



רכיבי דוח הביקורת

התקציר



גוף הדוח



סיכום הדוח



נספחים





הדוח יכלול את הרכיבים המפורטים להלן בסדר שלהלן (התקציר יושלם לאחר אישור הפנייה על ידי המבקר):

התקציר

הרכיבים בתקציר הרגיל	הרכיבים בתקציר מעקב
כותרת הדוח	כותרת הדוח (בסוף הכותרת, לאחר קו מפריד, יובאו המילים: "ביקורת המעקב")
רקע	רקע
נתוני מפתח	נתוני מפתח
פעולות הביקורת	פעולות הביקורת
תמונת המצב העולה מן הביקורת	תמונת המצב העולה מן הביקורת
עיקרי המלצות הביקורת	עיקרי המלצות הביקורת
תרשים או תמונה	תרשים או תמונה
סיכום	סיכום
	טבלת חיצים
	תרשים פאי
	תרשים עמודות

רקע

הסבר כללי ממוקד ותמציתי על הנושא המבוקר, המתאים לתפיסתו ולידיעותיו של "הקורא הסביר" שאינו בקיא בנושא, אשר ישמש בסיס להבנת הנושא כשלב מקדים להעמקה בו.

- ככלל יש להימנע משימוש במונחים או מושגים מקצועיים (לרבות ראשי תיבות) שאינם נפוצים ומוכרים ל"קורא הסביר"; אם השימוש במונחים הכרחי להבנת הרקע, הרי שיש להסבירם באופן תמציתי בדף הקיצורים והמונחים.
- אין לכלול ממצאי ביקורת או המלצות ביקורת בפסקת הרקע.





נתוני מפתח

נתונים כמותיים (מספריים) עיקריים הנוגעים לנושא המבוקר ומוסיפים מידע על פסקת הרקע או המשקפים את הממצאים שהועלו בביקורת. על הנתונים להבליט את החשיבות של עצם ביצוע הביקורת בנושא המבוקר. להלן דגשים נוספים:

- הנתונים שבתקציר חייבים להופיע גם בגוף הדוח.
- מוצע להציג גם נתונים כלכליים-פיננסיים (כגון שיעור הרווח או ההפסד במשך כמה שנים, חיסכון או הפסד עתידיים, אומדן עלויות, שיעור ניצול התקציב)
- ככלל, יש להציג את נתוני המפתח העדכניים ביותר נכון למועד הביקורת.
- בעת הצגת כמה נתוני מפתח הנכונים לנקודת זמן מסוימת, רצוי כי נקודת הזמן הנבחרת תהיה אחידה ומשותפת עבור כלל הנתונים.
- יש לפרט את ההסבר המשלים לנתון המספרי באופן שיותאם לתפיסתו ולידיעותיו של "הקורא הסביר".
- מוצע לכלול בתקציר שישה עד שמונה נתוני מפתח.

פעולות הביקורת

בפסקת "פעולות הביקורת" יש לכלול את המידע המפורט להלן כדי לסייע לקורא להתמצא בגוף הדוח:

- **מטרת הביקורת** - הסבר תמציתי מאוד (שורה) על תכלית הביקורת, מה הביקורת מבקשת להשיג (ולא מה ייבדק). ייתכן גם הסבר תמציתי על העיתוי הנוכחי של ביצוע הביקורת.
- **הנושאים שנבדקו** - יש לפרט את הנושאים בהתאם לפרקים הראשיים שבדוח.
- **תקופת הביקורת** - החודש והשנה עד החודש והשנה לועזיים שבמהלכם בוצעה הביקורת. מועד תחילת הביקורת הוא מועד תחילת עבודת השדה הלכה למעשה ולא מועד אישור הנושא בתוכנית התלת-שנתית.
- **הגופים המבוקרים המרכזיים** שבהם בוצעה הביקורת; במידת הצורך יש לציין אם נעשו בדיקות השלמה בגופים משניים שאינם המבוקרים הראשיים.





- **מתודולוגיית הביקורת** - רכיב מותנה - פירוט מתודולוגיות ביקורת מיוחדות בלבד, דוגמת שיתוף הציבור ושאלונים. אם לא היה שימוש במתודולוגיה מיוחדת בביקורת, לא יופיע רכיב זה בפסקת "פעולות הביקורת" או בדף מפת הדרכים לדוח.
- **ביקורת קודמות** - רכיב מותנה - פירוט ביקורת קודמות שנעשו בנושא, אם נעשו.
- **מערכות מידע שנבדקו** - רכיב מותנה - פירוט מערכות מידע שנבדקו בביקורת, אם נבדקו.
- אם מדובר בדוח מעקב או בחוות דעת שהתבקשה על ידי גורם חיצוני, יש לציין זאת בפסקה זו. אם מדובר בדוח מעקב, יש לציין את שמו של הדוח המקורי - שאת תיקון ממצאיו נועד המעקב לבדוק - ואת מסגרת פרסומו ומועד פרסומו.

