

ביקורת פנימית

מדריך לוועדות ביקורת

תוכן עניינים

עמודים

מבוא.....3

פרקים:

5-4.....מקור הסמכות החוקית של וועדת הביקורת בוועד המקומי
8-6.....מושגים בסיסיים
10-9.....תפקידי וועדת הביקורת בוועד המקומי
12-11.....בקרה וביקורת
16-13.....תכנון עבודת הביקורת
17-16.....תכנית הביקורת
17.....כתיבת דוח ביקורת אפקטיבי

נספחים

21-18.....השוואה בין וועדת ביקורת בוועד המקומי לאגודה שיתופית
24-22.....דוגמה לתכנית ביקורת בוועד המקומי

1. מבוא

א. התיקון בצו המועצות האזוריות, שנכנס לתוקף בינואר 2005, מורה על הקמת ועדות ביקורת לוועדים המקומיים של יישובי המועצה. התיקון בצו המועצות, מהווה אימוץ של חלק מהמלצות "ועדת אמרני", אשר הוקמה ע"י משרד הפנים בשנת 1999, לצורך בחינת יחסי הגומלין בין המועצה לוועד המקומי וקביעת מעמדו וסמכויותיו של הוועד המקומי במועצה האזורית.

ב. בעקבות התיקון בצו המועצות, החל מינואר 2005, חייבת בכל ועד מקומי בישוב לפעול וועדת ביקורת, הממונה ע"י מליאת המועצה.

ג. במרבית יישובי המועצה, פועלות אגודות שיתופיות ובפועל, קיימות שתי ישויות מנהלות: הוועד המקומי וועד האגודה. לכל גוף יש ועדת ביקורת משלו כאשר:

(1) ועדת הביקורת של הוועד המקומי ממונה ע"י המליאה.

(2) ועדת הביקורת של האגודה נבחרת ע"י האסיפה הכללית ומחויבת בדיווח לאסיפה הכללית.

ד. במצב של זהות ועדים, איוש שתי הוועדות הללו יכול שיהיה חופף אולם, הליכי המינוי והדו"ח שונים.

ה. נמצא, כי קיים קושי ביישום ובהטמעת ההנחיה הקבועה בחוק, בוועדים המקומיים מטעמים רבים ושונים כגון:

(1) העדר הנחיות ברורות לדרישות ההתנהלות של הוועד המקומי.

(2) העדר אמות מידה מדידות לבדיקת פעילות הוועד המקומי,

(3) חברי וועדות הביקורת התמנו על בסיס התנדבות,

(4) חברי וועדות הביקורת מתחלפים בתדירות גבוהה, חסרים בידע מקצועי ובניסיון בעבודת הביקורת כגון: יכולת לקרוא דוחות כספיים, היכרות מספקת עם הנחיות החוק, היכרות עם כלי הביקורת, שיטות לכתיבת דוחות ביקורת אפקטיביים ועוד.

ו. כמו כן נמצא, כי גורמים רבים מטפלים בנושא זה אולם, חסר גוף מקצועי המרכז את הפעילות כולה והאחראי על גיבוש נהלים, הנחלה והטמעה של נושא הביקורת בשטח.

ז. חשוב לזכור כי ועד ההנהלה המקומי והוועדות ביישוב מאוישות ע"י מתנדבים, הממלאים תפקידים אלו בזמנם הפנוי.

ח. מכאן, שעלה הצורך בסיוע **במדריך** להלן, המתבסס על ריכוז מסד נתונים, ידע בסיסי וניסיון מצטבר עבור ועדות הביקורת ביישובים, המתחלפים תדיר (בד"כ אחת לשנתיים) וחסרים בכלים רבים ובניסיון בעבודת הביקורת ביישוב.

2. מקור הסמכות החוקית של ועדת הביקורת בוועד מקומי

א. בשנת 2004 נוסף סעיף 130 א' (א)-(ו) לצו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות), תשי"ח-1958. סעיף זה, דן בוועדת ביקורת בוועד מקומי, מתווה את דרכי פעולתה, ומשמש בסיס לעבודתה.

ב. המשמעות המעשית של החוק :

1) החל מינואר 2005, חייבת בכל ישוב לפעול וועדת ביקורת, ועדת הביקורת הינה ועדת חובה.

2) **חובת מינוי**- הסעיף החדש 130 א' (א) קובע כי על מליאת המועצה מוטלת החובה לאשר מינוי ועדות ביקורת בוועדים מקומיים.

3) **הרכב וכשירות**- מספר חברי ועדת ביקורת לא יפחת מ- 3 (עד 5) כשירים יהיו, כל תושבי הישוב (מי שרשום במרשם האוכלוסין כתושב), מעל גיל 18 רשאים להציג מועמדותם לוועדת הביקורת, בתנאי שהכתובת המופיעה בתעודת הזהות שלהם הינה כתובת הישוב.

4) חברי וועדת הביקורת אינם יכולים להיות חברי הוועד המקומי, או עובדי הוועד המקומי או עובדי המועצה או בני משפחותיהם.

ג. סמכויות, חובות והגבלות של ועדת הביקורת

1) **סמכויות**- החוק מקנה לוועדת הביקורת זכות לקבל מהוועד המקומי כל מסמך ולברר כל עניין, לקבל תשובות מחברי הוועד ועובדי הוועד המקומי, כפוף לצנעת הפרט ולמגבלות משפטיות אחרות.

2) **חובות**- הוועדה מחויבת בדיווח שנתי על ממצאיה: וועדת ביקורת צריכה להשלים דו"ח ביקורת תוך שלושה חודשים לאחר סיום השנה הקלנדרית-דהיינו לגבי שנת 2010 עד 31/03/011 ולהעביר את הדו"ח (טייטה) לוועד המקומי לקבלת התייחסות. לאחר התייחסות הוועד המקומי- תוך 30 יום, יש להוציא עד ה-31/05/011 את הדו"ח הסופי לוועד המקומי ולמועצה ולהפיצו תוך 14 ימים בקרב תושבי הישוב.

3) **הגבלות**- פעולות הוועדה מוגבלות לתפקידי ביקורת בלבד, ואל לה להיות מעורבת בתפקידים ביצועיים. וועדת הביקורת אינה רשאית לקבוע מדיניות, להכתיב נהלים ולתת כל הוראות ביצוע.

