

איגוד מבקרי
הרשויות המקומיות
בישראל



2023

גיליון מספר 1 | ספטמבר 2023

הביקורת בשלטון המקומי

42

כתיבת נהלים
ליחידת הביקורת
ברשומ"ק

26

המתח המובנה במנגנון
הביקורת הפנימית
ברשויות המקומיות

20

ביקורת פנימית מבוססת
סיכונים בשלטון
המקומי בבריטניה

10

פילוסופיה מדע
ביקורת

חברי מערכת כתב העת



אורן ירמיהו

ראש המערכת
מבקר עיריית קריית שמונה
חבר הנהלת איגוד מבקרי הרשויות המקומיות



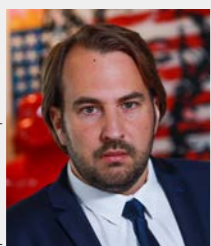
טליה רוזין

מבקרת עיריית מגדל העמק
יו"ר איגוד מבקרי הרשויות
המקומיות



עו"ד אלון קוחלני

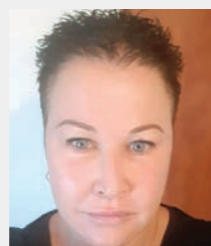
עורך כתב העת
מבקר מועצת פרדסיה
מרצה באוניברסיטת חיפה



קורדיטור: שלומי יוסף

ד"ר מתן גוטמן

אוניברסיטת רייכמן



עו"ד אורית בז'רנו שפירא

מבקרת עיריית כפר-יונה
מרצה באוניברסיטת חיפה



ד"ר שוקי אמרני

אוניברסיטת בר אילן
מנכ"ל משרד הפנים לשעבר



ד"ר גבי סיג

אוניברסיטת חיפה



עו"ד ליאור סגל

מבקר חברת בזק
חבר הנהלת לשכת המבקרים הפנימיים



אייל לוי

מבקר עיריית קריית ביאליק
חבר הנהלת איגוד מבקרי הרשויות



הביקורת בשלטון המקומי

כתב עת עיוני לענייני ביקורת
גיליון מס' 1, ספטמבר 2023

עורך: עו"ד אלון קוחלני
ראש מערכת: אורן ירמיהו
עורך גרפי: שחרית עיצובים
תרגום: אלון קוחלני
הפקה: מלכין-קניגסברג



איגוד חבקי
הרשויות המקומיות
בישראל

מיאון אחריות

הדעות המובאות במאמרים וברשימות המתפרסמים בכתב עת זה הן על אחריותם של הכותבים בלבד, אף אם הם חברים באיגוד מבקרי הרשויות המקומיות או חברים במערכת כתב העת והם אינן משקפות בהכרח את עמדת מערכת כתב העת ו/או איגוד מבקרי הרשויות המקומיות.

הודעת איסור פרסום

אין להעתיק, לשכפל, לצלם, לפרסם, להוציא לאור על מנת לעשות שימוש מסחרי מכל סוג שהוא בכתב העת או בחלקים ממנו ללא קבלת אישור על כך בכתב מאיגוד מבקרי הרשויות המקומיות ובציון מקור הפרסום.

הודעה למפרסמים

המעוניינים לפרסם מאמרים או מודעות והמבקשים להירשם כמנויים, מתבקשים לפנות למזכירות איגוד מבקרי הרשויות המקומיות.

איגוד מבקרי הרשויות המקומיות בישראל

רח' דרך העמק 23, מגדל העמק
טל': 04-6507778
פקס: 04-6507779

Association of Local Authority Auditors in Israel

Derech HaEmek 23,
Migdal HaEmek, Israel
Tel: +972 4 6507778
Fax: +972 4 6507779

<http://www.auditors.org.il>

תוכן העניינים



לכתוב או לא לכתוב?
כתיבת נהלים ליחידת הביקורת ברשויות המקומיות

מהנעשה באיגוד
על הפעילויות שערך האיגוד בשנה האחרונה

Risk based internal audit in UK local government

About the Association and its activity

A Note From The Editor

A Note From The Chair Of The Association

A Note From The Head Of Publication

42

52

71

72

74

75

76

דבר יו"ר האיגוד

דבר ראש המערכת

דבר העורך

על האיגוד
על האיגוד, ייעודו ומעמדו

פילוסופיה, מדע ביקורת
על הניסיון לקבוע תיאוריה לביקורת הפנימית

ביקורת פנימית
מבוססת סיכונים בשלטון המקומי בבריטניה

המתח המובנה במנגנון הביקורת
הפנימית ברשויות המקומיות
על גורמי האפקטיביות בביקורת ברשויות

סקר
אתגרי ביקורת אבטחת מידע ברשויות המקומיות

6

7

8

9

10

20

26

38

דבר יו"ר האיגוד



בשם הנהלת האיגוד, אני גאה להשיק לראשונה כתב עת חדש וייעודי שלנו - איגוד מבקרי הרשויות המקומיות בישראל.

משך שנים רבות, אני נושאת משאלת לב להוציא לאור כתב עת לאיגוד, אשר יעלה לסדר היום סוגיות מקצועיות אקטואליות, יפרה ויעשיר אותנו, יעורר חשיבה, ינגיש ידע ויאפשר לנו להתהדר בתוצר אקדמי, שיש בו כדי למצב אותנו, בשורה מכובדת ומקצועית אחת, לצד איגודים מקצועיים מכובדים אחרים.

כידוע, הביקורת ברשויות המקומיות פועלת מכוח חוקים נפרדים הייחודיים לה - פקודת העיריות וצו המועצות המקומיות ובכך היא גם נבדלת מקצועית ותפקודית משאר תחומי הביקורת בארץ.

האיגוד הינו עמותה ציבורית, בעלת ותק רב שנים, אשר קם כדי לטפל בענייניהם המקצועיים המשותפים והייחודיים של חבריו, ציבור המבקרים בכלל הרשויות המקומיות - בערים, במועצות המקומיות ובמועצות האזוריות. עם השנים הפך האיגוד לנושא הדגל במאבק לעיצוב דמות הביקורת ברשות המקומית ועצמאותה.

כתב עת זה הוא יוזמה נוספת בה האיגוד נוקט כדי לקדם את פיתוח הידע בתחום הביקורת המוניציפלית וכדי להפנות זרקור לתחום החיוני והחשוב של מוסד הביקורת ברשות המקומית, במציאות של מבצרים הנוטים ליפול.

רשימת הכותבים כוללת כותבים מהמגזר הפרטי, מעולם האקדמיה, ממבקר המדינה ומעולם הביקורת בכללותו, זאת לצד חברינו, חברי איגוד. בכך נפתחת פרספקטיבה אקדמית של מוסד הביקורת ברשויות לא רק כזו המשתקפת מעינינו, אלא גם כפי שהיא נצפית דרך עיני עמיתינו באקדמיה, במגזר הפרטי ובמוסד מבקר המדינה.

חלק מהמאמרים כתובים בשפה האנגלית, בתקווה שנמצא אותם נלמדים ומצוטטים במוסדות ביקורת ואו מוסדות אקדמיים ברחבי העולם.

אני מבקשת לעודד כל אחת ואחד מכם, חברות וחברי האיגוד, להשתתף בשיח האקדמי, לחקור, להבין, להנגיש ולשתף את כולנו באמצעות כתיבת מאמר אקדמי חדשני, מפרה, מוביל דעה ומעורר חשיבה בכתב העת הבא עלינו לטובה. אין דרך ראויה מזו, כדי להתמודד עם רוחות השינוי והחדשנות בביקורת בכלל ובביקורת ברשויות המקומיות בפרט. אותות השינוי כבר בהחלט ניכרים ואל לנו להתעלם מהם.

אני מבקשת להודות לכותבים על המאמרים המקצועיים ומאירי העיניים. אין לי ספק באשר לתרומתכם לשיח ולהפריה המקצועית.

אני מבקשת להודות לעורך כתב העת, עו"ד אלון קוחלני, לראש המערכת, אורן ירמיהו לוי ולחברי המערכת על התנדבותם, פועלם, זמנם ומרצם, שהניב את כתב העת במתכונתו המקצועית והראויה.

בכבוד רב,

טליה רוזין, מבקרת עיריית מגדל העמק ויו"ר האיגוד

דבר ראש המערכת



שמח וגאה על השקת הגיליון הראשון של כתב העת: "הביקורת בממשל המקומי". גיליון ראשון וחגיגי זה מושק לאחר ירחי לידה לא קלים והתלבטויות באשר לאופי והגוון של כתב העת. כראש המערכת, אשר קיבל על עצמו את האחריות להוצאה לאור של כתב העת מטעם הנהלת האיגוד, חשוב היה לי לעמוד בסטנדרטים אקדמיים מחד, אך מאידך להביא ערך פרקטי ויעיל לכל מבקרי הרשויות המקומיות בישראל. החיבור של מבקרי הרשויות המקומיות עם האקדמיה והמחקר חשוב מאין כמוהו, אך כמי שעומדים בחזית הביקורת הציבורית בכלל העיריות והמועצות בישראל, חשוב לא פחות החיבור עם העמיתים למקצוע, הפקידות הבכירה במשרד הפנים, מבקר המדינה ונציגי תלונות הציבור וצוותו, השלטון המקומי וכל מי שעוסק במישורין או בעקיפין בנושאים המוניציפאליים והביקורת ברשויות המקומיות. כתב העת מכיל מאמרים מקצועיים בנושאי ביקורת שונים, הכותבים בו הם מהטובים בתחום ומקיפים אנשי דעה מגוונים מהאקדמיה והשטח. המטרה של כתב העת, היא להוציא לאור מאמרים, בכל תחומי הביקורת בממשל המקומי, שהם בעלי משמעות רבה לתחום הדעת והחקר של הביקורת ברשויות המקומיות והפצתם בקרב אנשי הביקורת והעוסקים בממשל המוניציפלי, אך לא רק.

רוצה לחתום את דבריי בתודות לחברי הנהלת האיגוד בראשות היו"ר טליה רוזין על התמיכה שנתנו לי כראש המערכת להפקה והוצאה לאור של כתב העת, תודות לראשונים שנרתמו כחבריי מערכת: ד"ר גבי סייג, מר ליאור סגל, מר אייל לוי, גבי אורית בז'רנו שפירא על הירתמותם והקדשת זמנם בהתנדבות להפקת כתב העת כתיבה ובחינת מאמרים. תודה לד"ר הרצל כהן וגבי מאיה זיו-שפטלר על הייעוץ בתחילת הדרך, תודה לכותבי המאמרים, תודה לגבי יהל איכילוב ולצוות משרד ההפקות מלכין קניגסברג על עבודתם המקצועית בהפקת כתב העת וכמובן לחברי, עו"ד אלון קוחלני העורך הראשי, שבלעדיו לא היינו מצליחים להפיק את הגיליון הראשון של כתב העת. נתראה בגיליון הבא.

שלכם,

אורן ירמיהו לוי

מבקר עיריית קריית שמונה והממונה על תלונות הציבור

חבר הנהלת האיגוד



כתב העת
הביקורת
בשלטון המקומי

לפני כשנה החליטה הנהלה האיגוד בראשות של הגב' טליה רוזין להקים כתב עת ייעודי לביקורת בשלטון המקומי. נדמה כי אין תעודת בגרות גדולה יותר לכך שהביקורת ברשויות המקומיות התפתחה כפרופסיה ייחודית במרחב הביקורת הפנימית.

הביקורת בשלטון המקומי התפתחה עם השנים לדיסציפלינה עצמאית, וביטוי בולט לכך ניתן לראות בפסיקה שמגזר זה תרם הלכות מרכזיות בדיני ביקורת ובהם ניתן למנות את זכויות העיון וטיעון של מבוקרים, היקף הביקורת, נפקות ביקורת על צד ג', מעמד המבקר בישיבות מועצה ועוד ועוד.

דברים אלה ניכרים, לא רק בהסתכלות פנים ישראלית, אלא גם כאשר אנו בוחנים את העשייה הזו במדינות אחרות. ואכן בגיליון זה מאמר המציג את התמורות בביקורת הפנימית בשלטון המקומי בממלכה המאוחדת.

המאפיינים הייחודיים, החקיקה שמעניקה למבקרים מעמד גבוה יותר מעמיתיהם במגזרים האחרים, היות המגזר המוניציפלי בעל סמכויות שלטוניות רבות, והסביבה והתרבות הארגונית הייחודית, כל אלה מציבים את הביקורת הפנימית ברשומ"ק בעמדה ייחודית, וכתב עת זה נועד לקדם את השיח בנושא זה, לעודד את המחקר ולהוות במה לרעיונות, דעות ותפיסות בספירת הביקורת המוניציפלית.

גיליון ביכורים זה, בכוונת מכוון, מהווה פלטפורמה אקלקטית הממחישה בזעיר אנפין את הגיוון הנושאי מחד ואת המרחב הרעיוני למחקר עיוני מאידך בתחום הביקורת בשלטון המקומי. אנו מקפידים על פרסום מאמרים בעלי תרומה מחקרית מחד הערוכים בהתאם לכללי הציטוט מאידך, וזאת כדי לבסס את כתב העת הזה כפלטפורמה המובילה לפרסום מחקרים בתחום הביקורת בשלטון המקומי, ואנו מזמינים את כל קהילת המחקר האקדמי ואת כל ציבור מבקרי הפנים להגיש לכתב העת מאמרים.

תודתי ליור האיגוד טליה רוזין על האפשרות להקים פרויקט דגל זה של האיגוד, לחברי אורן ירמיהו, חבר הנהלת האיגוד וראש המערכת על כי הודות לו ניתן היה להפיק את הגיליון, תודה מיוחדת לחברי האקדמיה שמכנהים במערכת וכן לד"ר הרצל כהן ורו"ח מאיה זיו-שפלטר שהיו עמנו בראשית התהליך ותורמתם לאיכות המאמרים הייתה קריטית, ותודה מיוחדת לעמיתיי חברי מערכת כתב העת על העבודה המשותפת.

בברכת קריאה מחכימה,

עו"ד אלון קוחלני, עורך כתב העת

אודות האיגוד ופעילותו



איגוד מבקרי הרשויות המקומיות מאגד ומייצג את ציבור המבקרים במערך השלטון המקומי בישראל בכלל הרשויות המקומיות - בערים, במועצות המקומיות ובמועצות האזוריות.

האיגוד הינו עמותה ציבורית וולונטארית רשומה, בעלת ותק רב-שנים, שיעודה הוא הטיפול בענייניהם המקצועיים המשותפים והייחודיים של חבריה, מבקרי הרשויות המקומיות. האיגוד מנהל ע"י הנהלה, אשר נבחרת על ידי אסיפה כללית ועל בסיס תקנון מאושר.

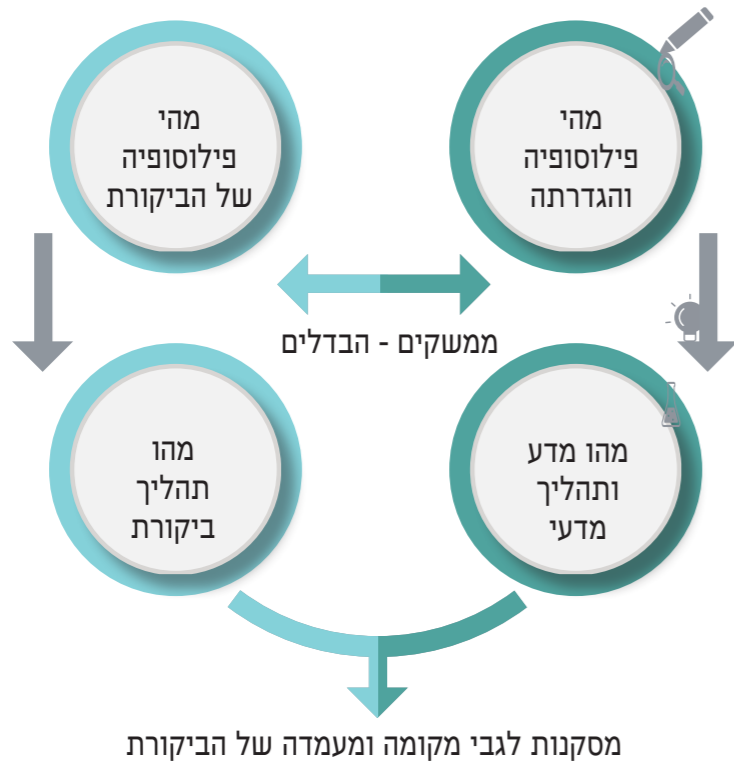
הביקורת ברשויות המקומיות פועלת מכח חוקים נפרדים ייחודיים לה - פקודת העיריות וצו המועצות המקומיות. בכך היא גם נבדלת מקצועית ותיפקודית משאר תחומי הביקורת בארץ.

מבקרי הרשויות המקומיות מהווים בעיריות ובמועצות המקומיות מעין "זרוע" מבקרת בעלת מעמד עצמאי מיוחד, המשלבת ביקורת פנים ציבורית עם אלמנטים מקצועיים של ביקורת חיצונית. פעילותם מעוגנת בחוקים שצוינו לעיל ומכוחם היא פועלת בכלל המגזר המוניציפלי. החקיקה אף הורחבה בשנים האחרונות באופן המחייב מינוי מבקרים בכל הרשויות המקומיות בארץ, ואכן ציבור המבקרים, המונה כיום כ-150 מבקרי רשויות במעל 160 רשויות - הולך וגדל בהתאם.

טבעי הדבר שעקרונות עצמאותם ואי-תלותם של מבקרי הרשויות מנחים גם את מדיניות האיגוד, המתמקדת בביסוס המקצוע ובחיזוק מעמדו במינהל הציבורי הישראלי, תוך מכוונות, פתיחות והירתמות לקידום יעדי מינהל תקין, איכות השלטון המקומי ושיפור המערכות הציבוריות.

לאיגוד ערוצי שיתוף פעולה עם גופים ממלכתיים וציבוריים ובראשם מבקר המדינה, משרד הפנים והמרכז לשלטון מקומי, וזאת במטרה לתרום לקידום הביקורת בישראל, לטיפול איכותי ומקצועי. האיגוד מנהל פעילויות מקצועיות יעודיות בתחומים הבלעדיים למבקרי רשויות מקומיות, במישור החקיקה בכנסת, במסגרות של השתלמויות מקצועיות, כנסים, חילופי מידע עם ארגונים שונים, הכנת חומר מקצועי. כמו-כן פועל האיגוד לייצוג ציבור חבריו בתחום חיזוק ושמירה על מעמדו וסביבת עבודתו.

אך בעיקרו, איגוד מבקרי הרשויות המקומיות מאגד בקרבו את מבקרי הגופים המוניציפליים - העיריות, המועצות המקומיות והאזוריות ומשמש להם מסגרת כוללת הפועלת לקידום התמקצעות, הענקת כלים, מעמד וסמכויות על מנת להבטיח ביקורת אפקטיבית ברשויות המקומיות.



מסקנות לגבי מקומה ומעמדה של הביקורת

מהי פילוסופיה ומהי פילוסופיה של הביקורת?

כל תחום ידע (Field of knowledge) מפתח פילוסופיה משלו. ניתן לציין לדוגמא: היסטוריה, חינוך, חוק וממשל, וכלכלה. ככל שדיסציפלינה מגיעה לרמה של בגרות היא מתחילה לשאול שאלות כמו מהן טבעה וייעודה ומנסה לפתח דרך פילוסופית משלה. גם המדע פיתח פילוסופיה משלו ובין החוקרים הבולטים ביותר בתחום חקר המדע באופן כללי ניתן לציין את, Bertrand Russel, Karl Popper, Thomas Kuhn.

האם הביקורת הוא נושא המצריך פילוסופיה? למה אנחנו מתכוונים? במילים פילוסופיה של הביקורת? תשובות לשאלות אלה דורשות בדיקה של טבעה של הפילוסופיה, טבעה של הביקורת והאפשרות ליישם את השיטות, המטרות והיעדים של הפילוסופיה לביקורת. **פילוסופיה של ביקורת צריכה להביא אותנו להכרה בטבעה הייחודי של הביקורת, בשיטה האובייקטיבית שלה, ובפונקציה הכלכלית-חברתית שהיא ממלאת.**

פילוסופיה של ביקורת צריכה להביא אותנו להכרה בטבעה הייחודי של הביקורת, בשיטה האובייקטיבית שלה, ובפונקציה הכלכלית-חברתית שהיא ממלאת



פילוסופיה, מדע וביקורת



ד"ר גבי סייג

מרצה - בית הספר למדעי המדינה

מנהל אקדמי של התכנית ללימודי התמחות בביקורת פנימית - היח' ללימודי חוץ אוניברסיטת חיפה

מבוא

כל ניסיון להבין את מהותה של הביקורת יעסוק, יש להניח, בשאלת מקומה ומעמדה של הביקורת בפרספקטיבה פילוסופית מחקרית, לשון אחר בשאלה מהם מרכיביה של תורת הביקורת ומה הן ההנחות שלה (Postulates), ועקרונות היסוד?

מאמר זה מנסה לענות על השאלות הנ"ל על-ידי השוואת שאלות יסוד אלה לתהליך המדעי וזאת כדי לבדוק האם קיימים ממשקים ואו הבדלים ביניהם ולגזור בהתאם לכך מסקנות באשר למקומה ומעמדה של הביקורת במחקר האקדמי.

הביקורת, למרות שהיא זוכה לעדנה בחקר האקדמי, עד היום לא גובשה לכדי תיאוריה. עובדה זו לא הפריעה להתפתחות תפיסת הביקורת בעולם התאגידי, כאשר הדימוי שלה

היה כפונקציה הבודקת רישומים כספיים ואירועים חריגים ומדווחת עליהם. ואכן הביקורת נתפסה כדבר "פרקטי" מה שהסיט את העין מהיעדר המרכיב התיאורטי. גישה זו אינה עומדת בבחינה וניתוח ביקורתיים מכיוון שחלה התפתחות בחקר הביקורת, המשלבת חשיבה פילוסופית ופיתוח תיאוריה. יש צורך בזיהוי מאפיינים המגדירים את הביקורת והמבדילים בינה לבין פונקציות פיקוח ודיווח אחרות.¹

במונח ביקורת אני מתייחס לכל סוגי הביקורת: ביקורת פנימית, ביקורת פיננסית (חיצונית של רו"ח) וביקורת ציבורית של מבקר המדינה ומוסדות אחרים.

1 מאחורי ליבת הפיתוח של תיאוריה בביקורת פנימית יש לציין שלושה חוקרים שרעיונותיהם באו לידי ביטוי משמעותי בשלושה ספרים: ספרם של Mautz & Sharaf; ספרו של David Flint; וספרו של Ratliff. מאמר זה מביא, בין היתר, את הרעיונות והשאלות שעלו בתהליך הפיתוח של תיאוריה בביקורת.

הגישה הפילוסופית

בגישה הפילוסופית יש כמה רעיונות בסיסיים:

- פילוסופיה שבה תמיד לעקרונות הראשוניים, לרציונל שמאחורי הפעולות והמחשבות.
- פילוסופיה עוסקת בארגון סיסטמטי של הידע בדרך שתהיה שימושית וללא סתירות.
- הפילוסופיה מהווה בסיס להבנת היחסים החברתיים.

לצורכי הביקורת הגדרות שניתנו לפילוסופיה כמו "אוסף העקרונות המונחים ביסוד ענף ידע נתון" או "מערכת הנחיה והדרכה מעשית" הן מאוד שימושיות. מהי פילוסופיה? ביוונית Philein (לאהוב) ו Sophia (בינה, דעת). פילוסופיה היא אהבת החכמה, הצימאון לדעת. זוהי שאיפה לשלמות שאיננה ספציפית לתחום מסוים אלא לשלמות של הכל, שאיפה אל המהות של הדברים. אנשים בעלי יכולת אנליטית טוענים כי לפילוסופיה יש תפקיד ביקורתי והוא אינו לתת תשובות אלא לעורר שאלות ומחשבות. הגדרה מעניינת של הפילוסוף הבריטי Bertrand Russel היא: פילוסופיה היא סרח עודף שנשאר מיתר התחומים שפרשו ממנו והפכו למדע. כל מה שניתן לדעת אותו באופן מוגדר ומסוים מיד חדל להיקרא פילוסופיה ונעשה מדע לחוד. שאלות שניתן לתת עליהן תשובה שייכות למדע והשארות נקראת פילוסופיה. לסיכום, פילוסופיה היא יחס כלפי הידע ולא רק הצבר של

ידע. פילוסופיה היא אהבת המחשבה, הדעת, וחיפוש אחרי ההבנה והבינה והשאלה היא איך ניתן ליישם את אהבת הדעת לנושא כמו ביקורת.

ארבעה המרכיבים של הגישה הפילוסופית כפי שתוארו בספרות הם:

- פ הבנה, תפיסה Comprehension
- פ פרספקטיבה (תשקופת) Perspective
- פ תובנה (ראייה חודרת, אבחנה) Insight
- פ חזון, מעוף Vision

הבינה עוסקת בהבנת החיים של האנושות במובן הרחב והשלם כאחד, ולכן הפילוסופיה או כל אדם שעוסק בפילוסופיה משתמש במושגים הכלליים הבאים: חומר (Matter); שכל, נפש, רוח (Mind); ישות (Entity); צורה, תבנית (Form); תהליך (Process).

המודל **המדרגי** המשמש לפיתוח תיאוריה של הביקורת על פי Mautz & Sharaf כולל את הגורמים הבאים:

- פ היסודות הפילוסופיים (Philosophical Foundations)
- פ הנחות ועקרונות ראשוניים (Postulates)
- פ מושגים (Concepts)
- פ אמיתות כלליות (Precepts)
- פ יישומים פרקטיים (Practical applications)

טבלה מס' 1 - הנחות לפיתוח תיאורה של הביקורת

מס'	הנחות
1	דוחות כספיים ונתונים כספיים ואחרים ניתנים לבדיקה ולאומות (verifiable)
2	אין בהכרח ניגוד עניינים (קונפליקט) בין המבקר והנהלת הארגון במהלך הביקורת
3	הדוחות הכספיים ומידע אחר שהם נשוא הביקורת אינם כוללים אי סדירות יוצאת דופן
4	קיומה של מערכת בקרה פנימית יעילה (effective system of Control Internal) מבטלת את קיומה האפשרי של אי-סדירות בנתונים
5	כל עוד אין אירועים יוצאי דופן מה שהיה נכון בעבר עבור הארגון ימשיך להיות נכון גם בעתיד
6	שימוש עקבי בעקרונות המקובלים בביקורת חיצונית - פיננסית - ופנימית (Generally accepted Accounting Principles & Internal Audit Standards) גורם להצגה הוגנת (Fair Presentation) של המצב הכספי והתפעולי של החברה
7	בעת בדיקת הנתונים הכספיים ואחרים במטרה לחוות דעה או מסקנות על המצב הכספי והתפעולי של החברה, המבקר הפנימי פועל באופן בלעדי ועל סמך היכולות המקצועיות שלו
8	אי-תלות המבקר היא תוצאה של מעמדו המקצועי הכופה עליו חובות מקצועיים בקנה מידה גדול

ביקורת עוסקת באחריות חברתית, בהתנהגות אתית וגם באיסוף והערכה של ראיות

יישום הגישה הפילוסופית לביקורת

כדי ליישם את הרעיון שבסיס הגישה הפילוסופית יש צורך בהסתכלות על הרעיונות הכלליים השייכים לדיסציפלינה של הביקורת ולכן יש לדון תחילה בהנחות ובעקרונות הראשוניים של הביקורת ובהמשך במושגים הכלליים שלה. כל תיאוריה המנסה להסביר תופעה, אירועים ותהליכים מתבססת על הנחות. למשל התיאוריה הכלכלית המנסה להסביר את קביעת מחיר המוצר בשוק החופשי ומציגה בפנינו את המודל של היצע וביקוש שממנו גוזרים את מחיר המוצר בשיווי משקל, מניחה הנחות רבות: מידע שלם בפני הצרכנים על המחירים השונים של המוצר בשווקים; המוצר הוא הומוגני; הרבה צרכנים והרבה יצרנים; מידע שלם בפני היצרנים על מחירי גורמי הייצור; כניסה ויציאה חופשית של פירמות לשוק ואין רגולציה, ועוד. הטבלה מס' 1 שלהלן מביאה את ההנחות והעקרונות הראשוניים כפי שתוארו על ידי Mautz & Sharaf לצורך בנייה של תיאוריה של הביקורת.

למשל קיומה של ההנחה הראשונה המתייחסת לבדיקה ואימות של המידע הכספי והתפעולי מחייב שימוש בתיאוריית הראייה (Theory of Evidence) ונהלי הבדיקה/אימות (Procedure of verification) כמו כן, הנחה זו מביאה ליישום תיאוריית ההסתברות בביקורת, מכיוון שמדובר במידע לבדיקה והאימות שלו בסבירות סטטיסטית.

מתוך ההנחות הנ"ל שמטרתן פיתוח תיאוריה של הביקורת ניתן לגזור את המושגים המובאים להלן:

- פ ראייה, הוכחה (Evidence)
- פ חובת הזהירות (Due Audit Care)
- פ גילוי, חשיפה (Disclosure)
- פ הצגה הוגנת (Fair Presentation)
- פ אי-תלות (Independence)
- פ התנהגות אתית (Ethical Conduct)

החקר של מושגים אלה ויישומם מביא להתפתחות של תחום ידע מקיף ועקבי המבוסס על פירושה של הביקורת כדיסציפלינה חברתית מועילה.

לסיכום, כדי לחשוב באופן פילוסופי לגבי נושא נתון יש צורך באימוץ גישה סינופטית (תמציתית), שדרכה ניתן להבין את הנושא בשלמותו וביחסו לעולם הרחב, ולהתייחס לכל סוגיה לאור קשריה (יחסי גומלין) עם סוגיות אחרות. לכן, השאלה היא באיזה שיטה להשתמש?

