



יוסף אלון- שופט בדימוס
יועץ מיוחד לדירקטוריון קק"ל

כ' אדר תשע"ח
8 מרץ 2018

לכבוד
מר דני עטר
יו"ר הדירקטוריון
קרן קימת לישראל
ירושלים

שלום רב,

הנדון: דוח ועדת הביקורת מיום 25.1.18

1. נתבקשתי על ידכם לחוות דעתי בסוגיות המתעוררות נוכח החלטת ועדת הביקורת מיום 25.1.18 (בהתייחס לשיבת הועדה מיום 18.1.18) ומכתבו של מבקר הפנים אליך מיום 29.1.18, והכל בהתייחס לדוח מבקר הפנים על "פעילות החטיבה לגיוס משאבים בקק"ל - חלק 1" (להלן- "הדוח"). אותו הדוח הוגש ע"י מבקר הפנים ליו"ר הדירקטוריון ביום 22.10.17.

אפתח בסקירה של ההתרחשויות הרלבנטיות.

סקירת ההתרחשויות:

2. ביום 22.10.17 העביר מבקר הפנים של קק"ל, מר יורם שבירו, ליו"ר הדירקטוריון את הדו"ח הנ"ל

במכתב הנלווה לדו"ח נכתב על ידו בין השאר:

"הריני להעביר אליכם, לקראת דיון עתידי והפקת לקחים, את דו"ח הביקורת שבנדון. מסמך זה אשר נכתב בשיתוף סגני מרן ברבון, בין החודשים אפריל- אוגוסט 2017, הועבר לתגובות כלל הגורמים המבוקרים הפועלים בשירות הארגון, ועודכן בהתאם להתייחסות שקיבלה הביקורת, ככל ועלה צורך בכך. הדוח, שהינו הראשון שמפיקה יחידת הביקורת בתקופת כהונתי, מכיל סוגיות משמעותיות החוצות ארגון, הדורשות את תשומת לבם של קובעי המדיניות והגורמים המבוקרים כאחד. עם קבלת אישורה של ועדת ההנהלה של קק"ל בראשות היו"ר מר דני עטר, סגני היו"ר והמנכ"ל, בכונתי להוביל תהליך בו יוטמעו המלצות הביקורת באופן סדור ושיטתי ובמסגרת לוח זמנים שייקבע מראש".

3. במבוא לדו"ח ציין כי:

"בשל היקפו הנרחב של דו"ח הביקורת מצאנו לנכון להפיצו בשני חלקים. בחלק הראשון (הלא הוא הדו"ח דנן - י.א.) בחנה הביקורת את מכלול הפעילות של החטיבה לגיוס משאבים וגורמים נוספים בקק"ל, להעברת כספי תרומות מחו"ל לקק"ל וממנה לגופים וארגונים אחרים בשנים 2013-2016. בחלק השני נבדק מערך השליחות בקק"ל. הביקורת נערכה בחטיבה לגיוס משאבים ו- "וועדת העברות" (להלן- "וועדת העברות") ובדיקות השלמה נערכו בלשכה המשפטית, במפ"ק, באגף מערכות מידע ומול גורמים חיצוניים בתחום ההתרמה".

בתקציר עשרת עיקרי הממצאים שבדו"ח נמנו כחלק "מהממצאים העקריים" – אלה דלהלן:

1. ועדת העברות הוקמה במתכונתה החדשה ללא החלטה מטעם הנהלת קק"ל ומבלי שהוגדרו מסגרת פעילות הועדה וסמכויותיה. אופן הפעילות וזהות חברי הועדה נקבעו בעת דיוני הועדה עצמה בהובלת מנכ"ל קק"ל לשעבר.

2. ועדת ההעברות אימצה לעצמה סמכויות לשינוי החלטות ועדת פרויקטים עליונה, לאישור פרויקטים מותני תרומה חדשים ולהענקת "מצי'נג" מכספי קק"ל ללא קבלת אישור כלשהו מטעם הגורמים המוסמכים בקק"ל.

6. ועדת העברות העבירה בשנים 2013-2016 כ- 320 מיליון ₪ מכספי תרומות מחו"ל לגופים וארגונים אחרים, ללא כל פיקוח על מקור התרומה, כמתחייב עפ"י החוק והנחיות הרגולטוריים. כפועל יוצא, אין לקק"ל כל וודאות לכך שהכספים המועברים ממנה לארגונים אחרים אינם כספים שמקורם בעבירות פליליות, או כאלה המשמשים "לעסקאות סיבוביות".

7. למרות הצורך בפיקוח על ארגוני היעד, כדי למנוע חשש להלבנת הון ועבירות נוספות על החוקים והתקנות, במשך תקופה של השלוש וחצי שנים, לא פעלה החטיבה לגיוס משאבים לקבל מסמכים מארגוני היעד לטובת ביצוע פיקוח כלשהו על אותם ארגונים. יצוין כי בתקופה זו הועברו לארגוני היעד כ- 280 מיליון ₪ הכוללים כספי תרומות מחו"ל ו "מצי'נג" מתקציב קק"ל".

סיכום ה"ממצאים העיקריים" שבפרק תסקיר הממצאים הינו:

"מהממצאים לעיל עולה כי ועדת ההעברות התנהלה בניגוד חריג לסדרי מנהל תקינים. היא הוקמה ללא נהלים המנחים את עבודתה, לא נקבעו סמכויותיה היא פעלה בניגוד לנהלים בכל הקשור לביצוע שינויים בהחלטות ועדת פרויקטים, הרחיבה את סמכויותיה ללא אישור העניקה איגום תקציבי ללא סמכות – וכל זאת בהחלטות הנוגעות לסכומים המסתכמים במאות מיליוני שקלים".

