

מידת איכות הביקורת הפנימית

רו"ח יוסי גינוסר, CIA, CFE, CRMA
מנכ"ל פאהן קנה ניהול בקרה בע"מ
סגן נשיא איגוד מבקרים פנימיים בישראל
(IIA ישראל)

מבוסס על מאמר שנכתב על ידי יוסי גינוסר וברק צ'פרוט

ינואר 2019

הצורך במדידת איכות הביקורת הפנימית

“אני הולך אחרי בן-גוריון בעיניים עצומות, אבל מדי פעם אני פוקח עין אחת כדי לבדוק שהוא הולך בעיניים פקוחות”



סקירה רגולטורית

קיימים בישראל שורת חוזרים של רגולטורים שונים המחייבים קיומו של הליך תקופתי להערכת איכות הביקורת הפנימית.

בנוסף, תקן 1300 של ה- IIA קובע כי יש לערוך סקר הבטחת איכות של מערך הביקורת הפנימית, ע"י גורם חיצוני אחת ל-5 שנים - Quality Assurance Review (QAR), וזאת לצד ביצוע הערכה פנימית על ידי המבקר הפנימי הראשי.

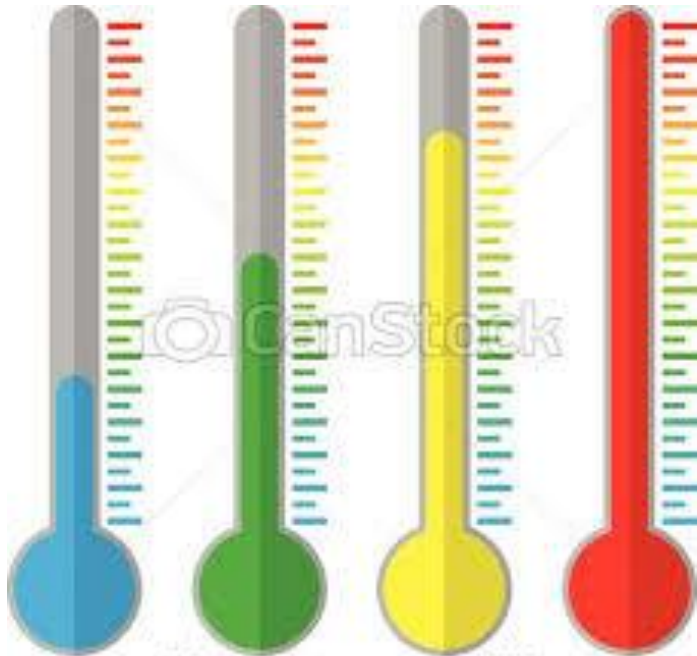
מגבלות ה-QAR

ה-QAR בוחן את תהליכי הביקורת למול התקנים המקצועיים, אך אינו בוחן את איכות העבודה והתוצרים של הביקורת כגון:

- שיתוף הפעולה עם ההנהלה ושביעות רצונה מהתהליך;
- הערך המוסף שהושג באמצעות התהליך;
- השאת ביצועי צוות הביקורת;
- הערכת איכות התקשורת עם עובדי הארגון;
- מידת פיתוח הצוות, אישית ומקצועית;
- שימוש בטכנולוגיה לשיפור יעילות ומועילות הביקורת.

שיטות למדידת יחידות עסקיות

מדידת יעילות יחידה ארגונית נעשית מורכבת יותר כאשר בודקים יחידות המספקות שירות שהוא בחלקו איכותי, ולא רק כמותי. לדוגמה, כיצד מודדים את טיב עבודת מנהל הפרסום בחברה? אולי על פי הגידול במכירות? אך האם הגידול במכירות נבע בהכרח מיעילות הפרסום? ואולי הוא נובע ממבצעי מכירות יעילים או חולשה בפעילות המתחרים או גידול בפעילות הכלכלית במשק?