ד. מתחם הביקורת רחב ועיקרו :

- (1) מעקב אחר החלטות ופעולות הוועד המקומי, והאם הוצאו לפועל כדין.
- (2) בקרת הניהול הכספי, תבדוק את חשבונות הוועד המקומי ותוודא כי פעולותיו נעשו במסגרת תקציבו המאושר.
- (3) תבדוק אם סדרי הבקרה והוראות הנוהל, הנהוגים בוועד, מבטיחים קיום הוראות כל דין, טוהר המידות ועקרונות היעילות והחיסכון.
- (4) תקיים מעקב אחר תיקון הליקויים בפעולות הוועד המקומי שנמצאו בביקורות קודמות. (בכל ביקורת שנעשתה ע"פ דין ובכללן: מבקר המדינה, מבקר משרד הפנים, מבקר המועצה).

ה. על ועדת הביקורת להקפיד על הדיוק בעובדות ובמצאים. כמו כן, על הוועדה ללבן את העובדות עם המבוקרים ומומלץ כי יתקיים שיתוף פעולה בין ועדת הביקורת לבין ועד ההנהלה בגיבוש תכנית העבודה וביישום ההמלצות תוך שמירה על שקיפות ציבורית.

3. מושגים בסיסיים בשלטון המקומי

א. המטרה העיקרית של רשות מקומית היא לספק שירותים לציבור, בתחום שיפוטה ובמסגרת סמכויותיה, בהתאם לאמצעים הכספיים העומדים לרשותה ואשר יועדו מראש למטרות האמורות בתקציב שאושר ע"י חברי מליאת הרשות המקומית.

ב. **סמכויות הרשות המקומית** לפעול בכל עניין הנוגע לציבור בתחום המועצה:

(1) תוך התחשבות בהוראות משרד הפנים.

(2) במידה שאין משום סתירה לכל דין.

(3) סמכויות נוספות עפ"י ס. 63 לצו המועצות המקומיות.

(4) אצילת תפקידים וסמכויות לוועד המקומי.

ג. **הניהול התקין והבקרה:**

(1) חוקיות המינהל.

(2) סמכויות המועצה.

(3) מכרזים וחוזים.

(4) התקציב.

(5) טוהר המידות ואתיקה.

(6) בקרה פנימית.

ד. **מוסדות הביקורת ברשות המקומית**

(1) משרד מבקר המדינה.

(2) רואה חשבון לרשויות המקומיות מטעם משרד הפנים.

(3) המבקר הפנימי ברשות המקומית.

(4) וועדה לענייני ביקורת ברשות המקומית.

1. מאפייני עבודת הביקורת ברשות המקומית:

(1) הביקורת תעסוק במכלול פעילויות, בנושא מקיף או בתהליכים שלמים, ולא רק בבדיקות נקודתיות. בדרך זו, ניתן להבטיח שהביקורת תיעשה מנקודת מבט כוללת, מעמיקה ורב-ממדית על עבודת הרשות. וע"י כך תוכל הביקורת להגיע לממצאים משמעותיים ולהמלצות יעילות ופוריות לטווח הארוך של עבודת הרשות.

(2) עבודת הביקורת שואפת להיעשות תוך שיתוף פעולה מלא עם הגורמים המבוקרים, במהלך כל שלבי הביקורת, כולל תיאום לוח הזמנים. אף גיבוש ההמלצות עצמן, נעשה, ככלל, תוך דו-שיח עם היחידות המבוקרות, בהנחה שבדרך משותפת זו יבואו ההמלצות לכלל יישום וביצוע מלאים ומהירים יותר.

(3) עבודת הביקורת שמה דגש על יישום המלצות הביקורת ועל תיקון הליקויים, תוך כדי ביצוע עבודת הביקורת.

(4) שמירת שמם הטוב של עובדי היחידות המבוקרות ומנהליהן הוא עיקרון חשוב של עבודת הביקורת. עקרון זה נשמר הן באמצעות מתן זכות התשובה והשכנוע לכל מבוקר, לפני סיכום הממצאים, ובוודאי קודם לפרסום דוח הביקורת, והן באמצעות ניסיון לכלול דברי הערכה לפעילות המבוקר ולמסירותו.

(5) עבודת המבקר היא כלי חשוב שיש בו כדי לסייע לנבחר בתפקידו כבקר ציבורי של עבודת הרשות. באותה מידה, תמיכתו של הנבחר במבקר וגיבוי הוא יסוד חשוב ביכולת הפעולה הבלתי-תלויה והבלתי-מושפעת של המבקר.

2. במועצה אזורית, קיימים 3 מנגנוני ביקורת על פי חוק, להם תפקידים וסמכויות שונות: מבקר פנימי, ועדה לענייני ביקורת וועדות ביקורת ביישובים.

4. תפקידי ועדת הביקורת בישוב

א. תפקידי ועדת הביקורת מקבילים למבקר פנימי בתאגיד, בהתאמה, כל נושא בו מטפל או אמור לטפל וועד מקומי נתונים לביקורת. בד"כ הנטייה של וועדות הביקורת לטפל בנושאים כספיים, למרות שנושאים רבים קשורים לתחום הארגון והמנהל התקין.

ב. תפקידים עיקריים:

- 1) לבדוק אם החלטות הוועד המקומי בוצעו כדן.
 - 2) לבדוק את חשבונות הוועד המקומי.
 - 3) לוודא כי פעולותיו של הוועד נעשו במסגרת התקציב המאושר.
 - 4) מעקב תיקון הליקויים בפעולות הוועד המקומי.
 - 5) המצאת טיוטת דו"ח ביקורת בתוך 3 חודשים מתום כל שנה.
 - 6) מסירת דו"ח ביקורת סופי בתוך 5 חודשים מתום כל שנה.
- ה. ביקורת החשבונות של הוועד ניתנת לרואה החשבון של הוועד, במסגרת תפקידו מחוזה דעתו רואה החשבון על התוצאות הכספיות של הוועד ועל רמת הנאותות של הפעילויות הכספיות. רואה החשבון אינו מחוזה דעה על דרך ניהול הוועד, על הניהול הכספי ועל מידת היעילות הכספית של הוועד המקומי.

