיתקל בדילמה עתידית – כיצד לבקר את הנושא שהוא עצמו נתן לגביו חוות דעת. מומלץ למחוק את המילים "חוות דעת", ולשנות את הנוסח להערכת הבקורות הפנימיות ולמתן המלצות לשיפורן וחיזוקן (כפי שמבוצע בדוחות הביקורת הפנימית). בהתאמה, יש למחוק את עניין מתן חוות דעת גם מסעיף 10 (ג) (5) בטיוטת החוזר.
- 12.6 לסיכום, ריבוי משימות ו"מטלות חובה" על הביקורת הפנימית עלול לפגוע במיקוד הביקורת בעיקר, ולגרום לה לחוסר במשאבים.

### 13. תקנים מקובלים (סעיף 7 בטיוטת החוזר)

- 13.1 כאמור, לשכת המבקרים הפנימיים העולמית, המונה כ-200 אלף חברים ב-180 מדינות, היא הגוף המוביל בתחום זה בעולם כולו ופועלת באמצעות לשכות מבקרים פנימיים ברחבי העולם. בכלל זה, ה-IIA אחראית על התקנתם של נהלים ותקנים מקצועיים בינלאומיים המסדירים את העיסוק במקצוע.
- 13.2 התקנים של ה-IIA הינם התקנים המקצועיים המקובלים בפרקטיקת הביקורת הפנימית במרבית המדינות על פני הגלובוס, והם אומצו על-ידי גופים בינלאומיים רבים- לרבות האומות המאוחדות (האו"ם) הארגון לשיתוף פעולה ולפיתוח כלכלי (OECD) והפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC) (בהם ישראל חברה), האיחוד האירופי (EU) (אליו ישראל נספחת), והארגון הבינלאומי למוסדות ביקורת מדינה (INTOSAI) בו חבר גם משרד מבקר המדינה הישראלי.
- 13.3 לפיכך, אנו סבורים ומצפים שבסעיף 7 בטיוטת החוזר יוזכרו במפורש תקני ה-IIA, ותירשם מפורשות הנחייה המחייבת גם את המבקרים הפנימיים בחברות הממשלתיות בישראל – לפעול לפי תקנים אלה.

### 14. נוהל עבודה לביקורת פנימית

עמוד 15 מתוך 21



- 14.1 נוהל עבודה לביקורת פנימית (סעיף 8 בטיטת החוזר): מי אמור לכתוב את הנוהל (המלצתנו - המבקר הפנימי)? מי אמור לאשר את הנוהל (המלצתנו - הדירקטוריון בהתייעצות עם ועדת הביקורת)?
- 14.2 פירוט המסמכים שיימסרו למבקר הפנימי (סעיף 8 (ג) בטיטת החוזר): מומלץ להתייחס לסמכות של המבקר לקבל לידו ולעיין בכלל המסמכים הנדרשים לצורך ביצוע עבודתו (זאת בהתאם לסעיף 9 בחוק הביקורת הפנימית); מסיבה זו, לא ניתן כמובן "לפרט" את המסמכים הללו בנוהל/בצ'רטר. נושא זה יעוגן בצ'רטר.
- 14.3 הגדרת גורם מוסמך לאישור סיום טיפול בדוח ביקורת (סעיף 8 (ו) בטיטת החוזר): לא ברורה הכוונה, נדרשת הכוונה. אם הכוונה להחלטה, כי הטיפול בדוח הביקורת הסתיים, הרי שהחלטה זו הינה חלק מתפקידו של המבקר הפנימי, ולכן סעיף 8 (ו) בטיטת החוזר מתייטר.
- 14.4 הגדרת אופן העבודה עם רואה החשבון המבקר, לרבות מניעת כפילויות עם עבודתו (סעיף 8 (ז) בטיטת החוזר): הנוהל צריך להתייחס לכלל הממשקים שיש למבקר הפנימי עם גורמי ביקורת ובקרה נוספים (מנהל סיכונים, מנהל SOX ואחרים).