4. כמצוות סעיפים 345 ט' (א) ו-152 לחוק החברות תשנ"ט-1999 (להלן- "חוק החברות") הוגש הדוח באותו היום (22.10.17) גם ליו"ר ועדת הביקורת . בו ביום כתב יו"ר ועדת הביקורת כב' השופט בדימוס א. שטורזמן למבקר הפנים מכתב מפורט וממצה בדבר היעדר התייחסות כלשהי בדוח לתגובה של מנכ"ל קק"ל בתקופת הדוח, מר מאיר שפיגלר, אשר פרש מתפקידו בקק"ל בדצמבר 2016 . יו"ר ועדת הביקורת ציין במכתבו הנ"ל למבקר הפנים כי בדו"ח נמתחת ביקורת קשה במנכ"ל לשעבר וכי על מבקר הפנים היה לפנות אליו לקבלת תגובתו בטרם הגשת הדו"ח. הגשת הדוח, מבלי שמבקר הפנים פנה קודם לכן למנכ"ל לשעבר לקבלת תגובתו והתייחסותו לנושא הביקורת הפנימית גרמה לו עוול ופגיעה קשה והדבר מנוגד לעקרונות יסוד שנקבעו בפסיקת בהמ"ש העליון.

מבקר הפנים ענה למכתבו של יו"ר ועדת הביקורת – במכתב מיום 23.10.17 בין היתר כתב מבקר הפנים באותו המכתב:

"... הדוח הועבר לתגובתם של כלל הגורמים המבוקרים לרבות מ"מ מנהל חג"מ, מנהל חטיבת כספים וכלכלה, מנהל מפ"ק, מנהל מכלול מקרקעין, היועמ"ש וגורמים רלבנטיים נוספים. תגובת הגורמים שולבה בדוח בהתאם לשיקול דעת הביקורת. הדוח לא הועבר לתגובת המנכ"ל לשעבר, כפי שלא הועבר לתגובת מנהל חג"מ לשעבר, שכן השניים אינם עובדים עוד בארגון".

את עמדתו זו נימק מבקר הפנים (במהלך דיוני ועדת הביקורת שיפורטו בהמשך) בהבחנה שיש לערוך, לשיטתו, בין "ביקורת פנימית" בארגון לבין "ביקורת חיצונית" (דוגמת ביקורתו של מבקר המדינה). "ביקורת פנימית", להשקפתו, הינה "פנימית לארגון ומבצעת ביקורות אך ורק על פעולות הארגון" ולא על פעולה של "גורמים חיצוניים" ... הגורם החיצוני איננו בסמכות הביקורת (הפנימית), איננו בגדר "גורם מבוקר" ולפיכך לא נדרשת התייחסותו.

לשיטתו, בעת עריכת הביקורת הפנימית לא נמנה המנכ"ל לשעבר על עובדי הארגון ועל כן הוא נמנע מפנייה אליו לקבלת התייחסותו טרם הגשת הדוח ליו"ר הדירקטוריון וליו"ר ועדת הביקורת.

5. הנושא עלה על שולחנה של ועדת הביקורת של קק"ל בישיבתה מיום 26.10.17 בישיבה זו, כמפורט בפרוטוקול, השתתפו לצד חברי ועדת הביקורת – מבקר הפנים וסגן מבקר הפנים.

במסמך החלטות ועדת הביקורת מאותה הישיבה נקבע:

"... ההסברים (של מבקר הפנים) לא שכנעו את חברי הוועדה שסברו שיש הכרח בקבלת תגובותיהם והסבריהם של המבוקרים, גם כאשר הם אינם עוד עובדי קק"ל. בסיומו של הדיון הודיע מבקר הפנים שהוא מסכים לכך שהדוח הנ"ל איננו סופי, שלמבוקרים תינתן מלוא האפשרות לעיין בכל הממצאים שנאספו בנושאים שהיו בתחום פעילותם ובפרקי הדוח המתיחסים אליהם, ושעמדתם תישמע (משמע, כמובן שגם מאמרים שיוצגו על ידיהם יתקבלו) בלב פתוח, וכל התשתית העובדתית והמסקנות של הדוח הנ"ל ייבדקו מחדש ויוצא דוח מעודכן. החלטת מבקר הפנים תובא לידיעת יו"ר קק"ל וחברי ועדת ההנהלה שקיבלו את הדוח הנ"ל".

6. בעקבות החלטה זו פנה יו"ר ועדת הביקורת לשני המבוקרים הנ"ל, הודיע להם את דבר ההחלטה וניתנה להם האפשרות להתייחס לטיטות הדוח תוך 30 ימים. שני המבוקרים סירבו לקיום קשר כלשהו עם מבקר הפנים – בטענה כי אין להם אמון במבקר הפנים והדברים הועלו על ידם במכתב ליו"ר ועדת הביקורת. בעקבות כך, הנושא שב ועלה לדיון בפני ועדת הביקורת בישיבתה מיום 30.11.17. וכך מצינו במסמך "החלטות והערות ועדת הביקורת" מאותה הישיבה:

"נערך דיון בדוח הביקורת הפנימית על החטיבה לגיוס כספים, שהשלמתו בהתאם להחלטת הוועדה (מיום 26.10.17) חייבה מתן אפשרות תגובה, למבוקרים החיצוניים בתקופה שתיקבע ע"י יו"ר הוועדה. יו"ר הוועדה קבע תקופה של 30 יום והודעה על כך ניתנה למנכ"ל הקודם מר מ. שפיגלר ולמנהל הקודם של החטיבה מר אבי דיקשטיין. אך אלה סירבו לשתף פעולה עם המבקר הפנימי בגלל חוסר האמון המוחלט של כל אחד מהם בו, ואחריותו, לדעתם, להדלפת הדוח הבלתי מושלם לתקשורת. המבקר הפנימי טען בנחרצות שאין לו ולא לסגנו יד בהדלפות. הדיון בישיבה נסב על השלמת דוח הביקורת בשים לב לחוסר האמון המוחלט של המבוקרים הנ"ל במבקר הפנימי. חברי הוועדה לא פקפקו בתום לבם של המבקר הפנימי וסגנו מר רון ברבור ולא סברו שמי מהם הדליף את ממצאי הדוח לתקשורת."

