**ביקורת ענפים מיוחדים – שיעור 2**

**רשויות מקומיות :**

1. רקע חוקי –
2. פקודת העריות מ-1934.
3. צו המועצות המקומיות.
4. צו המועצות האזוריות.
5. חוק יסודות התקציב – העמקה בנושא בשיעור על ביקורת המדינה.
6. חוק מבקר המדינה – העמקה בנושא בשיעור על ביקורת המדינה .
7. תקנות הרשויות המקומיות (הנהלת חשבונות) התשמ"ח- 1988.
8. תקנות הרשויות המקומיות (הכנת תקציב) תשל"א-1971.
9. פרסומי לשכת רו"ח לעריות שבמשרד הפנים.
10. חוזרי מנכ"ל משרד הפנים אל ראשי הרשויות.
11. מושגי מפתח + רקע-

לשר הפנים יש אפשרות להתקין תקנות לרשויות מקומיות ולעניינינו הוא התקין את תקנות רשויות מקומיות (הנה"ח) תשמ"ח-1988, שהן מסדירות את העניינים הכספיים והחשבונאיים ברשויות המקומיות.

שר הפנים כדי ליישם את התקנות וההנחיות שלו מינה והסמיך את הממונה שנקרא "הממונה" או "הממונה על ביקורת חשבונות ברשויות מקומיות" או "רו"ח לעיריות".

**אנו נשתמש ב"ממונה" אבל צריך לדעת את שלושת השמות.**

מנגנון לאישור הדוכ"ס:

**הממונה מטעם שר הפנים ומשרד הפנים** אחראי על התקנים החשבונאיים של הרשויות המקומיות והוא כותב את החשבונאות ויוצר את הבסיס החוקי לכל כללי הדיווח, ההצגה, הגילוי, ההכרה והמדידה.

במישור השני הוא אחראי גם על הביקורת של הדוכ"ס של הרשויות המקומיות, והוא אמור לתת אישור בכתב לשר הפנים ולממונה על המחוז את הדו"ח שלו, שבו הוא מאשר את פרסום הדו"ח. כדי שהוא יוכל לעשות זאת הוא ממנה את רו"ח המבקר באותה רשות מקומית כאשר המינוי מאושר ע"י חשב ומנכ"ל משרד הפנים, כל רו"ח שמונה ע"י המבקר מהווה שלוח שלו לצורכי ביקורת על הרשות המקומית, באמצעותו הממונה יוכל להניח את הדעת שהדוכ"ס אכן משקפים באופן נאות מכל הבחינות המהותיות.

הביקורת שמבוצעת ע"י **רו"ח המבקר ברשות**, נעשית לפי ראות עיניו של **המבקר** כשהממונה רק מוסיף לו נהלי ביקורת בכל שנה בהתאם להדגשים **שהממונה** רוצה באותה שנה להגיש ברשויות.

**שר הפנים** לא הסתפק ברו"ח המבקר ברשות ומינה מעיין שמהווה גורם מקשר בין הממונה לבין רו"ח המבקר, כאשר החיבור הזה הוא מעין מנג'ר במשרד רו"ח (לשם הדגמה השווינו למנג'ר), כלומר, תפקידו גם לקחת את המדיניות החשבונאית ומדיניות הביקורת שקבע הממונה, להסביר ולהבהיר לרו"ח המבקר, ולאחר מכן לעשות עליו בקרת איכות ובסופו של דבר לדווח הן לממונה, והן לשר הפנים לגבי הממצאים שהגיע אליהם.

**המעיין לא מוריד** את האחריות של רו"ח המבקר.

המעיינים בד"כ הם רו"ח או אנשים בעלי ניסיון בביקורת בכלל ובביקורת רשויות מקומיות בפרט. יש כ-260 רו"ח מבקרים ברשויות מקומיות, משמע לכל רשות רו"ח מבקר אחד (אין מצב שרו"ח אחד מבקר רשות מקומית אחת למעט מצב של מיזוג רשויות מקומיות) כאשר המקובל הוא ביצוע רוטציה כל 3-5 שנים.

מעיין – יש אחד שאחראי על מספר רו"ח, על מספר רשויות מקומיות.

ממונה – יש אחד בכל הארץ.