ו. נושאים שראוי שיבחנו ויבוקרו על ידי ועדת הביקורת של הוועד הינם:

- 1) התנהלות וועד הנהלה - פרוטוקולים, תכיפות הישיבות, השתתפות חבריו.
- 2) בחינת אופן יישום קבלת החלטות ועד הנהלה.
- 3) ניהול נפרד של הוועד מקומי ושל ועד האגודה:
 - א) ניהול חשבונאי נפרד.
 - ב) תקציב מועצה ושימושים מוניציפאליים.
 - ג) התחשבות ועד מקומי מול האגודה בישוב.
 - ד) חלוקת הוצאות משותפות בין הגופים.

- 4) קיום תקציב מאושר לכל שנת כספים, ומועד אישורו (את התקציב לשנה הבאה יש להגיש מידי שנה לכל המאוחר עד חודש ינואר לאחר אישור תקציב המועצה).
- 5) בדיקת התקשרויות ועריכת הסכמים עם ספקי טובין ושירותים.
- 6) קיום נהלי רכש וביצוע הזמנות מספקים.
- 7) נהלי אישור חשבונות וביצוע תשלומים.
- 8) בדיקת התחשבות מול המועצה.
- 9) בחינת הוצאות כספיות מיותרות ו/או שלא בסמכות.
- 10) מועד אישור ופרסום דו"חות כספיים.
- 11) ביקורת קופה ונהלי הפקדת כספים בבנק.
- 12) מעקב ביצוע החלטות הוועד(רישום פרוטוקולים).
- 13) בחינת קיום נהלים לצרכי בקרה ושימור הידע הניהולי והארגוני.
- 14) מעקב אחר טיפול בפניות התושבים.
- 15) מעקב אחר תיקון הליקויים מדו"חות ביקורת קודמים(והצעות לשיפור).

ז. רשימת הנושאים הינה הצעה לנושאים לביקורת, אין צורך לערוך בדיקה מקיפה לכלל הנושאים מדי שנה אלא יש לערוך תכנית שנתית ורב-שנתית לנושאים אותם מתכוונים לבקר מדי שנה, וכן, להפיק בגמר הביקורת דו"ח לנושאים המבוקרים. ראה בנספחים הצעה לתכנית ביקורת בוועד המקומי.

5. בקרה וביקורת

א. **בקרה וביקורת** - השוואה בין :

- (1) הנורמה למציאות,
- (2) התכנון לביצוע,
- (3) הרצוי למצוי,
- (4) התקן לפעילות,

ב. **הצורך בבקרה וביקורת בארגון :**

- (1) הבטחת שילוב של פעולות ומאמצים של חבריו והפרטים השייכים אליו, להשגת מטרותיו,
- (2) הבטחת פעולה משותפת ויעילה של הפרטים והגורמים השונים,

ג. **בקרה (Control)**

- (1) בקרה הינה מכלול של האמצעים שהארגון מפעיל כדי להבטיח יישום מלא ונאות של הצרכים שקבע להשגת יעדיו.
- (2) כל פעולה הננקטת על ידי ההנהלה, וגורמים אחרים, לשם קידום ניהול סיכונים, וכדי להגביר את ההיתכנות שיעדים ומטרות שנקבעו יושגו.
- (3) מכלול האמצעים שבהם נוקט הארגון בכל רמותיו, כדי להבטיח, לפקח ולכוון את הפעילות (ולשמור על נכסיו),
- (4) תהליך דינאמי ומתמיד, העוסק בהשוואה בין רמת השאיפות לבין רמת הפעילות בארגון, על פי קריטריונים ותקנים, בהתייחס לפוטנציאל האפשרי.
- (5) הבקרה הנה חלק תוכי ("אינהרנטי") בכל תהליך.

ד. **סוגי הבקרות :**

- (1) בקרות התרעה,
- (2) בקרות מונעות,
- (3) בקרות מתקנות,

ה. **ביקורת**

- (1) מהלך יזום (מתוכנן או פתאומי), בו הנהלתו הבכירה של הארגון בוחנת מעת לעת, את מכלול אמצעי הבקרה בארגון "אם כל הבקרות".
- (2) ביקורת פנימית הינה פעילות בלתי תלויה ואובייקטיבית של הבטחה (assurance) ויעוץ, אשר מיועדת להוסיף ערך ולשפר את פעולות הארגון. היא מסייעת לארגון להשיג את מטרותיו בהבאת גישה שיטתית וממוסדת, לשם הערכה ושיפור האפקטיביות של תהליכי ניהול סיכונים, בקרה, פיקוח ושליטה (governance).

ו. **כיווני בקרה בסיסיים :**

- 1) בקרת משאבים,
- 2) בקרה תפקודית(פונקציונאלית)תואמת בד"כ את מבנה הארגון,
- 3) בקרת תהליכים,
- 4) בקרת תפוקות,

ז. **דרישות יעילות מהבקרות :**

- 1) פשטות ככל שהמאמץ בהפעלתן קטן יותר,הן אפקטיביות יותר,
- 2) משמעותיות ומהותיות - מתרכזות בעיקר ובחשוב ולא בטפל,
- 3) נאותות ועדכניות,
- 4) ניתנות לעדכון בצורה פשוטה,

ח. **דרישות סף לקיום בקרה בארגון:**

- 1) הגדרת מדיניות הארגון,
- 2) קיום נהלים המשקפים את המדיניות,
- 3) הגדרת סמכויות,אחריות וכפיפויות של היחידות,
- 4) קיום מערכות מידע (כספי/תפעולי/ביצועי)נאותים(מהימנות ועדכניות),
- 5) קיום מערכות תכנון ובקרה,

ט. **מאפייני השליטה והבקרה :**

- 1) קיום תכנית- "פרוגרמה" של ההסדרים הארגוניים,
- 2) קיום תהליכי קביעת מדיניות ופיקוח לגבי שינויים בסדר הארגוני,
- י. קיום תהליכים מתמשכים של תכנון והערכה של הסדר הארגוני,במגמה לייעל,לשפר,