נוכח מצב דברים זה, מפרט מסמך ההחלטות הנ"ל, את השאלה שהועמדה פעם נוספת להחלטת ועדת הביקורת:

"השאלה שעלתה בישיבה הייתה אם גם לנוכח חוסר האמון המוחלט שהובע ע"י המבוקרים במכתביהם ליו"ר הוועדה, יש להשאיר את השלמת הדוח בידי המבקר הפנימי וסגנו"

סיכום הדיון בתום אותה הישיבה היה:

"שכל חברי הוועדה למעט היו"ר סוברים שהביקורת (הפנימית) צריכה להמשיך ולהשלים את הדוח, לפנות למבוקרים החיצוניים כדי לאפשר להם להביע את עמדתם ולהציג בפניהם את כל החומרים"

לעומת עמדתם הנ"ל של ארבעת חברי הוועדה, דעתו של יו"ר הוועדה באותה הישיבה (מיום 30.11.17) הייתה:

" לדעת היו"ר, למרות שלא נמצא פגם או דופי ביושרה של אנשי הביקורת (הפנימית – י.א.), בניסבות הקיימות ראוי להשלים את הביקורת ע"י סמכות חיצונית."

תמצית דעת המיעוט של יו"ר הוועדה נומקה, באותו המסמך, כדלהלן:

"לדעת יו"ר הוועדה אין פגם או דופי ביושרה של אנשי הביקורת אבל, כאשר משבר האמון הוא עמוק מאוד עמדת המבקר(הפנימי-י.א) נחזית כמסוכמת סופית... ישנה הצדקה למינוי אישיות חיצונית בת סמכא כשופט בדימוס, או מישהו אחר, שישלים הביקורת"

לעומתו, במסמך החלטות הועדה (משיבה 30.11.17 הנ"ל) ביסוד עמדת רוב חברי הועדה עמדו הנימוקים הבאים:

"1. הדוח נעשה עד כה כהלכה, למעט החסר בתגובותיהם של המבוקרים.

2-3

4. לא יתכן שהמבוקרים יקבעו מי יהיה המבקר שיערוך את הביקורת על פעולותיהם".

7. למחרת החלטה זו (מיום 30.11.17) פנה יו"ר ועדת הביקורת במכתב (מיום 1.12.17) לשני המבוקרים החיצוניים (ה"ה שפיגלר ודיקשטיין) בו פירט בפניהם את עיקרי ההחלטה – ובהמשך, " על כן אבקשכם לשתף פעולה עם המבקר הפנימי מר יורם שבירו ואנשיו, ואבקש מהם לשכך את הכעס והמרירות, כדי שכל העובדות האמתיות תיחשפנה וכל המסקנות הנכונות תיסקנה, ולהגיב בכתב או בעל פה, כרצונכם, בצירוף מסמכים שיש, אם יש בידיכם, וזאת עד 31.12.17. וכן, לענות על שאלות אנשי הביקורת כפי שיתואם בין כל אחד מכם עם מר שבירו (מבקר הפנים – י.א.) המבקר הפנימי מתבקש לשלוח לעיונכם את טיוטת הדוח ... תוך שבוע ימים".

8. גם הפעם סירבו המבוקרים החיצוניים להיעתר לפניות יו"ר ועדת הביקורת וביקורת הפנים לשתף פעולה עם מבקר הפנים כפי שהחליטה ועדת הביקורת בישיבותיה האמורות מ- 26.10.17 ומ- 30.11.17. ממכתבו של מר מ. שפיגלר מיום 24.12.17 ליו"ר ועדת הביקורת נמצאנו למדים כי עוד קודם לכן הזמין יו"ר ועדת הביקורת את מר א. דיקשטיין להביא את דברו בפני ועדת הביקורת שנועדה ליום 28.12.17 ומר מ. שפיגלר ביקש "לגזור דין שווה" כלפיו ולהזמין גם הוא לאותה הישיבה. כל זאת, כנאמר על ידי מר שפיגלר במכתבו:

"מבלי להתייחס כעת ליכולתו של מר שבירו (מבקר הפנים – י.א.) לערוך דוח ביקורת אמין, הגון, מקצועי, נטול פניות, לא כל שכן לאחר שהדוח פורסם ברבים (לא על ידי) ...

בנקודה זו אביע את פליאתי, אי הבנתי, הפתעתי, שלאחר שחברי ועדת הביקורת נחשפו להתכתבויות הענפות שהיו ביני לבין שבירו (מבקר הפנים – י.א.) וזאת בנוסף להתנהלותו והתנהגותו במהלך עריכת הביקורת ולאחריה, הם נתנו אמון בו ובתפקודו."

וכך כונסה ישיבת ועדת הביקורת לישיבה נוספת ביום 28.12.17. לישיבה זו הזמנו שני המבוקרים החיצוניים והופיעו בו גם מבקר הפנים וסגנו.