© CanStockPhoto.com · csp50811339

מדידת הביקורת הפנימית

בבחירת פרמטרים לצורך הערכת טיב הביקורת הפנימית יש להפעיל שיקול דעת וזהירות, כיוון שפרמטרים אשר נראים רלבנטיים ומלהיבים במבט ראשון, עלולים להתגלות דו משמעיים ובעייתיים במבט שני. להלן מספר דוגמאות :

התאמתה לביקורת הפנימית	שיטת המדידה
<ul style="list-style-type: none"> צמצום עבודה כדי לעמוד בתקציבים יכול להוביל להקטנת מדגמים, השמטת תתי נושאים וכו'. האם חריגה מתקציב שעות בהכרח מצביעה על חוסר יעילות? הערכת התקציב הנדרש לביקורת מבוצעת עוד לפני שהחלה הביקורת, ועל סמך נתונים חלקיים לגבי מורכבותה העתידית. יחד עם זאת, אין המבקר יכול לפטור את עצמו בטענות הנ"ל מביצוע מעקב תקציבי 	<p>עמידה בתקציב שעות</p>
<ul style="list-style-type: none"> גם אם המבקר הפנימי מתאמץ שכל ביקורת שביצע תחסוך לחברה כסף, לא תמיד ניתן לכמת את סכום החיסכון. פעמים רבות הממצאים החשובים הם דווקא לא ברי כימות יחד עם זאת, אין המבקר יכול לפטור את עצמו בטענות הנ"ל מההכרה שעליו לספק תמורה הולמת לעלותו. 	<p>סכום החיסכון הכספי כתוצאה מעבודת המבקר</p>

מהם הפרמטרים הרלוונטיים לבחינת איכות הביקורת הפנימית? מחקרים מרחבי העולם

בית הספר למדעי המדינה באוניברסיטת חיפה



ביה"ס למדעי המדינה
School of Political Sciences
المدرسة للعلوم السياسية

ב- 2015 בוצע מחקר בנושא אפקטיביות הביקורת הפנימית ברשויות המקומיות על ידי ד"ר גבי סייג, לפי הפרמטרים הבאים:

- סביבת הביקורת: איכות תמהיל צוות הביקורת, תכנון הביקורת, שביעות רצון של ההנהלה, הבטחת איכות, הערכת עבודתה של הביקורת.
- תשומות הביקורת: מספר דוחות הביקורת, ומשאבי הביקורת.
- תהליך הביקורת: ביצוע עבודת הביקורת על פי התקנים.
- מדד תפוקת הביקורת: איכות הממצאים, עיתוי דוחות הביקורת ודייקנותם.

מהם הפרמטרים הרלוונטיים לבחינת איכות הביקורת הפנימית? מחקרים מרחבי העולם

הוועדה המקצועית של ה- IIA בהולנד

ב- 2016 פרסמה הוועדה המקצועית של ה IIA בהולנד מחקר על אפקטיביות ויעילות הביקורת הפנימית. הפרמטרים שנקבעו:

- רמת התרומה לשיפור ניהול הסיכונים, הבקרה והממשל התאגידי.
- רמת התרומה של הביקורת להשגת מטרות ויעדים מרכזיים.
- רמת העמידה בתכנית העבודה של הביקורת.
- מידת תרומת הביקורת לשיפור בפריין העובדים.
- מספר התכניות לשיפור תהליכים שהותחלו בעקבות הביקורת.
- איכות התקשורת עם המבוקר והדירקטוריון.



מהם הפרמטרים הרלוונטיים לבחינת איכות הביקורת הפנימית? מחקרים מרחבי העולם

אוניברסיטת בוקרשט

בשנת 2016 פרסמה אוניברסיטת בוקרשט מחקר בנושא "מדידת איכות הביקורת בתחום הבנקאות". הפרמטרים שנקבעו על מנת למדוד את פונקציית הביקורת הפנימית הינם:

- שביעות רצון ועדת הביקורת או בעלי העניין.
- מעקב אחר עמידה בתוכנית העבודה.
- עמידת הביקורת הפנימית בתקנים מקצועיים ואתיים.
- יצירת ערך לביצועים הכוללים של הארגון.



מהם הפרמטרים הרלוונטיים לבחינת איכות הביקורת הפנימית? מחקרים מרחבי העולם

האוניברסיטה לכלכלה וטכנולוגיה, אנקרה, טורקיה. בשיתוף עם פירמת רואי החשבון Grant Thornton באיזמיר, טורקיה.



ב- 2013 פורסם מחקר על מדידת ביצועי הביקורת הפנימית שקבע כי הרכיבים החשובים ביותר במדידת איכות הביקורת הפנימית הם:

- שביעות רצון של בעלי העניין.
- יישום תקני ה- IIA, קוד אתי ותרבות ארגונית, הבטחת איכות, מתודולוגיה ושיטות עבודה.
- מיומנות וחדשנות של הביקורת הפנימית.

