

אסטרטגית הארגון והביקורת הפנימית – הילכו יחדיו ?

אריאל פלג¹

פתח דבר

האסטרטגיה מהווה נדבך מרכזי בעשייה הארגונית. היא משמעותית לארגון בהשגת המטרות, בעיצוב דרך פעולתו ועל אופן הקצאת המשאבים. ארגונים משקיעים משאבים רבים ויקרים, בתהליכים אסטרטגיים, תכנונם ויישומם. מימוש האסטרטגיה הוא מרכיב מרכזי בהצלחה ומהווה מדד נמדד ומוערך. הביקורת הפנימית הנה כלי ניהולי חשוב, המהווה אמצעי בלתי תלוי ואובייקטיבי, המאפשר למנהלים לעמוד על היעילות והאפקטיביות של פעולותיהם. מטרת רשומה זו, לפתח מחשבה ודיון על תפקידה של הביקורת הפנימית בהקשר האסטרטגיה בארגון.

המילה אסטרטגיה (strategy), נגזרת מהמילה היוונית סטראטגו (strategos) שמשמעותה "מצביא". בתחילה שימש המושג למחשבה ומעשה צבאי, אולם עם הזמן, הושאל המושג לתחומים רבים ושונים לרבות לתחום הארגונים והניהול. רבות נאמר ונכתב במחקר על האסטרטגיה, והיא משמשת בערבוביה בכל הקשור לפרקטיקה של אנשי הארגון והניהול בתחומים השונים. מבלי לעמוד כעת, על מבחן פניה, ולצורך הדיון על תפקידה של הביקורת בהקשר זה, נסכים כי, האסטרטגיה מכוונת אל הרעיון והתוכנית הנדרשים להשגת המטרות של הארגון. מנקודת מוצא זו נשאל, האם האסטרטגיה של הארגון עומדת לביקורת? ואם כן, מה וכיצד? ומהם האתגרים העומדים בפני העוסקים בכך?

מהות, חוק ותקנים מקצועיים

האם פורמאלית אמור המבקר לבקר אסטרטגיה ? מעיון בהגדרות, בחוקים ובתקנים המקצועיים לא נמצא אזכור ישיר למילה אסטרטגיה, אולם, פרשנות והבנת הכללים השונים, יש בהם הנחייה ישירה או עקיפה לנושא.

בהגדרת מהות הביקורת הפנימית כפי שרשום בתקנים המקצועיים של לשכת המבקרים הפנימיים ישראל, רשום: ⁱⁱ

"הביקורת הפנימית הנה מקצוע הכולל פעילות מעין שיפוטית של בדיקה והערכה עצמאיות ואובייקטיביות, המתייחסות לתהליכים ופעולות בארגון, לרבות תהליכי בקרה, ניהול סיכונים וממשל תאגידי, לשם השגת מטרותיו, ולשם שמירה על האינטרס הציבורי על פי דין. הביקורת הפנימית נערכת על ידי המבקר הפנימי על פי התקנים המקצועיים לביקורת פנימית... אשר מטילים על הביקורת הפנימית חובות ותפקידים ייחודיים לה, בין היתר, בדיקת תקינותן של פעולות הארגון ובעלי התפקידים בו מבחינת שמירה על החוקים, על הניהול התקין, על טוהר המידות על החיסכון, על היעילות ועל המועילות."

ניתוח הגדרת המקצוע מסביר כי הביקורת הפנימית אמורה לבחון את הפעולות המשפיעות על השגת המטרות ואופן ביצועם, כמו גם לעמוד על מועילות פעולות הארגון. הגדרות אלו, גם אם לא מכוונים ישירות אל האסטרטגיה, יש בהם משום קביעה כי הביקורת עניינה בנושאים אלו. חוק הביקורת הפנימית התשנ"ב (1992), מחדד את הנושא. הוא כותב ומרחיב פעולות המבקר לעיסוק בתחום קבלת החלטות בהקשר ודגש על בחינת תקינות התהליכים שהובילו לקבלתן.