תמונת מצב העולה מן הביקורת

יש להציג את הממצאים העיקריים והמהותיים ביותר שהועלו בביקורת וכן את הפעולות העיקריות הבולטות לטובה. מוצע לציין עד עשרה ממצאים.

ממצאים

יש להציג את הממצאים העיקריים שהובאו בגוף הדוח, המשקפים את ליבת הנושא הנבדק.

- אין להציג בתקציר ממצא שאינו מצוין בגוף הדוח.
- נוסח הממצאים בתקציר חייב להתאים לרוח הדברים בגוף הדוח ואינו חייב להיות זהה.
- כותרת של קבוצת ממצאים לפרק, אם נדרשת, תהיה זהה לכותרת בגוף הדוח.
- יש להציג את הממצאים על פי סדר לוגי-שיטתי. לדוגמה:
 - לפי סדר פרקי הדוח;
 - בהתאם למידת חשיבותם;
 - לפי התחום שבו הממצאים עוסקים;
 - לפי רצף כרונולוגי
- בתחילת הממצא יופיע האיקון "אנלייק".

פעולות בולטות לטובה





- אם הועלו במסגרת הביקורת פעולות בולטות לטובה - יש להציג את העיקריות שבהן. בדומה לכך, יש לבחון את הצורך להציג פעולות שנקט הגוף המבוקר **במהלך הביקורת** והביאו לכדי תיקון חלקי או מלא של הממצאים שאותרו בביקורת.
- כותרת של קבוצת ממצאים לפרק, אם נדרשת, תהיה זהה לכותרת בגוף הדוח.
- בתחילת המשפט יופיע האיקון "לייק".

עיקרי המלצות הביקורת

- ככלל, יש להציג את ההמלצות העיקריות שהובאו בגוף הדוח. מוצע לכלול כחמש המלצות.
- מוצע כי תהיה הלימה בין עיקרי המלצות הביקורת שייבחרו ובין הממצאים העיקריים המוצגים בתמונת המצב העולה מן הביקורת, כלומר יפורטו ההמלצות בדבר אופן תיקונם של הממצאים העיקריים שהוצגו בתקציר. יובהר כי אין הכרח שבתקציר תוצג המלצה עבור כל ממצא שהוצג בתמונת המצב העולה מן הביקורת.
 - נוסח ההמלצות בתקציר חייב להתאים לרוח הדברים בגוף הדוח ואינו חייב להיות זהה לנוסח המפורט בגוף הדוח.

תרשים התקציר

- יש לבחור את אחד התרשימים המובאים בגוף הדוח. על התרשים הנבחר להיות מובן ל"קורא הסביר" ולשקף את אחת הסוגיות העיקריות שבדוח.
- יש להקפיד כי נוסח כותרת התרשים יהיה מובן, ויצוין בה פרק הזמן שהתרשים עוסק בו.
- כחלופה לתרשים ניתן להציג תמונה אותנטית "מן השטח" (לא תמונת אילוסטרציה) הממחישה את אחד הממצאים העיקריים שפורטו בדוח. תחת התמונה יש לציין את מועד צילומה.

סיכום התקציר

- הסיכום ינוסח באופן תמציתי וישקף את מטרתה ואת חשיבותה של הביקורת ואת תמונת המצב העולה ממנה. לבסוף יש להביא אמירת ביקורת מסכמת, המציינת אילו פעולות מומלץ לנקוט לשם שיפור המצב הקיים בראייה צופה פני עתיד.
- ככלל על הסיכום בתקציר להיות תואם לנוסח הסיכום המפורט בגוף הדוח, למעט במקרים שבהם נדרש קיצור ותמצות.