יא. **נהלים הם אמצעי להשגת מטרות הארגון:**

- 1) להבטיח ביצוע שלבי עבודה חשובים,אופן ביצוע דרוש,
- 2) להבטיח אחידות ועקביות בטיפול בעניינים מסוימים,
- 3) לשמר את הידע הניהולי והתפעולי המיטבי שהצטבר,
- 4) לשמש לעובדים חדשים אמצעי לימוד תהליכי העבודה,
- 5) לשפר תהליכי עבודה בעייתיים,

יב. **הבהרות בהקשר לנהלים :**

- 1) נהלים הם כלי עבודה טכני המסדיר חלק מתהליכי העבודה בארגונים,הם יוצרים אחידות(כשהיא רצויה)ומשפרים את איכות התקשורת הפנים-ארגונית.
- 2) הנהלים אינם מתקיימים כשלעצמם, אלא כדי להשיג את המטרות שלשמן נכתבו ולכן צריך מפעם לפעם לבדוק אם המטרות אכן הושגו, באותה מידה יש לבדוק תקופתית את רלבנטיות הנהלים, לנוכח צרכיו המשתנים של הארגון.
- 3) הנהלים הם בהנחיית ההנהלה ובאחריותה.

6. תכנון עבודת הביקורת

- א. **מטרת תכנון עבודת הביקורת** : סימון נושאי ביקורת מתוכננים, השיקולים להצעת נושאים, סדרי עדיפויות ומהותיות הנושאים, בהתחשב במגבלת משאבים.
- ב. רצוי שוועדת הביקורת בישוב והמבקרים מטעמה ירכזו רשימת הצעות לביצוע מטלות המתגבשות במשך שנת העבודה השוטפת עקב שינויים בתכנון, או עקב דיונים שמתנהלים בהנהלת הישוב. רצוי לרכז נתונים לגבי כל נושא בישוב כגון: תקציב, בעיות, ביקורות.
- ג. **לימוד ואיסוף מידע** :
- (1) מחברי הנהלה ותיקים או מחברי ועדה לשעבר,
 - (2) מאנשי ביקורת מקצועיים (רו"ח).
 - (3) קריאת דוחות ביקורת משנים קודמות,
 - (4) פניות תושבי היישוב.
- ד. הכנת תוכנית עבודה שנתית וקביעת סדרי עדיפויות לביקורת, תוך חלוקת עבודה בין חברי הוועדה. גיבוש נהלים וקשרי עבודה לקבלה וזרימת מידע נוחה ושוטפת מחברי ההנהלה. מומלץ כי הוועדה תתכנס לפחות אחת לחודש. ותנהל פרוטוקולים כנדרש.
- ה. קיום תוכנית ישיבות עבודה של הוועדה בהובלת היו"ר, שתוקדשנה לתכנון העבודה, לדיון בממצאים ובדוחות ממקורות שונים ולהכנת דוחות, סיכומים והצעות לוועד המקומי.

ג. שלבים עיקריים בעבודת הביקורת:

- 1) סקר ראשוני.
- 2) בחירת נושאים.
- 3) תוכנית עבודה.
- 4) תוכנית הביקורת.
- 5) ביצוע הביקורת.
- 6) סיכום הביקורת.
- 7) דוח מסכם כתוב כולל המלצות.

ד. סקר מוקדם

- 1) סקירה מהירה של מקורות מידע רבים המקדימה את הכנת תוכנית הביקורת המפורטת. איסוף מידע משמעותי על נושא הבדיקה תוך זמן קצר יחסית, כדי לאפשר קבלת החלטות של הביקורת בשלב מוקדם, על היקף הבדיקה וצורתה.
- 2) היכרות שיטתית ומעמיקה יחסית, אם כי ראשונית עם הארגון או הנושא שיש לבדוק. היכרות עם הנורמות החלות על פעולות הארגון, שהן הבסיס לאיתור הליקויים.
- 3) איתור ראשוני של נקודות תורפה, סיכונים ורגישויות, אי התאמות, כפילויות וחסכים שבמסגרת תוכנית הביקורת יש לשקול אם לבדקם ולאשרם. יכולת ראשונית להפריד בין עיקר לטפל נושאי משנה מהותיים מול נושאים שאפשר לצמצם את בדיקתם או אף לוותר עליהם.
- 4) נועד בעיקר לתת תשובה מקדמית לשאלה האם יש טעם להמשיך בהשקעת משאבי ביקורת במטלה, או ל"רדת ממנה" ולעבור למטלה אחרת.

ה. מטרות הסקר המוקדם (w,w,w,w,h)

- 1) **-Why** מדוע חשוב לבדוק את הנושא?
- 2) **-What** מה יש לבדוק (ומה לא) -שאלות לבדיקה?
- 3) **-When** מתי וכמה זמן תארך הבדיקה, עד לסיומה?
- 4) **-Where** היכן תתבצע הבדיקה ומה יהיה היקפה?
- 5) **-How** מה הם הכלים והמתודולוגיות לבדיקת שאלות הביקורת?

ט. מקורות עיקריים לעריכת הסקר המוקדם :

- (1) חוקים, תקנות, פסיקות, נוהלי יסוד, מסמכי יסוד, תקנות התאגדות ותקנון,
- (2) מבנה ארגוני, הגדרת תפקידים, סמכויות ואחריות,
- (3) נהלים, המאפשרים לימוד תהליכים ואמצעי בקרה בארגון.
- (4) תקציב, תכנית העבודה של הארגון במונחים כספיים, המלמדת על: מקורותיו הכספיים של הארגון, התחום או הנושא הנבדק, השימושים שנעשים או אמורים להיעשות בהם להשגת היעדים. דברי ההסבר של התקציב נותנים אף מידע מילולי על היעדים שהתקציב נועד לקדם.
- (5) דוח ביצוע התקציב, מלמד באיזו מבין התכניות יצא מלוא הכסף, באיזו מהן הוא הוצא באופן חלקי (אינדיקציה לחוסר יעילות, ל"צווארי בקבוק", לתכנון "אופטימי" מדי).
- (6) תכניות עבודה - מלמדות על יעדי הארגון וגם על אופן בניית התקציב:
 - (א) האם יש קשר בין סדרי העדיפות הבאים לידי ביטוי בתכנית העבודה ובין תקציב ההוצאות?
 - (ב) האם התקציב הוא שמרני וזהיר?
 - (ג) האם התקציב ותכניות העבודה מבטאים יעדים מוחשיים/כמותיים, תוך דיווח על השגתם (תקציב תפוקות)?
- (7) דוחות כספיים (כולל מאזן ליום מסוים ודוח הכנסות והוצאות לפרק זמן מסוים שמסתיים באותו יום), ניתוח רב שנתי של הדוחות כמו גם ניתוח של היחסים בין מרכיבי הדוח, מספקים מידע רב על מצבו הכספי של הארגון, נכסיו, התחייבויותיו, מקורות הכנסתו ועוד.
- (8) פרוטוקולים על החלטות ועד הנהלה, נותן מידע על תהליכי קבלת החלטות, העברת מידע ובקרה ופיקוח.
- (9) דוחות ביקורת חיצוניים (ביקורת המדינה, ביקורת המשרדים הממונים, ביקורת של רואה חשבון), מאגר חשוב של מידע על הנושא המבוקר, שכן אפשר ללמוד מהם על:
 - (א) הנושאים שנבדקו ואלו שלא נבדקו.
 - (ב) שיטות הבדיקה והדגשים.
 - (ג) ליקויים שנמצאו וליקויים שתוקנו.