שיטת החקירה המדעית של הפילוסופיה

לכל תחום של חקירה מדעית יש שיטות ייחודיות בהן הוא משתמש. גם לפילוסופיה יש שיטות משלה ואלה המתאימות לביקורת הן:



- פ הגישה האנליטית (Analytic approach) המתייחסת לניתוח ומחשבה ביקורתית ובה שואלים איך אנחנו יודעים מהם הגורמים המסבירים תופעה כלשהי (למשל כוח הכבידה) או למה תהליך זה או אחר אינו יעיל ואפקטיבי (למשל תהליך הרכש בחברה והבזבוז הכרוך באי-יעילות)



- פ הגישה הערכית (Valutional Approach) בה הערכים העיקריים הם מוסר, אתיקה והמתייחסת לשאלות אודות מהם חיים טובים יותר. כאן המוסר מכהן ומציג לנו פילוסופית חיים.



הביקורת מטפלת ברעיונות מופשטים ויסודותיה נמצאים בתחומי הידע הבסיסיים. יש לה מבנה רציונלי (הגיוני) של הנחות ועקרונות יסוד (Postulates), מושגים, טכניקות וכללים (סטנדרטים - תקני תכונות ותקני ביצוע). זהו לימוד קפדני ואינטלקטואלי הראוי להיקרא דיסציפלינה. ביקורת היא גם דיסציפלינה יישומית מכיוון שהיא גוזרת את העקרונות ואת התיאוריה הבסיסית שלה משטחי ידע אחרים שחלקם שטחי ידע טהורים וחלקם שטחי ידע יישומיים.

השוואה בין המתודולוגיה במדע ובתהליך המדעי לבין המתודולוגיה בתהליך הביקורת

לכל דיסציפלינה יש את המתודה (השיטה) שלה המתאימה לצרכיה ופעולותיה. במבוא שאלנו מהו התהליך המתרחש במחקר מדעי ובביקורת? לכן, נרצה להשוות בין המתודולוגיה המדעית לבין המתודולוגיה של הביקורת.

שלבי התהליך המתודולוגי בביצוע מחקר מדעי הם:

- ✦ תופעה או ידע קודם המעוררים
- ✦ תהיות/שאלות שמתוכם נבחרת ומנוסחת
- ✦ שאלת מחקר מרכזית המביאה לאיסוף ידע ממקורות (ספרות מקצועית) בעקבותיה מועלית
- ✦ השערה/ות מדעיות הניתנות ל
- ✦ בחינה באמצעות
- ✦ תצפיות או ניסוי הנגזרים מתכנון המחקר, קביעת המשתנים ובמהלכם נאספים נתונים המביאים ל
- ✦ תוצאות שפירושם מוביל ל
- ✦ מסקנות שיעודן אישוש או הפרכה של ההשערות

משיתת הלוגיקה הידועה כמדעי הראייה (Science of Proof). הלוגיקה עוסקת בשאלה איך אנחנו יודעים שעובדות, מסקנות והיסקים תקפים או לא תקפים. במובן זה הלוגיקה היא חיונית לא רק לביקורת אלא לחוק ומשפט השואל למעשה את רעיונותיו ותיאוריו מהלוגיקה. כל דיסציפלינה המסתמכת על עובדות, הוכחות, ראיות מבוססת על הלוגיקה. יש לציין שמדעי המתמטיקה מהווים יישום של הלוגיקה, אבל מדעי ההנדסה, דורשים מיזוג (סינתזה) של המתמטיקה עם מושגים ושיטות הנגזרים ממדעים אחרים כמו פיזיקה, כימיה, ומכניקה. באותו אופן שורשי הביקורת נטועים בלוגיקה אבל הם מגיעים לשטחים אחרים: מתמטיקה, מדעי ההתנהגות, תקשורת ואתיקה המהווים חלק מתיאוריית הביקורת.

העובדה שביקורת יונקת הרבה משטחי ידע אחרים אינה מונעת ממנה לפתח זהות עצמית משלה. לביקורת יש קשרים חזקים עם תורת הידע, תורת ההסתברות והסטטיסטיקה, תורת ניהול הסיכונים, תורת התקשורת ועוד. יחד עם זאת, היא פיתחה מושגים ייחודיים משלה והם פרטיקולריים ושייכים למהותה כמו לדוגמה מושג האי-תלות. יוצא איפה שהסטטוס העצמאי של הביקורת מתקבל כתוצאה מהשאלת רעיונות משטחי ידע אחרים, התאמתם והכללתם במקביל לפיתוח מושגים ומתודולוגיה. הביקורת הוא נושא להוראה ומחקר הכולל הקניית מיומנויות והתמחויות המקנות הכשרה מקצועית. **המסקנה היא שהביקורת היא שטח התמחות של ידע (Field of Knowledge).**

”
המטלה של הביקורת היא לסקור, ולבחון אירועים ונתונים. הביקורת היא אנליטית, ביקורתית (Criticism) חוקרת (Research focused) ומתעסקת בבסיס המדידה ובטענות תוך בחינת התקפות
 ”

הביקורת עוסקת באחריות חברתית ובהתנהגות אתית וגם באיסוף ובהערכה של ראיות. לכן לשתי הגישות שהוצגו לעיל יש מקום בפילוסופיה של הביקורת. מטבעה הביקורת מתאימה לגישה האנליטית בחלק מהפעילות שלה ולגישה הערכית - מוסרית בחלק האחר. בביקורת אנחנו עוסקים במטלות הדורשות שימוש בשתי הגישות: **בעיות ביחס לעובדות ובעיות ביחס לערך.** דוגמא לכך ניתן למצוא בדוח המיוחד של מבקר המדינה על הוצאות מעונות ראש הממשלה - התשע"ה 2015. להלן ציטוטים נבחרים מסיכום ממצאי הדוח:

”על הוצאות מעונות ראש הממשלה חולשות נורמות על שעניינן התנהלות ציבורית ראויה, מידתיות, סבירות, חיסכון ויעילות של נבחר ציבור בכספי ציבור. לגבי הוצאות אלה יש לפעול בשקיפות וברגישות ציבורית **שיבטיחו את אמון הציבור בנבחריו.**” פסקה זו מתייחסת כמובן לגישה הערכית.

”משנת 2009 ועד שנת 2012 גדלו הוצאות הניקיון במעון הרשמי פי 1.8 והוצאות הניקיון במעון הפרטי גדלו משנת 2010 לשנת 2012 פי 1.4.”. פסקה זו מתייחסת לגישה האנליטית המתייחסת לניתוח ההוצאות ולכמותן (עובדות).

היסוד לפילוסופיה של הביקורת הפנימית מתחיל בהכרח עם טבע (אופי) הביקורת עצמה. איזה סוג של פעילות היא ביקורת הפנימית ואיך ניתן לתאר אותה? מהם יחסי הגומלין שלה עם שטחי ידע אחרים? איזה דיסציפלינות אחרות משמשות אותה לפיתוח הרעיונות שלה?

הביקורת כדיסציפלינה

כאמור יש נטייה אצל רבים לחשוב על הביקורת כתת ענף של החשבונאות מכיוון שכך היא החלה את דרכה. כמו כן, לרוב המבקרים יש רקע מקצועי בחשבונאות. כמובן זה לא נכון. למעשה שורשי הביקורת נמצאים במקום אחר לגמרי. החשבונאות עוסקת בפעולות של איסוף, רישום, מיון וריכוז של נתונים על עסקאות כלכליות הבאים לידי ביטוי בספרים ובדוחות הכספיים המבוקרים. לעומת זאת, **המטלה של הביקורת היא לסקור, ולבחון אירועים ונתונים. הביקורת היא אנליטית, ביקורתית (Criticism) חוקרת (Research focused) ומתעסקת בבסיס המדידה ובטענות תוך בחינת התקפות.** ההגדרה הפשוטה שלי לביקורת היא פעולת הערכה של כל הפעילויות, הבקורות, ותוצרי הארגון. **השורשים העיקריים של הביקורת אינם נמצאים בתחומים הנבדקים על ידה, אלא בלוגיקה המהווה באר עיקרי לרעיונות שלה.** הלוגיקה היא תורת ההיגיון והיא דנה בדרכים ובעקרונות המשמשים אותנו, כדי להבדיל בין דרך חשיבה או שיקול דעת נכון לדרך חשיבה או שיקול דעת לא נכון. **הביקורת עוסקת באימות, אישור, בחינה ובדיקה של אירועים ונתונים פיננסיים ותפעוליים וגם של תהליכים.** האימות, הבדיקה והאישור דורשים יישום של טכניקות ושיטות של הוכחה (Proof). הוכחה, ראייה, היא חלק



השוטפת לקיום מערך הספריות בסכום של 25 מיליון ש"ח מנוצלת באופן מיטבי? איך כוח אדם המועסק בספריות מנוהל? מהם יחסי הגומלין בין מנהלת הספרייה המרכזית לבין הספרניות השונות בפקולטות? האם מערך המחשוב והתכנות הקיימות משרתות כראוי את צרכי הספרייה וצרכי הלקוחות? האם הספרניות הינן בעלות מיומנויות התואמות את צרכי הלקוחות בעידן הדיגיטלי? ועוד שאלות נוספות. השלב הבא הוא **בחינה** באמצעות עריכת סקר מוקדם של האספקטים הרבים המרכיבים את מטלת הביקורת (ניהול הספריות). תוצאת הבחינה כמובן תהיה **תכנית ביקורת** הכוללת את מטרת הביקורת, היקפה ובעיקר מצביעה על מוקדי ביקורת המייצגים תחומים, תהליכים ונקודות לחקר ובדיקה לעומק המגלמים למעשה את **השערות** המטלה. למשל: המבנה הארגוני הנוכחי של הספריות פוגע בניהול היעיל והאפקטיבי של הספריות ובשירות הניתן ללקוחות; לרוב הספרניות אין את ההשכלה והמיומנויות הנדרשות כיום לתפקוד בספרייה בעידן המודרני; זכויות יוצרים אינם מוסדרים ואינם נשמרים; ועוד השערות הנובעות ממוקדי הביקורת. השלב הבא הוא **ביצוע העבודה בשדה** שמאפשר לאחר סיומו לקבל ראיות לגבי המוקדים/בעיות שנבחנו ולתקפן. לא מן הנמנע ששלב זה יצביע על בעיות נוספות. למשל, ארכיון המוסד האקדמי ממוקם במחסן הספרייה בתנאים סביבתיים שאינם הולמים את חשיבותו. **תוצאות** - ממצאי הביקורת נגזרים מביצוע העבודה בשטח המצביעה למשל על הליקויים הבאים: צומצמו תקנים בספריות באופן משמעותי בעשר השנים האחרונות; אין תכנית מסודרת והיערכות כנדרש לגבי כוח האדם בספריות; אין גמישות בהעסקת הספרנים בשל כפיפותם לספריות הפקולטה והיעדר שליטה מרכזית על עבודתן; המבנה הארגוני של ריבוי ספריות וספרייה מרכזית אחת אינו יעיל ואינו מתאים להשגת יעדי הספרייה בעידן הדיגיטלי. המסקנות כאמור באות לאשש או להפריך את ההשערות שקיבלו ביטוי במוקדי הביקורת. למשל מסקנה מרכזית אחת יכולה להיות למשל: להערכת הביקורת ההתפתחות בעתיד של מערך הספריות במוסד האקדמי לכיוון של ספריות מודרניות ממוחשבות המהוות מרכזי למידה (לאחר מיזוג אפשרי של חלק מהספריות) תוך ניצול יעיל של ההוצאה

ניהול הספריות במוסד אקדמי גדול מוכר

ספרייה מאורגנת כהלכה היא חיונית לכל מוסד אקדמי ובוודאי למוסד גדול ומוכר. היא מהווה עוגן מרכזי להוראה, ללימוד ולמחקר וצפוי ממנה לספק את כל משאבי המידע הנדרשים. הטכנולוגיה הדיגיטלית הביאה למהפכה לא רק בדרך בה הידע נצבר, מעובד, נשמר ומועבר אלא גם בדרך בה המשתמשים מחפשים ומגיעים למידע. לכן, כיום הספרייה האקדמית אינה עוסקת רק במטלות המסורתיות של מיון, קטלוג, השאלה וכד' אלא בנוסף לכל אלה והרחיבה את שירותיה כדי לענות לעידן הדיגיטלי: גישה למאגרי מידע, דיגיטציה של חומרים וארכיבים, פעילות הדרכה, יצירת כלי תכנה לחיפוש מידע ומרחבי למידה איכותיים. כדי להישאר רלבנטית הספרייה האקדמית צריכה לענות לרצון המשתמשים המעדיפים תוכן ממוחשב, כלי חיפוש ידע ומחשבים, מאגרי ידע ודיגיטציה של כתבי עת, מאמרים וספרים וגישה מקוונת למשאבי לימוד רבים ומגוונים. היא מהווה אחד הגורמים החשובים להשגת המטרה העליונה של מוסד אקדמי והיא הצטיינות בהוראה ומחקר. **זיהוי הבעיה** מתחיל בחשיבות ניהול הספרייה שיתאים לצרכי העידן הדיגיטלי הנוכחי. **התבוננות ושאלות** לגבי הנושא מחייבות את המבקר ללמוד את הנושא ולחלקו לשאלות משנה נוספות. בשלב זה המבקר צריך לצבור ידע בניהול יעיל ואפקטיבי של הספריות בעידן הדיגיטלי הנוכחי. תחילה על ידי איסוף מידע (ספרות מקצועית) מתוך ספרים ומאמרים בנושא. אפשרי גם לבדוק איך הספריות מנהלות במוסדות אקדמיים אחרים מאותו סוג וגודל של אותו מוסד בארץ וגם בחו"ל (בשלב זה דרך האינטרנט). הכוונה לצאת משלב זה עם התבוננות הנדרשות לגבי ניהול ספריות ומה נדרש היום מהספריות כדי לשרת כנדרש את הצרכנים (חוקרים, מרצים וסטודנטים). בהמשך באות שאלות מרכזיות ושאלות נוספות שיעסיקו את מחשבתו (כמו חוקר אקדמי) של המבקר. למשל האם המבנה הארגוני של הספריות הקיים באותו מוסד אקדמי (ספרייה מרכזית אחת וספריות רבות אחרות הקיימות בכל פקולטה והן ייחודיות לאותה פקולטה וכל אחת מהן מעסיקה ספרנית) הוא יעיל ואפקטיבי? האם זהו המבנה הנכון בעידן הדיגיטלי? האם ההוצאה השנתית

ושאלות המבקר רוכש את המיומנות בתחום שיכולה להביא אותו לשאלות נוספות כמו: מהם הגורמים המשפיעים על תוצאות תזרים המזומנים (שלילי או חיובי)? או מהם המשתנים המשפיעים על תזרים המזומנים? למשל מדיניות האשראי ללקוחות לעומת האשראי המוענק על ידי הספקים; פעילות הגבייה ויעילותה; חובות בפיגור; תשלומי ריבית שהחברה אולי מתקשה להחזיר? **בחינה** ראשונית באמצעות סקר מוקדם, הכולל עריכת ראיונות ואיסוף נתונים, תציג בפני המבקר תמונה עיקרית על ניהול המזומנים ופרטים על מרכיביו תוך הצבעה על בעיות ייחודיות או מעיקות כמו למשל תזרים שלילי המחייב את החברה למרות שהיא רווחית לקחת הלוואות לזמן קצר כדי לעמוד בתשלומים שוטפים. איסוף המידע במהלך ביצוע הסקר המוקדם יאפשר למבקר לבנות **תכנית ביקורת** עם מוקדי ביקורת המצביעים על בעיות מסוימות, חולשה בביקורת, סטיות ממדיניות החברה ומתוכם ניתן לגזור בשלב זה רק השערות. למשל המבנה הארגוני הנוכחי של מערך הגבייה אינו יעיל ופוגע באופן שלילי על תזרים המזומנים; מדיניות האשראי ללקוחות של החברה אינה נשמרת ומצב זה משפיע לרעה על תזרים המזומנים; השלב הבא הוא **ביצוע העבודה בשדה** שמאפשר לאחר סיומו לקבל ראיות לגבי המוקדים/בעיות שנבחנו ולתקפן. לא מן הנמנע ששלב זה יצביע על בעיות נוספות. למשל חובות בפיגור (שזמן פירעונם עבר ועדיין לא שולמו) נובעים מההתנהלות של החברה שלא עמדה כנדרש בתנאי ההתקשרות עם אותם חייבים. **תוצאות** - ממצאי הביקורת נגזרים מביצוע העבודה בשטח המצביעה למשל על הליקויים השונים, חולשות הבקרה, אי-יעילות בניהול ובארגון הטיפול בניהול תזרים המזומנים. הדוח של הביקורת יכול הערכה של המבקר **ומסקנות** והמלצות המאפשרות להצביע על אישור או הפרכה של ההשערות.

שורשי הביקורת נטועים בלוגיקה אבל הם מגיעים לשטחים אחרים: מתמטיקה, מדעי ההתנהגות, תקשורת ואתיקה המהווים חלק מתיאוריית הביקורת

שלבי התהליך המתודולוגי בביצוע במטלת ביקורת

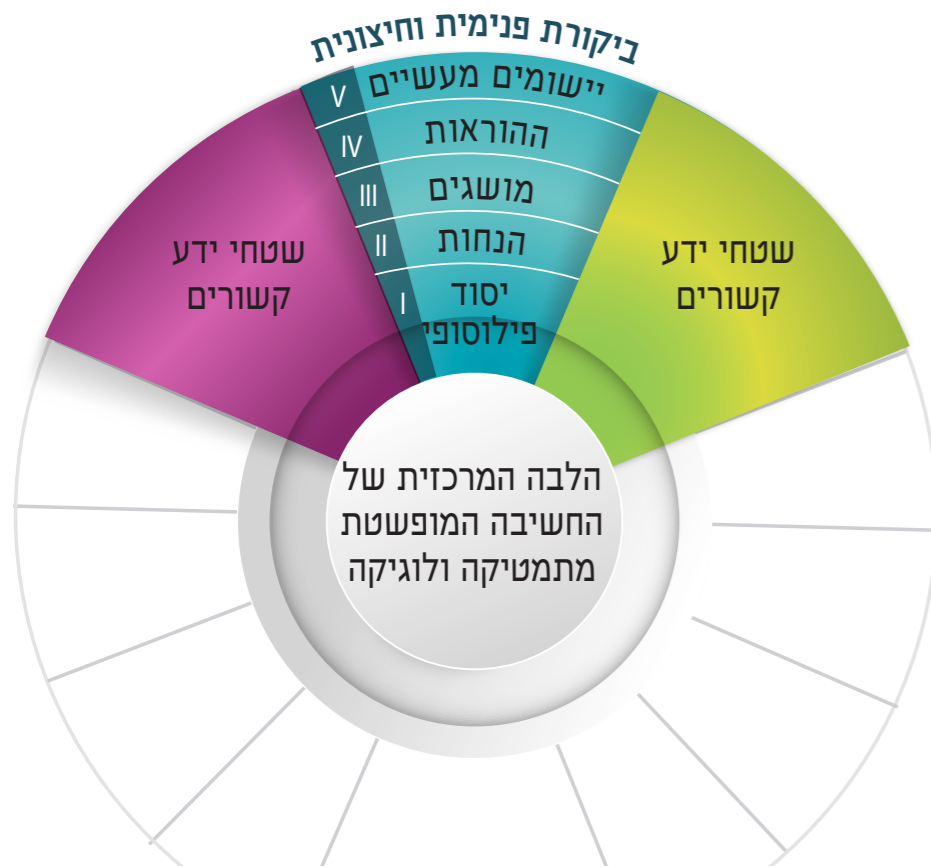
- ☞ **זיהוי, הכרה בבעיה מורכבת** הבאה לידי ביטוי בתכנית השנתית של המבקר כמטלת ביקורת
- ☞ **התבוננות ושאלות** לגבי מטלת הביקורת הגורמות **שאלות מרכזיות לבידיקה** המביאות לאיסוף ידע ממקורות אחרים (דוחות קודמים על הנושא) ומתוך ספרות מקצועית המתייחסת למטלה, ליעדי הארגון והיחידה המבוקרת.
- ☞ **בחינה** ראשונית באמצעות סקר מוקדם על מטלת הביקורת (ראיונות, נתונים ראשוניים) המובילה ל**תכנית ביקורת** המתארת את מטרת והיקף הביקורת ובעיקר את מוקדי הביקורת (משתני המטלה) והמשמשת לניסוח השערות ביחס למטלה ומביאה אותנו לשלב של
- ☞ **העבודה בשדה (ביצוע המטלה)** הכוללת תצפיות, איסוף נתונים, בדיקת תהליכים, התאמה לחוקים ונהלים, תחקור וניתוח נתונים ויישום הפרוצדורות המתאימות. זאת, כדי לקבל ראיות, הערכה שלהן, תקפותן והצבעתן על בעיות נוספות. שלב זה מביא אותנו ל
- ☞ **תוצאות - ממצאי** הביקורת הנובעים ממוקדי הביקורת ומאפשרים למבקר לבדוק את ההשערות שהיו בתחילת העבודה
- ☞ **מסקנות** - הערכה של הביקורת על הבעיה המורכבת / מטלת הביקורת הבאה לידי ביטוי בדוח הסופי של המבקר בפרק סיכום, מסקנות והמלצות.
- ☞ **המלצות**
- ☞ **מעקב** אחרי יישום המלצות המבקר

דוגמאות לתהליך המתודולוגי במטלות ביקורת

ניהול תזרים מזומנים

נושא מטלת הביקורת לבידיקה: **ניהול תזרים מזומנים** בחברה. הזיהוי, ההכרה בבעיה זו נובעת מסקר הסיכונים שנעשה בחברה והצביע, בין היתר, על דרגת סיכון גבוהה ועל חשיבות ניהול יעיל ואפקטיבי של תזרים המזומנים לחיזוקה והתפתחותה של החברה. **התבוננות ושאלות** ביחס לנושא מחייבות את המבקר ללמוד את הנושא ולחלקו לשאלות משנה נוספות. למשל מהם המרכיבים העיקריים של תזרים המזומנים? הוא ילמד שיש תזרים הנובע מפעילות שוטפת, תזרים שמקורו מפעילות מימון ותזרים הנובע מפעילות השקעה. בתוך כל תזרים יש צד הכנסות וצד הוצאות. המבקר צריך ללמוד לקרוא ולהבין כל סעיף המופיע בדוח תזרים מזומנים. על המבקר לדלות מאמרים שנכתבו לגבי ניהול תזרים מזומנים (ספרות מקצועית) ולבדוק אם לא בוצעו בעבר דוחות ביקורת באותו נושא בחברה או לחילופין בדוחות ביקורת בחברות אחרות. בשלב הזה של התבוננות

מבנה הביקורת כשטח של ידע



כלולה במדע. כלומר, הכינוי "מדע" שמור לפעמים לאותן מערכות בהן כל הטענות (לוגיות ומתמטיות) קשורות בחוקים ובעקרונות כמו למשל במדעי הכימיה והפיסיקה. על פי מבחן זה לא הביקורת הפנימית ולא מדעי החברה כפי שהם היום אינם מועמדים טובים להגדרת מדע.

כדי לקבל תובנות מקיפות על טבעה ומהותה של הביקורת הפנימית בשיח הפילוסופי והאקדמי-מדעי יש לראותה כמבנה בעל חמש רמות:

- ⊖ בבסיס המבנה נמצא היסוד הפילוסופי הנשען על הדיסציפלינות היסודיות ביותר - המדעים המופשטים שהן לוגיקה ומתמטיקה מדעים אלה מאפשרים את המסד הבא
- ⊖ פיתוח הנחות לבניית תיאוריה של הביקורת הפנימית
- ⊖ יצירת המבנה המושגי המהווה את החלק הארי של התיאוריה
- ⊖ גזירת הכללים ואת ההנחות המדריכות את עבודת הביקורת מתוך המושגים
- ⊖ השימושים המעשיים של הביקורת

בקבוצה זו נמצאים הסוגים הבסיסיים של הידע המאורגן כמו מטפיזיקה, לוגיקה ומתמטיקה.

- ⊖ מדעים תיאוריים וכלליים (Descriptive). קבוצה זו כוללת את אלה המסתמכים על צפייה (תצפיות) ותיאור של תופעות. לדוגמה: כימיה, ביולוגיה, סוציולוגיה. מתוך קבוצה זו גוזרים את הקבוצה הבאה
- ⊖ מדעים נגזרים מיוחדים (Special Derivatives) המתמחים בתחומים מוגדרים כמו לדוגמה בוטניקה שהיא תורת הצומח, אתנולוגיה החוקרת את ההיסטוריה של הגזעים.
- ⊖ מדעים סינופטיים (Synoptic Sciences). קבוצה זו נגזרת מהקבוצה הקודמת של המיוחדים וידועה כמדעים סינופטיים. אלה מדעים המהווים קומבינציה של חלקים ממדעים אחרים. הם משתמשים בשיטות ובעקרונות של מדעים אחרים אבל מפתחים פירוש מיוחד משלהם כדי לטעון **לזהות נפרדת**. דוגמאות לכך: גאולוגיה (Geology) מתמקדת בקרקע אבל משלבת את תורת הכימיה ותורת המכניקה; אסטרונומיה (Astronomy) משלבת את תורת האופטיקה, טרמודינמיקה ותורת התנועות השמימיות.
- ⊖ מדעים שימושיים (Applied Sciences). אלה מחלקות נפרדות של המדעים המיוחדים או שילוב של עקרונות שנשאבו משטחי ידע רבים. בקבוצה זו נמצאים הנדסה, מדעי החקלאות, רפואה, פסיכולוגיה ועוד.

לביקורת הפנימית יש את הכבוד **להשתייך לקבוצת המדעים הסינופטיים** מכיוון שהיא שואלת את הידע שלה משטחי ידע אחרים. יחד עם זאת, היא איננה מחלקה של אף אחד מאותם שטחים שהם רחבים יותר. למשל טבעה של הראייה וגיבוש חוות דעת בביקורת הפנימית תלויים בתורת הידע. התבססות על מבחנים, מדגמים, וניתוח ותחקור נתונים קשורה לתורת המתמטיקה ותורת ההסתברות. הצגה הוגנת (Fair presentation) של דוחות ביקורת קשורה בעיסוק מקצועי על פי הסטנדרטים המחייבים והעקרונות חשבונאיים ותורת התקשורת. חובת הזהירות (Due Audit Care) בביקורת הפנימית מתייחסת לתחומי האתיקה.

מדעי הביקורת הפנימית

לאור כל מה שהוצג עד עכשיו מתבקשת השאלה הבאה: האם ניתן לתאר את הביקורת הפנימית בצורה שתהלוך אותה כמדע? אם אנחנו תופסים את המדע כגוף מאורגן של ידע אזי הביקורת הפנימית יכולה לטעון למעמד של מדע. אם מפרשים את המדע כיישום של שיטה הדורשת הקפדה על ראיות וטיפול סיסטמטי במצבים שונים אזי הביקורת הפנימית היא מדע. אם מדע מתייחס רק לאותם שטחי ידע שיש להם את הכוח להסביר, לנבא ולפקח על תופעות מסוימות אזי הביקורת הפנימית לא יכולה להיות

הכספית השוטפת מחייבת בחינה מחדש של המבנה הארגוני בספריות, המיומנויות הנדרשות מהספרנים ובניית תכנית לטווח רחוק של כח-אדם נדרש, והשקעה כספית חד-פעמית בספרייה המרכזית ובספריות האחרות. מסקנה נוספת יכולה להיות- ייעול ואחידות הפעילויות המתנהלות בספריות וניצול טוב יותר של המשאבים המוקדשים לניהול השוטף דורשים בחינה של שינוי הכפופות של כל כח-אדם המועסק בספריות לגוף אחד ויחיד.

השוואה בין שתי המתודולוגיות

מתוך הניתוח של תהליכי ושלבי עבודת החקר המדעי והביקורת עולה דמיון רב בין שניהם המצביע על דרכי גישה וחשיבה כמעט זהות בין החקירה המדעית של תופעה או נושא לבין אופן הטיפול של המבקר במטלת ביקורת. למרות זאת, נשאל את עצמנו האם יש הבדל בין שתי המתודולוגיות. הבדל אחד נעוץ באיכות הראייה הנדרשת. המבקר הפנימי יכול להסתמך על ראייה שאינה בהכרח הטובה ביותר. הבדל שני קיים כשמדובר בניסוי המתבצע במעבדה (מדעי הכימיה והפיזיקה למשל). במעבדה ניתן לשלוט על המשתנים ואפשר לחזור על אותו ניסוי פעמים רבות כדי לבדוק את התוצאות וההסתברות למצוא אותן תוצאות גבוהה מאוד. בעבודת הביקורת זה לא יכול להיות. למשל, לא ניתן לחזור על מטלת הביקורת ("הניסוי"). למשל בדוגמה של בדיקת ניהול תזרים מזומנים התנאים הסביבתיים משתנים ולא ניתן לשחזר את המצב שהיה לפני כן בעת ביצוע המטלה המקורית.

מבט רטרוספקטיבי על הביקורת

מה צריכה להיות נקודת המבט על הביקורת? העדויות הקדומות על קיומה של הביקורת מוזכרות בתנ"ך, בהיסטוריה של ימי הביניים (בריטניה במאה ה-13). מאז ועד היום חלו שינויים רבים בתפיסת הביקורת שהביאו אותה להיות שטח של ידע (Field of knowledge) ונוצר מקצוע של מבקר פנימי שניתן ללמוד בתכניות לימוד מסודרות ומפוקחות על ידי גופים מקצועיים ואקדמיים. ההשכלה המקצועית ניתנת באוניברסיטאות ובמכללות אבל עדיין לא קיימות פקולטות או מחלקות של ביקורת בלבד. הביקורת הפנימית הפכה להיות מספיק מפותחת כדי לעמוד לבד בכוחות עצמה, ופעילותיה נבדלות כל כך מאלה הקשורות לתחומי לימוד אחרים שניתן לקבוע שיש לה **זהות נפרדת**. הביקורת הפנימית היא למעשה דיסציפלינה נפרדת והיא יונקת משטחי לימוד רבים. כדי להסביר את היחס של הביקורת הפנימית לשטחי ידע אחרים ולעמוד על **טבעה ומהותה** כשטח של ידע, נשתמש בסיווג המדעים של רובינסון המסווג את המדעים לחמש קבוצות:

⊖ מדעים מופשטים ופורמליים (Abstract and Formal).