גוף הדוח



הרכיבים בדוח מעקב	הרכיבים בדוח הרגיל
כותרת הדוח (בסוף הכותרת, לאחר קו מפריד, יובאו המילים: "ביקורת המעקב")	כותרת הדוח
מבוא	מבוא
פעולות הביקורת	פעולות הביקורת
פרקי ביקורת המעקב (תיאור קצר של הנושא, הביקורת הקודמת, ביקורת המעקב, תרשימי מידת תיקון הליקוי)	פרקי הממצאים
סיכום	סיכום

מבוא

המבוא יכול לכלול רקע כללי להבנת הנושא ויהיה קצר ותכליתי. במידת האפשר יוצג המידע באמצעים ויזואליים שיסייעו להבנת מטרת הביקורת, לדוגמה תהליך עבודה מרכזי או תרשים שממחיש נתונים מרכזיים בדוח. כל מבוא יכול את הרכיבים שלהלן:

- **מידע עיקרי על הנושא הנבדק** - מטרתו לספק לקורא תמונת מצב כללית, דוגמת ליבת הפעילות בנושא; פירוט של הסיכונים ושל הגורמים החיצוניים המשפיעים עליהם; נתונים כלכליים כדוגמת התקציב המאושר וההוצאות וההכנסות; רפורמות מרכזיות בנושא.
- אם הדבר חיוני לידיעת הקורא, יפורטו גם **נושאים שלא נבדקו** בביקורת ויירשם באופן ברור כי נושאים אלו לא נבדקו.
- **נורמות מרכזיות** - אם הן רלוונטיות לליבת הדוח וקשורות למרבית פרקיו.
- **גופים מבוקרים** - יפורטו גם גופים מבוקרים שלא נבדקו אך הם רלוונטיים לנושא הנבדק.
- **סקירה בין-לאומית** אם היא רלוונטית לנושא הנבדק.

פעולות הביקורת

פסקת פעולות הביקורת בגוף הדוח תהיה זהה לפסקת פעולות הביקורת בתקציר.





פרק או תת-פרק

פרקי הדוח יוצגו לפי סדר כרונולוגי או שיטתי (לדוגמה - לפי חשיבות הפרקים, לפי תחומים, מההיבטים הכלליים והמערכתיים של הנושא להיבטים הפרטניים שלו או לפי סדר כרונולוגי).

על הפרקים שבדוח להיות מובנים: בכל פרק ובכל תת-פרק יהיו רכיבי חובה ורכיבי רשות כמפורט להלן. סדר הרכיבים יהיה ככלל בהתאם לפירוט שלהלן, כלומר - רקע, תשתית נורמטיבית, מסד עובדתי, ממצאים, מסקנה ותוצאות אם הן קיימות, תגובת הגוף המבוקר, המלצה, סיכום ביניים (רק כשמדובר בפרק ארוך הכולל כמה פרקי משנה).

עם זאת, אם הדבר תורם להבנת הפרק, צוות הביקורת יוכל לשנות את סדר הרכיבים ובלבד שיישמר סדר הגיוני. לדוגמה - ניתן לפתוח במסד העובדתי ואז לפרט את הנורמות, אך לא ניתן לכתוב קודם את ההמלצה ורק לאחר מכן את הממצא.

רכיבי הפרק וסדר הופעתם המקובל הם כמפורט להלן.

כותרת הפרק או תת-פרק

שם הפרק או תת-פרק ינוסח בצורה תמציתית ובאופן "ניטרלי" ויתאים לתוכן הפרק או תת-הפרק. על הכותרת להיות מודגשת ב-bold.

רקע לפרק רכיב רשות

ניתן להוסיף קטע קצר ורלוונטי לפרק הספציפי לצורך הבנתו. הרקע יכול לכלול בין היתר מידע על דרכי הביצוע של תוכניות ופעולות, על חשיבות התוכניות והפעולות ותיאור של סמכויות הגוף המבוקר ושל תפקידיו. ככלל אין לחזור ברקע לפרק על המתואר במבוא לדוח, ואין לכלול בו תיאור עובדתי של הממצאים או של הגורמים להיווצרותם.

התשתית הנורמטיבית

תיאור תמציתי של הנורמות הרלוונטיות לביסוס הממצאים שבפרק. להלן דגשים לתיאור התשתית הנורמטיבית:

- יש להימנע מציטוטים ומפירוט נרחב של קטעים בנורמה שאינם דרושים לביסוס הממצאים, ויש להסתפק באזכור הנורמה והחלק הרלוונטי ממנה.
- אם חשוב להזכיר בדוח פסיקה שבה פורשה הנורמה באופן מסוים - יש לעשות זאת בתמצית ולהפנות בהערת שוליים לפסק הדין.





