



גיבוש מסקנת ביקורת

מהי מסקנת הביקורת?

מסקנת ביקורת היא פרשנות לממצאים, לרבות תיאור סיבותיהם, תוצאותיהם והשלכותיהם האפשריות (סיכונים ונזקים שהתממשו או עלולים להתממש). המסקנה מסתמכת על הממצאים, מבהירה אותם ואת משמעותם, תוך שהיא מציגה שיקולים נוספים בהקשר הרחב של נושא הביקורת, כדי להוביל להמלצת הביקורת. מסקנת הביקורת אינה בגדר חזרה גרידא על הממצאים בניסוח מחודש.

המסקנה מגלמת את הערך המוסף של הביקורת, כיוון שהיא מספקת בין היתר את ההסבר לפער ומציגה את התוצאות, שאינן תמיד נראות לעין במבט ראשון. אין חובה לגבש מסקנה לאחר כל ממצא, ואפשר להביאה לאחר כמה ממצאים.

המסקנות עשויות לכלול זיהוי של תבנית חוזרת או להעלות בעיה יסודית המסבירה את הממצאים, ובכך להעניק משמעות ברורה וכוללת לתמונה המתקבלת ממכלול ממצאי הביקורת. המסקנות עשויות גם להציג תוצאות הגיוניות העשויות להתרחש בשל החריגה מנורמות הביקורת. יש לנקוט זהירות בניסוח מסקנות מעין אלה, בייחוד כשאין ראיות המבססות את השלכות האפשריות והן לא נצפו בעבר.

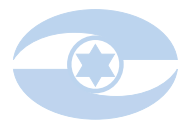
רכיבי מסקנת הביקורת

מסקנה יכולה לכלול את הרכיבים האלה:

ניתוח הסיבות לפער

איתור הסיבות לפער הוא חלק מן הערך המוסף של הביקורת, מכיוון שהבנת הגורם לממצא מאפשרת לתקנו באופן המיטבי. לדוגמה, כאשר נמצא כי 40% מהעובדים לא דיווח על ניגוד עניינים, ייתכנו כמה סיבות לממצא זה - תקלה במערכת הדיווח, אי-הכרת הנוהל בקרב העובדים או אי-הקפדה של העובדים על מילוי הטופס. כל סיבה תוביל למסקנה שונה ולהמלצה שונה. לא פעם יש





קושי לאתר את הסיבות, אך יש לכך חשיבות רבה, שכן איתור הסיבות וניתוחן יסייע לצוות הביקורת להבין את התוצאות וההשלכות ולגבש המלצות.

- המענה על השאלה היסודית "למה נוצר הפער" עשוי להינתן למשל על ידי התחקות אחר תהליכי עבודה או סדר האירועים שהובילו לפער מול אלה שהיו מאפשרים להגיע למצב הרצוי.
- הסיבות עשויות להיות מגוונות, לדוגמה: בעיות במערכות המידע, טעויות אנוש, תקלות בקווי ייצור, ממשקי עבודה לקויים, חריגות בתקציב, היעדר בקורות אפקטיביות, היעדר נהלים והוראות וחוסר ידע, ניסיון ומיומנות. לא פעם ייתכנו כמה סיבות לפער.
- על צוות הביקורת לבחון בקפידה את הסיבות לפער תוך התחשבות באפשרות שגורמים שונים, בהם גורמים חיצוניים, עשויים להיות הסיבות לפער או להשפיע עליו.
- בניתוח הסיבות יביא צוות הביקורת בחשבון את עמדת הגוף המבוקר ואת נקודת מבטו בדבר הסיבות לבעיות או לפער.

תיאור התוצאות

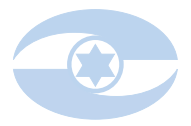
צוות הביקורת יבחין בין תוצאה בפועל של הפער לבין תוצאה אפשרית שלו:

- **תוצאות בפועל** - הפער המוצג בממצא גרם לתוצאה והנזק מוכח. על צוות הביקורת להוכיח שהתוצאה הלא רצויה נגרמה מהפער שעלה בממצא.
- **תוצאות אפשריות** - תוצאות הגיוניות העלולות להתרחש (סיכון פוטנציאלי). במקרה זה על צוות הביקורת לנקוט משנה זהירות ולהקפיד עוד יותר לבסס את הקשר שבין הפער לתוצאה האפשרית שהוא מציין. הביסוס יכול להסתמך על אירועים דומים שקרו בעבר, על ניתוחים סטטיסטיים, על הקשה מעולמות תוכן אחרים ועוד. גם כאן יש להתחשב באפשרות שגורמים חיצוניים אחרים ישפיעו על ההשלכה.

דגשים לגיבוש מסקנת ביקורת

- גיבוש מסקנות ביקורת מצריך הפעלת שיקול דעת מקצועי, ולכן על צוות הביקורת להביא בחשבון את כל השיקולים הרלוונטיים ונקודות המבט השונות לפני הסקת המסקנות.
- בגיבוש מסקנות ביקורת בעניינים הדורשים התמחות או ידע בתחומים מקצועיים מסוימים, כגון תחומי הרפואה וההנדסה, מומלץ להתייעץ גם עם מומחי התוכן בנושא (במשרד ומחוצה לו).





יש לשים לב כי לעיתים מומחי התוכן אינם מכירים את התמונה המלאה של נושא הביקורת, ולפיכך צוות הביקורת ישקול את המלצתם מתוך הסתכלות מערכתית על הנושא.

- צוות הביקורת יסביר בדוח כיצד הגיע למסקנת הביקורת ויתעד בתיק התיקוף באופן ברור את הצעדים שנעשו והובילו למסקנה.
- ייתכנו מקרים שבהם כמה ממצאים יובילו למסקנה אחת. במקרה כזה יש מקום לשקול ניסוח מסקנה והמלצה מתכללת אחת. כמו כן ייתכנו כמה מסקנות אפשריות חלופיות הנובעות מהשלכות עתידיות אפשריות שונות. בנסיבות אלה אפשר להציג את המסקנות החלופיות בלי להכריע ביניהן.
- כאשר מדובר במסקנות אישיות הנוגעות לממצאים בדבר התנהלותם של בעלי תפקידים מסוימים בגוף המבוקר ולנושאים רגישים, יש לערב את מנהל החטיבה ולפי הצורך גם את הלשכה המשפטית כבר בשלב גיבוש המסקנות.

ניסוח מסקנת ביקורת

בפרק זה הובאו הנחיות מתודולוגיות לגיבוש מסקנה. לעניין דגשים לניסוח נכון של מסקנה ראו בפרק רכיב דוח הביקורת.