**לאחר ביצוע כל התהליך הנ"ל רו"ח המבקר מדווח הן לממונה והן לרשות המקומית על חוו"ד כשבמקביל כפי שציינו המעיין נותן את דעתו על עבודת רו"ח המבקר אל הממונה, ואז הרשות המקומית מדווחת לשר הפנים ולממונה על אישור מועצת העיר (מעין דירקטוריון) את הדוכ"ס, ואז רק לאחר שהממונה נותן את אישורו בכתב לשר הפנים אז ורק אז שר הפנים מפרסם את הדוכ"ס ואת חוו"ד לציבור.**

**שאלת מועצה קבועה:** למי הזכות לעיין בדוכ"ס של רשות מקומית.

**תשובה:** לכולם.

עד כאן יש להכיר את כל התהליך כמנגנון לבקרה וביקורת על דוכ"ס.

מעבר לאמור לעיל ישנם עוד גורמים שמשתתפים בבקרה על הרשות המקומית, כאשר הבקרה היא לא רק על הדוכ"ס אלא על נושאים מגוונים נוספים אחרים.

להלן שלושת הגורמים:

1. **מבקר המדינה-** יכול לבקר כל גוף שכפוף לביקורת שלו ז"א זרוע של המדינה או נתמך ע"י המדינה בכסף או בשווה כסף כמו משרדי ממשלה , חברות ממשלתיות, עמותות שקיבלו כסף, רשויות מקומיות וכו'. לגבי כספי מדען או מרכז השקעות שניתנים לחברות עסקיות, זה לא הופך את החברות העסקיות הכפופות לביקורת המדינה אלא רק את הכסף שמועבר יכול מבקר המדינה לבקר. לעניינינו ספציפית לרשויות מקומיות, מעבר להנחיות הרגילות אנו רואים שתפקידי מבקר המדינה הם :
2. צריך לראות שתפקידי מועצת הרשות בוצעו בפועל כדין
3. האם הניהול הכספי והחשבונאי מבוצע בהתאם לחוק
4. בחזקת נכסי הרשות תוך שמירה על טוהר המידות, היעילות והחיסכון.
5. האם תוקנו הליקויים עליהם הצביעה בעבר.
6. **מבקר הרשות-** מקביל למבקר פנימי, כאשר תפקידי מבקר הרשות הם:
7. לבדוק שפעולות הרשות נעשו כדין תוך שמירה על טוהר המידות ועקרונות היעילות והחיסכון.
8. לבדוק את פעולות עובדי הרשות .
9. לבדוק את מערך הבקרה הפנימית והוראות הנוהל הקיימות ברשות המבטיחים קיום הוראות כל דין.
10. מבקר את הנהלת החשבונות ברשות, ואת דרכי החזקת כספי הרשות והאם שמירת רכושה והחזקתו נעשים באופן המניח את הדעת.
11. **ועדת ביקורת –**אסור שיהיה בה לא ראש הרשות ולא סגניו, כאשר תפקידי ועדת הביקורת הם:
12. בודקת האם החלטות מועצת הרשות הוצאו לפועל כדין.
13. בודקת את חשבונות הרשות והאם הפעולות שנעשו במועצת הרשות נעשו במסגרת תקציבה המאושר.
14. דנה בכל דו"ח של מבקר המדינה ושל נציב תלונות הציבור ברשות המקומית, ועוקבת אחר תיקון הליקויים שהעלתה הביקורת.

**אלה הם גורמי הפיקוח על הרשות המקומית שיש להם אינטראקציה או קשר לרו"ח המבקר ניתן לראות שלשלושת גורמי הפיקוח יש תהליכים דומים/ זהים.**

כאן המקום להרחיב אודות תפקידיו של רו"ח המבקר מקודם דיברנו רק בהקשר של ביקורת דוכ"ס אולם ברשות מקומית יש לו לרו"ח המבקר תפקידים נרחבים נוספים.

להלן ריכוז עיקרי תפקידיו של רו"ח המבקר:

1. לבדוק ולבקר את הדוכ"ס בהתאם לתקני הביקורת ונהלי הביקורת המקובלים ובהתאם להוראות הממונה
2. לפרט את הממצאים ולציין את המסקנות בהיבטים : חשבונאיים, כלכליים, מיסויים, חוקיים ומנהליים, ולהמליץ על שיפורים המתחייבים כתוצאה מעבודת הביקורת.
3. לתת דו"ח רו"ח מבקר (או דו"ח סקירה) במתכונת שנקבעה לנוסח האחיד **(ראה סעיף 6 בהמשך)**
4. לקיים מעקב אחר ליקויים שצוינו בדו"חות הקודמים שלו (של רו"ח המבקר) ושל מבקר המדינה, מבקר הרשות וועדת הביקורת.
5. לצרף לדו"ח הכספי שאלון ממולא וחתום על ידו שמועבר לממונה על דרכי עבודתו והביקורת שבוצעה
6. להוציא דו"ח מפורט (long for report) שהוא מאוד מפותח ברשויות מקומיות (**נרחיב בסעיף 8 בביקורת המדינה**)