- יש להימנע מפירוט חוזר ונשנה של התשתית הנורמטיבית לאורך הדוח.
- יש להימנע מביסוס ממצאים על "נורמות" שלא תוקפו, דוגמת המלצות ועדות שלא אומצו ותזכיר של הצעת חוק שבסופו של דבר לא התקבלה (אין הדבר מונע הבאת מידע שכזה בדוח תוך שיקוף מעמדו הנורמטיבי).
- אם התשתית הנורמטיבית שבפרק מבוססת על דיונים בגוף המבוקר, יש לתמצת את תוכן הדברים שנאמרו בישיבות ולהתמקד בהחלטות העיקריות שהתקבלו בהן הרלוונטיות לממצאי הביקורת. לדוגמה, יש לרשום כי "בתאריכים 1.1.20, 10.1.20 ו-20.1.20 התקיימו שלוש ישיבות בראשות מנכ"ל הגוף המבוקר, והוחלט בהן כי...". אם מתעורר צורך בתיאור מפורט יותר של תוכן הישיבות, יש לצרפו בנספח.

הבסיס העובדתי

תיאור המצב הרלוונטי להבנת הממצאים ולביסוס הפער בין תמונת המצב לבין הנורמה, כלומר הראיות שנאספו - הן ראיות גולמיות, מסמכים שהתקבלו במהלך הביקורת, תרשומות מאושרות ומקורות מידע, והן ראיות שעובדו ונותחו על ידי צוות הביקורת לרבות בשיטות ייחודיות כגון "שיתוף הציבור", סקרים, שאלונים, סקירת רשתות חברתיות וניתוח מאגרי מידע. להלן דגשים לתיאור הבסיס העובדתי שמשמש לביסוס הממצא:

- יש להקפיד על המהימנות והדיוק של הנתונים - זהו תנאי ראשון במעלה לביסוס האמור בפרק.
- הבסיס העובדתי יתואר בתמציתיות ובמידת האפשר ללא ציטוטים. די לכתוב פסקה כללית, ובהערות שוליים (שיישארו כאמור גם בשלב הדוח הסופי) או בהערות סיום (שיושמטו כאמור בשלב הדוח הסופי) להפנות למסמכי הביסוס.
- אם לא די בבסיס העובדתי כשלעצמו להבנת תיאור המצב, ניתן להוסיף לו דוגמאות, אך מוצע להסתפק בדוגמה אחת או שתיים.
- יש להקפיד על ניסוח אובייקטיבי, המתאר במדויק את המצב, בלא לציין את פרשנותו או עמדתו של צוות הביקורת.
- אין לפרט באריכות את חילופי הדברים בין גורמים שונים ואת המועדים שבהם נאמרו הדברים.
- בעת הצגת סוגיה שנויה במחלוקת, יש להציג את העמדות המנוגדות של הגורמים השונים ולא להסתפק בהצגת עמדתו של גורם אחד בלבד.
- יש להקפיד שנקודת הזמן הנבחרת תהא אחידה, עדכנית ומשותפת עבור כלל הנתונים.





- מוצע להציג מגמה (נתונים הנפרסים על פני כמה שנים) בפריסה של שלוש שנים לפחות.
- אם ראיות הביקורת נאספו באמצעות מדגם - יש לציין את גודל האוכלוסייה, גודל המדגם ושיטת המדגם.

ניסוח ממצא

- ממצא הוא מידע עובדתי רלוונטי ובעל חשיבות הנובע מהשוואה בין הנורמה למצב בפועל, כפי שעולה מראיות הביקורת. ממצא שמשקף פער שלילי ביחס ל**נורמה מחייבת** הוא ליקוי.
- בפרק זה יובאו הדגשים ל**ניסוח** של ממצא. הנחיות מתודולוגיות לגיבוש ממצא ראו בפרק בנושא.
- להלן דגשים לתיאור ממצא:

- ממצא יתואר באופן אובייקטיבי ותמציתי ללא פרשנות של צוות הביקורת או הצגת עמדתו בנושא.
- ממצא ייכתב בפסקה נפרדת.
- יש לנסח את תיאור הממצא כך ש"יעמוד בפני עצמו" ויהיה ברור גם למי שלא קורא את כל הדוח.
- יש לתאר את הממצא כהשוואה בין המצב הרצוי למצב המצוי. אין צורך בחזרה מלאה על הנורמה. די בהצבעה על כך שהמצב המצוי הוא בניגוד לנורמה החלה.
- אם ממצא עולה מתוך תרשים או מתוך ניתוח נתונים - יש לתארו באופן ברור על בסיס הנתונים ולא לצאת מנקודת הנחה שהקורא יבין את הממצא מתוך התרשים.
- אחד המבחנים שניתן לקבוע לפיהם אם הממצא מנוסח כהלכה הוא ההיתכנות של "בדיקת תיקונו", קרי, האם ניתן להסיק בבירור מהו הממצא ומיהו הגוף המבוקר שהממצא מיוחס לו ולקבוע בבירור אם תוקן.
- בתיאור ממצא ישמשו המילים "בביקורת עלה כי..." או "נמצא כי..." וכד'.
- יש לתאר את הממצא במדויק ולהימנע מאמירות כלליות כגון "הגוף לא פעל כראוי", "ספק אם הגוף עמד ביעדיו", "יש חשש שלא קיימים בגוף מנגנוני בקרה", "התנהלות הגוף מעוררת תמיהה", "מינוי העובד מעלה סימני שאלה".
- בתיאור ממצא כמותי יש לכלול נתונים מספריים ולהימנע משימוש במונחים שאינם בני כימות.





