



משרד הפנים
אגף בכיר לביקורת ברשויות המקומיות

הנחיות מקצועיות לרואה החשבון
ביקורת חשבונות ברשויות המקומיות
לשנת 2024

ירושלים כסלו תשפ"ה, דצמבר 2024

מה חדש ב 2024 ?

שם הפרק	עמוד	נושא	השינוי
דגשים מקצועיים מטעם רואי החשבון המעיינים	30-31	פרטי קשר	עדכון מספרי טלפון ודוא"ל.
דוח כספי שנתי לדוגמה	62	ביאור 1	עודכן נוסח ביאור חרבות ברזל
	71	ביאור 4	הצגת העברות ותשלומים מ/ל קרן הארנונה.
	80	ביאור 19	עודכן נוסח ביאור לדוגמה כאשר קיימת השפעה מהותית של אירועי מלחמת חרבות ברזל.
	81	ביאורים נוספים	עודכן מידע לגבי ביאור בעניין הכנסות משטחים משותפים. נוסף ביאור בעניין הלוואות מקרנות הרשות לתקציב הרגיל.
	82	נספח 1 לטופס 2	הנחיה לגבי שיעור השינוי בסכומי גביית ארנונה.
סוגיות מקצועיות	147-149	חוזרים והנחיות מקצועיות	הנחיה בדבר הרישום החשבונאי וההצגה של תקבולים ותשלומים מקרן הארנונה. הנחיה בדבר ייעוד מענקים ממשרד הפנים שהועברו בשנת 2024. הנחיה בדבר שימוש בעודפי מזומנים בתקציב הרגיל לשנת 2024 – הקלות בעניין השימוש בתשואות הנובעות מעודפי מזומנים בקרנות הפיתוח בשנת 2024 בלבד.
דוח בקורת מפורט	151	מבנה דוח מפורט	עודכן מבנה הדוח.
	153-155	פרק א	הנחיות בדבר קליטת נתוני ועדות, מוסדות חינוך, תיקי רווחה ופעילות ועדת ביקורת בקובץ אקסל ייעודי. תדפיס הטבלאות יוצג בפרק א בסעיף המתאים.
	183-196	בדיקה בנושא התקשרויות לרכישת טובין, עבודות ושירותים	סקירה של הוראות חוק והנחיות מקצועיות בנושא הבדיקה.
	197	מכרזים פומביים	<u>תוכנית ביקורת חדשה לשנת 2024.</u>
	199	מכרזי זוטא	<u>תוכנית ביקורת חדשה לשנת 2024.</u>
	201	התקשרויות פטורות לפי תקנה 3(3)	<u>תוכנית ביקורת חדשה לשנת 2024.</u>

יפנים
P.31485

1

2

3

4-6

7

שם הפרק	עמוד	נושא	השינוי
	203	בדיקה בנושא הרשאות רכש	<u>תוכנית ביקורת חדשה לשנת 2024.</u>
	207	בדיקה בנושא שינוי פרטי חשבון בנק	<u>תוכנית ביקורת חדשה לשנת 2024.</u>

ביאורים לדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2024

פירוט תקבולים ותשלומים לא רגילים

ביצוע 2023	ביצוע 2024	תקציב 2024
5,216	13,331	3,006
	1,000	800
5,139	4,371	6,650
12,270	15,044	11,766
918	197	230
12,194	8,055	12,784
1,443	547	1,100
37,180	42,545	36,336
ביצוע 2023	ביצוע 2024	תקציב 2024
54,782	50,605	55,250
26,170	26,089	28,078
2,207	1,080	3,000
2,463	2,118	3,500
	2,088	2,000
4,382	817	3,822
9,359	5,088	9,126
	8,000	
15,783	729	827
25,000	15,000	
140,146	111,526	105,603

במידה שהסכום מהותי, נדרש להפנות לביאור

תקבולים לא רגילים

החזר משנים קודמות (ראה ביאור 11)

העברות מקרן הארנונה

הכנסות מימון

העברה מקרנות הפיתוח לכיסוי פרעון מלוות

השתתפות משרד הפנים לפיצויי שכר ועובדים

מלוות שהתקבלו לאיזון מקרנות הפיתוח

הכנסות מדיבידנד תאגיד המים והביוב בע"מ

תקבולים אחרים

תשלומים לא רגילים

הנחות במיסים

תשלומי פנסיה

תשלומים בגין סיום יחסי עובד מעביד

מיסים בשל הוצאות עודפות

העברות לקרן הארנונה

הוצאות בגין שנים קודמות (ראה ביאור 12)

רזרבה להוצאות

הוצאות בגין הפרשה להתחייבויות תלויות (ראה ביאור 18)

תשלומים אחרים

העברה לקרנות פיתוח

הפניה לביאורים בסעיף "החזר משנים קודמות" ובסעיף "הוצאות בגין שנים קודמות" נדרשת רק במידה שהסכום מהותי.