וכדברי החלטת ועדת הביקורת מיום 25.1.18:

"כאשר נודעה ההחלטה (משיבת 30.11.17 – י.א.) לה"ה שפיגלר ודיקשטיין הם ביקשו להקנות להם זכות שווה לזו של מבקר הפנים ולהופיע אישית בפני הוועדה".

באותה ההחלטה (מיום 25.1.18) מתואר מהלך ישיבת 28.12.17 בתמציתיות רבה כדלהלן:

"הם (ה"ה שפיגלר ודיקשטיין – י.א.) הופיעו בפניה (בפני הועדה - י.א.) ותיארו את הפגיעה הקשה מאוד שנפגעו מפרסום הדוח הבלתי מושלם מבחינה אישית וציבורית והציגו את פעולותיהם שנעשו ברשות ובסמכות של הנהלת קק"ל לטובת קק"ל בלבד הכל כמקובל בקק"ל. מר דיקשטיין הוסיף ותיאר את הפגיעה הבלתי מוצדקת שנפגעה אמינותו בעיני התורמים אחרי שנים רבות של עשייה בהגיונות רבה למען קק"ל. חילופי הדברים בישיבה בין ה"ה שפיגלר ודיקשטיין לבין ה"ה שבירו (מבקר הפנים) וברבון (סגנו) היו קשים".

והדברים אומנם מקבלים ביטוי מוחשי ביותר למקרא תמליל ישיבת ועדת הביקורת הנ"ל מיום 28.12.17 על למעלה ממאה עמודיו.

9. לאחר ובעקבות ישיבה 28.12.17, ועדת הביקורת התכנסה ביום 18.1.18 "להתייעצות בין חבריה בלבד". ביום 25.1.18 נכתבה ע"י יו"ר ועדת הביקורת החלטת הועדה דן, וזאת על דעת כל חברי הועדה. ההחלטה מפרטת את עיקרי השתלשלות הדברים ונחתמת בפרק המסכם שכותרתו "החלטת הועדה".

אצטט להלן את שלושת הרכיבים העיקרים מההחלטה (החלוקה על ידי – י.א.):

א. ... איש מחברי הועדה אינו סובר שנפל רבב ביושרה של מבקר הפנים או סגנו... אין איש מחברי הועדה החושב שההדלפות לתקשורת נעשו ע"י מבקר הפנים או סגנו.

לדעת כל חברי הועדה השתלשלות האירועים שתחילתם בטעות של מבקר הפנים וסגנו במחשבתם שאל להם לבקש את תגובת המבוקרים שאינם עובדי קק"ל בעת הביקורת, המשכם בביטחונם בנכונות הדוח שנכתב על ידיהם כמבוסס לחלוטין, וסופם במשבר האמון העמוק שנוצר בינם לבין ה"ה שפיגלר ודיקשטיין, יש ספק רב באפשרות השלמתו הנכפית עליהם כמתחייב מהחלטת הועדה בלב פתוח, ושאינן ספק שבנסיבות אלו, מסקנותיהם לא ייראו כמשוחררות לחלוטין מנטיות ליבם.

ב. בשים לב לכך שקק"ל, ביחוד בהיותה חברה לתועלת הציבור, אשר העין הציבורית בוחנת את צעדיה, ואמינותה בעיני התורמים חשובה מאוד לפעילותה אינה יכולה להתעלם מהדוח הבלתי מושלם שקיבל תהודה בלתי מוצדקת של פעילות בלתי חוקית שנעשתה על ידי בכירי עובדיה של קק"ל ומפגיעה במהימנותם, יש הכרח בהשלמת דוח הביקורת לא ע"י הביקורת הפנימית הנוכחית אלא ע"י בר סמכא שאינו נמנה על עובדי קק"ל.

ג. על כן מחליטה הועדה על דעת כל חבריה שעל יו"ר קק"ל והנהלה להטיל את השלמת דוח הביקורת (גם בהתייחסות למבוקרים נוספים שלא השמיעו קולם בוועדה אם יסתבר שיש צורך בכך) על מחלקת הביקורת הפנימית. במשרד רואי החשבון של קק"ל, משרד רואי החשבון ארגסט אנד יאנג (EY). ועדת הביקורת מצפה להשלמת הביקורת תוך ארכעה חודשית".

10. עד כאן סקירת עיקרי ההתרחשויות הנדרשות לחוות הדעת שנתבקשה ממני – כאמור בפתח הדברים.

הנחות המוצא

11. בטרם אעבור לניתוח הזיקות, הכפיפות והממשקים הנהוגים במשטר התאגידי בכלל ובחברה לתועלת הציבור בפרט, בין "ביקורת הפנים" לבין "ועדת הביקורת"- אני מוצא לנכון לפרט את הנקודות העיקריות בעניין דנן- עליהן אין חולק בהחלטות ועדת הביקורת, לרבות בהחלטה האחרונה מיום 25.1.18, וזאת כדלהלן:

א. לא נפל רבב ביושרה של מבקר הפנים, וביקורת הפנים, (ואיש מחברי ועדת הביקורת אינו חושב כי ההדלפות לתקשורת נעשו מקרובם).

ב. למרות הפגם שמצאה ועדת הביקורת באי זימונם של המבוקרים החיצוניים לשימוע בפני ביקורת הפנים עובר להגשה הדוח ליו"ר הדירקטוריון – החליטה ועדת הביקורת פה אחד (בישיבתה מיום 26.10.17) כי על מבקר הפנים להשלים את הדוח לאחר שיזמן את שני המבוקרים החיצוניים למסור תגובתם והתייחסותם לדוח.

ג. ועדת הביקורת שבה והחליטה כאמור, הפעם ברוב דעות של ארבעה מחמשת חבריה, בישיבתה הנוספת מיום 30.11.17.