"המבקר הפנימי יבדוק בין היתר.. את הפעולות של הגוף הציבורי... והאם הן מועילות להשגת

היעדים... (ו) אם ההחלטות בגוף הציבורי נתקבלו על פי נהלים תקינים." iii

התקנים המקצועיים, כמשתמע מסעיף 4.5, מתייחסים לנושאים שעל המבקר לבקר. סעיף זה מכיל את הביקורת על תחומי עשייה ארגוניים מרכזיים המהווים במהותם חלק מההליכים האסטרטגיים של הארגון. התקנים המקצועיים קובעים כי יש לתת עליהם דעת, בתכנון וביצוע עבודת הביקורת.

"על הביקורת הפנימית לתת המלצות מתאימות לשיפור הבאים: **ניהול אפקטיבי של ביצועים ארגוניים**, על ידי קביעת תוכנית פעולה, הגדרת יעדים, הגדרת הנושאים באחריות, מדידת התוצאות בפועל והשוואתן ליעדים שהוגדרו." iv

האתגר - מהלכה למעשה

נכון הוא כי קיימות גישות רבות לאופן העיסוק בביקורת האסטרטגיה בארגון, יחד עם זאת, מאמור לעיל עולה, כי קיים צורך מהותי ונוהלית לביקורת הפנימית לעסוק בתחום. להבנתי ניתן למקד את המעשה לשלושה תחומי עניין; זיהוי מרחבי הפעולה, סיכונים אפשריים וגורמים המשפיעים על אפקטיביות הביקורת.

מרחב הפעולה

ההגדרות החוקיות והפרשנות שלהם מעמידים מרחב של תחומי ביקורת כמו:

- א. מהות ההחלטות האסטרטגיות – ביקורת על עצם ההחלטות, מהותם. ברצוני להדגיש כי על ביקורת בתחום זה חלוקת הדעות. רבים הטוענים מהות ההחלטה אינה בתחום הביקורת, היא אינה תפקיד המבקר אין לא את הכלים המקצועיים לעשות כך, והתערבות שכזאת תיפגע באובייקטיביות, וביכולתו לבקר את הנושאים הללו בהמשך.
- ב. תהליך גיבוש האסטרטגיה לרבות תוכניות העבודה הנגזרות מכך – התהליך האסטרטגי, על כל חלקיו ותוצריו, עומד לביקורת כמו כל תהליך אחר בארגון.
- ג. יישום האסטרטגיה – יישום תהליכים ופעולות בארגון שיש בהם משום השפעה על השגת המטרות, מוגדרים בתקנים המקצועיים, כך שביקורת על אופן יישום האסטרטגיה אמורה להיות חלק מתוכנית העבודה של המבקר.
- ד. התייחסות לנושא האסטרטגיה בביקורת שונות רלוונטיות – מרחב זה מאפשר לבקר את המשמעויות האסטרטגיות של ממצאים או של נושאים העולים בביקורת בהקשר האסטרטגיה.
- ה. ביקורת על נושאים "אסטרטגיים" – נושאים המזוהים בסקר הסיכונים כבעלי משמעות אסטרטגית לפעילות הארגון, כאלו המשפיעים על השגת מטרותיו.

סיכונים ואסטרטגיה

האסטרטגיה בארגון, חשופה לסיכונים המאיימים על השגתה. הביקורת המוכוונת לסיכונים בארגון, אמורה להתמודד עם סיכונים אלו. יתרה מכך, תחום האסטרטגיה מהווה נושא מרכזי ומושך מהותי בפעילות הארגון. ביקורת סיכונים אלו יש בהם משום פוטנציאל הוספת ערך רב. סיכונים אלו מאופיינים במרכיבים רבים ושונים, כדוגמא:

- א. תכנון האסטרטגיה – אופן הצגת הנתונים, בחינת אלטרנטיבות, השתתפות הגורמים הרלוונטיים, ביצוע בדיקות נדרשות, הכנת תוכנית מימוש וכד'.

ב. יישום האסטרטגיה – התאמת תוכנית העבודה, עמידה בתוכנית העבודה, מימוש בקורות וכד'.

ג. מהות האסטרטגיה – איכות ההחלטות, נכונות ההחלטה, וכד'.

אפקטיביות הביקורת

ביקורת על אסטרטגיה הנה ביקורת מורכבת. אפקטיביות הביקורת בתחום האסטרטגיה מושפעת ממספר מרכיבים שיש לתת עליהם את הדעת בעת ביצוע הביקורת בתחום:

א. תכונות ממבקר – האם יש למבקר את הידע המקצועי והיכולת האישית לבקר תחומים אלו, משמעותם הרחבה והאופי הבלתי ניתן לעיתים ל"כימות" מוחלט.