**עד כאן כל המנגנון של הבקרה בביקורת.**

**ישנו מנגנון של קביעת תקציב ברשויות המקומיות ולהלן יסודות התקציב ברשויות מקומיות:**

1. רקע- ברשות מקומית מחויב להיות תקציב שנתי מכוח :
2. חוק יסודות התקציב
3. ותקנות הרשויות המקומיות (הכנת תקציב) תשל"א- 1971

על בסיס שני הפרסומים הללו מכינה מועצת הרשות המקומית את התקציב שמועבר לאישורו של שר הפנים, כאשר שר הפנים באמצעות השלוח שלו – מנכ"ל משרד הפנים, אמורים לאשר את אותו תקציב של רשויות מקומיות התקציב הוא תקציב שנתי.

לאחר שנקבע התקציב נדרש לפעול על פיו.

1. יעדי התקציב- ישנם מספר יעדים מקובלים:
2. קביעת היקף פעילות הרשות במונחים כספיים תוך הבטחת המשאבים הדרושים למילוי המשימות.
3. להוות בסיס חוקי לכל הוצאות הרשות.
4. מסגרת ניהולית מבחינת ביצוע מול תכנון.
5. יצירת מוקדי עלות, שמסייעים לרשות לבחון את היעילות והאפקטיביות של פעילותה.
6. סוגי התקציב-ישנם שלושה סוגי תקציב :
7. **ת"ר – תקציב רגיל-** תקציב זה מוגדר בפקודת העיריות והוא קובע את היקף הפעילות בכל ענף וענף בתקציב הרשות ומהווה בעצם את המסגרת החוקית לכל ההוצאות השוטפות של הרשות. (כמו התקציב הרגיל בכל חברה).
8. **תב"ר-תקציב בלתי רגיל-** כאשר תקציב זה מוגדר בהנחיות להכנת תקציב ובתקנות של הרשויות המקומיות להכנת תקציב. התב"ר מהווה תקציב שכולל אומדן תקבולים ותשלומים לפעולות חד פעמיות אזר ימומנו ממקורות ספציפיים.

**שאלת מועצה:** מה ההבדל בין ת"ר לתב"ר

**תשובה:** ההבדל הוא:

1. תב"ר – זהו נושא או פעולה חד פעמית. ת"ר - שוטף.
2. תב"ר – צריך להיות ממקור מימון ספציפי (צבוע) ולא כללי כמו ת"ר.
3. **ת"ע – תכניות עבודה-** הת"ר והתב"ר מוגדרים למעשה בתוך הת"ע כי תכניות עבודה כוללות את כל הפעילויות השוטפות והחד פעמיות שהרשות המקומית מתכננת לעשות במהלך השנה הקרובה.
4. **קרן לעבודות פיתוח-** זוהי קרן שצוברת כספים שאותם הרשות גבתה עבור עבודות פיתוח בעתיד כמו למשל: עבודות תשתית כבישים, עבודות תשתית חשמל. הכספים לקרנות באים ממקורות כמו : היטלי השבחה, תרומות ייעודיות, מכירת מקרקעין, עודפי תב"רים.

נדרש שהרשות תדווח כל שנה במסגרת הדיווח השנתי על התנועות בכספי הקרן כאשר הדו"ח הזה הוא חלק בלתי נפרד מהדיווח השנתי של הרשות המקומית.

1. עקרונות התקציב-ישנם מספר סוגי עקרונות שנדרש לעמוד בהם בעת בניית תקציב:
2. שלמות- צריכה להיות שלמות של כלל ההוצאות והתקבולים המתוכננים באותה שנת תקציב.
3. אחידות – נדרש להשתמש על אותם נושאים במונחים אחידים. למשל: אם יש לי עטים שאני קונה ומצד שני יש ציוד משרדי שאני קונה אז העטים יכנסו בתוך הציוד המשרדי ולא יהיה סעיף נפרד של עטים.
4. גילוי נאות- התקציב צריך להיות מוצג ברוטו לפני קיזוזים, מפורט אבל לא יותר מידי כדי לא לפגוע ברלוונטיות.
5. שנתיות- כלומר, התקציב יהיה שנתי.
6. בסיס לחשבונאות – התקציב צ"ל בנוי באופן שיהיה קשר בין הנה"ח לבין התקציב, לא תמיד יש קשר אבל צריך לשאוף לשם.