ד. בעקבות אותן החלטות של ועדת הביקורת, נתבקשו שני המבוקרים החיצוניים (ה"ה מ. שפיגלר ו א. דיקשטיין) לפעול כאמור ולהביא התייחסותם ככל שימצאו לנכון בפני ביקורת הפנים בטרם השלמת הדוח. (וזאת במכתבי יו"ר ועדת הביקורת ומבקר הפנים אליהם מ- 29/10 ומ- 1/12).

ה. שני המבוקרים החיצוניים סירבו לשתף פעולה בכל דרך שהיא עם ביקורת הפנים – מתוך טענתם בכתב ובע"פ (בישיבת ועדת הביקורת מ- 28.12.17) כי אין להם אמון ביכולתו, בכישוריו או ביושרתו של מבקר הפנים.

ו. לאחר ישיבת 28.12.17 שינתה ועדת הביקורת את דעתה, וביטלה למעשה את המסקנות האופרטיביות של החלטותיה מישיבות 26.10.17 ו 30.11.17 – בהן הורתה כאמור על השלמת הדוח ע"י מבקר הפנים לאחר שתינתן אפשרת השימוע לשני המבוקרים הנ"ל.

12. תמים דעים אני עם עמדת ועדת הביקורת כי שגתה ביקורת הפנים בהימנעותה מלכתחילה לפנות למבוקרים החיצוניים הנ"ל, לקבלת תגובתם ועמדתם טרם הגשת הדוח ליו"ר הדירקטוריון.

זאת מתוך הנימוקים הנכוחים שפירטו ועדת הביקורת ויו"ר הועדה במהלך ההתרחשויות הנסקרות לעיל.

יסודם של דברים בזכותו של מבוקר ליומו ב"דין הביקורת" ככלל יסוד הנמנה על כללי הצדק הטבעי.

(וכדברים שבוארו באר היטב בפסק דינו של ביהמ"ש העליון בבג"ץ 4914/94 טרנר נ' מבקר המדינה)

הנחתה המקורית של ביקורת הפנים כי עיקרון זה אינו עניין ל "ביקורת פנים" של ארגון – אינה ישימה גם להשקפתי, לנושא הביקורת ולמושא הביקורת כבעניין דנן.

עם זאת סברה ועדת הביקורת בהחלטותיה בתום ישיבותיה מ- 26.10.17 ו- 30.11.17 כי בנסיבות הדברים, תיקונו של הפגם האמור ייעשה על דרך השבת הדוח להשלמתו ע"י ביקורת הפנים, לאחר מתן אפשרות ראויה ונאותה לשני המבוקרים החיצוניים להופיע בפני הביקורת וליתן התייחסותם ותגובתם המלאה לנושאים שנבדקו בדוח.

"מבקר פנים" ו"ועדת ביקורת" בחברת לתועלת הציבור

13. נושא ביקורת הפנים בחברה לתועלת הציבור (חל"צ) מוסדר סטטוטורית בשילוב הוראות חוק החברות תשנ"ט-1979 ("חוק החברות") וחוק הביקורת הפנימית תשל"ב-1992 ("חוק הביקורת הפנימית").
עפ"י סעיף 345 ח' (א) לחוק החברות, על חל"צ למנות ועדת ביקורת. מינוי ועדת הביקורת ייעשה ע"י האסיפה הכללית וחברי ועדת הביקורת לא יהיו נושאי משרה בחברה.
זאת בניגוד "לחברה ציבורית" שבה תמונה ועדת הביקורת ע"י הדירקטוריון וחברי ועדת הביקורת ימונו מבין חברי הדירקטוריון.
תפקידי ועדת הביקורת בחל"צ מפורטים בסעיף 345 ח' (ה) (1-8) והם רחבים מאלה של ועדת הביקורת בחברה הציבורית המפורטים בסעיף 117 (1-6) לחוק.
הדברים מלמדים על מגמת חיזוק עצמאותה של ועדת הביקורת בחברה לתועלת הציבור במבנה הממשל התאגידי של חברות אלה.
14. בנוסף לועדת הביקורת על דירקטוריון חברה לתועלת הציבור (שמחזורה עולה על 10 מש"ח) מוטלת החובה למנות לחברה מבקר פנימי (סע' 345 ט' לחוק החברות) - חובת מינוי מבקר פנימי חלה גם על חברה ציבורית (סע' 146 לחוק החברות). משילוב הוראות סע' 345 ט' (א) ו-147 לחוק החברות – על מינוי המבקר הפנימי בחל"צ וביצוע תפקידו בחברה יחולו הוראות שונות מחוק הביקורת הפנימית.
15. המחוקק קבע מספר הוראות לעניין היחס והזיקה שבין ועדת הביקורת למבקר הפנימי ובהן:
- מינוי המבקר הפנימי בחל"צ ע"י דירקטוריון החברה ייעשה בכפוף להסכמת ועדת הביקורת, בהיעדר הסכמה - תכריע בדבר האסיפה הכללית (סע' 345 ט' (א) לחוק החברות).
(ור' סמכות ועדת הביקורת לעניין הפסקת כהונת המבקר הפנימי בסע' 153 (א) לחוק החברות).
 - "המבקר הפנימי יגיש לאישור הדירקטוריון הצעה לתכנית עבודה שנתית או תקופתית, לאחר שוועדת הביקורת בחנה אותה כאמור בסעיף 345 ח' (6 ב)..." (סע' 345 ט' (ב) לחוק החברות).
 - "יושב ראש הדירקטוריון או יושב ראש ועדת הביקורת רשאים להטיל על המבקר הפנימי לערוך ביקורת פנימית, נוסף על תכנית העבודה, בעניינים שבהם יתעורר צורך לבדיקה דחופה". (סע' 150 לחוק החברות).
 - " המבקר הפנימי יגיש דין וחשבון על ממצאיו ליושב ראש הדירקטוריון, למנהל הכללי וליושב ראש ועדת הביקורת..." (סע' 152 לחוק החברות).
דומה כי המשותף להוראות החוק הנ"ל הינו בחיזוק עצמאותם של המבקר הפנימי ושל ועדת הביקורת בממשל התאגידי של חל"צ אל מול דירקטוריון החברה והנהלתה.