ד) יתכן אף סקירה ארגונית, כספית, כלכלית על הנושא המבוקר.

10) תכתובות פנים ארגוניות ועם גורמי חוץ, עשויות לספק מידע רב על תהליכים, טענות, קשיים ולבטים חשובים.

11) מידע מאמצעי התקשורת (לרבות אינטרנט)-יש לבחון מידע זה בזהירות, כאשר על הביקורת חלה חובת ההוכחה.

12) משך הזמן לסקר אמור להיות קצר, אולם יש להקצות זמן נוסף, אם אין לביקורת מידע מקיף על הנושא הנבדק ועדיין לא ברור באילו תחומים ראוי להתמקד.

13) יש להביא בחשבון שגם לאחר סקר זה, יתגלו אגב עבודת הביקורת נושאים חדשים הראויים לבדיקה.

14) אם לא נמצאו בסקר המוקדם נושאים הראויים לבדיקה, רצוי שלא להמשיך בבדיקה ולעבור לתחום אחר.

י. השיקולים להצעת נושאים :

1) משקל כספי(מטריאליות)- היקף תקציב פעילות או פרויקט, היקפי רכש ושיעורם מכלל הפעילות.

2) עניין ציבורי, מידע חיצוני ודעת קהל, תלונות של אזרחים, שאילתות של חברי מועצה, קטעי עיתונות.

3) מידע שהצטבר בביקורת-פרוטוקולים של דיוני המוסדות המנהלים, תקציבים ודוחות כספיים.

4) מחזוריות הביקורת(מעקב)-משך הזמן שעבר מהביקורת הקודמת בנושא ומידע על ליקויים שטרם תוקנו.

7. תכנית הביקורת

א. תכנית הביקורת היא התוצר של הסקר המפורט.

ב. התכנית אמורה "לפרק" את הבדיקה להסדרת שאלות- נושאי משנה שהיא מציעה לבדוק.

ג. נושאי המשנה יתבססו על המידע הראשוני שנצבר בסקר המפורט, המצביע לכאורה על ליקויים שיש בהם חשיבות- ציבורית, כלכלית, חברתית ומשפטית.

ד. תכנית הביקורת אמורה לשקף את שאלות הביקורת, והבדיקה אמורה לאוששן או להפריכן.

ה. **מטרות תכנית הביקורת :**

- (1) לספק ראייה לכך שנעשה תכנון נאות של עבודת הביקורת, והיא מאפשרת לקבל מושג על ההיקף המוצע/המתוכנן של הביקורת.
- (2) מתן הנחיות ברורות וחד-משמעיות לחברי ועדת הביקורת שאינם מנוסים.
- (3) הצגת ראיות לביצוע נוהלי הביקורת שתוכננו- מבצע הנוהל יאשר בחתימתו שהשלים את עבודת הנוהל.
- (4) יש להבהיר לפי אלו אמות מידה ("סרגל מדידה") תיעשה הביקורת, מה בדיוק נדרש לבדוק-נושא, תקופה מבוקרת, תקופת הביקורת, היקף נדרש.
- (5) יש לאמוד את היקף עבודת הביקורת הנדרשת, תוך פירוט יעדי תפוקות של הביקורת לפי אבני דרך לתכנון מיטבי של הקצאת משאבי האנוש ותכנון מטלות נוספות באותו ל"ז.

8. **כתיבת דוח ביקורת- דוח הביקורת מהווה את התוצר והתפוקה המרכזית של ועדת הביקורת המחויבת לכך על פי צו המועצות.**

א. **מטרות דוח הטיוטה :**

- (1) לקבל משוב מהיחידה המבוקרת לגבי נכונות העובדות שהוצגו בטיוטה, ולנכונות הפרשנות של אותן עובדות-מתן זכות התגובה וכדי למנוע טיעונים לגביהם של היחידה המבוקרת בשלב מאוחר יותר.
- (2) הצגת הממצאים בכתב מקלה על יחסי מבקר- מבוקר, שכן הטיוטה מסירה חשש להפתעת המבוקר בממצאים לא מוכרים ובהבכתו.

ב. **מבנה כתיבת הטיוטה :**

- (1) הצגת נושא הבדיקה והיקפו, תאור רקע והתפתחויות,
- (2) ממצאי הביקורת-הנורמה, העובדות, הליקויים וגורמיהם,
- (3) מסקנות הביקורת-הערכת הממצאים,
- (4) המלצות הביקורת, לפי העניין יש להיזהר (במיוחד כשמציעים שינויים מרחיקי לכת) ולכתבן לאחר שיקול מעמיק, לעתים רצוי להמליץ רק על "הכיוון" או על הצורך לבחון חלופות.

ג. **הכנת נוסח סופי :**

- (1) בחינת תגובות הגוף המבוקר, תוך רישום התייחסות בכתב(אפילו פנימית).
- (2) ממצא שיש ספק בפרשנות שלו(כאשר "על עובדות אסור שיהיה ויכוח") לא ייכלל בדוח.
- (3) הכנת תקציר מנהלים: נושא הביקורת המוגדר, יעדי הביקורת, רשימת ממצאים עיקריים וסיכום ההמלצות העיקריות של הביקורת.