תיאורטית וגם יישומית. לשיטות הנהוגות בחקר המדעי ובניהול וביצוע מטלת ביקורת הפנימית יש ממשקים רבים. **תפיסת המתודולוגיה המיושמת בתהליך עבודת הביקורת בדומה לזו הנהוגה במחקר מדעי תורמת לשיפור אפקטיביות עבודתו של המבקר**. נובע מכך כי הביקורת היא למעשה מדע סינופטי ומקומו ומעמדו נמצאים בתחום מדעי החברה ובמיוחד במדעי המינהל.

של ראיות. לכן, לגישה האנליטית ולגישה הערכית יש מקום במסגרת הדיון על פילוסופיה של הביקורת. זאת, מכיוון שהביקורת הפנימית דנה בבעיות המתייחסות לעובדות ולערך. לביקורת הפנימית יש מבנה רציונלי של הנחות ועקרונות יסוד, מושגים, טכניקות וכללים. זהו תחום ידע קפדני ואינטלקטואלי ולכן ניתן לקבוע שהביקורת הפנימית היא דיסציפלינה

סיכום

שימוש בגישה הפילוסופית לביקורת והחקר של מושגים כלליים בביקורת ויישומם מביא להתפתחות של תחום ידע מקיף ועקבי המבוסס על פירושה של **הביקורת כדיסציפלינה חברתית מועילה**. על פי שיטת החקירה המדעית של הפילוסופיה ניתן לקבוע שה**ביקורת עוסקת באחריות חברתית, בהתנהגות אתית וגם באיסוף והערכה**

ביבליוגרפיה

- Mautz and Sharaf. The philosophy of auditing.1961. Vol.10. American Accounting Association.
- David Flint - Philosophy and Principles of auditing: An Introduction.1988. Macmillan (Basingstoke)
- Ratliff, R. L, Introduction to Auditing: Logic, Principles and Techniques. 2002
- Sridhar Ramamoorti. Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects. 2003. The Institute of Internal Auditors Research Foundation

ביקורת פנימית, מבוססת סיכונים בשלטון המקומי בבריטניה



עו"ד אלון קוחלני

CRMA, CDPSE, מבקר מועצת פרדסיה ומרצה באוניברסיטת חיפה

מבוא

במחצית השנייה של המאה ה-20, צמחה פרדיגמה חדשה, הידועה בשם 'ניהול סיכונים'. עם הזמן, בעיקר מאז שנות ה-90, ניהול סיכונים התפתח לפילוסופיית ניהול כוללת עבור ארגונים, וסיפקה להנהלה כלי אמפירי לזיהוי, ניתוח ודירוג סיכונים בעולם המערבי ואף מעבר לו.

יחד עם ההתפתחות של ניהול סיכונים, שערוריות חשובונאות תאגידיות כגון West Management (1998) אנרון (2001) ו-WorldCom (2002), התגבשה הביקורת הפנימית ככלי מרכזי בגיבוש הממשל התאגידי, שבא לידי ביטוי בצורה מוחשית במודל שלושת הקווים של לשכת המבקרים הפנימיים העולמית (IIA).



ניהול סיכונים שינה לא רק את ההגדרה של ביקורת פנימית, אלא גם את אופן התנהלותה. מתודולוגיה חדשה לביקורת פנימית, המכונה ביקורת פנימית מבוססת סיכונים (RBIA), התפתחה בעשורים האחרונים כאשר המיקוד העיקרי שלה הוא מתן הבטחה (assurance) לגבי אפקטיביות תהליכי ניהול הסיכונים בארגון. בפועל, הדבר השפיע באופן מהותי על מקצוע הביקורת הפנימית בשני מישורים: באופן שבו נקבעת תוכנית הביקורת (הסטנדרטים המקצועיים השתנו) וגם באופן שבו יש לבצע מטלת ביקורת ספציפית (הוצאו הנחיות חדשות). עם זאת, עד כמה השינוי הזה אכן יושם בפועל בביקורת הפנימית? האם מבקרים פנימיים אכן מבצעים RBIA באופן מלא?

שאלות אלו חיוניות על מנת להעריך את האפקטיביות של הביקורת הפנימית, ולקבוע האם שומרי הסף ממלאים את תפקידם בזמן שבו ארגונים פועלים לצמצום סיכונים וזקוקים לקבלת משוב (הבטחה) על כך.

במאמר זה מנסה מחבר רשימה זו לענות על שאלות אלו, תוך התמקדות בשלטון המקומי הבריטי. זהו מגזר בעל רמת בגרות גבוהה לסיכונים², שהוא תנאי מוקדם לקיומו של RBIA. אנו משתמשים במחקר בינ"ל שנערך וכן בראיונות שקיימנו במספר רשויות מקומיות בבריטניה, כדי לבחון את הגורמים המשפיעים על מידת היישום של ניהול סיכונים בעבודת הביקורת.

הביקורת הפנימית בשלטון המקומי

הביקורת הפנימית בשלטון המקומי בבריטניה הינה ממוסדת והיא כוללת יותר מ-350 רשויות מקומיות³ (Irani, Love, Elliman, Jones, & Themistocleous, 2005). ראשית בסעיף 151 לחוק השלטון המקומי משנת 1972⁴ שקבע את הדרישה לפיה על משרדי ממשלה להקים "מנהל תקין של המערך הכספי" ורמז בכך על הצורך בביקורת פנימית.

בשנת 2003 הותקנו 'תקנות החשבונות והביקורת (אנגליה)



2003⁵ שהטילו חובה על רשויות מקומיות "לקיים מערכת נאותה ואפקטיבית של ביקורת פנימית של הרישומים החשבונאיים שלה ושל מערכת הבקרה הפנימית שלה בהתאם לנוהלי הביקורת הפנימית הראויה" (סעיף 6). בכך הפכה למעשה לראשונה הביקורת הפנימית ברשויות המקומיות באנגליה לאובליגטורית (מחייבת).

עשור לאחר מכן אימץ ב-2013 המגזר הציבורי האנגלי את תקני הביקורת הפנימית של המגזר הציבורי המקצועי (IPPS), המבוססים על התקנים המקצועיים הבינ"ל של לשכת המבקרים הפנימיים העולמית (Steven Cain, 2013). בנוסף לכך, הביקורת הפנימית ברשויות המקומיות בבריטניה כפופות לקוד נהלי הביקורת (Code of Audit Practice) של משרד מבקר המדינה הבריטי (National Audit Office) הכולל הנחיה מפורטת לראי החשבון העורכים ביקורות הכוללת סוגיות יסוד הנוגעות לביקורת הפנימית כגון תכנון ביקורת, התקשרויות הבטחה, ודיווח (NAO, 2015).

1 יש לציין כי יש שיטות נוספות להערכת אפקטיביות של הביקורת הפנימית (ראה מאמרו של ד"ר גבי סייג, גרמי האפקטיביות של הביקורת הפנימית ברשויות המקומיות בישראל, גיליון 02, כתב העת עיונים בביקורת פנימית (ינו-2016), לשכת המבקרים הפנימיים ישראל)
2 מיישם פרקטיקה לניהול סיכונים
3 בריטניה הגדולה (הממלכה המאוחדת) הנה ישות מדינית פדרטיבית החובקת 4 מדינות (אנגליה, ווילס, סקוטלנד, וצפון אירלנד), כאשר בכל מדינה יש פרלמנט מקומי ורשות מבצעת האחראית על ניהול תחומים פנימיים כגון חינוך ורווחה. הרשויות המקומיות בריטניה מחולקות לשתי קטגוריות: קטגוריה 1 - רשות מוניציפלית שיש לה הכנסה או הוצאות ברוטו בהיקף של 6.5 מיליון פאונד או יותר. קטגוריה 2 מכונות "רשויות קטנות יותר" (בחוק) - רשויות מוניציפליות שהכנסתן והוצאתן ברוטו בשנה אינן עולות על 6.5 מיליון פאונד (סעיף 6 בחוק: The Local Audit and Accountability Act 2014).
4 The Local Government Act 1972
5 the Accounts and Audit (England) Regulations 2003

זאת מאחר שעבודתם הייתה נטולת כל צורה של הערכת סיכונים או תכנון ביקורת מבוסס סיכונים. ייתכן שפערים כאלה קיימים, אולי בדרגות שונות, במדינות ובמגזרים אחרים; למיטב ידיעתנו, נושא זה לא נחקר לעומק.

בשנת 2003, Allegrini and D'Onza ביצעו מחקר כמותי בקרב חברות איטלקיות גדולות שמטרתו להעריך את המידה שבה תהליך הביקורת הפנימית מיישם גישה מבוססת סיכונים. בהתאם לסטנדרטים שהוציא ה-IAA הם הבחינו בין יישום הערכת סיכונים ברמת המאקרו (בתכנון לוח הביקורות השנתי) לבין רמת המיקרו (בתכנון כל התקשרות ביקורת). הם מצאו כי רק במיעוט (8%) מהחברות הגדולות, מבקרי הפנים יישמו גישה מבוססת סיכונים בשתי הרמות. הרוב עשו זאת רק ברמת המאקרו.

בשנת 2005 פרסמו Sarens & De Beelde מחקר איכותי שנערך בקרב 10 חברות גדולות בבלגיה, שהתמקד בתפקיד המבקרים הפנימיים בניהול סיכונים. אחת המסקנות שלהם הייתה שנדרש מחקר נוסף בתחום זה.

כפי שאנו רואים, הספרות מראה שהיישום של RBIA הינו לרוב אינו מלא.

משתמשים במתודולוגיה מבוססת סיכונים כמשאב כדי לבסס את תוכנית הביקורת שלהם והם רואים עצמם כבעלי מומחיות ביישום מסגרת אינטגרטיבית לסיכונים (ERM) של הארגון בהקשר לביקורת (Piper, 2015).

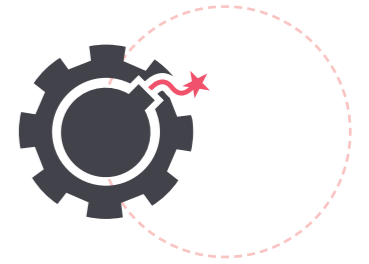
יתר על כן, הביקורת הפנימית כסוכן של שינוי, "שיחקה תפקיד מרכזי בפיתוח והערכת ניהול סיכונים". (Vinnari & Skærbæk, 2014). ככזו, הביקורת הפנימית לא רק היתה חלוצה בהכנסת גישת ניהול הסיכונים אלא נראה שהיא אף מילאה תפקיד מייגע ביישום שלה. עם זאת, האם העובדה שמבקרי פנים מכירים את גישת ניהול הסיכונים ועוזרים להנהלה שלהם ליישם אותה, אומרת בהכרח שהם מבצעים את הביקורת שלהם לפי מודל RBIA?

הספרות הקיימת מלמדת על כי בפועל ישנם פערים משמעותיים בין התפקיד הרצוי לביקורת הפנימית לבין המצוי. דוגמה לכך היא המחקר של Koutoupis et al על הביקורת הפנימית במגזר הבנקאות היווני (Koutoupis & Tsamis, 2009). המחקר מצביע על כך שלמרות שהמונח "ביקורת פנימית מבוססת סיכונים" שימש על ידי מבקרים פנימיים כדי לתאר את עבודתם, בפועל לא ניתן היה להצדיק

בשנת 2008, הקימה לראשונה הממשלה הבריטית מאגר סיכונים לאומי, אשר "נועד להגביר את המודעות לסוגי הסיכונים העומדים בפני בריטניה, ולעודד אנשים וארגונים לחשוב על המוכנות שלהם" (National Risk Register, 2008).

ואכן עדות להטמעה של עקרונות ביקורת פנימית מבוססת סיכונים אנו רואים במחקרים שפורסמו למן 2008. מחקר שערכה לשכת המבקרים הפנימיים הבריטית (IIAUK) גילה כי "לניהול סיכונים יש פרופיל גבוה ברוב הארגונים שהשתתפו בסקר, כאשר באשר למבקר פנים עלה כי "כלל המבקרים הפנימיים מיישמים פרקטיקה של ביקורת פנימית מבוססת סיכונים", אולם חלקם מעורבים גם ביישום נהלי סיכון ותגובות" (IIA UK 2008 HIAS51). עדויות נוספות לכך שלמגזר הציבורי בבריטניה רמה גבוהה של בגרות לסיכון (Risk Maturity). ניתן לראות בסקרים דומים שערך מוסד זה לאורך השנים. כך, מסקר מ-2015 עולה כי מחצית מהמבקרים הפנימיים במגזר הציבורי מתארים את המודעות (הבגרות) לסיכון של הארגונים שלהם כ"מנוהלת סיכונים" או "מותאמת לסיכון" (הרמות הגבוהות ביותר של בגרות/מודעות לסיכון) בהשוואה ל-16% בלבד שהם "נאיביים לסיכון" או "מודעים לסיכון" (הרמות הנמוכות ביותר, מה שמצביע על כך שעדיין לא יושם ניהול סיכונים) (IIA, 2015).

בשנת 2015, פורסמו תקנות חדשות שהרחיבו את תפקידה של הביקורת הפנימית. תקנות החשבונות והביקורת⁶ 2015 קבעו כי על הביקורת הפנימית לבקר לא רק את "הבקרה הפנימית" אלא גם עליה "להעריך את האפקטיביות של תהליכי ניהול הסיכונים, הבקרה והממשל שלהם" (סעיף 5.1-1) א'. תקנות אלה החישו הטמעה של ביקורת פנימית מבוססת סיכונים (RBIA) ברשויות מקומיות בממלכה, וחייב אותן "לקחת בחשבון תקני ביקורת פנימית של המגזר הציבורי או הנחיות" (סעיף 5.1-1) א'.



ניהול סיכונים ו-RBIA בבריטניה

בריטניה הייתה אחת המדינות הראשונות באירופה שאימצה את גישת ניהול הסיכונים. זה החל בשנת 1992 עם אימוץ "היבטי ממשל תאגידי על ידי הבורסה לניירות ערך בלונדון"⁷ וקוד התנהלות מומלצת שפרסמה ועדת Cadbury להיבטים הפיננסיים של ממשל תאגידי⁸.

הממלכה המאוחדת גם הושפעה מהרגולציה האמריקאית, כך היא חוקקה ב-2004 חוק⁹ דומה לחוק 'סרבנס אוקסלי'¹⁰ וכן אימצה את המודל לניהול סיכונים של COSO וכן את המתודולוגיה של ביקורת פנימית מבוססת סיכונים. שינויים דומים שאומצו במגזר העסקי החלו עם הזמן להיטמע גם במגזר הציבורי הבריטי וכן בשלטון המקומי (דו"ח NAO, 2004).

לאירועים שהובילו להטמעת ביקורת פנימית מבוססת סיכונים במגזר העסקי בבריטניה הייתה גם השפעה מהותית על המגזר הציבורי. דוגמא בולטת לכך ניתן לראות "חקיקה המכילה הנחיות לניהול סיכונים" (Cabinet Office 2002:9-10), כאשר עם הזמן החלו להתפרסם יותר ויותר תקנות והנחיות שונות בנושא ניהול סיכונים¹¹.



האם מבקרים פנימיים אכן מיישמים RBIA?

ללא ספק, השינויים בניהול הסיכונים חוללו מהפכה בביקורת הפנימית, הן מבחינת הגדרתו והן מבחינת קוד העיסוק שלו. ברם, כיוון שידוע שהטבע האנושי סולד משינויים, עולה השאלה האם הביקורת הפנימית אכן השתנתה?

קצת מעל 20 שנה לאחר שגישת ניהול הסיכונים הביאה לשינוי בתפיסת הביקורת הפנימית, מראה המחקר האקדמי הקיים שרוב המבקרים הפנימיים הראשיים מצהירים שהם

לאירועים שהובילו להטמעת ביקורת פנימית מבוססת סיכונים במגזר העסקי בבריטניה הייתה גם השפעה מהותית על המגזר הציבורי



6 The Accounts and Audit Regulations 2015
 7 aspects of corporate governance by the London Stock Exchange
 8 the Cadbury Committee's Code of Best Practice for the financ
 9 the Companies (Audit, Investigations and Community Enterprise) Act of 2004
 10 the Sarbanes Oxley Act (SOX)
 11 UK HM Treasury, (2005); מאגר הסיכונים הלאומי, משרד הקבינט הבריטי (2010); והנחיות הסיכון של משרד ההגנה של בריטניה (יולי 2016)



יישום RBIA ברשומ"ק הנריטי

מתוך מחקר שנערך על ידי ה- (CBOK¹²) IIA ומתוך ראיונות שערך מחבר רשימה זו במספר רשויות מקומיות בבריטניה עולה כי למרות שהמבקרים הכירו את גישת ניהול סיכונים, והצהירו כי הם אכן מטמיעים גישה זו, הם בפועל לא עושים זאת באופן מלא. כך יוצא שעוד שכל המשתתפים מבססים את תוכנית הביקורת השנתית שלהם על סיכונים, והם טוענים שהם מבצעים מטלות ביקורת בפרספקטיבה של סיכונים, בפועל הם אינם עורכים סקרי סיכונים או עורכים רשימת סיכונים (Risk Universe); אלא, הם מסתמכים על מאגר סיכונים קיים, למרות העובדה שברוב המקרים הם אינם בקיאים במתודולוגיה ששימשה לבנייתו. יתרה מזאת, רוב מבקרי הפנים מעולם לא בחנו את תהליכי ניהול סיכונים¹³ או סיפקו לגביהם הבטחה (assurance).

אם כן מה יכולה להיות הסיבה לכך שמבקרים בסביבה שבה רמת בגרות הסיכון הינה גבוהה, מכירים ומקבלים את גישת RBIA, אך לא מיישמים אותה במלואה? מניתוח הנתונים עולים מספר גורמים לכך ובהם:

חסר מומחיות - למרות שמבקרי פנים, גם ברשומ"ק, נתפשים כסוכני שינוי, מספר ניכר מהם במגזר הציבורי (בערך אחד מכל שלושה) אינו רואה את עצמו כמתקדם או מומחה ביישום מסגרת הסיכונים בארגון או בזיהוי ודירוג סיכונים מרכזיים לצורך תכנון ביקורת איכותית. תוצאות אלו מצביעות אם כן על כי מבקרי הפנים עשויים להיות חסרי מומחיות הנדרשת ליישום מלא של RBIA.

בקרת איכות לא אפקטיבית - נמצא כי מבקרי הפנים ברשומ"ק עורכים את סקירת האיכות החיצונית, הנדרשת ע"פ התקנים המקצועיים לביצוע אחת ל-5 שנים, על-ידי עמיתיהם (מבקרים מרשויות סמוכות), ולא מומחים בתחום.

תפקידים נוספים - נמצא כי על רוב מבקרי הפנים מוטל בנוסף לתפקידם זה אחריות נוספת, לרבות: פיננסים, סיכונים, מניעת הונאות, ביטוח, המשכיות עסקית בטיחות וגהות. מצב זה משליך מטבע הדברים על ביצועיהם.

סיכום

השינויים שחלו בשני העשורים האחרונים השפיעו על הביקורת הפנימית, והשפיעו על האופן שבו היא מתוכננת, מתנהלת ומדווחת. שינוי מקיף שכזה דורש רכישת מיומנויות ומומחיות חדשים. אבל מה קורה בפועל? האם מבקרים פנימיים מיישמים באופן מלא את התפיסה החדשה של RBIA?

העדויות הדלות הקיימות עד כה, ממדינות דרום אירופה (איטליה ויוון), מצביעות על כך ש-RBIA לא מיושם במלואו, שיש פער בין מה שהמבקרים הפנימיים אומרים שהם עושים לבין מה שהם עושים בפועל. השאלה במחקר זה הייתה: האם זה כך גם בסביבה מתקדמת מבחינת אוריינטציה לסיכון.

לשם כך בחרנו בבריטניה, אחת המדינות המתקדמות ביותר מבחינת חקיקה ורגולציה; ובפרט, המגזר המוניציפלי האנגלי. בחקירת המגזר המוניציפלי האנגלי, ראינו ש-RBIA אומצה בדרך כלל; עם זאת, העקרונות של RBIA עדיין לא יושמו במלואם. הסיבות המוצעות לכך הן היעדר מיומנויות ומומחיות נדרשים והעובדה שמשותפים בביקורת עמיתים כדי למלא את הדרישה ל-QA חיצוני. בנוסף, מצאנו שמידת יישום RBIA מושפעת מהרקע המקצועי והכישורים של מבקר הפנים.

חשוב שמסקנות אלה יבחנו על מנת להבטיח כי בכוחם של שומרי סף אלה למלא את ייעודם במתן הבטחה על האופן שבו אלה שהופקדו על נכסי הציבור מנהלים אותם ונותנים על כך דין וחשבון¹⁴.

ביבליוגרפיה

Session 2003-2004: 22 October 2004

- IIA UK (2008). Heads of Internal Audit Service Benchmarking Report - Risk management and risk based internal auditing [https://www.iaa.org.uk/media/199127/17_benchmarking_report_risk_management_and_risk_based_internal_auditing_17_march_2008_1_.pdf]
- IIA (2015). Governance and Risk Report. Public sector results available online https://www.iaa.org.uk/policy/governance-and-risk-trends/sector-results/ [Accessed 21.11.16]
- Irani, Z., Love, P. E., Elliman, T., Jones, S., & Themistocleous, M. (2005). Evaluating e-government: learning from the experiences of two UK local authorities. *Info Systems J*, 15, 61-82.
- Koutoupis A. G. & Tsamis A. (2009). Risk based internal auditing within Greek banks: a case study approach. *Journal of Management & Governance*, May 2009, Volume 13, Issue 1, pp 101-130
- Lenz, R., Sarens, G., & D'Silva, K. (2014). Probing the discriminatory power of characteristics of internal audit functions: Sorting the wheat from the chaff. *International Journal of Auditing*, 18(2), 126-138. <http://doi.org/10.1111/ijau.12017>
- NAO, 2004. Managing Risks to Improve Public Services, Report By The Comptroller And Auditor General HC 1078-I
- NAO, 2015. Code of Audit Practice.
- 2008 National Risk Register, at the Cabinet office, the national archives at http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.cabinetoffice.gov.uk/reports/national_risk_register.aspx
- Parliament (1972), Local Government Act 1972, London.
- Piper, A. 2015, Auditing the Public Sector- Managing Expectations, Delivering Results, CBOK, IIA
- Sarens, G., De Beelde, I., & Chambers, A. (2005). FACULTEIT ECONOMIE EN BEDRIJFSKUNDE HOVENIERSBERG 24 B-9000 GENT Internal Auditor's Perception about their Role in Risk Management Comparison between Belgian and US Companies.
- Sarens, G., & Lamboglia, R. (2014). Internal auditors and internal audit activities The (mis) fit between the profile of internal auditors and internal audit activities, (August 2014), 37-41.
- Sarens, G. & Lamboglia, R (2014) The (mis)fit between the profile of internal auditors and internal audit activities, *Accounting and Business Research*, 44:1, 41-62.



כאן עבור, בראייה הנדסית רחבה

ד.א.פ. ישראל הנדסה אזרחית, הינה החברה המובילה בתחום הביקורת ההנדסית עבור המגזר ההמשלתי והמוניציפאלי.

החברה מתמחה בביקורות ובקורות הנדסיות, בפרויקטי בניה, פיתוח ותשתיות לרבות בדיקת חשבוניות קבלנים ומתן חו"ד לבתי המשפט.

ד.א.פ. דוגלת בשירות מקצועי, בהקפדה יתרה על תוצריה וממצאיה תוך עמידה בלוחות זמנים.

בין לקוחותינו:
משרדי ממשלה, רשויות מוניציפאליות, חברות ממשלתיות, חברות כלכליות עירוניות.

בית שהם, הגביש 3, נתניה | טל: 09-7477777 | מייל: hai@dif.co.il



12 CBOK 2015 global practitioner survey
13 בריטניה רשויות מקומיות חייבות לערוך סקר סיכונים ובהרבה רשויות יש קצין ניהול סיכונים, שאינו בהכרח עובד העוסק רק בכך, אלא תפקיד זה מוטל על פונקציות שונות כגון גובר, מבקר וכו'.
14 יש לציין כי בכנסת ה-20 הוגשה הצעת חוק הצעת חוק הרשויות המקומיות (ניהול סיכונים תאגידי), התשע"ח-2018 המחייבת רשומ"ק לנהל סיכונים שלא עברה.

מבוא

לכוחות הפוליטיים, הכלכליים והחברתיים המרוכזים בידי הרשויות המקומיות יש השפעה עמוקה על חיי האזרחים. תפקוד לקוי של הרשות המקומית באספקת שירותים מקומיים וממלכתיים, ניהול לקוי של כספי הציבור או התנהלות בניגוד לכללי מנהל תקין עלולים להשפיע לשלילה על חיי התושבים, על אופן הציבור ועל שלטון החוק. משום כך ולנוכח הסיוע הממשלתי הגדול שניתן לרשויות המקומיות, הוכרה החשיבות של חיזוק מנגנוני הביקורת - החיצוניים והפנימיים - על המתרחש בהן, כדי להבטיח את תפקודן התקין של הרשויות המקומיות (אמרני, 1999; בג"ץ אלוני, 2003; פרידברג 1999), לערוב לקיומו של משטר דמוקרטי תקין ולחזק את אופן הציבור (אוני, 1999; בג"ץ דואק, 2000).

עיקרה של הביקורת - הפנימית והחיצונית - הוא הצגת הפער שבין המסד הנורמטיבי המחייב או המנחה לביצוע פעולה מסוימת על ידי הגוף המבוקר לבין אופן ביצועה בפועל תוך כדי הסקת מסקנות והמלצות המלצות לתיקון ליקויים ולמניעת הישנותם (מזרחי, 1991; מזרחי, 1999; מזרחי, 2007). הביקורת מסייעת בשיפור של ניהול סיכונים, של תהליכי משילות ושל ביצועי הארגון ותורמת לאחריותו הניהולית והציבורית (Moriah & Eden, 1996).

ייחודה של הביקורת הפנימית ברשויות המקומיות נעוץ בעובדה שהיא מופעלת בגוף הנבחר באופן דמוקרטי על ידי הציבור (זמיר, 2017). לאחר בחירתו באופן ישיר של ראש הרשות המקומית הוא המייצג הבכיר שלה במוסדות השלטון המרכזי והעומד בראש ההיררכיה הניהולית של הארגון שאליו נבחר. המנגנונים של הביקורת הפנימית הם מנגנוני איזון ובקרה, אך מרבית העוצמות הניהוליות והציבוריות נותרות בידי של ראש הרשות (אמרני, 1999; בג"ץ סיעת הליכוד, 1980).

המנגנונים של הביקורת הפנימית ברשויות המקומיות אמורים לקיים ביקורת רציפה ופרטנית (בג"ץ אלוני, 2003), והם כוללים את מועצת הרשות המקומית, המוסמכת לאשר את התקציב השנתי, למנות בעלי תפקידים בכירים ולבצע התקשרויות חוזיות, את מבקר הרשות המקומית, הנדרש לבדוק את פעילותה של הרשות ולהגיש בכל שנה לוועדת הביקורת ולראש הרשות המקומית דין וחשבון על הביקורת שעשה, ואת הוועדה לענייני ביקורת הדנה בממצאי הביקורת שהעלו מבקר המדינה, משרד הפנים ומבקר הרשות המקומית והעוקבת אחר תיקון הליקויים שהועלו (אמרני, 1999, בג"ץ סיעת הליכוד, 1980).

אומנם הביקורת הפנימית היא חלק מתפקידם של גורמים שונים ברשות המקומית, אך מבקר הרשות הוא האחראי העיקרי לביצועה (זמיר, 2017). העסקת מבקר פנים בעיריות, במועצות המקומיות ובמועצות האזוריות מושתתת על החובה



עניינו של מאמר זה הוא הקונפליקט האינהרנטי הכרוך בתפקידו של המבקר ברשות המקומית והשפעתו על מועילות הביקורת הפנימית ועל יכולתה לחולל שינוי ולהוסיף ערך לרשות המבוקרת. במאמר מנתחים ממצאי דוח מבקר המדינה (2020) בראי מחקרים מתחומי המדיניות הציבורית והפסיכולוגיה החברתית ומוצעים אמצעי שעשוי להקל על המתח שבו מצוי מבקר הרשות המקומית בין מחויבותו למקצועו ובין מחויבותו לארגון.

המתח המובנה במנגנון הביקורת הפנימית ברשויות המקומיות

עו"ד מירב שמואלי אלנקווה

משרד מבקר המדינה



תרשים 1: מדדים לבחינת מועילות הביקורת הפנימית



מועילות מנגנון הביקורת הפנימית ברשויות המקומיות בדוח מבקר המדינה

היכרות יסודית עם הארגון המבוקר, מבנהו ותפקודו היא כלי מרכזי וחשוב בידי מבקר הרשות המקומית כדי שיוכל למלא בהצלחה את תפקידו על פי חוק (בג"ץ פלוני, 2003; אוני, 1999). עם זאת, מעמדו ברשות המקומית מורכב. מחד גיסא הוא עובד של הגוף המבוקר וכפוף לעיקרון ההיררכי המחייב אותו לציית להוראות הממונים עליו, ומאידך גיסא יכולתו למלא את תפקידו קשורה קשר הדוק לעצמאותו (בג"ץ סיעת הליכוד, 1980), לאי-תלותו ולניטרליות שלו (בג"ץ פלוני, 2003; זמיר, 2017). לפיכך למבקר הרשות המקומית חובת נאמנות כפולה, הן כלפי הרשות המקומית שהוא מייצג והן כלפי תושבי הרשות המקומית שבה הוא מועסק.

במהלך השנים נקבעו בדין הסדרים שתכליתם ביצור מעמד הביקורת הפנימית ברשויות המקומיות והבטחת תנאיהם הסדירים והמועילים.² גם בנוהלי משרד הפנים נקבעו הוראות עם תכלית דומה, אולם לא היה בהם די כדי להבטיח את מועילות הביקורת הפנימית ברשויות המקומיות. כך, למרות



בדין להעסיק מבקר לביצוע עבודת הביקורת.¹ לפי פסיקת בית המשפט העליון, מבקר הרשות הוא "הבלם הראשון" המונע פגיעה בתפקוד התקין של הרשות המקומית יחד עם שומרי סף אחרים כמו הגזבר והיועץ המשפטי (בר"ש מאלכ, 2015).