16. הוראת הזיקה העיקרית לעניין דנן, בין ועדת הביקורת בחל"צ לבין מבקר הפנים נקבעה בסעיף 345 ח' (ה) (6 ב) לחוק החברות- המונה בין "תפקיד ועדת הביקורת" את התפקיד דלהלן:

" לבחון את מערך הביקורת הפנימית של החברה ואת תפקודו של המבקר הפנימי, ואם עומדים לרשותו המשאבים והכלים הנחוצים לו לצורך מילוי תפקידו, וכן לבחון את תכנית העבודה של המבקר הפנימי לפני הגשתה לאישור הדירקטוריון ולהציע שינויים בה, והכל בשים לב, בין השאר, לצרכיה המיוחדים של החברה ולגודלה"

(יצוין כי הוראה זהה לחלוטין מצויה בסעיף 117 (4) לחוק החברות כאחד מתפקידי ועדת הביקורת "בחברה ציבורית" שמהותה מסחרית והיא אינה חל"צ).

17. אין ספק כי ועדת הביקורת בכל הדיונים שקיימה בנושא דוח הביקורת דנן (בתאריכים- 26.10.17, 30.11.17, 28.12.17, 18.1.18) פעלה במסגרת תפקידה האמור בסעיף 345 ח' (ה) (6 ב') לחוק – דהיינו, "לבחון את מערך הביקורת הפנימית של החברה ואת תפקודו של המבקר".

במסגרת בחינתה זו מצאה ועדת הביקורת, ובדין, כי נפל פגם בהגשת הדוח ע"י המבקר הפנימי ליו"ר הדירקטוריון מבלי שניתנה קודם לכן האפשרות לשני המבוקרים החיצוניים להתייחס לגאמר בטיטת הדוח טרם הגשתו כאמור. אולם, בהחלטות הוועדה מ- 26.10.17 ומ- 30.11.17 מצאה ועדת הביקורת כי ריפוי של פגם זה יהיה על דרך פנייה למבוקרים החיצוניים הנ"ל למתן עמדתם ותגובותיהם ולעריכת הדוח מחדש לאחר מכן ע"י ביקורת הפנים. שני המבוקרים סירבו לכך ונמנעו ממתן תגובתם במועד שנקצב לכך ע"י ועדת הביקורת ומבקר הפנים.

18. בישיבתה הנוספת של ועדת הביקורת, מיום 28.12.17, הופיעו כאמור בפני הוועדה שני המבוקרים הנ"ל. הם טענו בפני הוועדה (כפי שטענו קודם לכן במכתביהם ליו"ר הוועדה) כי אינם מוכנים לשתף פעולה עם ביקורת הפנים כיוון שאין להם אמון במבקר הפנים, ביושרתו או ביכולתו וכי לטענתם ביקורת הפנים גיבשה עמדתה בנושא הביקורת. בהקשר זה יש לתת הדעת לכך כי מעת הגשת הדוח ע"י מבקר הפנים ליו"ר הדירקטוריון וליו"ר ועדת הביקורת (ביום 22.10.17) לא פעלה ביקורת הפנים בנושא הדוח – למעט זימון שני המבוקרים למתן תגובתם ועמדתם - כפי החלטות ועדת הביקורת מיום 26.10.17 ומ- 30.11.17.

לאמור, לא עמדו בפני ועדת הביקורת בישיבתה מיום 28.12.17 (וישיבתה הפנימית בעקבות כן מ- 18.1.18) פעולות נוספות של ביקורת הפנים בעניין דוח הביקורת דנן, מעבר לפעולות ביקורת הפנים שעמדו בפניה בישיבות 26.10.17 ו- 30.11.17. אמור מכאן, "פעולות" ו- "תפקוד" ביקורת הפנים בכל הקשור לדוח הביקורת דנן הסתיימו זה מכבר עם הגשת הדוח ליו"ר הדירקטוריון וליו"ר ועדת הביקורת עוד ביום 22.10.17.

19. בפרק החותם את החלטת ועדת הביקורת מיום 25.1.18 מסוכמים נימוקי ההחלטה בשלושת הרכיבים הבאים: (המספור שלי- י.א.):

" לדעת כל חברי הוועדה, השתלשלות הדברים:

(1 – י.א.) שתחילתם בטעות של מבקר הפנים וסגנו במחשבתם שאל להם לבקש את תגובת המבוקרים שאינם עובדי קק"ל בעת הביקורת

(2 – י.א.) המשכם בביטחונם בנכונות הדוח שנכתב על ידיהם כמבוסס לחלוטין

(3- י.א.) וסופם במשבר האמון שנוצר בינם לבין ה"ה שפיגלר ודיקשטיין.

יש ספק רב באפשרות השלמתו הנכפת עליהם מהחלטת הוועדה בלב פתוח ושאינן ספק שבנסיבות אלה מסקנותיהם לא ייראו כמשוחררות לחלוטין מנטיית ליבם".

"טעות הבראשית" של הימנעות ביקורת הפנים מקבלת תגובות המבוקרים נותרה על מכונה כפי שהייתה עובר להחלטות הקודמות של וועדת הביקורת.