**עד כאן המנגנון לאישור הדוכ"ס**

1. חשבונאות-
2. **רקע-**

החשבונאות ברשויות מקומיות היא ייחודית בישראל. ככלל ישנם דוכ"ס שמוצגים על בסיס מזומן וישנם דוכ"ס שמוצגים על בסיס מצטבר. ואילו ברשויות מקומיות פועלים לפי שיטת המזומנים המתוקנת .

**שיטת המזומנים המתוקנת/ בסיס מזומן מתוקן-** משמע, לא שיטה נקיה של בסיס מזומן או מצטבר אלא שילוב. השילוב נעשה הן בצד המאזני והן בצד התוצאתי. השיטה הזאת היתה אמורה להיות מתוקנת והיה נדרש לפעול לפי בסיס מצטבר עפ"י **ועדת ברנע** ובדומה לחשבונאות לעמותות כפי שנלמד בפיננסית בעתיד וכפי שלמדנו בשיעור הקודם (תקנים 69, 5 וכיוב').

1. **הכרה ומדידה-**

להלן דוגמאות של טיפולים חשבונאיים שנדרש ליישמם בדוכ"ס של רשות מקומית:

1. **רכוש קבוע-** רכוש קבוע נרשם כהוצאה בתקופה שבה שולם על חשבון רכוש קבוע כאשר הרישום נעשה כהוצאה בדו"ח תקבולים ותשלומים בשנת התשלום, ובעתיד אין כמובן פחת כי אין כמובן נכס במאזן. ז"א המאזן לא כולל את הנכסים .
2. **הלוואות-** ברשות מקומית תירשמנה כהכנסה בדו"ח תקבולים ותשלומים, ולא נרשמת כהתחייבות במאזן. כאשר מוחזר תשלום יירשם כהוצאה בדו"ח על תקבולים ותשלומים.
3. **הכנסות-** הכנסות ממסים, מאגרות, מהיטלים והשתתפויות- ייעשו על בסיס מזומן . לעומת זאת מענקים והשתתפויות של משרדי ממשלה וגופים ציבוריים אחרים יירשמו על בסיס מצטבר. כלומר, בתוך ההכנסות, אנחנו רואים גם בסיס מזומן וגם בסיס מצטבר.
4. **הוצאות –** הוצאות כולן – נרשמות על בסיס מצטבר חוץ מסעיף 1 חופשה שנתית.
5. **הצגה וגילוי-**

במסגרת הדו"ח הראשון המאזן נמצא כמובן מזומנים ושווי מזומנים אבל נמצא גם דברים מיוחדים כמו:

1. הכנסות מתוקצבות שטרם נגבו.
2. חייבים- תשלומים לא מתוקצבים.
3. השקעות מיועדות לכיסוי קרנות לעבודות פיתוח ולעודפים זמניים בתקציבים בלתי רגילים
4. השקעות במימון קרנות מתוקצבות .
5. השקעות במימון קרנות בלתי מתוקצבות.
6. חייבים בגין ארנונה ומסים אחרים.
7. הוצאות מתוקצבות שטרם שולמו כמו הוצאות לשלם בחברה רגילה.
8. תקבולים לא מתוקצבים – פיקדונות והכנסות מראש.
9. קרנות פיתוח ועודפים זמניים בתב"רים
10. קרנות בלתי מתוקצבות
11. קרנות מתוקצבות
12. עודפים באתר או בתקציב הרגיל (כמו עודפים רגילים שוטפים בחברה, כמו ההון העצמי שלה אבל פה אין הון עצמי).