הוצאות בגין סיום יחסי עובד מעביד

הוצאות בגין סיום יחסי עובד מעביד הנובעות עקב קיצוצים או תוכנית הבראה יכללו במסגרת התשלומים הבלתי רגילים בתקציב הרגיל.

הוצאות בגין סיום יחסי עובד מעביד שאינן נובעות מקיצוצים או מתוכנית הבראה, כאמור לעיל, צריכות להרשם בפרק התקציבי שבו הועסק העובד.

הנחות מימון בגין תשלום מסים מראש במזומן

הנחות בגין תשלום מסים מראש במזומן (הנחות מימון) נכללים בפרק 63 - הוצאות מימון.

הוצאות בגין שנים קודמות

במידה שהוצאה מהותית שולמה בשנה קודמת ונרשמה השנה, יש לרשום הפניה לביאור "הוצאות בגין שנים קודמות". באור זה ייוסף בגיליון "ביאורים נוספים" ביישום האקסל ובדוח וורד. בדוח רואי החשבון המבקרים תכלול הפניית תשומת לב כמודגם בדוגמאות לנוסח רואי החשבון המבקרים (עמ' 110), בהמשך ספר זה.

ביאור 34

בשנים 2023 ו 2024, אם הרשות בחרה להציג פעולות חירום בטופס 2 בנפרד, יש לפרט את מקורות המימון (ממשלה או הכנסות עצמיות) ואת מהות התשלומים בביאור 34. ביאור 34 יוצג ביישום ובדוח לאחר ביאור 4.

להלן רשימה של באורים נוספים אשר אינם מתייחסים בהכרח לעירייה לדוגמה, ואשר יש לכלול בדוחות הכספיים בהתאם לצורך:

באורים אלה אינם חלים על כלל הרשויות ויש להתייחס אליהם כבאורי חובה באותן רשויות שהנושאים האמורים רלוונטיים בהן.

הבאורים ינוסחו בצורה בהירה, מפורטת ומקצועית. פרט לביאור לדוגמה המתייחס לארועים לאחר תאריך המאזן לא ניתנות דוגמאות ניסוח עקב השונות הגדולה בין הרשויות, אולם על רואי החשבון לוודא מתן מידע מלא בסוגיות הללו וכן התאמה לבאור עיקרי המדיניות החשבונאית – באור 2.

באור X - אירועים לאחר תאריך המאזן

הסכם להסדרת מצבה הכספית של העירייה

ביום 30.04.2025 נחתם הסכם להסדרת מצבה הכספית של העירייה, בין העירייה, משרד הפנים ומשרד האוצר, כדלקמן:

- העירייה תכין תוכנית כספית מפורטת להסדר מצבה הכספית לשנים 2025-2026.
- תקציב העירייה יהיה מאוזן מדי שנה החל משנת 2025.
- משרד הפנים יאשר לעירייה קבלת מלוות לכיסוי הגרעון בסכום כולל של 4,000 אלפי ש"ח.

באור X - הכנסות ארנונה משטחים משותפים.

כלל צווי חלוקת ההכנסות מרוכזים מפורסמים באתר משרד הפנים וניתנים להורדה כתיקיית zip בקישור הבא:
<https://www.gov.il/he/departments/dynamiccollectors/boundaries-judgment?skip=0&subject=sub10>

על מנת לאפשר איתור מהיר של צו חלוקת הכנסות, תיקיית ה zip מחולקת לפי מחוזות ובתיקיות משנה לפי רשויות מקומיות. המבקר נדרש לבדוק האם קיים צו רלוונטי ברשות המקומית המבוקרת.

באור X - הלוואות מקרנות הרשות לתקציב הרגיל. - ע3ר

באור X - שינויים מהותיים בגירעון השוטף.

באור X - מכירת תשתיות מים וביוב לתאגיד עירוני.