#### 15. תכנית עבודה שנתית ורב-שנתית (סעיף 10 בטיטת החוזר):

- 15.1 סעיפים 10 (א), 10 (ד) ו- 15 (א) בטיטת החוזר: תכני/נושאי תכנית העבודה אמורים להיות מאושרים ע"י ועדת הביקורת (ולא ע"י הדירקטוריון). הדירקטוריון אמור לאשר את התקציב/משאבים (ולא תכנים ספציפיים).
- 15.2 סעיף 10 (ב) בטיטת החוזר: אֵין צורך (לא מקובל) לבקר את כל פעילויות החברה אחת ל- 3 שנים; שהרי קיימים נושאים שוליים<sup>8</sup> יותר שאינם מצדיקים ביקורת כאמור, מה גם שקיימת מגבלה מעשית (משאבים) לבקר את כל הנושאים/הפעילויות. מומלץ להתייחס לכך שהתוכנית הרב שנתית תוודא כיסוי של הפעילויות העיקריות/המהותיות ושל הסיכונים העיקריים/המהותיים של החברה.
- 15.3 סעיפים 10 (ב) + 10 (ג) + 10 (ד) בטיטת החוזר: בימינו תכנית עבודה רב-שנתית ירדה מסדר יומם של מבקרים פנימיים רבים ברחבי ישראל והעולם. הדינמיות של הפעילות מביאה למצב שבו תוכנית עבודה רב שנתית אומנם מאפשרת מבט מתכלל, אולם היא נדרשת לעדכון תדיר. כך, שמבחינה פרקטית, קיימת תכנית עבודה שנתית (בלבד). במאמר מוסגר יצויין, כי גם סקר (הערכת) סיכונים מבוצע/מעודכן כיום מידי שנה (ולא אחת ל- 3 שנים). למעשה, הביקורת המודרנית - זו שהופכת את המבקר הפנימי ל- Trusted Advisor - שואפת להיות רלבנטית ואקטואלית, וכזו קשובה למתרחש בארגון, ולא דווקא נצמדת לתכניות עבודה רב-שנתיות.

<sup>8</sup> לא עונים על עיקרון המהותיות, שהינו עיקרון בסיסי בביקורת.





**16. תכנית ביקורת (סעיף 11 בטיטת החוזר):**

- 16.1 המינוח המקובל הינו "תכנית ביקורת" (או "תכנית ביקורת מפורטת") [ולא "מפרט ביקורת"].
- 16.2 נעיר, כי אין צורך שהרגולטור (רשות החברות הממשלתיות) ייכנס לאופן העבודה הפרטני של הביקורת הפנימית, הואיל ולשם כך קיימים התקנים המקצועיים המקובלים (של ה- IIA) המתאימים גם לנושא זה (תקן 2200). כאמור בסעיף 5 לעיל באשר ל- בג"ץ 9467/12 לשכת המבקרים הפנימיים בישראל נ' שר המשפטים (21 במאי 2014), גם בג"ץ ביכר את התקנים המקצועיים המקובלים על פני התערבות חקיקתית/רגולטורית.

**"2200 - תכנון מטלת ביקורת"**

מבקרים פנימיים חייבים לפתח ולתעד "תוכנית ביקורת" לכל מטלת ביקורת, לרבות מטרות מטלת הביקורת, היקפה, מועדה והקצאת המשאבים. התוכנית חייבת להתייחס לאסטרטגיות, ליעדים ולסיכוני הארגון הרלוונטיים למטלת הביקורת.

- 16.3 בנוסף, דרישה להכין מפרט (תכנית) ביקורת מוכן מראש עבור כל נושא ביקורת, עלולה לגרום להגבלה בתחומי הביקורת ובאופן ביצוע הביקורות, תוך פגיעה בגמישות וביצירתיות הנדרשים ממבקר פנימי לאור נסיבות משתנות (זוהי דרישה שיתכן שתהלוס יותר ביקורות ציות Compliance- בנושאים החוזרים על עצמם).

**17. זיווחים (סעיף 13 בטיטת החוזר):**

- 17.1 דוח ביקורת (סעיף 13 (ב) בטיטת החוזר): מומלץ שהדוחות יופצו לחברי ועדת הביקורת. לחברי הדירקטוריון יופצו מסמכים מסכמים – דיווח חצי שנתי ודוח שנתי.
- 17.2 דוחות על תיקון ליקויים (סעיפים 13 (ה) ו- 13 (ו) בטיטת החוזר): ניתן להסתפק במעקב שנתי אחר תיקון ליקויים (מבקר המדינה או דוחות ביקורת פנימית), ולא לגזול משאבים נחוצים לביקורת (דיווח חצי שנתי).

**18. מעקב אחר יישום המלצות הביקורת הפנימית (סעיף 14 (א) בטיטת החוזר):**

יודגש, כי הביקורת הפנימית צריכה לעקוב אחר יישום החלטות הדירקטוריון ו/או ועדת הביקורת ו/או מנכ"ל, ולא אחר יישום המלצות הביקורת הפנימית; וזאת משום שאין חובה ליישם את כל המלצות הביקורת, חלקן אולי ניתן ליישום באופן שונה מהמלצת הביקורת, והכל לפי החלטת הדירקטוריון ו/או ועדת הביקורת ו/או מנכ"ל. ראוי לתקן את סעיף 17 (ג) בטיטת החוזר בהתאמה ("החלטות ההנהלה/ועדת הביקורת/הדירקטוריון", ולא "המלצות המבקר").