מי שחותם על המאזן – בשונה מחברה רגילה בה חותמים מנכ"ל , יו"ר דירקטוריון ואחראי על ענייני הכספים בחברה או ח"פ שבה חותם דירקטור אחד ברשויות מקומיות חותמים:

1. ראש העיר
2. הגזבר

הדו"ח הבא הוא דו"ח תקבולים ותשלומים שיש בו שני טורים והוא מחליף את דו"ח רוה"ס בחברה רגילה. הוא כולל:

1. מסים, אגרות ומענקים במסגרת התקבולים ומנגד בתשלומים נמצא הנהלה וכלליות שכוללים: מנהל כללי, מנהל כספי, הוצאות מימון ופירעון מלוות.
2. הן בתקבולים והן בתשלומים אנו נמצא שירותים מקומיים כגון: תברואה, שמירה וביטחון, תכנון ובניין עיר (תב"ע), נכסים ציבוריים, שירותים עירוניים, פיקוח עירוני ושירותים חקלאיים.
3. שירותים ממלכתיים- חינוך, תרבות, רווחה, קליטת עליה , איכות סביבה...
4. מפעלים- מפעלי מים, מפעל נכסים, תחבורה, מפעלי ביוב וכדו'.
5. תקבולים בלתי רגילים מול תשלומים בלתי רגילים

**הערה:**

* **אין דו"ח על השינויים – כי אין הון .**
* **אין דו"ח תזמ"ז כיאה בחברה או בגוף נורמאלי על בסיס ממצטבר.**
* **את הדו"ח על תקבולים ותשלומים נראה גם על ת"ר , תב"ר וגם בקרן לעבודות פיתוח.**

1. בקרה-

**שאלה:** כרו"ח של רשות מקומית במרכז הארץ גיליתם מספר מעילות או שחיתויות בנושא של רשות מקומית בתחומי מפעל הביוב ובתחום התברואה. לקראת הדוכ"ס השנתיים והביקורת עליהם, הנכם נדרשים לכתוב לעצמכם 5 נהלי בקרה מיוחדים וכן 5 נהלי ביקורת, בדיקות מבססות וגם הם מיוחדים לרשויות מקומיות בכלל ולרשות הספציפית המקורית בפרט.

**תשובה:**

1. יש לוודא כי הרשות המקומית פועלת בהתאם להוראות פקודת העיריות מ- 1934
2. יש לבחון כי בוועדת הביקורת ברשות המקומית לא נכלל ראש הרשות וגזבר.
3. יש לבחון שאכן תוקנו הליקויים אשר דווחו ע"י מבקר הרשות ומבקר המדינה.
4. יש לבחון כי תקציב התב"ר כולל רק תקציב בגין פעולות חד פעמיות ושמקור המימון מזוהה.
5. יש לנתח את התקציב בגין קרנות לעבודות פיתוח ולוודא שאין שם כספים שוטפים / כלליים ש
6. ביקורת-

**שאלה:** כרו"ח של רשות מקומית במרכז הארץ גיליתם מספר מעילות או שחיתויות בנושא של רשות מקומית בתחומי מפעל הביוב ובתחום התברואה. לקראת הדוכ"ס השנתיים והביקורת עליהם, הנכם נדרשים לכתוב לעצמכם 5 נהלי ביקורת מיוחדים, ובדיקות מבססות לרשויות מקומיות בכלל ולרשות הספציפית המקורית בפרט.

**תשובה:**

1. יש לבחון שאכן יושמו כללי החשבונאות המיוחדים שקבע הממונה על הביקורת ברשויות מקומיות
2. בדוק כי בסיס הדיווח הכספי הוא בסיס מזומן
3. בדוק מדגמית כי הכנסות מתוקצבות שטרם נגבו אינם כוללים הכנסות מסים אגרות ומענקים
4. בדוק שמלוות נרשמו כהכנסה בשנה בה הן התקבלו.
5. בצע בדיקות נאותות באשר לתקבולים ותשלומים בגין שירותי תברואה.
6. חוות דעת – ההבדלים בין דו"ח רו"ח המבקר של חברה רגילה לבין רשות מקומית-

הנוסח האחיד של דו"ח רו"ח המבקר של רשות מקומית נמצא בסוף תקן דו"ח המבקרים בנוסח האחיד:

1. **הפניה –** תהיה אל הממונה על החשבונות שבמשרד הפנים במקום מה שנהוג בחברה רגילה – הפנייה לבעלי המניות, כי מי שמינה אותנו הוא הממונה והוא יקבל את הדו"ח.
2. **הפסקה הראשונה ובהמשך שאר הפסקאות-** בדו"ח רו"ח המבקר של רשות מקומית אנו רואים מבנה אחר של חוו"ד . לא נמצא פה פסקת מבוא והיקף אל הכל מעורבב.
3. להלן ההתייחסות לפסקה הראשונה-
4. בפסקה הראשונה נמצא התייחסות לשתי תקופות השנה ושנה קודמת כפי שנמצא בחברה פרטית ואילו בציבורית במאזן זה אותו דבר אולם רוה"ס , דו"ח על השינויים ותזמ"ז- שני מספרי השוואה סה"כ 3 טורים .
5. שמות – במקום רווח והפסד- דו"ח תקבולים ותשלומים ולא נמצא דו"ח על השינויים ודו"ח תזרים כמקובל בחברה רגילה.
6. לגבי הביקורת- בביקורת בחברות רגילות אנו מציינים שפעלנו לפי תקני ביקורת , נהלי ביקורת מקובלים בישראל ותקנות רו"ח דרך פעולתו של רו"ח התשל"ג- 1973 כאשר במסגרת רשויות מקומיות מעבר לאמור יש להוסיף את המשפט:"... וכן לפי הנחיות הממונה על החשבונות במשרד הפנים" כי הממונה נותן את ההדגשים שלו לביקורת ברשויות.
7. בפסקה הראשונה לא נמצא דוגמאות לנהלי ביקורת ולהבחנה באחריות כמקובל בדו"ח רו"ח המבקר של חברות רגילות.
8. להלן התייחסות לפסקה השניה פסקת ביניים שמהווה חלק מהנוסח האחיד שאינה מופיעה בחברות רגילות להלן הנוסח:

"כאמור בביאור 1 לדוכ"ס הנ"ל, הם נערכו על פי הנחיות הממונה על החשבונות במשרד הפנים בדבר עריכת דו"חות כספיים ברשויות מקומיות (להלן ההנחיות) ועל בסיס המוסכמה של העלות ההיסטורית ולא בסכומים מדווחים כנדרש בתקני חשבונאות של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. ההנחיות האמורות מהוות בסיס דיווח השונה מכללי חשבונאות מקובלים"

למעשה פסקה זאת מבטאת את יכולת לקבוע את החשבונאות המיוחדת שלו על בסיס מזומן מתוקן שלא כמו בחברות רגילות שמדווחות על בסיס מצטבר.

1. פסקת חוו"ד:
2. שמות הדו"חות- ראו לעיל
3. בחוו"ד רושמים: "... משקפים באופן נאות, בהתאם להנחיות שנקבעו לרשויות המקומיות כאמור..." זה מבטא את החשבונאות של הממונה ולא של חברה רגילה.
4. תקופות- ראו לעיל

**אלה ההבדלים בחוו"ד ברשות מקומית**

1. מיסוי-

בעיקרון המיסוי לרשויות מקומיות זהה למלכ"רים למעט סעיף 46א של אישור תרומות שלא מקובל ברשויות מקומיות . אין מס כמו מוסד ציבורי , מס שכר , אין מע"מ למדנו פעם קודמת.

1. דיווחים מיוחדים-

יש כמה דברים מיוחדים ברשויות מקומיות :

1. **דו"ח קצר- short form report**– דו"ח רו"ח המבקר בנוסח מיוחד שנקבע בין לשכת רו"ח לבין שר הפנים .
2. **דו"ח מפורט long form report-** כולל בין היתר את הדברים הבאים :
3. פירוט הממצאים והמסקנות העולים מהביקורת בהיבטי חשבונאות, היבטים חוקיים מנהליים וכיו"ב. לרבות המלצות לתיקונים.
4. דו"ח מעקב אחר תיקון הליקויים שצוינו בדו"חות ביקורת קודמים של רו"ח המבקר, של מבקר הרשות, מבקר המדינה, וועדת ביקורת.
5. פרטים על אישור התקציב, השוואות בין תקציב מול ביצוע ל-3 שנים תוך ניתוח הפערים והסטיות ומתן הסברים.
6. מידע על מכירת נכסים ואפן השקעת התקבולים .
7. מידע על השקעות הרשות המקומית .
8. דיווח על פי הקווים המנחים לרו"ח של איגוד, כאשר הקווים המנחים הללו יילמדו בהקשר של ביקורת המדינה.
9. **דו"כס מיוחדים-** ראו סעיף 3 במיוחדות שלהם.