באור X - תוכנית הבראה/תכנית התייעלות, יש לפרט את עיקרי תוכנית הבראה/ההתייעלות והאם הרשות עמדה בתוכנית.

באור X - הנפקת אג"ח מוניציפלי.

באור X - שנוי בגירעונות הסופיים בתב"רים.

באור X - תביעות באיחוד תיקים.

באור X - מיזמי PPP.

באור X - מלוות מקרנות הרשות.

באור X - מערכות סולאריות.

באור X - רשתות חינוד פרטיות.

נושא	הסוגיה	סימוכין/ מס' חוזר	הטיפול המקצועי
מצב חירום – הצגה של נתונים	הצגה של נתוני תקבולים ותשלומים בגין פעילות לחירום	הנחיה מיום 28/12/2023	בשנת 2023 ניתן לכלול תקבולים ותשלומים לפעולות חירום בשורת סיכום ייעודית בטופס 2 ולא בפרקים הייעודיים. ההקלה מתייחסת רק לפעולות חירום החל מתאריך 07/10/2023, וסך התקבולים והתשלומים חייב להיות זהה. הרכב פעולות לחירום (תקבולים ותשלומים) יוצג בביאור לדוחות הכספיים, תוך פירוט מקורות המימון (הכנסות עצמיות/ממשלה) ומהות הוצאות החירום.
קרון הארנונה	רישום חשבונאי	חוזר האגף מיום 15/12/2024	תקבולים מקרון הארנונה הן הכנסות עצמיות אחרות והרישום יהיה בפרק 59 על בסיס צבירה, בכפוף לקבלתם עד 30 באפריל. תשלומים לקרון הארנונה יירשמו בפרק 99 על בסיס צבירה. הרישום של תקבולים ותשלומים יהיה ברוטו.
מענקי משרד הפנים לשנת 2024	ייעוד מענקים שהועברו בשנת 2024	הנחיות אגף בכיר בקרה וכלכלה מיום 02/12/2024	מענקים לשנת 2024 שאושרו בתקציב הרשות על ידי המחוז – יירשמו באופן שבו אושרו בתקציב הרגיל. מענקים בלתי מתוקצבים (מענקים שלא אושרו בתקציב המקורי או אם אין תקציב שאושר על ידי המחוז או שתוקצבו כהכנסה מותנית) ינוצלו באופן הבא: ברשויות שנמצאות ו/או צפויות לסיים בגרעון תקציבי – השימוש יהיה לכיסוי גרעון 2024. אם סך המענקים גבוה יותר, ניתן להשתמש בעודף למימון הוצאות מותנות ובתנאי שהרשות תסיים באיזון.

נושא	הסוגיה	סימוכין/ מס' חוזר	הטיפול המקצועי
			ברשויות אחרות שאינן בגרעון תקציבי - ישתמשו בסכומים שהועברו למימון הוצאות שהותנו בהכנסות ואת היתרה יכללו בקרן בלתי מיועדת באופן זמני. ההחלטה על העברה מהקרן לתקציב הרגיל לשנת 2024, לכיסוי גירעון נצבר, לתקציב בלתי רגיל, לתקציב הרגיל לשנת 2025, או להמשך רישום בקרן בלתי ייעודית, תתקבל ברשות איתנה בהתאם להחלטת מועצת הרשות, ובשאר הרשויות בהתאם למידרג: - היה לרשות גירעון נצבר שאינו עולה על 10% מהכנסותיה בדוח המבוקר, תיועד יתרת כספי המענקים הבלתי מתוקצבים בהתאם להחלטת מועצת הרשות ובאישור המחוז. - היה לרשות גירעון נצבר העולה על 10% אך אינו עולה על 12.5% מהכנסותיה, תיועד מחצית מיתרת כספי המענקים הבלתי מתוקצבים לכיסוי הגירעון הנצבר עד להפחתתו לשיעור של 10% מהכנסותיה והשארית, ככל שנותרה, תיועד בהתאם להחלטת מועצת הרשות ובאישור המחוז. - היה לרשות גירעון נצבר העולה על 12.5% מהכנסותיה, תיועד יתרת כספי המענקים הבלתי מתוקצבים לכיסוי הגירעון הנצבר עד להפחתתו לשיעור זה. נותרה לאחר האמור לעיל יתרת מענקים בלתי מתוקצבים - תיועד מחציתה לכיסוי הגירעון הנצבר עד להפחתתו לשיעור של 10% מהכנסותיה והשארית,