ד. **מבנה דוח הביקורת :**

- (1) **ממצא :** התרחשות, אירוע, עובדה או נתון שקיומם עולה מתוך הפעילות המבוקרת והם בעלי חשיבות ומשמעות לאותה פעילות.
- (2) **מסקנה :** דעת המבקר הנובעת מניתוח ממצאי הביקורת.
- (3) **המלצה :** הצעה לפעולה מתקנת לביצוע המבוססת על הממצאים והמסקנות ונועדה להביא לשיפור המצב הקיים.

השוואה בין ועדות הביקורת בוועד המקומי ובאגודה השיתופית.

כללי

פעולות של המוסדות הציבוריים, חייבות להיות שקופות לקהל הרחב. נשיא בית המשפט העליון בדימוס אהרן ברק נהג לצטט את השופט האמריקאי ברנדיס "אור השמש הוא המחטא הטוב ביותר". בזמן האחרון יותר ויותר אי סדרים צפים מעל פני השטח. כדי לחנוק את אי הסדרים באיבם, כדאי להנהיג בלמים, שנקראים "ביקורת". יש מספר סוגים של ביקורות. יש ביקורת חיצונית, ביקורת פנימית, ועדות ביקורת.

מבקר חיצוני, בדרך כלל מבקר זוחות פיננסיים. הינו רואה חשבון. הביקורת היא בין אחת לרבעון עד אחת לשנה. אינו עובד בארגון אותו הוא מבקר.

מבקר פנים, עובד בארגון אותו הוא מבקר. הוא עצמאי בעבודתו, מדווח בדרך כלל רק לראש הארגון. לא בכל הארגונים, חובה למנות מבקר פנים. מבקר פנים בודק באופן שוטף את פעילות הארגון, את ניהולו התקין, טוהר מידות, האם ההחלטות מתקבלות לפי הנהלים ועוד. בדרך כלל המבקר ישמש גם בתפקיד של ממונה על תלונות הציבור. מבקר פנים רשאי לדרוש ולקבל כל מסמך וכל מידע של הארגון ורשאי להיכנס לכל נכס ולכל מקום השייך לארגון.

ועדת ביקורת, אנשים הבאים מתוך הארגון, יש מקומות בהם חברי הוועד מתנדבים, יש מקומות שיש פילוח של חברי ועדת הביקורת לפי הסיעות בשותפות בארגון. הם עובדים באופן שוטף לאורך כל השנה. הביקורת נעשית בסמוך למועד האירוע, ומכאן חשיבותה ויעילותה, שכן ניתן לתקן ליקויים שנתגלו במהירות ומבלי שיגרם נזק בלתי הפיך. לועדת הביקורת אין תפקיד ביצועי וכל עבודתה מתמקדת אך ורק בנושא הפיקוח והביקורת.

כאשר יש לארגון ועדת ביקורת ומבקר פנים, רצוי שמבקר פנים ייקח חלק בדיוני הוועדה. המבקר ישתף פעולה עם הוועדה, יענה לשאלותיהם, יסביר את ממצאי הביקורת שערך. כמו כן, אנשי הוועדה, יכולים לבקש מהמבקר לבדוק נושאים מסוימים. זהות מטרות ועדת הביקורת והמבקר מאפשרת ליצור מערכת יחסי שותפות וסיוע מקצועי הדדי.

לעתים קיימות שתי (או אפילו שלוש) ישויות מנהלות: הוועד המקומי וועד האגודה. שלכל גוף יש ועדת ביקורת משלו. נוצר לפעמים מצב של זהות ועדים חברי ועד ההנהלה של האגודה מכאן אף כתברי הוועד המקומי, בנסיבות אלו מוצע כי תהיה זהות פרסונלית אף בין חברי ועדת ביקורת של האגודה לחברי ועדת ביקורת של הוועד המקומי. אך יש לזכור שהליכי המינוי הם שונים: ועדת הביקורת של הוועד המקומי ממונה ע"י המליאה וועדת הביקורת של האגודה נבחרת ע"י האסיפה הכללית ומחויבת בדיווח לאסיפה הכללית.

לפעמים מצב זה אפילו עדיף, כי אז הוועדות מבקרות את אותו "המצב" משתי זוויות שונות, כאשר המידע ברשותן הוא מלא.

טבלת השוואה בין וועדות הביקורת בוועד המקומי ובאגודה השיתופית

אגודה שיתופית	ועד מקומי	
<p>ועדת הביקורת היא רשות רצונית, זאת במידה ותקנון האגודה אינו מחייב את בחירתה.</p>	<p>ועדת הביקורת הינה ועדת חובה. המועצה תמנה ועדת ביקורת מבין תושבי היישוב. בעניין זה חשוב להדגיש כי הכוונה היא שהגוף הממנה את ועדת הביקורת הוא מליאת המועצה האזורית ולא ראש המועצה.</p> <p>צו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות) סעיף 130א(א).</p>	<p>חובה/ זכות</p> <p>האם יש חובה למנות ועדת ביקורת?</p>
<p>מספר חברי ועדת הביקורת לא יפחת משלושה ולא יעלה על חמישה.</p> <p>תקופת כהונת ועדת הביקורת היא כתקופת הכהונה של ועד ההנהלה בהתאם לתקנון האגודה.</p> <p>הכשירות:</p> <p>מי שהוא חבר אגודה.</p> <p>מי שאינו חבר ברשות מרשויות האגודה ובכלל זה חבר באחת מוועדותיה.</p> <p>מי שלא משמש כחבר בוועדת קלפי.</p> <p>מי שלא משמש כבעל זכות חתימה בשם האגודה.</p> <p>מי שלא משמש בכל תפקיד ביצועי, מנהלי, כספי או חשבונאי בכל תחום מתחומי פעילות האגודה וחבריה הן בתוך האגודה והן מחוצה לה.</p>	<p>מספר חברי ועדת ביקורת לא יפחת מ-3 (עד 5). כשירים יהיו תושבי היישוב שאינם חברי הוועד ואשר הציעו מועמדותם. הם יבחרו על ידי מליאת המועצה.</p> <p>צו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות) סעיף 130א(א-ב).</p>	<p>הרכב וכשירות</p> <p>מספר האנשים בוועדת הביקורת ומי כשיר לכהן?</p>