20. ברם, לא מצאתי בהחלטת 25.1.18, של ועדת הביקורת את המקור לרכיב ההנמקה השני בדבר "ביטחונם (של מבקר הפנים וסגנו י.א.) בנכונות הדוח כמבוסס לחלוטין". זאת למעט מכתבו מיום 29.1.18 של מבקר הפנים ליו"ר הדירקטוריון – בעקבות החלטת ועדת הביקורת מ 25.1.18 – בו כתב מבקר הפנים (כמצוטט לעיל). כי משחלפו המועדים שנקצבו למבוקרים החיצוניים למתן תגובתם והם נמנעו מכך – הוא רואה בדוח הביקורת " מסמך ראוי שלם ומקצועי". על פני הדברים, לכאורה, זוהי תוצאה מתבקשת מהחלטות ועדת הביקורת מ- 26.10.17 ומ- 30.11.17. הרכיב השלישי להחלטת 25.1.18 עניינו כאמור ב " משבר האמון שנוצר בינם (מבקר הפנים וסגנו) לבין ה"ה שפיגלר ודיקשטיין". אולם רכיב זה כפי שהוא, עמד במלואו וביתר שאת, בפני ועדת הביקורת כבר בישיבתה מיום 30.11.17. שכן בהחלטת הוועדה מאותו היום מצוין כדלהלן:

"השאלה שעלתה בישיבה היא, אם גם לנוכח חוסר האמון המוחלט שהובע ע"י המבוקרים במכתביהם ליו"ר הוועדה יש להשאיר את השלמת הדוח בידי המבקר הפנימי וסגנו".

בשאלה זו הכריעו כל חברי הוועדה, למעט יו"ר הוועדה, כי "על הביקורת הפנימית הנוכחית להשלים את הדוח" זאת, בין היתר, מאחר, "ולא יתכן שהמבוקרים יקבעו מי יהיה המבקר שיערוך את הביקורת על פעולותיהם".

הנה כי כן, כבר בישיבתה מיום 30.11.17 הייתה וועדת הביקורת ערה ל " חוסר האמון המוחלט" של המבוקרים החיצוניים במבקר הפנים – והחליטה ברוב דעות (של ארבעה נגד אחד), כי " לא יתכן שמבוקרים יקבעו מי יהיה המבקר".

לא אכחד כי לא ירדתי לסוף דעתה של ועדת הביקורת בהחלטתה מיום 25.1.18 ולפיו אותו "משבר האמון שנוצר", לטענת אותם המבוקרים, בינם לבין אותו המבקר- מחייב בזאת הפעם את הוצאת השלמת אותו דוח הביקורת מידי מבקר הפנים לגורם אחר.

21. וועדת ביקורת בחברה לתועלת הציבור רשאית לשנות עמדתה. החלטותיה אינן בגדר "פסק דין חלוט" של בית משפט. אולם, ההיפוך הקוטבי של החלטת וועדת הביקורת מיום 30.11.17 בהחלטה המאוחרת מיום 25.1.18 מחייב לדעתי הבהרה והנמקה.

גם בהחלטת 25.1.18 (כבהחלטות 26.10.17 ו 30.11.17) נקבע כי "איש מחברי הוועדה איננו סובר שנפל רבב ביושרה של מבקר הפנים או סגנו".

השאלה אם כעסו וחוסר האמון של מבוקר במבקר מצדיקים סירוב של המבוקר להגיב לממצאי הביקורת ומקנים לו הזכות לדרוש ולהתנות מתן תגובתו לביקורת בהחלפת המבקר- הינה שאלה מהותית ונכבדה ביותר לעצם היתכנותה וקיומה של ביקורת.

בשאלה זו, דיברה למעשה ועדת הביקורת בשני קולות. נראה לי כי בנסיבות אלה – ולאור השלכת הדברים על מעמד ביקורת הפנים בחברה, עצמאותה ואמינותה – טוב היה אם ועדת הביקורת היתה שבה ובוחנת שאלה עקרונית זו.

העברת השלמת הביקורת ל EY

22. בהחלטת ועדת הביקורת מ 25.1.18 נקבע "על כן מחליטה הוועדה על דעת כל חברה שעל יו"ר קק"ל והנהלה להטיל את השלמת דוח הביקורת (הפנימית – י.א.) על מחלקת הביקורת הפנימית במשרד רואי החשבון של קק"ל...."

בעניין זה אבקש להפנות להוראות סעיף 146 (ב) לחוק החברות הקובע:

"(ב) לא יכהן כמבקר פנימי בחברה מי שהוא בעל עניין בחברה, נושא משרה בחברה, או קרוב של כל אחד מאלה, וכן רואה החשבון המבקר או מי מטעמו".

סעיף זה מוחל על מבקר פנים בחל"צ בהוראת סעיף – 345 ט' (א) לאותו החוק.

הוראה זו שבדין משקפת את ההפרדה בין פונקציות הביקורת השונות וגופי הביקורת השונים בחברה. הדברים נקבעו ע"י המחוקק בהטמעתו את עקרונות הממשל התאגידי בעקבות יישום "דוח גושן" (ועל כך בהרחבה בספרה של א. חביב סגל "דיני חברות" – פרק ה' עמ' 279-239 ובעיקר בעמ' 241-242, וכן בספרו של פרופ' י. גרוס "חוק החברות" מה' 5 עמ' 762/3).

אכן, החלטת ועדת הביקורת אינה מורה על "מינוי מבקר פנימי". אולם, היא מורה על "השלמת דוח הביקורת הפנימית" שערך המבקר הפנימי, על ידי משרד רואי החשבון המבקר של החברה.