ברשויות המקומיות, נוסף על מנגנוני הביקורת הפנימיים, פועלים גם מנגנוני ביקורת חיצוניים ובהם ביקורת המדינה וביקורת חשבונאית ומינהלית שמקיים משרד הפנים. במסגרת זו עוקבים מנגנוני הביקורת החיצוניים אחר ההתנהלות התקינה של מנגנוני הביקורת הפנימית (אמרני, 1999).

מועילות הביקורת הפנימית ברשויות המקומיות ויכולתה לחולל שינוי

שאלת המועילות של הביקורת היא אחת הסוגיות המורכבות בדיון על הביקורת הפנימית. מנגנון ביקורת מועיל, בלתי תלוי ואובייקטיבי עשוי להוסיף ערך לארגון, לסייע לו לשפר את תפקודו מבחינת תהליכי ניהול סיכונים, בקרה ופיקוח ולהגשים את מטרותיו באופן שיטתי ומסודר (לשכת המבקרים הפנימיים IIA ישראל, 2017).

חוקרים רבים עסקו בדרכים שבאמצעותן אפשר לבחון את הכלים להבטחת מועילות הביקורת הפנימית ולמדוד אותה (סייג, 2015; סייג, 2016; פרידברג, 1999; Cohen & Sayag, 2010; Mizrahi & Ness-Weisman, 2007; Ziegenfuss, 2000).

כך נמצא קשר חיובי הן בין עבודה לפי תקנים מקצועיים לבין מועילות הביקורת והן בין עצמאות הביקורת ובין מועילותה. ככל שעבודת הביקורת מתבצעת לפי תקנים מקצועיים ותוך כדי איתנות, כך מועילותה רבה יותר (סייג, 2016; Cohen & Sayag, 2010; Harrell et al., 1989). זאת ועוד, נמצא קשר מובהק, חיובי וחזק בין מידת התמיכה בביקורת הפנימית מצד הדרג הניהולי בארגון ובין מידת המועילות שלה (סייג, 2016; שוורץ וסוליציאנו, 2004). יש הסבורים שמועילות הביקורת נמדדת במספר הליקויים שהיא מצביעה עליהם ושתוקנו בעקבותיה (Mizrahi & Ness-Weisman, 2007), ולכן יש משמעות רבה לחשיבות שמייחסת הנהלת הארגון לביקורת. גם השכלתם, הכשרתם, ניסיונם ומיומנותיהם

של עובדי הביקורת משפיעים במידה רבה על איכות עבודתם ועל יכולת ממצאי הביקורת להוסיף ערך לארגון המבוקר (Al-Twajry et al., 2003; Ziegenfuss 2000).

בדוח מבקר המדינה 71א בנושא "המבקר, הגזבר והיועץ המשפטי ברשות המקומית - תפקידם והתנהלותם" שפורסם באוקטובר 2020 נדונה בהרחבה שאלת מועילות מנגנון הביקורת ברשויות המקומיות (מבקר המדינה, 2020). המדדים להבטחת מועילות הביקורת חולקו בדוח מבקר המדינה לשני ראשים עיקריים:

- מעטפת הביקורת:** ממשק העבודה בין הנהלת הרשות המקומית והמשאבים העומדים לרשות מנגנון הביקורת למילוי משימותיו - מינוי המבקר, היקף משרתו ותנאי שכרו, העסקת עובדים ויועצים, הבטחת גישה מלאה וחופשית למידע, מידת עצמאות המבקר בעבודתו והבטחת שיקול דעת עצמאי בבחירת הנושאים לביקורת, העניין שמגלה הנהלת הרשות המקומית בתהליך הביקורת, בתוצרי התהליך ובתיקון הליקויים שנמצאו ופרסום ממצאי הביקורת.
- ליבת הביקורת:** איכות עבודתם של מבקר הרשות וצוותו ותפקודם, קרי עבודה לפי תקנים מקצועיים, ביצוע סקר סיכונים לרשות המקומית, גיבוש תוכניות עבודה שנתיות, מתאם בין סקרי הסיכונים ותוכניות העבודה לנושאים הנבדקים, הגשת דוחות ביקורת, נושאי הביקורת, טיב הבדיקה ועומקה, היקף הממצאים המבוססים וההמלצות שעלו ממנה.

2 לדוגמה הוראות שונות בסעיפים 171-170 לפקודת העיריות אשר חלקן הוחלו באופן מלא או בשינויים המחייבים מכוח סעיפים 13א-13ב לפקודת המועצות המקומיות גם על מועצות מקומיות ואזוריות.

1 סעיף 167(ב) לפקודת העיריות; סעיף 13 לפקודת המועצות המקומיות; סעיפים 140-141 לתקנון המועצות המקומיות; סעיף 155 לתקנון המועצות האזוריות.

תרשים 2: המתח המובנה במנגנון הביקורת הפנימית ברשות המקומית



מחויבות מבקר הפנים לרשות המקומית



מחויבות מבקר הפנים למקצועו

גישה מלאה וחופשית למידע ועל הענקת שיקול דעת עצמאי בבחירת הנושאים לביקורת. כמו כן, העניין שמגלה ההנהלה של הרשות המקומית בתוצרים של עבודת הביקורת הפנימית משפיע על מידת תיקון הליקויים שנמצאו בה.

הביקורת הפנימית המופעלת ברשות מקומית שונה מהביקורת הפנימית המופעלת במשרדי הממשלה וברשויות מינהליות אחרות, בעיקר משום שהיא מופעלת בתוך גוף שהנהלתו נבחרת באופן דמוקרטי וישיר, והיא נדרשת, בין השאר, גם ליחסי הכוחות הפוליטיים המנוהלים בו (אוני, 1999; זמיר, 2017).

כשמטרת הביקורת הפנימית להוסיף ערך לארגון המבוקר ולסייע לו לשפר את תפקודו, היא מבקשת להוביל לשינויים בהתנהלותו, ומעצם כך היא עלולה לחשוף ליקויים ארגוניים ולעורר גם התנגדות (מזרחי, 1991; סיון, 1999; פלדמן, 2009). ההתנגדות לשינוי והרצון לשמור על הקיים רווחים במערכות חיים רבות ומאפיינים את מרבית בני האדם. למרות הרצון הכן לשנות ולמרות ההכרה בצורך בשינוי, פעמים רבות פועלים כוחות אחרים, חזקים יותר, המשמרים המשיכות ויציבות מזה והעומדים מול לחצי השינוי ובולמים את פעולות השינוי מזה (פוקס, 1998). ההתנגדות יכולה לקבל ביטוי במגוון דרכים בציר שבין התנגדות בוטה וקולנית לבין התנגדות פסיבית והיעדר שיתוף פעולה.

על פי התיאוריה של הפוליטיקה של הנשיאה באחריות, ההתנגדות לשינוי מתגברת בגופים פוליטיים, וחוקרים בתחום המדיניות הציבורית הצביעו על כך שלדרג הפוליטי הנבחר, לדרג המקצועי ולעובדים יש עניין "בשמירה על יציבות ארגונית, בהגדלה מרבית של תקציבים ובקידום דימוי אוהד" (שוורץ וסוליציאנו, 2004; Schwartz, 1999; Weiss, 1973). העניין שיש לכל אחד מהגורמים הללו ביציבות ארגונית, בהגדלה מרבית של תקציבים ובקידום דימוי אוהד, תורם למגמה הכללית של התנגדות למנגנונים של נשיאה

הוא מועסק גדולה יותר והמחויבת למקצוע ולאמות המידה המקצועיות פחותה יותר, תיפגע עצמאותו ובעקבות כך יפגעו איכות הדוחות שיכתוב והאפשרות להועיל ולהוסיף ערך לרשות המקומית. גם אמון הציבור במוסד הביקורת וביכולתו להוסיף ערך עבורו עלול להיפגע (בג"ץ סיעת הליכוד, 1980).



התנגדות הארגון לשינוי

חוקרים שבחנו את מועילות הביקורת הפנימית בגופים בישראל ובהם גם ברשויות המקומיות מצאו שתמיכת הנהלת הארגון בביקורת הפנימית היא גורם מפתח בהבטחת מועילותה (סייג, 2016; שוורץ וסוליציאנו, 2004; Cohen & Sayag, 2010). הנהלת הרשות המקומית, כפי שהוצג לעיל, היא שמעמידה את המשאבים עבור מנגנון הביקורת הפנימית למילוי משימותיו, והיא גם זו שמשפיעה על מידת עצמאותו של המבקר בעבודתו, על העסקת עובדים ויועצים, על מתן

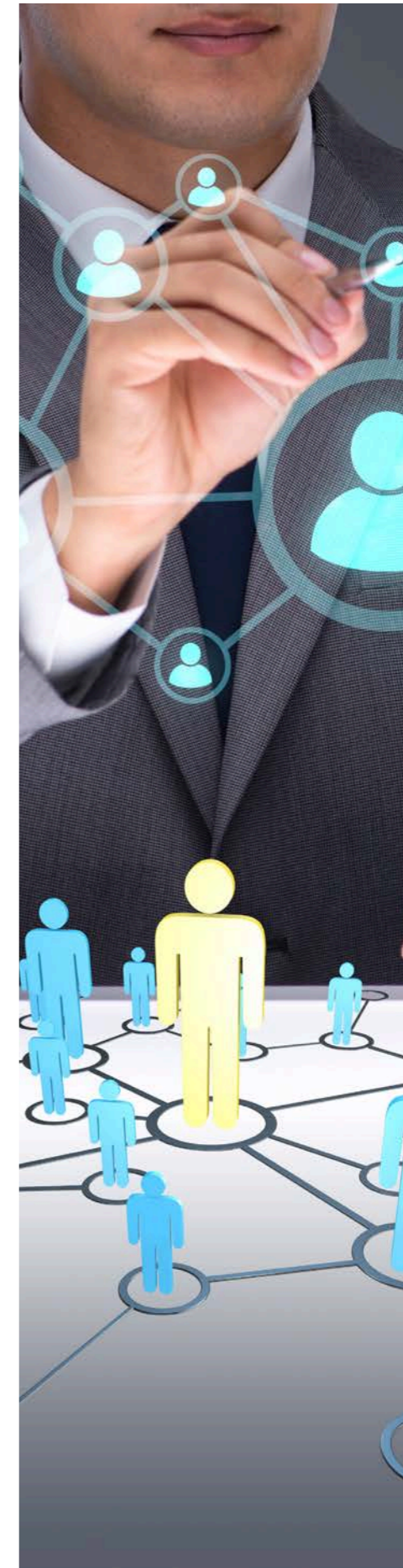
יוצא אפוא כי אופי הליקויים שעלו בדוח מבקר המדינה (2020) והיקפם מעידים שיש מבקרים של רשויות מקומיות המתקשים לקיים ביקורת מקיפה ומעמיקה, להוסיף ערך לרשות המקומית ולסייע בהגשמת מטרותיה. הקושי של מבקרים אלה נעוץ לטעמי במתח המובנה שמאפיין את מנגנון הביקורת הפנימית ברשויות המקומיות בין מחויבות המבקרים למקצועם ובין מחויבותם לארגון.

מאפייני מנגנון הביקורת הפנימית ברשויות המקומיות

העובדה שהביקורת הפנימית היא אורגן של הרשות המקומית מעמידה למבחן יום-יומי את עצמאותה ביחס לארגון שהיא אמורה לבקר ואת אי-תלותה בו (בג"ץ אלוני, 2003). המבקר נדרש "להפריד בין האינטרס של ראש-העירייה לנהל את העירייה ולשמור על 'שלטוני' לבין הצורך לבקר את פעילותו ולפעול לתיקון הליקויים המתגלים במהלך ביקורתם של הגופים המבוקרים" (בג"ץ דואק, 2000). אם כן, מבקר הרשות המקומית נדרש לשרת הן את צורכי הרשות המקומית והן את אינטרס הציבור, ולכן עולה חשש כי הקרבה בינו ובין המבוקרים ותחושת ההזדהות שלו עם הגוף המבוקר שאליו הוא משתייך ואף התלות האישית שלו בהנהלת הגוף המבוקר יקשו עליו להתמודד עם ביצוע ביקורת פנימית בנושאים רגישים או מורכבים (זמיר, 2017).

מארג היחסים הארגוני בין מבקר הרשות ובין הדרג הפוליטי הנבחר, הדרג הניהולי ועובדי הרשות המקומית משפיע באופן אינהרנטי על יכולתו של המבקר לאזן בין המחויבות לרשות המקומית ובין המחויבות למקצועו ולאינטרס הציבורי.

ככל שמחויבות המבקר לרשות שבה



הערך הגלום בקיום מנגנוני הביקורת הפנימית המועילים ברשויות המקומיות עבור הנהלת הרשות, עבור משרד הפנים (הגורם המאסדר) ועבור הציבור בכללותו, הצביעו ממצאי דוח מבקר המדינה (2020) על כך שמנגנונים אלה צריכים להשתפר כדי לפעול באופן מיטבי ומועיל, הן בהיבטים הנוגעים למעטפת הביקורת והן בהיבטים הנוגעים לליבתה.

בהיבטים הנוגעים למעטפת הביקורת מצא מבקר המדינה את הממצאים האלה: נמצאו רשויות מקומיות שלא מינו מבקר לרשות (7%) או שהועסק בהן מבקר בהיקף משרה נמוך מהמחויב בדין (35%); מרבית המבוקרים תפקדו ללא סיוע של עובדי ביקורת נוספים (82%); נמצאו רשויות שבהן ראש הרשות לא העביר את הערותיו על דוח הביקורת לוועדה לענייני ביקורת (26%) או שלא המציא את דוח הביקורת לחברי מועצת הרשות (20%); נמצאו רשויות שבהן מליאת הרשות, ועדת הביקורת והצוות לתיקון ליקויים לא קיימו דיונים בנושא דוחות הביקורת (16%, 20%-53% בהתאמה), וברשויות רבות לא יושמו המלצות הצוות לתיקון ליקויים (37%); נמצאו רשויות (בייחוד קטנות) שבהן המבקר לא הוזמן לשיבות המועצה ולישיבות ועדות הרשות (7%) או שהוא הוזמן לחלק מהישיבות (28%); חלק מהמבוקרים נתקלו בחוסר שיתוף פעולה מצד הגורמים המבוקרים (קרוב ל-20%); חלק מהמבוקרים חוו התנכלות במהלך עבודתם (14%), במרבית המקרים הללו הייתה ההתנכלות מצד ראש הרשות ובכיריה.

בהיבטים הנוגעים לליבת הביקורת מצא מבקר המדינה כי היו רשויות שבהן לא ערכו המבוקרים סקר סיכונים לרשות (42%) או שתוכניות העבודה שהכינו לא התבססו על סקרי סיכונים (52%). כמו כן נמצאו רשויות שבהן לא הגישו המבוקרים לראש הרשות דוחות ביקורת (9%) או שהדוחות שהגישו היו דלי תוכן וממצאים.



”
**נמצא קשר מובהק,
 חיובי וחזק בין מידת
 התמיכה בביקורת
 הפנימית מצד הדרג
 הניהולי בארגון ובין
 מידת המועילות שלה**
 ”

מעמדת הארגון. בסביבת עבודה מעין זו יהיה למבקר קשה מאוד להצביע על ליקויים ועל הכשלים בתפקוד הארגון ועובדיו, וכתוצאה מכך מועילות הביקורת הפנימית עשויה להיפגע. במקרים קיצוניים יותר יימנע המבקר מכתובת דוחות ביקורת או שעבודתו תתמקד בכתיבה של דוחות דלי תוכן וממצאים שאינם מוסיפים ערך לתפקוד של הארגון או לטיוב עבודתו (סיון, 1999).

בדוח מבקר המדינה (2020) נמצא כי למרות החובה המוטלת על המבקר בדיון להגיש דוח מידי שנה בשנה, בפועל נמנעו לחלוטין מבקרי רשויות שונים (9%) מלמלא את תפקידם ולהגיש לראש הרשות דוחות בשנים מסוימות, ויש מי שבחרו להגיש דוחות דו-שנתיים, חרף הדרישה המפורשת בחוק להגיש דוח כל שנה. עוד עלה בדוח מבקר המדינה כי 21 מתוך 91 דוחות ביקורת שהוגשו ברשויות המקומיות היו דלי תוכן וממצאים או שהמלצותיהם לא היו מועילות או שעסקו בנושאים צדדיים שאינם מבטאים ראייה אסטרטגית של עבודת הביקורת הפנימית המתבססת על סדרי עדיפויות והערכת סיכונים.

מצב זה של היעדר ביקורת מועילה יכול לעלות גם בקנה אחד עם האינטרס של הגורמים המבוקרים בארגון ובייחוד עם האינטרס של הדרג הפוליטי המעוניין ביציבות ארגונית, בהגדלה מרבית של תקציבים ובקידום דימוי אוהד.

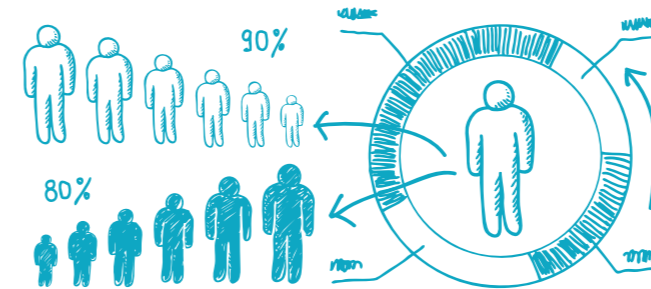
כך בדוח מבקר המדינה (2020) עלה שכ-87% מראשי הרשויות המקומיות סברו שדוחות מבקר הרשות המקומית חשובים

המאה הקודמת, בניסוי מפורסם שערך סולומון אש (Asch, 1955), הוא הציב אדם (הנבדק) בחדר עם שבעה שחקנים משתפי פעולה. עורך הניסוי הציג תמונה שבה שלושה קווים ממוספרים וביקש מכל אחד מהאנשים בחדר לזהות את הקו הארוך ביותר. השחקנים בחרו בכוונה בתשובה הלא נכונה כדי לבדוק אם הנבחן יענה באופן כן או שיתאים את תשובתו לזו של האנשים האחרים בחדר. תוצאות הניסוי הראו באופן מובהק שבני אדם נוטים לוותר על מה שהם מאמינים בו כדי להתאים את עמדתם לעמדת הקבוצה.

אם כן, אדם עשוי להיתקל בקושי מהותי להחזיק בעמדה המנוגדת לעמדת הארגון או הקבוצה לאורך זמן, וכאשר הוא נתון במערכת יחסים ארגונית מורכבת, הקושי לדכא את הצורך להשתייך עשוי להתגבר עוד יותר.

התנהלות המבקר במסגרת הארגונית של הרשות המקומית מושפעת מגורמים רבים ביניהם גורמים אישיותיים, אישיותיות נושאי התפקידים השונים ברשות המקומית, הדינמיקה המאפיינת את הסביבה הארגונית ועוד (אוני, 1999). אף על פי כן, הקושי להחזיק בעמדה מנוגדת לעמדת הארגון והקושי לדכא את הצורך להשתייך עשויים להוות משפיע כבד משקל על עבודת המבקר ועל עמדותיו הביקורתיות לאורך זמן כלפי המועסקים בארגון, הן בדרג הנבחר, הן בדרג הניהולי והן בקרב העובדים. זאת ועוד, מכיוון שהמבקר המועסק ברשות המקומית מבקש באופן טבעי להשתייך לארגון, הארגון עשוי לפתח ציפייה שעמדתו המוצהרת של המבקר לא תסטה

ביקורת ראויה לכזו שאינה ראויה ולעמוד לא אחת בפני לחצים והשפעות חיצוניות. לחצים והשפעות אלה עשויים לגבור ככל שהביקורת הפנימית היא בעניינם של נבחר הציבור (בג"ץ אלוני, 2003), והם מבליטים את המתח המובנה של התפקיד, בין הנאמנות שחב מבקר הרשות המקומית למקצועו ובין הנאמנות שהוא חש כלפי הרשות שבה הוא עובד (Cohen & Sayag, 2010; Gouldner, 1957; Harrell et al., 1989). ככל שמחויבותו של המבקר לארגון שבו הוא עובד רבה יותר, כך הלחצים שעלולים להיות מופעלים עליו עשויים לפגוע במועילות הביקורת הפנימית, עד כדי הימנעות מוחלטת מכתובת דוחות או כתיבה של דוחות דלי תוכן וממצאים.



המבקר כאורגן ברשות המקומית

כאשר נדרש מבקר הפנים לבקר את התנהלות חבריו לארגון שעומדים על מקיים קשרי עבודה ולעיתים גם קשרים אישיים מתמשכים, מקבל המתח המובנה שבו נתון המבקר ביטוי ברור בדמות הצורך לשמור על מרקם יחסים ארגוני תקין בגוף המבוקר אל מול המחויבות למקצוע (זמיר, 2017).

במחקר בתחום הפסיכולוגיה החברתית עלה שבני האדם מונעים באופן עמוק ועקבי על ידי הצורך להשתייך האדם זקוקים לקשרים אישיים מתמשכים, יציבים וחפים ברובם מקונפליקטים ומהשפעות שליליות עם בני אדם אחרים, והכרה בצורך להשתייך יכולה לסייע מאוד בהבנת ההתנהגות האנושית של הפרט (Asch, 1955; Baumeister & Leary, 1995; Schachter, 1951). לצד הצורך העמוק של הפרט להשתייך, הקבוצה נוטה להפעיל עליו לחצים להחזיק בעמדה אחידה. עמידה בלחצים וסטייה מהעמדה האחידה של הקבוצה עלולים להוביל לדחייה של הפרט מהקבוצה (Schachter, 1951).

כאשר כוחות חברתיים או ארגוניים משפיעים על הפרט בקבוצה הם עשויים, על פי מחקרים, להוביל במקרים רבים לשינוי בעמדתו, כך שהוא מתאים את התנהגותו ואת מעשיו לנורמות החברתיות הקיימות (קונפורמיזם). בשנות ה-50 של

”
**מנגנון ביקורת מועיל,
 בלתי תלוי ואובייקטיבי
 עשוי להוסיף ערך לארגון,
 לסייע לו לשפר את תפקודו
 מבחינת תהליכי ניהול
 סיכונים, בקרה ופיקוח**
 ”

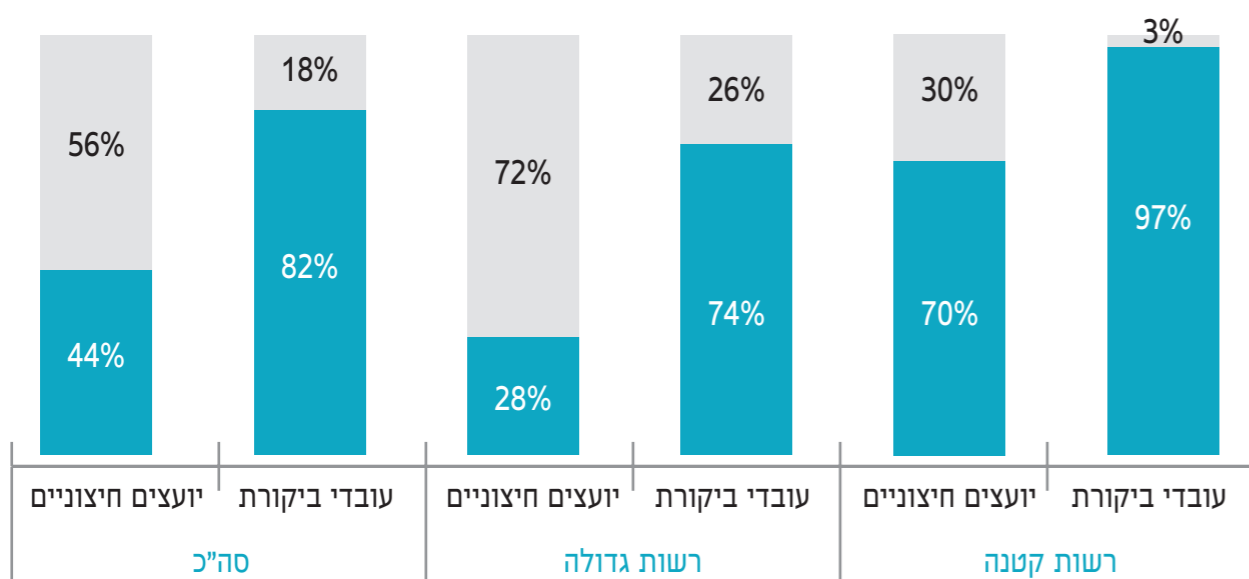
באחריות העלולים לחשוף ליקויים בעבודתם. הפוליטיקאים נוטים במיוחד להתעניין בתוכניות ובמיזמים פופולריים ולא בכאלה שעלולים לקשור את שמם לתוכניות כושלות (בג"ץ סיעת הליכוד, 1980; שוורץ וסוליציאנו, 2004; Weiss, 1973), והעובדים ברשויות המקומיות ואף בדרג הניהולי שלהן עלולים לחשוש מפני הביקורת הפנימית שעלולה לערער או אף לפגוע בביטחונם התעסוקתי (פוקס, 1998).

ברשויות מקומיות מרבית העוצמות הציבורית והניהולית מרוכזות בידי של אדם אחד, ראש הרשות, על פי הדגם של Strong mayor model. אף על פי שמועצת הרשות המקומית הנבחרת וגופי הביקורת הפנימית והחיצונית משמשים כמנגנוני איזון ובקרה, העוצמה הניהולית הנתונה בידי ראש הרשות המקומית רבה מאוד ומתבססת על לגיטימציה ציבורית הנובעת מבחירתו הישירה על ידי הציבור (אמרני, 1999).

כדי שביקורת פנימית ברשות המקומית תתקבל נדרשת פעילות משולבת, מחד גיסא חיזוק כוחות התמיכה בביקורת ומאידך גיסא החלשת כוחות ההתנגדות אליה. שינויים מהותיים בהתנהלות הארגון כתוצאה מהמלצות הביקורת לא יוכלו להתרחש ללא תמיכה של ההנהלה, אך גם בה לא תמיד יש די, כיוון שכל שינוי שעלול לפגוע בסדר הקיים עשוי לעורר תגובות של התנגדות.

כך, במתח שבין ההתנגדות לשינוי והשאיפה לקידום דימוי אוהד מצד הנהלת הרשות המקומית ובין המחויבות של הביקורת הפנימית לפעול לריסון יצר השלטון (בג"ץ סיעת הליכוד, 1980), נאלץ מבקר הרשות המקומית לשמור על ניטרליות ועל אי-תלות (בג"ץ פלוגי, 2003), להבחין בין

תרשים 3: העסקת עובדים קבועים ויועצים חיצוניים (מיקור חוץ) בלשכת המבקר



לא מועסקים יועצים חיצוניים / עובדי ביקורת

נותני שירותים בתחום הביקורת הפנימית באמצעות מיקור חוץ, והדבר יאפשר למבקר ברשות המקומית לנהל ביקורות פנימיות בתחומי מומחיות ספציפיים.

אף על פי שקיימים יתרונות במתן עצמאות למבקר ברשות המקומית לקבוע אם להעסיק עובדים קבועים או להסתייע במיקור חוץ, בדוח מבקר המדינה (2020) צוינו ארבעה נימוקים עיקריים לחשיבות היעדרות מבקר הרשות בעובדי ביקורת קבועים בלשכתו: (א) באמצעות העסקת עובדים אפשר למנוע תלות אישית מצד הרשות במבקר במקרים שבהם לדוגמה נסיבות אישיות (כגון היעדרות ממושכת על רקע מחלה) או הליכים משפטיים ממושכים סביב הליך בחירתו של המבקר אינם מאפשרים את מילוי התפקיד ובהתאמה גם את פעילותו התקינה של מנגנון הביקורת ברשות; (ב) העסקת עובדים מאפשרת שמירה על בסיס הידע והניסיון ברשות המקומית; (ג) העסקת עובדים יכולה לצמצם את תלותו של המבקר בתקציב השנתי שמקצה לו הרשות; (ד) העסקת עובדים עשויה להפחית את עוצמת הלחצים המופנים כלפי המבקר ולחזק את עצמאותו.

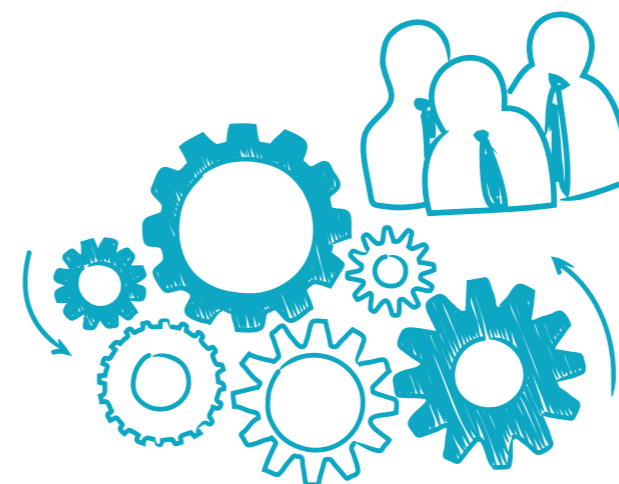
אף שיש טעם רב בכל אחד מהנימוקים שהוצגו בדוח מבקר המדינה אבקש להתמקד בטעם הרביעי: הפחתת הלחצים המופנים כלפי מבקר הרשות וחזוק עצמאותו באמצעות העסקת עובדים. כאמור, תופעת ההתנגדות לביקורת מועילה עשויה להתעורר בכל גוף מבוקר וביתר שאת ברשות מקומית ועלולה לחשוף את המבקר ללחצים מצד הנהלת הרשות

מועסקים יועצים חיצוניים / עובדי ביקורת

לגבי מועצות מקומיות ומועצות אזוריות לא קבע עדיין שר הפנים תקנים לגבי מינוי עובדים בלשכות מבקרי המועצות, אף על פי שמספר תושביהן של כ-30 מועצות מקומיות ומועצות אזוריות גדול מ-20,000 (מבקר המדינה, 2020).