<p>מי שחלות עליו עילות הפוסלות לכהונה בוועד האגודה כפי המעוגן בתקנות רשויות האגודה.</p> <p>קרובי משפחה מדרגה ראשונה לא יכהנו יחד בוועדת הביקורת.</p>		
<p>תפקיד הוועדה הוא הפיקוח והביקורת. מתפקידה של הוועדה לבקר את עסקי האגודה ורשויותיה במשך כל השנה ובאופן שוטף.</p> <p>ועדת הביקורת היא רשות מרשויות האגודה ונבחרת ישירות על-ידי האסיפה הכללית, בדרך שבוחרים ועד בהתאם לתקנון האגודה ותקנות רשויות האגודה.</p> <p>ועדת הביקורת לא תבדוק: פעולה שיפוטית או מעין שיפוטית או עניין הנמצא בחקירה משטרתית.</p> <p>ועדת הביקורת אינה גוף בעלת סמכויות ביצועיות ומכאן שאין בסמכותה בדיקת פעולות האגודה בכל התחומים בהם עוסקת האגודה ובכלל זה בדיקת רישום נכון ובזמן של הפעולות החשבונאיות.</p> <p>תפקידה יהיה:</p> <p>בדיקת ניהול נכסי האגודה והתחייבויותיה ובכלל זה שמירת הרכוש, החזקת הכספים ואופן השקעתם.</p> <p>שמירה על טוהר המידות של נבחרי האגודה ועובדיה.</p> <p>בדיקת תקינות פעולות רשויות האגודה והחלטותיה.</p>	<p>סמכותם של חברי ועדת הביקורת לדרוש מסמכים והסברים, רחבה יותר מזכותם של תושבי היישוב ומשלמי המיסים, וכוללת גם זכות לדרוש את הפרוטוקולים של הישיבות שהתנהלו בדלתיים סגורות, והם רשאים בנוסף לדרוש מסמכים מהסברים גם מחברי ועובדי הוועד המקומי.</p> <p>צו המועצות המקומיות(מועצות אזוריות) סעיף 130 א (ד)</p> <p>אין זה מתפקידה של ועדת הביקורת לבחון את סבירות החלטות הוועד המקומי או את אופן קבלתן. תפקידה של ועדת הביקורת הוא לבדוק האם החלטות הוועד המקומי הוצאו אל הפועל כדין, והאם יש לפעולה כיסוי במסגרת התקציב המאושר.</p> <p>תבדוק את חשבונות הוועד המקומי ותוודא כי פעולותיו נעשו במסגרת תקציבו המאושר.</p> <p>תבדוק אם סדרי הבקרה והוראות הנהל, הנהוגים בוועד, מבטיחים קיום הוראות כל דין, טוהר המידות ועקרונות היעילות והחיסכון.</p>	<p>תפקידים</p> <p>וסמכויות של ועדת הביקורת</p>

<p>ועדות משנה הנבחרות ע"י ועד הנהלה.</p> <p>ועדות אד-הוק הנבחרות ע"י האסיפה הכללית.</p> <p>בדיקת תקינות ספרי הפרוטוקולים ומסמכים אחרים.</p> <p>בדיקה ופיקוח על יישום החלטות רשויות האגודה.</p> <p>קבלת תלונות החברים והטיפול בהם.</p>	<p>תקיים מעקב אחר תיקון ליקויים בפעולות הוועד המקומי שנמצאו בביקורת קודמות. (בכל ביקורת שנעשתה ע"פ דין ובכללן: מבקר המדינה, מבקר משרד הפנים, מבקר הוועד המקומי, מבקר המועצה).</p> <p>אין זה מתפקידה של ועדת הביקורת לבקר את חשבונות הוועד המקומי. לשם כך ממנה המועצה רואה חשבון והוא מגיש למועצה דוח על פעולותיו של הוועד המקומי עם העתק לממונה על המחוז.</p>	
<p>ברית פיקוח או רו"ח חיצוני.</p> <p>בא להבטיח שמירה על שלמות הנכסים, על בקרה פנימית ומינהל תקין ועל שקיפות המדיניות.</p> <p>מבקר הפנים כפוף, לוועד ומתמנה על-ידו, או לוועדת הביקורת של האגודה.</p> <p>ממצאי מבקר הפנים הם בגדר המלצה בלבד בפני הוועד בעוד ממצאי ועדת הביקורת הם בגדר המלצה בפני האסיפה הכללית.</p>	<p>אין.</p>	<p>מבקר פנים</p>

דוגמה לתכנית ביקורת בוועד מקומי :

מטרת הביקורת- בחינת התנהלות ותפקוד וועד מקומי על פי כללי המינהל התקין והחיסכון כמתחייב מדיני הרשויות המקומיות.

המסד החוקי והנורמטיבי :

הביקורת תתבסס בבדיקתה על פקודת המועצות המקומיות, צו המועצות האזוריות, תשי"ח-1958, חוזרי מנכ"ל משרד הפנים וכללי מינהל תקין.

הנושאים המרכזיים שייבדקו:

1. פעילות הוועד המקומי במסגרת הסמכויות שנמסרו לו.
2. חברי הוועד המקומי.
3. העסקת עובדים בוועד המקומי.
4. מנגנוני ביקורת ופיקוח על הוועד המקומי.

1. חברי הוועד המקומי :

- א. קבל את רשימת חברי הוועד ויו"ר הוועד ובדוק קיום קרובי משפחה בוועד :
 - (1) בן זוג,
 - (2) הורה או הורי הורה, בן זוג,
 - (3) בן או בת או בני זוגם,
 - (4) אח או אחות או בני זוגם,
- ב. בדוק האם קיים חבר וועד או קרובו שיש לו, במישרין או בעקיפין, עניין בחוזה או בעסק מול הוועד המקומי.
- ג. בדוק האם קיימת הצהרה או רישום בפרוטוקול בדבר קשר אישי או משפחתי בין חבר ועד לוועד המקומי לעניין חוזה או עסקה.