- לצורך הצגת תמונה מלאה, יש לציין בממצא מהו החלק שבוצע מתוך השלם.

תיאור של פעולה בולטת לטובה

אם נמצא בביקורת כי בוצעו פעולות בולטות לטובה בתחום המבוקר, כגון פעולות של הגוף המבוקר להתייעלות ולקידום הנושא המבוקר או יוזמות חדשניות שלו, יש לציין אותן במילים "משרד מבקר המדינה מציין לחיוב".

ניסוח מסקנה

מסקנה היא התוצאה ההגיונית הנובעת מניתוח של ממצאי הביקורת והיא פרשנות של הביקורת בדבר סיבותיהם והתוצאות שהתרחשו בפועל או שעלולות להתממש. המסקנה מסתמכת על הממצאים, מבהירה אותם ומוסיפה להם משמעות, תוך שהיא מציגה שיקולים נוספים בהקשר הרחב של נושא הביקורת, כדי להוביל להמלצת הביקורת.

- אם הממצא גרם לנזק מוכח וצוות הביקורת אימת זאת, יש לפרט את הנזק ואת הסיבות שגרמו לו.
- אם הממצא **עלול** לגרום לנזק יש לתאר את הנזק (התוצאה) באופן סביר ומידתי, בהתחשב בעובדה שהוא פוטנציאלי.

תגובת המבוקר

תגובת המבוקר תובא בפסקה נפרדת. המקום בפרק שבו תובא התגובה ייקבע בהתאם לתוכן התגובה.

ניסוח המלצה רכיב מותנה

רכיב זה יסיים בדרך כלל את הפרק.

המלצה היא הצעה בת יישום וצופה פני עתיד לפעולה מתקנת שיש בה ערך מוסף ואשר תתרום לשיפור פעולות הגופים המבוקרים ולטיוב השירות הציבורי. על המלצת הביקורת לנבוע מממצאי הביקורת וממסקנותיה. בכל המלצה יש להבהיר מה נדרש לעשות ומי הגוף האחראי ליישומה. כאשר ההמלצה נובעת מחריגה מנורמה מחייבת היא תנוסח כהוראה.

להלן דגשים לניסוח המלצה:





- המלצה על דרך התיקון של ממצא תינתן אם צוות הביקורת מבין היטב מהן הפעולות הנדרשות לתיקון הממצא. אם התיקון כרוך בידע מקצועי ייחודי או בהפעלת שיקול דעת של הגוף המבוקר, אזי יש להמליץ על הצורך בתיקון הממצא.
- יש לוודא כי ההמלצה מופנית לגוף המבוקר האחראי (אחד או יותר).
- המלצה תיכתב בפסקה נפרדת.

סיכום ביניים רכיב רשות

רכיב זה יכלול בדוח רק לשם סיכום פרק ארוך הנחלק לכמה תתי-פרקים, והוספתו היא אופציונלית. מדובר בסיכום תמציתי יש לשאוף לכך שאורכו המרבי יהיה פסקה אחת, ויוצגו בו הממצאים העיקריים שהועלו בתתי-הפרקים, הנזק שנגרם או ייגרם בגין ממצאים אלה וההמלצה העיקרית בעניינם.

סיכום הדוח

בסוף הדוח תוצג באופן תמציתי וממוקד ליבת הדוח - הסיכום. הסיכום יכלול שלושה רכיבים: האחד - תכליתה וחשיבותה של הביקורת בנושא הנבדק; השני - עיקרי תמונת המצב העולה מהביקורת, הן ממצאים והן פעולות בולטות לחיוב; והשלישי - ההמלצות העיקריות הניתנות בראייה צופה פני עתיד ומצביעות על הגורם המרכזי שצריך לקדם את הנושא.

נספחים

ניתן לצרף לדוח נספחים כאשר נדרש פירוט שהוא החיוני להבנת תוכן הדוח, אך מוטב שלא לשלבו בפרק בגלל אורכו או מאחר שהוא קוטע את רצף הדברים. הדברים אמורים למשל בפירוט של נורמות, של רקע או של מסד עובדתי החשובים להבנת האמור בדוח.