**שאלה:** מי קובע את שכר הטרחה ברשויות מקומיות ?

**תשובה:** הממונה באישור שר הפנים

**שאלה:** מי משלם את שכר הטרחה ?

**תשובה :** הרשות המקומית לפי תקציב שהקצה שר הפנים

**חברות ממשלתיות – נלמד דרך שאלות מועצה**

**נדרש: הסבירו את מהותה של החברה הממשלתית ואת הבסיס ליסודה ולפעילותה**

1. רקע חוקי

+

1. מושגי מפתח-

**ככלל ישנם מספר פרסומים רלוונטיים כדלקמן:**

1. חוק החברות הממשלתיות התשל"ה- 1975
2. הוראות מבקר המדינה (קווים מנחים לאיגוד ממשלתי) תשל"ו 1976 – הרחבה בביקורת המדינה
3. חוק מבקר המדינה – הרחבה בביקורת המדינה
4. חוק יסודות התקציב – הרחבה בביקורת המדינה
5. פיקוח ע"י שני משרדי ממשלה -משרד האוצר והשר הממונה.

מהות החברה המשלתית (ציטוט מפיתרון) "חברה ממשלתית מוגדרת בחוק החברות הממשלתיות תשל"ה-1975 : "חברה שיותר ממחצית מכוח ההצבעה באספותיה הכלליות או שהזכות למנות יותר ממחצית ממספר הדירקטורים שלה הם בידי המדינה, או בידי המדינה יחד עם חברה ממשלתית או חברה בת ממשלתית"".

כאן המקום לחדד שמעל 51% יש שליטה ואז החברה נקראת חברה ממשלתית. כאן לא בוחנים את מבחן השליטה לפי החשבונאות.

עוד נציין מספר מאפיינים חשובים שמבהירים את מהות החברה הממשלתית:

1. מבנה הבעלות – הבעלים הם המדינה, הממשלה מחייב תהליך יותר מורכב- גיוס הון זו החלטת ממשלה, החלטה של וועדת הכספים של הכנסת
2. רגישות פוליטית – שינוי בהרכב הממשלה ישפיע על התנהלות החברה למשל: אל-על לטוס בשבת או לא?
3. בעיה מסחרית בשוק הבינ"ל – כי חברות רבות נמנעות מלעשות עסקאות עם חברה ממשלתית ישראלית .
4. איתנות פיננסית- ככלל המדינה מאחורי החברה הממשלתית.
5. בעיות של ניגוד אינטרסים בין שרים או בין הממשלה לשר.
6. דרישות הגילוי- מאד רחבות לחברות ממשלתיות (**כפי שיורחב בסעיף 8**).

ציטוט מפיתרון : "הבסיס החוקי ליסוד חברה ממשלתית הקמת חברה ממשלתית טעונה החלטת הממשלה וזו תתקבל על פי הצעה של שר שהוגשה לממשלה בליווי חוו"ד של רשות החברות הממשלתיות (להלן "הרשות") סעיף 5 לחוק.

רשם החברות יסווג חברה כ"ממשלתית" רק אם יוגש לו אישור הרשות כי הממשלה החליטה על הקמת החברה הממשלתית ושמסמכי היסוד שלה תואמים את החלטת הממשלה (סעיף 7 לחוק)

דרך אחרת ליצירת חברה ממשלתית הינה הפיכת חברה לחברה ממשלתית, במקרים בהם ביצעה המדינה עסקה ו/או קיבלה המדינה שלא בדרך של עסקה זכויות בחברה לא ממשלתית שיש בהן להפוך את החברה לחברה ממשלתית (סעיף 8 לחוק)"

נוסיף על האמור שלמעשה חברה ממשלתית – או שהיא מוקמת ככזאת או שהיא יכולה להפוך מפרטית לממשלתית והכל בתנאי שיש למדינה שליטה (51%).

**דרכי פעולתה של חברה ממשלתית – סעיף 4 לחוק:** "חברה ממשלתית תפעל לפי השיקולים העסקיים שעל פיהם נוהגת לפעול חברה לא ממשלתית, זולת אם קבעה לה הממשלה באישור הוועדה שיקולי פעולה אחרים למעט בעניין חלוקת רווחים כאשר מסמכי היסוד שלה אוסרים חלוקתם.

בחברה ממשלתית שאחת ממטרותיה היא לספק מצרכים או שירותים שלא על מנת להפיק רווחים, רשאית הממשלה להחליט שתפעל להשגת מטרה זו לפי הכללים המחייבים אדם הממלא תפקיד ציבורי על פי דין".