**19. אחריות הנהלת (דירקטוריון) החברה (סעיף 17 (א) בטיטת החוזר):**

עמוד 17 מתוך 21



על מנת שלא לפגוע בעצמאות ובאי תלות הביקורת הפנימית, מוצע לתקן את הסעיף ולקבוע שדירקטוריון החברה (ולא הנהלת החברה) הוא שינקוט בצעדים הנדרשים בסעיף זה.

**20. בקרת איכות הביקורת הפנימית (סעיף 19 בטיוטת החוזר):**

20.1 לפי תקן מקצועי בינלאומי 1312, מדובר על QAR פעם ב- 5 שנים (להערכתנו, 3 שנים הינה תקופה קצרה מידי ובלתי סבירה).

20.2 מעבר לכך, המפורט בטיוטת החוזר ובנספח א' לטיוטת החוזר מחטיאים את מטרת בקרת איכות הביקורת הפנימית. לפי תקן מקצועי בינלאומי 1300, **מטרת בקרת האיכות הינה תרומה למבקר הפנימי** לשיפור איכות הביקורת הפנימית, ולא "שוט" מצד הדירקטוריון כלפי המבקר הפנימי. לקוח ה QAR הינו המבקר הפנימי.

**"1300 - תוכנית שיפור והבטחת איכות"**

המבקר הפנימי הראשי חייב לפתח ולקיים תוכנית להבטחת איכות ושיפור, המקיפה את כל ההיבטים של פעילות הביקורת הפנימית.

**ביאור**

תוכנית להבטחת איכות ושיפור מעוצבת כדי לאפשר הערכה של התאמת פעילות הביקורת הפנימית לתקנים, וכדי לאפשר הערכה האם מבקרים פנימיים יישמו את הקוד האתי. התוכנית גם אומדת את היעילות והאפקטיביות של פעילות הביקורת הפנימית ומוזהה הזדמנויות לשיפור. המבקר הפנימי הראשי צריך לעודד פיקוח מצד הדירקטוריון באשר לתוכנית להבטחת איכות ושיפור.

**1310 - דרישות התוכנית להבטחת איכות ושיפור**

התוכנית להבטחת איכות ושיפור חייבת לכלול הן הערכות פנימיות והן הערכות חיצוניות.

**1311 - הערכות פנימיות**

הערכות פנימיות חייבות לכלול:

- ניטור מתמשך של ביצוע פעילות הביקורת הפנימית.
- הערכות עצמיות תקופתיות או הערכות שבוצעו ע"י גורמים אחרים מתוך הארגון שהינם בעלי ידע מספק בפרקטיקות ביקורת פנימית.

**ביאור**

ניטור מתמשך הוא חלק אינטגרלי בפיקוח היומיומי, בסקירה ובמדידה של פעילות הביקורת הפנימית. ניטור מתמשך משולב בנהלים ובפרקטיקה השגרתיים לניהול פעילות הביקורת הפנימית, תוך שימוש בתהליכים, בכלים ובמידע, הנחשבים להכרחיים לצורך הערכת העמידה בקוד האתי ובתקנים.

הערכות תקופתיות מבוצעות כדי להעריך עמידה בקוד האתי ובתקנים.

עמוד 18 מתוך 21



ידע מספק אודות פרקטיקות ביקורת פנימית, דורש, לכל הפחות, הבנה של כל מרכיבי מסגרת

הכללים המקצועיים (IPPF) של ה IIA.

### **1312 - הערכות חיצוניות**

הערכות איכות חיצוניות חייבות להיערך לפחות אחת לחמש שנים על-ידי מעריך/ים מוסמך/ים, בלתי תלויים מחוץ לארגון. המבקר הפנימי הראשי חייב לשוחח עם הדירקטוריון על:

- האופן והתדירות של ההערכות החיצוניות.
- הכשירות ואי התלות של המעריך/ים החיצוניים, לרבות כל ניגוד עניינים אפשרי.

### **ביאור**

הערכות חיצוניות יכולות להתבצע באמצעות הערכה חיצונית מלאה או באמצעות הערכה עצמית שמקבלת תוקף ע"י גורם חיצוני בלתי תלוי. המעריך החיצוני חייב להסיק לגבי עמידה בקוד האתי ובתקנים; ההערכה החיצונית יכולה גם לכלול הערות תפעוליות או אסטרטגיות.