מאז פרסום דוח מבקר המדינה (2020) נדרשו העיריות למלא את דרישות תקנות ותקציב, אך כפי שעולה מתשובות עיריות שונות לעתירות מינהליות שהוגשו בענייני לבתי המשפט (עת"ם 49753-12-21; עת"ם 49666-12-21; עת"ם 44726-11-21; עת"ם 49633-12-21; עת"ם 49777-12-21), הן לא מיהרו למלא את החובה למנות עובדים נוספים ללשכת מבקר הרשות, בשל פרשנות משפטית שלפיה למבקר הרשות המקומית יש סמכות להשתמש בתקציב האמור להעסקת שירותי ביקורת במיקור חוץ. פסק דין עקרוני שניתן בעניין קבע כי התקנות לא מקנות שיקול דעת לרשות המקומית בהחלטה אם למנות עובדים ללשכת המבקר אם לאו (עת"ם 49633-12-21).

גם איגוד מבקרי הרשויות המקומיות בישראל הביע הסתייגות מהחובה למנות עובדים ללשכת המבקר ברשויות המקומיות ופנה ביולי 2022 באמצעות מרכז השלטון המקומי לשרת הפנים בבקשה לתקן את תקנות תקנים ותקציב, כך שיקנו למבקרי הרשויות המקומיות עצמאות להחליט אם להשתמש בתקציב לצורך העסקת עובדים או לחלופין לבצע פעולות ביקורת באמצעות מיקור חוץ. על פי איגוד מבקרי הרשויות המקומיות, לרשות המקומית יהיה קל יותר לגייס



הפנימית, הואיל וכך מושקעות בה תשומות רבות יותר, נראה שלהשכלתם, להכשרתם, לניסיונם ולמימוניותיהם של העובדים האלה יש השפעה מהותית על איכות עבודת הביקורת, על חזוק מנגנון הביקורת ועל יכולתו להוסיף ערך לרשות המקומית (אוני, 1999; Al-Twaijry et al., 2003; Ziegenfuss, 2000).

כדי להפיק תועלת מרבית מהעסקה של עובדי ביקורת ברשות המקומית נדרש יחס הולם בין מספר עובדי הביקורת ובין מספר העובדים בארגון או מספר תושבי הרשות המקומית וכן בין התקציב המיועד למנגנון הביקורת הפנימית ובין התקציב הכללי של הארגון. מדוח מבקר המדינה (2020) עלה שב-74% מהרשויות הגדולות שאוכלוסייתן גדולה מ-20,000 תושבים לא העסיקו כלל עובדי ביקורת נוספים מלבד המבקר וב-72% הסתפקו בהעסקת יועצים חיצוניים.

משנת 1990 ועד לשנת 2002 גובשו בדין הסדרים לדרכי המינוי של עובדי ביקורת ולכשירותם. לגבי לשכות מבקרי עיריות נקבע כי ראש העירייה ימנה, בהסכמת מבקר הרשות המקומית, עובדי ביקורת בהתאם לתקנים שיקבע שר הפנים בתקנות.³ לגבי מועצות מקומיות נקבע רק כי מינוי עובדים על ידי ראש המועצה ייעשה בהסכמת מבקר הרשות המקומית, לפי תקנים שיקבע שר הפנים, אך לא נקבעה חובה להתקנים.⁴

ביולי 2018 הותקנו תקנות העיריות (תקנים ותקציב שנתי ללשכת מבקר העירייה), התשע"ח-2018, (להלן - תקנות תקנים ותקציב), וביוני 2019 הן נכנסו לתוקפן. בתקנות נקבע כי ראש העירייה ימנה עובדים נוספים ללשכת המבקר לפי מספר תושבי העיר או לפי היקף התקציב השנתי של העירייה, וכי היקף התקציב השנתי של לשכת המבקר לא יפחת משיעור קבוע באחוזים מהתקציב השנתי של העירייה.

ותורמים לטיוב עבודת הרשות, וכ-82% מראשי הרשויות דיווחו שהם מרוצים מתפקוד מבקר הרשות המקומית. עם זאת, בשלוש רשויות מקומיות, שראשיהן השיבו בשאלון כי הם סבורים שדוחות המבקר חשובים ותורמים לטיוב עבודת הרשות ושהם שבעי רצון מתפקוד המבקר, לא הגיש מבקר הרשות דוחות ביקורת באחת או יותר מהשנים 2015-2017. יוצא אפוא כי ייתכנו מקרים שבהם ראש הרשות יהיה שבע רצון מתפקודו של מבקר הרשות, אף על פי שלא מוגשים לו דוחות ביקורת מקצועיים ואולי דווקא בשל כך.

הממצאים מדוח מבקר המדינה (2020) משקפים את הקשיים הנובעים מהמתח המובנה בתפקיד המבקר, ואת הפגיעה במועילות הביקורת הפנימית, כשלעיתים התנהלותו של המבקר נוטה כלפי המחויבות לארגון. מנגד, ככל שמחויבות מבקר הרשות המקומית לתפקידו ולאמות המידה המקצועיות רבה יותר, כך עמידתו מול הנהלת הרשות ומול הלחצים המופעלים מצידה תהיה איתנה יותר.

יחד עם זאת, גם כאשר מחויבותו של מבקר הרשות נוטה באופן מובהק לעבר אמות המידה המקצועיות, עלולה להיפגע מועילות הביקורת הפנימית, כיוון שהדבר עלול לעורר התנגדות בקרב הנהלת הרשות המקומית ובהיעדר תמיכה שלה, קטנים הסיכויים שהמלצות הביקורת ייושמו. יתרה מזו, למחויבות המובהקת של מבקר הרשות לאמות המידה המקצועיות יכול להיות מחיר בדמות יחסי עבודה עכורים בינו ובין הנהלת הרשות המקומית, ובמקרים קיצוניים הדבר יכול להוביל להתנכלות מצד הנהלת הרשות (לדוגמה, פגיעה בתנאי העסקה או מניעת גישה למידע). התנכלות למבקר עלולה לפגוע במועילות הביקורת הפנימית, אם במישורין ואם בעקיפין. לכן, לטעמי, איזון בין המחויבות לאמות המידה המקצועיות של מבקר הרשות המקומית ובין מחויבותו לרשות המקומית הכרחי לצורך השגת ביקורת פנימית מועילה.

העסקת עובדים בביקורת פנימית בלשכת המבקר

מבקר המדינה עסק גם באמצעים ובמשאבים שמעמידה הנהלת הרשות המקומית עבור מנגנון הביקורת הפנימית והשפעתם על מועילות הביקורת. אחד האמצעים שהוצגו בדוח מבקר המדינה (2020) לחיזוק מנגנון הביקורת הפנימית היה העסקת עובדים בלשכת המבקר ברשויות המקומיות. נוסף על העובדה שהעסקת עובדים נוספים לצד מבקר הרשות המקומית יכולה להגדיל את היקף הביקורת

3 סעיפים 170(ה)-(ח) לפקודת העיריות.

4 סעיף 145 לצו המועצות המקומיות. לגבי מועצות אזוריות חל סעיף 13(ג) לפקודת המועצות המקומיות שלפיו ראשי שר הפנים, באישור הוועדה לענייני ביקורת המדינה של הכנסת, לקבוע בצו הכינון הוראות בנושא זה.

סיכום

ברשויות המקומיות מתרכזות עוצמות פוליטיות, כלכליות ומינהליות רבות המשפיעות במידה רבה על חיי היום-יום של התושבים ועל עתידן של אוכלוסיות נרחבות בישראל. עוצמות אלה תובעות נתחים הולכים וגדלים של משאבים לאומיים המחייבים מנגנון ביקורת פנימי איתן ומועיל.

בדוחות מבקר הרשות המקומית גלום פוטנציאל להציג תמונה מהימנה, כוללת, מעמיקה ורב-ממדית של עבודת הרשות ולסייע לה להעלות ממצאים משמעותיים וחשובים ולגבש המלצות מושכלות, יעילות ופוריות להמשך עבודתה בעתיד. עם זאת, יש להביא בחשבון שביקורת המבקשת להוביל לשינוי מעוררת באופן טבעי התנגדות. הדברים נכונים ביתר שאת בגוף שהנהלתו נבחרת על ידי הציבור ושיש לגורמים המבוקרים אינטרסים ביציבות ארגונית וקידום דימוי אוהד, וכאשר, כמאמר השופט חיים כהן: "ביקורת היא, מעצם ברייתה, אמצעי לרסן את יצר השלטון של הרשות המבוקרת" (בג"ץ סיעת הליכוד, 1980).

ממצאי דוח מבקר המדינה (2020) הצביעו על כך שמנגנון הביקורת הפנימית ברשויות המקומיות עומד בפני אתגרים לא מבוטלים, ונחשפו בו הקשיים שעולים מהמתח המובנה שבו מצויים מבקרי הפנים ברשויות המקומיות, בין נאמנותם למקצועם ובין נאמנותם לרשות המקומית שבה הם מועסקים. בסופו של דבר הקשיים והמתחים האלה עלולים לפגוע באיזון בין הנאמנויות וכפועל יוצא במועילות הביקורת הפנימית וביכולתה להוסיף ערך להתנהלות הרשות המקומית ולטיוב עבודתה.

כדי להגביר את מועילות הביקורת הפנימית יש מקום לחזק את מבקר הרשות המקומית, את מחויבותו לתפקידו ולאמות המידה המקצועיות ואת עמידתו האיתנה מול הנהלת הרשות והלחצים המופעלים מצידה. מעמדו של מבקר הרשות המקומית ויכולת העמידה שלו מול לחצי הנהלת הרשות יכולים להיתרם גם מהעסקת עובדי ביקורת נוספים לצידו, אלו יכולים לסייע לו בהעצמת מנגנון הביקורת הפנימית והגברת מועילותו ותרומתו לרשות המקומית ולתושביה.

עת"ם 49633-12-21 **עורכי דין לקידום מנהל תקין נ' ראש עיריית נצרת,** (לא פורסם, 28.4.2022).

עת"ם 49666-12-21 **עורכי דין לקידום מנהל תקין נ' ראש עיריית גבעת שמואל** (לא פורסם, 14.11.22).

עת"ם 49753-12-21 **עורכי דין לקידום מנהל תקין נ' ראש עיריית נס ציונה** (טרם הסתיים).

עת"ם 49777-12-21 **עורכי דין לקידום מנהל תקין נ' ראש עיריית אור יהודה** (טרם הסתיים).

ביבליוגרפיה

- אוני דוד (1999). סביבת עבודתו של המבקר ברשות המקומית. בתוך: אשר פרידברג (עורך), הביקורת ברשויות המקומיות בישראל (עמ' 113-121). ירושלים: משרד הפנים.
- אמרני שקוי (1999). פיקוח וביקורת משרד הפנים ברשויות מקומיות: סמכויות, מאפיינים ומגמות. בתוך: אשר פרידברג (עורך), הביקורת ברשויות המקומיות בישראל (עמ' 131-144). ירושלים: משרד הפנים.
- זמיר יצחק (2017). הסמכות המינהלית (כרך ד'). צפריים: נבו הוצאה לאור.
- לשכת המבקרים הפנימיים IIA ישראל. (2017). התקנים המקצועיים הבינלאומיים של לשכת המבקרים הפנימיים העולמית (IIA). תל אביב: לשכת המבקרים הפנימיים IIA ישראל.
- מבקר המדינה. (2020). דוח שנתי 71א - המבקר, הגזבר ויועץ המשפטי ברשות המקומית - תפקידם והתנהלותם. ירושלים: מבקר המדינה.
- מזרחי נסים (1991). מהותה של הביקורת הפנימית. בתוך: אשר פרידברג (עורך), ביקורת פנימית במערכת המינהל הציבורי בישראל (עמ' 60-84). ירושלים: נציבות שירות המדינה, בית הספר המרכזי למינהל.
- מזרחי נסים (1999). תקני הביקורת. בתוך: אשר פרידברג (עורך), הביקורת ברשויות המקומיות בישראל (עמ' 57-71). ירושלים: משרד הפנים.
- מזרחי נסים (2007). ביקורת המדינה והביקורת הפנימית בישראל - היבטים השוואתיים. עיונים בביקורת המדינה, 61, 177-135.
- סיון עוזי (1999). תפקידם ומעמדם של המבקרים ברשות המקומית. בתוך: אשר פרידברג (עורך), הביקורת ברשויות המקומיות בישראל (עמ' 145-170). ירושלים: משרד הפנים.
- סייג גבי (2015). פיתוח מדד לקביעת רמת האפקטיביות של הביקורת הפנימית. תל אביב: איגוד מבקרים פנימיים בישראל.
- סייג גבי (2016). גורמי אפקטיביות הביקורת הפנימית ברשויות המקומיות בישראל. תל אביב: איגוד מבקרים פנימיים בישראל.
- פוקס שאול (1998). הפסיכולוגיה של ההתנגדות לשינוי. רמת גן - אוניברסיטת בר-אילן.
- פלדמן יובל (2009). הפסיכולוגיה של ניגוד עניינים. בתוך: דפנה ברק-ארו, דורון נבות ומרדכי קרמניצר (עורכים), ניגוד עניינים במרחב הציבורי: משפט, תרבות אתיקה ופוליטיקה (עמ' 57-111). ירושלים: המכון הישראלי לדמוקרטיה.
- פרידברג אשר (1999). ביקורת ציבורית ופנימית ברשויות המקומיות בישראל: בחינה והערכה. בתוך: אשר פרידברג (עורך), הביקורת ברשויות המקומיות בישראל (עמ' 75-96). ירושלים: משרד הפנים.

• שוורץ רוברט וסוליציאנו רענן (2004). הפוליטיקה של הנשיאה באחריות: מיסוד הביקורת הפנימית בישראל. עיונים בביקורת המדינה, 60, 105-135.

- Al-Twajjry Abdurahman AM, Brierley John A. & Gwilliam David R. (2003). The development of internal audit in Saudi Arabia: An institutional theory perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 14, 507-531.
- Asch Solomon E. (1955). Opinions and social pressure. *Scientific American*, 193, 31-35.
- Baumeister R. F. & Leary M. R. (1995). The need to belong: Desire for interpersonal personal attachments as a fundamental human motivation. *Psychological Bulletin*, 117(3), 497-529.
- Cohen Aaron & Sayag Gabriel (2010). The effectiveness of internal auditing: An empirical examination of its determinants in Israeli organizations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296-307.
- Eden Dov & Moriah Leah (1996). Impact of international auditing on branch bank performance: A field experiment. *Organizational Behavior and Human Decision Performance*, 68, 262 -271.
- Gouldner Alvin W. (1957). Cosmopolitans and locals: Toward an analysis of latent social roles. *Administrative Science Quarterly*, 2, 281-306.
- Harrell Adrian, Taylor Martin & Chewing Eugene (1989). An examination of management ability to bias the professional objectivity of internal auditors. *Accounting Organizations and Society*, 14(3), 259-269.
- Mizrahi Shlomo and Ness-Weisman Idit (2007). Evaluating the effectiveness of auditing in local municipalities using Analytic Hierarchy Process (AHP): A general model and the Israeli example. *International Journal of Auditing*, 11(3), 187-210.
- Schachter Stanley (1951). Deviation, rejection and communication. *The Journal of Abnormal and Social Psychology*, 46(2), 190-207.
- Schwartz Robert (1999). Coping with the effectiveness dilemma: Strategies adopted by state auditors. *International Review of Administrative Sciences*, 65, 511-526.
- Weiss Carol H. (1973). Where politics and Evaluation research meet. *Evaluation*, 1, 37-45.
- Ziegenfuss Douglas. E (2000). Measuring performance. *Internal Auditor*, 57(1), 36-40.

ועובדיה ולהביאו לבצע את עבודתו באופן שונה מכפי שהיה עושה לולא אותם לחצים (Asch, 1955; Shachter, 1951).

בהמשך לניסוי של אש (Asch, 1955) שהצגתי לעיל, ערך החוקר ניסוי נוסף שבו ביקש לבחון האם היעדר אחידות בעמדת הקבוצה משפיע על הנטייה של בני האדם להתאים את עמדתם לשאר חברי הקבוצה. אש ביקש מהשחקנים משתפי הפעולה לתת את אותה תשובה שגויה לשאלת הקווים, פרט לשחקן אחד שבחר בתשובה אחרת (לא בהכרח הנכונה). תוצאות המחקר העלו שמספיק שיש אדם אחד בקבוצה שחושב אחרת משאר החברים בה, כדי שהנבדק ישיב את התשובה שבה הוא מאמין בלי להיקלע להטיות קונפורמיסטיות. במילים אחרות, מספיק שמישהו אחד סודק את החזית האחידה של חברי הקבוצה כדי להחליש את השפעתה.

לטעמי, תוצאות הניסוי הזה מחדדות את התרומה הגדולה שיכולה להיות להעסקת עובדי ביקורת בלשכות המבקר ברשויות המקומיות. העסקתם יכולה להפחית את עוצמת הקונפורמיזם ואת הצורך להשתייך לארגון כולו, להפיג את תחושת הבדידות שבתפקיד, לייצר סולידריות בין עובדי הביקורת ובכללם המבקר, להפחית את עוצמתם של הלחצים מצד הגורמים המבוקרים ולהקל על ההתמודדות עימם.

זאת ועוד, העסקת עובדי ביקורת יכולה להעצים את מעמדו של מוסד הביקורת ברשות המקומית כלפי הגורמים המבוקרים ולמצב אותו כגורם משמעותי וחשוב בארגון. הבטחת מעמד ייחודי למבקר במדרג הארגוני היא משתנה מבני-ניהולי חשוב התורם להצלחת הביקורת ולטיוב עבודת הרשות (אוני, 1999; סייג, 2016; שוורץ וסוליציאנו, 2010). חיזוק המעמד של מבקר הרשות המקומית ועובדיו עשוי לתרום ליצירת סביבה ארגונית המתאפיינת בשיתוף פעולה וכבוד מצד הנהלת הארגון והעובדים בו כלפי הביקורת.

בהעצמת לשכת מבקר הרשות המקומית - העצמה הנדרשת על פי ממצאי דוח מבקר המדינה (2020) - באמצעות העסקת עובדים נוספים בעלי כישורים ומיומנויות יש כדי להשפיע, לטעמי, באופן מהותי על איכות עבודת הביקורת ועל מיצוב מנגנון ביקורת הפנים ברשות המקומית ככלי ניהולי בעל ערך רב עבור הרשות המקומית.

פסיקה

בר"ש 4310/15 **מאלך נ' המועצה המקומית בית גאן** (תקדין 2.11.2015). בג"ץ 5682/02 **פלוני נ' ראש ממשלת ישראל**, פ"ד נז(3) 84, 92 (2003). בג"ץ 7805/00 **אלוני נ' מבקרת עיריית ירושלים**, פ"ד נז(4) 577 (2003). בג"ץ 5743/99 **דואק נ' ראש-עיריית קריית ביאליק**, פ"ד נד(3) 410 (2000).

בג"ץ 531/79 **סיעת הליכוד בעיריית פתח-תקוה נ' מועצת עיריית פתח-תקוה**, (תקדין 14.1.1980).

עת"ם 44726-11-21 **עורכי דין לקידום מנהל תקין נ' ראש עיריית בית שמש** (לא פורסם, 30.10.22).



נדגיש, כי מדובר בממצאי סקר ראשון מסוגו (למיטב ידיעתנו) וכי הסקר לא בוצע במתכונת של מחקר עיוני ולא תחת כללי הסטטיסטיקה המקובלים ומטרתו לקבל אינדיקציה ראשונית על הנושא, כבסיס לדיון ו/או מחקר עתידי.

לשם כך, הפצנו שאלון ממוקד למבקרי הרשויות המקומיות, וקיבלנו מענה מכ-30 מקרב כ-220 מבקרים (כ-13%). חשוב לציין, כי המבקרים העונים אינם מהווים בהכרח מדגם מייצג בנושא הנבדק.

להלן עיקרי תוצאות הסקר:



השאלה:

האם בסקר הסיכונים שביצעת, לקביעת תוכנית העבודה הרב שנתית של הביקורת ברשות, עלו סיכונים הנוגעים לאבטחת מידע ו/או הגנת הפרטיות ברמת סיכון גבוהה?

התשובות:

כן - 57%

לא - 5%

לא ביצעתי סקר סיכונים לצורך קביעת תוכנית העבודה הרב שנתית של הביקורת ברשות - 38%

נציין, כי מתוך אלה שביצעו סקר סיכונים, למעלה מ-95% זיהו סיכונים הנוגעים לאבטחת מידע ו/או הגנת הפרטיות. יתרה מכך, מתוצאות הסקר עולה, כי למעלה מ-40% מהמבקרים במדגם סברו, כי אין להם כלים מספקים



סקר

אתגרי ביקורת אבטחת מידע ברשויות מקומיות

בקשת כתב עת נכבד זה, ערכנו סקר בקרב מבקרים פנימיים של רשויות מקומיות בישראל, על מנת לבדוק מהם האתגרים הניצבים בפני מבקרות/ת פנימיות של רשות מקומית, בכל הנוגע לאיזומי סייבר, הגנת הפרטיות ויכולת ההמשכיות עסקית של הרשות, ולנסות לברר, האם למבקרי הרשויות המקומיות יש כלים מספקים להתמודד עם אתגרים אלה.



מאת:

אלון עמית | CDPSE, CSX-A, MA, CIA, CISA, OAR
נשיא ISACA ישראל, מנכ"ל רוזה רביד
שירותי ביקורת פנימית בע"מ



עו"ד יוסי ברוך | MA, CISA, CDPSE, CRISC, PDPF
יועץ מערכות מידע בכיר ומומחה בהגנת הפרטיות ברוזה רביד
שירותי ביקורת פנימית בע"מ, חבר מועצה - ISACA ישראל



ערן אלגרישי | CISA, CDPSE
מבקר מערכות מידע בסלקום ישראל,
חבר הנהלה - ISACA ישראל



השאלה:

מתי בוצעה לאחרונה ביקורת בתחום הגנת הפרטיות על ידי מבקר הרשות?

התשובות:

ב-50% מהרשויות לא בוצעה כל ביקורת בתחום הגנת הפרטיות ב-10 השנים האחרונות.

בוצעה ביקורת בשנת 2019 או קודם לכן - 10%.

בוצעה ביקורת בשנת 2020 - 20%.

בוצעה ביקורת ב-2021-2022 - 20%.

השאלה:

האם מבקר הרשות או אנשי הצוות שלו מחזיקים הסמכה מוכרת לביקורת מערכות מידע?

התשובות:

83% אינם מחזיקים הסמכה.

17% מחזיקים הסמכה, רובם הסמכת CISA (מבקר מערכות מידע מוסמך) ומיעוטם הסמכת CDPSE (מבקר הגנת הפרטיות).

השאלה:

האם מבקרי רשויות שנעזרו בצוות במיקור חוץ לביצוע ביקורת אבטחת מידע דרשו מממנו הסמכות מתאימות?

התשובות:

25% בלבד דרשו הסמכה.

25% לא דרשו הסמכה.

45% לא בדקו כלל האם לצוות שביצע את הביקורת יש הסמכות מתאימות.

השאלה:

האם בוצעה ברשות ביקורת חיצונית בתחום (על ידי מבקר המדינה, הרשות להגנת הפרטיות, משרד הפנים וכו')?

התשובות:

72% - לא.

7% - בוצעה ביקורת וממצאיה היו חמורים.

21% - אינני יודע.

השאלה:

האם התקבלה לטיפול המבקר תלונת ציבור בנושא הקשור לאבטחת מידע או הגנת פרטיות ברשות?

התשובות:

80% - לא.

14% - כן.

6% - אינני יודע.



השאלה:

האם לדעתך, בעלי התפקידים הבכירים ברשות (ראש הרשות, מנכ"ל, חברי מועצה וכו') מתייחסים לסיכונים אבטחת מידע בכלל וברמת סיכון גבוהה בפרט?

התשובות:

52% - כן.

24% - לא.

24% - הנושא כלל לא עלה לדיון בפורומים רשמיים ברשות.

השאלה:

האם לדעתך, הרשות מקצה משאבים מספקים בתחום?

התשובות:

70% - לא.

20% - כן.

10% - אינני יודע.

השאלה:

האם לדעתך, הרשות נוקטת צעדים (הנדרשים במידה כזו או אחרת) בתחום אבטחת המידע, כגון: סקר סיכונים אבטחת מידע, מבדקי חדירה, תכנית רציפות תפקודית והתאוששות מאירוע סייבר, כתיבה ואכיפה של נהלים בנושא אבטחת מידע והגנת הפרטיות, רישום מאגרי מידע אצל רשם המאגרים ברשות להגנת הפרטיות?

התשובות:

38% - לא.

17% - כן.

41% - בהיקף שאינו מספק.

4% - אינני יודע.

השאלה:

האם לדעתך, הרשות מקצה משאבים מספקים לביצוע ביקורת פנימית בתחום אבטחת המידע או הגנת הפרטיות (גיוס או הכשרה של עובדי ביקורת, תקציב למיקור חוץ)?

התשובות:

66% - לא.

24% - כן.

10% - אינני יודע.

השאלה:

למיטב ידיעתך, מתי לאחרונה בוצעו בהנהלת הרשות או במועצה תחכים / תחקיר אירוע חריג או אף דיון בסדר היום בנושא אבטחת מידע או הגנת פרטיות?

התשובות:

41% - לא בוצע כלל.

28% - במהלך השנה האחרונה.

7% - בשנים קודמות.

24% - אינני יודע.

השאלה:

למיטב ידיעתך, האם בעלי התפקידים ברשות מודעים לחוקים והתקנות החלים על הרשות בתחום מערכות המידע ואבטחת המידע?

התשובות:

17% - לא.

52% - כן.

31% - אינני יודע.

השאלה:

האם הרשות מינתה בעלי תפקידים רלוונטיים בתחום מערכות המידע ואבטחת המידע:

התשובות:

כ-69% מינו מנהל מערכות מידע ראשי (מנמ"ר).

כ-31% מינו מנהל אבטחת מידע (CISO).

כ-38% מינו מנהל רשת.

כ-35% מינונה על הגנת הפרטיות.

(סך האחוזים עולה על 100% כיוון שיש רשויות שמיינו יותר מבעל תפקיד אחד. הערת המחברים: הציפייה הייתה שימונו כל בעלי התפקידים המפורטים)

השאלה:

למיטב ידיעתך, האם הרשות /או הגופים שבבעלותה (לדוגמא: חברות כלכליות) חוותה אירוע סייבר מהותי בשלוש השנים האחרונות (מהותי מבחינת הרשות)?

התשובות:

62% - לא.

14% - כן.

24% - אינני יודע.

מהם האתגרים בעיני המבקרים עצמם

המבקרים התבקשו להשיב באופן חופשי, מהם האתגרים בעיניהם בתחום ביקורת מערכות המידע ואבטחת המידע ברשות?

להלן התשובות הבולטות:

חוסר בתקציבים ומשאבים לביצוע הביקורת, לרבות שימוש במיקור חוץ (31%).

חוסר בידע מקצועי והכשרות מתאימות (24%).

חוסר שיתוף פעולה וטיפול בממצאי הדוח מצד הנהלת הרשות (17%).

תשתיות ישנות, מודעות עובדים שואפת לאפס, היעדר ידע ויכולות טכנולוגיות.

אין מנמ"ר מקצועי ואין תכנית עבודה מוסדרת לניהול הסיכונים.



לסיכום, על סמך תוצאות הסקר, ניכר כי המבקרים הפנימיים ברשויות המקומיות ובעלי התפקידים הבכירים בהן, מודעים לחשיבות של ביקורת בנושאי אבטחת מידע והגנת הפרטיות. אך עם זאת עולה כי נושאים אלו אינם עולים לסדר היום ברשות ולעיתים אינם מתוקצבים באופן מספק על ידי הרשות המקומית. נתונים אלו מקבלים תוקף משנה בהתייחס לתחום הביקורת ברשות.

העדר משאבים מתאימים ועיגון תהליכי עבודה המסדירים נהלים לניהול סיכונים אבטחת מידע מתבטא הלכה למעשה בהעדר מודעות מספקת של מנהלי ועובדי הרשות. ברי כי, ידע והכשרה נאותה של צוות הביקורת, בדגש על מומחיות במתודולוגיות לניהול סיכונים אבטחת מידע, תיעדוף מתאים לנושאי ביקורת אלו בתוכנית העבודה השנתית והעסקת יועצים חיצוניים בעלי הכשרה מתאימה לביקורת בתחומים אלו עשויה להביא להעלאת הנושא על סדר היום תוך בחינת תהליך מוסדר להפחתת הסיכונים העולים ממנו.



לאור הממצאים שעלו במאמר זה ובשל ההשלכות המהותיות במקרה של התממשות הסיכונים, אנו ממליצים לאיגוד מבקרי הרשויות המקומיות להקים תוכנית הדרכה מקיפה ושוטפת בתחום ביקורת אבטחת המידע והגנת הפרטיות למבקרי הרשויות המקומיות, דוגמת ההכשרה המקצועית המוקנית במסגרת ההסמכות המקצועיות שמעניקה ISACA.