מהם הפרמטרים הרלוונטיים לבחינת איכות הביקורת הפנימית? מחקרים מרחבי העולם

אוניברסיטת סוצ'בה ברומניה

במחקר שנערך בשנת 2010, נותחו פונקציות ביקורת פנימית בחברות בינלאומיות, על מנת לקבוע את השיטות העיקריות להערכתן. להלן הפרמטרים שקבע המחקר:

- מוכוונות הביקורת הפנימית ליצירת ערך מוסף עבור החברה.
- מידת היכרות ההנהלה הבכירה וועדת הביקורת את שיטות העבודה של הביקורת הפנימית.
- בחירה בשיטות וטכניקות הרלוונטיות ביותר להשגת מטרת הב"פ
- יישום דרכים לשיפור אפקטיביות הביקורת.



Universitatea
Ștefan cel Mare
Suceava

מהם הפרמטרים הרלוונטיים לבחינת איכות הביקורת הפנימית? מחקרים מרחבי העולם

האוניברסיטה הבינלאומית במיאמי פלורידה



מחקר שנערך בשנת 2001 קבע כי יעילות הביקורת הפנימית תיקבע לפי מספר אירועי הכשל שהתגלו בחברה שלא על ידי הביקורת הפנימית. למשל:

- טעויות בדיווח הכספי אשר התגלו על ידי המבקרים החיצוניים/ מחלקת הכספים.
- אירועי כשל שמקורם בנהלי עבודה/ תהליכי עבודה/ אי עמידה בהוראות החוק.
- אבדן משאבים בתחומים כגון: מלאי, השקעות, מזומנים וכד'.
- הארגון לא השיג את היעדים שהציבה ההנהלה/ הדירקטוריון.

מהם הפרמטרים הרלוונטיים לבחינת איכות הביקורת הפנימית? מחקרים מרחבי העולם

אוניברסיטת סידני אוסטרליה

מחקר שנערך על ידי אוניברסיטת סידני אוסטרליה בשנת 2011 מצביע על כך שעל אף התרחבות עולם הביקורת הפנימית, מנגנוני הערכת הביצועים של המבקר הפנימי לא התפתחו במקביל. הדבר מעורר קושי בהערכת המידה שבה מבקרי הפנים עומדים בציפיות בעלי העניין.



פרמטרים למדידת הביקורת הפנימית



כפי שהיה ניתן להתרשם מהמחקרים לעיל, ישנם שלושה סוגי פרמטרים עליהם המחקרים ממליצים לניתוח האפקטיביות של הביקורת הפנימית:

- פרמטרים של ציות הביקורת הפנימית לתקנים (עמידה בתקני ה- IIA) ונהלים;
- פרמטרים המתייחסים לאיכות תהליך הביקורת הפנימית (עמידה בתכנית עבודה, האסטרטגיה של הביקורת הפנימית וכו');
- פרמטרים המתייחסים לטיב תוצר הביקורת הפנימית (טעויות בדיווח הכספי אשר יתגלו על ידי המבקרים החיצוניים, שביעות רצון של בעלי העניין, יצירת ערך ע"י הביקורת הפנימית ועוד).

הבה נמדוד את עצמנו..

מהמחקרים לעייל ומניסיונונו, בחרנו מספר פרמטרים מדידים (המשלבים את שלושת סוגי הפרמטרים) שיכולים לסייע למבקר הפנימי להעריך את טיב עבודתו ואף להשוות את תוצאת המדידה שביצע לתוצאה בארגונים אחרים. להלן מבחן סובייקטיבי בו כל אחד מאיתנו יכול למדוד את עצמו:



שאלון אכות
הבקורת

להוסיף קישור לאתר קהוט. ליצור סקר לפי הקובץ הבא:

סקר הבטחת איכות הביקורת הפנימית (QAR) בוחן את תהליכי הביקורת למול התקנים המקצועיים, אך אינו בוחן את איכות העבודה והתוצרים. חייבים לבצע QAR אבל חייבים גם למדוד את איכות העבודה והתוצרים. הסקר שזה עתה ערכנו הוא אמת מידה (benchmark) ולא אמת צרופה. עם זאת, היכן מצאתם את עצמכם בסקר? מה אתם לוקחים ממנו הביתה?



תודה רבה על ההקשבה

רו"ח יוסי גינוסר, מנכ"ל פאהן קנה ניהול בקרה בע"מ
דוא"ל: yossi.ginossar@il.gt.com
טל": 03-7106544