**הערה: בשאלה זו במספר בחינות הוסיפו פרק רביעי בפיתרון ולא בשאלה העוסק בסעיף 3 – כללי החשבונאות**

1. **כללי חשבונאות-**

להלן ההבדלים בין החשבונאות של חברות ממשלתיות לבין חברות רגילות:

"בהחלטתה מחודש אוגוסט 2004 החליטה הממשלה כדלקמן: "התקינה החשבונאית הכללית לגבי החברות הממשלתיות, הינה תקינה של הסקטור הפרטי. התקינה הייחודית לחברות הממשלתיות, הינה בנוסף לתקינה של הסקטור הפרטי או כהרחבה או כחידוד של נושאים ספציפיים לחברות ממשלתיות, כמפורט בחוזרי הרשות. התקינה הייחודית לחברות הממשלתיות תתבצע בהתאם לחוק"".

יובהר שלמעשה כשמדברים בפיתרון על הסקטור הפרטי הכוונה היא לחברות רגילות, פרטיות או ציבוריות, והחשבונאות שמיישמים בחברות ממשלתיות זהה לחברות רגילות, כלומר, אם החברה הממשלתית – חוק ניירות ערך חל עליה כמו: חברת החשמל – אזי החשבונאות IFRS + תקנות ניירות הערך. ואם זו חברה ממשלתי פרטית אז יפעלו לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל .

התוספת/ ההבדל הוא באמצעות חוזרי הרשות (החברות הממשלתיות) שלעיתים קובעת הוראות חשבונאיות ספציפיות ולעיתים אף מחוקקת חוקים ספציפיים לחברות ספציפיות. למשל: חברת חשמל הוציאו חוק שאמנם פועלים לפי ה-IFRS אבל בנושא של הטבות לעובדים לא מפעילים את ה-IFRS .וכן הם הוציאו חוק שממשיכים לתאם את הרכוש קבוע לאינפלציה וכך היא מגדילה את ההון שלה ומסתירה גרעון עצום בהון .

**לעיתים תמצאו מילים יפות בתוך דו"ח כספי. למשל: בחברת חשמל – מלאי דלקים או מלאי חירום . אבל אם ניקח חברה בסקטור הפרטי שהיא גם מייצרת חשמל אותם סעיפים יהיו ולכן זה לא מיוחד.**

1. בקרה **+**
2. **ביקורת**

הסבירו את השוני אם קיים בביקורת דוחותיה הכספיים של חברה ממשלתית בהשוואה לביקורת דוחותיה הכספיים של חברה רגילה שאינה ממשלתית .

"כללית ביקורת דוחותיה הכספיים של חברה ממשלתית אינה שונה מהותית מביקורת דו"חותיה הכספיים של חברה רגילה, שאינה ממשלתית, העוסקת באותו תחום. בגלל מעורבותה של המדינה בבעלות על החברה הממשלתית, נדרשים רו"ח המבקרים של החברות הממשלתיות להרחיב את עבודתם בנושאים שונים כגון: בדיקת אפקטיביות הבקרה הפנימית בחברות , בדיקת נושאים שונים בתחום התקציבים וכדו'. רו"ח המבקרים של התאגידים הממשלתיים, מונחים בעבודתם גם על ידי הרשויות הבאות:

1. רשות החברות הממשלתיות – בעיקר באמצעות חוזרים המופצים לתאגידים ולרו"ח המבקרים שלהם, הכוללים, בין היתר, הנחיות בדבר דרך פעולתו של רו"ח המבקר, לרבות: מתן דו"ח שנתי לרשות ולדירקטוריון של החברה, שיכלול את ממצאיו באשר לדוכ"ס, הבקרה הפנימית, ניתוח גורמי סיכון, מתן פרטים על משרדו של רו"ח המבקר והעבודה שבוצעה בחברה הממשלתית וכדו'.
2. מבקר המדינה- בעיקר באמצעות הנחיות לרו"ח המבקרים של התאגידים הממשלתיים הכוללים הנחיות לרו"ח בדבר אופן ביצוע עבודת הביקורת וכן הוראות לגבי פרטים נוספים שעליו לכלול בדו"ח המפורט אשר יוגש על ידו למשרד מבקר המדינה ונהלי דיווח מידי במצבים מסוימים".

נוסיף על האמור שבחברות ממשלתיות מיישמים את ה-SOX להבדיל מחברות ציבוריות ששם מיושם ה-ISOX והתקן הרלוונטי הוא 103 בשונה מחברות רגילות שהתקן הוא 104