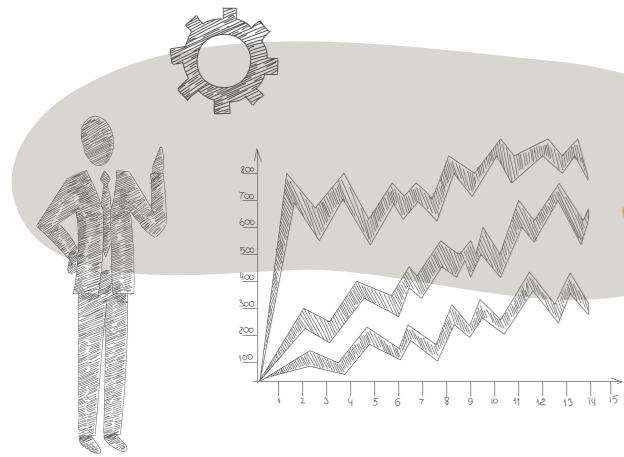
לכתוב או לא לכתוב? זו השאלה - כתיבת נהלים ליחידת הביקורת ברשות מקומית

דקלה נדב

מבקרת וממונה על תלונות הציבור,
המועצה המקומית קדימה-צורן

בחלוף עשרים שנה של עבודה במשרד ממשלתי, יצאתי לדרך חדשה בעולם השלטון המקומי, כשמוניתי למבקרת וממונה על תלונות הציבור במועצה מקומית. עם כניסתי לתפקיד, כחלק מתהליך הלמידה של התפקיד החדש, קראתי דוחות ביקורת קודמים שנכתבו במועצה. שמתני לב שלא מעט דוחות ביקורת כללו המלצה ליחידה המבוקרת לכתוב נוהלי עבודה או לעדכנם. למרות זאת, כשביקשתי להבין לפי אלו נהלים פועלת יחידת הביקורת, גיליתי, להפתעתי, שביחידה עצמה לא היו נהלים כתובים. הפער בין ההמלצות הרבות לכתיבת נהלים, לבין הדרך בה פעלה יחידת הביקורת עצמה, סיקרן אותי והניע אותי ללמוד לעומק את הנושא. כך גיליתי שביחידות ביקורת רבות ברשויות מקומיות לא נכתבים נהלים, וכי מדובר בתופעה רחבה שמבוססת על רציונל ונימוקים מבוססים. מסתבר, שחלק ממבקרי הרשויות המקומיות מתנגד לכתיבת נהלים ליחידת הביקורת מטעמים הנוגעים לייחודו של תפקיד המבקר ברשות מקומית, לעומת אותו תפקיד במגזרים אחרים, למשל, ביחידת ביקורת במשרד ממשלתי, כמו זו שאני הגעתי ממנה.

תגלית זו הביאה אותי לבחון את השיקולים בעד ונגד כתיבת נהלים ליחידת הביקורת, טרם אחליט אם כדאי לי לכתוב נהלים בעצמי. ב"יחידת הביקורת" אני מתכוונת גם ליחידה העוסקת בתחום תלונות הציבור. אני רואה קשר



מן הכלל אל הפרט: כתיבת נוהלי עבודה ליחידת הביקורת ברשות מקומית

מאמרים, מחקרים ופסקי דין שאיתרתי, העוסקים ישירות בשאלת היתרונות מול החסרונות הטמונים בעצם כתיבת נהלים, כמו גם בשאלת חוקיותם, נוגעים לכלל הרשות המינהלית, ללא הבחנה בין היחידות השונות בה. בעוד שבעניין חשיבות קיומם של נהלים ביחידות אחרות ברשות, נראה כי שורת תמימות דעים בקרב מבקרי הרשויות המקומיות⁷, בסוגיה שבכותרת המאמר - הדעות חלוקות. בפרק זה אסקור את השיקולים המרכזיים של המבקרים בעד ונגד כתיבת נהלים ליחידת הביקורת ברשות מקומית.

עצמאות ואי-תלות

נוהלי עבודה הופכים תקפים רק לאחר שבעלי התפקידים הבכירים בארגון חותמים עליהם ומאשרים אותם. מסיבה זו, לטענת המתנגדים, כתיבת נהלים ליחידת הביקורת בהכרח מגבירה את התלות של המבקר במבוקרים ועלולה לפגוע בעצמאותו, ובמיוחד כאשר עולות התנגדויות מצד המנכ"ל או ראש המועצה לתוכנם של הנהלים.

לטענתם, פוטנציאל הפגיעה בעצמאות המבקר ברשות מקומית גבוה יחסית למגזרים אחרים במשק, שכן הביקורת ברשות מקומית פועלת בסביבה פוליטית, בה ראש הרשות המקומית וחברי המועצה הם נבחרים ציבוריים. הכוח השלטוני המצוי בידי הנהלת הרשות הוא רב, ואולי זו הסיבה שפקודת העיריות הרחיבה את סמכות המבקר ברשות מקומית כשהתירה לו לקבוע נושאי ביקורת ללא אישור ממנהל⁸, זאת בניגוד לחובת המבקר בגופים אחרים, כדוגמת משרדי ממשלה, המחויבים לקבל את אישור הממונה מתוקף חוק



באופן פרטני, יתרונות, אשר בית המשפט הכיר בהם בפסיקתו: גיבוש הנחיות מאפשר לרשות לערוך בירור יסודי ולהתייעץ עם גורמים רלוונטיים; קיומן של הנחיות מייעל את פעולת הרשות והפעלתן תורמת לאחידות, יציבות ועקביות של פעולתה ולשוויון בהפעלת הסמכות. קיומן של הנחיות מאפשר לאזרח, הנזקק לרשות המנהלית, לצפות ולכלכל את צעדיו במידה סבירה של ודאות, ומקלה על הפעלת ביקורת על פעולת הרשות; בנוסף, על אף כלליותן של הנחיות, הן מאופיינות בגמישות שאינה קיימת, למשל, בחקיקה..."

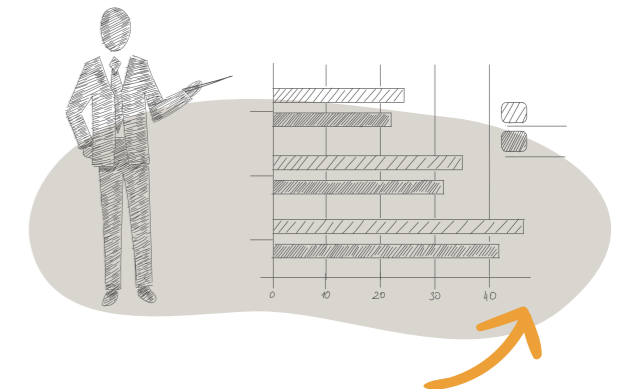
בצד היתרונות הטמונים בכתיבת נהלים לרשות מינהלית, ניתן למצוא בספרות המחקרית גם כאלה המצביעים על חסרונות אפשריים. יואב דותן במאמרו "החובה לקבוע כללים מנהליים", הסוקר את היתרונות למול החסרונות, טוען כי לא ניתן לומר שהשימוש בכללים מעניק יתרון א-פריורי ומכריע במישור מסוים, כל זמן שהוא לא נבדק בהקשר הקונקרטי המדויק שלפניו נבחנת השאלה⁵. בין החסרונות האפשריים הוא מונה חשש לפגיעה בבהירות הדין, בשל ריבוי מוגזם של כללים נקודתיים אשר עשוי ליצור בלבול ואי בהירות מבחינתו של האזרח, יישום דווקני של כללים נוקשים תוך התעלמות מנסיבותיו המיוחדות של מקרה ספציפי, תופעת "התקת המטרה" (הכללים שנועדו לשמש אמצעים להשגת מטרת נעשים מטרת בפני עצמן), כמו גם יצירת תחושת ניכור ועוינות מצד הציבור בשל נימוקים אלה ואחרים⁶.



בעוד שבעניין חשיבות קיומם של נהלים ביחידות אחרות ברשות, נראה כי שורת תמימות דעים בקרב מבקרי הרשויות המקומיות, בסוגיה שבכותרת המאמר - הדעות חלוקות



חזק ומשלים בין תחום הביקורת לבין תחום תלונות הציבור, במיוחד כאשר על שני התחומים ממונה אותו בעל תפקיד. לכן, סקירת השיקולים בעד ונגד כתיבת נהלים במאמר זה, מתייחסת אליהם לרוב כאל מיקשה אחת.



נהלים ברשות מינהלית - הגדרה, חוקיותם וחשיבותם

הנחיות מנהליות, או בשמן הנוסף - נהלים, הן כללים גמישים שרשות מינהלית קובעת לעצמה כדי שידריכו אותה בהפעלת סמכותה¹. נהלים כתובים נועדו להסדיר תהליכים בארגון ולשמר את הידע הפנים-ארגוני תוך יצירת טיפול אחיד, שיטתי, שוויוני ושקוף.

לרוב, לא ניתן למצוא הוראה מפורשת בחוק המעניקה לרשות המינהלית סמכות להוציא נהלים. עם זאת, בית-המשפט העליון, לא זו בלבד שאישר את חוקיותם של נהלים ברשויות המינהליות, אלא אף טרח, לא פעם, לדבר בזכותם כמכשיר חשוב של מינהל תקין, ובמקרים מסוימים אף הטיל חובה על הרשויות לקבוע הנחיות ונהלים².

גם בהנחיות משרדי הממשלה, ובתוכם משרד הפנים, המנחה את הרשויות המקומיות, ניתן למצוא לעיתים חובה כזו³.

על הסיבות לחשיבות כתיבת נהלים נכתב בספרות המקצועית⁴ ובפסיקה, וניתן ללמוד עליהן, בין היתר, מפסקי דין של בית המשפט העליון, ע"מ 9187/07 אורי לוזון נגד משרד הפנים: "לקביעת הנחיות, להבדיל מקבלת החלטות

1 הנחיות היועץ המשפטי לממשלה, הנחיות מינהליות, 2002, מספר הנחיה 1.0002 (60.013); יואב דותן, פרסום הנחיות מנהליות, משפט וממשל ג, תשנ"ו.
 2 ראו לדוגמה בג"ץ 5016/96 חורב נ' שר התחבורה, בג"ץ 3638/99 בלומנטל נ' עיריית רחובות, רע"פ 3676/08 זנו נ' מדינת ישראל. כמו כן, ראו דוגמאות בעמוד 5-6 להנחיות היועץ המשפטי (הערת שוליים 1).
 3 ראו לדוגמה חוזר מנכ"ל משרד הפנים 3/2003 שהטיל חובה על הגזבר ברשות מקומית לכתוב נוהל עבודה, במטרה להסדיר את דרכי העבודה עם חברות גביה המועסקות במיקור חוץ.
 4 ראו לדוגמה זמיר, הסמכות המינהלית, כרך ב', עמ' 779-778.
 5 יואב דותן, החובה לקבוע כללים מנהליים, משפטים כ"ג תשנ"ד. במאמר ישנן הפניות למחקרים שונים המעלים טיעונים לחסרונות לכתיבת כללים מנהליים, ראו עמודים 453-451.
 6 ראו גם הנחיות היועץ המשפטי לממשלה (הערת שוליים 1) בהן מועלים טעמי ההתנגדות לכתיבת הנחיות מנהליות, ובתוכם קושי בעצם גיבוש הנחיות, הגבלת שיקול וצמצום מרחב התמרון של הרשות בכל מקרה ומקרה, וחשש כי ההנחיות אשר חושפות את דרך הפעולה של הרשות, עשויות להביא להגשת תביעות או בקשות המסתמכות על ההנחיות ובכך להכביד

על הרשות ועל משאביה. עם זאת, היועץ המשפטי לממשלה הבהיר כי טעמים אלה מוטעים ואינם מתיישבים עם דרישות המנהל התקין, והוא מפרט את הסיבות לכך.
 7 כך לפחות עולה ממאות דוחות ביקורת שפורסמו באתרי הרשויות המקומיות.
 8 אמנם, ראש הרשות המקומית והוועדה לענייני ביקורת רשאים לקבוע נושאי ביקורת, כמפורט בד"ן, אך שאר הנושאים נתונים לשיקול דעתו של המבקר, וללא צורך באישור.

”
**המבקר לא יכול לצפות
 לגיבוי מראש הרשות
 המקומית ב"יום סגריר",
 מול יחידות שונות ברשות,
 בעוד שביום יום הוא עסוק
 במידור פעילות הביקורת
 ובהסתרת דרכי עבודתו**
 ”

על ביקורות קודמות, הכולל את סטטוס יישום המלצות (יושמו / יושמו חלקית / בתהליך יישום / לא יושמו). עוד ניתן לקבוע בנוהל, כי הביקורת לא תסתפק בדיווח של המבוקרים לעניין יישום המלצות וכי על מנהל התחום המבוקר לספק אסמכתאות מתאימות לכך. נהלים ברורים יבהירו למבוקרים מה מצופה מהם ובאיזה לוחות זמנים, ימנעו טענות למשוא פנים ויסייעו לקידום יישום המלצות ולשיפור השירות.

בתחום הטיפול בתלונות הציבור הדוגמאות אף רבות יותר, בעיקר כי כממונה על תלונות הציבור, הממשק עם התושבים הוא גדול יותר מאשר כמבקר, אך אסתפק בדוגמה אחת: חוק הממונה על תלונות הציבור (הממונה על תלונות הציבור), תשס"ח-2008, מסדיר, בין היתר, את דרך הגשת התלונה, אך אין בו מענה לסוגיות כמו אופן הטיפול בתלונה שהתקבלה באחת מיחידות המועצה ולא אצל הממונה על תלונות הציבור, או בתלונה הנשלחת עם ריבוי מכותבים. נוהל יכול להגדיר מי הגורם שיטפל בכל אחד מהמקרים לעיל ולמנוע כפילות בטיפול וסתירות בין מענים שונים לאותה תלונה.



”
**המצדדים בכתיבת נהלים לביקורת אינם דוחים את הטענות לפגיעה
 בעצמאות ולהגברת התלות, אלא שלדעתם יש דרכים נכונות יותר
 להתמודד עם קשיים אלה, מאשר להימנע מכתיבת נהלים**
 ”

ובנוגע לטענה כי הנהלים עלולים לשמש ככלי בידי מבוקרים כדי לתקוף את המבקר ועבודתו, מנגד ניתן לטעון כי דווקא היעדר נהלים יכול לשמש כעילה לתקוף את המבקר, שעלול להיתפס כלא מקצועי, ופועל בניגוד להמלצותיו שלו עצמו.

ריבוי נורמות

המבוקרים פועלים על פי נורמות רבות המסדירות את עבודתם ובהן הוראות הדין, פסיקה רחבה, התקנים המקצועיים הבין-לאומיים של לשכת המבקרים הפנימיים העולמית (IIA) (להלן גם "התקנים המקצועיים הבין-לאומיים" או "תקני ה-IIA"), חוזרי מנכ"ל של משרד הפנים, חוות דעת והנחיות של איגוד מבקרי הרשויות המקומיות ודוחות מבקר המדינה.

כל אלה, לטענת המתנגדים לכתיבת נהלים לביקורת, מספקים הנחיות בשפע, ועל כן נהלים ייעודיים לביקורת בכל רשות מקומית עשויים לסתור את הנורמות הרבות הללו וליצור בלבול ואי בהירות⁹.

מנגד, בעלי תפקידים ברשות המקומית, כמו גם הציבור, לרוב אינם יכולים להכיר את כל הנורמות לעיל ודווקא גיבוש נוהלי עבודה ליחידת הביקורת עשוי לרכז ולהנגיש את נורמות העבודה וליצור שקיפות. אין צורך לפרוט בנוהל את כל הנורמות החלות על המבקר, ואף רצוי להדגיש בעיקר את אלו שיש להן השפעה על גורמים ברשות ועל הציבור.

בנוסף, ישנם היבטים שונים שהמחוקק "שותק" לגביהם וכתיבת נהלים עשויה למלא לאקנות אלו, ובכך לשפר את השירות לציבור ואת ממשקי העבודה עם בעלי התפקידים ברשות.

לדוגמה, סעיף 145ד (א) (5) לצו המועצות המקומיות, תשי"א-1950, מגדיר כי אחד מתפקידי המבקר הוא לבדוק אם תוקנו הליקויים שעליהם הצביע בדוחות קודמים שלו או ליקויים שתוארו בדוח מבקר המדינה, אך הוא אינו מפרט כיצד תתבצע בדיקה זו. בנוהל כתוב ניתן למסד אפשרות ל"תיאום ציפיות" עם המבוקרים ולקבוע כי בדוח השנתי של המבקר יוצג בכל שנה, או מעת לעת, דוח מעקב תיקון ליקויים

הביקורת הפנימית, התשנ"ב-1992 (להלן "חוק הביקורת הפנימית"). בהקשר זה, יצירת נהלים לביקורת, אף תרוקן מתוכן את הקבוע בפקודת העיריות: "המבקר יקבע על פי שיקול דעתו את הדרכים לביצוע ביקורתו".

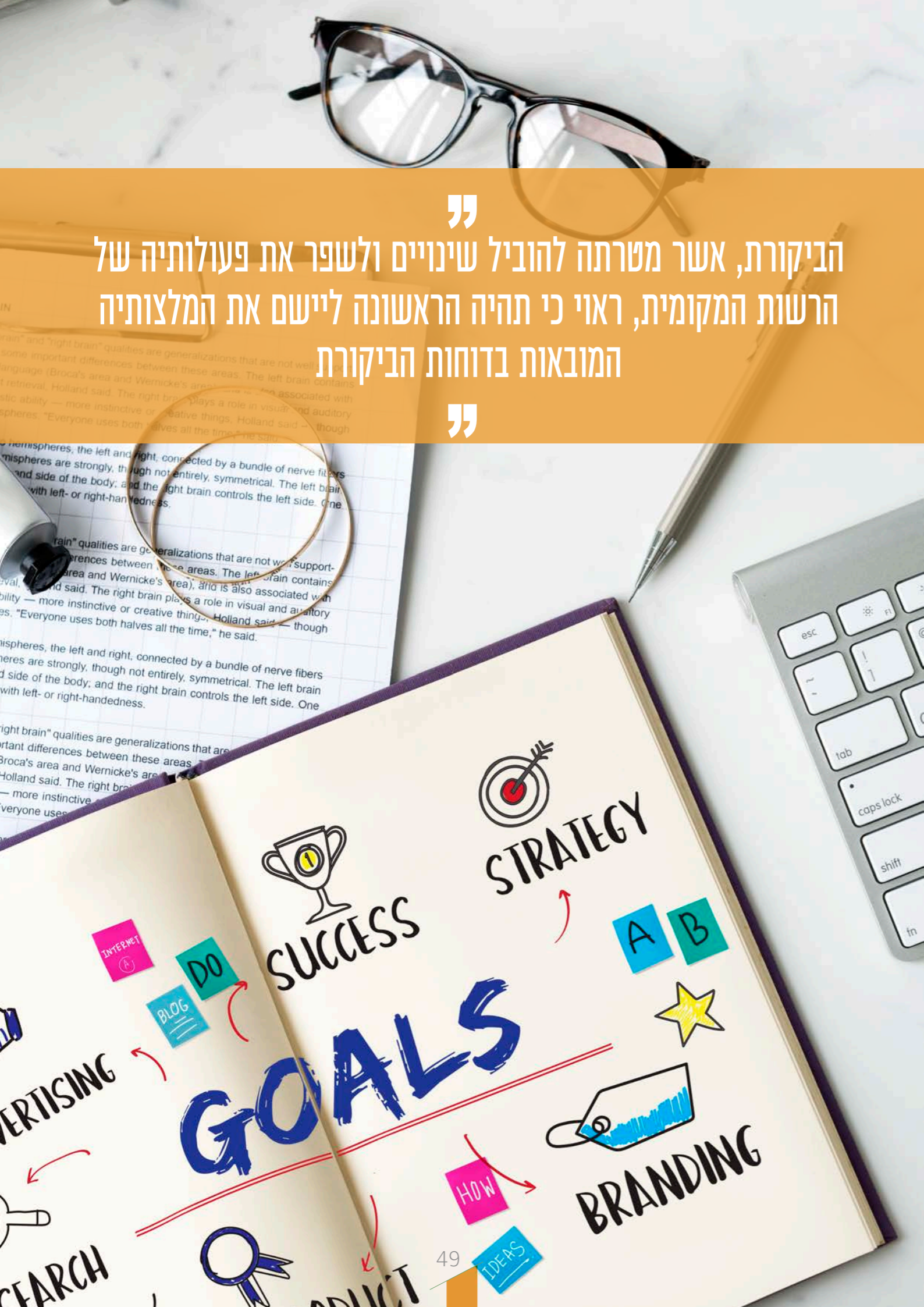
בנוסף, להבדיל מתוצרי הביקורת ביחידות הפועלות בהתאם לחוק הביקורת הפנימית, דוחות ביקורת ברשות מקומית מתפרסמים לציבור. ישנם גורמים ברשות המקומית הרואים בכך משום "הוצאה החוצה של הכביסה המלוכלכת", דבר המגביר את המתח בין הביקורת למבוקרים. בהקשר זה, טוענים המתנגדים, כתיבת כללים קשיחים עלולה לשמש ככלי בידי מבוקרים כדי לתקוף את המבקר ועבודתו, כל אימת שייאלץ לסטות מהם.

המצדדים בכתיבת נהלים לביקורת אינם דוחים את הטענות לפגיעה בעצמאות ולהגברת התלות, אלא שלדעתם יש דרכים נכונות יותר להתמודד עם קשיים אלה, מאשר להימנע מכתיבת נהלים.

כך למשל, כדי לאפשר למבקר גמישות פעולה ולהפחית את הסיכון לפגיעה בעצמאות המבקר, יכול המבקר לשנות נהלים מעת לעת, או להגדיר בהם סייגים שונים. לדוגמה, אם בנוהל הביקורת, נקבע שלב של "הודעה על התחלת ביקורת למנהל היחידה המבוקרת", ניתן להוסיף הערה - "אלא אם מצא המבקר סיבה שלא לעשות כן". כך, משאיר לו המבקר את הפתח שלא להודיע למבוקר על תחילת ביקורת, למשל במקרה של ביקורת המתחילה כסמויה בשל חשד לעבירת טוהר המידות.

בנוסף, דווקא שיתוף ראש הרשות המקומית המוסמך לאשר את נוהלי הביקורת, והתייעצות עמו בעת כתיבת הנהלים, עשויים לתרום לכינון יחסי עבודה תקינים. יתירה מזאת, המבקר לא יכול לצפות לגיבוי מראש הרשות המקומית ב"יום סגריר", מול יחידות שונות ברשות, בעוד ביום יום הוא עסוק במידור פעילות הביקורת ובהסתרת דרכי עבודתו. כדי להימנע מעימותים בכל הנוגע לתוכן הנהלים, ניתן לפעול כפי שמומלץ לפעול בכל מישור אחר בתחום הביקורת הפנימית - ברגישות ובנחישות.

9 נכון להיום, תקנים אלה אינם בגדר כללים המחייבים את מבקרי הרשויות המקומיות. ראו בהרחבה פרק 2.4 בהמשך.
 10 ראו גם יואב דותן (הערות שוליים 5), עמודים 449-450.



” הביקורת, אשר מטרתה להוביל שינויים ולשפר את פעולותיה של הרשות המקומית, ראוי כי תהיה הראשונה ליישם את המלצותיה המובאות בדוחות הביקורת

”

נהלים ככלי ניהולי

נהלים משמשים בין היתר ככלי לניהול צוות עובדים. הם מאפשרים הערכת ביצועי העובדים על סמך מדדים וזמני תקן שהוגדרו בנוהל (זמן תקן לדוגמה: "אישור על קבלת תלונה יישלח למתלונן בתוך 7 ימים"), הפקת לקחים וכן קיצור תהליך הלמידה של עובדים חדשים.

אחד המאפיינים הבולטים של אוכלוסיית המבקרים ברשויות המקומיות, הוא כי המבקרים ברובם פועלים לבד, ללא צוות עובדים, ולעיתים אף בחלקיות משרה. במקרים רבים, ברשויות מקומיות קטנות יותר, המבקר יושב ממש חדר ליד כל סגל המנהלים והעובדים, דבר היוצר ממשקי עבודה שהם פחות מורכבים.

לטענת המתנגדים, לאור האמור, ומאחר שהצורך ביצירת נהלים נגזר, בין היתר, מגודל היחידה וממורכבות התהליכים בה, גיבוש נהלים ליחידת ביקורת מהסוג המתואר לעיל, פחות נחוץ.

טענה זו אינה עומדת במבחן המציאות, כשהמבקר מעיר ליחידות שונות בהן עובד אדם יחיד, על הצורך בכתיבת נוהלי עבודה. גם ברשויות מקומיות בהם פועל המבקר לבדו, יש בנהלים כדי להציב סטנדרטיים מצופים מעבודת המבקר, להסדיר ממשקי עבודה עם גורמים ברשות וכן ליידיע את הציבור בדבר ההסדרים הנורמטיביים השונים שעשויים להשפיע עליו.

תקנים מקצועיים מקובלים

הביקורת הפנימית בעולם המערבי שואבת את כוחה ומעמדה, הן מהמנדט (CHARTER) שניתן למבקר מהנהלת הארגון - המגדיר את התפקיד של המבקר, סמכויותיו, גבולות פעילותו ועוד, והן מהתקנים המקצועיים שקבעו ארגונים מקצועיים, כדוגמת איגודי ביקורת פנימית¹¹.

במסגרת התקנים המקצועיים הבין-לאומיים נקבע (תקן 2040): "המבקר הפנימי הראשי חייב למסד מדיניות ונהלים להנחיית פעילות הביקורת הפנימית".

בישראל, חוק הביקורת הפנימית למעשה מחליף את המנדט ובחוק נקבע כי המבקר יפעל על פי סטנדרטים מקצועיים מקובלים.

המתנגדים טוענים כי מאחר שהן חוק הביקורת הפנימית והן תקנים אלה, אינם בגדר כללים מחייבים בנוגע לסדרי עבודתם של מבקרי הרשויות המקומיות, האחרונים אינם נדרשים לכתוב נהלים.

” אחת הסיבות להתנגדות אימוץ תקני ה- IIA נעוצה אולי בכך שתקנים אלה מחייבים בפועל את המבקר הפנימי ולא מחייבים גורמים אחרים בארגון העלולים לפגוע באי-תלות המבקר

”

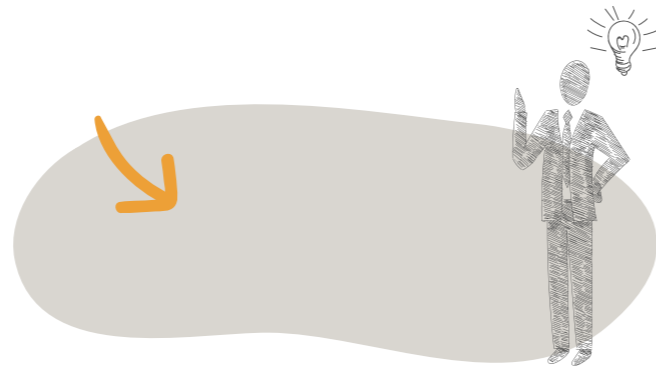
אחת הסיבות להתנגדות אימוץ תקני ה- IIA נעוצה אולי בכך שתקנים אלה מחייבים בפועל את המבקר הפנימי ולא מחייבים גורמים אחרים בארגון העלולים לפגוע באי-תלות המבקר. שמירה על אי-תלות היא אתגר לא פשוט העומד לפתחו של המבקר הפנימי, לא רק בגלל האמור תחת פרק 'עצמאות ואי-תלות' במאמר זה, אלא גם לאור מערך התקנים המקצועיים הבין-לאומיים, המחייב את המבקר הפנימי הראשי לרתום את הנהלה הבכירה לשיתוף פעולה, ולשאוף להסכמות משותפות בכל תהליכי העבודה של הביקורת הפנימית ותוצריה, כדי לעמוד במערך התקנים¹².

עם זאת, על החשיבות באימוץ התקנים המקצועיים הבין-לאומיים גם על ידי מבקרי הרשויות המקומיות כתב מבקר המדינה¹³: "ביקורת הפועלת על פי תקנים מקצועיים עשויה להבטיח לעצמה יתרון חשוב בדרך לביצוע מטלות ביקורת מועילות ומוצלחות יותר. במחקר אף נמצא קשר חיובי בין השתייכותם של מבקרי פנים לאיגוד המבקרים העולמי (ואימוץ תקנים מקצועיים בין-לאומיים בעבודת הביקורת) לבין יכולתם להתנגד לניסיונות הנהלת הארגון להשפיע על שיקול דעתם המקצועי. בחוק הביקורת הפנימית, התשנ"ב-1992, נקבע כי המבקר הפנימי יערוך את הביקורת לפי תקנים מקצועיים מקובלים. חוק זה אומנם אינו חל על מבקרים ברשויות מקומיות, אך גם בקרבם יש מי שהחילו על עצמם באופן יזום תקנים מקצועיים בין-לאומיים בעבודת הביקורת שהם מבצעים". מבקר המדינה המליץ בהקשר זה כי משרד הפנים יבחן מתן הנחיה לכלל מבקרי הרשויות

11 Internal auditing / Andrew D. Chambers, Georges M. Selim, Gerald Vinten, 1987, pages 335-342
12 איציק ליפל, אי תלות של המבקר הפנימי - האומנם?, 2016.
13 דוח מבקר המדינה: "המבקר, הגובר והיועץ המשפטי ברשות המקומית - תפקידם והתנהלותם", 2020.

רשימת מקורות

- פקודת העיריות; פקודת המועצות המקומיות; צו המועצות המקומיות, תשי"א-1950.
- חוק הרשויות המקומיות (הממונה על תלונות הציבור), תשס"ח-2008.
- חוק הביקורת הפנימית, התשנ"ב-1992.
- בג"ץ 5016/96 חורב נ' שר התחבורה.
- בג"ץ 3638/99 בלומנטל נ' עיריית רחובות.
- רע"פ 3676/08 זנו נ' מדינת ישראל.
- עע"ם 9187/07 אורי לוזון נ' משרד הפנים.
- התקנים המקצועיים הבין-לאומיים של לשכת המבקרים הפנימיים העולמית IIA.
- הנחיות היועץ המשפטי לממשלה, הנחיות מנהליות, מספר הנחיה(60.013) 1.0002, עדכון משנת 2002.
- חוזר מנכ"ל משרד הפנים 5/2004, "מבקר פנימי בעיריות ובמועצות מקומיות", 2004.
- דוח מבקר המדינה בנושא "הביקורת הפנימית במשרד התיירות", 2016.
- דוח מבקר המדינה בנושא "המבקר, הגזבר והיועץ המשפטי ברשות המקומית - תפקידם והתנהלותם", 2020.
- איציק ליפל, אי תלות של המבקר הפנימי - האומנם?, גיליון 2 כתב העת של לשכת המבקרים הפנימיים IIA ישראל, 2016.
- גבי סייג, גורמי אפקטיביות הביקורת הפנימית ברשויות המקומיות בישראל, 2016.
- דן נתניהו, ביקורת מתמשכת מבוססת נתונים, גיליון 5 כתב העת של לשכת המבקרים הפנימיים IIA ישראל, 2017.
- זמיר, הסמכות המינהלית, כרך ב', עמ' 778-779.
- יואב דותן, החובה לקבוע כללים מנהליים, משפטים כ"ג תשנ"ד.
- יואב דותן, פרסום הנחיות מנהליות, משפט וממשל ג, תשנ"ו.
- יוסי גינזור וברק ציפרוט, לבקר את המבקר, מן העיתונות, 2019.
- Harrell, Taylor & Chewnin (1989), An Examination of Management Ability to Bias the Professional Objectivity of Internal Auditors, Accounting Organizations and Society
- Andrew D. Chambers, Georges M. Selim, Gerald Vinten, Internal auditing, 1987, pages 335-342



אז... לכתוב או לא לכתוב?