נושא	הסוגיה	סימוכין/ מס' חוזר	הטיפול המקצועי
			ככל שנותרה, תיועד בהתאם להחלטת מועצת הרשות ובאישור המחוז. - לא התקבלה החלטת מועצת הרשות כאמור לעיל, תועבר יתרת המענקים לכיסוי הגירעון הנצבר או לעודף הנצבר.
זקיפת התשואה על השקעות	שימוש בעודפי מזומנים בתקציב הרגיל לשנת 2024	הנחיית מנכ"ל משרד הפנים מיום 29/10/2024	מועצת הרשות רשאית לאשר הלוואה מקרנות הפיתוח על מנת להשתמש בכספים אלו כמקור תקציבי במסגרת התקציב הרגיל. זאת, עבור צרכים שפורטו במתווה הסיוע לרשויות לשנת 2024 שהופץ על יד המינהל לשלטון מקומי ביום 15/08/2024. אישור המועצה כפוף לאישור שר הפנים ויש לקבוע מועדים לתשלומים להשבת הכספים לקרנות הפיתוח לתקופה של עד 5 שנים. על גזבר הרשות לחוות דעתו כי ביכולתה של הרשות לעמוד בהחזרים, ויציין את מקור המימון התקציבי להשבתם, את תנאי הריבית ותקופת ההחזר. באופן חריג, הותר לרשויות מקומיות, שיבחרו לעשות כן, לייעד את התשואה הנובעת מעודפי מזומנים שנוצרו בשנת 2024 כמקור תקציבי בתקציב הרגיל, וזאת כאפשרות נוספת על האמור בחוזר מנכ"ל 2/2020 בעניין ניהול כספי הקרנות.



ראשי פרקים עיקריים לדוח הביקורת המפורט

מבוא

רואה חשבון המבצע את ביקורת הדוחות הכספיים ברשות המקומית יגיש למנהל אגף בכיר לביקורת ברשויות המקומיות והממונה על החשבונות במשרד הפנים, דוח ביקורת מפורט יחד עם הדוח הכספי המבוקר.

על רואה החשבון לערוך ביקורת על כל הנושאים המפורטים בפרק ד' להלן.

יודגש כי מכיוון שבכוונת משרד הפנים לפרסם את הדוח המפרט אין לרשום בו שמות מלאים של נושים, תושבים, עובדים, נבחרים, ספקים וכיו"ב. במידת הצורך הרישום יבוצע בראשי תיבות בלבד.

האחריות על יישום הנחיה זו מוטלת על רואה החשבון.

נושא שבוקר ונמצאו לגביו ממצאים שהועלו בדוח שנה קודמת, יכללו הממצאים במסגרת פרק "מעקב אחר תיקון ליקויים".

נושא שבוקר ונמצאו לגביו ליקויים שלא נכללו בדוח שנה קודמת, יש להתייחס לגביו בפירוט מספק, כולל הסברי רקע על הנושא הנדון והממצאים שהועלו, **וזאת בפרק המשנה הרלוונטי של פרק ד' - "תחומי פעילות שבוקרו השנה"**.

מבנה דוח הביקורת המפורט, שמות הפרקים ומספרם יהיו כדלקמן:

דוח רואי החשבון המבקרים	
נתונים כלליים על הרשות המקומית	פרק א -
הממצאים העיקריים שהועלו בביקורת השנה	פרק ב -
מעקב אחר תיקון ליקויים	פרק ג -
תחומי פעילות שבוקרו השנה	פרק ד -
1. ד. התקציב הרגיל	
2. ד. שכר עובדים סטטוטוריים ושכר בכירים כנגזרת משכר מנכ"ל הרשות המקומית שהתקבלו במהלך שנת 2024	
3. ד. בדיקה בנושא התקשרויות לרכישת טובין, עבודות ושירותים	ע3ח
4. ד. בדיקה בנושא הרשאות רכש	ע3ב
5. ד. בדיקה בנושא שינוי חשבון בנק	ע3א
6. ד. יתרות חוב נבחרים ועובדים	
7. ד. בדיקות מיוחדות ונושאים אחרים	
8. ד. ביקורת במועצות אזוריות (הפרק יוצג רק במועצות אזוריות, אין צורך להציגו כפרק ריק בדוחות של עיריות ומועצות מקומיות)	

הדוח לתושב (נספח)