לטעמי, עניין זה דורש גם הוא בחינה נוספת על ידי ועדת הביקורת. זאת לאור העובדה שהטלת משימה של "השלמת ביקורת פנים" ע"י משרד רואה החשבון של החברה אינה עולה לכאורה בקנה אחד עם הוראתו האמורה של סעיף 146 (ב) לחוק החברות.

בהיבט זה אבקש גם להפנות לדברי פרופ' י. גרוס בספרו הנ"ל (עמ' 743):

"...עמדתנו היא כי לא ניתן למנות כמבקר פנימי בחברה בת את רואה החשבון שהוא שותף או עובד של משרד רואי החשבון המבקר של חברת האם".

ביסוד הדברים עומדת כאמור ההקפדה הנדרשת על עצמאותו של המבקר הפנימי בכל הקשור לממצאיו ומסקנותיו במהלך פעולות הביקורת הפנימית.

עצמאות זו בשיקול הדעת של המבקר הפנימי הינה הן כלפי גופי הניהול ורואה החשבון המבקר של החברה והן כלפי וועדת הביקורת.

על פני הדברים נראה כי סמכותה של ועדת הביקורת "לבחון את תפקודו של המבקר הפנימי" אינה בבחינת סמכות ערעורית לגופו של שיקול הדעת של המבקר הפנימי.

23. לאור המפורט לעיל מסקנותיי הינן כדלהלן:

א. ועדת הביקורת מוסמכת בין שאר תפקידיה לבחון את תפקודו של המבקר הפנימי. במסגרת סמכותה זו בחנה ועדת הביקורת (בישיבותיה ובהחלטותיה מ 26.10.17, 30.11.17, 28.12.17 ו- 25.1.18) את דוח המבקר הפנימי שהוגש ליו"ר הדירקטוריון ב 22.10.17.

ב. קביעתה של וועדת הביקורת כי הגשת הדוח ב 22.10.17 מבלי שניתנה למבוקרים החיצוניים אפשרות התגובה היוותה פגם בתפקוד הביקורת הפנימית – הינה קביעה מתבקשת ונכונה.

ג. בהחלטות ועדת הביקורת מ 26.10.17 ומ 30.11.17 נקבע על ידה כי הפגם האמור ימצא את תיקונו במתן הזדמנות למבוקרים הנ"ל להגיב למפורט בו ובהשלמת ועריכת הדוח לאחר מכן ע"י מבקר הפנים באותן החלטות נקבע כי לוועדה אמון מלא ביושרתו וביכולותיו של מבקר הפנים לבצע את האמור "גם לנוכח חוסר האמון המוחלט שהובע על ידי המבוקרים" שכן "לא יתכן שהמבוקרים יקבעו מי יהיה המבקר שיערוך את הביקורת על פעולותיהם".

ד. בהחלטת הוועדה מ 25.1.18 נקבע לעומת זאת כי אותו "משבר האמון שנוצר בין המבוקרים לבין המבקר הפנימי" מחייב דווקא את הטלת השלמת הדוח על משרד רואי החשבון של החברה.

לאור ההשלכה הקשה הנובעת מקביעה זו על מעמדה ותפקודה של ביקורת הפנים בחברה, ונוכח אי הבהירות שבין החלטותיה השונות והסותרות של ועדת הביקורת לעניין זה – נכון יהיה לדעתי אם ועדת הביקורת תסכים לשוב ולבחון העניין על מנת שיהיו בפני יו"ר הדירקטוריון הנתונים במלואם.

ה. המבקר הפנימי התבטא לראשונה כי דוח הביקורת הינו "מסמך ראוי ושלם" – רק במכתבו ליו"ר הדירקטוריון מיום 29.1.18 לאחר שחלפו כל המועדים שניתנו (על ידי ועדת הביקורת) למבוקרים החיצוניים להגיש תגובתם לדוח – והנ"ל סירבו לכך בתוקף.

ו. החלטת ועדת הביקורת מיום 25.1.18 להעביר את "השלמת הדו"ח" למשרד רואי החשבון של החברה מעוררת קושי נכח הוראה סע' 146(ב) לחוק החברות – כמפורט לעיל. טוב יהיה אם גם עניין זה ייבחן על ידי ועדת הביקורת.

24. מוסד ועדת הביקורת בחברה לתועלת הציבור הינו בעל חשיבות רבה ומיוחדת לשמירה על התנהלותה הראויה של החברה. כשהמדובר בקרן הקיימת לישראל חשיבות זו של מוסד ועדת הביקורת חורגת מההיבט המשפטי הצר ונושאת מימד ציבורי וערכי רב ערך. בד בבד, לצד חיוניות תפקידה של ועדת הביקורת כשומרת סף- ניצב מוסד המבקר הפנימי.

ההיבט הציבורי האמור מחייב הקפדה רבה במעמדם של כל גופי הביקורת בחברה ובשמירת עצמאותם. בעניין דגן על נסיבותיו, אינטרס נכבד זה של שמירה על מעמד ועצמאות גופי הביקורת – הוא הנתן לדעתי צורך בבחינה נוספת של הדברים. בראש ובראשונה שמירת מעמדו ועצמאותו של המבקר הפנימי אל מול הגורמים המבוקרים והמשמעות האמורה להיוודע לסירובם של מבוקרים לשתף פעולה במהלכי הביקורת של המבקר הפנימי.

25. אמליץ אפוא כי יו"ר הדירקטוריון יפנה אל ועדת הביקורת בבקשה לשוב ולבחון בחינה נוספת את הנושאים והשאלות שפורטו לעיל.