כפי שהראיתי, כתיבת נהלים לעבודת הביקורת נושאת עימה יתרונות, אך גם חסרונות מסוימים.

האם המסקנה מהדיון היא כי בשל אותם חסרונות, על המבקר להימנע מכתבת נוהלי עבודה ליחידת הביקורת? במבט כולל, ולאחר שהעמקתי בטיעונים, אני סבורה שהיתרונות גוברים בהרבה על החסרונות, ולכן, ביחידת הביקורת עליה אני מופקדת - החלטתי לכתוב נהלים¹⁵.

אותם היתרונות שיש לכתבת נהלים בכל יחידה אחרת ברשות המקומית - שקיפות, הנגשה, שוויוניות, תיאום בין יחידות ועוד - יפים ונכונים הם גם לביקורת. על החסרונות שנמנו לאורך המאמר ניתן להתבונן גם דרך משקפיים אחרים, שיאפשרו לזהות את היתרונות הטמונים בהם. יתרונות אלה כוללים למשל, מתן דוגמה אישית כמבקר הרשות, רתימת המבוקרים על ידי תיאום ציפיות הדדי, מניעת טענות למשוא פנים, וכינון יחסי עבודה טובים עם ראש הרשות על ידי שיתוף והתייעצות.

נוכח האמור לעיל, נכון לדעתי, שמשרד הפנים יורה למבקרי הרשויות המקומיות לכתוב נוהלי עבודה, כשם שהורה להם בעבר להטמיע מנגנוני בקרה נוספים¹⁶. אם ועד שזה יקרה, אני מקווה כי כל יחידת ביקורת ברשות מקומית כבר תציב לעצמה את הרף הגבוה ותפעל מיוזמתה על פי נוהלי עבודה כתובים, כדבר שבשגרה.

ובכל זאת, ראוי להדגיש - מאמר זה מציג דעה אישית. מאחר שכאמור לא איתרתי דיונים קודמים העוסקים ישירות בשאלה העולה מהמאמר, תקוותי היא כי מאמר זה יעורר למחשבה ולדיון נרחב בנושא חשוב זה.

15 הנהלים מפורסמים באתר האינטרנט של המועצה קדימה-צורן ולשם הנוחות ניתן לפנות לכתבת המאמר בכתובת הדוא"ל המפורסמת באתר המועצה ולקבלם בקובץ .word

16 חוזר מנכ"ל משרד הפנים 5/2004 ממאי 2004 "מבקר פנימי בעיריות ובמועצות מקומיות" הורה למבקרי הרשויות המקומיות לערוך סקר סיכונים ולכתוב תוכנית עבודה.

המקומיות לפעול על פי תקני הביקורת הנהוגים בעולם בתחום זה.

מעבר למחקר המוזכר בדוח מבקר המדינה לעיל, ניתן ללמוד על חשיבות העמידה בתקנים המקצועיים (המחייבים כאמור כתיבת נהלים), גם ממחקרים נוספים שמדדו את איכות הביקורת הפנימית. יוסי גינזור וברק ציפרוט, במאמרם "לבקר את המבקר" (2019), סוקרים מספר מחקרים המציינים עמידה בתקנים המקצועיים, כאחד הפרמטרים להערכת טיב הביקורת, ומציעים פרמטר זה גם בעצמם.

דן נתניהו, במאמרו "ביקורת מתמשכת מבוססת נתונים" (2017), אף מציין באופן מפורש את עדכון נוהלי עריכת ביקורת כאחד המרכיבים הנדרשים כחלק ממחויבותו של המבקר הפנימי, במסגרת יצירת כתב אמנה חדש ליחידת הביקורת.

גם מבקר המדינה התייחס באופן ספציפי לחשיבות גיבוש נהלים לביקורת הפנימית, במסגרת ביקורת שערך במשרד התיירות¹⁴, וכך המליץ: "על המשרד לשקול לגבש נוהל משרדי מפורט בעניין אופן ביצועה של הביקורת הפנימית במשרד על כל שלביה, ובכלל זה לקבוע לוחות זמנים מחייבים להליכי הגיבוש והאישור של הצעת תכנית העבודה ואת אופן טיפולו של המשרד בדוחות הביקורת הפנימית".

מנגד, ניתן לטעון כי המלצה זו מתייחסת ליחידת ביקורת במשרד ממשלתי, וייתכן כי לא בכדי, לא נמצאה המלצה מפורשת בדוחות מבקר המדינה ביחס לכתבת נוהל ביקורת ברשויות המקומיות, וזאת לאור האופי הייחודי של עבודת המבקר ברשות מקומית כפי שתואר לעיל (עובד בסביבה פוליטית, לרוב ללא צוות עובדים, דוחותיו מתפרסמים לציבור וכו').

"נאה דורש-נאה מקיים"

ערך מרכזי שניתן לייחס לכתבת נהלים ליחידת הביקורת הוא ערך של מתן דוגמה אישית. הביקורת, אשר מטרתה להוביל שינויים ולשפר את פעולותיה של הרשות המקומית, ראוי כי תהיה הראשונה ליישם את המלצותיה המובאות בדוחות הביקורת ובכך תשמש דוגמה לשאר עובדי הרשות, כמו מגדלור שמסמן את הכיוון אליו יש להתקדם.

מנגד, ניתן לטעון כי דומה הדבר להשוואה בין תפוחים לתפוזים. כשם שאין מצפים מהורה הדורש מילדו שיילך לישון בשמונה בערב, ללכת לישון בעצמו באותה שעה, כך הדינים החלים על המבקר שונים מהדינים החלים על בעלי תפקידים אחרים ברשות, והציפיה כי ינהג באופן דומה אינה ריאלית.



14 דוח מבקר המדינה: "הביקורת הפנימית במשרד התיירות", 2016.

איגוד מבקרי הרשויות המקומיות (ע"ר)

איגוד מבקרי הרשויות המקומיות מאגד ומייצג את ציבור המבקרים במערך השלטון המקומי בישראל בכלל הרשויות המקומיות - בערים, במועצות המקומיות ובמועצות האזוריות.

האיגוד הינו עמותה ציבורית וולונטרית רשומה, בעלת ותק רב-שנים, שיעודה הוא הטיפול בענייניהם המקצועיים המשותפים והייחודיים של חבריה, מבקרי הרשויות המקומיות. האיגוד מנוהל ע"י הנהלה, אשר נבחרת על ידי אסיפה כללית ועל בסיס תקנון מאושר.

הביקורת ברשויות המקומיות פועלת מכח חוקים נפרדים ייחודיים לה - פקודת העיריות וצו המועצות המקומיות. בכך היא גם נבדלת מקצועית ותפקודית משאר תחומי הביקורת בארץ.

מבקרי הרשויות המקומיות מהווים בעיריות ובמועצות המקומיות מעין "זרוע" מבקרת בעלת מעמד עצמאי מיוחד, המשלבת ביקורת פנים ציבורית עם אלמנטים מקצועיים של ביקורת חיצונית. פעילותם מעוגנת בחוקים שצוינו לעיל ומכוחם היא פועלת בכלל המגזר המוניציפלי. החקיקה אף הורחבה בשנים האחרונות באופן המחייב מינוי מבקרים בכל הרשויות המקומיות בארץ, ואכן ציבור המבקרים, המונה כיום כ-150 מבקרי רשויות במעל 160 רשויות - הולך וגדל בהתאם.

לאיגוד ערוצי שיתוף פעולה עם ארגונים ארציים והוא שואף לעודדם ולהפרותם הדדית ככל הניתן.

טבעי הדבר, שעקרונות עצמאותם ואי-תלותם של

מבקרי הרשויות מנחים גם את מדיניות האיגוד, המתמקדת בביסוס המקצוע ובחזיון מעמדו במנהל הציבורי הישראלי, תוך מכוונות, פתיחות והירתמות לקידום יעדי מנהל תקין, איכות השלטון המקומי ושיפור המערכות הציבוריות.

האיגוד דוגל בשיתוף פעולה עם מערכות ממלכתיות וארציות אחרות במטרה לתרום לקידום הביקורת בישראל, לטיפוח איכותה ומקצועיותה. האיגוד מנהל פעילויות מקצועיות ייעודיות בתחומים הבלעדיים למבקרי רשויות מקומיות, במישור החקיקה בכנסת, במסגרות של השתלמויות מקצועיות, כנסים, חילופי מידע עם ארגונים שונים, הכנת חומר מקצועי. כמו-כן פועל האיגוד לייצוג ציבור חבריו בתחום חזוק ושמירה על מעמדו וסביבת עבודתו.

כל גורם שטובת המנהל הציבורי התקין לנגד עיניו מוזמן לראות בנו מען ושותפים נאמנים הפתוחים לכל רעיון, הצעה ומעש שעניינם הביקורת בישראל בכלל ובשלטון המקומי בפרט.

איגוד מבקרי הרשויות המקומיות מאגד בקרבו את מבקרי הגופים המוניציפליים - העיריות, המועצות המקומיות והאזוריות ומשמש להם מסגרת מקצועית וארגונית וולונטרית לטיפול בענייניהם המקצועיים המשותפים, לשימורם, לטיפוחם ולקידומם.

האיגוד מעוניין ופתוח לשותף פעולה עם כל גורם בעל ערכים ומטרות דומים.

אתר האינטרנט של האיגוד יסייע בשפור הקשר עם ובין חבריו בפרט והציבור הרחב בכלל וכן בהפצת מידע מקצועי.

חברי הנהלה

טליה רוזין | יו"ר האיגוד
עמאר אבו האני | חבר הנהלה
אורן ירמיהו | חבר הנהלה
שלמה כהן | חבר הנהלה
אייל לוי | חבר הנהלה
ליעוז קדוש, עו"ד | חבר הנהלה
דני רייף | חבר הנהלה

מזכיר האיגוד גמליאל אריאל, רו"ח

גזבר האיגוד משה שטיגליץ, רו"ח

יו"ר ועדת ביקורת שלמה אליהו, רו"ח

חבר ועדת ביקורת אייל תנעמי

חבר ועדת ביקורת בסאם מרעי

איגוד מבקרי
הרשויות המקומיות
בישראל



מהנעשה באיגוד

הכנס השנתי

הכנס השנתי של איגוד מבקרי הרשויות המקומיות לשנת 2022 התקיים בספטמבר 2022 במלון מג'יק פאלס באילת. בכנס נכחו אנשי ביקורת ואקדמיה מעולם הביקורת והבולט ביניהם שכיבד בנוכחותו היה רו"ח מתניהו אנגלמן מבקר המדינה שהרצה בנושא: ביקורת המדינה: חדשנית. חברתית. מניעה לפעולה.



סיור לימודי דלית אל כרמל

איגוד מבקרי הרשויות המקומיות קיים בחודש נובמבר 2022 יום עיון והעשרה במועצה המקומית דלית אל כרמל. יום העיון התקיים בסימן החברה הדרוזית בישראל. המבקרים התקבלו כאורחי כבוד של ראש המועצה מר רפיק חלבי ושל מבקר המועצה מר פרג' שיבאני. החברים שמעו הרצאה מפי ד"ר רמזי חלבי בנושא "היבטים כלכליים באופי המשפחה במגזר הערבי והדרוזי", ד"ר ירין חדיד הרצה בנושא "המבנה הגנטי של העדה הדרוזית" ולסיום גבי מייסא חלבי אלשיין מנכ"לית עמותת לוטוס הרצתה על המרחב הנשי. בסיום ההרצאות זכו חברי האיגוד לסיור מודרך ושעימות בשוק המקומי.



הנוכלים

אדווה דדון, כתבת תחקירים, בהרצאה בפני מבקרי הרשויות המקומיות.

הכנס עסק ביחסי הגומלין בין ראש הרשות למבקרי הרשויות ואירח פאנל בהשתתפות מר בני ביטון - ראש עיריית דימונה, ד"ר חנן גינת - ראש המועצה חבל אילות, רו"ח אבי אגניה - מנהל אגף בכיר לביקורת ברשויות המקומיות, ד"ר עידית נס-ויסמן - מבקרת המועצה האזורית עמק חפר וד"ר נירית קרקובר - יועצת ארגונית.



חברי האיגוד נהנו גם מהרצאות מיטב אנשי הביקורת ברשויות המקומיות העוסקים בארנונה, מכרזים, חינוך, משאבי אנוש וכן מהצגת דוחות ביקורת של חברי האיגוד

Acknowledgment:

The authors thank The Internal Audit Foundation for granting access to CBOOK database. The use of the data was in accordance with the conditions of anonymity and confidentiality. Although the data were provided by the Foundation, the views expressed in this study are those of the authors and do not necessarily present positions or opinions of the Foundation.

References

- Aguilera, R. V, Williams, C. A., Conley, J. M., & Rupp, D. E. (2006). Corporate Governance and Social Responsibility : a comparative analysis of the UK and the US *. CORPORATE GOVERNANCE AND SOCIAL RESPONSIBILITY, 14(3), 147-158.
- Allegrini, M., & D'Onza, G. (2003). Internal Auditing and Risk Assessment in Large Italian Companies: an Empirical Survey. International Journal of Auditing, 7(3), 191-208.
- Cabinet Office (2002). "Risk: improving government's capability to handle risk and uncertainty". Annexes. Strategy Unit. London. Available at: <https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.cabinetoffice.gov.uk/media/cabinetoffice/strategy/assets/su%20risk%20summary.pdf> [Accessed July 2019]
- Cabinet Office (2011). "UK Resilience - Communicating Risk Guidance". Available at: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/60907/communicating-risk-guidance.pdf [Accessed July 2019].
- Cain, S. (2013). Accounting and auditing standards continue to face challenges, CIMFA <http://www.cipfa.org/policy-and-guidance/articles/accounting-and-auditing-standards-continue-to-face-challenges>
- CIPFA. (2016). CIPFA Survey on Local Authority Audit Committees Briefing from the CIPFA Better Governance Forum. Retrieved from <https://www.cipfa.org/policy-and-guidance/reports>
- Coetzee, G. P. (2010). A Risk-based Audit Model for Internal Audit Engagements. THESIS, UNIVERSITY OF THE FREE STATE <http://scholar.ufs.ac.za:8080/xmlui/bitstream/handle/11660/4229/CoetzeeGP.pdf?sequence=1> [accessed November 2016]
- Griffiths, D. 2006. Risk-based internal auditing: an introduction, Version 4.4. [Online] Available from: <http://www.internalaudit.biz/files/introduction/rbiaintroduction.pdf> [Accessed: 20 November 2016].
- Griffiths, D. (2006b), 'Risk-based internal auditing: three views on implementation', 15/03/2006, Version 1.0.1. Available at: <http://www.internalaudit.biz/supporting-pages/resources.htm>, [Accessed: 20 November 2016].
- HM Treasury (2005). "Managing risks to the public: appraisal guidance". Available at: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/191518/Managing_risks_to_the_public_appraisal_guidance.pdf [Accessed July 2019].
- HM Treasury (2013). "The Orange Book: Management of risk-principles and concepts." Available at: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/815635/Orange_Book_Management_of_Risk.pdf [Accessed July 2019].
- The Institute of Internal Auditors (IIA) UK and Ireland (2003), Risk Based Internal Auditing, available at: www.iaa.org.uk [accessed November 2016]
- The Institute of Internal Auditors (IIA) UK (2008). Heads of Internal Audit Service Benchmarking Report - Risk management and risk based internal auditing [https://www.iaa.org.uk/media/199127/17_benchmarking_report_risk_management_and_risk_based_internal_auditing_17_march_2008_1_.pdf] [accessed November 2016]
- The Institute of Internal Auditors (IIA)(2015). Governance and Risk Report. Public sector results available online <https://www.iaa.org.uk/policy/governance-and-risk-trends/sector-results/> [Accessed 21.11.16]
- The Institute of Internal Auditors (IIA) (2017), Standards for the Professional Practice of Internal Auditing - IPPF (Altamonte Springs, FL), [Online] www.theiia.org. [accessed March 2018]
- The Institute of Internal Auditors (IIA) (2017). "IPPF Implementation Guide 2120 - Risk Management". Altamonte Springs, Florida, [Revised version 1/1/2017].
- Koutoupis A. G. & Tsamis A. (2009). Risk based internal auditing within Greek banks: a case study approach. Journal of Management & Governance, May 2009, Volume 13, Issue 1, pp 101-130
- Lenz, R., Sarens, G., & D'Silva, K. (2014). Probing the discriminatory power of characteristics of internal audit functions: Sorting the wheat from the chaff. International Journal of Auditing, 18(2), 126-138. <http://doi.org/10.1111/ijau.12017>
- NAO, 2004. Managing Risks to Improve Public Services, Report By The Comptroller And Auditor General HC 1078-I Session 2003-2004: 22 October 2004
- NAO, 2015. Code of Audit Practice.
- 2008 National Risk Register, at the Cabinet office, the national archives at http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.cabinetoffice.gov.uk/reports/national_risk_register.aspx [Accessed September 2017]
- Parliament (1972), Local Government Act 1972, London.
- Piper, A. 2015, Auditing the Public Sector- Managing Expectations, Delivering Results, CBOOK, IIA
- PwC, 2017, State of the Internal Audit Profession Study. Available from: <https://www.pwc.co.uk/services/audit-assurance/risk-assurance/services/internal-audit/insights/2017-state-of-the-internal-audit-profession-study.html> [Accessed 28.10.18]
- Sandford, B.M. (2018). "Local government in England : structures. House of Commons", Library Briefing Paper No. 07104.
- Sarens, G., De Beelde, I., & Chambers, A. (2005). FACULTEIT ECONOMIE EN BEDRIJFSKUNDE HOVENIERSBERG 24 B-9000 GENT Internal Auditor's Perception about their Role in Risk Management Comparison between Belgian and US Companies.
- Sobel, P. J. (2015). Who Owns Risk? A Look at Internal Audit's Changing Role. The Global Internal Audit Common Body of Knowledge (CBOK), 32. Retrieved from <https://na.theiia.org/iiarf/Pages/CBOK-Research-Resource-Library.aspx>
- Spencer Pickett, K.H. (2006), Audit Planning: A Risk-Based Approach, Hoboken, NJ: JohnWiley & Sons.
- Spira, Laura F., and Page, Michael. 2003. "Risk Management: The Reinvention of Internal Control and the Changing Role of Internal Audit [Electronic Version]." Accounting, Auditing & Accountability Journal 16 (4): 640-61. doi:10.1108/09513570310492335.
- Vinnari, E., & Skærbaek, P. (2014). The uncertainties of risk management. Accounting, Auditing & Accountability Journal (Vol. 27). <http://doi.org/10.1108/AAAJ-09-2012-1106>





Discussion and conclusions

This research has implications for both theory and practice.

Theoretical implications

As we have seen, the situation described here is one where all three isomorphisms are present. However, a combination of insufficient normative forces with mimetic forces which appear to be working in opposition to the normative and coercive forces, leads to a situation where the required change (implementation of RBIA) has been only partially achieved.

Upon closer examination it becomes clear that this is an example of organisational decoupling. Since most of the CAEs interviewed are actually adhering to the professional standards to the best of their knowledge and ability, it is not a case of policy-practice decoupling; rather, it is an example of means-end decoupling. This can happen as the result of the end goal being too vague (Bromley & Powell, 2012), which seems to be the case here regarding the provision of assurance by IA that risks are being managed effectively in relation to risk appetite.

The fact that there are considerable differences between organisations, which appear to result from internal auditors having differing levels of skill and knowledge regarding RBIA. Although this may at first glance seem to pose a challenge for new institutional theory, which would lead us to expect that similar organisations will behave in similar ways, it can in fact be explained quite simply as the result of inadequate normative forces. The practical implications of this are discussed below.

Practical implications

The implications of this research for the IA profession are significant and wide ranging; we have seen that even in a sector which is highly risk-oriented the principles of risk-based internal audit are not being fully implemented.

There is a clear need for training and upskilling IA practitioners in all aspects of RBIA, but particularly in terms of its implications for providing consulting and assurance on the organisation's ERM. However, where does the responsibility for this lie and how can it be implemented consistently? The intuitive answer might perhaps be that it is the responsibility of the professional body of internal auditing, namely the IIA. And yet, we have seen that none of the CAEs interviewed were actually members of the IIA. This then raises a more fundamental question of whether an IA qualification and membership of a professional IA body should be mandatory for all CAEs?

Furthermore, as we have seen, having a professional body with professional standards and guidelines is not sufficient to ensure full compliance with these standards. Our findings (along with other similar studies conducted in other countries and sectors) suggest a gap between what internal auditors say they do and what they actually do; and yet, this gap continues to exist, undetected. We must ask ourselves whether the professional body ought to be more proactive and take more responsibility for ensuring compliance with the professional standards.

More specifically, the requirements for an external QA assessment should be revisited and reconsidered. It seems reasonable to suggest that there should be some specific training and/or certification for external QA assessors, rather than leaving it to the CAEs themselves to judge the competence and qualification of a potential assessor. Similarly, it should be considered whether peer reviews are indeed an appropriate method of assessing QA, given that they could actually lead to the perpetuation of the lack of compliance (for example, in a case where neither the assessor nor the assessee have a full understanding of what is required of them).

This research has also highlighted some areas of interest for future research. It would of course be interesting to see if our findings are replicated in other sectors. Another interesting avenue is around the multiple roles that

the CAEs tend to hold in the organisation; particularly in cases where the CAE is also responsible for areas such as finance or risk management, there is a need to examine whether or not this dual role affects their ability to conduct their IA role in an impartial manner. Finally,

given that the roles of IA and risk management within the organisation are now inextricably linked, there is certainly scope to understand in more depth the relationship between these two roles within the organisation, from a number of perspectives.

Conclusions

The changes which have taken place over the last two decades have had a transformational effect on IA, affecting the way internal audit is planned, conducted and reported. Such a comprehensive change requires acquisition of new skills and expertise, but information about the implementation of RBIA in practice is scant.

The meagre evidence existing so far, from southern European countries (Italy and Greece), indicates that RBIA is not fully implemented, that there is a gap between what IAs say they do and what they actually do. This research aimed to investigate whether this is also the case in an environment which is advanced in terms of risk orientation.

Hence, the research was conducted in the UK, one of the most progressive countries in terms of legislation and regulation; and in particular, the British municipal sector. Investigating the UK municipal sector, through the lens of new institutional theory, we saw RBIA has generally been adopted; however, the principles of RBIA have been only partially implemented. The suggested reasons for this are lack of required skills and expertise (insufficient normative isomorphism) and the fact that peer reviews being used to fulfil the requirement for external QA (mimetic isomorphism working in opposition to the normative and coercive isomorphisms).

Finally, in order to facilitate future research of this kind, there is a need for a model to measure the level of implementation of RBIA, which will provide researchers with a common tool and a common language for investigating this area in different sectors and in different countries around the world.

This research raises some interesting questions for future research, for example:

- Are these findings replicated in different sectors and in different countries?
- How does the lack of implementation of RBIA impact the value of IA to the organisation in general, and to the RM function in particular?
- In what ways, if any, does the phenomenon of CAEs holding multiple responsibilities within the organisation impact their fulfilment of their role in IA?
- What is the impact of competitive professional bodies on the professionalism of IA practitioners?



Finding 2: The local authorities are not homogeneous in the level of implementation of RBIA.

While there are some commonalities between the eight CAEs interviews (for example, they all build an annual audit plan based on risk), there are also some significant differences (particularly regarding consulting and assurance on ERM).

New institutional theory leads us to expect that similar organisations which are subject to the same regulatory and normative framework will be have in a similar way as a result of coercive and normative isomorphisms. Our results suggest that this is not the case; in the following sections we will discuss possible reasons for this.

Discussion of possible reasons for these findings

As we have seen, on the one hand the IA environment is a risk-oriented environment, yet on the second hand the CAEs are not fully compliant with the principles of RBIA. This section explores possible causes for this apparent contradiction, and analysing them through the lens of *new institutional theory*.

Lack of expertise

First and foremost, it seems that the CAEs **may lack the expertise** required to fully implement RBIA. This was suggested by our analysis of the CBOK data which shows that many internal auditors in the UK public sector (around one in three) do not consider themselves experts in conducting RBIA.

These findings are echoed in our own research: when asked generally about their skills and expertise, all four respondents tended to perceive themselves as quite expert in identifying & prioritizing risks for an audit, applying the organisations risk framework in an audit engagement and using a risk-based methodology to establish the audit plan; most also rated themselves highly for consulting on ERM. The areas these CAEs are least confident about are conducting RBIA (only 3/8 rated

themselves as expert) and providing assurance on RM (only 1/8 rated themselves as expert).

It should be noted at this point that although most have extensive experience in IA, and all are members of CIPFA (Chartered Institute of Public Finance & Accounting), none of the four CAEs interviewed had any formal education in IA, and none were members of the IIA. This is actually in conflict with the PSIAS standard 1210 which states that the public sector requirement is for the CAE to “hold a professional qualification (CMIIA, CCAB or equivalent) and be suitably experienced”.

In terms of new institutional theory - the normative forces currently at play in this sector (primarily professional standards) are insufficient to ensure a full transformation from traditional IA to RBIA. Additional normative forces must be applied, for example, the professional bodies need to do more to ensure that IAs have sufficient understanding, skills and expertise to fully implement RBIA.

Lenz, Sarens & Jeppesen (2018) noted that the IA has an “apparent lack of interest in whether its members comply with its standards”, but what has not been considered, to the best of our knowledge, is that there are many practitioners of IA who neither hold any IA training or certification but are also not members of the IIA. Thus, while the IIA could perhaps do more to ensure compliance with the professional standards, this in itself would not provide a complete solution to the problem. Perhaps more coercive forces are required to ensure all practitioners are appropriately trained or certified.

Lack of truly external quality assurance (QA)

All of the CAEs interviewed claimed to work according to professional standards, either CIPFA (Chartered Institute of Public Finance & Accounting) or PSIAS (Public Sector IA Standards, which are based on IIA standards). The professional guidelines require an external quality assurance exercise to be conducted every 5 years, which is aimed at ensuring adherence to professional standards.

According the PSIAS (Standard 1312), it is the responsibility

”

While there are some commonalities between the CAEs interviewed, there are also some significant differences, particularly regarding consulting and assurance on ERM

”

of the CAE to ensure that these external assessments are carried out by a qualified assessor, who demonstrates competence in both the professional practice of IA and also the external assessment process. There are no set criteria or certification need for qualification as an external assessor, although it is stated that competence can be demonstrated through experience and that “experience gained in organisations of similar size, complexity, sector or industry and technical issues is more valuable than less relevant experience”.

This research found that the CAEs have been fulfilling this requirement for an external QA assessment by engaging in peer reviews; that is, each of the CAEs will provide QA for one or more of their peers. We found evidence of this practice in our archival research as well: of the 25 annual reports examined, 16 gave details of the QA assessor and 11 of these referred to peer reviews. This is in line with the PSIAS guidelines for selecting an assessor, although we must ask ourselves if this arrangement is really adequate. The disadvantage of conducting peer reviews is that there is no external, certified professional investigating the work of the internal audit function, and since there assessors are colleagues there may be issues with lack of objectivity. In a situation where there are gaps in the knowledge or skills of the CAEs, these will inadvertently be perpetuated, as none of them are aware that they are not fully implementing the RBIA process as intended and yet they are reassured that they are working in similar ways to their counterparts in similar organisations.

So, in terms of new institutional theory, it seems that the forces of mimetic isomorphism are actually working

against the forces of coercive and normative isomorphism, and are preventing the full implementation of the RBIA. Stronger normative and/or coercive measures will be required to overcome this challenge.

Variety of roles covered by the CAE

When considering the reasons for the lack of homogeneity found between the organisations investigated (particularly regarding consulting and assurance on ERM), we should take into account the different roles that the CAE holds in each of these organisations. Most of those interviewed hold additional responsibilities, including: finance, risk, counter fraud, insurance, business continuity and health & safety. Since some, by virtue of their other roles, are clearly involved with risk and risk management, it would seem only natural that they bring some of this knowledge with them into the IA function and that this will affect the level of implementation of RBIA.

New institutional theory tells us that organisations change in a similar manner and become more homogeneous over time; this leads us to an expectation that the organisations would behave in a similar fashion to each other. However, in this case, we see that as well as examining the macro-level institutional forces at play, in order to fully understand the implementation of RBIA we need to also consider the individuals involved, their background, skills and expertise and how these may affect their ability and/or willingness conducting risk-based audit.

the service being audited. However, there is no mention of a model or systematic methodology for building the risk universe, and therefore no evidence of a risk survey being conducted by IA.

To summarise - none of those interviewed were conducting their own thorough risk survey, they were using an existing risk register, as is.



Building an annual audit plan based on risk

All have an annual audit plan which is based on risk but not exclusively so; they may cover other topics based on a specific need or request, some even have compulsory compliance audits which they are obliged to carry out each year.

For example, one respondent stated: "The plan is based on the risk register, discussions with senior managers, input from the audit committee if there are any areas they want assurance on from the strategic risk register, also discussed with external audit. It's a discursive exercise."

For the most part, the CAEs believe their audit plans cover the key risks, although some were aware that they were unable to cover all the strategic risks due to resource constraints.