2. פעילות הוועד המקומי :

- א. בדוק קיומם של נהלי עבודה בוועד המקומי :
 - (1) אישור מורשי חתימה לפי מדרג,
 - (2) ריכוז עבודת הוועדות המקצועיות,
 - (3) עבודה שוטפת של הוועדות מול הוועד,
 - (4) עבודה שוטפת מול המזכיר היישובי,
 - (5) בדוק נוהל אישור חשבונות וביצוע תשלומים לספקים/נותני שירותים.
 - (6) בדוק נוהלי הפקדת כספים בבנק ומשיכת צ'קים מהבנק.
 - (7) בדוק נוהלי עבודה מול גורמי ביקורת.

ב. ישיבות הוועד המקומי:

- 1) בדוק האם התקיימו ישיבות חברי הוועד במשך השנה. אם כן, כמה ומועדם?
 - 2) בדוק האם נשלחות הזמנות לישיבות הוועד? ובאילו פרקי זמן?
 - 3) האם מנהלים פרוטוקולים לישיבות? (מעקב, ביצוע החלטות הוועד)?
 - 4) האם הפרוטוקולים חתומים? אם כן, בידי מי?
 - 5) בדוק אם החלטות הוועד הוצאו לפועל כדין?
 - 6) בדיקת פרוטוקולים, האם נשלחים לחברי הוועד? באיזה פרקי זמן?
 - 7) בדוק נגישות לפרוטוקולים, מסמכים, חשבונות לחברי הוועד.
 - 8) בדוק הקפדה על ניהול הישיבות לפי סדר היום.
 - 9) בדוק פומביות ישיבות הוועד.
 - 10) בדוק מנין חוקי, אישור תקציב.
 - 11) בדוק היעדרות מישיבות הוועד המקומי,
 - 12) התפטרות חבר ועד מקומי,
- ג. קבל סקירה על דרך ניהול חשבונות הוועד המקומי.
- ד. בדוק תכנון ומעקב אחר יישום ההחלטות של הוועד.
- ה. בדוק את אופן פעילות הוועדות המקצועיות ביישוב.
- ו. בדוק את ניהול קופת הוועד.
- ז. בדוק האם קיים מעקב אחר טיפול בפניות תושבי הישוב.

3. העסקת עובדים בוועד המקומי:

- א. בדוק האם הוועד המקומי מעסיק עובדים?
 - ב. האם עבודת העובדים היא במסגרת הסמכויות שהאצילה המועצה?
 - ג. בדוק האם המשרה מתקצבת בתקציב הוועד המאושר?
 - ד. בדוק את תהליך מינוי העובד?
 - ה. מה מספר העובדים שמעסיק הוועד? והאם ישנה הגבלה כלשהי על מספר העובדים ומידה וישנה הגבלה האם יש חריגה?
 - ו. בדוק האם קיימת קרבה משפחתית בין העובדים לוועד המקומי?
 - ז. בדוק האם שכרם ותנאי עבודתם כמתחייב בחוק?
- ח. בדוק האם מיושמים על העובדים הכללים הבאים:
- 1) איסור עבודות חוץ.
 - 2) איסור קבלת מתנות מגורמי חוץ.
 - 3) איסור קבלת טובות הנאה.
 - 4) איסור הימצאות במצב של ניגוד עניינים.

4. התקשרויות מול ספקים וקבלנים:

- א. בדוק נהלים קיימים באשר להתקשרויות מול ספקים וקבלנים ויציאה למכרזים.
- ב. בדוק נוהל אישור חשבונות וביצוע תשלומים לספקים ונותני שירותים.
- ג. בדוק את הצעות המחיר, הזמנות עבודה ואת הקריטריונים לפיהם נבחרו הספקים והקבלנים.
- ד. בדוק האם עובדים מול רשימת ספקים מאושרים של המועצה?
- ה. בדוק כיצד נקבע גובה המחיר לביצוע הפרויקטים? מהם הקריטריונים המקצועיים?
 - ו. בדוק האם קיימים מחירים מנופחים ללא הצדקה?
 - ז. בדוק האם קיימים קשרים משפחתיים ואחרים בין חברי הוועד המקומי לספקים ולקבלנים המבצעים שנבחרו?
 - ח. בדוק האם יש פרויקטים/עבודות שבוצעו ולא שולמו לספקים ומדוע?
 - ט. בדוק נוסח ותנאי חוזה אחידים לקבלנים ?
 - י. בדוק תנאי תשלום ?
 - יא. אופן ביצוע ההזמנה ומועד הנפקתה ?
 - יב. האם הזמנה ניתנת כנגד תקציב זמין ?
 - יג. מי מאשר חשבונות חלקיים וסופיים לקבלן ?
 - יד. מי מבקר את הביצוע ?
 - טו. איך נבחר קבלן (קריטריונים של ניסיון, יכולת, ערבויות וכו)? האם מורשה עפ"י חוק?
 - טז. האם קיימות מחלוקות כספיות ביחס להתקשרויות עם ספקים וקבלנים? אם כן - על איזה רקע? האם נובע מניסוח לא ברור של תנאי ההתקשרות, או טיב העבודה?

5. מנגנוני ביקורת ופיקוח בוועד המקומי:

- א. דרוש דוחות ביקורת אשר בוצעו בוועד המקומי בשנים האחרונות.
- ב. בדוק את קיומה של ועדת הביקורת.
- ג. בדוק האם קיימת קרבה משפחתית בין חברי ועדת הביקורת לוועד המקומי?
- ד. בדוק את פעילותה של ועדת הביקורת: ישיבות, פרוטוקולים, דיווחים לתושבי הישוב, דוחות ביקורת .
- ה. בדוק האם מתקיים דוח מעקב תיקון ליקויים כנדרש?
 - ו. בדוק קיום מינוי רוי"ח לוועד המקומי,
 - ז. בדוק האם הועד מקומי הגיש למועצה דוח כספי מבוקר בידי רואה חשבון?
 - ח. בדוק דוחות כספיים לשנים.... אשר הוגשו לאישור המועצה ואת החלטות המועצה הכתובות בנוגע לתקציבים אלו?
 - ט. בדוק את מנגנוני הבקרה והפיקוח על הוועד המקומי. וכיצד הם באים לידי מימוש בשטח?