ב. מעמד הביקורת בארגון – האם הביקורת הפנימית "קרובה" וחשופה לתהליכי קבלת ההחלטות, לרבות נגישות לבעלי התפקידים הבכירים, הן בעת עריכת הביקורת, והן ביכולת הביקורת להשפיע על קבלת הדוח ויישומו.

ג. השפעה על תוכנית העבודה - היקף המעורבות של המבקר הפנימי בתהליכים אסטרטגיים, יכול להשפיע על יכולתו לדון באובייקטיביות בנושאים אחרים הנגזרים מכך מבלי יכולת להיות נטול השפעות מעצם היותו "מעורב" ו"מודע" לשיקולים האסטרטגיים.

ד. גישת הארגון – הגדרת תחומי העיסוק ואופן הביקורת והטיפול בה בנושאי האסטרטגיה במסמך מדיניות הארגון בנושא הביקורת הפנימית (ציאטר הביקורת).^v

סיכום

מהות הביקורת והבנת רוח החוק והתקנים המקצועיים יש בהם משום אמירה, כי על הביקורת הפנימית לעסוק גם בביקורת האסטרטגיה בארגון. ביקורת האסטרטגיה תיתן נקודת מבט נוספת ומוסיפת ערך להנהלות הארגון, לעמוד באופן אובייקטיבי ובלתי תלוי על הנושא, המהווה בסיס לפעילות הארגון בכל הקשור להשגת מטרותיו.

לדעתי, לביקורת יכולת תרומה משמעותית וישירה, בכל הקשור בבחינת תהליכי התכנון, קבלת ההחלטות ויישום האסטרטגיה, והם צריכים להיות חלק בלתי נפרד מתוכנית העבודה. יחד עם זאת, עליה להיות זהירה ואף ולהימנע מעיסוק במהות ההחלטות אשר יש בהם משום קביעת עמדה מקצועית ופגיעה ביכולת הביקורת העתידית בנושאים אלו.

לביצוע הביקורת בתחום האסטרטגיה אתגרים רבים. המרכזי בהם, הינו היכולת של המבקר הפנימי להתמודד עם הנושא, הן בהיבט המקצועי של העיסוק בנושא מערכתי בעל נגזרות רבות, והן ביכולת הנעת מקבלי ההחלטות וראשי הארגון בתוצאות הביקורת והמלצותיה. העיסוק בתחום מחייב הכרה ארגונית לנושא שתבוא לידי ביטוי במסמך מדיניות הארגון בנושא הביקורת בחירת המבקרים והכשרה מתאימה לעוסקים בכך.

מבקרים אשר יעסקו בתחומים אלו, יוכלו להוסיף ערך משמעותי לארגון, כזה המאפשר שיפור להשגת מטרות הארגון, באופן יעיל ואפקטיבי, ההולם באופן ישיר את הרעיון והגדרת הייעוד של הביקורת הפנימית.

ⁱ אריאל פלג – חוקר ומתודולוג, מתמחה בתחום ביקורת והערכת תהליכים בארגונים. סגן מבקר מערכת הביטחון, לשעבר.

ⁱⁱ לשכת המבקרים הפנימיים ישראל, המועצה הארצית המקצועית, מקצוע הביקורת הפנימית: תקנים מקצועיים מקובלים, ינואר 2012.

ⁱⁱⁱ חוק הביקורת הפנימית התשנ"ב (1992), סעיף 4(א)4.א.

^{iv} תקנים מקצועיים מקובלים, 4.1.3, שיפור מנגנוני הממשל התאגידי, לשכת המבקרים הפנימיים, שם.
^v כללים מקצועיים מקובלים, 4.4, מסמך מדיניות הארגון בנושא הביקורת הפנימית, לשכת המבקרים הפנימיים, שם. "העקרונות לביצוע הביקורת הפנימית, מטרותיה, סמכויותיה, ייחוד פעולותיה, האחריות והכפיפות שלה, יוגדרו במסמך הארגון בנושא הביקורת הפנימית, בהתאם לתקנים המקצועיים ובכפוף לדין הישראלי."