מעריך או צוות הערכה מוסמך מורכב מיחידים בעלי יכולת מוכחת בשני תחומים: בפרקטיקה של מקצוע הביקורת הפנימית ובתהליך ההערכה החיצוני. יכולת זו יכולה להיות מופגנת באמצעות תמהיל של ניסיון מקצועי ולימוד תיאורטי. ניסיון מקצועי מושג באמצעות עבודה בארגונים בעלי גודל, מורכבות, מגוירים או תעשיות, וסוגיות טכניות, הדומים לארגון שכפוף לסקירת האיכות, והינו בעל ערך רב יותר מניסיון מקצועי פחות רלבנטי. במקרה של קבוצת מעריכים, אין צורך שכל חבריה יהיו בעלי כל הכישרים הדרושים לביצוע הסקירה; אלא, כל הקבוצה כמכלול צריכה להיות כשירה. על המבקר הפנימי הראשי להפעיל שיקול דעת מקצועי להערכה - האם למעריך או לקבוצת המעריכים יש כישורים מספקים כדי להיות מוסמכים לביצוע ההערכה.

מעריך או צוות מעריכים בלתי תלויים משמעותם היעדר ניגוד עניינים ממשי או נתפש, והיעדר השתייכות או הימצאות בשליטת הארגון, אליו משתייכת יחידת הביקורת הפנימית. המבקר הפנימי הראשי צריך לעודד פיקוח מצד הדירקטוריון באשר להערכה החיצונית, כדי להפחית ניגוד עניינים נתפש או אפשרי.

### **1320 - זיווח על תוכנית הבטחת האיכות והשיפור**

המבקר הפנימי הראשי חייב לדווח להנהלה הבכירה ולדירקטוריון על תוצאות התוכנית להבטחת איכות ושיפור. הגילוי יכול:

- ההיקף והתדירות של ההערכות הפנימיות והחיצוניות.
- הכשירות ואי התלות של המעריך/ים או צוות המעריכים, לרבות ניגוד עניינים אפשרי.
- מסקנות המעריכים.

עמוד 19 מתוך 21



### ביאור

הצורה, התוכן והתדירות של דיווח תוצאות התוכנית להבטחת איכות ושיפור, נקבעים באמצעות דיונים עם ההנהלה הבכירה והדירקטוריון, ובהתחשב באחריות של יחידת הביקורת הפנימית ושל המבקר הפנימי הראשי, כפי שנקבע בכתב האמנה של הביקורת הפנימית. כדי להפגין עמידה בקוד האתי ובתקנים המקצועיים, התוצאות של ההערכה החיצונית וההערכה הפנימית התקופתית ידווחו עם השלמתן, ותוצאות הניטור המתמשך ידווחו לפחות אחת לשנה. התוצאות כוללות את הערכת המעריך או צוות ההערכה, בהתייחס למידת העמידה בקוד האתי ובתקנים המקצועיים.

### 21. הערות טכניות/סמנטיות/הגהה

- 21.1 החוזר משתמש (לכל אורכו) באופן לא עקיב במילים: מבקר פנים - מבקר פנימי, ביקורת פנים – ביקורת פנימית וכד'. הטרימינולוגיה המקצועית (שאומצה בחוק הביקורת הפנימית) הינה: מבקר פנימי, ביקורת פנימית.
- 21.2 סעיף 9 (ב) בטיוטת החוזר: ראוי להשתמש במינוחים המקובלים כיום בעולם הסיכונים: "סיכון שורשי" (לא "סיכון טבוע"), "סיכון שיורי", "סיכון קביל" וכיוצא ב.
- 21.3 סעיף 12 (ב) בטיוטת החוזר: במקום "ישמר" צ"ל "ישמור".
- 21.4 סעיף 13 (א) בטיוטת החוזר: במקום "הכשלים" צ"ל "הממצאים". זו הטרימינולוגיה הנוהגת במקצוע הביקורת הפנימית.
- 21.5 סעיף 18 (א) בטיוטת החוזר: המילים "אשר חל גם הפסקת כהונה של..." אינן ברורות תחבירית.

### 22. סיכום

לאור המפורט לעיל, אנו מבקשים לשקול בכובד ראש את הערותינו ולעדכן את טיוטת החוזר בהתאם. נשמח כמובן לעמוד לרשותכם בדיונים המעמיקים שתקיימו בנושא חשוב זה.

בברכה,

דורון כהן, רו"ח – נשיא האיגוד

עמוד 20 מתוך 21

---

איגוד מבקרים פנימיים בישראל  
INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS IN ISRAEL

---



IIA ישראל- איגוד מבקרים פנימיים בישראל

העתקים:

רו"ח יזהר קנה – נשיא לשכת רואי חשבון בישראל

רו"ח דורון רונן – משנה לנשיא ויו"ר הוועדה המקצועית, IIA ישראל

רו"ח לילי אילון – דירקטורית ויו"ר ועדת הקשר לחברות הממשלתיות, IIA ישראל

עמוד 21 מתוך 21

ת.ד. 29281, תל אביב, 61292 | טל' 03-5116617 | פקס 03-5116647 | office@theiaa.org.il | www.theiaa.org.il