In summary - all the CAEs interviewed do have a risk-based audit plan, although some of the individual audits are not derived from this risk-based plan



Assessing the organisation's risk maturity

The term 'risk maturity' is not widely used. All of those interviewed had heard of it but levels of understanding vary from being unable to define it at all ("I leave that to the risk management department") to quite a comprehensive definition. Most were unfamiliar with models of risk maturity.

Only two out of eight respondents said there had been an attempt to define the organisation's risk maturity, and none had made direct use of it in their audit work, although some believe that the idea of risk maturity is used implicitly in their work, although it seems that this would be specific to the area being audited rather than at the organisational level, as illustrated in the following quotation: "We give an overall commentary in each audit report as to how well the service is managing the risks associated with that audit".

It can be concluded that the CAEs are not currently assessing the organisation's risk maturity, and indeed are not making use of this concept in their work.



Building and developing a risk register

The CAEs make use of corporate and/or departmental risk registers which are developed by the RM function (where there is one) or the departmental managers.

For the most part, they are not aware of the methodology used to build the risk register; only one respondent was able to mention the RM methodology used. This is particularly interesting in light of the fact that three out of the eight respondents were actually responsible for the RM function in the organisation as part of their current role.

In two cases the IA department helps to coordinate the risk registers, but they are not responsible for the content or for managing the risks, as explained by one CAE: "We are not responsible for managing risks, just making sure the process happens."

To summarise, the IA function is not responsible for building or developing risk registers.



Conducting the audit engagements according to RBIA and reporting on them

All respondents claimed to be using risk management in their audit engagements (although this claim was not verified by the researcher). CAEs state that a specific audit report would typically include details of risks, causes, consequences and recommendations for lowering the risk; however, none talk specifically about risk appetite ("We don't specifically examine risk appetite, that's down to the department."). The majority do not specifically build a risk universe (only two mentioned doing this, for a specific audit engagement), but instead rely on the existing risk registers and check controls which have a significant effect on risk.

It seems that audit engagements are generally being conducted in line with RBIA principles, although there are some aspects (such as considerations of risk appetite, and building a risk universe) where it seems there is room for improvement.



Providing consulting / assurance on ERM

There is no consistent finding here:

- 3 out of 8 had conducted an audit on the RM process and/or the CRO.
- None had audited risk appetite explicitly.
- 2 out of 8 said they provide assurance on RM processes, not on risk appetite.
- All say they provide recommendations for enhancing RM process
- A couple said they facilitate the RM process / acts as a catalyst

This aspect of RBIA is being implemented, but not fully and not consistently across organisations.

So, overall it can be seen that RBIA practices (as defined by Griffiths' model) are being implemented to some degree, but not fully. Although all participants base their annual audit plan on risk, and all claim to be considering risks in individual audit engagements, most (5 out of 8) of the CAEs interviewed had never audited the RM processes or provided assurance on them. Additionally, they are not involved in conducting risk surveys or building risk registers; rather, they rely on an existing risk register, despite the fact that in most cases they are not familiar with the methodology used to build it and have not in any way checked its reliability.

In other words, despite the fact that our chosen sector is risk-mature, and has both legislation and professional guidelines requiring RBIA, the findings are similar to those seen in the literature and RBIA is not being fully implemented (Koutoupis & Tsamis, 2009; Allegrini & D'Onza, 2003).



...despite the fact that our chosen sector is risk mature, and has both legislation and professional guidelines requiring RBIA ...RBIA is not being fully implemented.



aspects of RBIA.

We can also find evidence of risk maturity in the 2015 IIA annual survey of internal auditors in the UK. Half of public sector internal auditors describe their organisations' risk maturity as "risk managed" or "risk enabled" (the highest levels of risk maturity) compared with only 16% who are "risk naïve" or "risk aware" (the lowest levels) (IIA, 2015).

Thus, based on both legislation and the research conducted by the IIA, we can conclude that UK local government is a risk mature sector. This is important for our choice of sector for the research, since a risk-enabled environment is a pre-condition for conducting RBIA (Griffiths, 2006). We now turn our attention to the regulatory requirements for IA within this sector.

Although the systems of local government developed separately in each part of the UK (often in parallel), IA is well-established in all of them (Sandford, 2018); this is due, in a large part, to the fact that IA is anchored in legislation.

Section 151 of the Local Government Act 1972 (Parliament, 1972) established the need for internal audit in government agencies, requiring them to have "proper administration of their financial affairs". Similar legislation exists in other parts of the UK (Local Government (Scotland) Act 1973 article 95; Local Government (Northern Ireland) Order 2005 Part II).

In 2003, this requirement became



more explicit, as the 'Accounts and Audit (England) Regulations 2003' determined that a local authority "shall maintain an adequate and effective system of internal audit ... in accordance with the proper internal audit practices" (article 6). Again we find similar regulations in Scotland and N. Ireland (Local Authority Accounts (Scotland) Regulations 2014; Local Government (Accounts and Audit) Regulations (Northern Ireland) 2015). In other words, internal audit in the British local authorities became mandatory.

In 2013, the British public sector embraced the professional Public Sector Internal Audit Standards (PSIAS), which are based on the International Professional Practices Framework (IPPF) of the Institute of Internal Auditors (Cain, 2013). In addition to this, internal auditors in local authorities are subject to the Code of Audit Practice of the National Audit Office (NAO), covering fundamental issues regarding IA such as audit planning, assurance engagements and reporting (NAO, 2015).

In 2015, in a statutory instrument aimed at small local authorities, the role of IA was expanded. The Accounts and Audit Regulations 2015 determined that IA should not only audit the "internal control" but should also "evaluate the effectiveness of their risk management, control and governance processes" (article 5.-(1) A). This effectively catalysed the use of RBIA in local authorities, obliging them to "take into account

public sector internal auditing standards or guidance" (article 5.-(1) A).

Thus, we can conclude that RBIA in the UK local government sector is a regulatory requirement, and also that there are professional guidelines in place to provide internal auditors in the public sector with the guidance they need in order to implement RBIA.

This naturally leads us to the question of implementation of RBIA within UK local government. There is little information available in the literature, however a recent CIPFA survey about audit committees in local authorities (CIPFA, 2016) shows that reviewing the effectiveness of risk management arrangements is on the audit committees' agenda in 9/10 cases, suggesting that it must also feature heavily on the IA's agenda.

Given the lack of literature specifically relating to the implementation of RBIA within the UK local government, in order to investigate whether the low level of implementation of RBIA seen elsewhere is also evident in this sector, we conducted some analysis of secondary data. For this we used the Common Body of Knowledge (CBOK) 2015 global practitioner survey, conducted by the Internal Audit Foundation (IAF) amongst c.14,500 internal audit practitioners. Within the CBOK data we are unable to isolate the UK local government sector; instead we have used the UK public sector as an indicator, and examined the 34 respondents who are internal auditors in this sector. We can see that public sector auditors tend to have more areas of responsibility related to risk management than their counterparts in other industries in the UK (this aligns with fact that they are bound by legislation to conduct RBIA), yet by their own admission they tend to have less expertise than others in risk-related activities. Although these results are for the most part indicative only (i.e. not statistically significant) due to the small cell sizes, they do seem to confirm the assumption that, similarly to other sectors which have been investigated, RBIA is not being fully implemented in the UK public sector.



Investigating the implementation of RBIA in the UK municipal sector - our findings

This section explores the findings from 8 interviews conducted with Chief Audit Executives (CAEs) in local authorities in the UK. The analysis addresses the two parts of our research objective: firstly the findings regarding the extent to which RBIA is implemented in this sector, followed by a discussion of the reasons for this, using new institutional theory.

Finding 1: RBIA is partially, but not fully, implemented

The following section summarises the findings regarding the extent of implementation of RBIA methodologies with respect to each of the elements discussed in our research question:



The term 'risk survey' is not used. The internal audit departments tend to rely on risk registers compiled by the RM department (where there is one) and/or individual departments. A couple mentioned developing their own risk universe for a particular audit engagement, which would be based on a combination of the risk register, their own knowledge and the knowledge of the manager of

- The compilation of an audit universe...
- “The conduct of individual audits, which conclude on whether inherent risks above the risk appetite are being controlled to reduce them to within the risk appetite” (Griffiths, 2006(b)).

So in fact, there are three elements of RBIA; it is a methodology for building a risk-based audit plan, it is a methodology for conducting a specific audit engagement based on risk analysis, and it also involves providing assurance and consulting on ERM.

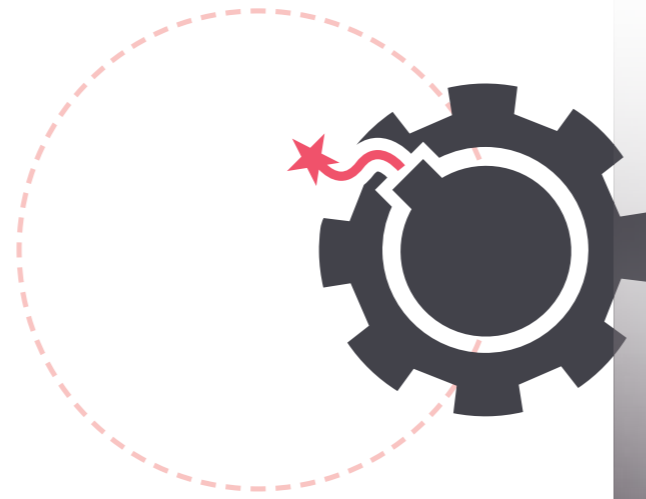
Having now established the fundamental importance of RBIA to the IA profession, we now turn our attention to the question of implementation; that is, how IA has actually changed in practice, and why.

Almost 20 years after the paradigm-changing introduction of RM into IA, most CAEs claim to use a risk-based methodology to establish their audit plan and they see themselves competent/advanced/expert in applying the organisation's risk framework in audit engagements (Piper, 2015).

Furthermore, IA appears to have been integral to the implementation of RM, playing “a central role in the development and assessment of risk management.” (Vinnari & Skærbaek, 2014). However, does the fact that CAEs are familiar with RM and help their management to implement it, necessarily mean that they are conducting their own audit according to the RBIA model?

Although the concept of IA effectiveness is prominent in the IA literature (Lenz et al., 2014, review the literature on this subject), the number of studies pertaining specifically to RBIA and its implementation are relatively few.

A review of recent academic literature indicates that actually there are significant gaps between the desired role of IA and the reality. An example of this is Koutoupis et al's research on the IA in the Greek banking sector (Koutoupis & Tsamis, 2009). The research indicates that although the term ‘risk-based internal auditing’ was being used by internal auditors to describe their work, in



practice this could not be justified since their work was devoid of any form of risk assessment or risk-based audit planning.

Allegrini and D'Onza made a similar discovery (Allegrini & D'Onza, 2003); they undertook a quantitative study amongst large Italian companies in order to assess the extent to which IA implements a risk-based approach. They drew a distinction between the implementation of risk assessment at the macro level (in planning the annual schedule of audits) and the micro level (in planning each audit engagement). They found that in only a minority (8%) of large companies were auditors applying a risk-based approach at both levels. The majority were doing so only at the macro level.

In 2005, Sarens et al published a qualitative study conducted amongst 10 large firms in Belgium, which focussed on the role of internal auditors in risk management. One of their central conclusions is that the relationship between internal audit and risk management is highly dynamic, therefore their findings are time and country specific; hence, further research is needed in countries and sectors which have not yet been explored.

So, research investigating the extent to which RBIA is being implemented is scant; the few studies which have been conducted suggest that RBIA is often not fully implemented, and yet none of them have attempted to explain why this is.

Hence, our objective in this paper is to add to the current body of knowledge by using new institutional theory to explore and explain the reasons why RBIA is not being fully implemented.

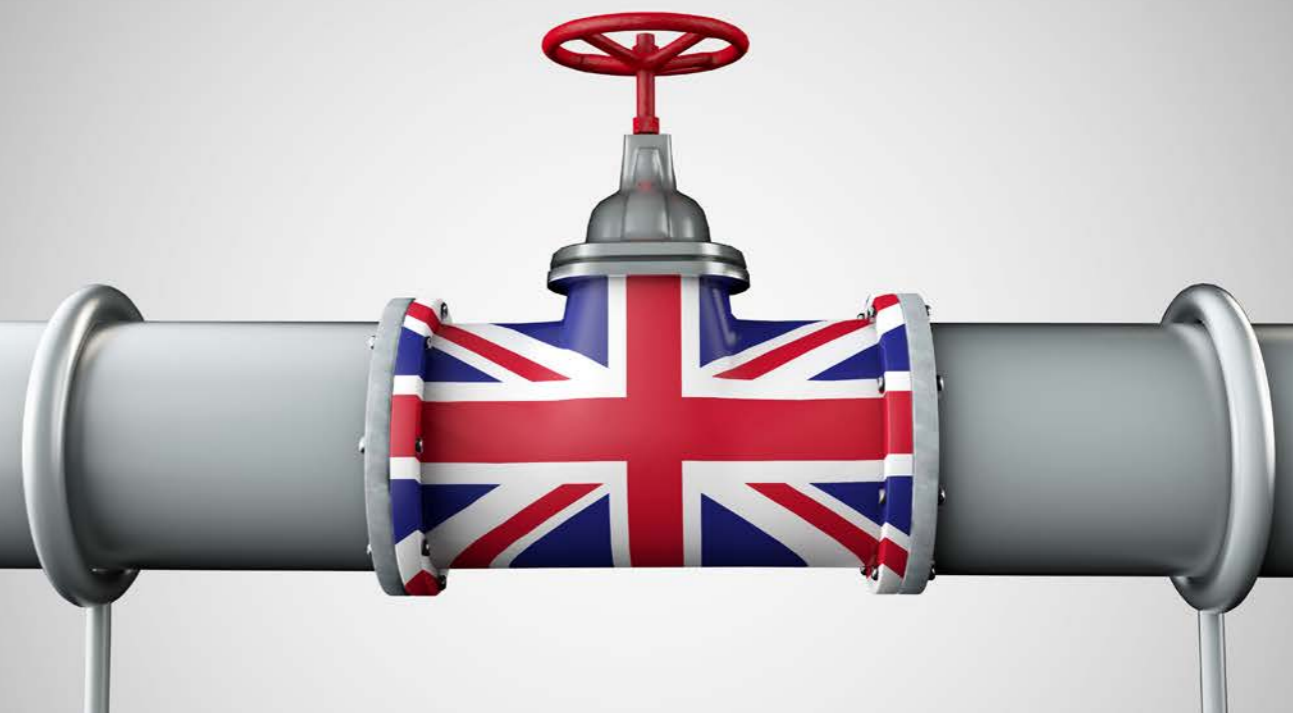
Risk Management and RBIA in the UK and in UK local government

The UK was one of the first countries in Europe to adopt the practice of RM. This began in 1992 with the adoption of elements of corporate governance by the London Stock Exchange and the Cadbury Committee's Code of Best Practice for the financial aspects of corporate governance (Aguilera, Williams, Conley, & Rupp, 2006). Subsequently, the UK also adopted the Companies (Audit, Investigations and Community Enterprise) Act of 2004 (similar to the Sarbanes Oxley Act) and COSO ERM model. During this period, RM practices were developing in a similar way in both public and private sectors (NAO, 2004).

In the public sector, regulation containing risk management guidance was introduced by the government (Cabinet Office, 2002), followed by a multitude of regulations and guidelines around risk management (HM Treasury, 2005; National Risk Register, 2008; Cabinet Office, 2011; HM Treasury, 2013).

A study conducted by the IIA UK in 2008 amongst large private and public sector organisations concluded that “risk management has a high profile within most of the organisations that participated in the survey”, and that “on the whole” RBIA is being practiced by internal auditors (IIA UK, 2008). However, it should be noted that the research relies on the CAEs' self-reporting and focuses on the audit plan; that is, it did not investigate objectively whether CAEs are actually conducting all

...the few studies which have been conducted suggest that RBIA is often not fully implemented, and yet none of them have attempted to explain why this is



Background

In this section we discuss the evolution of the internal audit profession and how it has been impacted by the development of risk management (RM); we will then explore the implementation of internal audit (IA) and risk-based internal audit (RBIA) within UK local government, making reference to legislation, professional guidance and relevant scholarly literature.

The evolution of risk-based internal audit (RBIA)

The emergence of risk management (RM) in the 1990s had a significant impact on the development of the internal audit profession. The changes which took place in corporate governance created an opportunity for internal auditors to contribute to corporate objectives, thus increasing their power and status in the organisation (Spira & Page, 2003). Internal auditors are now expected to

provide consultancy to senior management and provide assurance on the ERM (Enterprise Risk Management) process. Research shows that stakeholders support IA taking on and continuing to develop this more value-added 'trusted advisor' role (PwC, 2017).

In line with this evolution, in 1999 the IIA re-defined the role of IA to become an assurance provider and consultant primarily regarding the ERM strategy. More recently, the IIA introduced a mission statement describing the role of IA as "to enhance and protect organisational value by providing risk-based and objective assurance, advice and insight" (IIA, 2017). To fulfil that mission, IA must focus on risk as the foundation for what should be audited, how it should be audited, and what should be reported (Sobel, 2015). This is the essence of Risk Based Internal Auditing (RBIA).

The IIA defines RBIA as a methodology which links internal auditing to an organisation's overall risk management framework (IPPF), allowing internal audit



Table 1: summary of the differences between traditional IA and RBIA

	IA	RBIA
Main Field of interest	Internal control	Risk
Focus	Key controls	Key risks
Methodology	Control test Data integrative	Identify, evaluate and rank risks; assess ERM
Audit recommendations	Internal control: Strength Cost-benefit Cost effectiveness	Risk management: Indifferent/spread risk Share/transfer risk Control/acceptance risk
Scope of work	Partial Assurance (using sample and statistical analysis)	Assurance (using IT to analyze the whole database)
Objectivity	An independent function to review accounting, financial and other operations Measures and evaluates the effectiveness of different types of controls.	An independent, objective assurance and consulting function. It helps an organisation accomplish its objectives through a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.

"to provide assurance to the board that risk management processes are managing risks effectively, in relation to the risk appetite" (IIA UK, 2003). In practice, risk-based audit is about targeting high-risk areas for audit coverage; promoting a discussion of risk with management; starting with risk as the first step in the risk-based auditing process (Spencer Pickett, 2006).

Based on the authors' professional knowledge and analysis of the literature, the main differences between traditional IA and RBIA can be summarised as follows:

Bearing in mind that RBIA is now integral to the IA profession, it's surprising to find that there is little documentation of actual RBIA methodologies. Moreover, it has been noted that there is some inconsistency in the models and methodologies used for conducting

RBIA, and that there are gaps in these models which are ultimately 'preventing the utilisation of the process to its fullest potential' (Coetzee, 2010).

Griffiths, the first to offer a comprehensive model for RBIA, describes it as a "methodology [that] provides assurance that risks are being managed to within the organisation's risk appetite" (Griffiths, 2006(b)), which is very much in line with the IIA definition. Griffiths proceeds to outline the elements which the head of internal audit needs to consider:

The extent to which the board and management determine, assess, manage and monitor risks...

- The existence of a risk register... and the extent to which this may be relied upon for audit planning.

Risk Based Internal Audit in UK local government: an institutional perspective



Alon Kohalny Adv
University of Haifa

Introduction

For internal audit to be relevant in the 21st century it must be risk-based. The very definition of internal audit encapsulates this claim, and there is much discussion of it in both professional and scholarly literature. And yet, the few studies which have investigated whether internal auditors are actually living up to this expectation have all reached the conclusion that the implementation of the principles of risk-based internal audit (RBIA) is partial at best.



What has not been addressed in either the professional or the scholarly literature is the question 'why?'. We believe that this is the first piece of research examining the reasons why RBIA is not being fully implemented. It is possible that the reasons lie simply in the choice of timing, country and sector in which these studies were conducted; for example, there may be no legislation or professional standards making RBIA mandatory, or the organisations studied may be too risk naïve to allow RBIA to exist. However, it is also possible that there are greater forces at play.

In this study, we test the new institutional theory as a framework to explain the factors which may be influencing the level of implementation of RBIA. Institutional theory teaches us that organisational change is most likely to occur when all three isomorphisms (coercive, normative and mimetic) are present. Therefore, we chose to investigate a sector (UK local government) which is risk-mature and where risk-based internal audit is a requirement in both professional standards and also via regulation, in the expectation that all three isomorphisms would be working in favour of implementation of RBIA.

However, we found that this was not the case; similar to other sectors which have been investigated, we found that RBIA was only partially implemented in UK local government. Two reasons for this became apparent. Firstly, that the Chief Audit Executives (CAEs) we spoke to did not fully understand the implications and requirements of RBIA. This raises some questions about the influence of the normative isomorphism, that is, whether the professional bodies are fulfilling their role in ensuring that internal auditors are indeed fulfilling their mission.

Secondly, we found that the external quality assurance assessments (which are required by the professional standards) are being fulfilled via peer reviews. This situation, where CAEs who themselves are not fully implementing RBIA, are assessing others, leads to a perpetuation of the current situation. In terms of new institutional theory, this means that the mimetic forces are working in opposition to the normative and coercive ones. Thus we are actually seeing an example of means-end decoupling; although the CAEs are apparently following the professional guidelines which have been set, they are only partially fulfilling the mission which has been defined for internal audit.

About **The Association** and its activity



The Association of Local Authorities Auditors brings together and represents the people who audit the local government system in Israel in all local authorities - in the cities, in the local councils and in the regional councils.

The Association is a registered voluntary public association, with many years of experience, whose aim is the handling of the common and unique professional affairs of its members, the auditors of local authorities. The managers of the Association are elected at a general meeting and based on approved regulations.

Audit in local authorities operates by virtue of separate laws unique to it - the ordinance of the municipalities and the decree of the local councils. In this way it also differs professionally and functionally from the other areas of auditing in Israel.

The auditors of the local authorities form in the municipalities and local councils a kind of auditing "arm" with a special independent status, which combines internal public audit with professional elements of external audit. Their activity is anchored in the laws mentioned above and by virtue of them it operates throughout the municipal sector. The legislation has even been expanded in recent years in such a way as to require the appointment of auditors in all local authorities in the country, and indeed the number of

auditors, which is currently about 150 authority auditors in over 160 authorities - is growing accordingly.

It is natural that the principles of independence and non-dependence of the authorities' auditors also guide the Association's policy, which focuses on establishing the profession and strengthening its position in Israeli public administration, while being intentional, open-minded and committed to promoting the goals of proper administration, the quality of local government and the improvement of public systems.

The Association has channels of cooperation with state and public bodies, headed by the Ministry of the Interior and the Center for Local Government, with the aim of contributing to the promotion of auditing in Israel, to fostering its quality and professionalism. The Association manages dedicated professional activities in the areas exclusive to local authority auditors, at the level of legislation in the Knesset, in the frameworks of professional training, conferences, information exchanges with various organizations, preparation of professional material. The Association also works to represent its members in strengthening and maintaining its status and work environment.

But mainly, the Association of Auditors of Local Authorities brings together the auditors of municipal bodies - municipalities, local and regional councils and serves as an overall framework that works to promote professionalization, granting tools, status and powers in order to ensure effective audits in local authorities.

A note from the Head of Publication



JOURNAL
AUDIT
In Local Government

I am happy and proud to launch of the first issue of the journal: "Audit in Local Government". This first and celebratory issue is launched after months of debate regarding the nature and tone of the journal. As the head of publication, who took on the responsibility for publishing the journal on behalf of the Association's management, it was important to me to meet academic standards on the one hand, but on the other hand to bring practical and effective value to all auditors in local authorities in Israel. The connection between local authority auditors and academia and research is as critically important, but as those who stand at the forefront of public audit in all municipalities and councils in Israel, it is equally important to connect with colleagues in the profession, the senior officials in the Ministry of the Interior, the state comptroller and the ombudsman, the local government and anyone directly or indirectly involved in municipal issues.

The journal contains professional articles on various audit topics, the authors of which are among the best in the field and include

opinion leaders from academia and the field. The purpose of the journal is to publish articles, in all areas of audit in local government, which are of great significance to the field of knowledge and research of audit in local authorities and to distribute them among audit professionals and those involved in municipal government, and beyond. These days there is extensive discussion on the issue of limiting the term of service in local government. We at the journal follow the developments that may also affect auditors in local authorities and will update accordingly.

I would like to conclude my remarks by thanking the members of the Association's management, led by the chair Talia Rosin, for the support they gave me as head of publication in the production and publication of the journal. Thanks to the members of the editorial board: Dr. Matan Gottman, Orit Begerano-Shapira Adv., Dr. Gaby Sayag, Mr. Lior Segal and Mr. Eyal Levy for their commitment and volunteering their time to produce the journal, writing and reviewing articles. Thanks to the writers of the articles, thanks to Ms. Yahal Ichilov and the team from the Malchin Konigsberg production office for their professional work in producing the journal, and of course to Mr. Kohalny, the editor without whom we would not have succeeded in producing the first issue of the journal.

Yours,

Oren Yeremiyahu Levy

Auditor and commissioner for public complaints, Municipality of Kiryat Shmona

Board member of the Association of Auditors in Local Authorities in Israel

A Note From The Editor



JOURNAL
AUDIT
In Local Government

About a year ago, the management of the Association, led by Ms. Talia Rosin, decided to create a journal dedicated to audit in local government. It seems that there is no greater proof that auditing in local authorities has matured into a unique profession within the field of internal auditing.

Audit in local government has developed over time into an independent discipline, and a clear expression of this can be seen in the ruling that this sector contributed central laws in audit law, which include the rights of inspection and argument of auditees, the scope of the audit, third party audit issues, the status of the auditor in council meetings and much more.

But this is evident not only from an Israeli perspective, but also when we examine this practice in other countries. Indeed, in this issue there is an article presenting the transformations in internal audit in local government in the United Kingdom.

The unique characteristics, the legislation that gives auditors a higher status than their internal auditor counterparts in the other sectors, the municipal sector having many governmental powers, and the unique

organizational environment and culture, all of these place internal audit in local authorities in a unique position, and this journal aims to promote the discourse on this topic, to encourage research and be a platform for ideas, opinions and perceptions in the sphere of municipal audit.

This first issue is an intentionally eclectic platform that illustrates in a small way the thematic diversity on the one hand, and the conceptual space for theoretical research on the other hand, within the field of internal audit in local government. We ensure, amongst other things, to publish articles with a research contribution, written in line with the citation rules, in order to establish this journal as the leading platform for publishing research in the field of local government audit, and we invite the entire academic research community and the entire community of internal auditors to submit articles for this journal.

My thanks to the chairman of the Association Talia Rosin for the opportunity to establish this flagship project of the Association, to my colleague Oren Yeremiyahu, member of the Association's board and head of publication for making the production of this issue possible. Special thanks to members of the academia serving on our editorial board, and to Dr. Herzl Cohen and Maya Ziv Shefelter, CPA, for their contributions in the early stages of the production, whose contribution to the quality of the articles was critical, and a special thanks also to my colleagues on the editorial board of the journal for the collaboration.

Wishing you an enriching read,

Alon Kohalny, Adv.,

Editor



A note from the Chair of the Association



איגוד מבקרי
הרשויות המקומיות
בישראל
Association of
Local Authority
Auditors in Israel

On behalf of the management of the Association of Local Authority Auditors in Israel, I am proud to launch our new, dedicated journal.

For many years, I have harbored a desire to publish a journal for the Association, which will bring current professional issues to the fore, will enrich us, stimulate thinking, provide knowledge and be an academic product to be proud of, which can help to position us alongside other respected, professional associations.

As we know, audit in local authorities operates by virtue of separate laws that are unique to it - the ordinance of the municipalities and the decree of the local councils, thus it is also professionally and functionally differentiated from other areas of audit in Israel.

The Association is a public association, with many years of experience, which was established to deal with the common and unique professional interests of its members, auditors in local authorities - cities, local councils and regional councils. Over the years, the Association has become the flagship in the struggle to shape the image of the Auditor in local authorities and maintain its independence.

This journal represents another initiative that the Association is taking to promote the development of knowledge in the field of municipal audit and to put a spotlight on the vital and important field of audit in local authorities, in the uncertain reality of today.

The list of authors includes those from the private sector, the world of academia, the State Comptroller and the world of auditing as a whole, alongside Association members. This opens up an academic perspective on the institution of audit in local authorities, not only as reflected from our eyes, but also as it is observed through the eyes of our colleagues in academia, the private sector and the State Comptroller's office.

Some of the articles are written in the English language, in the hope that they will be studied and cited in audit institutions and/or academic institutions around the world.

I would like to encourage each and every one of you, members of the Association, to participate in the academic discourse, to research, understand, make accessible and share with all of us by writing an innovative, disruptive, opinion-leading and thought-provoking academic article for us in the next edition. There is no better way than this to deal with the winds of change and innovation in auditing in general and audit in local authorities in particular. The signs of change are already evident and we should not ignore them.

I would like to thank the authors for your professional and enlightening articles. I have no doubt as to your contribution to the discourse and development of the profession.

I would like to thank the editor of the journal, Alon Kohalny, Adv., the head of the publication, Oren Yeremiyahu Levy, and the members of the editorial board for volunteering their work, time and energy to produce the journal in its professional and proper format.

Your Sincerely,

Talya Rozin, CAE, Municipality of Migdal Haemeq & chairwoman of the association

Table Of Contents

6	A Note From The Chair Of The Association (Heb)	38	Survey (Heb)
7	A Note From The Head Of The Editorial Board (Heb)	42	Writing Procedures For The Audit Unit In A Local Authority (Heb)
8	A Note From The Editor (Heb)	52	What's Happening At The Association (Heb)
9	About The Association Of Local Authority Auditors In Israel (Heb)	71	Risk Based Internal Audit In Uk Local Government: An Institutional Perspective
10	Internal Audit In A Scientific, Philosophical Perspective (Heb)	74	A Note From The Editor
20	Implementation Of Rbia In The British Municipal Sector (Heb)	75	A Note From The Head Of The Editorial Board
26	The Intrinsic Tension In The Mechanism Of Internal Audit In Local Authorities (Heb)	76	A Note From The Chair Of The Association



איגוד מבקרי
הרשויות המקומיות
בישראל



*Association of
Local Authority
Auditors in Israel*

2023

September 2023 | Issue No. 1



JOURNAL

AUDIT

In Local Government